

**PAULA CRISTINA LOURENÇO MARTINS**

**REVERSÃO FISCAL  
CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS  
ANÁLISE ECONÓMICO-SOCIAL**

**Orientador: Professor Doutor Domingos Pereira de Sousa**

**Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias**

**Escola de Ciências Económicas e das Organizações**

**Lisboa**

**2015**

**PAULA CRISTINA LOURENÇO MARTINS**

**REVERSÃO FISCAL  
CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS  
ANÁLISE ECONÓMICO-SOCIAL**

Dissertação defendida em provas públicas na Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias no dia 02 de Junho de 2015, perante o júri, nomeado pelo Despacho de Nomeação n.º 210/2015, de 06 de maio, com a seguinte composição:

**Presidente:** Professora Doutora Inna Choban de Sousa Paiva

**Arguente:** Professor Doutor António Augusto Teixeira da Costa;

**Orientador:** Professor Doutor Domingos Pereira de Sousa

**Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologias**

**Escola de Ciências Económicas e das Organizações**

**Lisboa**

**2015**

Quando o governo é justo, o país tem segurança; mas, quando o governo cobra impostos demais, a nação acaba na desgraça.

PV 29:4 Rei Salomão

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho à minha família que me ajudou, incentivando-me para que pudesse prosseguir e concluir esta tarefa. Ao meu marido Luís por todo o apoio que me prestou, à minha mãe Etelvina que me ajudou em tudo o que estava ao seu alcance e aos meus filhos Bruno e Gonçalo que foram sempre compreensivos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço ao Professor Doutor Domingos Pereira de Sousa, pela sua sábia e inestimável orientação.

Agradeço à Sandra que em momentos de desmotivação me apoiou e incentivou a chegar ao fim, ajudando-me com a revisão de texto e a sua preciosa opinião. Agradeço o apoio e ajuda prestada na realização do inquérito integrante deste trabalho à minha amiga e colega de profissão Maria.

## RESUMO

Na atual conjuntura de crise económica e dificuldades, tem-se verificado um acentuado aumento dos processos de reversão fiscal levados a cabo pela Administração Tributária. O aumento significativo deste tipo de processos levou-nos à primordial questão deste trabalho, quais as causas que estão na origem deste problema, levando-nos conseqüentemente à análise dos comportamentos e atuações dos vários agentes envolvidos e condições que levam ao procedimento de reversão fiscal.

Avaliou-se o tecido empresarial português, enquadrando as causas económicas e jurídico-legais que condicionam ou fomentam a atuação dos gestores e administradores.

Também os Técnicos Oficiais de Contas, Revisores Oficiais de Contas e Administradores Judiciais poderão ser objeto de processo de reversão fiscal por via da sua atuação ou omissão, pelo que se escrutinou quais as condições para que a reversão aconteça nestes casos.

Analisou-se ainda os pressupostos que levam à reversão as tendências da jurisprudência sobre o assunto, que responsabilidades impendem sobre os gerentes e administradores, que meios de defesa lhes assistem.

Foi realizado um questionário, de modo a aferir qual o perfil e tendência de atuação dos gerentes e administradores, de empresas com a tipologia com maior representatividade no tecido empresarial português, as micro, pequenas e medias empresas. Pretendeu-se confirmar quais os principais motivos que levam ao incumprimento fiscal e posterior reversão. Da análise dos resultados pode-se confirmar que as dificuldades de tesouraria causadas pelo incontornável contexto de crise económica, em que a sociedade e empresas portuguesas se encontram envolvidas, e o desconhecimento das conseqüências jurídico-legais, levam ao incumprimento fiscal. Já expectativa de recuperação é responsável pela inação dos responsáveis pela gestão.

**Palavras-chave:** Insolvência, impostos, responsabilidade, reversão fiscal.

## **ABSTRAT**

In the current context of economic crisis and difficulties, there has been a sharp increase of fiscal reversal processes undertaken by the tax administration. The significant increase of this type of process has led us to the crucial issue of this work, what causes that are at the root of this problem, leading consequently to analysis of behaviours and performances of multiple agents involved, and conditions that lead to fiscal reversal procedure.

It was assessed the Portuguese corporate sector, framing the legal and economic causes that condition or promote actions of managers and administrators.

In addition, the accountants, auditors and insolvency administrators may be subject to tax reversal procedure through its activities or omissions, which scrutinized what, are the conditions for which the reversal happens in these cases.

It was analysed yet, the assumptions that lead to fiscal reversal, what is the trend of jurisprudence about this theme. Which responsibilities incumbent on managers and administrators, and which means of defence they have to protect them against reversal procedure.

It was conducted a questionnaire in order to assess what the profile and performance trend of managers and administrators, with the largest representation in the typology with Portuguese enterprises, the micro, small and medium enterprises. It was pretended to confirm what are the main reasons that lead to failure and subsequent tax rollback. The analysis of the results can confirm that the treasury difficulties caused by the unavoidable context of economic crisis, were society and Portuguese companies are involved, and the ignorance of the legal consequences, lead to non-compliance. The expectation of recovery already is responsible for the inaction of those responsible for the management.

**Palavras-chave:** Insolvency, Fiscal reversal procedure, Responsibility, Taxes

## ABREVIATURAS E SIMBOLOS

Ac.(s)	Acórdão (s)
AJ	Administrador Judicial
APAJ	Associação Portuguesa de Administradores Judiciais
Art.º(s)	Artigo (s)
AT	Autoridade Tributária
CC	Código Civil
C.Com.	Código Comercial
CIRE	Código Insolvência e Recup. Empresas
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CPT	Código de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DF	Demonstrações Financeiras
DGF	Direção Geral de Finanças
DGPJ	Direção Geral da Política da Justiça
DL	Decreto-lei
EOTOC	Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
IES	Informação Empresarial Simplificada
INE	Instituto Nacional de Estatística
IRC	Imposto Rendimento de Pes. Coletivas
IRS	Imposto Rendimento de Pes. Singulares
IVA	Imposto Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
OA	Ordem dos Advogados
MP	Ministério Público
PER	Processo Especial de Revitalização
PME	Pequenas e Médias Empresas
Proc.	Processo
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RJIFNA	Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras
ROC	Revisor Oficial de Contas
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TC	Tribunal Constitucional
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TOC	Técnico Oficial de Contas
TSU	Taxa Social Única

## Índice

Introdução .....	13
1. Breve enquadramento histórico .....	16
1.1. Responsabilidade dos gerentes e administradores e as Dividas fiscais .....	16
1.2. Breve resumo histórico sobre as sociedades comerciais.....	18
1.2.1. Em Portugal.....	19
2. Análise do tecido empresarial português.....	21
2.1 A Lei e a economia .....	21
2.2 A criação e a dissolução de empresas .....	23
3. O pagamento dos impostos, gestão de tempo e prazos legais de cumprimentos	31
3.1. Os prazos de pagamento e economia .....	31
3.2. Os impostos e prazos de pagamento.....	34
4. A reversão fiscal, tipo de responsabilidade envolvida, como opera, base legal.	42
4.1 O instituto da reversão fiscal.....	42
4.2 Gerência de direito e gerência de fato – responsabilidades e ónus da prova..	43
4.3 Responsabilidade solidária e subsidiária .....	45
4.3.1 Responsabilidade Solidária .....	45
4.3.2 Responsabilidade Subsidiária .....	46
4.4 Factos sujeitos a imputação de responsabilidade aos gerentes .....	47
4.4.1 Período temporal .....	47
4.4.2 Factos constitutivos.....	48
4.5 Garantia da prestação tributária .....	52
4.6 Processo de reversão fiscal .....	53
4.7 Penhora .....	57
5. Insolvência e Reversão fiscal .....	59
6. Reversão em Espanha e Brasil .....	71
6.1 Espanha.....	71

6.2	Brasil.....	72
6.2.1	Os sócios, gerentes e administradores.....	73
7.	As responsabilidades jurídico-fiscais dos sujeitos passivos da relação tributária	79
7.1	Responsabilidade jurídico - fiscal.....	79
7.1.1	Os gerentes, administradores e sócios.....	79
7.2	TOC, ROC, Órgãos de Fiscalização e Administrador judicial .....	87
7.2.1	Técnico Oficial de Contas (TOC) .....	87
7.2.2	Revisor Oficial de Contas (ROC) e órgãos de fiscalização .....	89
7.2.3	Administrador judicial .....	90
8.	Metodologia da pesquisa .....	94
8.1	O objeto de análise e objetivo de investigação .....	94
8.2.	Metodologia .....	94
8.3	Seleção de amostra, recolha e tratamento de informação .....	97
8.4	Resultados .....	98
8.5	Análise dos resultados .....	112
9.	Conclusão .....	114
	Bibliografia.....	117
	Webgrafia .....	121
	Legislação Nacional.....	122
	Jurisprudência .....	123
	Anexo I.....	126
	Notificação da AT ao TOC.....	126
	Apêndice I.....	128
	Questionário de inquérito .....	128
	Apêndice II.....	133

Respostas – folha de recolha de resposta..... 133

## **Índice de figuras**

Figura 1 - tabela comparativa de objeto e fim de Estado e iniciativa privada.....21

Figura 2 - Percentagem de empresas em Portugal com pagamentos dentro do prazo 2007-2012..... 32

Figura 3 - Percentagem de empresas em Portugal com pagamentos com um atraso superior a 90 dias..... 32

Figura 4 - Nascimentos e sobrevivência das empresas por anos 2008-2012.....33

Figura 5 - Evolução dos principais indicadores das empresas 2008-2012 ..... 33

Figura 6 - Gráfico ilustrativo de evolução de reversões fiscais desde 2010 até 6 de junho de 2014 .....42

Figura 7 Escalões de valores de processos de insolvência findos de 2007 a 2014.....60

Figura 8 - Evolução diária do número de Insolvências registadas em território nacional até ao dia 08-03-2015, com segmentação Geográfica e por Sector de Atividade, e as respetivas comparações com o exato período homólogo .....60

## Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Género dos Inquiridos .....	98
Gráfico 2 – Faixas etárias dos inquiridos .....	99
Gráfico 3 – Escolaridade dos inquiridos.....	99
Gráfico 4 – Tipo de empresa geridas pelos inquiridos .....	100
Gráfico 5 – Graduação de prioridade de pagamento ao Estado.....	101
Gráfico 6 - Graduação de prioridade de pagamento aos trabalhadores .....	102
Gráfico 7 - Graduação de prioridade de pagamento aos sócios.....	102
Gráfico 8 - Graduação de prioridade de pagamento aos Fornecedores .....	103
Gráfico 9 - Graduação de prioridade de pagamento à banca.....	103
Gráfico 10 – Graduação da importância fator redução de clientes na tesouraria das empresas .....	104
Gráfico 11 - Graduação da importância fator margens na tesouraria das empresas...	105
Gráfico 12 - Graduação da importância fator dívidas de clientes na tesouraria das empresas .....	105
Gráfico 13 Graduação da importância fator questões socio- económicas na tesouraria das empresas .....	106
Gráfico 14 - Graduação da importância fator baixa produtividade na tesouraria das empresas .....	106
Gráfico 15 – Importância do fator de desconhecimento das implicações legais na tomada de decisão atuação preventiva à situação de insolvência e incumprimento fiscal.....	107
Gráfico 16 - – Importância do fator relacionado com as expectativas de recuperação na tomada de decisão atuação preventiva à situação de insolvência e incumprimento fiscal.....	108
Gráfico 17 - Importância do fator das questões laborais na tomada de decisão atuação preventiva à situação de insolvência e incumprimento fiscal.....	108
Gráfico 18 - Importância do fator inerente a dificuldades financeiras para contratação de apoio especializado tomada de decisão atuação preventiva à situação de insolvência e incumprimento fiscal .....	110
Gráfico 19 – N.º de gerentes que conhece as obrigações inerentes à gerência e prazos de ação.....	111
Gráfico 20 - N.º de gerentes que conhece o instituto de reversão fiscal.....	111

## **Introdução**

A atividade de Técnico Oficial de Contas é uma atividade de utilidade pública, tal como é reconhecida a sua ordem profissional, sendo esta uma das razões da escolha deste tema sobre reversão fiscal e suas implicações.

O interesse neste tema prende-se com a experiência profissional enquanto TOC desde 1987, e solicitadora desde 2011.

Recentemente veio a público informação sobre um aumento desmesurado de processos de execução fiscal, o número veiculado ronda os 160.600 mil processos só no primeiro semestre de 2014, tendo sido chamados a responder neste período de 2014 cerca de 53.900 mil gerentes e administradores, número este que já igualou o total dos anos de 2012 e 2013 em conjunto<sup>1</sup>. Pelo que suscitou a questão de base deste trabalho, quais os motivos do aumento de processos de reversão fiscal, quais as causas e consequências para a sociedade.

Ao longo dos anos de atividade tem-se observado os vários comportamentos de empresários e gerentes de pequenas empresas e micro entidades, comportamentos esses que têm tido consequências bastantes nefastas nas suas vidas pessoais, e junto dos parceiros sociais que se relacionam com as empresas que gerem.

Por vezes a falta de conhecimentos de gestão e do negócio por parte dos gerentes, ou por motivos que lhes são alheios, nomeadamente questões que se prendem com o risco do negócio, sejam reduzidas receitas, margens baixas e muito especialmente dificuldade no recebimento de clientes originando graves problemas de tesouraria.

Existem ainda aspetos do ponto de vista jurídico que contribuem para o agravamento deste problema. A rigidez de algumas normas da legislação laboral pode obstar a que se possam viabilizar empresas com dificuldades económicas, por sua vez a inconstância das normas jurídicas também suscita alguma instabilidade na gestão, planeamento e na logística das empresas.

---

<sup>1</sup> Dados divulgados pelo Diário Económico, 23 de Junho de 2014.

Seja uma ou outra razão leva ao incumprimento para com o Estado, o que vem a culminar em processos de reversão fiscal e graves problemas do ponto de vista social para todos os envolvidos.

O procedimento de reversão fiscal pode afetar ainda outros agentes que não têm intervenção na gestão e administração das sociedades, tais como os TOC, ROC que se vêm envolvidos nestes processos por inerência das suas atividades profissionais.

Esta tese analisa ainda os pressupostos que levam à aplicação do instituto da reversão fiscal e determina quais os efeitos que a utilização pela Administração Fiscal deste expediente produz na esfera jurídica dos agentes intervenientes, gestores, administradores, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas e mais recentemente administradores de insolvência, foi por isso abordado neste estudo essa mais recente problemática.

Nesta abordagem procurou-se estabelecer qual a evolução que os normativos têm vindo a sofrer no sentido de agilizar este processo, qual a argumentação utilizada pela Administração Fiscal, e quais as condições mínimas necessários para que possa operar a reversão. De que modo o legislador aperfeiçoou a Lei com vista a garantir a obediência aos princípios constitucionais, ao princípio da legalidade do imposto espelhado nos preceitos contidos nos n.º 2 do art.º 103.º e na alínea i) do art.º 165.º da CRP, e ainda o da proporcionalidade conjugado com princípio da igualdade fiscal contidos na Constituição nos seus art.º 104.º, n.º 1 e art.º 13.º.

Procurou-se ainda estabelecer paralelismos com normativos de outros países, não só da comunidade europeia mas também de contextos diferentes, que não estivessem sujeitos à obrigatoriedade de acolher na sua legislação interna diretivas emanadas da União Europeia, abordou-se em concreto os normativos do Brasil e Espanha.

Na sequência, avaliou-se quais têm sido as tendências de pronúncia do Tribunal Constitucional e evolução dessas sentenças no que respeita à constitucionalidade das normas sobre reversão fiscal. Verificou-se que nas ações levadas a cabo por parte da AT, em inúmeros processos foi questionada a constitucionalidade da norma que se prende especialmente com a reversão das coimas e demais penalizações.

De um modo mais específico analisou-se diversos acórdãos de várias instâncias, de modo a compreender qual a argumentação utilizada pela AT que mais é atacada pelos visados da reversão, e qual o desenvolvimento que as sentenças tem tido em que sentido tem sido mais favoráveis e principais motivos. Confirmou-se que em grande parte dos casos o que estava em causa era o não exercício da gerência de facto, sendo este uma dos motivos

principais de impugnação, o exercício de gerência só de direito. O não cumprimento por parte da AT dos preceitos instituídos para a notificação do revertido, tais como o integral excussão do património da devedora originária, também é em muitos casos apontado.

Passou-se a escrutinar quais as implicações que as reversões operam na esfera jurídica dos revertidos, quais as consequências que resultam da reversão.

Avaliou-se quais os efeitos do processo de insolvência na reversão e procedimentos da Administração Tributária face à realidade atual.

De modo a avaliar quais os motivos e condições que levaram os gerentes ao incumprimento foi realizado um questionário, cujo público-alvo foram gerentes e administradores de empresas, o referido inquérito também visou avaliar se o público-alvo em questão estaria familiarizado com as obrigações inerentes à sua condição de gerentes e se conhecia em especial o procedimento da reversão fiscal.

## **1. Breve enquadramento histórico**

### **1.1. Responsabilidade dos gerentes e administradores e as Dívidas fiscais**

Desde a publicação Decreto-Lei nº 17 730, de 7 de Dezembro de 1929 que o ordenamento jurídico português passou a prever a responsabilidade dos gerentes. No art.º 1.º do referido diploma legal instituiu-se que os gerentes eram pessoal e solidariamente responsáveis, durante o período da sua gerência, por todas as dívidas ao Estado, tendo sido este o regime que vigorou por vários anos.

Este diploma previa um regime bastante gravoso para os gestores, a sua responsabilidade era ilimitada, abrangia as dívidas de impostos e as multas decorrentes da prática das infrações previstas nos demais códigos fiscais.

Na altura era entendido que gerência era a gerência de facto, sendo assumido sempre essa forma. Independentemente do fator culpa, que não produzia qualquer efeito na responsabilização do gerente, esta operava sem que qualquer avaliação de culpa acontecesse, simplesmente porque o normativo nem o previa.

Esta orientação da lei veio a ser vertida para o código de processo das contribuições e impostos (CPCI) aprovado pelo DL n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963, que surge na sequência da reforma dos anos sessenta.

O entendimento, aquela data, da jurisprudência e da doutrina, orientava no sentido de que a conduta deveria ter sido ilícita e culposa, no entanto não era consensual o conceito de culpa – existiam correntes que entendiam como culpa funcional, presumida e inilidível<sup>2</sup>, resultando o conceito de responsabilidade objetiva.

A jurisprudência seguia uma linha de orientação muito simples baseando-se no texto da lei, também ele bastante simples, a aceção era de que o imposto era uma obrigação legal, logo todo o gerente tem obrigação de acatar esse dever, pelo que a não satisfação dos créditos fiscais constitui uma violação dos deveres de gestão, tendo em conta a especificidade destes créditos o não cumprimento dos mesmos pressupõe-se culposa<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Diz-se de uma presunção, no caso de não admitir prova em contrário.

<sup>3</sup>Rui Barreira, “A responsabilidade dos Gestores de sociedades por Dívidas Fiscais”, in Fisco, n.º 16, 5.

Com a aprovação do Código das Sociedades Comerciais (CSC), DL n.º 262/86, de 2 de Setembro, por remissão do Dec.- Lei 68/87 de 9 de Fevereiro<sup>4</sup>, veio a ser alterado o regime de responsabilidade, passando a ser requisito necessário que a atuação do gestor se revestisse de uma culpa efetiva.

No entanto ainda não existia consenso, duas correntes coexistiam: enquanto uma corrente defendia que a culpa efetiva era presumida, sendo uma presunção ilidível, outra corrente defendia que não existia qualquer presunção de culpa. Resultando que o Estado não gozava de qualquer privilégio creditório, usufruindo dos mesmos direitos e garantias que os restantes credores sociais, devendo assim demonstrar como os demais credores a existência de comportamento ilícito e culposo por parte do gerente ou administrador. A esse propósito veja-se a referência em extrato do seguinte acórdão:

“A jurisprudência largamente maioritária navega nas mesmas águas, ao considerar que, na vigência do artigo 13.º do Decreto-lei n.º 103/83 de 9-5, a ilisão da culpa funcional, que funda a responsabilidade dos gerentes e administradores das sociedades de responsabilidade limitada pelas dívidas à Segurança Social, supõe a prova de que a gerência não foi efectivamente exercida, não importando a prova de uma gestão coerente relativamente à (in)suficiência patrimonial da empresa para a satisfação dos débitos fiscais – cf., v. g., o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 17-6-1992, no Boletim do Ministério da Justiça, n.º 418, pp. 635 a 639.

Este regime veio, como se sabe, a ser rejeitado pelo Decreto-lei n.º 68/87 de 9-2, que mandou aplicar à responsabilidade dos administradores e gerentes por dívidas fiscais o artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, equiparando, desta forma, as condições de responsabilidade perante o Estado às exigidas em face de outros lesados – isto é, exigindo a prova da culpa por parte do credor, para responsabilizar os administradores e gerentes.” (Acórdão do TCAS de 3 de Outubro de 2003, Processo 952/03).

O Código de Processo Tributário (CPT), aprovado pelo DL n.º 154/91, de 23 de Abril, revogou o CPCI. Veio a restringir o âmbito da responsabilidade dos gerentes, limitando a responsabilidade só às dívidas de impostos – deixando de fazer referência às coimas e demais contraordenações. Por outro lado o Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA) aprovado pelo Decreto-lei N.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, na sua versão inicial não definiu regras específicas sobre a matéria dos encargos fiscais a título de penalização, só após a entrada em vigor do DL n.º 394/93, de 24 de Novembro, e nos termos

---

<sup>4</sup> “Artigo único. À responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de Abril de 1963, e no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, é aplicável o regime do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro.”, Dec.-Lei 68/87 de 9 de Fevereiro.

do 7º-A do RJFNA passou a estar prevista a responsabilidade subsidiária por multas e coimas.

Á luz deste novo normativo foram ainda introduzidas algumas alterações no que respeita ao âmbito subjetivo da atribuição de responsabilidade, vindo a admitir que os gerentes, apenas de facto, sejam responsabilizados.

Passou a estar previsto nos normativos uma presunção de culpa em benefício do Estado, ou seja, no que respeita ao ónus da prova passou a caber ao responsável subsidiário demonstrar a inexistência de culpa.

## **1.2. Breve resumo histórico sobre as sociedades comerciais**

Não poderá falar-se das responsabilidades dos gerentes e administradores sem fazer uma breve abordagem ao tema da génese das sociedades comerciais e suas origens.

No início dos tempos os homens trocavam bens e comercializavam entre si, exclusivamente para satisfazer as próprias necessidades, faziam-no individualmente, no entanto a evolução dos instrumentos de trabalho e aumento de produtividade levou ao início da atividade de mercador, mas a necessidade da condição humana de se associar levou a que se concretizassem as primeiras formas de atividades conjuntas.

As primeiras formas organizadas de sociedade teriam sido as sociedades em nome coletivo<sup>5</sup>.

A sociedade em comandita também tem a sua origem na Idade Média, com os contratos de comenda<sup>6</sup>, entende-se que se iniciou aqui a separação entre a responsabilidade do investidor e a do negociante.

---

5 “As sociedades em nome coletivo surgiram na Idade Média, de forma natural e ampla, do âmago da família medieval. Compunham-se, no princípio, apenas dos membros de uma mesma unidade familiar. Com efeito, Umberto Navarrini e Gabriele Faggella relatam que as dificuldades materiais inerentes a muitas das famílias da época obrigaram, inclusive por muitas gerações, seus membros a uma vida e a uma casa comuns, sem a noção de conta individual, pois todas as despesas e receitas eram igualmente comuns. Quando perecia o chefe do núcleo familiar, o patrimônio hereditário permanecia indiviso e sua administração ficava a cargo dos descendentes, que prosseguiram assim na exploração do negócio paterno”. Ver Scalzilli, João Pedro, Revista do Ministério Público do RS, Porto Alegre, n. 62, nov. 2008 – abr. 2009, pg. 132

6 “Tal contrato, praticado especialmente nas cidades italianas, consistia na entrega de dinheiro ou mercadorias por um dos contratantes (comendador), posteriormente denominado comanditário) à outra parte na avença (tractator ou commendatarius, posteriormente denominado comanditado), geralmente proprietário de um navio (armador), a quem incumbia negociar os bens a ele confiados, seja vendendo aquilo que lhe foi entregue pelo comendador, ou adquirindo e negociando bens com o dinheiro que lhe foi confiado. Os lucros resultantes do empreendimento, no início, uma única viagem marítima comercial, por exemplo, eram então repartidos entre commendador e tractator, correndo aquele apenas o risco da perda dos bens empregados na aventura (dinheiro ou mercadorias). O negociante, tractator, por outro lado, suportava toda sorte de riscos pelo

A evolução, o progresso e a passagem à Idade Moderna tornaram necessário o surgimento de um novo tipo de sociedade, que as condições proporcionadas pelos dois tipos de sociedade anteriores não satisfaziam as necessidades e interesses dos potenciais investidores. Nas sociedades em nome coletivo a responsabilidade era ilimitada e nas comanditas era mista, podendo assim afetar o património do investidor para além de outros inconvenientes.

Havia a necessidade de limitar a responsabilidade de modo a que os investimentos se tornasse atrativos, este era um requisito importante para o desenvolvimento e para cativar o investimento privado, conforme refere Scalzilli:

“A sociedade anônima se mostrou um mecanismo extremamente eficiente para o fomento dos grandes empreendimentos, ou seja, para os quais se necessitava vultosa quantidade de capital. Com efeito, a total limitação da responsabilidade dos sócios ao capital investido na companhia lhes garantia saber, de antemão, o prejuízo máximo que poderiam amargar em caso de insucesso da empresa. Em hipótese alguma seu património pessoal seria alcançado pelas dívidas da companhia além daquilo que nela tivessem aportado. Essa situação estimulou por demais os cidadãos comuns, muitos dos quais sem nenhuma habilidade para o comércio, a investirem parte de sua poupança num negócio que jamais estaria ao alcance do homem comum singularmente considerado.” (Scalzilli, João Pedro, Revista do Ministério Público do RS, Porto Alegre, n. 62, nov. 2008 – Abr. 2009, pg. 139).

### **1.2.1. Em Portugal**

A primeira lei portuguesa sobre sociedades anónimas surge em 22 de Junho de 1867, no seu art.º 6.º n.º 1 referia que a designação da sociedade seria seguida da expressão “sociedade anonima de responsabilidade limitada”.

No que respeita à sua estrutura referia o seguinte:

- A administração competia a “mandatários temporários, revogáveis, retribuídos ou gratuitos, escolhidos entre os associados” – art.º 13.º.

No entanto as normas que regulamentavam este tipo de sociedade eram impeditivas a outros projetos de menor dimensão, como por exemplo o número de sócios, assim sendo o legislador viu-se na necessidade de flexibilizar essas normas de modo a facilitar a iniciativa privada e o desenvolvimento económico.

Em 11 de Abril de 1901, foi publicada a lei que criou a sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Foi flexibilizado, a título de exemplo, a questão sobre o órgão de

---

insucesso do empreendimento” Ver Scalzilli, João Pedro, Revista do Ministério Público do RS, Porto Alegre, n. 62, nov. 2008 – abr. 2009, pg. 134

administração que passou a poder ser composto por um ou mais gerentes, sócios ou não da sociedade, bem como passou a admitir o caráter facultativo de órgão de fiscalização.

Nesta temática, o tipo de sociedade e responsabilidades desde essa altura até a criação do código de sociedades atual pouco mais se alterou, o código atualmente em vigor é datado de 1986, aprovado pelo Decreto-lei 262/86 de 2 de Setembro.

No que respeita às sociedades anónimas só com a publicação do Dec-Lei 198/77 passou a ser admitido que não seria necessário ser acionista para exercer funções de administrador.

Esta breve abordagem à temática da evolução das normas sobre sociedades e responsabilidades de quem investe e quem gere os negócios, poderá levar a refletir sobre se a legislação sobre estas matérias poderá constituir um impedimento ao investimento privado e consequentemente ao desenvolvimento da economia.

## 2. Análise do tecido empresarial português

### 2.1A Lei e a economia

O investimento privado é uma pedra basilar da economia dos países com um esquema de economia de mercado, as economias de mercado são economias mistas que assentam na livre iniciativa privada, mas com uma regulação pelo Estado.

O Estado intervém na economia quando cria políticas sociais, com implementação de sistemas de segurança social para proteção na velhice, na doença e no desemprego, ou legisla no sentido de garantir aos trabalhadores proteção dos seus direitos, tais como horários de trabalho, salários mínimos garantidos entre outros.

O Estado controla os mercados quando fixa taxas de juros, onera determinados produtos com taxas e impostos especiais. Controla ainda quando com a finalidade de garantir a livre concorrência, legisla de modo a evitar comportamentos que distorçam as leis de mercado que prejudiquem outras empresas concorrentes e consumidores.

Figura 1 - tabela comparativa de objeto e fim de Estado e iniciativa privada

<u>Estado</u>	<u>Iniciativa Privada</u>	
Versa sobre as necessidades coletivas.	Versa sobre necessidades individuais.	<b>Objeto</b>
A distinção está no facto de se tratar ou não da satisfação de necessidades coletivas que abrangem toda uma coletividade em geral e se a satisfação dessas mesmas é feita ou não pelos serviços do Estado.		
Visa prosseguir o interesse público; este é o único fim que as entidades públicas e os serviços públicos podem legitimamente prosseguir.	Tem em vista interesses pessoais/particulares lucrativos ou não. Não tem vinculação ao interesse geral.	<b>Fim</b>

Fonte: própria

Assim, e sendo os seus interesses distintos poder-se-á dizer que o Estado através da sua função legislativa intervém na economia condicionando a iniciativa privada<sup>7</sup>, tal como é referido por Domingos Pereira de Sousa:

<sup>7</sup> “O direito rege ou normaliza, numa palavra enquadra a economia, circunstância que se assume em definitivo a partir do momento em que o Estado intervém activamente nas relações sociais de produção e consumo.

“O direito acaba por ser objecto da economia, na medida em que o regime jurídico da actividade económica condiciona o valor económico dos bens, as relações de troca, as relações de produção e as relações de trabalho. As formas de apropriação dos meios de produção, a liberdade de iniciativa económica e as restrições a essa liberdade fazem parte da análise económica, nomeadamente, da teoria dos sistemas e estruturas económicas. Certas disciplinas jurídicas entram mesmo no cálculo dos custos de produção e fazem parte das opções económicas postas a qualquer sociedade. É o caso do direito do ambiente e da qualidade de vida, dos direitos dos consumidores e do direito da segurança social” SOUSA, Domingos Pereira de, Lições de Economia Política, ISCAD, 2007, pg.31

A constância e regularidade das normas jurídicas são de fulcral importância para a economia e tomadas de decisão da iniciativa privada, na constituição e gestão das empresas, independentemente da sua dimensão.

Se é verdadeiro o conceito de que a lei não pode cristalizar e que deverá adaptar às novas realidades económicas, do Estado e consequentemente dos cidadãos, também será verdade que existe a necessidade da manutenção do conceito de segurança jurídica. A volatilidade que a legislação assume desde há alguns anos, em especial a legislação fiscal, acaba por provocar instabilidade nas empresas, seja do ponto de vista da tomada de decisões de gestão<sup>8</sup>, ou do planeamento fiscal legítimo e licito. Subentenda-se este planeamento fiscal

---

Nessa medida, só um conhecimento profundo dos mecanismos económicos fundamentais permite uma correcta compreensão das normas jurídicas destinadas especificamente a regular certos aspectos da actividade económica, designadamente as normas jurídicas de ordenação económica e de regulação das formas de intervenção do Estado na economia” ” SOUSA, Domingos Pereira de, Lições de Economia Política, ISCAD, 2007.

<sup>8</sup> A título de exemplo, analise-se o **art.º 88.º do CIRC, n.º 3** no que respeita às tributações autónomas das viaturas: no ano de **2013** as taxas aplicáveis dependiam do ano de aquisição da viatura, sendo esse limite o que estava determinado como dedutível em IRC no ano de aquisição do veículo:

A taxa é elevada para 20% nos casos em que as despesas respeitem a viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos cujo custo de aquisição seja superior a:

-29.988€, relativamente a viaturas adquiridas até 31 de dezembro de 2009;

-40.000€, relativamente a viaturas adquiridas entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2010;

-30.000€, relativamente a viaturas adquiridas entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2011 (o limite é elevado para 45.000€ relativamente a viaturas elétricas);

-25.000€, relativamente a viaturas adquiridas a partir de 1 de janeiro de 2012 (o limite é elevado para 50.000€ relativamente a viaturas elétricas).

Enquadramento que se afigura correto, uma vez que quando a empresa adquiriu o veículo, quando tomou a decisão sabia ser estes os limites que o Estado considerava como sendo razoável para a utilização de uma viatura ao serviço da empresa.

No entanto nas alterações ao IRC para o ano de **2014**, o legislador introduziu uma alteração à lei que veio a penalizar muito a empresas, espelhando claramente o clima de instabilidade do ponto de vista fiscal. As empresas que haviam adquirido viaturas em anos transatos, planeando os seus custos com base nos limites dedutíveis determinados, confrontaram-se com uma nova redação do art.º 88.º do CIRC, que no seu n.º 3 havia sido alterado por completo passando a tributar com taxas agravadas, independentemente do ano de aquisição:

como a atuação dos contribuintes em conformidade com a lei tributária, com vista ao não pagamento, ao menor pagamento ou ao pagamento mais distante de impostos, pressupondo sempre o respeito rigoroso pela da lei.

## 2.2A criação e a dissolução de empresas

O processo de criação de empresa tem vindo a flexibilizar-se, de modo a facilitar a livre iniciativa privada e permitir a criação de empresas sem alguns procedimentos formais que o dificultavam, o preâmbulo da DL n.º 76-A/2006, de 29 de Março refere-se a essa intenção do legislador:

“O presente decreto-lei visa concretizar uma parte fundamental do Programa do XVII Governo Constitucional na área da justiça, colocando este sector ao serviço dos cidadãos e das empresas, do desenvolvimento económico e da promoção do investimento em Portugal.”

Com efeito, o Programa do XVII Governo Constitucional dispõe que «os cidadãos e as empresas não podem ser onerados com imposições burocráticas que nada acrescentem à qualidade do serviço», determinando ainda que «no interesse conjunto dos cidadãos e das empresas, serão simplificados os controlos de natureza administrativa, eliminando-se actos e práticas registrais e notariais que não importem um valor acrescentado e dificultem a vida do cidadão e da empresa (como sucede com a sistemática duplicação de controlos notariais e registrais).” (sublinhado nosso)

O Estado, por via do referido decreto-lei eliminou ainda variados procedimentos e obrigações de natureza burocrática que oneravam as empresas<sup>9</sup>.

---

As taxas de tributação autónoma aplicadas aos encargos relativos a viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos são:

- 10%, relativamente a viaturas com um custo de aquisição inferior a 25.000€;
- 27,5%, relativamente a viaturas com um custo de aquisição superior a 25.000 euros e inferior a 35.000€;
- 35%, relativamente a viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35.000€.

Já anteriormente, no ano de 2011 as empresas haviam sido confrontadas com uma alteração desde artigo que trouxe um significativo aumento de imposto às empresas e aumento da receita fiscal como único objetivo, com um total desrespeito pelo princípio da segurança jurídica. Até 2010 as tributações autónomas com a taxa agravada de 20% incidiam sobre as **despesas dedutíveis** para efeitos de IRC, na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010 - 31/12, **todas as despesas suportadas** pelos sujeitos passivos, ou seja, mesmo que não sejam dedutíveis e os sujeitos passivos não obtenham qualquer benefício fiscal ao suportarem esses encargos.

Obviamente que estas alterações, que não tiveram em conta o regime jurídico sob o qual os gerentes tomaram as decisões sobre a aquisição de viaturas para as empresas, vieram trazer constrangimentos quando se procedeu ao cálculo das tributações autónomas a pagar na data do apuramento do IRC a pagar.

<sup>9</sup> Tais como a obrigatoriedade de livros mercantis e legalização dos mesmos, por registo nas conservatórias, mantendo somente o livro de atas.

Criou ainda um regime de dissolução e liquidação na hora para as sociedades comerciais, assim se permitindo que se extingam e liquidem imediatamente nas conservatórias de registo comercial, ou por meio de registo efetuado por advogado ou solicitador. De maior importância ainda será “a criação da modalidade de dissolução e liquidação administrativa e oficiosa de entidades comerciais, por iniciativa do Estado, quando existam indicadores objetivos de que a entidade em causa já não tem atividade embora permaneça juridicamente existente. Esta medida é especialmente relevante tendo em conta o elevado número de sociedades comerciais criadas sem atividade efetiva na economia nacional, pois estima-se que existam dezenas, senão centenas, de milhar de empresas a estar nessas circunstância”, Dec. Lei 76-A/2006. (sublinhado nosso)

Posteriormente através do Decreto-Lei n.º 33/2011, de 7 de Março, que prevê que o capital social mínimo para a constituição das sociedades por quotas passe a ser livremente definido pelos sócios, sendo o capital mínimo de €1,00, O diploma estabelece ainda que o depósito da quantia designada pelos associados seja entregue nos cofres da sociedade no prazo de cinco dias úteis ou até ao final do primeiro exercício económico, quando a lei o permita, e não na altura da constituição da sociedade como anteriormente exigido. A implementação destas medidas pretendem mais uma vez fomentar o empreendedorismo, a iniciativa privada e o emprego em especial entre os jovens.

O Programa do XVIII Governo estabelece como uma das prioridades a redução de custos de contexto e de encargos administrativos para empresas, promovendo, desta forma, a competitividade e o emprego. Trata-se, aliás, do objectivo da Resolução do Conselho de Ministros n.º 101-B/2010, de 27 de Dezembro, que aprovou a Iniciativa para a Competitividade e o Emprego.

O presente decreto-lei adopta medidas de simplificação dos processos de constituição das sociedades por quotas e das sociedades unipessoais por quotas, passando o capital social a ser livremente definido pelos sócios. Prevê-se ainda que os sócios destas sociedades possam proceder à entrega das suas entradas até ao final do primeiro exercício económico da sociedade.

Estas medidas visam os seguintes objectivos: fomentar o empreendedorismo, reduzir custos de contexto e de encargos administrativos para empresas e assegurar uma maior transparência das contas da empresa.

Em primeiro lugar, são reconhecidas as vantagens que representa para o empreendedorismo a eliminação da obrigatoriedade de um capital mínimo elevado para a constituição de sociedades. Muitas pequenas empresas têm origem numa ideia de concretização simples, que não necessita de investimento inicial, por exemplo, numa actividade desenvolvida através da Internet, a partir de casa. O facto de ser obrigatória a disponibilização inicial de capital social impede frequentemente potenciais empresários, muitas vezes jovens, sem recursos económicos próprios, de avançarem com o seu projecto empresarial. (Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 33/2011 de 7 de Março de 2011).

O capital social é parte integrante do capital próprio da sociedade, é essencial como determinante da autonomia financeira de uma empresa. O capital social para uma sociedade é o montante necessário à prossecução do objeto social. A redução dos seus mínimos a quantias exíguas, sem qualquer significado a não ser a formalidade da constituição da sociedade, retira todo o significado e objetivo do mesmo.

O DL n.º 343/98, de 06 de Novembro criou a obrigatoriedade de aumento de capital social, para mínimos do capital social das sociedades por quotas para 5 mil euros e sociedades anónimas para 50 mil euros, demonstrava a preocupação do legislador em ajustar valores mínimos do capital social à realidade económica aproximando-se aos correspondentes valores vigentes noutros Estados membros. A realização do capital social não deve ser entendida exclusivamente como uma obrigação legal a cumprir, reduzindo o seu valor a montantes sem significado.

Em determinados sectores de atividade é exigível um capital social substancialmente mais elevado, com a finalidade de garantir efetivamente a autonomia da empresa, e os direitos dos parceiros sociais que com a entidade se relacionam<sup>10</sup>.

Com a finalidade de garantir as efetivas entradas dos sócios foi introduzido um mecanismo que consiste em depositar numa instituição de crédito, a soma das entradas já realizadas, numa conta bancaria aberta em nome da sociedade o que pode ser feito no prazo de cinco dias após o registo do pacto social ou diferido nos termos previsto na lei. Esse mecanismo afigura-se sem sentido quando se resume a capitais de € 1,00 ou outras quantias insignificantes.

Tendo em conta os valores de capital social permitidos pela lei, não poderá deixar de ser abordado o tema do enquadramento do art.º 35.º do CSC face a esta problemática.

Determina o referido artigo o seguinte:

---

<sup>10</sup> Exemplos: Transportes públicos de aluguer em veículos automóveis ligeiros de passageiros (**transportes em táxi**), O licenciamento é titulado por um alvará, emitido e renovável, com validade máxima de 5 anos, mediante a comprovação de que as empresas possuem ou mantêm o seguinte requisito de acesso à atividade: Capacidade financeira (no início de atividade, o capital social necessário para constituição de sociedades, e, na renovação, € 1.000,00 por veículo licenciado).

Apenas as empresas detentoras de licença de agência de viagens e turismo atribuído pelo Turismo de Portugal, I.P. podem exercer as atividades referidas. Um dos requisitos para a obtenção do alvará é ter um capital social mínimo realizado no valor de € 100.000,00

Já a atividade de segurança privada, para a obtenção de alvará dependendo do tipo de serviços a prestar, sendo que para obter o alvará de menor categoria tem como um dos requisitos a empresa ter um capital social mínimo de €50.000,00.

“1 - Os membros da administração que, pelas contas do exercício, verificarem estar perdida metade do capital social devem mencionar expressamente tal facto no relatório de gestão e propor aos sócios uma ou mais das seguintes medidas:

- a) A dissolução da sociedade;
- b) A redução do capital social;
- c) A realização de entradas em dinheiro que mantenham pelo menos em dois terços a cobertura do capital social;
- d) A adopção de medidas concretas tendentes a manter pelo menos em dois terços a cobertura do capital social.

4 - Mantendo-se a situação de perda de metade do capital social no final do exercício seguinte àquele a que se refere o n.º 1, considera-se a sociedade imediatamente dissolvida, desde a aprovação das contas daquele exercício, assumindo os administradores, a partir desse momento, as competências de liquidatários, nos termos do artigo 151.º”

Assim se no primeiro ano de atividade a entidade não apresentar resultados positivos, e tiver optado pela constituição com um capital social pelos valores mínimos, logo no primeiro ano os sócios se veem confrontados com um problema de obrigatoriedade de aumento de capital social ou iminência de liquidação e dissolução da empresa.

Em 1996, já no âmbito de facilitação ao investimento a pequenos investidores, foi criado o regime das sociedades unipessoais por quotas com o mesmo objetivo, de fomentar a criação de pequenas empresas e a iniciativa privada.

As sociedades de responsabilidade limitada são a forma por excelência escolhida pelas pequenas e médias empresas. É clara entre nós a propensão dos empresários para a utilização deste tipo de sociedades como forma de enquadramento jurídico das suas empresas. As sociedades unipessoais por quotas existem em quase todos os Estados membros da Comunidade Europeia, já por razões jurídicas, já por razões económicas.

Importa introduzi-las no nosso direito das sociedades. Na verdade, estas sociedades podem facilitar o aparecimento e, sobretudo, o são desenvolvimento de pequenas empresas, que, como é reconhecido, constituem, principalmente em épocas de crise, um factor não só de estabilidade e de criação de emprego mas também de revitalização da iniciativa privada e da actividade. (Preambulo do Decreto-Lei n.º 257/96 de 31 de Dezembro), sublinhado nosso.

Pela análise das motivações apresentadas pelos vários governos para a facilitação da criação de empresas, depreende-se que o Estado reconhece e necessita do investimento dos pequenos investidores, que este é imprescindível à economia portuguesa.

O Estado, num cenário de crise económica, criou ainda diversos mecanismos que fomentam a criação de pequenas empresas. Estes mecanismos passam por incentivos para a criação do próprio posto de trabalho, ou de criação de emprego. Estes incentivos poderão ainda revestir-se da forma de empréstimos bancários com juros bonificados, ou subsídios a fundo perdido.

No entanto, se estes apoios poderão criar emprego, consequentemente riqueza e tributos fiscais, se não forem devidamente acompanhados poderão vir a tornar-se num problema económico e social.

Quando um projeto é apresentado para aprovação, junto do Centros de Emprego, sendo que a grande vertente dos apoios passa pela criação de emprego, é feita a avaliação da viabilização do negócio, condições de elegibilidade do mesmo e do promotor ou promotores. No entanto não é condição, nem exigível, que o promotor tenha ou venha a adquirir conhecimentos de sobre a gestão de uma empresa.

Habitualmente as empresas criadas por esta via tem por gerente o investidor, até porque é condição a criação do próprio posto de trabalho, no entanto o gerente ainda que conheça o negocio em si, a grande maioria desconhece as obrigações e responsabilidades inerentes á condição de gerente tais como estão definidas no artº64.º do CSC, quais os outros procedimentos a que estão obrigados pelo mesmo código, ou quais as suas obrigações e responsabilidades impostas pelas normas fiscais.<sup>11</sup>

O resultado desta combinação de sócio e gerente culmina muitas vezes num duplo problema, se o gerente desconhece as suas obrigações e também os deveres enquanto sócio existindo um cumular de posições perante a empresa, poderá afetar a capacidade de discernimento nas decisões sobre o destino a dar à mesma. Estará posta em causa o equilíbrio que é preconizado através da “teoria da agência”, que perante esta dupla condição torna obsoletos quais meios de controlo interno.

“A Teoria da Agência (agency theory) estuda a relação entre os accionistas e os executivos, que são autorizados por aqueles a agir em seu nome. Para a teoria da agência a empresa ou entidade é uma plataforma de muitas relações contratuais entre administradores, accionistas, Estado, credores e trabalhadores. De acordo

---

<sup>11</sup> Quando um projeto é aprovado, ou quando uma empresa é criada, o gerente nomeado deveria fazer prova das suas capacidades e conhecimentos para o cargo, ou deveria frequentar uma pequena formação, onde lhe fossem ministrados os ensinamentos mínimos necessários ou bom desempenho do cargo a que se propõe. Alguns casos de criação de próprio posto de trabalho vêm a culminar em situações verdadeiramente problemáticas para os promotores, se as condições de mercado não se mostrarem favoráveis à prosperidade do negócio e se tornar inviável a manutenção da empresa, o promotor vê-se confrontado com as obrigações assumidas pelo apoio e toda a problemática de ter uma empresa com as obrigações fiscais, de segurança social e trabalhadores.

com Jensen e Meckling (1976), desta interação de linhas de funções pode resultar que os executivos possam ter objectivos divergentes e até conflituantes relativamente aos accionistas. Para evitar este conflito de interesses será necessário criar mecanismos que incentivem uma convergência de objectivos. Para Zimmerman (1997), a maximização do valor das acções, a política de dividendos, a recompensa dos executivos e a implementação de um processo de auditoria são alguns dos mecanismos utilizados para resolver os problemas de agência entre executivos e accionistas.” X Congresso de Contabilidade – ISCAL.IPL – Novembro 2004

O Estado, em caso de inoperacionalidade dos meios de controlo interno, também detém poderes sobre a vida e longevidade das empresas, através da lei e determinados mecanismos instituídos.

A Lei Geral Tributária permite à Autoridade tributária, nos termos previstos na alínea e) do n.º 1 do art.º 87.º, proceder à avaliação indireta das matérias coletáveis apresentadas pelas empresas, mediante determinados pressupostos, nomeadamente a apresentação por três anos consecutivos de prejuízos sem razão justificada.

“Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco”. Alínea e) do n.º 1 art.º 87.º LGT, (redação da pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro

Este procedimento a ser posto em prática, em casos notoriamente justificados, permitirá avaliar se a entidade realmente se encontra em situação difícil e até alertar os gerentes e eventualmente os sócios para a necessidade de possível tomada de decisão sobre a continuidade da empresa.

Também o CPPT, no seu art.º 83.º, determina procedimentos a adotar pela administração tributária em caso de incumprimento de determinadas obrigações da gerência e sócios, caso haja omissão dos deveres declarativos por um período de dois anos consecutivos, ou ainda que face às declarações a entidade evidencie não ter existido atividade durante 2 anos consecutivos<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> No entanto tem-se observado que este procedimento não tem sido observado pela administração tributária, optando por aplicação, durante anos seguidos, do art.º 88, alínea a), vindo assim a apurar a matéria tributável em IRC e IVA nos termos previstos na alínea g) do n.º1 do art.º 90, afastando por completo o determinado na alínea i) do n.º 1 do mesmo art.º “*Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte*”. (negrito nosso)

Não poderá de deixar de mencionar-se neste contexto um princípio plasmado na CRP, no n.º 2 do seu art.º 104.º “*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”. Poderá existir aqui uma

No caso de sociedades em que a declaração de rendimentos demonstre não desenvolverem atividade efetiva por um período de dois anos consecutivos, a administração tributária no prazo de 30 dias após a apresentação de declaração onde evidencie a ausência de atividade, comunica o facto à conservatória de registo comercial competente, para efeitos de instauração dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação da entidade.

Bem como, nos casos em que pela omissão de apresentação de declaração fiscal de rendimentos, durante um período de dois anos consecutivos, leva a declaração oficiosa de cessação de atividade<sup>13</sup>.

---

violação do já referido princípio ao determinar uma matéria tributária sem ter observado o facto de inatividade da empresa e a não existência de rendimento real. (negrito nosso)

Em muitos casos estes processos de matérias tributáveis por métodos indiciários, quando as empresas não estão em atividade, culminam em processos de reversão fiscal aos gerentes de direito, que não raras vezes são os próprios sócios.

<sup>13</sup> O conceito de cessação de atividade pelo decurso de dois anos, está determinado na alínea a) do n.º 1 do CIVA

A lei determina procedimentos de ação não só para administração tributária, o serviço de registo competente pode ainda instaurar oficiosamente procedimento administrativo de dissolução, caso ainda não tenha sido iniciado voluntariamente pelos interessados, nas seguintes situações:

a) Durante dois anos consecutivos, a sociedade não tenha procedido ao depósito dos documentos de prestação de contas e a administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a omissão de entrega da declaração fiscal de rendimentos pelo mesmo período;

b) A administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a ausência de atividade efetiva da sociedade, verificada nos termos previstos na legislação tributária;

c) A administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a declaração oficiosa de declaração da cessação de atividade, nos termos previstos na legislação tributária.

Deve entender-se “atividade efetiva” a que é objeto da sociedade, aferida através da prossecução do seu objeto social, sendo de considerar a atividade que constitua objeto de facto. O cumprimento de obrigações legais tais como pagamento de impostos, apresentação de contas, elaboração de balanço, eleição de gerentes e administradores, não é suficiente para aferir que a sociedade se mantém em atividade<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Também neste caso se tem observado inoperância por parte das entidades envolvidas, seja os serviços de registos, seja da administração tributária. A omissão de atuação poderá também a levar a situação de litígio e processos desnecessários. Refere a CRP no seu art.º 86.º, n.º 1 que “ *O Estado incentiva a actividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas, e fiscaliza o cumprimento das respectivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam actividades de interesse económico geral*”.

Poder-se-á afirmar que o Estado estará a incumprir com um dever inalienável que lhe é adstrito por via da Lei, o de fiscalizar, e não só o cumprimento das obrigações fiscais, ou de normas de funcionamentos dos estabelecimentos, mas também as normas de funcionamento estruturais de uma sociedade.

### **3. O pagamento dos impostos, gestão de tempo e prazos legais de cumprimentos**

#### **3.1. Os prazos de pagamento e economia**

Tendo em conta a distribuição das empresas, que conforme afirma a D & B na sua firmografia de 2014<sup>15</sup>, é constituída em 94,8% por empresas com volume de negócios até 2 milhões de euros, 87% por empresas até 9 empregados, sendo que 70,2% tem um perfil de natureza jurídica de sociedade por quotas e que 48,1% tem um capital social de € 5.000,00. Conclui-se que as empresas do tecido empresarial português é essencialmente constituído por micro e pequenas entidades<sup>16</sup>.

Em muitos casos, em especial nas pequenas e micro empresas, a gestão de tesouraria encontra-se muito asfíxiada, torna-se um verdadeiro exercício de malabarismo o pagamento atempado a fornecedores, o pagamento de salários e o pagamento dos impostos.

Os problemas de gestão de tesouraria decorrem muitas vezes dos prazos alargados de recebimento e incumprimentos do prazo inicialmente previsto.

Segundo o estudo levado a cabo pela CRIBIS D&B e traduzido pela Informa D&B<sup>17</sup> tendo por base a informação produzida pelo programa DUNTRADE, onde a Informa D&B participa com informação sobre Portugal, a análise aos comportamentos de práticas de pagamento em 2012, estabelece o paralelismo entre o caso português e outros 15 países da Europa, tendo-se concluído:

“Os dados mais débeis são os das empresas portuguesas, que são capazes de pagar dentro do prazo em apenas 17,6% dos casos analisados...uma análise do desempenho nas classes de pagamentos com um atraso severo (em média, mais de 90 dias) mostra também situações divergentes entre os países europeus analisados. As empresas da Polónia e de Portugal apresentam a situação mais problemática, com percentagens superiores a 11% e uma diferença em relação à média europeia de mais de sete pontos percentuais” Estudo Barómetro empresarial, CRIBIS D & B, pag.3

---

<sup>15</sup> Consultar em <https://www.informadb.pt/idbweb/public/EEstudiosBarometro.xhtml>

<sup>16</sup> Pequenas entidades (que não integrem consolidação), que não sujeitas a certificação legal de contas e que não ultrapassem 2 dos limites, total de balanço: € 1.500.000, total de rendimentos: € 3.000.000 e N.º trabalhadores: 50.

Microentidades (que não integrem consolidação), que não sujeitas a Certificação legal de contas e que não ultrapassem 2 dos limites no exercício anterior, total de balanço: € 500.000, volume de negócios líquido: € 500.000 e N.º trabalhadores: 5

<sup>17</sup> Consultar em <https://www.informadb.pt/idbweb/public/EEstudiosTecidoEmpresarial.xhtml>

**Figura 2 - Percentagem de empresas em Portugal com pagamentos dentro do prazo 2007-2012**

	2007	2011	2012
Portugal	21,7%	21,8%	17,6%
Europa	41,0%	37,8%	39,1%

Fonte: Estudo Barómetro empresarial, Informa D & B, 2013

**Figura 3 - Percentagem de empresas em Portugal com pagamentos com um atraso superior a 90 dias**

	2007	2010	2012
Portugal	9,4%	9,2%	11,2%
Europa	4,1%	3,1%	3,3%

Fonte: Estudo Barómetro empresarial, Informa D & B, 2013

Concluiu o estudo: ” em 2012, Portugal continua a mostrar uma dificuldade significativa em gerir o seu sistema de pagamentos de forma equilibrada, encontrando-se numa situação mais delicada do que outros países europeus”.

Paralelamente à questão dos prazos de recebimentos existe ainda a questão da rentabilidade das empresas e fracos desempenhos do ponto de vista dos resultados. Segundo o INE, no estudo Empresas em Portugal 2012<sup>18</sup>, o último disponível em 2014, mais de metade das sociedades apresentou resultados líquidos negativos em 2012, o ano em referência ficou marcado por uma nova contração económica, só 48,9% das empresas apresentou resultados positivos, sendo esta uma situação transversal a todas as atividades económicas (pag.28). Refere ainda o mesmo estudo que três em cada dez sociedades do setor do comércio e outros serviços apresentaram capitais próprios negativos (pag.34)<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Consultar em:

[http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_publicacoes&PUBLICACOESpub\\_boui=210758098&PUBLICACOESmodo=2](http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=210758098&PUBLICACOESmodo=2)

<sup>19</sup> Já foi referido o problema dos capitais próprios, capital social insuficiente, acumulação de resultados negativos e ausência de ação por parte de todos os envolvidos, os sócios e o Estado.

No que respeita à taxa de sobrevivência das empresas também é demonstrativa dos resultados obtidos e da crise económica, no que respeita às empresas individuais só 23,2% resistiu a 4 anos de atividade, já as sociedades, as estatísticas referem 59,1% de resistentes a 4 anos de atividade.

**Figura 4 - Nascimentos e sobrevivência das empresas por anos 2008-2012**

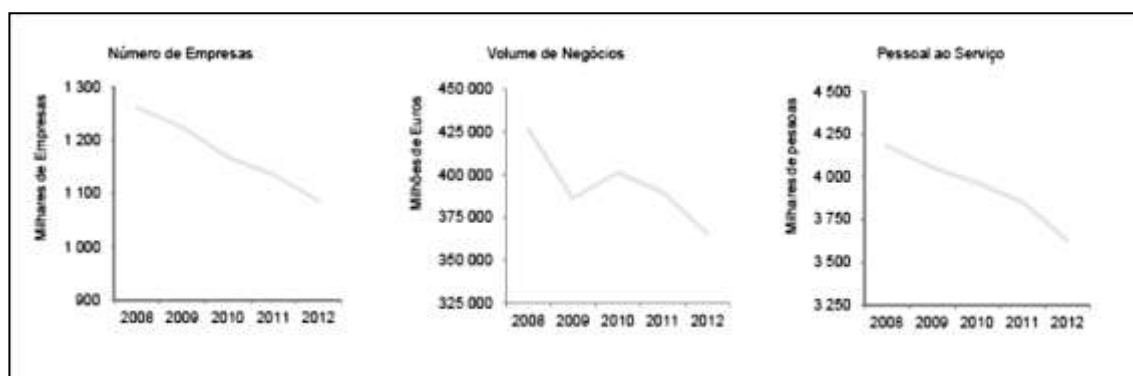
Forma Jurídica	Ano	Nascimentos (N°)	Sobrevivências								
			1 ano		2 anos		3 anos		4 anos		
			N°	%	N°	%	N°	%	N°	%	
Empresas Individuais	2012	107 330									
	2011	109 110	69 883	64,0							
	2010	112 148	72 878	65,0	46 604	41,6					
	2009	122 505	79 693	65,1	51 868	42,3	37 488	30,6			
	2008	148 549	99 730	67,1	62 279	41,9	45 251	30,5	34 467	23,2	
Sociedades	2012	27 340									
	2011	31 013	28 111	90,6							
	2010	26 247	24 077	91,7	20 717	78,9					
	2009	27 661	24 941	90,2	21 682	78,4	18 535	67,0			
	2008	32 585	29 741	91,3	26 014	79,8	22 364	68,6	19 253	59,1	

Fonte: INE, Demografia das empresas, março 2014

Aconteceram mais mortes do que nascimentos de empresas em 2012, consequentemente foram criados menos 23 000 empregos nas novas sociedades e menos 41 000 em empresas individuais, comparativamente ao ano de 2008.<sup>20</sup>

Todos estes dados são bem demonstrativos das grandes dificuldades que as empresas têm vindo a atravessar.

**Figura 5 - Evolução dos principais indicadores das empresas 2008-2012<sup>21</sup>**



Fonte: INE, SCIE, março 2014

<sup>20</sup> Empresas em Portugal 2012, INE, pag.18

<sup>21</sup> Para consulta de mais dados estatísticos sobre esta matéria consultar:  
[http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine\\_publicacoes&PUBLICACOESpub\\_boui=210758098&PUBLICACOESstema=55579&PUBLICACOESmodo=2](http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=210758098&PUBLICACOESstema=55579&PUBLICACOESmodo=2)

## 3.2. Os impostos e prazos de pagamento

Face ao estatuído nos normativos legais sobre a prestação do gerente, de modo a garantir de algum modo a sua segurança jurídica, este deverá apresentar a empresa à insolvência no prazo de 60 dias após a deteção da incapacidade da mesma satisfazer os seus compromissos. De qualquer modo independentemente da qualificação da insolvência<sup>22</sup>, ainda assim estará sujeito à reversão fiscal e todas as consequências que daí advierem<sup>23</sup>, perante o Estado o gerente terá de responder pessoalmente pelos impostos não pagos durante o período da sua prestação.

É de conhecimento geral que os prazos de pagamento de impostos são rígidos e improrrogáveis, só podendo ser alterado pontualmente, por portaria publicada em situação pontuais e momentâneas<sup>24</sup>.

Qualquer entidade privada com ou sem fins lucrativos<sup>25</sup>, está sujeita aos vários impostos que poderão ser diretos ou indiretos<sup>26</sup>, podendo em alguns casos beneficiar de isenções subjetivas, tendo em conta a qualificação do sujeito passivo, ou isenções objetivas em determinado tipo de operações ou atividades<sup>27</sup>.

---

<sup>22</sup> Ver capítulo V deste documento, pag.61.

<sup>23</sup> Se o valor que deixou de ser pago for superior a €7.500,00, poderá incorrer em crime fiscal., art.º 103.º, 104.º,105.º do RGIT, podendo chegar a uma punição com pena de prisão.

<sup>24</sup> Situações em que por exemplo aconteceu um constrangimento nos meios informáticos, ou outro impedimento ao cumprimento atempado das obrigações.

<sup>25</sup> Conceito de pessoas coletivas espelhado no art.º 2.º do CIRC, mais abrangente que sociedade: organização constituída por um agrupamento de pessoas/conjunto património que visa a prossecução de um interesse comum e à qual a ordem jurídica confere personalidade jurídica (susceptibilidade de ser titular de direitos e sujeito a obrigações).

<sup>26</sup> Os Impostos Diretos incidem diretamente sobre o rendimento, quer das pessoas singulares quer das pessoas coletivas.

IRS (Imposto sobre o Rendimento Singular), incide diretamente sobre o rendimento das pessoas singulares.

IRC (Imposto sobre o Rendimento Coletivo), incide sobre os rendimentos das empresas.

Os Impostos Indiretos são aqueles que incidem sobre o consumo ou a despesa, e incidem sobre a generalidade dos bens que consumimos diariamente.

IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), incide sobre transmissões de bens e prestações de serviços; importações de bens; operações intercomunitárias, realizadas em território nacional.

IUC (Imposto Único de Circulação)

IMT (Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis), tributa as transmissões do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis em território nacional.

ISP (Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos), incide sobre produtos petrolíferos e energéticos destinados à venda ou ao consumo como combustível.

IS (Imposto de Selo), imposto liquidado em determinados atos e contratos, conforme tabela anexa ao código.

<sup>27</sup> Por exemplo, pessoas coletivas de utilidade administrativa pública, IPSS, e pessoas coletivas de mera utilidade pública (isenção definida por despacho) (**artigo 10.º CIRC**). Associações legalmente constituídas para o exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas (**artigo 11.º**) nas atividades que constituem o fim para a qual foram constituídas, desde que não consistam atividade comercial ou industrial, podem beneficiar de

As entidades na prossecução do seu objeto social estão sujeitas ao regime do IVA, ao IRC, à TSU (taxa de segurança social)<sup>28</sup>. Tal como a TSU, que é inerente à criação de postos de trabalho, e é composta por um encargo da entidade e outra retida ao trabalhador, as entidades serão intervenientes na cobrança de outros impostos decorrentes das relações com os seus parceiros sociais, tais como as retenções na fonte de IRS e IRC.

A TSU é composta por duas parcelas, uma diretamente retida nos rendimentos pagos aos trabalhadores<sup>29</sup> sendo a outra parcela o encargo da empresa sobre esses rendimentos<sup>30</sup>. O não pagamento destes montantes<sup>31</sup> pode também ser sujeito a reversão fiscal aos gerentes em funções à data da falta de pagamento.

Situação idêntica se aplica às retenções na fonte de IRS<sup>32</sup> ou IRC<sup>33</sup>, sobre rendimentos pagos a sujeitos passivos que recebam rendimentos da empresa.

Mais recentemente foi criado um novo encargo decorrente da contratação de trabalhadores, o FCT (fundo de trabalho)<sup>34</sup>.

Na realidade tanto o valor de TSU retido aos trabalhadores como as retenções na fonte de IRS ou IRC, são valores que a empresa detém na sua posse, não estando dependentes de recebimento, não existe por isso justificação para que não seja assegurado o pagamento ao

---

isenção de IRC e IVA. Já determinadas atividades, objeto social de entidades com fins lucrativos podem beneficiar de isenção de IVA, nos termos do art.º 9.º.

<sup>28</sup> A TSU é um encargo que resulta da criação de emprego. O encargo de TSU para a generalidade das empresas é de 23,75% sobre a maior parte das remunerações pagas aos trabalhadores, existem algumas taxas mais reduzidas para entidades com estatutos especiais, tais como entidades sem fins lucrativos em que a taxa é, por exemplo, de 22,30%. Ao trabalhador é habitualmente retido 11%, sobre as remunerações sujeitas. Existem ainda também algumas remunerações que beneficiam de isenção até determinados limites, como por exemplo subsídio de alimentação e ajudas de custo.

<sup>29</sup> Sendo a taxa aplicável de 11%, o não pagamento deste valor constitui crime fiscal, por abuso de confiança.

<sup>30</sup> Taxa 23,75% na generalidade dos casos.

<sup>31</sup> De periodicidade mensal até dia 20 do mês seguinte ao mês de referência.

<sup>32</sup> Ver art.º 98.º e segs. CIRS

<sup>33</sup> Ver art.º 94.º CIRC

<sup>34</sup> A Lei nº 70/2013, de 30 de agosto, implementou os regimes jurídicos do Fundo de Compensação do Trabalho (FCT), do Mecanismo Equivalente (ME) e do Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho (FGCT), e entrou em vigor no passado dia 1 de outubro de 2013. A adesão é obrigatória para todas as entidades empregadoras que celebraram contratos de trabalho regulados pelo Código do Trabalho, desde o dia 1 de outubro de 2013. O FCT é um fundo de capitalização individual, que visa garantir o pagamento até metade do valor da compensação devida por cessação do contrato de trabalho, calculada nos termos definidos para a compensação por despedimento coletivo, e que responde até ao limite dos montantes entregues pelo empregador e eventual valorização positiva.

O ME é um meio alternativo ao FCT, através do qual o empregador concede aos seus trabalhadores garantia igual à que resultaria da sua adesão ao FCT, isto é, a garantia do pagamento parcial (até 50%) da compensação por cessação do contrato de trabalho.

Estado deste valor. Deverá o gerente assegurar-se que estes montantes não são direcionados para outros fins.

Somente nestas situações o gerente detém o controlo sobre os meios necessários ao pagamento do imposto, o que não acontece no caso do IVA liquidado a clientes, nem nos pagamentos por conta que resultam de uma estimativa suportada no resultados do ano anterior, ou os lucros apurados com base rendimentos obtidos que podem resultar em eventuais créditos incobráveis, situação que poderá a vir ser conhecida só após o encerramento das contas, que deverá acontecer no máximo<sup>35</sup> até final de Março do ano seguinte ao do ano que se vai aprovar as contas.

A gestão dos prazos de pagamento dos impostos e demais obrigações das empresas, face ao já demonstrado sobre os prazos médios de pagamentos e recebimentos em Portugal é um exercício de alguma complexidade.

A maioria dos impostos a que as empresas estão sujeitas são periódicos<sup>36</sup>, a periodicidade pode ser mensal, trimestral ou anual, em alguns casos a dimensão da empresa pode determinar o regime da periodicidade<sup>37</sup>.

O Estado estando consciente das dificuldades com que as empresas se deparam na gestão das suas tesourarias, tem vindo a criar regimes que tem por objetivo aliviar as pressões exercidas pelos impostos “de forma a promover a melhoria das condições de tesouraria do tecido empresarial Português, o Governo aprova, para vigorar já a partir do último trimestre de 2013, um regime de contabilidade de caixa em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o qual terá carácter facultativo e será estruturado de forma simplificada” Dec.- Lei 71/2013 de 30 de Maio.

Já em 2007 havia sido criado o regime do IVA autoliquidado, que embora na sua génese não estivesse a asfixia das tesourarias, mas sim o combate à fraude fiscal, acaba por ter um duplo efeito, conforme se pode inferir do extrato retirado do texto da lei:

Por via da inversão do sujeito passivo, passa a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurem como sujeitos passivos com direito à dedução total parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o

---

<sup>35</sup> Ver art.º 65.º, n.º 5 CSC

<sup>36</sup> Impostos de formação sucessiva: o facto gerador ocorre no termo do período de tributação, tributam situações ou atividades que duram no tempo, dando origem a liquidações periódicas.

<sup>37</sup> O CIVA, no seu art.º 41.º determina que os sujeitos passivos com volume de negócios inferior a €650.000,00 ficam enquadrados no regime trimestral do IVA, mas poderá optar pelo regime mensal. No entanto os sujeitos passivos com volume de negócios igual ou superior ao montante indicado só poderão estar enquadrados no regime mensal.

qual poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais. Com esta medida, visam acautelar-se algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, actualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado”. (Decreto-Lei 21/2007 de 29 de Janeiro - Série I)

Ao repercutir no adquirente dos serviços, o cliente, a responsabilidade de liquidar e pagar o IVA ao Estado, liberta o fornecedor desse ónus e se houver incumprimento do prazo de pagamento da fatura, o emitente da fatura terá menos esse constrangimento na sua tesouraria.

Uma empresa com regime de IVA mensal tem por obrigação o pagamento do imposto resultante do apuramento no prazo máximo de 45 dias após tê-lo faturado ao seu cliente, no entanto considerando o estudo apresentado anteriormente, onde se demonstra que Portugal apresenta uma média de pagamentos superior a 90 dias duas a três vezes superior à média europeia, será provável que a essa data ainda não tenha recebido o montante de IVA liquidado nas suas faturas<sup>38</sup>.

---

<sup>38</sup> O Dec.- Lei 71/2013 de 30 de Maio, veio criar um regime de IVA que teria por objetivo colmatar as questões relativas ao pagamento do IVA liquidado que as entidades ainda não tinham recebido dos seus clientes. Este regime tem como corolário uma menor pressão sobre a tesouraria, melhor gestão dos recebimentos e pagamentos e redução dos custos financeiros associados à entrega do IVA ao Estado. Este regime tem caráter optativo e é aplicável desde 01 de Outubro de 2013 às entidades desde que estes cumpram os seguintes requisitos:

- Volume de negócios do ano civil anterior igual ou inferior a 500 mil euros;
- Não beneficiem de isenção de imposto ou estejam enquadrados no regime dos pequenos retalhistas;
- Estejam registados para efeitos de IVA há pelo menos 12 meses;
- Tenham a sua situação tributária regularizada;
- Sem obrigações declarativas em falta.

Com o regime de IVA de caixa o imposto passa a ser exigível somente no momento do recebimento total ou parcial da fatura emitida aos clientes;

- A dedução do IVA passa a ser possível com base na fatura-recibo ou o recibo comprovativo de pagamento aos fornecedores;
- A declaração periódica do IVA irá refletir os montantes do IVA liquidado com base nas faturas recebidas dos clientes, no período a que diz respeito a declaração;
- A declaração periódica do IVA irá refletir os montantes do IVA dedutível com base nas **faturas pagas aos fornecedores**, no período a que diz respeito a declaração;
- Nos casos em que a fatura em pagamento permaneça por liquidar, o imposto é obrigatoriamente pago no 12º mês posterior à data de emissão da fatura.

Este regime não é aplicável na data de início de atividade ficará enquadrado no regime normal do IVA, só podendo passar ao Regime de IVA de caixa depois de decorridos, pelo menos, 12 meses.

Não estão abrangidas por este regime as operações realizadas com pessoas que não tenham a qualidade de sujeitos passivos de IVA, não será aplicável ainda às operações em que existe a inversão do sujeito passivo.

Caso o pagamento não ocorra nesse prazo, o IVA correspondente à parte ainda não paga terá de ser incluído na declaração periódica do mês ou trimestre em que termina o prazo de 12 meses, ainda que seja previsível que o valor em dívida nunca venha a ser pago.

Exercida a opção pelo Regime de IVA de caixa, os sujeitos passivos terão de permanecer no regime durante um período de, pelo menos, dois anos consecutivos. O Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30 de maio, procedeu à alteração

O regime de IVA de caixa poderá em algumas situações minorar os problemas de tesouraria, no entanto o problema do pagamento de IVA será adiado por um máximo de doze meses, no termo desse prazo o IVA terá de ser entregue nos cofres do Estado, independentemente do seu recebimento. Assim o sujeito passivo mais uma vez ficará duplamente penalizado, pagará um imposto que não recebeu pelo que suportará na sua esfera jurídica a totalidade do incumprimento de terceiros.

Existe a possibilidade de recuperar o IVA não recebido de faturas emitidas a clientes, conforme dispõem os artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA, no entanto este regime reveste-se de algumas vicissitudes<sup>39</sup> que obstam ao seu pleno efeito.

O regime é algo complexo, impõe condições e obrigações bastante rígidas e restritivas que poderão ainda trazer custos administrativos e de gestão do processo, acrescidos ao prejuízo já existente decorrente do incumprimento do adquirente inadimplente. Também o

---

do regime de acesso a informações e documentos bancários, contemplada o artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, atribuindo expressamente à **AT o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários dos sujeitos passivos** que optem pelo Regime de IVA de caixa, **independentemente do seu consentimento.**

<sup>39</sup> 1 - Os sujeitos passivos podem deduzir o imposto respeitante a créditos considerados de cobrança duvidosa, ou incobráveis, desde que estes estejam em dívida há mais de **24 meses** após a data de vencimento, que provem ter efetuado diligências para o seu recebimento e o tenham desreconhecido na contabilidade.

Ou então que o devedor seja um particular, ou sujeito passivo isento, que o crédito esteja em mora há mais de 6 meses e não seja superior a €750,00.

A dedução do imposto associado a créditos considerados de cobrança duvidosa, é efetuada mediante pedido de autorização prévia a apresentar, por via eletrónica, no prazo de seis meses contados a partir da data em que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa.

No caso de créditos que sejam inferiores a (euro) 150 000, IVA incluído, por fatura, decorrido o prazo de 8 meses, o pedido de autorização prévia é considerado deferido. Caso o crédito seja superior ao valor referido após o prazo de 8 meses se a AT não apreciar é considerado indeferido.

A AT notifica ao adquirente para que regularize o IVA deduzido e não pago, que poderá ainda fazer as alegações e prova de faturas eventualmente já pagas, o que se refletirá na apreciação e deferimento do pedido de autorização previa efetuado pelo credor.

No caso dos sujeitos passivos em regime de IVA de caixa, os regimes de regularização de IVA previstos nos n. os 7 e 8 do artigo 78.º, bem como na alínea b) do n.º 2 e no n.º 4 do artigo 78.º-A, do CIVA, referentes a créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis, apenas poderão ser aplicados às operações efetuadas pelos sujeitos passivos abrangidos pelo Regime de IVA de caixa, depois de verificada a exigibilidade do imposto incluído em faturas que não foram pagas até ao decurso do 12.º mês posterior ao da sua emissão.

Nota importante a reter é que todas as faturas relativas a cada crédito de cobrança duvidosa, a identificação do adquirente, o valor da fatura e o imposto liquidado, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências, bem como outros elementos que evidenciem a realização das operações em causa, devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser sempre certificados por revisor oficial de contas. A certificação por revisor oficial de contas deverá ser efetuada para cada um dos documentos e períodos a que se refere a dedução e até à entrega do correspondente pedido, sob pena de o pedido de autorização prévia não se considerar apresentado.

Poderá ainda deduzir o IVA de faturas emitidas a sujeitos passivos a que tenham sido declarada a insolvência, ou para os quais exista processo de execução, ou que estejam em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz. Desde que observados os requisitos estabelecidos nos art.os 78.º do CIVA já referidos.

prazo em todo o processo se desenrola é bastante penalizador para a empresa que se encontra já em perda.

O fato que muitas empresas se encontrarem com capitais próprios negativos, os encargos financeiros que resultam de se financiar junto da banca, somados às questões decorrentes dos incumprimentos dos seus clientes e complexidade e morosidade dos processos, o mais provável será resultar numa curta durabilidade da empresa.

O IRC é o imposto que as empresas pagam sobre o lucro obtido na sua atividade económica, ou assim deverá ser. Existem dois regimes de tributação, previstos no CIRC, tributação por apuramento do lucro tributável<sup>40</sup> e pelo regime simplificado, ao lucro tributável ou à matéria coletável apurada será aplicada as taxas previstas no art.º 87.º CIRC, sendo atualmente de 23%, no entanto as pequenas e médias empresas, incluindo as microentidades, ao lucro apurado até aos 15.000,00 a taxa aplicável é presentemente de 17%.

Ao analisar o regime de aplicação deste imposto verificamos que a empresa tem a obrigação de no decurso do seu ano económico pagar imposto por conta do lucro que irá obter no próprio exercício<sup>41</sup>, no entanto a base que serve de calculo a este imposto é o rendimento obtido no ano anterior, com a obrigatoriedade de pagar pelo menos duas prestações por conta,

---

<sup>40</sup> Ver, art.º 17.º do CIRC. O resultado líquido é apurado pela contabilidade organizada nos termos previstos nos normativos nacionais e internacionais, SNC, NCRF, IAS e IFRS que deverá ser corrigida nas suas diferenças determinadas pelo CIRC. O lucro tributável é a soma algébrica do resultado assim obtido com as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período.

O regime simplificado está previsto no art.º 86.º- B do CIRC e a matéria coletável obtém-se pela aplicação dos coeficientes determinados no referido artigo, os coeficientes são ajustados em função da atividades prosseguidas pela empresa, e incidem sobre os rendimentos obtidos no ano económico em cada atividade.

<sup>41</sup> O imposto por conta está previsto nos art.º 105.º e 106.º do CIRC. Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado relativamente ao período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efetuar esses pagamentos, líquidos da dedução de retenções na fonte. Os pagamentos por conta dos sujeitos passivos cujo volume de negócios do período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efetuar esses pagamentos seja igual ou inferior a (euro) 500 000 correspondem a 80 % do montante do imposto referido no número anterior, repartido por três montantes iguais, arredondados, já os pagamentos por conta dos sujeitos passivos cujo volume de negócios do período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efetuar esses pagamentos seja superior a (euro) 500 000 correspondem a 95 % do montante do imposto apurado no exercício anterior. Os pagamentos são efetuados em três prestações em 31/07, 31/10 e 15/12. Caso o sujeito passivo opta por suspender o ultimo pagamento e depois se vier a verificar que o imposto não pago foi superior a 20% do que seria pago em condições normais, há lugar a juros compensatórios desde o termo do prazo em que a entrega deveria ter sido feito e a data da autoliquidação (data limite 31/05 do ano seguinte).

O montante dos pagamentos especiais por conta é igual a 1 % do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de 1000,00, e, quando superior, é igual a este limite acrescido de 20 % da parte excedente, com o limite máximo de 70 000,00. Ao montante apurado deduzem-se os pagamentos por conta calculados nos termos do artigo, efetuados no período de tributação anterior. Estão dispensados deste pagamento os sujeitos passivos que sejam tributados no regime simplificado de IRC

podendo não pagar a terceira prestação se verificar pela análise das suas contas que os resultados não irão originar o imposto estimado com base no exercício anterior.

Cumulativamente ao imposto por conta poderão ainda ter de pagar o imposto especial por conta, que tem por base, mais uma vez, a faturação do ano anterior, tendo este imposto um mínimo de € 1.000,00<sup>42</sup>.

Todo o processo de liquidação e pagamento de impostos exige das entidades, por menor que seja a sua dimensão, um esforço financeiro para cumprir atempadamente os seus compromissos, tendo em conta a morosidade nos recebimentos ou mesmo os incumprimentos e perdas daí decorrentes<sup>43</sup>.

No caso do IRC o valor é apurado com referência ao ano transato, é liquidado e pago até 31 de Maio do ano seguinte, este imposto poderá referir-se a tributações autónomas<sup>44</sup>, ou imposto sobre o rendimento sobre o lucro obtido. No entanto poderá acontecer que os valores que serviram de base ao apuramento em 31 de Dezembro não venham a ser recebidos, por razões alheias à empresa e à gestão da mesma, como por exemplo incumprimento dos clientes, por suas próprias dificuldades, insolvências, ou outras<sup>45</sup>. Também neste caso o gerente em caso de incumprimento está sujeito à reversão fiscal. Apesar de todas as condicionantes aqui apresentadas, o imposto tem de ser pago e o incumprimento é penalizado.

As empresas podem considerar essas perdas no apuramento do seu lucro tributável para efeitos de IRC, no entanto também estes procedimentos dependem do decurso do tempo. Tendo já antecipadamente pago imposto sobre lucros que podem não vir a ter, ou por não atingirem o desempenho do ano anterior, ou mesmo por os rendimentos que entretanto haviam já considerado, por ter existido uma fundada expectativa de negócio, ou mesmo um negócio firmado e faturado, não produzirem os resultados esperados e antes pelo contrário vir a consistir numa perda<sup>46</sup>.

---

<sup>42</sup> De referir que o incumprimento dos pagamentos por conta ou pagamentos especiais por conta, independentemente de o sujeito passivo vir a efetuar o pagamento da autoliquidação a que estiver sujeito em tempo, até 31/05 do ano seguinte, está sujeito a penalizações, juros e coimas, que poderá ir de 30% a 100% do imposto devido.

<sup>43</sup> No âmbito do CIRC também podem ser considerados os custos decorrentes dos créditos de cobrança duvidosa, conforme determina o art.º 28.º B do CIRC, na alínea b) do n.º1, é necessário que os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento. Ou exista processo de execução, insolvência ou processo especial de revitalização, ou então os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral.

<sup>44</sup> Art.º 88.º CIRC.

<sup>45</sup> Para correção dos resultados pelos créditos incobráveis ver legislação, art.º 28 e art.º 41.º do CIRC

<sup>46</sup> Por vezes a realização de um negócio em o cliente não paga o preço combinado resulta num prejuízo maior que se o negócio não tivesse acontecido. Senão vejamos, na prossecução da atividade económica, e para o cumprimento dos contratos com os seus clientes, as entidades adquirem produtos e serviços que tem de pagar,

As dificuldades de tesouraria que estão na origem de grande parte da insatisfação dos créditos fiscais<sup>47</sup>. A situação já bastante difícil agrava-se quando em consequência das infrações tributárias, seja do ponto de vista do pagamento do imposto, ou do ponto de vista declarativo. Quando as empresas praticam infrações tributárias, seja do ponto de vista do pagamento do imposto, ou do ponto de vista declarativo sujeitam-se a penalizações que agravam substancialmente os encargos com o imposto, estão sujeitas as coimas<sup>48</sup>, juros de mora<sup>49</sup>, juros compensatórios<sup>50</sup> e outras penalizações legais, tais como custas e taxas administrativas<sup>51</sup>.

Apesar de todas as questões, constrangimentos e procedimentos aqui abordados no pagamento de impostos e que são de conhecimento geral, o processo de reversão fiscal tem carácter administrativo, nessa fase nenhum dos fatores aqui apontados é tido em conta. Se o gerente apresentar em sua defesa ao projeto de reversão, os argumentos aqui referidos, ainda assim não servirão para afastar a presunção legal de responsabilidade determinada pela lei. Só

---

mas se estes custos não obtêm o retorno que havia sido esperado, então para além de não obter a margem do seu lucro, ainda tem de suportar os custos das aquisições destinadas ao negócio. Adicionalmente e até que possa acionar os mecanismos existentes para recuperar os impostos, IVA e IRC originados pela transação gorada, tem de assumir perante o Estado e pagar nos prazos determinados pela lei, caso contrário estão sujeitas às penalizações legais.

<sup>47</sup> As normas sobre reversão fiscal terão tido na sua motivação o desencorajamento a que os gerentes delapidassem os patrimónios das empresas em benefício próprio. Num passado recente acontecia com alguma frequência que os gerentes subtraíam os meios financeiros das empresas, deixando-as em situação financeira que levava ao incumprimento fiscal. Mas atualmente os incumprimentos decorrem maioritariamente das dificuldades com que as empresas se deparam em face da atual conjuntura de crise económica.

<sup>48</sup> Falta ou atraso na entrega da prestação tributária (ex.: IVA, retenções na fonte, PPC, PEC, Imposto do Selo, IMT), 30% a 100% do imposto devido.

<sup>49</sup> Devidos em caso de atraso da liquidação. Os juros são contados dia a dia, de acordo com a seguinte fórmula: imposto \* taxa de juro \* número de dias em falta / 365.

<sup>50</sup> Devidos em caso de atraso no pagamento do imposto. Taxa para 2014 fixada através do Aviso n.º 219/2014, de 23 de dezembro de 2013, do Instituto de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública – IGCP, E.P.E.

<sup>51</sup> Se pretenderam efetuar o pagamento a prestações, cf. CPPT, art.º 196.º, n.º 4 - O pagamento em prestações pode ser autorizado desde que se verifique que o executado, pela sua situação económica, não pode solver a dívida de uma só vez, não devendo o número das prestações em caso algum exceder 36 e o valor de qualquer delas ser inferior a 1 unidade de conta no momento da autorização.

5 - Nos casos em que se demonstre notória dificuldade financeira e previsíveis consequências económicas para os devedores, poderá ser alargado o número de prestações mensais até 5 anos, se a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta no momento da autorização, não podendo então nenhuma delas ser inferior a 10 unidades da conta.

Deverá ser prestada garantia poderá ser bancária, um seguro-caução feito por instituições de seguro reconhecidas ou uma hipoteca nos termos previsto no art.º 199.º do CPPT.

Se a dívida for inferior a cinco mil euros no caso de empresas, não é necessário prestar garantia, cf. art.º 198.º, n.º 3. No entanto, é preciso que o contribuinte em causa não tenha mais nenhuma dívida fiscal. O pedido é feito por via eletrónica ou nos Serviços de Finanças onde os contribuintes têm a sua morada fiscal, tem de ser feito até 15 dias após terminar o prazo de pagamento voluntário do imposto e os serviços de Finanças deverão responder ao pedido até 15 dias depois o prazo máximo é de seis prestações, a cada prestação acrescem juros de mora de contados sobre o montante desde o fim do prazo para pagamento voluntário até ao mês do pagamento. A falha no pagamento de uma prestação implica a abertura do processo de execução fiscal pelo valor da dívida, que pode terminar em penhora.

em sede de processo judicial poderão ser tidos em conta, se arguidas, as que questões aqui enumeradas.

#### **4. A reversão fiscal, tipo de responsabilidade envolvida, como opera, base legal.**

##### **4.10 instituto da reversão fiscal**

Segundo as notícias vindas a público pela RTP em 6 de março de 2014, o Ministério das Finanças referiu que no caso dos processos de reversão foi atingido um valor máximo no ano de 2013 de mais de setenta e nove mil. No ano 2000 foram efetuadas somente cinco reversões, no ano de 2011 os processos de reversão atingiram os 32.434 tendo mais que duplicado em 2012, 68.034. já em 2013 o número de reversões foi de 79.668. Até junho de 2014 as reversões fiscais rondam as 54.000, atingiram valores inigualáveis em período homólogo de anos anteriores, sendo a perspectiva estes valores sejam superados em até final de 2014.

**Figura 6 - Gráfico ilustrativo de evolução de reversões fiscais desde 2010 até 6 de junho de 2014**



Fonte: Diário Economico 23-06-2014

Iniciou-se em outubro de 2012 um “sistema operacional que desencadeia a responsabilização daqueles administradores e gerentes quando seja detetada a insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário” Citação em RTP - pela voz do secretário de Estado Paulo Núncio, ouvido pela agência Lusa

Ainda citado Paulo Núncio em jornal de negócios de 23/06/2014, o secretário de Estado refere “o sistema de cobrança coerciva está mais eficiente. Garantindo a equidade do sistema fiscal, a concorrência leal entre os agentes económicos e responsabilização efetiva dos incumpridores.

Segundo a mesma fonte o pico das dívidas atingiu os 1,6 mil milhões só em 2012, desde 2011 até 6 de Junho de 2014 os valores com maior impacto dizem respeito a IRC com 1,7 milhões e 3 mil milhões a IVA.

Desde 2009 que a Administração tributária possui um sistema informático, o SIGER - Sistema de Gestão de Reversões, que permite gerir e acionar o mecanismo da responsabilidade tributária subsidiária. Este sistema permite uma penhora mais célere dos bens dos gestores de empresas com dívidas fiscais. Os bens preferências a serem penhorados são os salários, contas bancárias e produtos financeiros.

No entanto este sistema poderá padecer de algumas fragilidades uma vez que fará sempre uma análise cega da situação, não lhe sendo possível analisar os casos em concreto<sup>52</sup>.

A citação da reversão de forma inadequada poderá levar ao aumento da litigância.

#### **4.2 Gerência de direito e gerência de fato – responsabilidades e ónus da prova**

O regime que regula a responsabilidade dos gerentes, membros dos órgãos de fiscalização, revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas para com o Estado pelas dívidas das entidades que administram, ou pelas quais são responsáveis pela fiscalização, ou ainda são responsáveis pela regularidade técnica da contabilidade, está previsto na Lei Geral Tributária (LGT)<sup>53</sup>, nomeadamente nos artigos 22.º a 24.º. Quanto às multas e coimas o

---

<sup>52</sup> Rui Duarte Morais, presidente para a reforma do IRS, referiu em conferência realizada na Universidade Católica em Junho de 2014, citado em artigo no Jornal Económico sobre reversão fiscal em 23-06-2014, que:

“A citação que atualmente é utilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) não preenche as exigências legais de identificação personalizada a cada situação”, o fiscalista explicou que as Finanças passaram a utilizar um formulário igual para todos os contribuintes, que é muitas vezes impercetível. Ou não é perçível ou não indicam todos os meios de defesa ao dispor do contribuinte ou não esclarece sobre a possibilidade de prestar uma garantia para suspender o processo de execução. Resta aos contribuintes recorrerem aos tribunais para se oporem, o que traz custos acrescidos”.

<sup>53</sup> Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98 - 12/12 - DR n.º 290/98 SÉRIE I

regime de responsabilização está previsto no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)<sup>54</sup>, Art.º 8º.

No quadro legal da responsabilidade subsidiária por dívidas fiscais da sociedade previsto no art.º 24.º da LGT poder-se-á constatar que o legislador pretendeu definir concretamente quais os sujeitos que pretende responsabilizar, tem por objetivo que todos os que possam de algum modo interferir na relação jurídica da entidade com o Estado sejam sujeitos ao regime em vigor, estendendo aos gerentes que, não o sendo de direito, o tenham sido de facto.

O objetivo da responsabilização no caso concreto dos gerentes, que não sendo gerentes de direito<sup>55</sup>, o são de facto<sup>56</sup>, surge da necessidade de punibilidade dos agentes que direta ou indiretamente exercem a gerência e de algum modo possam ter responsabilidade em atos lesivos dos interesse do Estado, caso contrário poder-se-ia criar situações de impunibilidade, por a lei não prever a responsabilização de quem realmente atua em nome da empresa, utilizando o expediente dos denominados administradores ocultos.

No caso dos gerentes de direito, que não o são de facto, pretendeu o legislador afastá-los do âmbito da referida responsabilidade, sendo certo que quem não gere de facto não pode “agir com culpa”, nem “lhe pode ser imputável” a falta de pagamento dos tributos devidos.

A determinação da culpa é matéria intensamente discutida nas instâncias dos tribunais. O não exercício de fato da gerência é o argumento mais apresentados pelos gerentes de direito para afastarem os processos de reversão contra eles instaurados.

De fato não existe na lei vigente qualquer norma que determine uma presunção legal do exercício de fato a quem detêm o exercício de direito da gerência, ainda assim tem predominado a presunção ilidível de que, a quem exerce a gerência de direito se infere a

---

<sup>54</sup> Aprovado pela Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho

<sup>55</sup> Para responsabilizar os gerentes exige-se a gerência efetiva, de facto, traduzida na prática de atos de administração ou disposição em nome e no interesse da sociedade, uma vez que a culpa suscetível de basear a responsabilidade subsidiária exige a gerência de facto. (Acórdão do TAF de 25-05-2004, processo 74/04)

<sup>56</sup> Devendo considerar-se os que, sendo de direito, outorguem procuração a terceiro para o exercício da gerência de facto” gerir a empresa através de terceiros para o efeito mandatados, a sua responsabilidade subsidiária mantém-se, já que para todos os efeitos legais, o exercício da gerência de facto lhes é imputável por força do mandato”. (Acórdão. do TCAN, de 15 de Julho de 2004, proc. 00087/04).

gerência de facto, sendo admissível ao Estado acionar os mecanismos legais da reversão, recaindo sobre o gerente de direito o ónus de provar<sup>57</sup> que, de facto, a não exerceu.

Trata-se de uma “presunção de culpa”, em face do disposto no nº 32.º da LGT que estabelece em relação aos mesmos a incumbência de cumprir os deveres tributários das entidades por si representadas.

Dispõe o art.º 74.º CPPT que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. No entanto para ilidir a presunção legal deverá o sujeito fazer prova de fatos que ataquem aquela presumida gerência. Caso as provas apresentadas venham a confirmar as alegações de não gerência e sejam reconhecidas pelo tribunal, os revertidos não poderão ser responsabilizados, afastando assim os efeitos na sua esfera jurídica pessoal pelas dívidas da sociedade.

“Para responsabilizar os gerentes exige-se a gerência efetiva, de facto, traduzida na prática de atos de administração ou disposição em nome e no interesse da sociedade, uma vez que a culpa suscetível de basear a responsabilidade subsidiária exige a gerência de facto” (Acórdão do TAF de 25-05-2004, processo74/04).

Ainda assim, apesar da presunção legal que assiste à AT, mais recentemente a jurisprudência do STA tem sido no sentido de que cabe à Administração Fiscal fazer prova da gerência de facto<sup>58</sup>, não sendo de presumir a mesma pelo fato de estarmos perante uma situação de gerência de direito

## **4.3 Responsabilidade solidária e subsidiária**

### **4.3.1 Responsabilidade Solidária**

Responsabilidade solidária<sup>59</sup> é definida por lei, a responsabilidade será considerada como solidária quando para uma mesma obrigação existir mais de um responsável pelo seu

---

<sup>57</sup> Em regra, quem invoca um direito e a quem cabe provar os factos constitutivos do direito alegado; mas, se o onerado com a obrigação de prova beneficia de uma presunção legal, inverte-se o ónus. É o que decorre dos artigos 342º, nº 1, 350º, nº 1 e 344º, nº 1 do CC. (Acórdão do TCAN, de 14 de Janeiro de 2010, proc.00787/06).

“Seja no quadro do artigo 13.º do CPT, seja no quadro do artigo 24.º da LGT, à efectivação da responsabilidade subsidiária do gerente não basta a mera invocação da inscrição no registo do oponente, como sócio-gerente, no acto de constituição da sociedade para se extrair a ocorrência de actos de gerência praticados pelo oponente em nome da sociedade devedora originária”. (Acórdão do de 10 de Julho de 2014, proc.06449/13)

<sup>58</sup> Acórdão do TCAN, de 14 de Janeiro de 2010, proc.00787/06.7BERG

<sup>59</sup> Código Civil  
ARTIGO 512.º

cumprimento. Perante uma obrigação cuja responsabilidade é de natureza solidária, poderá o credor exigir o cumprimento da responsabilidade a todos e a qualquer um dos devedores ou de apenas um deles, assistindo àquele que cumprir a obrigação o direito de regresso<sup>60</sup> contra os restantes devedores solidários.

É exemplo, o caso da responsabilidade solidária dos sócios pelas dívidas da sociedade ainda não exigíveis à data da respetiva dissolução (art.º 147.º n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais).

De acordo com o disposto no artigo 22.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, “a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária”, ainda assim poderá aplicar-se o caráter solidário em algumas situações.

### 4.3.2 Responsabilidade Subsidiária

A responsabilidade subsidiária<sup>61</sup> é a que vem reforçar a responsabilidade principal.

Em sentido diferente da responsabilidade solidária, na responsabilidade subsidiária a obrigação apesar de poder ser compartilhada entre dois ou mais devedores, existe contudo o (os) devedor principal, no entanto na hipótese do não cumprimento da obrigação por parte deste, outro sujeito responderá subsidiariamente pela obrigação<sup>62</sup>.

---

(Noção)

1. A obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera, ou quando cada um dos credores tem a faculdade de exigir, por si só, a prestação integral e esta libera o devedor para com todos eles.

2. A obrigação não deixa de ser solidária pelo facto de os devedores estarem obrigados em termos diversos ou com diversas garantias, ou de ser diferente o conteúdo das prestações de cada um deles; igual diversidade se pode verificar quanto à obrigação do devedor relativamente a cada um dos credores solidários.

ARTIGO 513.º

(Fontes da solidariedade)

A solidariedade de devedores ou credores só existe quando resulte da lei ou da vontade das partes.

O Código comercial estabelece o **regime regra da responsabilidade solidária** no âmbito das obrigações comerciais (art.100.º C.Com.).

<sup>60</sup> Conforme o artigo 524.º do CC, o direito de regresso é o direito dum devedor que paga ao credor mais do que a sua parte numa dívida solidária e que, por isso, adquire o direito de exigir aos outros devedores as suas respetivas partes.

<sup>61</sup> Originário do latim “*subsidiarius*”, designa o que é secundário, auxiliar ou supletivo, pressupondo o principal, a que vem suplementar ou reforçar.

<sup>62</sup> Cf. disposto no artigo 22.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

Como bom exemplo de responsabilidade subsidiária temos, no campo do Direito Civil, a figura do fiador<sup>63</sup>.

No âmbito do Direito Fiscal,

“Há responsabilidade tributária sempre que a lei permite a exigência do pagamento do imposto por parte de alguém que não é o contribuinte direto, em função da respetiva proximidade ou relação com a constituição do facto tributário que estiver em análise. Ainda que a regra seja a de que o contribuinte direto é o responsável principal pelo pagamento de impostos à Administração Fiscal, há circunstâncias específicas de envolvimento de terceiros com a relação jurídica tributária estabelecida que permitem exigir destes terceiros, dada a sua responsabilidade na constituição do facto tributário ou na decisão quanto à entrega do montante devido, o pagamento da dívida tributária. É, portanto, neste quadro, que a Lei Geral Tributária considera como sujeito passivo de imposto “a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”. Cf. Parecer OA n.º E-22/05

Tendo em conta o carácter de subsidiariedade, a responsabilização de terceiros por dívidas do devedor principal não é de efeito imediato. Aplicando-se aos vários intervenientes na relação tributária, membros de corpos sociais e responsáveis técnicos de sociedades, que por força do exercício das respetivas funções e reunidos os pressupostos legalmente previstos para o efeito, são subsidiariamente responsáveis pelo pagamento de dívidas fiscais de tais sociedades (cf. artigo 24.º da Lei Geral Tributária), será esta a situação mais frequente de responsabilidade tributária (subsidiária). Os gestores de direito serão subsidiariamente responsáveis em relação ao devedor principal e solidariamente entre si. Conforme estatuído no art.º 8 do RGIT, a responsabilidade subsidiária pelas coimas é solidaria entre os vários sujeitos ao pagamento decorrente do processo de reversão.

## **4.4 Factos sujeitos a imputação de responsabilidade aos gerentes**

### **4.4.1 Período temporal**

No que respeita ao período temporal em que os factos ocorreram há que determinar dois períodos de tempo com vista a aferir sobre os pressupostos da responsabilização, sendo

---

<sup>63</sup> Artigo 627.º CC

(Noção - Acessoriedade)

1. O fiador garante a satisfação do direito de crédito, ficando pessoalmente obrigado perante o credor.
2. A obrigação do fiador é acessória da que recai sobre o principal devedor

distintos o período que refere ao exercício de funções e período em que ocorre o fato tributário. Decorre da alínea a) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, que os factos constitutivos imputáveis<sup>64</sup> serão não só os que ocorreram durante o período de gerência do sujeito, mas também os que cujo prazo legal de cumprimento venha a terminar após a cessação de funções, desde que seja provado que a sua culpa no incumprimento da obrigação tributária. Nesta última situação o ónus da prova corre do lado da Administração Fiscal.

A alínea b) do n.º 1 do aludido artigo, refere não os fatos constitutivos mas sim as dívidas tributárias cujos prazo legal ou entrega tenha terminado durante o período de exercício das funções de gerência, transferindo o ónus da prova para o gestor, uma vez que refere “quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”. Sendo esta fundamentação de eleição da Administração Fiscal, uma vez que transfere ónus da prova para o revertido, conforme já referido.

Assim sendo outra questão se levanta, qual a interpretação para a expressão “prazo legal de pagamento”, segundo entendimentos de António Lima Guerreiro<sup>65</sup>, as dívidas abrangidas pela disposição legal em referência são:

“As legalmente vencidas no período de administração ou gerência. Ou seja, são as que deveriam ter sido pagas no período compreendido pela responsabilidade, independentemente de terem sido efetivamente liquidadas ou postas à cobrança nesse espaço de tempo. Solução contrária beneficiaria, injustamente, os administradores ou gerentes que por motivo de incumprimento dos seus deveres legais de cooperação com a administração fiscal, inviabilizassem o pagamento das obrigações tributárias legalmente vencidas no período do exercício do seu cargo, em detrimento dos que os viessem substituir”.

Refere ainda que, para a definição do âmbito da responsabilidade prevista na alínea b) do número 1 do presente artigo, não é relevante a data de apuramento da dívida por meio de ação de inspeção<sup>66</sup>, mas antes o termo do prazo legal.

#### **4.4.2 Factos constitutivos**

Eis que surge mais uma questão polémica a analisar, quais os factos constitutivos passíveis de constituir responsabilidade imputável, nos termos do n.º 1 do art.º 22.º da LGT, a

---

<sup>64</sup> Fatos originadores de imposto. Fatos decorrentes da prossecução do objeto social da entidade, atos de gestão que originam imposto.

<sup>65</sup> Guerreiro, António Lima, *LGT anotada*, pag.142.

<sup>66</sup> Por exemplo, imposto apurado em sede de fiscalização ou estimativa, liquidado após a cessação de funções do gerente, mas que se refira ao período em que este exerceu a gerência.

responsabilidade tributária inclui a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.

Durante vários anos surgiu a questão controversa sobre se as coimas provenientes de incumprimentos sejam do tipo declarativo ou de pagamento serão de imputar aos gerentes, vários foram os acórdãos do STA em sentidos opostos.

No que respeita ao artigo 7.º do RJFNA e, posteriormente do artigo 8.º do RGIT, pronunciou -se o Tribunal Constitucional, nos Acórdãos 481/2010 de 09.12.2010, 26/2011 de 12.01 e 24/2011 de 12.01 e a Decisão sumária 56/2011 de 25.01 pela respetiva inconstitucionalidade<sup>67</sup> “na parte em que se refere à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação fiscal, efetivada através do mecanismo da reversão da execução fiscal”

Foi recusada a aplicação desta norma com fundamento em inconstitucionalidade, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade.

Por outro lado o Acórdão n.º 561/2011<sup>68</sup>, decidiu não julgar inconstitucional tal norma, adotando o entendimento dos Acórdãos n.os 129/2009, 150/2009 e 234/2009 (disponíveis no mesmo sítio).

“Ao abrigo dos regimes previstos nos artºs.112, nº.1, da L.G.T., e 8, nº.1, do R.G.I.T., para que o gerente de uma sociedade seja responsabilizado subsidiariamente pelo pagamento de coimas é necessário, antes de mais, que se prove a gerência de facto do mesmo (exercício efetivo do cargo por parte do gerente nomeado), sendo que o ónus da prova de tal factualidade igualmente compete à Fazenda Pública” (Acórdão do TCAS de 27-11-2012, processo 05979/2012).

“A responsabilidade contra-ordenacional da empresa exclui a responsabilidade individual dos respectivos gerentes. No entanto, a lei prevê expressamente a responsabilidade civil dos gerentes pelas coimas, gerando dúvidas sobre a conformidade com o princípio da intransmissibilidade da responsabilidade sancionatória. A distinção entre a responsabilidade civil e a responsabilidade sancionatória, bem como o requisito da culpa do gerente podem abrir caminho para a melhor solução. O âmbito do processo de execução fiscal e a eventual falta de meios de defesa para tutelar a posição do gerente têm sido igualmente avançados pela doutrina como obstáculos à reversão das coimas os gerentes das empresas. (Marques, Paulo “A reversão de coimas contra os administradores e os gerentes” Fiscalidade, Lisboa, n.45 (Jan.-Mar.2011), p.43-76).

---

<sup>67</sup> Quando prevê a responsabilidade subsidiária dos gerentes por coimas aplicadas a sociedades comerciais, por ofensa dos artigos. 30.º, n.º 3 (princípio da intransmissibilidade das penas) e 32.º, n.º 2 (presunção de inocência do arguido) da CRP.

<sup>68</sup> Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>.

A Administração Tributária tem vindo a imputar aos gerentes responsabilidades não só pelos tributos em dívida, mas também pelas coimas e demais penalidades, mesmo sendo divergentes os vários acórdãos do TC sobre a questão da inconstitucionalidade da referida norma.

Mais recentemente em Julho de 2014 por via do acórdão n.º21/2014, o Supremo Tribunal de Justiça na sequência do Acórdão do Tribunal Constitucional nº 171/2014, de 13 de março, veio reformar a jurisprudência anteriormente fixada, vindo a declarar a inconstitucionalidade de norma constante do art.º 8.º, nº7 do Regime Geral das Infrações Tributárias, no que respeita à responsabilidade solidária dos gerentes e administradores de sociedades pelo pagamento de coimas, aplicadas pela prática de infrações em que tenham colaborado de forma dolosa. Declarando o seguinte:

“É inconstitucional, por violação do art.º 30.º, nº 3, da Constituição, a norma do art.º 8.º, nº 7, do Regime Geral das Infrações Tributárias, na parte em que se refere à responsabilidade solidária dos gerentes e administradores de uma sociedade que hajam colaborado dolosamente na prática de infração pelas multas aplicadas à sociedade”.

Pelo que este preceito veio a ser revogado pela lei 75-A/2014 de 30 de Setembro.

No entanto no que refere às restantes previsões do art.º 8.º do CPPT, nada foi referido mantendo-se por isso todo o regime instituído. Ou seja os gerentes serão responsáveis por coimas decorrentes de infrações do período do seu exercício de funções, desde que sejam responsáveis pela insuficiência de património do devedor principal. Ou então que coimas decorrentes de atos anteriores mas que lhe sejam notificadas no período de sua gerência, e que não sejam pagas sendo-lhe imputável o não pagamento.

Será de referir que outros preceitos determinados no art.º 8.º do RGIT, também tem sido atacados, mas de momento nenhuma jurisprudência se impôs<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> Veja-se por exemplo Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 698/2013, de 10 de Outubro, Processo n.º 791/2011

“O que o artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT prevê é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta do facto culposo que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa coletiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo.

O que está em causa não é, por conseguinte, a mera transmissão de uma responsabilidade contraordenacional que era originariamente imputável à sociedade ou pessoa coletiva; mas antes a imposição de um dever indemnizatório que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas.

A simples circunstância de o montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga apenas significa que é essa, de acordo com os critérios da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano que ao

---

lesante cabe reparar, que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado entrada nos cofres da Fazenda Nacional; e de nenhum modo permite concluir que tenha havido a própria transmissão para o administrador ou gerente da responsabilidade contraordenacional.

Por outro lado, o facto de a execução fiscal poder prosseguir contra o administrador ou gerente é uma mera consequência processual da existência de uma responsabilidade subsidiária, e não constitui, em si, qualquer indício de que ocorre, no caso, a transmissão para terceiro da sanção aplicada no processo de contraordenação (cfr. artigo 160º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

Acresce que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes assenta, não no próprio facto típico que é caracterizado como infração contraordenacional, mas num facto autónomo, inteiramente diverso desse, que se traduz num comportamento pessoal determinante da produção de um dano para a Administração Fiscal.

É esse facto, de carácter ilícito, imputável ao agente a título culpa, que fundamenta o dever de indemnizar, e que, como tal, origina a responsabilidade civil.

## 4.5 Garantia da prestação tributária

O legislador com vista a garantir o recebimento da prestação tributária instituiu normas que cumprem esse objetivo. Conforme já referido Administração fiscal tem ao seu alcance procedimentos que garantem os créditos tributários, nomeadamente o art.º 50.º da LGT refere quais garantias dos créditos tributários.<sup>70</sup>

Para além das garantias sobre o devedor principal, dispõe a Administração fiscal de processo especial, a reversão fiscal, de modo a concretizar a responsabilização subsidiária pelas dívidas das entidades, pelo será necessário a observância de certos formalismos prévios<sup>71</sup>.

Como requisito principal deverá a Administração Tributário ter esgotado a possibilidade de cobrar após alienados os bens do devedor principal.

---

<sup>70</sup> 1 - O património do devedor constitui a garantia geral dos créditos tributários.

2 - Para garantia dos créditos tributários, a administração tributária dispõe ainda:

a) Dos privilégios creditórios previstos no Código Civil<sup>70</sup> ou nas leis tributárias;

b) Do direito de constituição, nos termos da lei, de penhor ou hipoteca legal, quando essas garantiam se revelem necessárias à cobrança efetiva da dívida ou quando o imposto incida sobre a propriedade dos bens;

c) Do direito de retenção de quaisquer mercadorias sujeitas à ação fiscal de que o sujeito passivo seja proprietário, nos termos que a lei fixar.

3 - A eficácia dos direitos referidos na alínea b) do número anterior depende do registo.

A aplicação destas normas leva a que o Estado, em alguns casos, tenha privilégios na satisfação dos seus créditos sobre os outros credores sociais. A graduação de créditos encontra-se prevista no Código civil, nos seus artigos 733.º a 753.º, no entanto no CIRE prevê no seu art.º 47 a hierarquização dos créditos em caso de insolvências:

a) Créditos garantidos (Créditos garantidos são os que beneficiam de garantias reais);

b) Créditos privilegiados (Créditos privilegiados são os que beneficiam de privilégios gerais);

c) Créditos comuns (Créditos comuns são todos os outros.);

d) Créditos subordinados (Créditos subordinados são os que só podem ser satisfeitos depois dos restantes créditos da insolvência, incluindo os comuns).

<sup>71</sup> Em 2011-02-22, a DGF, emitiu o ofício-circulado n.º 60.082 onde determina “desencadear imediato do mecanismo da reversão contra directores administradores e gerentes, **no caso de se apurar a situação líquida negativa de pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados**, ao mesmo tempo que se pretende a salvaguarda do interesse público na recuperação e cobrança dos créditos tributários em situação de risco financeiro”. Refere ainda que “Não se trata aqui de uma faculdade à disposição do órgão da execução fiscal, **mas de um dever legal**, uma vez que a realização do objectivo fundamental da execução fiscal, que é a cobrança da dívida executiva, justifica a protecção legal dos créditos da Fazenda Pública, através da reversão, ainda numa fase precoce da execução, com vista à maximização das possibilidades de cobrança do valor em dívida”.

“Em termos contabilísticos, a situação líquida negativa ou deficitária, também denominada passivo a descoberto ou situação de insolvência, ocorre quando o passivo exigível é superior ao activo. Nesse caso, se a pessoa colectiva for liquidada, considerando apenas os recursos do activo, não será possível o pagamento de todas as dívidas. Sempre que, perante este quadro, sobrevenham novas dívidas fiscais, a pessoa colectiva em causa não será capaz de satisfazer o pagamento destas, uma vez que o seu património (activo) se encontra já onerado com outras dívidas ou garantias anteriores.

A informação sobre a situação líquida negativa será extraída dos dados recolhidos relativos à Informação Empresarial Simplificada (IES) do exercício transacto, sendo de realçar a especial credibilidade que merece a informação que é fornecida pela própria pessoa colectiva devedora, com base nos seus próprios dados contabilísticos.”

“Depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão<sup>72</sup>” (art.º 23.º, n.º 2, da LGT; cf. igualmente o n.º 3 do mesmo artigo). Isto significa que só depois de penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários, pode a execução reverter contra o responsável subsidiário.

#### **4.6 Processo de reversão fiscal**

A Reversão é o chamamento à execução do responsável subsidiário, e efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal. Para que possa ocorrer a reversão deverão ser preenchidos os três requisitos já abordados:

- Fundada insuficiência patrimonial dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários ou dos seus sucessores;
- Exercício de funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados;
- A culpa no não pagamento da prestação tributária bem como na insuficiência patrimonial.

A reversão da execução, conforme a Lei Geral Tributária, n.º 4 do art.º 23.º, passa a depender de audição prévia do responsável subsidiário (art.º 60.º da Lei Geral Tributária), onde este pode, mesmo nos casos em que lhe cabe provar a ausência de culpa na falta de pagamento, pronunciar-se sobre os fundamentos da sua responsabilidade, em observância do princípio da participação (cf. disposto art.º 60.º da LGT), no prazo fixado pela AT, que poderá ser de mínimo de 15 dias e máximo de 25.

Deve o revertido fazer as alegações que possam afastar a responsabilidade pessoal, tais como:

- Não ser o gerente de facto, sendo-o só de direito;
- Alegar o princípio de excussão prévia, se a sociedade ainda tiver património que não tenha sido penhorado e vendido pela AT,
- Confirmar se os impostos revertidos se encontram de fato em dívida e caso não se verifique prestar essa informação;

---

<sup>72</sup> Benefício da excussão prévia, é o privilégio concedido aos responsáveis no sentido da excussão do património do devedor originário para cumprimento da dívida, objeto do processo, seja ele comum de execução seja de execução fiscal, extensivamente aplicável art.º 638.º, n.º 1 C. Civil.

A reversão deve por outro lado ser fundamentada de facto e de direito, de acordo com a matéria eventualmente apurada ou confirmada por meio da audiência prévia.

Se durante a audiência prévia houver alteração dos fundamentos da decisão, deverá ser admitida ao interessado a possibilidade de se pronunciar sobre esses fundamentos. Se a decisão proferida for no sentido de determinar a reversão do processo de execução fiscal, a mesma deverá ser notificada ao revertido. Tal notificação deverá ser acompanhada de fundamentação quer quanto aos seus pressupostos, quer dos elementos essenciais da liquidação, e simultaneamente, da citação para a execução e ainda os meios de defesa que lhe assistem.

De referir que se o processo reversão respeitar a dívidas tributárias cujo prazo de pagamento terminou no período do exercício da gerência imputada ao revertido, está em causa a culpa no não pagamento atempado da dívida em reversão, vigora uma presunção de culpa no não pagamento atempado. Caso contrário, se tratar de dívida cujo prazo de pagamento terminou depois do período da gerência do revertido, a culpa em causa está relacionada com a insuficiência patrimonial constatada, como não existe qualquer presunção de culpa, implica que a prova da mesma deva ser feita pela AT<sup>73</sup>.

Juntamente com o despacho de reversão, deve o revertido ser notificado da liquidação das dívidas exequendas contra si revertidas e a respetiva fundamentação. Assim, o revertido deve ser notificado das liquidações nos mesmos termos do devedor originário, assistindo-lhe os mesmos meios de reação que assistiram ao devedor originário

Após termo do prazo do direito de audiência, com a notificação do despacho de reversão é o revertido citado para o processo execução fiscal, inicia-se assim o prazo para o responsável subsidiário pagar, ou para arguir as eventuais nulidades praticadas<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> “Como resulta da regra geral de que quem invoca um direito tem que provar os respectivos factos constitutivos – artigo 342.º, n.º 1, do código Civil e artigo 74.º, n.º 1, da LGT, é à AT, enquanto exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos que lhe permitam reverter a execução fiscal contra o gerente da sociedade originária devedora e, entre eles, os respeitantes à existência de gestão de facto. Por outro lado, não há presunção legal que faça decorrer da qualidade de gerente de direito o efectivo exercício da função. Ora, só quem tem a seu favor uma presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (artigo 350.º, n.º 1, do CC)” (2). Mais se refere que: “compete à AT invocar como fundamento da reversão que o revertido exerceu efectivas funções como gerente no período a considerar. Se o não fizer, e se limitar a invocar a gerência de direito como fundamento da reversão, não pode o tribunal com competência para o julgamento da matéria de facto inferir a gerência efectiva da gerência de direito”. (2) Francisco Rothes, *Em torno da efectivação da responsabilidade dos gerentes – algumas notas motivadas por jurisprudência recente*, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, pp. 45/64, *maxime*, p. 53/54, in Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º06449/13 de 10/07/2014.

<sup>74</sup> Artigo 95.º LGT -Direito de impugnação ou recurso

O revertido ficará isento de juros de mora e de custas se citado para cumprir a dívida tributária principal efetuar o pagamento dentro do prazo (art.º 23.º, n.º 5, da LGT), o que não prejudica a manutenção da obrigação do devedor principal ou do responsável solidário de pagarem os juros de mora e as custas, no caso de lhe virem a ser encontrados bens (art.º 23.º, n.º 6, da LGT).

Quanto às nulidades verificadas poderão ser objeto de reclamação graciosa, de recurso hierárquico<sup>75</sup> ou impugnadas judicialmente. O responsável subsidiário dispõe de todos os meios de defesa previstos no CPPT (As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal<sup>76</sup> – art.º 22.º, n.º 4 da LGT).

- Reclamação graciosa – art.º 68.º CPPT -120 dias
- Recurso hierárquico- art.º 66.º CPPT – 30 dias
- Impugnação judicial<sup>77</sup> - art.º 95.º e 97.º CCPT – 3 meses

No que respeita à reclamação graciosa e recurso hierárquico têm natureza administrativa, enquanto a impugnação judicial tem natureza judicial.

Já o procedimento contraditório próprio está previsto no art.º 64.º CPPT. Caso pretenda ilidir qualquer presunção prevista nas normas o interessado deverá solicitar junto do órgão periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, mediante petição da contribuinte dirigida àquele órgão, acompanhada dos meios de prova admitidos nas leis tributárias. A petição considera-se tacitamente deferida

---

1 - O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.

<sup>75</sup>Art.º 66.º CPPT

2 - Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato e interpostos, no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato respetivo, perante o autor do ato recorrido.

3 - Os recursos hierárquicos devem, salvo no caso de revogação total do ato previsto no número seguinte, subir no prazo de 15 dias, acompanhados do processo a que respeite o ato ou, quando tiverem efeitos meramente devolutivos, com um seu extrato.

4 - No prazo referido no número anterior pode o autor do ato recorrido revogá-lo total ou parcialmente.

5 - Os recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias.

<sup>76</sup>Direito reconhecido constitucionalmente, que se traduz na possibilidade que é dada aos contribuintes de participarem no procedimento administrativo, cf. dispõe nº 5 do art.º 267.º CRP.

<sup>77</sup> A alçada dos tribunais tributários de primeira instância passou de € 1.250 para € 5.000, sendo que não haverá possibilidade de recurso das decisões de processos judiciais de valor inferior. Deixa de ser possível o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, de decisões contraditórias dos tribunais tributários de primeira instância cujo valor não exceda € 5.000. (sublinhado nosso)

caso não obtenha resposta no prazo de 6 meses. Se este procedimento for iniciado após o término dos prazos previstos para a reclamação graciosa ou impugnação judicial, a decisão do mesmo só produz efeitos para o futuro.

Há ainda que referir que o despacho de reversão tem por fim a cobrança de imposto por meio de execução fiscal, revertido o processo do devedor originário pelo que poderá assim o revertido reagir contra a execução, com os argumentos previsto no art.º 204.<sup>78</sup> do CPPT, que deverão ser apreciados judicialmente por meio de oposição à execução, no prazo de 30 dias.

Esta deve ser apresentada ao órgão de execução fiscal onde está a correr a execução (cf. art.º 207.º CPPT). Que decidirá sobre o mérito da petição no prazo de 20 dias, revogando o ato ou enviando para o enviado para o tribunal de 1.ª instância competente (cf. art.º 208.º CPPT).

Os efeitos da decisão judicial de oposição à execução poderá ser de anular ou não o despacho de reversão, se anular será arquivada e extinta a execução quanto ao opoente, formando caso julgado.

No entanto, poderá colocar-se a questão de saber se após o trânsito em julgado da decisão que põe termo ao processo de execução fiscal, será ou não possível a renovação do ato de reversão desde que as ilegalidades judicialmente conhecidas estejam sanadas.

Como se pode concluir, são vários os meios que o revertido utilizar em sua defesa num processo de reversão fiscal por dívida<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respetiva liquidação;  
b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;  
c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;  
d) Prescrição da dívida exequenda;  
e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;  
f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;  
g) Duplicação de coleta;  
h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação;  
i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

<sup>79</sup> Apesar dos vários meios ao dispor, o facto de mesmo existindo reação por parte do revertido, independentemente do meio de reação escolhido, os prazos de pagamento não se suspendem sem que se apresente garantia, bancária, hipotecária ou outra que seja aceite, não sendo por isso por vezes acessível aos revertidos reagir, acabando por se submeter aos processos sem reação. Ou reagindo mas sem conseguir suspender o processo.

#### 4.7 Penhora

No caso do gerente revertido reagir fazendo uso dos meios ao seu alcance, é de referir que durante os procedimentos administrativos os prazos de pagamento não se suspendem, somente se apresentada garantia, o processo continuam a correr podendo chegar à penhora de bens pessoais. (art.º 69.º alínea f) do CPPT).

Também a impugnação judicial para ter efeitos suspensivos deverá ser apresentada garantia nos termos previstos na lei. (cf. N.º 4 art.º 103.º do CPPT).

Caso se chegue à penhora de bens pessoais<sup>80</sup>, ainda assim deverá a AT cumprir com determinados procedimentos de modo a não lesar interesse de sujeitos que não se relacionem com o processo em causa, que teve origem numa atividade económica.

Deverá então a AT atuar em conformidade com o disposto no art.º 239.º do CPPT, no que respeita a credores com garantias reais e ao cônjuge do executado para que este requeira no prazo de 30 dias a separação judicial de bens<sup>81</sup>, de modo a que não haja comunicabilidade da dívida comercial com o bens comuns do casal, dispõe ainda nesse sentido o art.º 825.º do Código de Processo Civil<sup>82</sup>.

Tem surgido casos em que a AT tem entendido executar e penhorar o património do cônjuge do gerente como se de um executado se tratasse nos termos do art.º 193.º do CPPT, pelo que a jurisprudência tem entendido que as dívidas que recaem sobre um dos cônjuges que seja chamado a pagar por força de responsabilidade tributária subsidiária são da sua exclusiva responsabilidade não recaindo sobre o outro, uma vez que dizem respeito a indemnizações por facto imputável a cada um dos cônjuges.

---

<sup>80</sup> A responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de empresas ou sociedades de responsabilidade limitada transmite-se aos seus sucessores” mortis causa” nos termos gerais do direito, conforme art.ºs 2024.º, 2025.º e 2068.º., todos do Código Civil.

A responsabilidade dos sucessores, porém, é limitada ao que tenham recebido do devedor originário (art.º 2071.º do Código Civil)

<sup>81</sup> Cf. Art.º 220.º CPPT

Coima fiscal e responsabilidade de um dos cônjuges. Penhora de bens comuns do casal

Na execução para cobrança de coima fiscal ou com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges, podem ser imediatamente penhorados bens comuns, devendo, neste caso, citar-se o outro cônjuge para requerer a separação judicial de bens, prosseguindo a execução sobre os bens penhorados se a separação não for requerida no prazo de 30 dias ou se se suspender a instância por inércia ou negligência do requerente em promover os seus termos processuais.

<sup>82</sup> Penhora de bens comuns do casal

1 - Quando, em execução movida contra um só dos cônjuges, sejam penhorados bens comuns do casal, por não se conhecerem bens suficientes próprios do executado, cita-se o cônjuge do executado para, no prazo de que dispõe para a oposição, requerer a separação de bens ou juntar certidão comprovativa da pendência de ação em que a separação já tenha sido requerida.

“As dívidas que um dos cônjuges seja chamado a pagar por força de responsabilidade tributária subsidiária é da sua exclusiva responsabilidade e não da responsabilidade de ambos os cônjuges, porque respeitantes a indemnizações por facto imputável a cada um dos cônjuges, recaindo unicamente sobre o gerente e não também sobre o seu cônjuge (alínea b) do artigo 1692.º do Código Civil) (Cfr. entre outros, os Acórdãos proferidos pelo STA em 18/02/1998, no Proc. n.º 021438, em 21/6/2000, no Proc. n.º 22.164, em 31/1/2001, no Proc. n.º 023428, em 5/12/2001, no Proc. n.º 021438 (Pleno) e de 16/11/2011, no Proc. n.º 0518/11 e JORGE LOPES DE SOUSA, in Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, II volume, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, pp. 450/451 – nota 3 ao artigo 220.º do CPPT.) “Acórdão STA processo n.º 0224/12, de 9 de maio de 2012

A administração fiscal ao alegar no ato de citação, a comunicabilidade das dívidas por “terem sido contraídas no exercício do comércio”, tem por objetivo a responsabilização derivada da alínea d) do artigo 1691.º do C. Civil, excluindo-se, todas as restantes possibilidades previstas no mesmo preceito legal, a jurisprudência assim refere:

“Mas ainda que se pudesse tentar agora justificar essa comunicabilidade à luz da alínea c) do art.º 1691.º do C.Civil(A alínea c) do artigo 1691.º estabelece que responsabilizam ambos os cônjuges «As dívidas contraídas na constância do património pelo cônjuge administrador, em proveito comum do casal e nos limites dos seus poderes de administração.»), seria necessário que estivesse demonstrado que a dívida fora contraída no exercício de função ou actividade administradora dos bens do casal, em proveito comum e nos limites dos seus poderes de administração, sendo que o exercício dessa actividade se encontra legalmente reportada à administração dos bens ou património comum que o cônjuge esteja incumbido de desenvolver, e não ao exercício do cargo de administrador/gerente de uma pessoa colectiva – como é uma sociedade comercial – da qual o gerente (ou o casal) pode nem deter qualquer participação social”. Acórdão STA processo n.º 0224/12, de 9 de maio de 2012

Dispõe o artigo 1696.º, nº 1, do Código Civil, apenas os seus bens próprios do gerente e subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns, respondem pelas dívidas da empresa sua administrada, até porque este não preenche o pressuposto da qualidade de comerciante, não podendo por isso citar-se o cônjuge para uma execução com essa origem como co-devedor.

## 5. Insolvência e Reversão fiscal

No contexto de crise económica e austeridade, a retração do consumo como consequência da diminuição do poder de compra, que tem assolado a Europa e o nosso país em concreto, significativo é o número de casos de insolvência em que o Estado faz parte do rol de credores das empresas apresentadas ou requeridas à insolvência. Segundo o estudo realizado pela empresa Cosec<sup>83</sup>, realizado com referência ao ano de 2013 foi verificado um decréscimo de 10% no número de empresas que declararam insolvência face a 2012, nos números apresentados o estudo concluiu que 67% era constituído por Microempresas, seguido das Pequenas empresas com cerca de 18%.

Refere ainda o estudo efetuado, nas palavras transcritas:

“Berta Dias da Cunha, administradora da COSEC refere “que o ano 2013 confirmou as nossas expectativas de melhoria do indicador após um longo período de agravamento consecutivo do número de insolvências de empresas. Muitas foram as empresas nacionais que conseguiram encontrar formas de ultrapassar as adversidades e alcançar sucesso além-fronteiras. Sentimos que as empresas nacionais têm demonstrado um grande esforço para ultrapassar obstáculos, procurando diversificar as suas atividades e explorar outros mercados. É com expectativa que aguardamos os resultados para este ano, contando que a evolução possa ser mais animadora.” (Cosec Insolvências e PER).

O relatório<sup>84</sup> emitido em Outubro de 2014 pela Direcção-Geral da Política de Justiça, que tem por análise os processos de insolvência entre 2007 e 2014, em pleno período de crise económica, vem constatar que as insolvências de menor valor, processos entre €1.000,00 e € 9.999,00 sofreram um acréscimo bastante acentuado em quase vinte pontos percentuais, podendo retirar-se que a franja de empresas mais afetadas pelas dificuldades e levadas à insolvência, foi a das micro-entidades, conforme se pode verificar na figura 7, abaixo.

---

<sup>83</sup> (Cosec Insolvências e PER), consultado em [http://www.cosec.pt/downloads/file106\\_pt.pdf](http://www.cosec.pt/downloads/file106_pt.pdf)

<sup>84</sup> Poderá ser consultado em <http://www.siej.dgpj.mj.pt/>

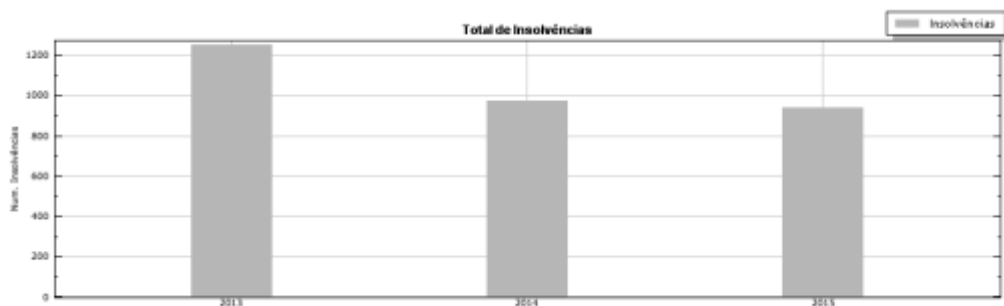
**Figura 7 Escalões de valores de processos de insolvência findos de 2007 a 2014**



Fonte: Estatística DGPI, outubro de 2014

Apesar dos indícios de uma possível recuperação<sup>85</sup> das performances das empresas, e do 2.º semestre de 2014 o número de processos ter tido uma quebra acentuada em relação aos 4 semestres anteriores, desde o ano de 2011 até à atualidade muitas empresas entraram em insolvência e muitos processos se encontram a decorrer. Por esse motivo a questão das reversões relacionadas com estes processos são neste momento um tema pertinente

**Figura 8 - Evolução diária do número de Insolvências registadas em território nacional até ao dia 08-03-2015, com segmentação Geográfica e por Sector de Atividade, e as respetivas comparações com o exato período homólogo**



Fonte: Instituto de informação de crédito, março de 2015

Por imposição do programa de assistência financeira celebrado entre a Comissão Europeia, Banco Central Europeu, Fundo Monetário Internacional e o Estado Português,

<sup>85</sup> Consultar estatistas em <http://www.iic.pt/geral/mapaInsolvencias>.

celebrado em 2011, o governo obrigou-se a alterar o CIRE no sentido de promover e facilitar a recuperação e viabilização de empresas que ainda reunissem condições. Nesse sentido foi aprovada a Lei 16/2012 de 20 de Abril, que veio a simplificar os processos<sup>86</sup> e formalidades e criar o PER<sup>87</sup>. No entanto por via de lei fiscal e da indisponibilidade dos créditos fiscais, o objetivo desta lei não é em muitos casos atingido.

A Fazenda Publica tem grande poder na decisão sobre a vida das empresas, senão vejamos o caso concreto da Papelaria Fernandes em que a Administração Tributária inviabilizou um plano de recuperação da empresa, levando ao encerramento de grande parte das lojas e ao despedimento de mais de 370 trabalhadores:

“A Papelaria Fernandes, ao contrário da Marsans, foi uma das poucas empresas que os credores decidiram recuperar. No final do ano passado, a assembleia votou favoravelmente o plano de viabilização, apenas com o voto contra do fisco. Quando se preparavam para avançar, as Finanças puseram um travão ao projecto, insurgindo-se contra a proposta de redução e pagamento faseado das dívidas. Nos casos em que há dívidas de impostos, como acontece com a Papelaria Fernandes, o fisco, regra geral, tenta sempre assegurar-se de que a recuperação da empresa não avança, sem que haja garantias de que o seu crédito vai ser totalmente reembolsado e sem faseamentos. Ora, como a empresa pedia um perdão de parte desse montante, que chegava a 3,3 milhões de euros, foi movida uma acção em tribunal para congelar qualquer tipo de movimento.

A Papelaria Fernandes poderia ter continuado o seu percurso, porque, na maioria dos casos, as Finanças acabam por perder estes processos e os planos de viabilização prosseguem, por decisão judicial. Mas, quando há pressão por parte da

---

<sup>86</sup> Existe um programa, o Sistema Extrajudicial de Recuperação de Empresas (SIREVE), um programa gerido pelo IAPMEI que tem como objetivo apoiar a recuperação extrajudicial de empresas que se encontrem em situação económica difícil ou numa situação de insolvência iminente ou atual, (artigo 2.º, n.º 1 do DL n.º 178/2012, de 3 de Agosto).

Assemelha-se ao PER mas, ao contrário deste, só se destina a empresas e estas podem estar em situação de insolvência atual.

É assim um procedimento alternativo aos que estão previstos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), tendo por base a negociação extrajudicial, com vista à melhoria das condições de funcionamento da empresa e a continuidade da sua atividade.

<sup>87</sup> O PER é um procedimento que se pretende seja alternativa à liquidação resultante da insolvência, tem em vista um plano de recuperação de modo a viabilizar a empresa e pagar aos seus credores. Evitando a liquidação e dissolução da mesma. O procedimento desencadeia-se por iniciativa da entidade e de um credor que em comum tomem a iniciativa e nomeação de administrador judicial. De seguida procede-se a listagem e reclamação de créditos, a decisão judicial sobre as impugnações, e mediação por parte do administrador judicial.

O processo especial de revitalização obsta à instauração de quaisquer ações para a cobrança de dívidas contra o devedor e faz suspender as ações em curso com finalidade de recuperação de dívidas, que serão extintas assim que o plano de recuperação seja aprovado e homologado. O plano proposto pelo Administrador terá de reunir o parecer favorável de 2/3 de um quórum de 1/3 do total de créditos com direito de voto. Posteriormente o juiz deverá deliberar e em caso de inexistência de acordo poderá ser declarada a insolvência. A empresa em recuperação obtém alguns benefícios que passarão por possibilidade de dedução de prejuízos em 5 anos em vez de 4, e o aumento do prazo de pagamento das dívidas fiscais para 150 meses em vez de 120, sem necessidade de apresentar garantia bancária.

administração fiscal, muitos gestores e investidores ficam apreensivos em apostar nas empresas. E foi exactamente o que aconteceu, desde que a impugnação foi interposta. Desde então, o projecto liderado por José Morgado Henriques já fechou praticamente todas as lojas e despediu 370 trabalhadores. E os contratos a assinar para avançar com o plano de recuperação ficaram em branco. Os investidores deram um passo atrás e já não há garantias de capital para reconstruir esta empresa centenária. E, a cada dia que passa sem haver decisão que descarte a impugnação do fisco, o prejuízo para a marca vai-se tornando irreversível.” Revista “Publica” de 24/10/2010, pag.24

Refere ainda no mesmo artigo Cintra Torres, administrador de insolvência que gere vários casos mediáticos entre eles a já mencionada Papelaria Fernandes, o seguinte:

“O código é claro quanto aos requisitos que determinam se uma empresa está em dificuldades financeiras. Porém, nunca lhe passou pelas mãos um caso em que “as Finanças fizessem o pedido de insolvência ao tribunal”. Diz que a estratégia “é deixar acumular as dívidas das empresas, às quais acrescem os devidos juros” e esperar que alguém mova um processo contra elas. “Só quando são declaradas insolventes, é que o fisco aparece para reclamar créditos e impugnar planos de recuperação que não lhe dão privilégios especiais” em termos de pagamentos. “Se, logo à partida, não deixassem as empresas ficar em falta com os impostos, muitas insolvências nem sequer aconteceriam”, sublinha.<sup>88</sup>

O plano de recuperação poderá conter planos de redução de créditos, capital e juros. O art.º 196.º do CIRE prevê as providências passíveis de adotar com incidência no passivo, não excluindo o credor Estado, no entanto os créditos tributários são indisponíveis<sup>89</sup>, salvo

---

<sup>88</sup> Face a estas afirmações poder-se-á questionar se as normas que determinam a intervenção da Administração Tributária na vida das empresas terão de facto em conta um bem maior, se será um bem maior a cobrança do imposto em detrimento um projeto de recuperação de uma empresa que poderá continuar a contribuir para uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Se a manutenção de postos de trabalho não será consequentemente uma poupança para o Estado e não será também um bem maior.

È verdade que os créditos tributários são indisponíveis, mas na grande maioria dos casos quando acontecem as insolvências e não existem processo de recuperação e revitalização das empresas, esses créditos são perdidos, mesmo com a reversão acabam por não ser recuperados e perde-se também a oportunidade de a entidade continuar a criar riqueza e emprego.

<sup>89</sup> A Lei geral tributária no seu art.º 30.º, nº2, que estabelece:

“O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”, O art.º 36.º, nº3 da LGT consigna que “A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei”, bem como o art.º.85º do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT) que estabelece:

“1. - Os prazos de pagamento voluntário dos tributos são regulados nas leis tributárias.  
2 – Nos casos em que as leis tributárias não estabeleçam prazo de pagamento, este será de 30 dias após a notificação para pagamento efetuada pelos serviços competentes.

3 – A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária.

disposição legal expressa em contrário, logo os créditos tributários não podem ser afetados pelo plano de recuperação mantendo-se quer na dívida quer nas penalizações, juros e outras. Este princípio a que a Fazenda Pública está obrigada tem gorado a viabilização das empresas, os restantes credores face a esta inflexibilidade imposta por lei temem que o processo de recuperação não venha a ser bem-sucedido, não prosseguindo na sua execução.

No entanto alguma jurisprudência tem ocorrido em sentido diverso, tem-se entendido que no âmbito do processo de insolvência está na disposição da assembleia de credores a decisão do destino da entidade, as providências e modo como vai decorrer o plano de recuperação, o que ali for decidido terá de ser aceite por todos os credores, prevalecendo sobre outras determinações legais:

“Os arts. 30.º, n.º 2, e 36.º, n.º 3, da LGT, e art. 85.º do CPPT, têm o seu campo de aplicação na relação tributária, em sentido estrito, não encontrando apoio no contexto do processo especial como é o processo de insolvência, onde o Estado deve intervir também com o fito de contribuir para uma solução, diríamos, de olhos postos na insolvência, se essa for a vontade dos credores, numa perspectiva ampla de auto-regulação de que a desjudicialização do regime consagrado no CIRE é uma das essenciais características.

VI - Numa perspectiva de adequada ponderação de interesses, tendo em conta os fins que as leis falimentares visam, seria desproporcional que o processo de insolvência fosse colocado em pé de igualdade com uma mera execução fiscal, servindo apenas para a Fazenda Nacional actuar na mera posição de reclamante dos seus créditos, mais a mais privilegiados, sem atender à particular condição dos demais credores e da insolvência.

VII - Assim, porque cabe na competência da assembleia de credores ao abrigo do art. 196.º, n.º 1, als. a) e c) do CIRE, o perdão ou redução do valor dos créditos sobre a insolvência, quer quanto ao capital, quer quanto aos juros, bem como a modificação dos prazos de vencimento ou as taxas de juro, sejam os créditos comuns, garantidos ou privilegiados, aprovado o plano que respeitou o quorum estabelecido no artigo 212º, e não tendo sido pedida a não homologação pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 216.º, n.º1, a) daquele diploma, homologado o plano de insolvência este vincula todos os credores, sejam comuns, sejam privilegiados.

VIII - Esta interpretação da lei não viola o art.º 103.º, n.º 2, da Constituição da República<sup>90</sup>.” Acórdão do STJ, processo 08A3763 de 13/01/2009

---

4 – A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior depende de condenação disciplinar ou criminal do responsável”.

<sup>90</sup> “Também não existe violação do art.º 103.º, n.º2, da Constituição da República Tal normativo estatui –“*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*”<sup>90</sup> Em nota ao normativo constitucional pode ler-se, in “Constituição da República Anotada”, vol. I – de Gomes Canotilho e Vital Moreira – 4ª edição revista – 2007:

Face a entendimento, se a Fazenda Pública tiver em conta somente a cobrança do maior valor possível dos créditos tributários, provavelmente a solução da viabilização da empresa não será do seu interesse<sup>91</sup>. De fato se a recuperação vier a ser inviabilizada, o processo de insolvência prossegue os seus trâmites normais, e assim que terminado a AT tem a possibilidade de reverter então aos eventuais responsáveis conforme a Lei determina, podendo até vir a recuperar os tributos em falta à custa do património pessoal dos visados.

Após o aditamento ao art.º 30.º da LGT, o n.º 3 “ O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial.” Os tribunais começaram a produzir jurisprudência em sentido diverso, conforme se pode ler no Acórdão do STJ de 10 de Maio de 2012 (processo n.º 368/10.0TBPVL-D.G1.S1)

“Tendo a Lei n.º 55.º-A/2010, de 31/12, determinado expressamente a aplicação do n.º 3 do art.º 30.º da LGT aos processos de insolvência pendentes e com planos não homologados, é por demais evidente que não podem os tribunais deixar de cumprir este comando legal, posto que nos termos do art.º 3.º da Lei n.º 52/2008, de 28-08 (LOFTJ) incumbe-lhes assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, sendo certo que, nos termos do ar.º 8.º, n.º 2, do CC o tribunal está vinculado ao dever de obediência à lei, não podendo tal dever ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo”

Tendo em conta que nos casos de empresas insolventes as dívidas tributárias assumem um peso habitualmente relevante, acaba por se inviabilizar os PER. Quando ocorre esta decisão de não revitalização da empresa e ocorre a declaração de insolvência plena, produzem-se então os efeitos de liquidação e pagamentos dos créditos conforme as graduações estabelecidas na lei.

---

“O n.º2 garante o princípio da **legalidade fiscal**, um dos elementos essenciais do Estado de direito constitucional. (negrito nosso)

Ele traduz-se desde logo na regra da reserva de lei para a criação e definição dos elementos essenciais dos impostos, não podendo eles deixar de constar de diploma legislativo. Isso implica a tipicidade legal, devendo o imposto ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada, sem margem para desenvolvimento regulamentar nem para discricionariedade administrativa quanto aos seus elementos essenciais.”. Não existe violação do princípio da legalidade fiscal, dada a natureza peculiar do processo de insolvência, porque a lei prevê a possibilidade dos créditos do Estado serem despojados de privilégios, mesmo sem a sua aquiescência, como antes referimos.”Acórdão do STJ, processo 08A3763 de 13/01/2009

<sup>91</sup>Refere ainda o mesmo acórdão que “ Basta pensar que, se assim acontecer, quer com os créditos do Estado, quer com os de outras entidades, como a Segurança Social, que, como é notório, em grande parte dos casos são credores de avultadas somas, a manterem-se os privilégios que assistem aos seus créditos, todo o esforço de recuperação da insolvente ficaria a cargo dos credores comuns ou preferenciais da insolvência, que teriam de arcar com a modificabilidade e mesmo a supressão dos seus créditos e garantias, ante o Estado que, nada cedendo, se colocava numa posição de *jus imperii* num processo em que só, excepcionalmente, poderá ter tratamento diferenciado”.

A questão que se põe é se o Estado manterá neste contexto de insolvência o privilégio creditório especial que lhe é atribuído por via das normas já referidas (art.º 50.º da LGT).

Refere Domingos Pereira de Sousa:

“A obrigação tributária é indisponível e irrenunciável, o que implica que a administração tributaria não pode dispor do crédito de imposto, nomeadamente não pode conceder moratórias ou perdões fiscais, salvo nos casos previstos na lei, como resulta do expressamente consagrado no artigo 36.º, n.º3 da LGT...

A obrigação tributaria é executiva, no sentido de que goza de privilégios de execução prévia, o que significa que a administração tributaria pode executar a obrigação em caso de incumprimento, não tendo de recorrer a um processo declarativo para que seja declarada a dívida tributaria. Esse privilégio decorre da natureza da obrigação tributária uma vez que goza de presunção de legalidade...”  
SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, 1.ª edição, pág. 207.

Se o plano for aprovado e for determinado um perdão de créditos, os créditos tributários não poderão ser perdoados, e se concluir que da liquidação e venda dos ativos da massa insolvente não poderão ser satisfeitos os créditos fiscais então poderá a Administração Tributária iniciar ou retomar os procedimentos para a reversão das dívidas incobráveis aos responsáveis subsidiários, gerentes e administradores. Todos os créditos pagos pelos responsáveis subsidiários resultantes desta reversão, virão a constituir um crédito dos mesmos sobre a massa insolvente, adquirem o direito de regresso.

A declaração de insolvência tem efeitos jurídicos específicos e concretos no património e na gestão das entidades assim declaradas, no que respeita aos processos de reversão dois cenários poderão ocorrer. Uma vez que os processos de reversão fiscal tem por base a existência de processo de execução fiscal contra o devedor principal, caso este já esteja em curso, sendo por isso referente a impostos já vencidos e liquidados, o efeito imediato é a suspensão dos processos de execução fiscal sejam eles instaurados ao devedor principal seja aos responsáveis subsidiários, uma vez que o processo instaurado a estes decorre da execução fiscal instaurada aos primeiros (cf. n.º 1 e 2 do art.º 180.º do CPPT). Os referidos processos serão apensos ao processo de insolvência, só após o encerramento deste e se as dívidas já vencidas antes da declaração de insolvência não tiverem sido satisfeitas, poderão então as execuções instauradas aos devedores subsidiários prosseguir, considera-se cumprido o pressuposto no art.º 23.º, n.º2 e n.º 3 da LGT, de excussão do património do devedor

principal<sup>92</sup>. Neste primeiro cenário, determina o n.º 5 do art.º 180.º do CPPT que o encerramento do processo de insolvência traz algumas alterações às regras da reversão, em especial pelo requisito adicional de prova de aquisição de bens, cujo ónus pertence à Administração Tributária. No entanto também esta norma tem trazido algumas litigâncias e divergentes opiniões. Alguma jurisprudência entende que só será de verificar este pressuposto se também o devedor subsidiário for declarado insolvente<sup>93</sup>.

---

<sup>92</sup> “...só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência ou insolvência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação ou insolvência.

...é assim possível a instauração de novas execuções fiscais após a declaração de insolvência, sendo que,

– Se para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverá a execução fiscal ser imediatamente sustada e avocada pelo tribunal judicial para apensação àquele processo, ao qual deverá ser enviada pelo tribunal tributário;

– Se para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência, a execução prosseguirá, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência.

<sup>93</sup> Ver acórdão do STA n.º 01020/12 de 19/12/2012

“ I - Cessado o processo de insolvência, pode prosseguir contra o insolvente uma execução fiscal por crédito vencido posteriormente à declaração de insolvência ainda que, de acordo com a restrição prevista no n.º 5 do art. 180.º do CPPT, apenas relativamente a bens adquiridos após essa declaração e sem prejuízo das obrigações contraídas pela Fazenda Pública no âmbito do processo de insolvência e da prescrição.

II - Se a Fazenda Pública não tiver logrado o pagamento dos seus créditos exequendos provenientes de dívidas tributárias pela massa insolvente da sociedade originária devedora, a lei admite a prossecução da execução fiscal em ordem a conseguir esse pagamento pelo património dos responsáveis subsidiários (cf. art. 24.º da LGT), ao abrigo do disposto nos arts. 180.º, n.º 4 e 153.º, n.º 2, do CPPT.

III - Nesse caso, não faz sentido invocar a restrição do n.º 5 do art. 180.º do CPPT relativamente ao responsável subsidiário (relativamente ao qual inexistente qualquer declaração de insolvência) ”

No entanto a própria AT em 27 de Julho de 2012 emitiu o ofício-circulado 60091<sup>94</sup> da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários, que determina quais os procedimentos que os serviços devem observar em caso de insolvência onde refere o requisito adicional de prova<sup>95</sup>. Assim que for declarada a insolvência do devedor principal a AT deverá avaliar a possibilidade de reversão de dívidas fiscais, uma vez que existem indícios de insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal. Deve por isso iniciar os procedimentos de modo a aferir se estão verificados os restantes pressupostos para efetuar a reversão, nos termos do art.º 23.º, n.º 2. O mesmo ofício determina ainda a possibilidade de AT providenciar a adoção

---

<sup>94</sup> “Sempre que seja declarada a insolvência do devedor originário, e independentemente da avocação dos processos de execução fiscal, deve o órgão de execução fiscal apreciar a possibilidade de reversão das dívidas tributárias, perante os indícios de insuficiência de bens penhoráveis que emergem da declaração de insolvência da pessoa coletiva executada, pressuposto da responsabilidade tributária subsidiária, à luz do n.º2 do art.º 23.º da LGT.

Nestes termos, o órgão de execução fiscal deve obrigatoriamente desencadear os procedimentos de instrução necessários para determinar a verificação ou não dos pressupostos legais de que depende a reversão contra os responsáveis subsidiários [cf. n.º 1 do artigo 24.º da LGT, tendo, neste caso, presente o Ofício Circulado n.º 60058, de 2008-04-17, da Direção de Serviços de Justiça Tributária (DSJT), ou n.º 1 do art.º 8.º do RGIT], assim como diligenciar no sentido da adoção de medidas cautelares aplicáveis.

Nos procedimentos de instrução deve ser emitido um projeto de despacho de reversão ou de não reversão, sempre devidamente fundamentado, havendo lugar, no primeiro caso, a notificação para exercício do direito de audição prévia, nos termos do n.º4 do art.º 23.º da LGT.

Pese embora a consagração legal deste dever de reversão, o órgão de execução fiscal não poderá praticar atos coercivos, designadamente penhoras e vendas de bens do responsável subsidiário, sem que tenha ocorrido a excussão do património do devedor originário, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 23.º da LGT.

O dever de avaliar a possibilidade legal de reversão decorre, não da avocação dos processos de execução fiscal (que pode inclusivamente não ocorrer), mas sim do conhecimento oficial ou oficioso da insolvência da executada.

Conhecida a declaração de insolvência com caráter pleno, a A T recolhe essa informação para o Sistema de Gestão de Insolvências (SGI), assegurando a suspensão no SEFWeb dos processos de execução fiscal existentes contra o insolvente.

Caso existam vários executados, a suspensão da execução apenas se verifica em relação ao executado insolvente, não produzindo quaisquer efeitos para os executados em relação aos quais não tenha sido declarada a insolvência.

Ocorrendo a avocação dos processos de execução fiscal, o órgão de execução fiscal deverá informar o Tribunal onde corre o processo de insolvência, com conhecimento ao Administrador de Insolvência e ao Ministério Público, de que se encontra a proceder às diligências referidas no n.º 7 do artigo 23.º da LGT, e que remeterá os processos de execução fiscal logo que as mesmas estejam concluídas.

Tal não prejudica no entanto, a remessa da certidão de dívidas para o Ministério Público, nos casos em que há lugar à reclamação de créditos nos termos do CIRE, certidão essa que deverá ser expedida de imediato pelo órgão de execução fiscal. Caso não haja dívidas à AT, o órgão de execução fiscal deve informar o Ministério Público, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 80.º, aplicável por força do n.º1 do art.º 181.º, ambos do CPPT.

Esta disposição legal aplica-se a todos os casos em que tenha sido declarada a insolvência do devedor executado e em que ainda não tenha ocorrido a remessa dos processos de execução fiscal para o tribunal onde corre o processo de insolvência, independentemente da data em que a insolvência tenha sido declarada deverão observar no caso de reversão nos processos de insolvência.

Nesta fase do processo, prevê o art.º 180, n.º 4, receberá a Administração Tributária, no prazo de oito dias os processos avocados, de modo a poder prosseguir com a reversão fiscal.

<sup>95</sup> Ofício-circulado 60091 já referido “Para que a reversão possa prosseguir deverá Administração tributária fazer prova do disposto no n.º 2 do art.º 23 da LGT, deve ainda demonstrar que o insolvente ou os responsáveis tributários adquiriram bens posteriores à data da insolvência (cf. n.º5, art.º 180 do CPPT).”

de medidas cautelares, nos termos dispostos no n.º 7 do art.º 23.º da LGT, com vista a salvaguardar a satisfação dos créditos tributários.

“Designadamente havendo justo receio de insolvência, alienação, ocultação ou dissipação de bens dos revertidos, promovendo o arresto de bens antes da remessa dos processos de execução fiscal para o tribunal onde corre o processo de insolvência”, “O fundado receio de diminuição das garantias de cobrança dos créditos, previsto na alínea a) do n.º 1 art.º 136.º e n.º 1 do art.º 214.º, ambos do CPPT, pode ser aferido, designadamente, pela acumulação de dívidas, diligências de alienação ou dissipação de património, recusa de colaboração ou sinais de oposição, sucessivo exercício de funções de gerência em empresas devedoras. Este pressuposto presume-se no arresto, em caso de dívidas por impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não tenha entregue nos prazos legais.”

No que respeita aos créditos vencidos após a declaração de insolvência ou do despacho de aceitação do PER um cenário diferente se apresenta, estes prosseguirão os seus termos normais até à extinção da execução<sup>96</sup>, conforme determina o n.º 6 do art.º 180.º do CPPT. Assim sendo estes processos podem seguir os trâmites normais até à reversão sem que seja exigível à Administração tributária o requisito de prova de aquisição de bens.

Também sobre o momento de vencimento e liquidação do crédito tributário e qual o normativo aplicável tem surgido divergências de opinião e processos judiciais decorrentes, sendo este momento importante para aferir se o direito ao crédito ocorreu antes ou depois da insolvência, qual o normativo aplicável e como poderá a AT agir de forma a recuperar o tributo. O entendimento mais adotado pela jurisprudência será o de que a dívida tributária vence-se no momento em que o credor adquire o direito de exigir o seu pagamento ao devedor sendo este o termo final do prazo para o pagamento voluntário, prazo que se inicia com a notificação ao contribuinte para pagamento<sup>97</sup> (cf. art.º 85.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT. No entanto outras correntes se revelam, a este propósito refere Domingos Pereira de Sousa:

“... A segunda fase teria início após a realização da liquidação, uma vez que a administração emitia uma «ordem de pagamento», com a qual nascia a dívida de imposto e crédito do Estado. Daqui resulta que a obrigação e a dívida tinham origem diversa e vidas autónomas. A obrigação nasce da lei e a dívida resulta de um ato de autoridade praticado pelo órgão competente da administração tributária.

Esta construção apresenta como vício inultrapassável o facto de adoptar uma construção que se afasta desnecessariamente das obrigações civis, ainda que possua aspetos particulares de regime...” in *Direito fiscal e Processo tributário*, Coimbra editora, 1.ª Edição, pag.292.

---

<sup>96</sup> Os termos de extinção do processo de execução fiscal encontram-se previstos no art.º 176.º do CPPT, que determina a extinção por pagamento da quantia exigível e penalizações decorrentes, por anulação da mesma. No caso das execuções por coimas, por morte do infrator, por prescrição ou por anulação da decisão condenatória em processo de revisão.

<sup>97</sup> Consultar <http://www.dgsi.pt/>, Acórdão do STA n.º 0885/11 de 29/02/2012.

Na fase do processo após a declaração de insolvência outra questão surge, quem gere o património da empresa insolvente ou em recuperação é o administrador judicial nomeado<sup>98</sup>, será por isso este o responsável pelos pagamentos dos tributos, mesmo que a empresa à data em que lhe foi entregue a administração já não reunisse património para o pagamento do imposto que se veio a vencer depois<sup>99</sup>, ou será a administração cessante responsável pelo pagamento desses tributos<sup>100</sup>, daqui surgirão mais controvérsias e processos judiciais.

No contexto de declaração de insolvência a qualificação<sup>101</sup> da mesma em nada influência a reversão, este incidente ocorre em todos os processos, mesmo que estes sejam encerrados por insuficiência de massa insolvente.

A insolvência poderá ser considerada como culposa ou fortuita, será considerada culposa<sup>102</sup>, sendo uma presunção inilidível, se os gerentes ou administradores tiverem

---

<sup>98</sup> Só assim não será se a insolvência for declarada com caráter limitado, caso em que o AJ limita a sua atividade à elaboração do parecer sobre a qualificação da insolvência Cf. Art.º 39.º, n.º 7, do CIRE, pelo que a empresa não fica privada dos poderes de administração e disposição do seu património, mantendo o gerente em funções os poderes de gerência. Sendo restrito o efeito de insolvência, só se tornado plena após trânsito em julgado da sentença, sem lugar a recurso.

<sup>99</sup> Ver art.º 24.º, n.º 1, alínea b)

<sup>100</sup> Ver art.º 24.º, n.º 1 alínea a)

<sup>101</sup> O incidente de qualificação de insolvência ocorre por apenso ao processo de insolvência, sendo regulado nos termos previsto no art.º 185.º a 191.º do CIRE, a qualificação atribuída não é vinculativa para efeitos da decisão de causas penais.

Os gerentes e administradores das sociedades poderão ainda sujeitar-se a processos de âmbito penal, decorrentes da insolvência, estes crimes estão qualificados nos art.ºs. 227.º a 229.º do C.P., resultam da ofensa ao bem jurídico “património dos credores”. Quando o ativo deixa de ser suficiente para fazer face ao passivo;

Art.º 227.º do CP - Insolvência dolosa

“Insolvência dolosa”, é um tipo de crime em que o devedor visando intencionalmente prejudicar os credores, pratica alguns dos factos elencados no n.º 1 do artigo. Pode abranger pessoas singulares, administradores gerentes etc. e abrange o devedor ou terceiros.

Art.º 227-A do CP – Frustração de créditos

Abrange aqueles que após ser proferida sentença condenatório exequível, destruam, danifiquem, ocultem (...) o património para frustrar o seu pagamento.

Art.º 228.º do CP- Insolvência negligente

Agravação ou criação do Estado de insolvência com prejuízo para os credores de forma negligente.

Art.º 229.º do CP- Favorecimento de credores

Uma vez proferida a sentença de insolvência ou conhecida a sua iminência, beneficiam-se credores em detrimento de outros.

<sup>102</sup> Artigo 186.º Insolvência culposa

1 - A insolvência é culposa quando a situação tiver sido criada ou agravada em consequência da atuação, dolosa ou com culpa grave, do devedor, ou dos seus administradores, de direito ou de facto, nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência.

2 - Considera-se sempre culposa a insolvência do devedor que não seja uma pessoa singular quando os seus administradores, de direito ou de facto, tenham: Destruído, danificado, inutilizado, ocultado, ou feito desaparecer, no todo ou em parte considerável, o património do devedor;

3 - Presume-se a existência de culpa grave quando os administradores, de direito ou de facto, do devedor que não seja uma pessoa singular tenham incumprido:

a) O dever de requerer a declaração de insolvência;

praticado algum ato previsto no art.º 186.º, n.º 2 do CIRE, que em grande parte coincide com a violação dos seus deveres enquanto gerentes conforme está estabelecido no art.º 64.º do CSC.

A insolvência é culposa quando a situação tiver sido criada ou agravada em consequência da atuação, dolosa ou com culpa grave, do devedor, ou dos seus administradores, de direito ou de facto, nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência.

É considerado culpa grave a violação do dever de apresentação à insolvência e de apresentação de contas no prazo legal, no entanto é exigível o nexo de causalidade entre a conduta dolosa ou culpa grave e a condição de insolvente<sup>103</sup>

Caso se comprove o nexo causalidade, a cominação prevista para um administrador ou gerente cuja insolvência seja considerada culposa, consiste na inibição daquele para o exercício do comércio durante um período de 2 a 10 anos, bem como a inibição de ocupar qualquer cargo de titular de órgão da sociedade comercial ou civil, associação ou fundação privada de atividade económica, empresa pública ou cooperativa.

---

b) A obrigação de elaborar as contas anuais, no prazo legal, de submetê-las à devida fiscalização ou de as depositar na conservatória do registo comercial.

<sup>103</sup> O art.º 186.º n.º 2 determina várias situações em que se presume inilidível que a insolvência é culposa e que é transversal a três tipos de atos praticados pelos gerentes:

Atos que afetam a totalidade do património, atos que trazem benefícios para os administradores ou terceiros e incumprimento de obrigações legais.

Nos casos em que se verifica a inobservância dos pressupostos e condicionalismos para a qualificar a insolvência como culposa a mesma será fortuita.

## **6. Reversão em Espanha e Brasil**

Pretendeu-se fazer uma breve análise sobre o enquadramento do tema deste trabalho noutras ordens jurídicas, tendo optado por duas realidades distintas, sendo uma delas num espaço territorial fora do espaço europeu, conseqüentemente não terá por imposição integrar no seu normativo regras e legislação emanada da EU, o Brasil.

Sendo o outro caso, um país vizinho e como Portugal integrado no espaço europeu, com obrigação de adotar as normas europeias, a Espanha.

A questão da responsabilidade pelas dívidas fiscais tem sido objeto de normalização nos vários ordenamentos jurídicos, tendo o seu tratamento alguma uniformidade nos países da EU, nomeadamente Alemanha, França e Espanha como exemplo, sendo os procedimentos coincidentes com os portugueses.

### **6.1Espanha**

No caso da Espanha a responsabilidade dos gerentes está prevista no art.º 43 da Ley General Tributária. Já os pressupostos e procedimentos a observar para que a reversão ocorra estão previstos no art.º 174 a art.º177 do mesmo normativo, sendo em tudo similares ao estatuído nos normativos nacionais.

O art.º 41 da LGT espanhola tem paralelismo e engloba vários preceitos estabelecidos nos art.º 20.º, 21.º, 22.º e 23 da LGT portuguesa, no entanto refere no ponto 4 que a responsabilidade tributária não abrange as sanções, com exceções dos casos em que a lei assim o determine, ou das sanções a que o devedor principal tenha tido direito a redução de 30% conforme previsto no art.º 188, alínea b). Nestes casos as responsabilidade subsidiária ou solidária sobre as sanções terá a redução 25% mediante determinadas condições, entre elas que não seja interposto recurso ou reclamação da coima.

Já o art.º 43 da LGT espanhola, assemelha-se em muito ao art.º24.º da LGT portuguesa, sendo bastante mais extenso e discriminado, refere responsabilidade dos administradores de facto e de direito pelas dividas vencidas durante e após a sua gerência, responsabilidades dos responsáveis subsidiários por omissões nas retenções a efetuar a terceiros, trabalhadores ou outros, nomeadamente a violação da obrigação de reter pagamentos por créditos tributários de que tenham sido notificados, e para os quais tenham

efetuados pagamentos aos devedores em momento posterior ao vencimento da dívida. Menciona a responsabilidade subsidiária por sanções decorrentes do incumprimento e refere ainda a responsabilidade dos liquidatários das sociedades e dos administradores de insolvência.

No que respeita à chamada ao processo dos responsáveis subsidiários determina o art.º 176 da LGT que a Administração declara a responsabilidade após a declaração de falência do devedor principal, sendo esta declaração informada ao devedor subsidiário. Verifica-se aqui um procedimento diferenciado do caso português em que a responsabilidade subsidiária acontece independentemente da insolvência do devedor principal.

Nos termos do art.º 42 da LGT espanhola, são por sua vez considerados responsáveis solidários os que causem ou colaborem ativamente na prática de infrações tributárias, bem como será solidariamente responsável quem suceda na exploração de um negócio, com as dívidas do titular anterior resultante da sua atividade. De modo a afastar esta responsabilidade o sucessor na função deverá, nos termos do art.º 175 da LGT solicitar junto da Administração Tributaria certificado sobre as dívidas existentes, pelo que será responsável pelas dívidas declaradas, caso o certificado não lhe seja enviado no prazo de três meses, ou lhe seja enviado com a indicação de não existir qualquer dívida, então o sucessor ficará isento de qualquer responsabilidade. Quando o certificado não tenha sido solicitado a responsabilidade estende-se também as penalizações.

Tendo em conta o objetivo de uniformização na Comunidade Europeia sobre as várias matérias de fiscalidade direta, que é da responsabilidade exclusiva de cada Estado, apesar da questão aqui tratada se prender com justiça tributária, a harmonização tem sido a tendência.

## **6.2Brasil**

No direito comercial português desde 1994 que é possível uma única pessoa singular constituir uma sociedade por quotas, já no normativo brasileiro não existe a figura da sociedade unipessoal por quotas. Assim sendo no Brasil, para se constituir uma sociedade é obrigatório que existam pelo menos dois sócios.

No Brasil, tal como em Portugal, existe um elevado número de sociedades de responsabilidade limitada de pequena dimensão, sendo de grande importância que os

administradores conheçam qual a limitação da sua responsabilidade pelas dívidas contraídas pela sociedade. Igualmente, o legislador nesse ordenamento jurídico previu casos de responsabilização dos sócios e administradores por dívidas da sociedade também em relação às dívidas fiscais.

### **6.2.1 Os sócios, gerentes e administradores**

O Código Tributário Nacional é o normativo que determina quais os pressupostos que possibilitam ao Estado a execução de bens de sócios e administradores das sociedades. Também a legislação civil, empresarial e tributária possibilita à Fazenda Pública a cobrança das dívidas das empresas com recurso à execução dos bens patrimoniais dos administradores e também dos detentores de capital.

Os sócios de sociedades limitadas respondem pelas obrigações sociais dentro de certo limite, também na legislação brasileira existe a separação do patrimônio da sociedade em relação ao dos detentores de capital.

O Código Civil brasileiro prevê que em determinadas situações o patrimônio dos sócios pode ser afetado de modo a que se satisfaçam as obrigações sociais não cumpridas<sup>104</sup>, um dos casos em que tal pode acontecer diz respeito à não realização do capital social, ou parte deste. Ainda o mesmo normativo no seu art.º 1.080 estabelece que "as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram".

Também no que respeita a determinados tipo de créditos tem sido desconsiderada a personalidade jurídica, no que refere aos créditos dos trabalhadores sobre às sociedades a jurisprudência brasileira tem tendencialmente superado a questão da personalidade jurídica para executar bens dos sócios, independentemente do exercício do cargo de gerente ou administrador, no caso de insuficiência ou inexistência de bens da sociedade, não considerando a personalidade jurídica valorizando um bem maior, que se prende com a dignidade da pessoa humana decorrente da natureza alimentar dos créditos dos trabalhadores.

---

<sup>104</sup> Teoria da desconsideração da responsabilidade jurídica.

No que respeita às dívidas tributárias foi igualmente criado um mecanismo para a responsabilização pessoal dos sócios, os pressupostos necessários para acionar o referido mecanismo estão contidos nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

Prevê o art.º 146, da Constituição Federal, que "cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte".

O princípio de legalidade plasmada nesta norma, leva a que a responsabilização dos sócios e administradores seja posta em causa e objeto de divergentes opiniões e contestações por parte da doutrina brasileira, na verdade a desconsideração da personalidade tem tido em alguns casos considerada pela jurisprudência, no entanto a tônica constante tem sido decisões do STJ onde a Fazenda Publica sai vencida, não podendo proceder à cobrança dos tributos.

Também as contribuições à segurança social são sujeitas às mesmas regras de responsabilização previstas nos artigos 134, VII, e 135, III, do Código Tributário Nacional. Existe, no entanto, legislação específica que determina a imputação de responsabilidade a todos os sócios da sociedade limitada por dívidas à segurança social.

O art.º 128 do Código Tributário Nacional determina que "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respetiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". Tal como na legislação portuguesa, que há que identificar o fato gerador do imposto, o momento em que ocorreu, o sujeito passivo da obrigação, qual o regime jurídico aplicável à data da ocorrência e identificar os sócios e ou administradores à data da prática da infração, permitindo assim a eventual responsabilização dos mesmos.

O art.º 135 do Código Tributário determina que os diretores e gerentes das sociedades "são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos que tenham praticado com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos". Da leitura e interpretação do texto da lei retira-se que não basta que sejam gerentes à data do incumprimento mas é necessário que tenha existido um atuação contrária à lei ou com uso

abusivo dos poderes que lhe foram conferidos nessa qualidade. O entendimento é de que a lei que tenha sido violada será a lei comercial e civil e não a tributária<sup>105</sup>.

No entanto os efeitos e qualificação de “pessoalmente responsáveis” é um conceito que tem gerado polémica na jurisprudência e doutrina brasileira. A questão prende-se com o entendimento sobre se esta responsabilidade é de caráter subsidiário, ou solidaria entre gerente e sociedade, ou ainda se é de caráter pessoal do gerente.

O art.º 134.º do CTN refere que os terceiros que são solidariamente responsáveis, no entanto alguns juristas entendem que existem um erro na redação do artigo, uma vez que a responsabilidade entre os terceiros elencados no artigo não é comum a todos e o pagamento do imposto não é imputável a todos indiscriminadamente tal como ao devedor principal, mas é imputável em substituição do devedor principal.<sup>106</sup>

“Não obstante, mostra-se mais coerente a tese de que a responsabilidade dos administradores restringe-se somente à sua pessoa, pois a redação do dispositivo legal, ao afirmar que os terceiros são “pessoalmente responsáveis”, denota a existência da responsabilidade exclusiva destes quando praticam atos à revelia da sociedade.

De fato, o sentido do termo “pessoalmente responsáveis” utilizado na redação do artigo 135 não pode diferir do sentido do termo “a responsabilidade é pessoal”, que é empregado no artigo 137 do CTN, sendo que na interpretação deste artigo não há controvérsias quanto à exclusividade da responsabilidade”.<sup>107</sup>

No caso do ordenamento jurídico brasileiro, o simples facto que não pagar os créditos tributários não é por si só um ilícito que leve à responsabilização pessoal dos administradores e gerentes e consequente reversão, sendo este um conceito não existente, o processo decorre da responsabilidade subsidiária por substituição no sócio-gerente.

Serão sim responsabilizados se praticarem atos ilícitos ou contrários aos fins da sociedade, que levem ao incumprimento. O fato de o gerente praticar um negocio licito e dentro dos limites que decorrem da sua função de gerente e do contrato de sociedade, ainda que desse ato venha a resultar um incumprimento no pagamento ao Estado, o mesmo não consiste por si nos termos do art.º 135 do CT, argumento para a responsabilização do administrador ou gerente.

---

<sup>105</sup> Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: SNI Valdivino Alves disponível em <http://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/136366622/responsabilidade-tributaria>.

<sup>106</sup> BUZANELLO, Grazielle Mariete. A responsabilidade tributária e a desconsideração da personalidade jurídica: análise das hipóteses legais e da orientação jurisprudencial. Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 3870, 4 fev. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26640>>. Acesso em: 11 jan. 2015

<sup>107</sup> BARCELOS, Soraya Marina. A responsabilidade dos administradores prevista no art. 135, III do CTN: hipótese de responsabilidade solidária, subsidiária ou exclusiva?. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 3089, 16 dez. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20662>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

Da interpretação do texto da lei muitas doutrinas e jurisprudência tendem para que só será possível responsabilizar o gerente ou administrador, se do ato praticado com excesso ou contrário à lei resulte incumprimento direto de pagamento de impostos. Assim sendo todos os atos praticados mas não que criem por si só uma obrigação tributária direta estarão excluídos do regime de responsabilização previsto no art.º 135 CT.

Assim entendem alguns juristas:

“Entendemos que a responsabilidade tributária do administrador da sociedade não é solidária nem subsidiária em relação à sociedade, mas sim pessoal no sentido de ser exclusiva, configurando-se quando este praticar ato do qual decorra a obrigação tributária, que seja doloso e seja perpetrado em infração à lei societária, estatuto ou contrato social, praticado à revelia da sociedade”<sup>108</sup>

Não raros são os casos em que a jurisprudência brasileira tem responsabilizado subsidiariamente os gerentes pelo pagamento de tributos ao Estado, no caso de existirem situações de delapidação de património da sociedade em benefício próprio, situação em que de facto existe uma atuação contrária à lei. No entanto o que resulta da lei será que tal só será possível nos casos em que dessa atuação resulte a violação direta de um dever tributário.

Tendo a violação da lei perpetuada pelo gerente relacionado com a dissolução irregular da sociedade sem observância das normas vigentes então a responsabilização subsidiária, ou pessoal conforme as teorias vigentes, acontece por aplicação do já referido artigo 135 CTN.

Nos casos de insolvência, ou ausência de apresentação à insolvência nos casos em que a lei assim o determine, também o STJ brasileiro tem entendido que não basta que a insolvência da empresa para que haja a responsabilização subsidiária dos gestores ou sócios será necessário verificar os pressupostos de violação da lei ou do contrato, que agiu dolosamente com fraude ou excesso de poder conforme refere o art.º 135 CTN.

“O Tribunal Federal de Recursos tentou impor jurisprudência nesse sentido, considerando o sócio-gerente ilimitadamente responsável pelas obrigações sociais, quando a sociedade se tornar insolvente, pela exaustão de seu património, ou quando, dissolvida, não restar bens para pagar os créditos tributários. O Supremo Tribunal corrigiu o exagero e a injustiça”<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> Idem 107

<sup>109</sup> Lemos, Rafael Severo. CAPÍTULO III - A RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES disponível em <http://jus.com.br/artigos/8015/a-responsabilidade-tributaria-dos-socios-e-administradores-de-sociedades-limitadas/3>. Acesso em 11 jan. 2015

Em resumo a responsabilidade atribuída aos responsáveis é de entendimento que será solidária com o devedor principal, a sociedade, e pessoal nos casos em que existe atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, infração ao contrato social ou estatutos,

“Caso seja o crédito tributário exigido e pago pelo responsável solidário (administrador ou sócio) nos termos do artigo 135 do CTN, seguirão os efeitos da solidariedade, especialmente o previsto no artigo 125, I do CTN. Ou seja, a exigência direta do crédito tributário por aquele que deu causa ao ilícito constitui um procedimento de verdadeira “economia processual”. Isto porque, pelas normas de direito civil e comercial, o contribuinte lesado teria direito de ação de regresso contra aquele que dolosamente agiu conforme as condutas previstas no caput do artigo 135 do CTN. É o caso que ocorre quando o administrador da empresa lesa a pessoa jurídica por atos desta natureza, provocando à empresa prejuízos na seara tributária. Neste caso, a cobrança do tributo diretamente do administrador responsável seria uma facilidade processual e uma vantagem para quem foi lesado, no caso o contribuinte originário<sup>110</sup>

Já no que respeita às penalizações, coimas e outras penalidades o art.º 134 do CTN, só se aplica às de carácter moratório, ou seja, que só será transmissível a terceiros, as coimas referentes ao incumprimento da obrigação principal. Já as coimas decorrentes de obrigações acessórias não são transmissíveis a terceiros.

Este artigo refere-se, segundo a jurisprudência, a uma responsabilidade subsidiária independentemente de existir culpa do agente, nos entanto somente os sócios são referidos, o n.º 7 refere “os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”

“O artigo 134 do CTN designa o caso de responsabilidade por transferência, considerando que o dever de responsabilidade não se apresenta concomitante ao fato gerador, mas posterior a ele.

O artigo 135 do CTN designa a responsabilidade por substituição, pois o dever de responsabilidade se apresenta concomitante ao fato gerador, sendo tratada como uma hipótese de responsabilidade pessoal.

Os tipos de responsabilidade são: responsabilidade de terceiro com atuação regular (art.º 134 do CTN) ou responsabilidade de terceiro com atuação irregular (art.º 135 do CTN).

A responsabilidade de terceiro com atuação regular é subsidiária, uma vez que não se pode cobrar tanto de um com de outro devedor. Em primeiro lugar, cobra-se do contribuinte; após exige-se do terceiro ou responsável. No caso em comento o Fisco só pode acionar o terceiro, através de uma cobrança judicial, se comprovada ausência ou insuficiência dos bens penhoráveis, que possam ser executados do património do contribuinte.

Na responsabilidade de terceiro com atuação irregular condiciona a responsabilidade pessoal e exclusiva dos diretores, empregados, gerentes, mandatários e prepostos, ou os previstos nos incisos I, II, III, IV, V, VI e VII do

---

<sup>110</sup> Roberto Biava Júnior, Revista Do Direito Público, Londrina, V.8, N.1, P.101-114, Jan./Abr.2013113

art. 134 do CTN, quando agirem, na relação jurídico-tributária, com excesso de poderes ou infração de lei.”<sup>111</sup>

Verifica-se assim que à luz da legislação brasileira, a reversão, denominada redirecionamento, tem-se tornado inexecutável na grande maioria dos casos, desde que não haja produção de prova por parte da Fazenda Pública da existência de factos que provem que o gerente ou administrador agiu com excesso de poderes ou infração à lei, não sendo considerando infração à lei o incumprimento de pagamento dos tributos, não é possível responsabilizar os mesmos, restando o fundamento assente na dissolução irregular. A propósito desta limitação comenta Edson Pereira Dias:

“O redirecionamento da execução somente será possível fundado na dissolução irregular da empresa, para aquele sócio-gerente ou administrador que o era à época da ocorrência dos fatos geradores e também daqueles que o eram na ocorrência da dissolução irregular, em suma, para a efetivação do redirecionamento, é necessário se provar o exercício da gerência no momento do nascimento da exigibilidade do crédito e do seu não-pagamento e daquele que optou por dissolver irregularmente a sociedade.”

“Com base nessas premissas, é razoável a reflexão jurisprudencial acerca do instituto do redirecionamento, devendo o judiciário, na aplicação da lei ao caso concreto, estabelecer mecanismos no sentido de ampliar o alcance objetivo da lei, buscando a efetivação do modelo de estado social que propõe a Carta Magna, visto que, a sonegação fiscal não atinge somente a União e os cofres públicos, atinge a sociedade como um todo, quando o contribuinte deixa de recolher o tributo representa uma verdadeira apropriação dos recursos públicos que deveriam ser investidos na saúde, na segurança, na educação, enfim, a sonegação e a evasão fiscal tem como vítima a toda a coletividade, ofendendo assim ao Estado como um todo.” A responsabilidade tributária de terceiros à luz do Código Tributário Nacional, consultado em <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/responsabilidade-tributaria-de-terceiros-a-luz-do-codigo-tributario-nacional>, acesso em 11 de jan. de 2015

O regime instituído no normativo brasileiro torna-se bastante permissivo e ineficaz na maioria dos casos, conclui grande parte da doutrina sobre o tema, sendo bastante restritivo na consideração da argumentação permitida e possível à Fazenda Pública brasileira.

---

<sup>111</sup>Feijó, Sávio Gabriel de Sousa, COMENTÁRIOS A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 134 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/comentarios-a-responsabilidade-tributaria-do-art-134-do-codigo-tributario-nacional-ctn/122730>, Acesso em 11 de jan. 2015

## **7. As responsabilidades jurídico-fiscais dos sujeitos passivos da relação tributária**

### **7.1 Responsabilidade jurídico - fiscal**

#### **7.1.1 Os gerentes, administradores e sócios**

Gerente é por definição a pessoa que gere ou administra os negócios, figura normalmente associada às sociedades por quotas, caracterizadas no art.º 197.º dos CSC. Sendo a sua função e responsabilidade equivalente aos administradores nas sociedades anónimas. Todo o regime jurídico que regula a atividade dos gerentes está previsto nos art.º 253.º a 261.º do CSC.

A sociedade é administrada e representada por um ou mais gerentes, que podem ser escolhidos de entre estranhos à sociedade e devem ser pessoas singulares com capacidade jurídica plena. Os gerentes são designados no contrato de sociedade ou eleitos posteriormente por deliberação dos sócios, se não estiver prevista no contrato outra forma de designação (cf. Art.º 252.º do CSC).

A gerência não é transmissível por ato entre vivos ou por morte, nem isolada, nem juntamente com a quota, é de caráter pessoal e intransmissível.

Os gerentes não podem fazer-se representar no exercício do seu cargo, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 261.º do CSC, em caso de gerência plural os gerentes podem delegar nalgum deles competência para determinadas espécies de negócios, mas a sociedade só ficará vinculada se a delegação for expressamente atribuída para o efeito. No entanto, não está excluída a faculdade da gerência nomear mandatários ou procuradores da sociedade para a prática de determinados atos ou categorias de atos, sem necessidade de cláusula contratual expressa. Sendo este um mandato com representação, o que determina a repercussão na esfera jurídica do mandante dos efeitos dos negócios jurídicos praticados pelo mandatário.

As competências dos gerentes estão estatuídas no art.º 259.º do CSC, os gerentes devem praticar os atos que forem necessários ou convenientes para a realização do objeto social, com respeito pelas deliberações dos sócios.

O Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março, veio introduzir no Código das Sociedades Comerciais alterações significativas ao art.º 64.º do CSC, foram aqui previstos

deveres de lealdade e de cuidado, deveres dos gerentes perante os sócios e restantes parceiros sociais, sendo de realçar entre outros o dever 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”, (cf. Art.º 64.º, n.º1, al. b) CSC).

O objetivo destas alterações não pretende determinar regras concretas para os administradores, uma vez não estabelece padrões concretos, mas um conceito de conduta geral e objetivo, que sirva para demarcar o cuidado com que os administradores devem desempenhar as suas funções, adequado às necessidades específicas de cada sociedade

No que respeita à responsabilidade dos gerentes e administradores para com os sócios e os terceiros, credores sociais, respondem pelos danos que causarem aos credores no exercício das suas funções, devendo ressarcir-los do respetivo prejuízo quando “pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à proteção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respetivos créditos” (cf. art.º 78.º e 79.º do CSC).

Determina o Código das Sociedades Comerciais, nos termos do art.º 72.º, n.º 1 uma presunção de culpa dos atos ou omissões dos gerentes que causem danos à sociedade, que se consubstanciam em “atos ou omissões praticados com preterição dos deveres legais ou contratuais”, sendo esta ilidível, nos termos do n.º 2, desde que prove que atuou sem culpa, livre de qualquer interesse pessoal e segundo critérios de racionalidade empresarial, como um “*bonus pater familiae*”.

Conforme já foi referido, em capítulo próprio, na insolvência da sociedade, é avaliada a responsabilidade dos gerentes<sup>112</sup>, a fim de determinar a qualificação da insolvência, sendo fortuita quando não há responsabilidade de quem gere a sociedade, a insolvência decorre de factuais próprias do negócio ou da conjuntura, não resultando de ação ou omissão dos órgãos de gerência.

---

<sup>112</sup> “O incidente destina-se a apurar (sem efeitos quanto ao processo penal ou à apreciação da responsabilidade civil) se a insolvência é fortuita ou culposa, entendendo-se que esta última se verifica quando a situação tenha sido criada ou agravada em consequência da atuação, dolosa ou com culpa grave (presumindo-se a segunda em certos casos), do devedor, ou dos seus administradores, de direito ou de facto, nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência, e indicando-se que a falência é sempre considerada culposa em caso da prática de certos atos necessariamente desvantajosos para a empresa.” Ponto 40 do sumário do CIRE

Presume-se nos termos do n.º3 do art.º 186.º do CIRE, sendo esta uma presunção de natureza ilidível, como dolosa a insolvência em que os gerentes tenham violado deveres ali elencados<sup>113</sup>, entre eles:

b) A obrigação de elaborar as contas anuais, no prazo legal, de submetê-las à devida fiscalização ou de as depositar na conservatória do registo comercial.”

Sendo este último um dever da máxima importância, uma vez que diz respeito à obrigação de publicitar as contas, garantindo assim aos parceiros sociais que se relacionam com a entidade a segurança dos negócios jurídicos. De relevar que também é de obrigação da gerência elaborar relatório de gestão<sup>114</sup>, a elaboração desta peça complementar é indispensável à compreensão das contas, destino e posição financeira da sociedade.

Pelo exposto se conclui que os gerentes têm responsabilidades, não só do ponto de vista de administração e gestão do negócio, mas também obrigações formais que devem cumprir e observar de modo a poderem salvaguardar-se e proteger-se de responder pessoalmente e juridicamente por atos praticados no âmbito de uma atividade profissional.

O Código das Sociedades Comerciais determina uma presunção de culpa dos atos ou omissões dos gerentes que causem danos à sociedade, praticados com preterição dos deveres legais ou contratuais. Compete aos gerentes provar que agiram sem culpa, excluindo-se essa responsabilidade se provarem que atuaram em termos informados, livres de qualquer interesse pessoal e segundo critérios de razoabilidade de gestão empresarial. A questão que se suscita sobre tal responsabilidade reside no facto de o ónus da prova dizer respeito aos gerentes, sendo suficiente a sociedade alegar uma ação ou omissão que revele incumprimento. Pretendeu o legislador que, estando os gerentes em posição privilegiada no que respeita à posse da prova no que respeita os respetivos atos e omissões, seria mais fácil ao gerente afastar a culpa, do que a sociedade ter acesso às provas para demonstrá-la.

---

<sup>113</sup> “Com o intuito de promover o cumprimento do dever de apresentação à insolvência, que obriga o devedor pessoa coletiva ou pessoa singular titular de empresa a requerer a declaração da sua insolvência dentro dos 60 dias seguintes à data em que teve, ou devesse ter, conhecimento da situação de insolvência, estabelece-se presunção de culpa grave dos administradores, de direito ou de facto, responsáveis pelo incumprimento daquele dever, para efeitos da qualificação desta como culposa” (ponto 13 do sumário do CIRE).

<sup>114</sup> O relatório da gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta (Cf. Art.º 66.º, n.º 1 do CSC).

Para mais especificidades sobre relatório de gestão ver ainda n.º 5 mesmo artigo

Nos acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa<sup>115</sup> Processo 2160/11.6TBOER.L1-2 de 16.05.2013 e 26108/09.9T2SNT-A.L1-2 de 13-01-2011, está bem patente a problemática da obrigatoriedade de cumprir os deveres de gerente e os efeitos produzidos na esférica jurídica do gerente. Os referidos acórdão fazem menção aos vários incumprimentos por parte dos gerentes em funções, os deveres incumpridos do ponto de vista formal são diversos, desde o dever de apresentação de contas, ao dever declarativo de impostos e também de apresentação à insolvência. Ainda assim, conclui o coletivo em ambos os casos que de apesar do não cumprimento dos deveres estabelecidos enquanto gerentes, caso não haja uma relação direta e causal entre os atos praticados pelo gerente e o prejuízo causado ao credor, aquele não poderá ser chamado a responder pelas obrigações da sociedade, responderá somente perante a sociedade.<sup>116</sup>

---

<sup>115</sup> Consultar em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf?OpenDatabase>

<sup>116</sup> “I - Não é de acolher a identificação dos deveres dos administradores das sociedades para com os credores sociais, “com o dever de se comportar com a diligência do bom e avisado comerciante”, isto é, com a diligência do “gestor criterioso e ordenado”.

II - Só haverá responsabilidade para com os credores sociais, nos quadros do art.º 78.º, n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais, quando o acto ilícito danoso consistir na violação culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção de tais credores.

III - Deste modo, se a conduta culposa do administrador tiver conduzido a um estado de insuficiência do património social, haverá responsabilidade para com a sociedade se ela for integrada por actos que violem os deveres legais ou estatutários, mas não haverá responsabilidade para com os credores sociais, se esses actos, preterindo embora deveres legais ou estatutários, não preterirem aqueles preceitos – legais ou estatutários – especificamente destinados à protecção daqueles.

IV - O dano sofrido pelos credores, contemplado no mesmo inciso, é um dano indirecto, ou seja, os credores não sofrem directamente um prejuízo; sofrem-no de forma indirecta, na medida em que a garantia dos seus créditos foi afectada total ou parcialmente.

V - todas as disposições que se propõem prover à realização e à conservação do capital social se destinam directamente à protecção dos credores sociais.

VI - Para além dessa área, importará apurar, caso a caso, quais as disposições que têm em vista a protecção dos credores sociais, o que se alcançará mediante interpretação adequada tendente a fixar o fim da norma (...) sendo certo que não basta que a norma também aproveite ao credor social, antes sendo necessário que ela também tenha em vista a sua protecção.

VII – É de atribuir à fórmula do art.º 78º, n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais – “património social insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”, o significado de mera insuficiência do activo disponível em relação ao passivo exigível.”

VIII - A responsabilidade do administrador para com os credores sociais, nos quadros desse mesmo normativo, deve qualificar-se como responsabilidade delitual ou extra-contratual, por não existir, anteriormente ao acto ilícito, um direito de crédito perante o administrador.

IX – Trata-se, no art.º 79º, n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais, e uma vez mais, de hipóteses de responsabilidade delitual ou aquiliana.

X – Estando porém em causa, desta feita, a responsabilidade por danos directamente causados, “isto é, causados sem a interferência da sociedade”.

XI – Os administradores não respondem perante os terceiros, e designadamente terceiros credores, pelo não cumprimento de obrigações da sociedade. (Sumário de Acórdão do TRL, Processo n.º 26108/09.9T2SNT-A.L1-2, de 13-01-2011).

A lei exclui ainda a responsabilidade dos gerentes quando o ato ou omissão causadora de danos à sociedade resulte de deliberação dos sócios.

Os órgãos de administração de uma sociedade respondem perante os sócios e perante terceiros, com exceção dos casos em que tenham agido sem culpa, de acordo com critérios de racionalidade empresarial ou no âmbito de uma deliberação colegial na qual hajam votado vencidos, a sua responsabilidade poderá ser afastada. Tal como quando a sua atuação é resultado de uma deliberação dos sócios, visto que neste caso a responsabilidade será imputada a estes, uma vez que os gerentes não tenham tido participação, os últimos não detêm o poder decisório pelo que atuarão de acordo com o que for deliberado pelos sócios

Os gerentes nas sociedades por quotas apesar de terem o dever de que a sua atuação pautar-se por uma atuação criteriosa e um dever de cuidado, devem praticar todos os atos adequados e necessários para a prossecução do objeto social, sempre com respeito pelas deliberações dos sócios.

Em relação à responsabilidade dos gerentes perante a administração fiscal, o legislador criou o já referido mecanismo de reversão fiscal com objetivo de proteger um bem maior, o erário público, pelo que a condição de relação entre a atuação do gerente e o dano causado, em determinadas situações já abordadas não se verifica. Do ponto de vista dos créditos fiscais independentemente dos motivos, se estiver perante a alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT. Para além das responsabilidades subsidiárias tema análise deste trabalho, a violação dos deveres e responsabilidades dos gerentes podem constituir um ilícito penal, entre outros podem incorrer em crime de abuso de confiança fiscal<sup>117</sup> ou fraude<sup>118</sup>, sujeitos a uma sanção de pena de prisão que pode ir até 5 anos no primeiro caso e até 3 anos em caso de fraude.

---

<sup>117</sup> Nos termos do n.º 4 do art.º 105.º do RGIT, conjugado com o n.º 1 constitui **crime de abuso de confiança fiscal**, desde que a prestação tributária em falta seja superior a €7.500,00, a não entrega por mais de 90 dias de prestação tributária deduzida nos termos da lei.

O facto de não ter sido efetuado o pagamento da prestação que foi comunicada à Administração Fiscal, bem como os juros respetivos e a coima aplicável, após notificação para o efeito no prazo de 30 dias, é o necessário para ficar preenchido o ilícito de abuso de confiança fiscal.

É condição para preenchimento dos pressupostos que a prestação não entregue tenha sido declarada à Administração Fiscal.

No entanto quem não declarar à Administração Fiscal o imposto retido não incorrerá na prática deste ilícito, mas na prática do crime de fraude fiscal. Apesar de o sujeito passivo ser devedor de imposto, o certo é que a falta de entrega do imposto não constitui abuso de confiança fiscal. Só será punido quem não tenha entregue à Administração Tributária a prestação a que estava obrigado, se tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal para a entrega da referida prestação e, tendo sido notificado para o efeito, terem decorrido mais de 30 dias dessa mesma notificação. Apesar de se tratar de um ato típico, ilícito, culposo e punível só será punível mediante a verificação dos pressupostos.

Na realidade os gerentes deparam-se com situações verdadeiramente incontornáveis, em caso de déficit de tesouraria por incumprimento de clientes ou redução de volume de negócios, o incumprimento fiscal é praticamente impossível de evitar<sup>119</sup>. O prazo que o gerente tem para agir de modo a proteger-se e à empresa que gere, de eventuais inadimplências é exíguo, quando se depara com uma questão desta natureza já está envolvida a sua responsabilidade, os fatos constitutivos já ocorreram no seu período de gerência. Com o objetivo de não permitir que se verifique a presunção legal de culpa por falta de pagamento de “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”, e a responsabilidade decorrente da reversão fiscal deveria renunciar à gerência<sup>120</sup> de imediato<sup>121</sup>, antes que ocorresse o prazo legal de pagamento.

Este cenário seria intolerável e desastroso para a gestão duma empresa, haveria consecutivas nomeações de gerentes, a confiança nas empresas seria posta em causa, seria um modelo de administração inexecutável.

À assembleia geral da empresa formada pelos sócios que se visse confrontada com uma situação de renúncia de gerência, não restaria outra alternativa senão encontrar e nomear outro gerente<sup>122</sup>. Caso tal não fosse possível e faltassem todos os gerentes, até que fosse

---

<sup>118</sup> Art.º 103.º do RGIT, constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos, a ocultação ou alteração de factos ou valores, celebração de negócio simulado. Não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000.

<sup>119</sup> Em alternativo os gerentes poderão recorrer à banca para satisfazer os créditos fiscais, no entanto será necessário que a empresa satisfaça os padrões de estabilidade financeira que a instituição bancária exige. Quase impreterivelmente a banca exige ainda o aval pessoal dos gerentes para efetuar as operações bancárias. Poderá dizer-se que o gerente terá de sempre arcar com a consequência, não da sua má gestão, mas das dificuldades conjeturais

<sup>120</sup> Artigo 258.º CSC

(Renúncia de gerentes)

1 - A renúncia de gerentes deve ser comunicada por escrito à sociedade e torna-se efectiva oito dias depois de recebida a comunicação.

2 - A renúncia sem justa causa obriga o renunciante a indemnizar a sociedade pelos prejuízos causados, salvo se esta for avisada com a antecedência conveniente.

<sup>121</sup> Ainda que o registo na Conservatória do Registo Comercial fosse posterior à data da apresentação do ato de renúncia à gerência, (mesmo que decorrido o prazo legal de 3 meses), não permite, só por si, sem outros elementos coadjuvantes, afiançar que até essa data o oponente exercia a gerência da Sociedade Devedora Originária. É que o referido ato de renúncia é eficaz nas relações entre os sócios e nas relações entre o gerente e a sociedade desde que foi comunicado. Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul n.º 06449/13 de: 10/07/2014

<sup>122</sup> O novo gerente nomeado, nos termos do art.º 252.º CSC, seria então o responsável pelo pagamento do imposto decorrente dos fatos constitutivos da gerência anterior, pelo que lhe seria aplicável a alínea a) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT e caso não cumprisse com o pagamento, pertencer-lhe-ia o ónus da prova de que não lhe seria imputável a falta de pagamento.

nomeado novo gerente os sócios assumiriam por força da lei os poderes de gerência, o mesmo acontecendo quando a falta é temporária.<sup>123</sup>

Como consequência desta assunção forçada dos poderes de gerência, os sócios poderão também vir a ser chamados a responder pelas dívidas da sociedade<sup>124</sup>.

Caso a dívida fiscal já exista, os sócios também não poderão dissolver a sociedade sem que primeiro satisfaçam estes créditos<sup>125</sup>, ou outros créditos existentes.

No caso concreto dos créditos fiscais que já tenham sido liquidados e sejam exigíveis à data dissolução e liquidação obstam à partilha imediata do património<sup>126</sup>.

Os créditos fiscais gozam de privilégios creditórios especiais nos termos da lei<sup>127</sup>, por isso no processo de liquidação da empresa deverá ser observada a prioridade das dívidas tributárias, em caso de incumprimento os liquidatários respondem solidariamente.

---

<sup>123</sup> Artigo 253.º

(Substituição de gerentes)

1 - Se faltarem definitivamente todos os gerentes, todos os sócios assumem por força da lei os poderes de gerência, até que sejam designados os gerentes.

2 - O disposto no número anterior é também aplicável no caso de falta temporária de todos os gerentes, tratando-se de acto que não possa esperar pela cessação da falta.

3 - Faltando definitivamente um gerente cuja intervenção seja necessária por força do contrato para a representação da sociedade, considera-se caduca a cláusula do contrato, caso a exigência tenha sido nominal; no caso contrário, não tendo a vaga sido preenchida no prazo de 30 dias, pode qualquer sócio ou gerente requerer ao tribunal a nomeação de um gerente até a situação ser regularizada, nos termos do contrato ou da lei.

4 - Os gerentes judicialmente nomeados têm direito à indemnização das despesas razoáveis que fizerem e à remuneração da sua actividade; na falta de acordo com a sociedade, a indemnização e a remuneração são fixadas pelo tribunal.

<sup>124</sup> Os sócios imbuídos da responsabilidade de gerentes, terão assim nas suas mãos, como aliás já tinham, o destino da sociedade, mas agora com o seu poder de decisão não tão livre e isento, pois a sua responsabilidade pelas dívidas fiscais deixará de se limitar ao património da empresa, passando eles próprios a responder pelos créditos fiscais.

<sup>125</sup> Dissolvida uma sociedade, esta entra em liquidação (art. 146º/1 CSC), mantendo ainda a sua personalidade jurídica (art. 146.º/2 CSC). Os seus administradores passam a ser liquidatários, salvo disposição estatutária ou deliberação noutro sentido (art. 151º/1 CSC), competindo-lhes, em tal veste, ultimar os negócios pendentes, cumprir as obrigações da sociedade, cobrar os créditos, reduzir a dinheiro o património residual e propor a partilha dos haveres sociais (art. 152º/3 CSC). Com a proposta respectiva, submetem a deliberação da sociedade (art. 157º/4 CSC) um relatório completo da liquidação, acompanhando as contas finais (art. 157º/1). Aprovada a deliberação, será requerido o registo do encerramento da liquidação – e é com este registo que a sociedade e se considera extinta, mesmo entre os sócios, sem prejuízo das acções pendentes ou do passivo ou activo supervenientes – Pinto Furtado, *Curso de Direito das Sociedades*, 3ª ed., pág. 546. In Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra n.º 656/12.1T4AVR-A.C1 de 02/05/2013

<sup>126</sup> Obsta ainda como a existência de outros créditos que não fiscais, mesmo que não exigíveis à data da partilha.

<sup>127</sup> Os privilégios creditórios em geral traduzem-se na faculdade que a lei concede a certos credores, tendo em conta a causa do crédito, independentemente de qualquer registo, de serem pagos com preferência a outros (art.º 733.º do C.C.). Estes privilégios extinguem-se com a declaração de insolvência.

Já os créditos fiscais que só se tornem líquidos e exigíveis após o encerramento da liquidação e partilha, pelo que não obstam ao procedimento, estabelece o artigo 163º CSC que encerrada a liquidação e extinta a sociedade, os antigos sócios respondem solidariamente pelo passivo social não satisfeito ou acautelado até ao montante que receberam na partilha, podendo as ações necessárias para o efeito ser propostas contra a generalidade dos sócios na pessoa dos liquidatários, que são considerados representantes legais daqueles. Pelo que responsabilidade pelas dívidas fiscais ainda não exigíveis é extensível a todos os sócios de forma ilimitada e solidaria, após a partilha do património social a Administração fiscal beneficia da responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios.

Assim sendo apesar de a Administração fiscal por vezes ter recorrido ao instituto de reversão fiscal nesta circunstância, este não é aplicável porque já não está no âmbito de uma responsabilidade subsidiária, respondendo os sócios solidariamente apenas na medida do que receberam da partilha<sup>128</sup>.

---

Estado goza de privilégio mobiliário geral para garantia dos créditos por impostos indiretos, e também pelos impostos diretos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou ato equivalente, e nos dois anos anteriores (art.º 736.º do CC).

No entanto os privilégios do estado estão previstos noutros normativos legais, conforme determinado nos artigos 111.º e 108.º, do código de IRS e IRC, respetivamente, para o pagamento dos respetivos impostos relativos aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre aos bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro ato equivalente.

Também as contribuições à Segurança Social e respetivos juros de mora, nos termos pelo Dec.- -Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, nomeadamente os artigos 10.º e 11.º, gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário, que incide sobre os imóveis existentes no património do devedor à data da instauração do processo executivo. O pagamento das contribuições poderá ser ainda garantido por hipoteca legal sobre os imóveis existentes.

No entanto não tem sido pacífica a discussão sobre a graduação de créditos, também os trabalhadores gozam de privilégios creditórios. No caso dos privilégios creditórios imobiliários poderão existir credores com garantias reais, que podem ceder perante privilégios especiais. Por exemplo a hipoteca cede perante os direitos dos trabalhadores (cf. disposto nos Arts. 686.º, 754.º, 755.º e 756.º todos do CC.)

<sup>128</sup> Veja-se Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 04767/11, de 19 de setembro de 2014

## **7.2 TOC, ROC, Órgãos de Fiscalização e Administrador judicial**

### **7.2.1 Técnico Oficial de Contas (TOC)**

O técnico oficial de contas é o profissional que executa a contabilidade das entidades com observância das normas e princípios contabilísticos emanados pelas entidades competentes, com vista à obtenção sob a forma de mapas contabilísticos, balanços e demais demonstrações financeiras, da posição financeira e patrimonial da entidade a quem presta o serviço, de modo totalmente isento e independente.

A isenção, garante do exercício desta atividade abona a veracidade dos documentos produzidos e tornando públicos sobre a posição financeira da entidade<sup>129</sup>. A informação sobre as contas é depositada anualmente nas Conservatórias dos Registo Comercial, por via do documento de prestação de contas entregue até 15 de Julho de cada ano<sup>130</sup>, com informação sobre o ano transato. A declaração IES (Informação Empresarial Simplificada), é o documento que reúne para todos os que tenham interesse sobre as contas de determinada entidade, a informação relativa à sua atividade, resultados, volumes de negócios posição financeira e outras informações de gestão com relevância.

Os documentos de prestação de contas são certificados pela oposição da assinatura dos gerentes, sócios e também do TOC, cumprindo assim várias obrigações de natureza declarativa, contabilística, fiscal e estatística.

Assim se compreende que o TOC seja um profissional de grande importância na vida das empresas, não querendo por isso o legislador deixar de lhe imputar responsabilidades pelo cumprimento das obrigações fiscais, refere por isso art.º 24.º da LGT, o n.º 3, a responsabilidade subsidiária dos técnicos oficiais de contas “desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos”.

---

<sup>129</sup> Na medida em que lhe for prestada a informação pela gerência da entidade, de referir que ao TOC não cabe acompanhar a vida diária das empresas, mas sim verter nos documentos produzidos a fiel veracidade dos fatos que lhe são transmitidos, e do ponto de vista fiscal leva ao apuramento do imposto.

<sup>130</sup> Ver art.º 112.º, 121.º do CIRC e Portaria n.º 208/2007, de 16 de fevereiro, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 8/2008, de 03 de Janeiro, Portaria n.º 64-A/2011, de 3 de Fevereiro e Portaria n.º 26/2012, de 27 de janeiro.

De acordo com o texto da lei, embora esta não seja muito clara<sup>131</sup>, para que o TOC possa ser responsabilizado e conseqüentemente sujeito ao mecanismo da reversão fiscal, é exigível que a Administração Tributária apure e prove inequivocamente que por houve uma violação culposa por parte do TOC dos seus deveres legais e estatutários, e ainda que esse comportamento tem uma relação causal com o incumprimento por parte da empresa<sup>132</sup>.

Até 31 de Dezembro de 2005, a Administração Tributária teria que provar que o TOC tinha violado de forma dolosa, intencionalmente, os deveres de assunção da responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal ou de assinatura das declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Após 1 de Janeiro de 2006, passou a ser suficiente a prova de mera negligencia na violação dos deveres de regularidade técnica a que está obrigado.

No que respeita à questão das coimas devidas pelo atraso ou falta do ponto de vista declarativo, durante o período em que o TOC exerça funções, poderá ser subsidiariamente responsabilizado<sup>133</sup>, no entanto poderá afastar essa responsabilidade desde que informe a Administração Tributária no prazo de 30 dias após a data de cumprimento da obrigação, sobre os motivos que o impediram de cumprir atempadamente com o prazo estipulado<sup>134</sup>. A responsabilização imputável ao TOC será somente pelo pagamento da coima, não substituindo judicialmente o autor da contraordenação, sendo somente responsável subsidiário pelo pagamento da coima que vier a ser imposta, tratando-se de responsabilidade de natureza civil extracontratual<sup>135</sup>.

---

<sup>131</sup> Refere a alínea a) do número 1 do artigo 55.º do EOTOC, sobre os deveres do TOC perante a Autoridade Tributária, que estabelece que, nas suas relações com a administração fiscal, constituem deveres dos TOC assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor.

<sup>132</sup> Ver Ofício Circulado nº 60 058 de 2008-04-17.

<sup>133</sup>“As pessoas referidas no n.º 1, bem como os técnicos oficiais de contas, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.” n.º 3 art.º 8 do RGIT

<sup>134</sup> Pode-se afirmar por experiência pessoal que nenhum tratamento é dado pelos serviços a estas comunicações. Em dada altura foi solicitado junto de serviços de finanças que indicassem qual o meio mais seguro para efetuar estas comunicações, ao que foi respondido exatamente que existia uma ausência de tratamento das mesmas. O que é notório, uma vez que várias já foram feitas em relações a vários contribuintes e por vários incumprimentos, mas nem por isso se desencadeou de imediato qualquer ação por parte dos serviços. O que poderia ser útil na prevenção de incumprimentos maiores e mais prolongados.

<sup>135</sup> Responsabilidade resultante da violação de direitos absolutos ou da prática de certos atos que, embora possam ser lícitos, causam prejuízo a outrem, não decorrente de incumprimento de contrato. Cf. Art.º483.º e segs. CC.

## 7.2.2 Revisor Oficial de Contas (ROC) e órgãos de fiscalização

O Revisor Oficial de contas é o profissional qualificado independente que fiscaliza os procedimentos de gestão, os relatórios de gestão e as demonstrações financeiras que relatam a posição financeira e os resultados da atividade desenvolvida e o desempenho. Procede á fiscalização da atividade da administração, das contas da Sociedade, dos sistemas de controlo e gestão de riscos e auditoria interna, avaliação das práticas e métodos contabilísticos, faz verificação de irregularidades com base em normas previamente estabelecidas e que emite relatório de auditoria em cumprimento das normas de contabilidade, comparabilidade, exceção e opinião global sobre o observado. Sendo por isso a sua intervenção de fulcral importância nas opiniões e decisões tomadas pelas entidades, baseando-se na sua opinião<sup>136</sup>.

Pela intervenção com função fiscalizadora dos ROC, não quis o legislador deixar de lhe imputar responsabilidades, tendo legislado no sentido de também estes profissionais poderem ser objeto de procedimento de reversão. Assim dispõe o art.º 24.º, n.º 2 que desde que do incumprimento dos seus deveres de fiscalização<sup>137</sup> resulte um incumprimento tributário também estes poderão ser sujeitos a reversão, incluindo-se nesta categoria ainda os órgãos fiscalizadores.

Os Órgãos responsáveis pela fiscalização poderão ser diversos, de acordo com os tipos de Sociedade, as escolhas feitas no pacto social e a aplicação de critérios definidos na lei<sup>138</sup>. Poderão ter a forma de Conselho Fiscal, Conselho Geral e de Supervisão, Comissão de Auditoria integrada no Conselho de Administração, Fiscal Único, ROC ou SROC.

Entre os deveres dos órgãos de fiscalização poder-se-á salientar os deveres de prevenção e vigilância.

---

<sup>136</sup> “A certificação legal das contas, destina-se a atestar a sinceridade e regularidade das contas e a revisão legal de empresas. Consiste na fiscalização das contas e da gestão, bem como do cumprimento das disposições legais e estatutárias” art.º 2.º Dec-Lei 519-L2/79, de 29 de Dezembro

<sup>137</sup> “Ao detetar erros relevantes ou fraudes no decorrer do seu trabalho, o revisor tem a obrigação de os comunicar à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos na sua opinião, caso não sejam adotadas.

A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros é da administração, através da implementação e manutenção de um adequado sistema contabilístico e de controle interno.

O trabalho deve ser planeado de forma a detetar erros e fraudes que conduzam a efeitos materiais nas demonstrações financeiras. Deve obter-se prova através de indagações, observações, confirmações, inspeções, cálculos e procedimentos analíticos, cujas conclusões devem ser adequadamente documentadas, pois suportarão a opinião”. Nuno Miguel da Costa Tavares, in revista *Revisores e Auditores*, Nº 58 JULHO\_SETEMBRO 2012,

<sup>138</sup> Ver art.º 278.º e art.º 413.º CSC

Os auditores internos também tem conforme já referido o dever de prevenção e vigilância, pelo deverão sugerir e a orientar os órgãos de gestão a implementar mecanismos de controlo e vigilância de modo a garantir a veracidade e integridade de todos os processos<sup>139</sup>.

Em conclusão é de referir que para que possa ocorrer a reversão fiscal aos revisores e órgãos de fiscalização é necessário a relação causal entre o incumprimento e a atuação do órgão fiscalizador, e a verificação dos pressupostos de inexistência de bens penhoráveis do devedor ou caso se verificar a fundada insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida (cf. Art.º 153.º do CPPT).

### **7.2.3 Administrador judicial**

Em conformidade com o art.º 2.º da Lei n.º 22/2013, de 26 de Fevereiro, o administrador judicial é o agente incumbido da fiscalização e orientação dos atos integrantes do processo especial de revitalização, bem como da gestão ou liquidação da massa insolvente no âmbito do processo de insolvência.

O Administrador judicial é escolhido pelo Juiz, de entre os administradores judiciais registados na lista oficial.

No âmbito do processo de insolvência, compete aos Administradores judiciais proceder à administração e liquidação da massa insolvente e pagar aos credores com o produto da venda dos bens. Em resumo, durante todo o processo de recuperação ou de liquidação da empresa é este o administrador judicial que exerce a gerência da sociedade.

Em consequência desta sua intervenção, têm sido alguns os casos que também estes são alvo de processos de execução fiscal, muito em especial por aplicação do disposto no n.º 1, alínea b) art.º 24.º, ou seja por dividas vencidas no período do seu mandato, cabendo ao AJ a prova de que não é de sua responsabilidade o não pagamento da dívida.

---

<sup>139</sup>“Sarbanes-Oxley Act conhecido por Lei SOX, fundado pelos senadores Paul Sarbanes (Democrata de Maryland) e Michael Oxley (Republicano de Ohio. De seu nome oficial Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act, foi aprovado pelo Congresso dos EUA em Julho de 2002 A Lei SOX foi criada com o objetivo de prevenir possíveis fraudes nas DF e garantir a transparência e a credibilidade das informações divulgadas na tentativa de reconquistar a confiança dos investidores (GestãoTransparente.Org). A Lei SOX prevê a criação, nas entidades, de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis, definindo regras para a criação de comités de supervisão às suas atividades e operações, formados em boa parte por membros independentes, por forma a mitigar os riscos de negócio, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que existam meios de as identificar quando ocorrem, garantindo a transparência na gestão das organizações. Esta Lei vem tornar explicitamente responsáveis os Administradores Executivos e Financeiros por estabelecer e monitorizar a eficácia dos controlos internos em relação aos relatórios”. Emília Gomes- ROC in revista Revisores Auditores, n.º 64, JANEIRO\_MARÇO 2014

De facto neste caso concreto não será legítimo à Administração Tributária exigir dos administradores de insolvência e no âmbito deste processo que sejam pagos os créditos fiscais anteriores à declaração de insolvência, caso contrário todo o processo de concurso de credores estaria subvertido e o Estado manteria um privilégio creditório face aos restantes credores.

A circular 1/2010 emitida pela Direção Geral de Impostos em 2 de Fevereiro de 2010, trouxe a estes profissionais várias obrigações bastante polémicas e originadoras de conflitos e litigâncias<sup>140</sup>.

Na origem do problema estão as obrigações fiscais do ponto de vista declarativo e fiscal, que mantem a Administração Fiscal não se extinguem com declaração de insolvência, devendo por isso o administrador cumprir com todas as obrigações fiscais e declarativas, nomeadamente manter contabilidade devidamente organizada e com assunção de responsabilidade por TOC. Este entendimento já foi confirmado por vários acórdãos do STA. A sociedade em liquidação mantém a qualidade de sujeito passivo de IRC, conforme dispõe o CIRC, no seu art.º 2.º, mantendo-se a obrigatoriedade de manutenção da contabilidade organizada, conforme a lei comercial e fiscal, determina a art.º 123.º do CIRC, inseparável desta obrigação está a obrigatoriedade de dispor de TOC, conforme estatuído no EOTOC, art.º 6.º, n.º 1, alínea a), b) e c).

Já o CIRE prevê que "com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento (...) extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade".

Como se depreende da leitura das normas existe aqui uma desarmonização das mesmas. Em análise podemos concluir que ao abrigo do CIVA uma entidade deverá cessar a atividade quando observe as condições previstas no art.º34.º, no caso de uma entidade que se encontra em liquidação, e até encerramento da mesma que irá coincidir com o encerramento do processo de insolvência, será porque ainda tem ativo não cumprindo o estabelecido na alínea b), n.º1 do art.º 34.º do CIVA.

---

<sup>140</sup> Em resposta a APAJ em 3/12/2010 informou os seus sócios que estava a ser preparada providência cautelar para suspender a eficácia da Circular 01/2010, que havia sido entregue "Exposição junto do Procurador-Geral Adjunto junto do Tribunal Central Administrativo do Norte para **Apreciação da legalidade, a fim de ser declarada a ilegalidade com força obrigatória geral**, nos termos do n.º 3 do Art.º 73.º do C.P.T.A., **das normas contidas na Circular n.º 1/2010, de 2 de Fevereiro de 2010**, relativa às Obrigações Fiscais em caso de insolvência para efeitos de IRC e IVA". (negrito nosso)

Tal como no CIVA a liquidação das sociedades encontra-se previsto no art.º79.º do CIRC, a sociedade poderá estar dissolvida e não exercer a atividade prevista no seu pacto social, no entanto poderá estar em liquidação sendo este o processo de venda de ativos e pagamento dos passivos com os resultados obtidos.

À luz dos códigos fiscais as entidades mantem as suas obrigações declarativas, tendo o dever de liquidar os impostos correspondentes às operações praticadas, apurar os resultados e balanço do processo de liquidação, devendo entregar as declarações de IVA<sup>141</sup> e pagar o respetivo imposto, bem como deverão entregar a declaração de IRC<sup>142</sup> e contas finais por via da IES.

Referem estes profissionais que tem sido pressionados por parte da Administração Fiscal e Serviços de Segurança Social para pagamento de dívidas ao Estado fruto de atos de gestão que não são seus, tendo sido afetados no seu património pessoal por via da responsabilidade subsidiária e instituto de reversão fiscal. Referem ainda:

“Os problemas dos administradores de insolvência com as Finanças não ficam, no entanto, por aqui. Além de um travão na hora de recuperaras empresas, a administração fiscal tem usado o facto de aqueles profissionais serem os responsáveis legais das insolventes para os pressionar a pagar as dívidas das empresas, mesmo quando estas foram contraídas antes de serem nomeados pelos tribunais para acompanhar o processo.” ”Revista “Publica” de 24/10/2010, pag.25.

A responsabilidade que impede sobre o AJ é de natureza subsidiária, nos termos previstos para os gerentes, uma vez que são estes que assumem a gestão das entidades em processo de insolvência. No entanto se estes até que seja declarada a insolvência não satisfizerem as dívidas fiscais, com preterição da prioridade de pagamentos que lhes assiste por via dos privilégios creditórios decorrentes da lei, então passarão a estar sujeitos ao regime de responsabilidade solidária.

Poder-se-á dizer que também o administrador judicial tem uma profissão de risco, tal como já foi referido para os restantes intervenientes em todo o processo de gestão e contas das empresas

O legislador pretendeu assegurar-se que era satisfeita a receita fiscal, entendendo que os seus créditos poderiam encontrar-se numa situação de fragilidade face aos restantes, nomeadamente fornecedores de bens e serviços que fariam cessar os fornecimentos caso os créditos não fossem satisfeitos, ou os trabalhadores que poderiam suspender os trabalhos em

---

<sup>141</sup> Conforme art.º 29.º, n.º1, alínea c) e art.º 41.º, n.º 1 do CIVA

<sup>142</sup> Conforme art.º 79.º e art.º 120.º do CIRC

caso de dívidas de salários. Pelo que consubstanciou na lei a resolução desta sua posição desconfortável, legislou no sentido de poder obter uma posição dominante de modo a que não fossem preteridos os créditos fiscais.

Assegurou-se ainda que sobre restantes agentes intervenientes na informação que lhes é prestada por via das demonstrações financeiras, para além das obrigações estatutárias a que estão adstritos por via das profissões exercidas, impendesse também um dever de elemento fiscalizador do estado, inculcando um verdadeiro espírito de fiscalização a estas profissões (ver anexo II), pelo criou medidas penalizadoras para quem não o faça<sup>143</sup>.

---

<sup>143</sup> No caso do TOC a obrigação de comunicar os motivos da não entrega declarativa, o dever de denunciar situações que constituam crime fiscal e a obrigação de participação ao ministério público dos crimes públicos que tenham conhecimento.

No entanto os emails conforme anexo ..., são enviados quando já a AT tem conhecimento das dívidas e possíveis crimes públicos, pela entrega de declarações pelos TOC, parece pois desnecessário onerar o TOC com mais esta obrigação, uma vez que a Administração Fiscal está na posse dos elementos e poderá ele própria acionar o processo de inquérito junto do Ministério Público.

## **8. Metodologia da pesquisa**

### **8.10 objeto de análise e objetivo de investigação**

O objeto de análise deste trabalho tem por base a reversão fiscal, foi já abordado o tema da conjuntura económica e a influência que tem na economia das empresas, prosperidade, desenvolvimento, nascimento e morte das mesmas. Foram analisados os pressupostos que levam que levam à reversão. Foi também escrutinado os efeitos da insolvência e procedimentos neste contexto.

De não menos importância que os fatores externos à entidade, os fatores internos e as motivações que levam às tomadas de decisão dos gerentes, pelo pagamento de uns créditos em detrimento de outros levaram a que se dedicasse parte deste trabalho a compreender essas opções. Optou-se por isso pela realização um questionário que teve por objeto de investigação apurar as causas que estariam na origem das atuações dos gerentes e que poderiam promover o aumento exacerbado dos processos de reversão fiscal.

Por isso pretendeu-se a avaliar e perceber, qual o perfil dos gerentes, quais as prioridades estabelecidas nos pagamentos, quais os fatores que levam aos incumprimentos. Quais os motivos porque não agiam preventivamente de modo a evitar as consequências, a reversão e se conheciam as suas obrigações enquanto gerentes, e as responsabilidades como consequência da reversão fiscal.

### **8.2. Metodologia**

Para o desenvolvimento do projeto, tornou-se fundamental elaborar a estratégia de investigação e escolher qual o caminho mais adequado para alcançar os objetivos. Colocaram-se desde cedo os seguintes problemas: o tempo de aplicação das técnicas de recolha de dados, qual o universo de estudo, que documentos selecionar e onde, quando e como realizar a investigação. De facto, o tempo é muito importante porque a opinião das pessoas pode variar, há que criar critérios muito bem definidos sobre o acesso às fontes documentais e mediante o tipo de informação que se pretende recolher, optar pela técnica de recolha de dados mais ajustada.

Em primeiro lugar foi necessário distinguir entre as variáveis dependentes, sobre as quais incide o enfoque e as variáveis independentes, ou referenciais. Em segundo lugar, verificar qual o melhor método a aplicar para poder obter os resultados desejados.

O recurso ao questionário mostra-se adaptado em situações cuja observação direta é muito difícil ou mesmo impossível, e para compreender fenómenos que raramente se demonstram de forma espontânea.

Para uma correta aplicação deu-se especial atenção a duas questões de ordem geral. A primeira diz respeito aos aspetos práticos da investigação, como por exemplo o tempo que leva a responder e o número total de questionários que se pretende. A segunda diz respeito à otimização das capacidades de análise do referido instrumento de investigação.

Existem três métodos de aplicação do questionário: A entrevista face a face, que tem como vantagem óbvia o inquirido poder ser encorajado a dar as suas respostas bem como o facto de ser possível explicar questões mais complexas. No entanto, tem como grande desvantagem neste caso, este estudo abordar questões muito sensíveis e até de âmbito pessoal, o que pode levar o inquirido a sentir alguma timidez ou até invasão da sua privacidade, o que poderia levar a enviesamento dada a dificuldade do tema em questão. Outro método a utilizar é o questionário por telefone, que tem como vantagem conseguir contactar com um maior número de inquiridos num menos espaço de tempo, no entanto apresenta algumas desvantagens como a dificuldade em contactar telefonicamente os sujeitos deste estudo bem como a dificuldade de abordagem sobre os assuntos em questão por esta via. Outro método de administração de questionários é o auto-administrado. Neste caso o questionário pode ser enviado para o inquirido e apresenta como principal vantagem abordar um maior número de inquiridos num menor espaço de tempo. Sendo indispensável a pré-codificação, a análise de dados torna-se relativamente rápida após a introdução dos dados. Apresenta algumas desvantagens tais como: a baixa percentagem de resposta, pois alguns não são devolvidos e em alguns casos a respostas estarem incompletas.

Optou-se desta forma pelo terceiro método, constituindo-se o questionário com perguntas fechadas e pré-codificadas. Desta forma apresenta-se ao inquirido uma lista pré-estabelecida de respostas possíveis, de entre as quais deve indicar a que melhor corresponde à resposta que deseja dar. Todas as questões são elaboradas de forma simples, de forma a tornar-se num documento agradável de responder e sem hipótese de equívocos de incompreensão. No questionário é enviado também um conjunto de regras e instruções claras e precisas para que o inquirido possa realizar o seu preenchimento de uma forma mais

facilitada. As questões elaboradas obedecem a uma lógica coerente de caráter mais geral para o particular, de forma a gradualmente focar os assuntos específicos do estudo.

O trabalho da organização da informação passará por três fases distintas: Numa primeira fase a codificação dos dados, que consiste na descrição e agregação dos dados com a distribuição de cada variável em quadros ou gráficos, evidenciando as características dessa mesma distribuição. Na segunda fase consiste na utilização dos meios informáticos para o respetivo tratamento de dados.

Na última fase realiza-se a gestão e análise de dados, e que se relaciona as variáveis e analisa-se as relações comparando os resultados esperados pelas hipóteses colocadas.

### **8.3 Seleção de amostra, recolha e tratamento de informação**

Num universo de empresas do distrito de Lisboa e Setúbal, constante de base de dados empresarial e de forma aleatória, enviou-se a cerca de 100 empresas, e ainda a cerca de 80 empresas clientes de dois escritórios de contabilidade, o questionário do anexo 2, com 9 questões do tipo fechadas, foi utilizada a escala de “guttman” de modo a obter um estudo objetivo, este tipo de escala pretende fazer uma apreciação quantitativa relativamente à atitude do inquirido.

O número de inquiridos foi facilmente quantificado uma vez que foram selecionados os clientes dos escritórios de contabilidade que correspondiam ao perfil pretendido e ainda as empresas contantes de base de dados empresarial.

Entendeu-se que não seria útil selecionar empresas pela atividade exercida, nem pela dimensão, sendo importante incluir no estudo os mais diversos cenários. A circunscrição à área metropolitana de Lisboa e Setúbal prende-se com uma questão logística e de acessibilidade. Sendo que o distrito de Lisboa, além do Porto, foi o que apresentou mais insolvências de nos anos de 2009 a 2013<sup>144</sup>.

Numa primeira fase testou-se o questionário com uma pequena amostra de cinco envios com resposta, tendo-se constatado que não se obtinha a resposta concreta sobre uma questão de grande importância, o conhecimento do expediente de reversão fiscal, pelo que foi o questionário reformulado passando a incluir esta questão em específico.

Dos cerca de 180 questionário enviados, obtiveram-se 73 respostas, tendo-se assim obtido uma taxa de resposta de 40%.

No sentido de promover a adesão dos inquiridos foi garantida a confidencialidade das respostas e foi facultado a consulta dos resultados obtidos, a quem interessasse. As respostas foram rececionadas “on-line”, com recolha por software especializado, “goggle forms” que imputa as respostas a folha de Excel, atribuindo um carimbo de registo de entrada a cada resposta, com identificação da data e hora entrada, conforme anexo 3. O recurso a novas tecnologias pensa-se ser um meio de resposta adequado a facilitar e motivar a participação, pois é um método simples de tempo de resposta reduzido. O período de receção de resposta foi de cerca de 60 dias, entre 23/09/2014 e 26/11/2014.

---

<sup>144</sup> Barómetro Informa- dados históricos 2009-2013

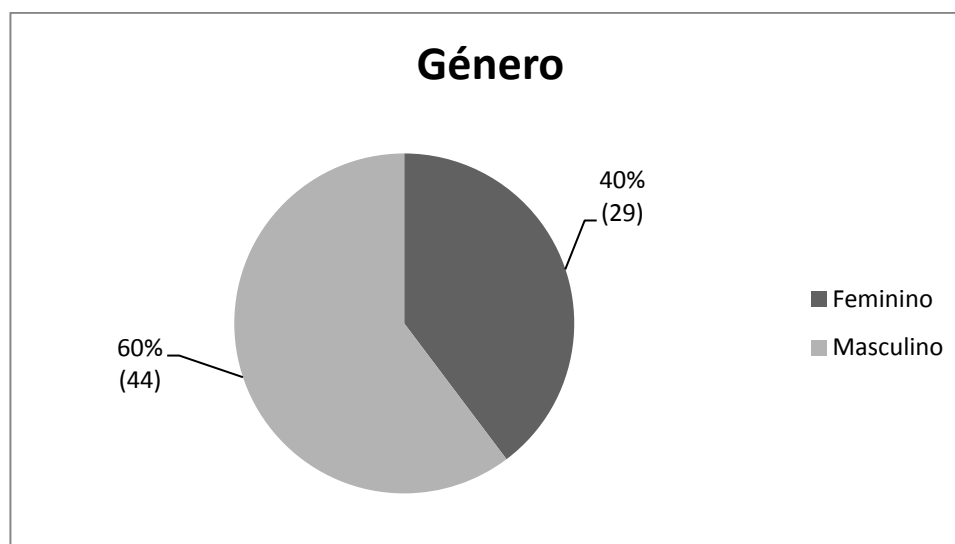
As respostas vão sendo atualizadas sempre que se rececionam e vai sendo criado pelo próprio “software” gráficos demonstrativos das tendências observadas.

## 8.4 Resultados

Do tratamento das respostas obtidas foi possível construir os gráficos apresentados neste capítulo.

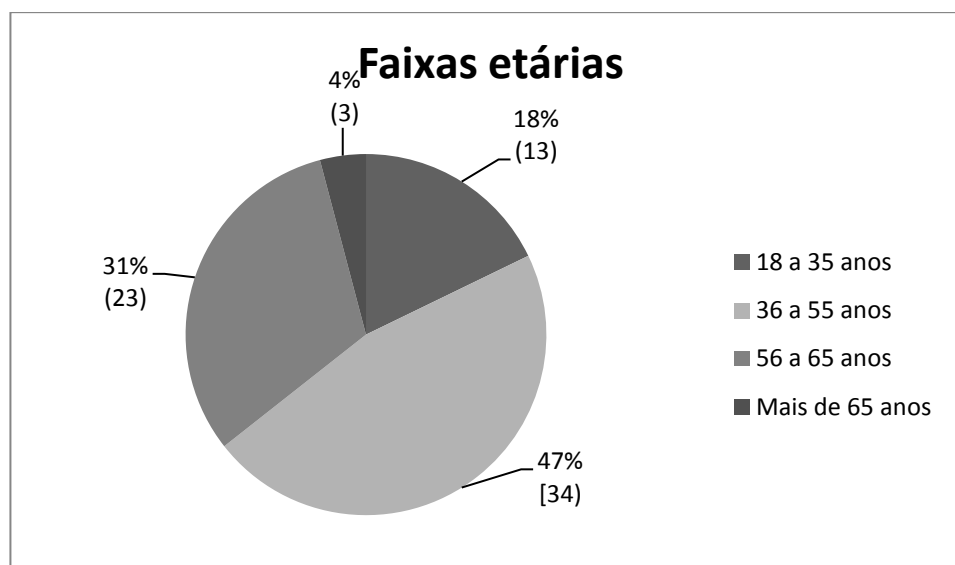
De modo a enquadrar e tipificar o perfil dos gerentes, e responder á questão número um, qual o perfil dos gerentes, foi questionado sobre a idade, sexo e nível de escolaridade dos inquiridos, das respostas as questões 1 a 3 do questionário, obteve-se os resultados, com ilustração gráfica:

**Gráfico 1 - Género dos Inquiridos**



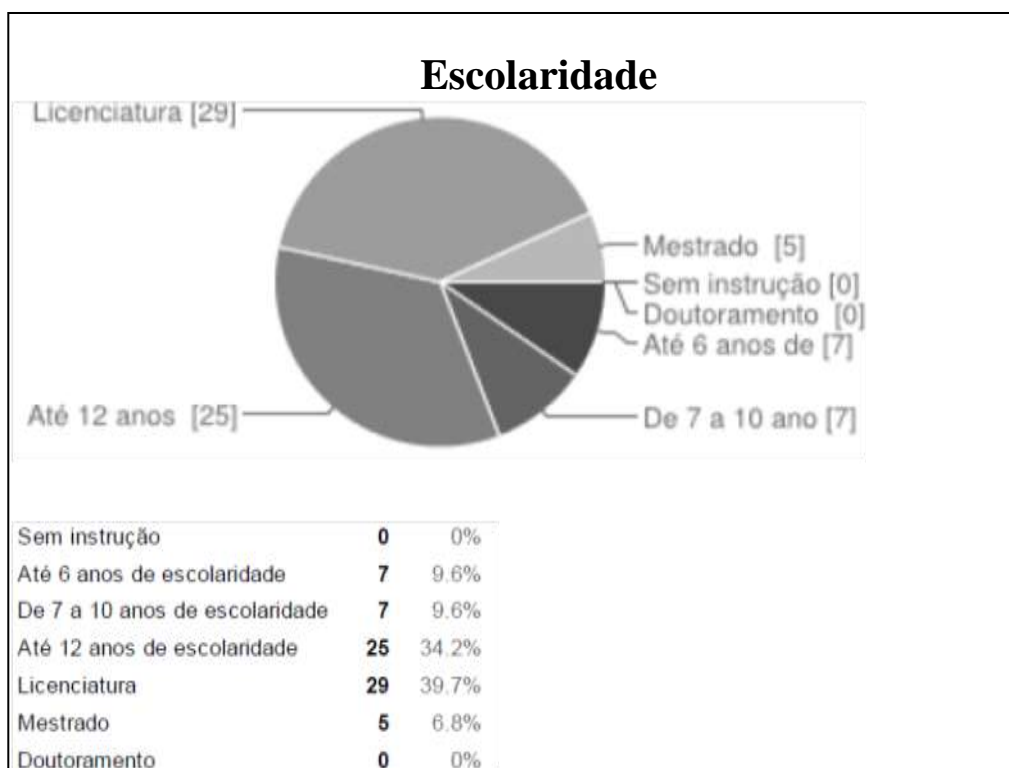
Dos inquiridos 29 são do sexo feminino e 44 do sexo masculino.

**Gráfico 2 – Faixas etárias dos inquiridos**



Dos inquiridos 13 tem entre 18 a 35 anos, 34 entre os 36 e 55 anos, 23 entre os 56 e 65 anos e 3 mais de 65 anos.

**Gráfico 3 – Escolaridade dos inquiridos**



No que respeita ao nível de escolaridade, 9,6% dos participantes tem até 6 anos de escolaridade, sendo também a mesma percentagem de participantes que tem entre 7 e 10 anos de escolaridade, 34,2% tem até 12 anos de escolaridade sendo a maior percentagem, 39,7% dos participantes possui habilitação superior de licenciatura e 6,8%, tem mestrado. Verifica-se que a maior franja encontra-se assim entre, com mais de 10 anos de escolaridade e a licenciatura, totalizando 73,9% dos participantes.

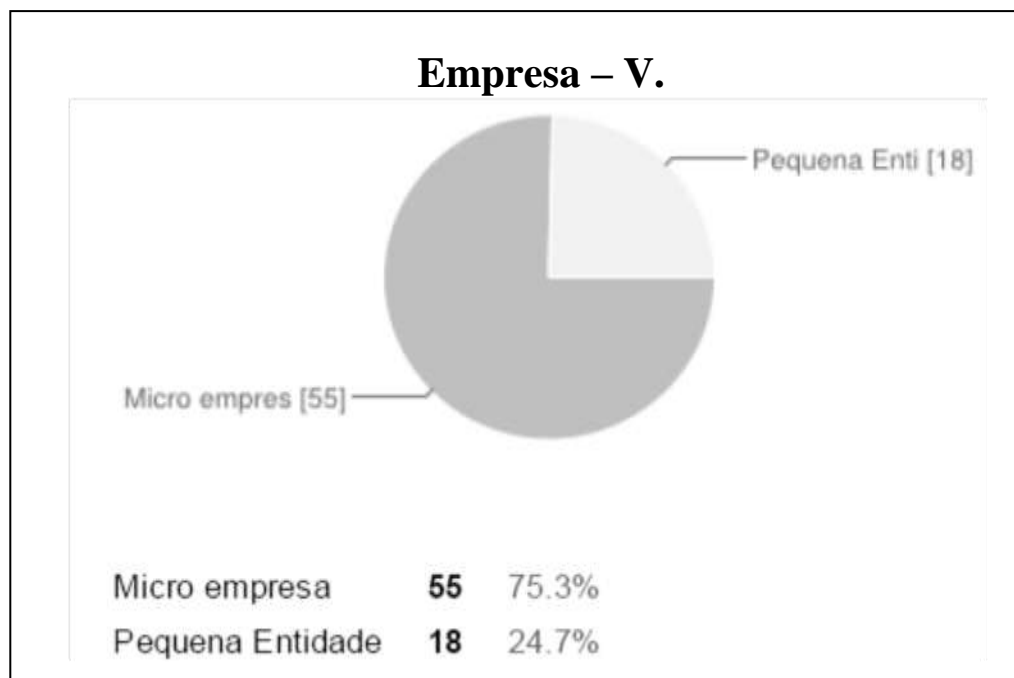
Em síntese a maioria dos participantes são do sexo masculino, com idades entre os 36 e os 65 anos, sendo o nível de instrução predominante entre os 11 anos de escolaridade e a licenciatura.

Pretendeu-se ainda identificar qual a tipologia das empresas envolvidas no estudo e questionou-se, questão 4 do questionário, sobre o volume de negócios das empresas que os gerentes inquiridos geriam.

O critério para a tipificação das empresas, foi considerado o conceito de microentidade estabelecido no art.º 2 do Dec. Lei 35/2010 e de pequena entidade do Dec. Lei 158/2009.

Microempresa: total de balanço até € 500.000,00, volume de negócios líquido até € 500.000,00, n.º trabalhadores até 5. As pequenas entidades: total de balanço até € 1.500.000,00, total de rendimentos até € 3.000.000,00, n.º trabalhadores até 50.

**Gráfico 4 – Tipo de empresa geridas pelos inquiridos**



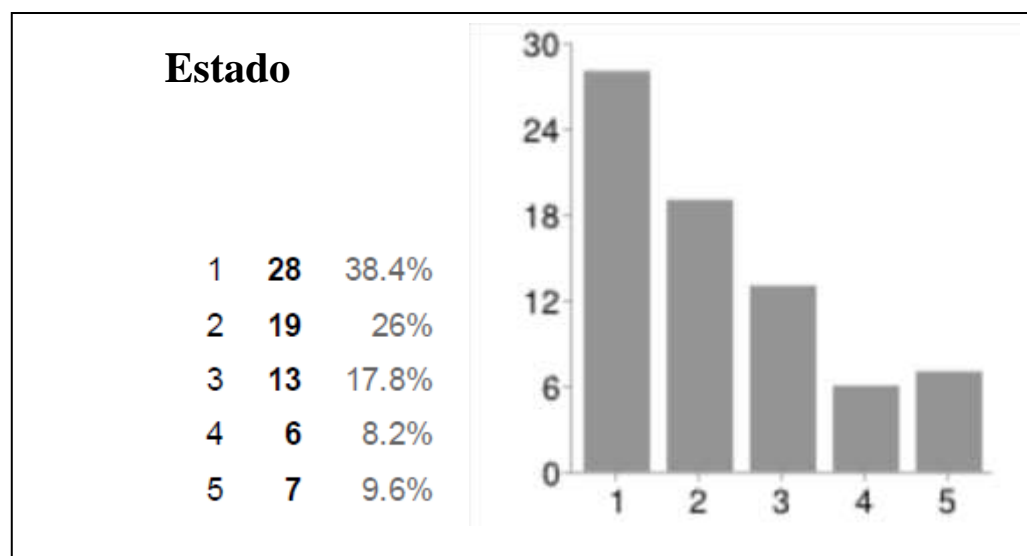
Dos inquiridos 75,3% gerem microentidades e 24,7% pequenas entidades.

Para responder à questão dois sobre quais as prioridades estabelecidas nos pagamentos, de modo a avaliar como reagem os gerentes perante as dificuldades de tesouraria, quais as obrigações que assumem mais relevância, quais os créditos que os gerentes preferencialmente satisfazem, propôs-se a questão 5 do questionário.

Identificou-se as classes dos habituais credores e pediu-se que ordenassem por ordem de importância, conforme estabeleceriam as prioridades nos pagamentos se tivessem que optar, deveriam assim ordenar as várias opções, estado, trabalhadores, investidores, fornecedores de bens e serviços e a banca, os inquiridos deveriam atribuir o grau 1 à opção que julgassem de maior prioridade e grau 5 a menor prioridade.

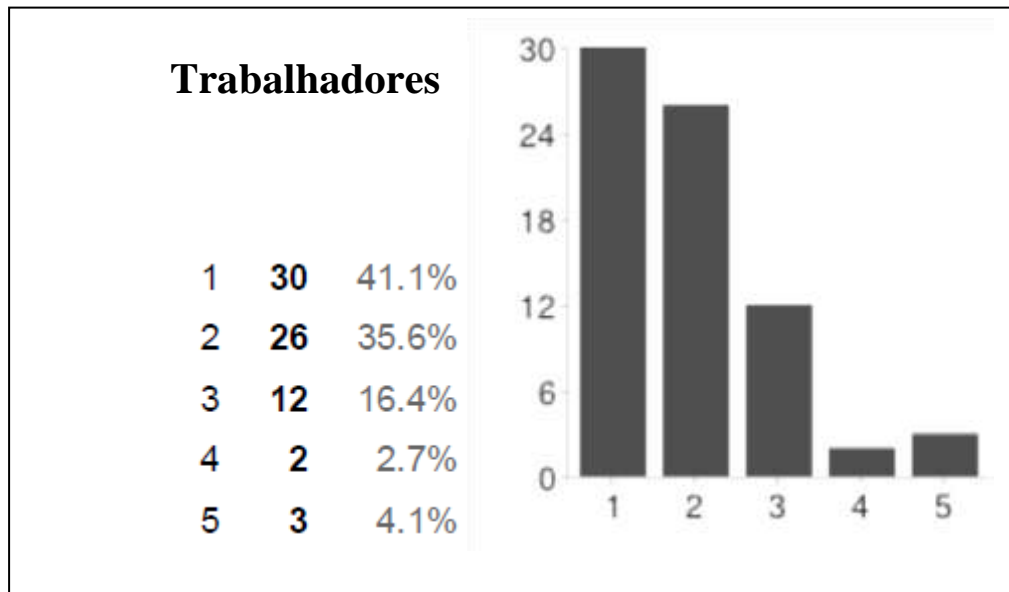
Obteve-se os seguintes resultados, considerando que o eixo vertical corresponderá sempre à frequência de respostas e o eixo horizontal ao grau de prioridade atribuído:

**Gráfico 5 – Graduação de prioridade de pagamento ao Estado**



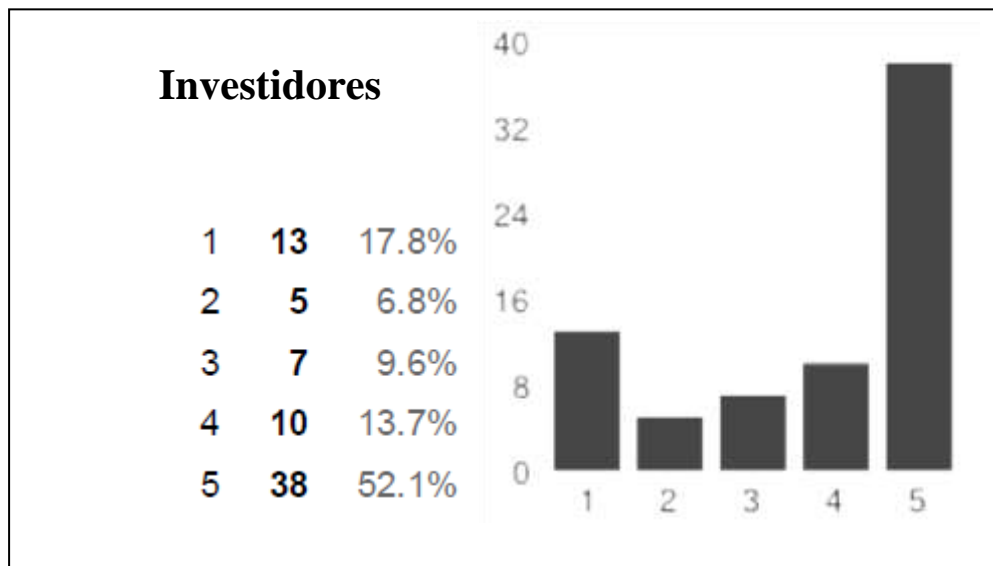
Apurou-se que 38,4% dos inquiridos pagaria preferencialmente ao estado, sendo esta a maior tendência, foi atribuído a credor estado um grau prioridade 1 pela maioria dos participantes sendo que 26% atribui um grau de prioridade de 2, assim verifica-se que mais de 64,4% dos participantes pagariam ao estado em primeiro ou segundo lugar.

**Gráfico 6 - Graduação de prioridade de pagamento aos trabalhadores**



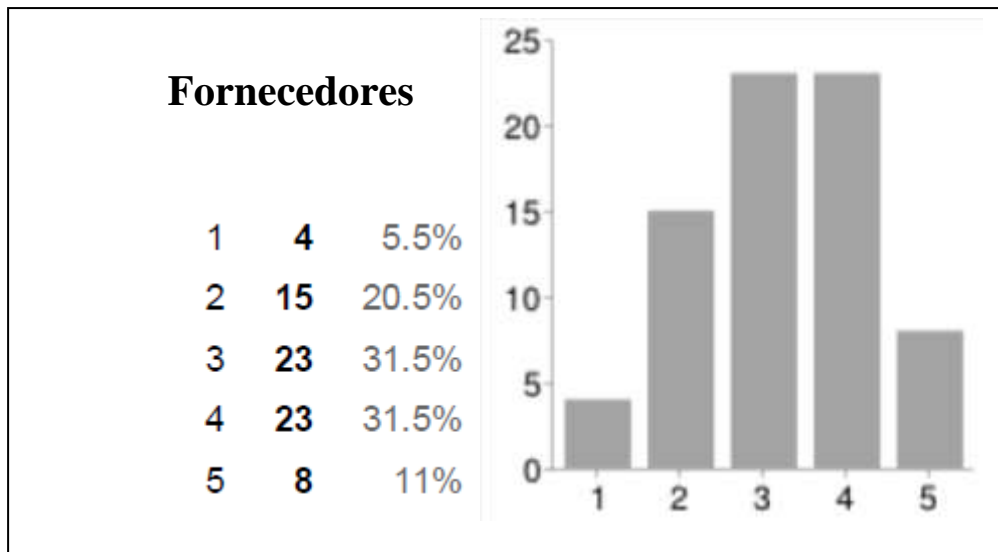
No que respeita aos trabalhadores um total de 76,7% dos inquiridos atribui-lhe um grau de importância em 1 e 2, sendo que maioritariamente 41,1% atribui a estes credores a maior importância.

**Gráfico 7 - Graduação de prioridade de pagamento aos sócios**



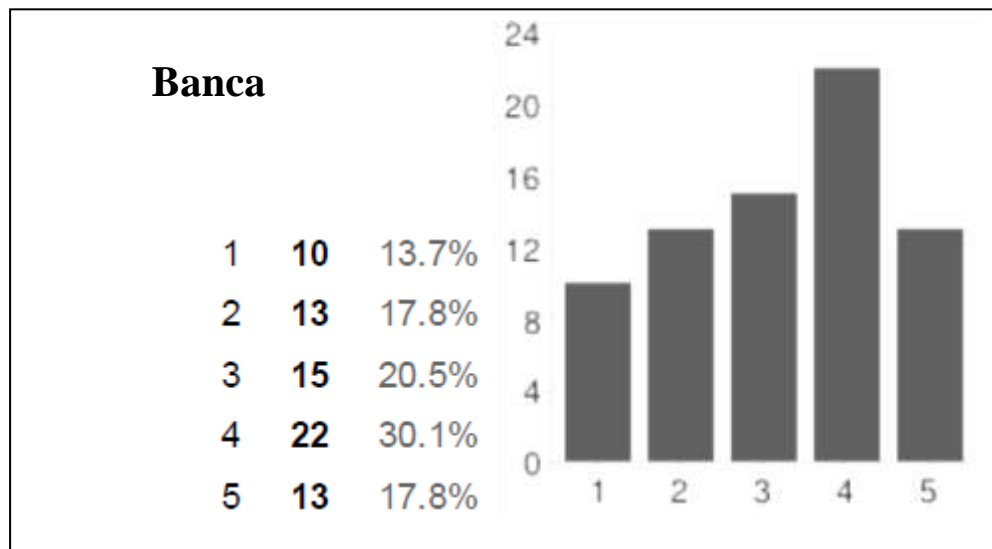
Dos participantes 52,1% consideram que os sócios serão os últimos a ser satisfeitos, sendo o segundo valor mais relevante, o grau de importância 1 com 17,8%.

**Gráfico 8 - Graduação de prioridade de pagamento aos Fornecedores**



Verificou-se que os fornecedores se encontram entre a 3.<sup>a</sup> e a 4.<sup>a</sup> prioridade dos gerentes em termos de pagamentos, totalizando 63% das respostas, sendo a 2.<sup>a</sup> prioridade a mais significativa com 20,5%.

**Gráfico 9 - Graduação de prioridade de pagamento à banca**

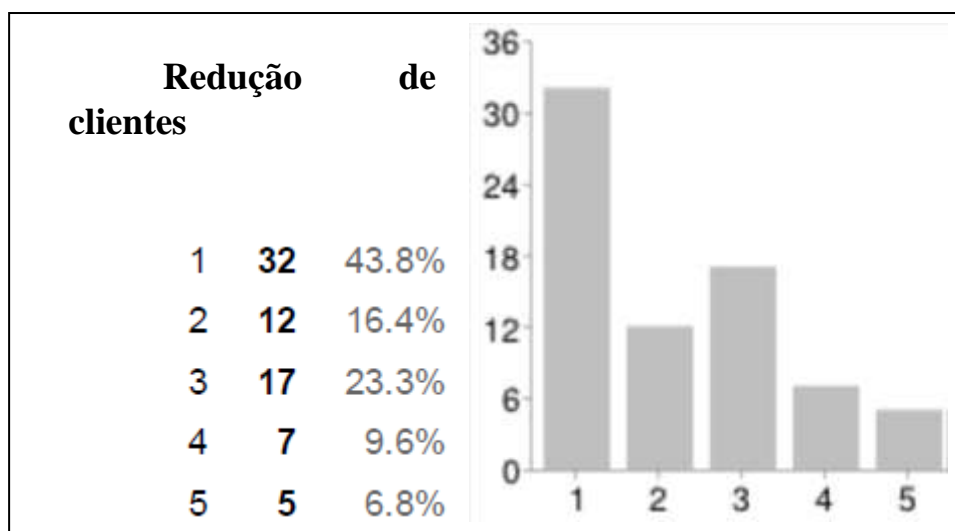


O credor Banca, ocupa na prioridade da maioria dos gerentes participantes a prioridade de maior relevância de grau 4, com 30,1% das respostas seguindo-se a 3.<sup>a</sup> prioridade, com 20,5%, na opinião destes gerentes.

Da análise das respostas infere-se, em resposta à questão dois, que os gerentes dão preferência aos pagamentos aos trabalhadores e ao estado, prevalecendo no conjunto os trabalhadores com 76,7% entre as prioridades 1 e 2, já o estado totaliza 64,4, nos mesmos graus de prioridades, seguindo-se os pagamentos aos fornecedores de bens e serviços, seguido da banca e só por ultimo satisfazem os créditos dos investidores, sócios e acionistas.

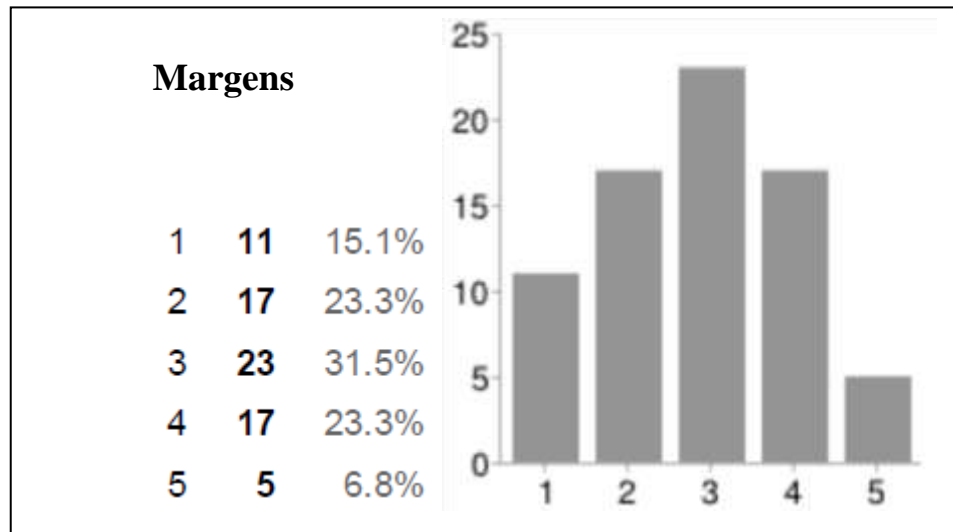
A fim de obter e determinar a resposta à questão três, quais os fatores que levam aos incumprimentos, propôs-se a questão 6 do questionário, Pediu-se aos inquiridos que graduassem os motivos que consideram de maior relevância que levam às dificuldades de tesouraria. Para o efeito indicou-se redução de procura por parte de clientes, reduzidas de margens do negócio, a conjuntura socioeconómica do país, dívidas de clientes ou baixos níveis de produtividade. Pelo que deveriam graduar sendo o grau 1 o de maior importância e o 5 de menor importância, o eixo vertical corresponde à frequência de resposta e o horizontal ao grau de importância atribuído

**Gráfico 10 – Graduação da importância fator redução de clientes na tesouraria das empresas**



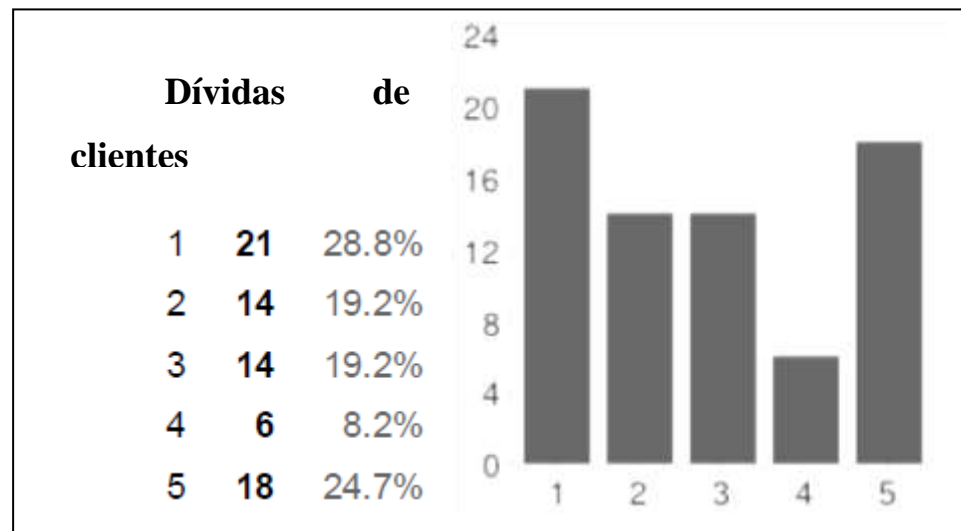
Os inquiridos, consideraram que a redução de clientes, a baixa procura do produto ou serviços teria uma graduação do tipo 1, ou seja 43,8% considerou que seria esta das causas de maior impacto no insucesso e dificuldades da sua empresa. Curiosamente a outra graduação de maior impacto foi de grau 3, com 23,3%.

**Gráfico 11 - Graduação da importância fator margens na tesouraria das empresas**



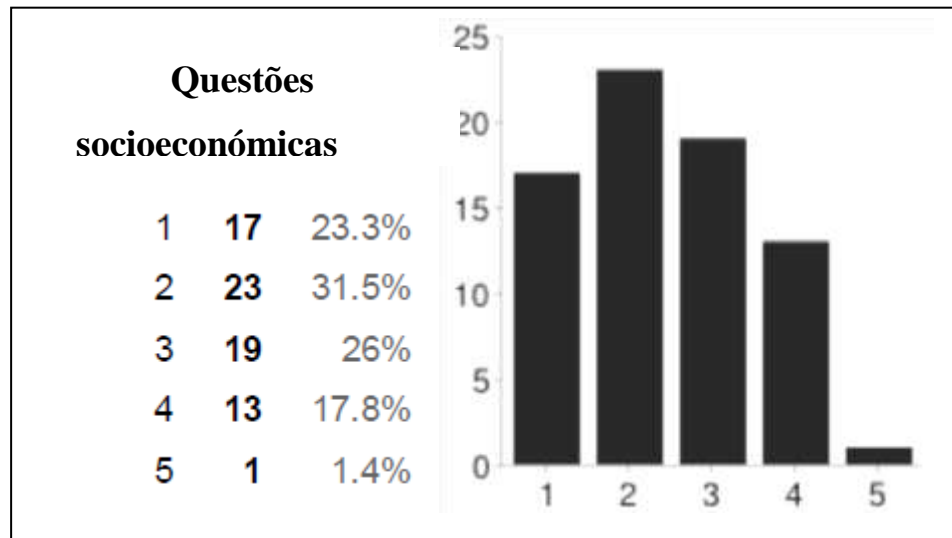
A avaliação da questão das margens reduzidas obteve uma graduação de maior impacto no grau 3, com 31,5%, acompanhado de perto, equitativamente o grau 2 e 4, com 23,3%, não consideram assim os gerentes que seja um dos fator de maior impacto nas suas dificuldades.

**Gráfico 12 - Graduação da importância fator dívidas de clientes na tesouraria das empresas**



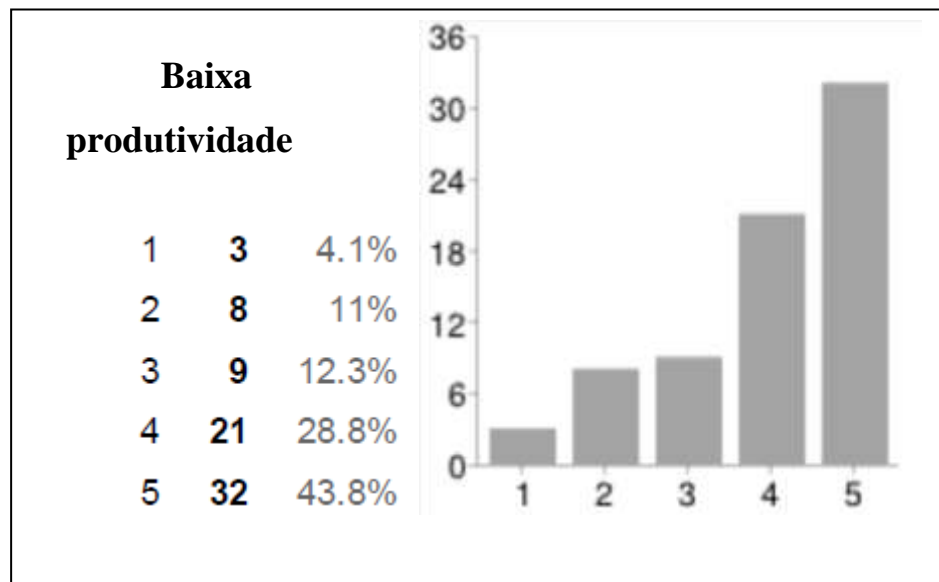
No que respeita às dívidas de clientes os gerentes apresentam opiniões diversas se a percentagem de maior relevância é de que respeita à graduação 1, com 28,8%, já a segunda graduação mais selecionada foi a 5, com 24,7%, apresentando por isso alguma disparidade.

**Gráfico 13** Graduação da importância fator questões socio- económicas na tesouraria das empresas



As questões socioeconómicas receberam uma graduação de maior relevância no grau 2, com 31,5%, sendo próximo o grau 3 e 1 com 26% e 23,3% respetivamente. O grau 5 foi o menos votado, concluindo-se por isso este é considerado como fator relevante nas dificuldades das empresas.

**Gráfico 14 -** Graduação da importância fator baixa produtividade na tesouraria das empresas



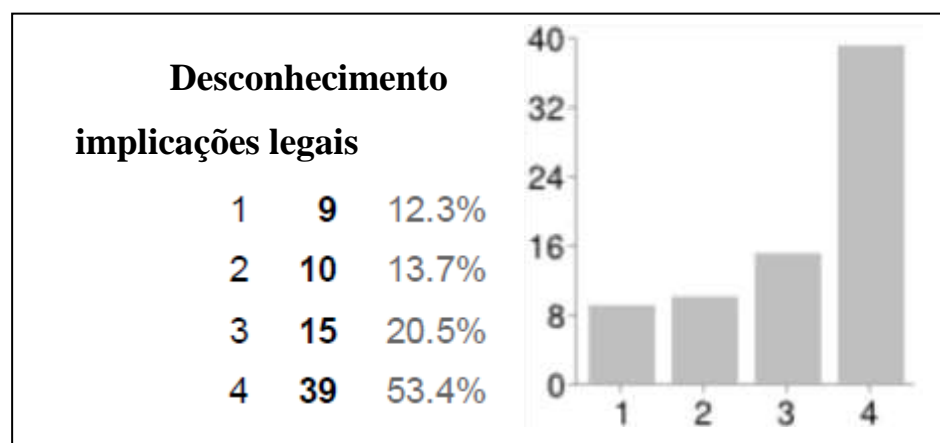
As opiniões dos gerentes face a esta questão, maioritariamente, é que não é por baixa produtividade que as empresas passam por dificuldades, verifica-se pelos 43,8% que selecionaram a graduação 5, e 28,8% a graduação 4, o que totaliza 72,6% dos participantes.

Da compilação das respostas dos gerentes, retira-se que a resposta à questão três passa prioritariamente por redução de procura de produtos e serviços, bem como as dívidas de clientes, sendo estes os fatores que mais condicionam a saúde financeira das empresas, seguido das questões de socioeconómicas, margens reduzidas, e só por fim a baixa produtividade das estruturas.

À questão quatro, sobre os motivos porque não agiam preventivamente de modo a evitar as consequências, nomeadamente a reversão, pretendeu-se obter resposta através da questão 8 do questionário. Para o efeito solicitou-se que os participantes graduassem pelo mesmo critério, o de maior importância com grau 1 e menor importância com grau 4, os itens apresentados: desconhecimento das implicações na sua própria esfera jurídica causadas pelos incumprimentos, expectativa de recuperação, questões do ponto de vista social e económico, como dispensa de pessoal, dificuldades financeiras para acionar os procedimentos necessários à resolução dos problemas mais premente e ainda os vindouros.

Mais vez o eixo vertical corresponde à frequência de resposta e o horizontal à graduação das motivações por omissão de ação atribuída pelos inquiridos.

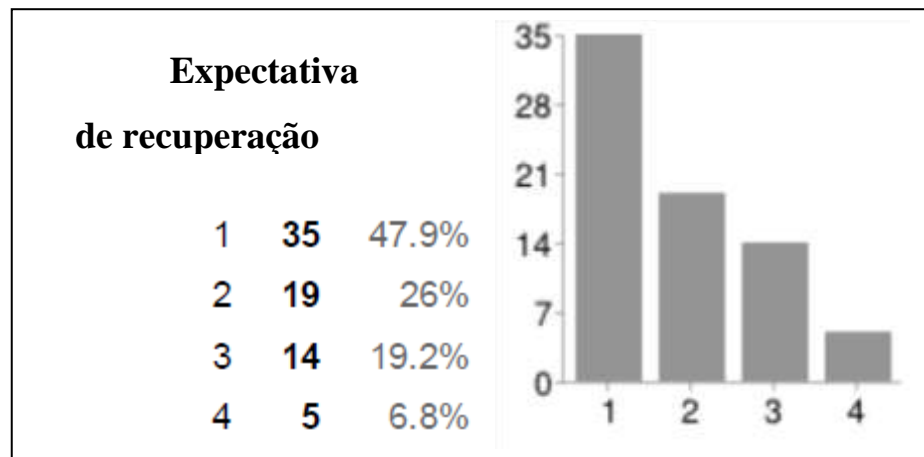
**Gráfico 15 – Importância do fator de desconhecimento das implicações legais na tomada de decisão atuação preventiva à situação de insolvência e incumprimento fiscal**



Da análise dos resultados verifica-se que para 53,4% dos inquiridos o desconhecimento das implicações legais na sua esfera jurídica não é relevante para a omissão

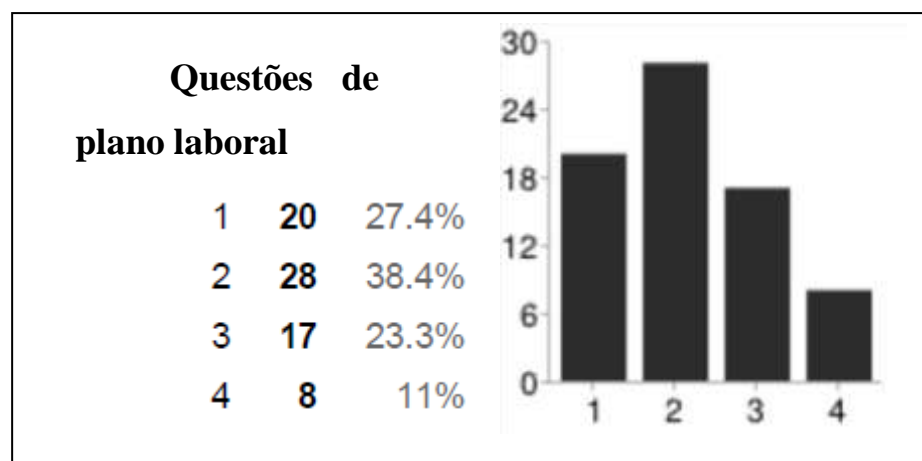
de ação que pode levar ao incumprimento, adicionado aos 20,5% que considera esta a motivação de 3.<sup>a</sup> menor importância totaliza 73,9% dos inquiridos. Significa por isso que não é por se não conhecerem as consequências para si próprios que não agem.

**Gráfico 16 - -- Importância do fator relacionado com as expectativas de recuperação na tomada de decisão atuação preventiva à situação de insolvência e incumprimento fiscal**



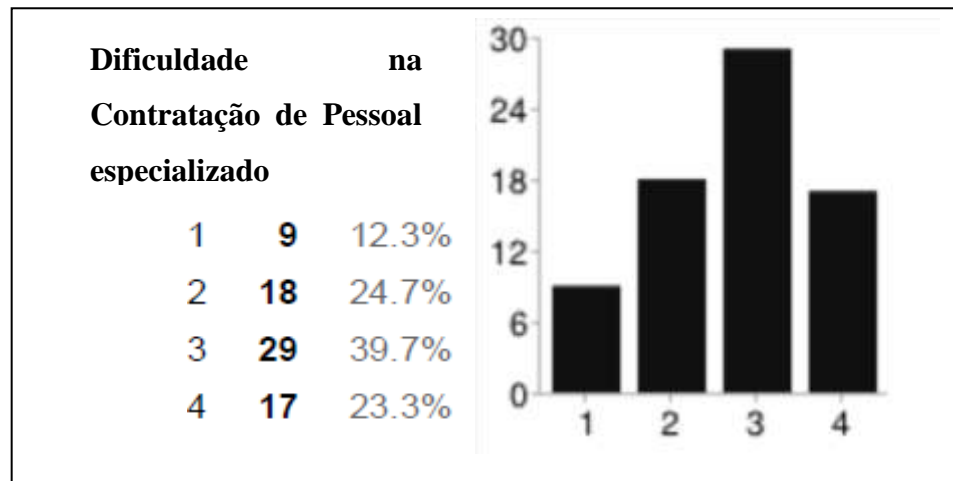
Verifica-se que quase 47,9% dos inquiridos atribui ao facto de alimentarem expectativas de recuperação das empresas a inércia quanto as ações que deveriam de promover no sentido de evitar a insolvência e os prejuízos na sua esfera jurídica pessoal daí decorrentes. Mais 26% dos inquiridos estabelece um grau de importância de 2 para a mesma atuação. Da análise retira-se que 73,9% considera que esta será uma motivação das mais relevantes.

**Gráfico 17 - Importância do fator das questões laborais na tomada de decisão atuação preventiva à situação de insolvência e incumprimento fiscal**



Da análise dos resultados infere-se que as questões sociais, relacionadas com o plano laboral e perda de postos de trabalho, não estarão na primeira linha das motivações dos gerentes, verifica-se 38,4% que atribuem como grau de prioridade um grau 2 em 4, sendo este o mais votado. O grau 1 de importância é que seguidamente assume maior percentagem com cerca de 27,4% dos inquiridos. Já o grau de menor relevância, 4, recebeu 11,00% da seleção dos inquiridos, sendo esta a menor percentagem.

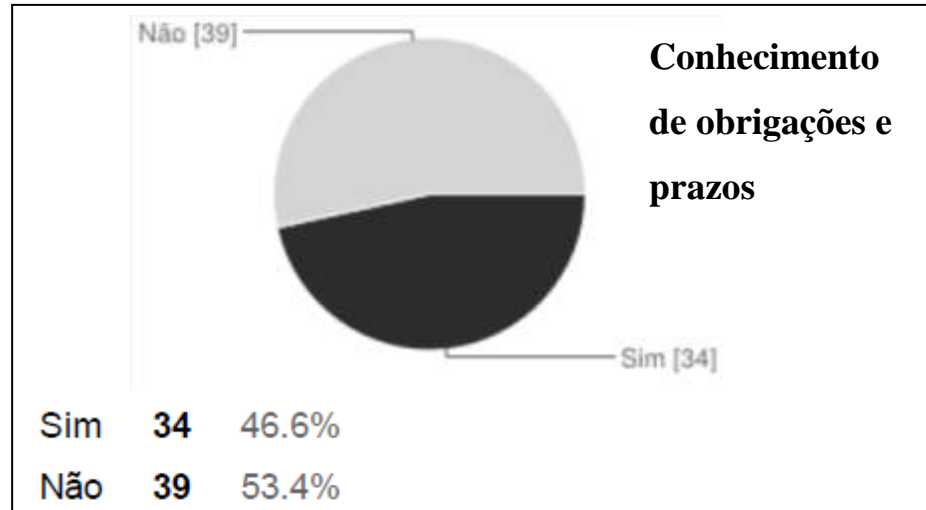
**Gráfico 18 - Importância do fator inerente a dificuldades financeiras para contratação de apoio especializado tomada de decisão atuação preventiva à situação de insolvência e incumprimento fiscal**



Pretendeu-se ainda perceber se as dificuldades financeiras inviabilizavam a contratações de profissionais especializados, nomeadamente juristas, TOC ou outros que pudessem apoiar na antecipação e resolução do problema iminente do incumprimento fiscal e consequente responsabilização, concluiu-se que 39,4% atribuiu uma graduação de 3 sendo esta a resposta que reuniu mais consenso. Apesar de o grau de maior importância, 1, ter tido o menor número de respostas com 12,3%, não é possível apurar com segurança se este fator tem peso significativo nas decisões tomadas, no entanto a tendência será de não valorizar este item.

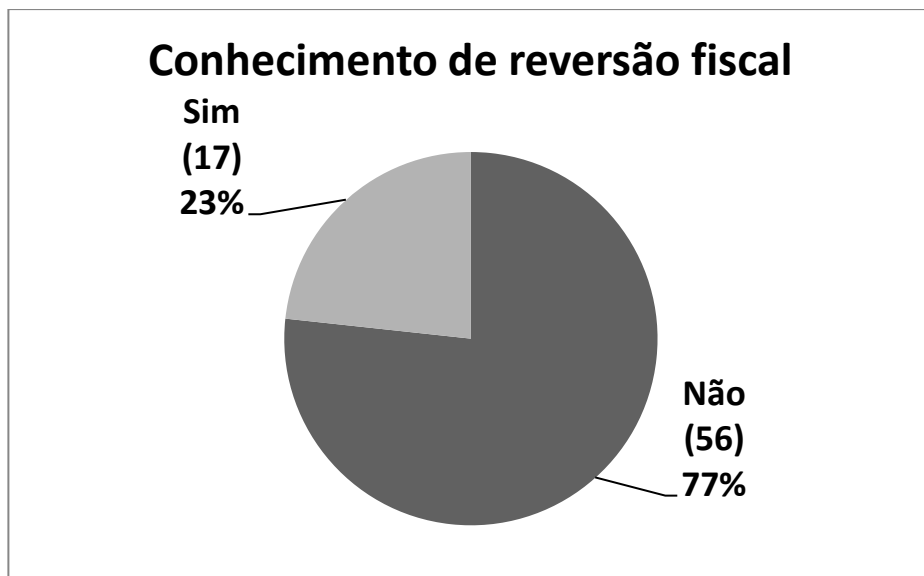
Por fim de modo a compreender se a questão em análise e obter resposta à quinta questão que se colocou, se os gerentes conheciam as suas obrigações e as suas responsabilidades como consequência da reversão fiscal. Bem como os prazos em que deveriam agir para proteção do património das empresas e do seu próprio património. Colocou-se as questões 7 e 9 do questionário.

**Gráfico 19 – N.º de gerentes que conhece as obrigações inerentes à gerência e prazos de ação.**



Analisando as respostas dadas pelos inquiridos conclui-se que cerca de 53,4% reconhece que não tem conhecimentos sobre como agir ou não conhece os prazos em que o deve fazer, em caso de situação de dificuldades económicas da entidade que gere. Os restantes 46,6% dizem saber o que fazer e prazos em que o deverá fazer.

**Gráfico 20 - N.º de gerentes que conhece o instituto de reversão fiscal**



À questão sobre os conhecimentos que tinham sobre o instituto de reversão fiscal, a grande maioria, 77%, disse não conhecer ou não saber como funciona o mecanismo da reversão. Só cerca de 23% dos participantes diz ter conhecimento sobre este expediente.

## 8.5 Análise dos resultados

Da análise dos resultados do presente inquérito poderá estabelecer-se que o perfil dos gerentes inquiridos são maioritariamente do sexo masculino, cerca de 60%, na sua maioria, apurou-se 78%, tem idade entre os 36 e 65 anos, o seu grau de instrução determinou-se maioritariamente, com 73,9%, entre os 11 anos de escolaridade e licenciatura, no que respeita à dimensão das empresas que gerem determinou-se uma predominância de microentidades com cerca de 75,3% das respostas.

Os gerentes inquiridos indicaram que em caso de se depararem com dificuldade de tesouraria pagariam prioritariamente ao estado, impostos e segurança social, no entanto esta prioridade estaria a par com o pagamento aos trabalhadores, os fornecedores de bens e serviços seguir-se-iam na ordem das prioridades, a banca e só por fim os investidores e sócios. Das respostas obtidas poderá retirar-se que o incumprimento para com os impostos que leva à reversão não terá origem em questões que se relacionam com ressarcimento de outros créditos em prejuízo do estado, com exceção talvez dos trabalhadores, mas sim com verdadeiras dificuldades de tesouraria para satisfazer qualquer tipo de crédito<sup>145</sup>.

Sobre os motivos que atualmente levam as empresas confrontarem-se com dificuldades em satisfazer os seus compromissos, estabeleceram os inquiridos que as dificuldades de mercado e redução de receitas, associadas às dificuldades socioeconómicas que o país atravessa, seriam os principais motivos, seguido do incumprimento dos clientes, sendo esta provavelmente consequência por sua vez das primeiras. As margens reduzidas assumem uma posição de média importância já a grande maioria considera que não é a baixa produtividade da sua estrutura empresarial que leva às dificuldades que enfrentam.

Poderá concluir-se assim que a conjectura de crise económica que o tecido empresarial está sujeito, afeta grandemente as microentidades, sendo esta a causa principal de todo o incumprimento do ponto de vista fiscal que vem ocorrendo.

Já no que respeita aos motivos que levam os gerentes a não agirem atempadamente, a proporem e tomarem medidas que solucionem ou não agravem os problemas com que se

---

<sup>145</sup> Se em tempos existia a ideia estabelecida, que havia preterição dos pagamentos ao estado em relação aos outros credores, atualmente parece que esta tendência se inverteu.

deparam, apurou-se que apesar de pouco mais de metade dos inquiridos dizer que conhece as suas obrigações enquanto gerentes, a grande maioria, 77%, não conhece o processo de reversão fiscal nem as suas implicações. No entanto a maioria, mais exatamente 53,4%, diz que não é por não conhecer as implicações do ponto de vista pessoal que não age em tempo útil de modo a proteger-se. Quanto ao motivo principal apresentado, o que reuniu maior consenso foi a expectativa de recuperação da empresa, com cerca de 47,9%, seguido do problema da extinção dos postos de trabalho e compensações inerentes a estes processos<sup>146</sup>. Já a factualidade dos gerentes não agirem por os processos de resolução ao seu dispor ocasionarem encargos que não estão em condições de suportar, tais como contratação de profissionais na área jurídica, gestão ou contabilidade que os apoiem e aconselhem, assume uma menor importância face as anteriormente apresentadas. Os gerentes desvalorizam este item até porque estão convictos que não é a ausência de conhecimentos das implicações legais que o leva à tomada de decisões sobre o que propor aos sócios sobre o destino das empresas<sup>147</sup>.

Do perfil do gerente estabelecido poderá aferir-se que face ao nível de escolaridade apresentado não será a iliteracia que leva ao desconhecimento das obrigações, deveres, e responsabilidades a que estão sujeitos, apesar de afirmarem que conhecem estes deveres, não parecem valorizar esse conhecimento como fator decisório de tomada de decisão, e demonstram um elevado grau de desconhecimento sobre a reversão fiscal.

---

<sup>146</sup> O legislador sensível a este problema, tem vindo a reduzir gradualmente, desde 2012 a Outubro de 2013, as compensações por rescisões de contrato de trabalho previstas nos art.º366 da **Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro**, até 2011 o valor de indemnização era de 30 dias por cada ano de antiguidade e atualmente o valor de indemnização é de 12 dias por cada ano de trabalho, com um máximo de 12 anos, desde que este valor não ultrapasse 240 vezes a retribuição mínima mensal garantida, para os contratos sem termo. É verdade que em muitos casos o valor das indemnizações a pagar obstava a reestruturação da empresa e viabilização da mesma.

Atualmente, perante a nova realidade económica, será difícil encontrar uma solução a contendo de todos, as novas regras de indemnizações poderão ajudar a viabilizar muitas empresa e manter postos de trabalho. Por outro lado poderá por em causa o princípio da segurança no emprego, resta esperar que a medida, positiva do ponto de vista da recuperação económica, seja utilizada de maneira consciente e justa por quem pode dela fazer uso.

<sup>147</sup> Na maioria dos casos das microentidades os gerentes acumulam a qualidade de sócios, conforme já foi referido, pelo que todo o poder decisão estará concentrada nos sócios-gerentes.

## 9. Conclusão

Este trabalho tinha como objetivo apurar os motivos que levaram ao aumento exponencial dos processos de reversão, em especial no ano de 2014. Após a análise detalhada sobre o processo de reversão, motivações, base legal, fases de processo e seus intervenientes, de que modo são afetados os revertidos e em que condições, poderá chegar-se à conclusão que muitos processos poderão configurar de uma injustiça fiscal.

Na maioria dos casos para o revertido, o gerente ou o administrador de facto e no contexto atual, os motivos que levaram ao incumprimento muito frequentemente estão foram do seu controle. As razões passam amiudamente por dívidas de terceiros, questões do âmbito conjuntural; como a que se vive atualmente de grave crise económica; inconstância das normas jurídicas e fiscais, inflexibilidade das leis laborais. Negócios menos bem-sucedido, por terem sido mal desenhados ou pensados, situação que se repete com muita frequência no universo do tecido empresarial português, constituído por uma esmagadora maioria de 99,9% de micro- entidades e PME<sup>148</sup>. De acordo com os dados do INE<sup>149</sup>, a taxa de sobrevivência das empresas situa-se nos dois anos, mostrando uma tendência decrescente.

Para além da questão das normas facilitadoras de empreendedorismo que põem em causa o mínimo de condições de manutenção de uma empresa, ao permitir que se crie uma empresa com capital social exíguo, perdendo-se o conceito de “garante dos credores”. O legislador deveria acautelar de modo a que estas normas vocacionadas para o empreendedorismo, não sejam de tal modo facilitadoras que ponham em causa a segurança jurídica e económica das organizações.

Poder-se-ão apontar-se ainda, inúmeros e variados motivos para este fenómeno, para além dos já citados, poderá juntar-se ainda algum desconhecimento por parte dos gerentes em especial da micro entidades e mesmo PME. Esta falta de informação leva em muitas situações a não agir em tempo útil por não conhecer as consequências na sua esfera jurídica pessoal, não conhecerem em especial o procedimento de reversão fiscal e as consequências para si próprios, ou até porque não tem como precaver-se de eventualidades imprevisíveis.

---

<sup>148</sup> Para análise mais detalhada destes dados, ver relatório de INE com o título “Empresas em Portugal 2011”, publicado em março de 2013, quadro I, pág. 14. e pág. 18.

<sup>149</sup> O mesmo que o anterior pág.12.

Muitos dos processos de reversão poderiam ser evitados, muitas empresas teriam uma vida mais duradoura e cumpririam as suas obrigações fiscais e sociais se fosse implementada uma política de formação para quem criasse uma empresa.

Atualmente existem incentivos do Estado para a criação de empresas, emprego e do próprio posto de trabalho<sup>150</sup>, no entanto salvo o caso em que pretendam a instalação da empresa no chamado “ninho de empresas”, não são ministradas formações nas áreas que qualquer gerente deveria ter conhecimentos mínimos, áreas tais como a gestão, marketing, noções básicas de quais as obrigações dos gerentes e implicações do não cumprimento dos deveres a que estão adstritos, e no caso em concreto do tema objeto deste estudo, noções básicas dos deveres e obrigações fiscais.

Por vezes os gerentes são confrontados entre cumprir com os pagamentos dos impostos e o pagamento dos salários ou a fornecedores da empresa, sendo os salários, para além da obrigação legal, uma obrigação social, e sendo os fornecedores indispensáveis para a continuidade da atividade. Ainda assim, atualmente os gerentes optam maioritariamente pelo pagamento ao estado, não sendo por isso, a preterição do Estado na altura dos pagamentos o motivo dos incumprimentos.

Caso mais flagrante é ainda a situação dos TOC, que basta que no prazo de 30 dias, não cumpram com uma mera informação de que não foram responsáveis pela falta de cumprimento da obrigação declarativa e podem ser sujeitos a reversão de coimas pelo incumprimento declarativo.

Atualmente, também os administradores judiciais têm sido sujeitos a processos de reversão, quando maioritariamente as empresas chegam às suas mãos já sem património que seja suficiente para cumprir com as obrigações sejam elas de que natureza forem.

È verdade que em sede de processo de natureza judicial a tendência tem sido a absolvição dos revertidos, no entanto este processos tem custos elevados para as empresas, e também para o Estado. São dispendiosos e morosos para os revertidos, fatores que levam a que por vezes os mesmos não recorram à via judicial, sofrendo as consequências da via administrativa que é cega na avaliação dos factos.

È inquestionável que é uma obrigação inalienável das empresas e dos seus gerentes cumprir as obrigações do ponto de vista fiscal, no entanto parece ser muito redutor avaliar e reverter a dívida só pelo simples facto de se estar perante um gestor de facto, conforme refere

---

<sup>150</sup> Programa de Apoio ao Empreendedorismo e à Criação do Próprio Emprego, criado pela Portaria n.º 985/2009, de 4 de Setembro, e alterado pela Portaria n.º 58/2011, de 28 de janeiro e pela Portaria n.º 95/2012, de 4 de abril.

o art.º 24 da LGT. A avaliação da culpa, tendo em conta as ações com intenção de prejudicar o Estado, ou delapidação de património da sociedade intencionalmente e em benefício próprio, não é tida em conta

Sem dúvida que os tributos devidos, são uma obrigação para o contribuinte e são bens indisponíveis para o Estado, no entanto a norma em si, como está construída permite ao órgão administrativo o seu uso cego e por presunção. Talvez por isso a existência de tanta litigância sobre este assunto.

Neste estudo gostaria de ter abordado e ter tido a possibilidade de ter acesso a números fidedignos sobre qual o numero de processos relacionados com o tema em que a AT saiu vencida e os motivos. Bem como dos processos de reversão qual o montante que o estado conseguiu recuperar e se por via administrativa ou judicial, e ainda quais os custos envolvidos para o Estado nestes processos. No entanto, apesar de ter tentado junto do departamento de estatística da AT obter informação, não obtive qualquer resposta.

## **Bibliografia**

**Ayala , Bernardo Diniz de e Guimarães, Ricardo,** (2006, fevereiro). Parecer OA n.º E-22/05.

**Barreira, Rui** (1990, janeiro). «A responsabilidade dos gerentes por dívidas fiscais», in *Fisco*, 16, p. 5

**Canotilho, J.J. & Moreira, Vital** (2011). *Constituição da Republica Portuguesa*, 8.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora

**Carlos, Maria Amélia Barradas** (2008, outubro-dezembro). «Meios de reacção à preterição do direito de audição prévia em situações de reversão», in *Revista Fiscalidade*, nº 36, Edição do Instituto Superior de Gestão, trimestral.

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

**Correia, Raquel** (2010, outubro 24) «Como se mata uma empresa, eles decidem se as empresas vivem ou morrem», *Revista Publica*, pp.. 20-30

**Cunha, Tânia Meireles Da** (2009). *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais, A culpa nas responsabilidades civil e tributária*, (2ª edição), Coimbra, Almedina.

**Cunha, Tânia Meireles Da,** (2005, julho/dezembro). «O Momento da Reversão da Execução Fiscal Contra Responsáveis Subsidiários», in *Ciência e Técnica Fiscal*, 416, pág. 129-162

**Direcção-Geral da Política de Justiça** (2014, outubro). Estatísticas trimestrais sobre processos de falência, insolvência e recuperação de empresas e sobre processos especiais de revitalização (2007-2014), boletim 19.

**Dourado, Ana Paulo**, (1998, julho/setembro). «Substituição e Responsabilidade Tributária», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 391.

**Figueiredo, J.A. Seabra De** (1996), «A responsabilidade dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal», in *Vida Económica*, n.º 97, p. 28

**Gomes, Emília** (2014, janeiro/março). «A importância do controlo interno no planeamento de auditoria revista», *Revisores Auditores*, n.º 64, p. 8-31

**Guerreiro, António Lima** (2001). *LGT anotada*, Lisboa, Editora Rei do Livros, pag.142

**Oliveira, Helena Maria Santos de Oliveira, Castro, Eduardo da Fonseca, Teixeira, Alfredo Luís Portocarrero Pinto, Cunha, Carlos Alberto da Silva e** (2004 novembro). «A teoria da agência e a lei sarbanes-oxley», *X Congresso de Contabilidade – ISCAL.IPL*

**Hill, Manuela Magalhães & Hill, Andrew** (2009) *Investigação por questionário*, (2.<sup>a</sup> edição), Lisboa, Edições Silabo

**Instituto Nacional de Estatística INE, I.P.** (2014). *Empresas em Portugal 2012*, Lisboa · Portugal.

**Informa D& B, estudo CRIBIS D&B** (2013). «Comportamentos de pagamento das empresas em Portugal e na Europa de 2007 a 2012», Estudo elaborado por CRIBIS D&B Traduzido pela Informa D&B

**Júnior, Roberto Biava** (2013, jan./abr.). *Revista Do Direito Público*, Londrina, V.8, N.1, pp.101-114.

**Leitão, Hélder Martins** (2011). *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, (5<sup>a</sup> edição), Porto, Almeida & Leitão Lda., Colecção Nova Fiscus.

**Marques, Paulo** (2011, jan./ mar.). «A reversão de coimas contra os administradores e os gerentes», in *Fiscalidade*, n.º 45, pp.43-76

**Miranda, João** (2009, julho). «A ordem de Reversão no processo de execução fiscal contra administradores e gerentes de sociedades: acto inserido em processo judicial ou em

procedimento executivo administrativo, em anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº 60/07, de 6 de Março de 2007, proferido no processo nº 390/06», in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II.

**Morais, Rui Duarte** (2010, março) «A Reversão das coimas: uma vexateia quaestio a que só o legislador pode dar resposta, em comentário ao Acórdão do Supremo tribunal Administrativo de 16-12-2009 – Processo 01074/09», in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III.

**Morgado, Abílio** (2005). «Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do art. 24º da Lei Geral Tributária», in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 415, Almedina

**Matalon, Rodolphe Ghiglion Benjamin** (2005). *O Inquérito, teoria e prática*, (4.ª edição), Oeiras, Celta Editora.

**Matos, Pedro Vidal De** (2008, setembro/dezembro). «A reversão do processo de execução fiscal», in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 68.

**Nabais, José Casalta** (2014) *Direito Fiscal*, (7.ª Edição). Coimbra, Almedina.

**Noites, Mariana Brandão De Pinho** (2009, dezembro). «Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução como meio para efectivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades», in *Revista Fiscal*. pp. 7 e segs.

**Quivy, R. e Campenhoudt, L.V** (1992). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, Lisboa, Editorial Gradiva.

**Sanches, J.L. Saldanha** (2007). *Manual de Direito Fiscal*, (3ª Edição), Coimbra, Coimbra Editora.

**Sanches, J.L. Saldanha, Barreira, Rui** (1995, maio/junho). «Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes», in *Revista Fisco*, n.º 70/71, Ano VI, pp. 98-107

**Scalzilli, João Pedro** (2008 /2009, nov./abr.), *Revista do Ministério Público do RS*, Porto Alegre, n. 62, pp. 129-143.

**Silva, Germano Marques Da** (2010, outubro). «A responsabilidade subsidiária dos gestores por coimas aplicadas a pessoas colectivas», in *Revista Direito Fiscal e Finanças Públicas*, Ano II, n.º 3, pp. 299-300.

**Simões, Lígia** (2014,Junho 23) «Fisco chama 54 mil gestores», *Diário Económico*, tiragem 17456, p. 12

**Soares, Maria Dulce** (2002). *A Responsabilidade dos Administradores e Gerentes pelas Dívidas Tributárias: a avaliação da culpa na insuficiência do património (Anotação ao Acórdão do STA de 16 de Janeiro de 2002, rec. n.º 26.475)*, Jurisprudência Fiscal Anotada, Coimbra, Almedina.

**Sousa, Domingos Pereira de** (2013) *Direito fiscal e processo tributário*, (1.ª Edição), Coimbra, Coimbra Editora.

**Sousa, Domingos Pereira de** (2007). *Lições De Economia Política*, Lisboa, ISCAD.

**Tavares, Nuno Miguel da Costa** (2012, julho/setembro), «Auditoria aos inventários», *Revista Revisores e Auditores*, Nº 58, pp.14 a 23

**Valentim, Carlos,Cardoso, Paulo** (2011, abril). *Roteiro de Justiça Fiscal – os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, Porto, Vida Económica.

**Valentim, Carlos** (2012, set./out.). «As coimas revertem-se?» In *Revista Fiscal*, n.º 5, pp. 8-10

**Vasques, Sérgio** (2000). «A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária», *Fiscalidade*, in *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 1, pp. 47-66

**Viana, João Matos** (2008, junho). «A (in) constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade – comentário ao Acórdão do STA, de 4 de Fevereiro (Processo nº 0829/08) e ao Acórdão do tribunal Constitucional nº 129/2009, de 12 de Março», in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2 Ano II, 206

## Webgrafia

**Baleiro, Aliomar** (2014). *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: SNI Valdivino Alves disponível em <http://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/136366622/responsabilidade-tributaria>. Acedido em 10 jan. 2015

**Barcelos, Soraya Marina** (2011, dezembro 16). A responsabilidade dos administradores prevista no art. 135, III do CTN: hipótese de responsabilidade solidária, subsidiária ou exclusiva?. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 16, n. 3089. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20662>>. Acedido em 10 jan. 2015

**Buzanello, Grazielle Mariete** (2014, fevereiro 4). A responsabilidade tributária e a desconsideração da personalidade jurídica: análise das hipóteses legais e da orientação jurisprudencial. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 19, n. 3870. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26640>>. Acedido em 11 jan. 2015

**Cosec, Insolvências e PER 2013** (2014, fevereiro), (disponível em [http://www.cosec.pt/downloads/file106\\_pt.pdf](http://www.cosec.pt/downloads/file106_pt.pdf))

**Dias, Edson Pereira** (2011, outubro 11). A responsabilidade tributária de terceiros à luz do Código Tributário Nacional, consultado em <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.33584>>, acedido em 11 de jan. de 2015

**Feijó, Sávio Gabriel de Sousa** (2014, julho 15) Comentários a responsabilidade tributária do art. 134 do código tributário nacional – CTN disponível em

<http://www.webartigos.com/artigos/comentarios-a-responsabilidade-tributaria-do-art-134-do-codigo-tributario-nacional-ctn/122730>, Acedido em 11 de jan. 2015

**Lemos, Rafael Severo** (2006, fevereiro 22). **CAPÍTULO III - A RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES** disponível em <http://jus.com.br/artigos/8015/a-responsabilidade-tributaria-dos-socios-e-administradores-de-sociedades-limitadas/3>.

Acedido em 11 jan. 2015

## **Legislação Nacional**

Código Civil – **CC** - formato e-book, disponível em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/>

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - **CIRC** - em formato e-book - atualizado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014 - 31/10, disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado - **CIVA** em formato e-book - com as alterações introduzidas pelas Leis 82-B/2014 e 82-D/2014, ambas de 31/12, disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)

Código de Procedimento e de Processo Tributário - **CPPT** em formato e-book - atualizado pelas Leis 82-B/2014 e 82-E/2014, ambas de 31/12, disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)

Código Processo Civil – **CPC** - formato e-book, em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/>

Lei Geral Tributária - **LGT** em formato e-book - atualizada pelas Leis 82-B/2014 e 82-E/2014, ambas de 31/12, disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)

Regime Geral das Infrações Tributárias - **RGIT** em formato e-book - atualizado pelas Leis 82-B/2014 e 82-E/2014, ambas de 31/12, disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/)

**Direcção Geral De Impostos** Circular 1/2010 DSIRC /DSIVA, 2 de fevereiro de 2010.

**Direcção De Serviços De Gestão Dos Créditos Tributários**, Of. Circulado n.º: 60.082 de 2011-02-22, Preparação imediata da reversão em caso de situação líquida negativa de pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados.

**Direcção De Serviços De Gestão Dos Créditos Tributários**, Of. Circulado n.º: 60.091 de 2012-07-27, Art.º 23, n.º 7 da LGT, A Reversão nos processos de insolvência.

**Direcção-Geral Dos Impostos – DGCI**, Ofício Circulado n.º 60 058 de 2008-04-17, Responsabilidade subsidiária, art.º 24º da Lei Geral Tributária

## **Jurisprudência**

Todos disponíveis em *www.dgsi.pt*

Acórdão do STA, de 09/05/2012, proc.º n.º 0224/12

Acórdão do STJ, de 10 /05/2012, proc.º n.º 368/10

Acórdão do STJ, de 08/01/2014, proc.º n.º 331/04

Acórdão do TAF de 25/05/2004, proc.º n.º 74/04

Acórdão do TCAN, de 15/07/2004, proc.º n.º 00087/04

Acórdão do TCAN, de 14/01/2010, proc.º n.º 00787/06

Acórdão do TCAS de 03/10/2003, proc.º n.º 952/03

Acórdão do TCAS de 27/11/2012, proc.º n.º 05979/2012

Acórdão do TCAS, de 10/07/2014, proc.º n.º 06449/13.

Acórdão do TRL de 13/01/2011, proc.º n.º 26108/09

Acórdão do TRL de 16 /05/2013, proc.º n.º 2160/11

## **Tribunal Constitucional**

Acórdão n.º 129/2009, de 12/03/2009, proc.º n.º 649/08

Acórdão n.º 150/2009, de 25/03/2009, proc.º n.º 878/08

Acórdão n.º 234/2009, de 12/05/2009, proc.º n.º 36/09

Acórdão n.º 481/2010, de 09/12/2010, proc.º n.º 506/09

Acórdão n.º 24/2011, de 12/01/2011, proc.º n.º 551/10

Acórdão n.º 26/2011, de 12/01/2011, proc.º n.º 207/10

Acórdão n.º 561/2011, de 21/12/2011, proc.º n.º 506/09

Acórdão n.º 698/2013, de 10/10/2013, proc.º n.º 791/2013

Acórdão n.º 171/2014, de 13/03/2014, proc.º n.º 1125 e 1126/2013



## **Anexo I**

### **Notificação da AT ao TOC**

**De:** Autoridade Tributária e Aduaneira [info@at.gov.pt]  
**Enviado:** segunda-feira, 25 de Novembro de 2013 17:39  
**Para:**  
**Assunto:** FALTA DE ENTREGA DE PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exro. Senhor

.....

NIF: .....

Dos sistemas informáticos da AT, o seu nome consta como Técnico Oficial de Contas (TOC) de empresa (s) que praticaram atos suscetíveis de integrar o tipo legal de crime de abuso de confiança fiscal, nomeadamente por ter ocorrido apropriação ilícita do IRS descontado aos trabalhadores ou do IVA recebido dos clientes.

Em face da gravidade dessas condutas decorrem, nos termos da Lei, as seguintes consequências:

- i) Responsabilidade criminal e patrimonial da empresa infratora;
- ii) Responsabilidade criminal e patrimonial dos administradores e gerentes dessas empresas.

A apropriação de imposto suportado por terceiros é qualificada pela lei como crime, punido com pena de prisão até 2 anos ou multa até 360 dias.

Os técnicos oficiais de contas devem, com base na informação que dispõem, nomeadamente a constante da contabilidade, participar ao Ministério Público, através da sua Ordem Profissional, os factos que constituam crime público, deletados no exercício das respetivas funções.

Concluídas as investigações, o processo de inquérito criminal é remetido ao Ministério Público.

Porque os serviços da AT promovem, incentivam e privilegiam sempre o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, tem vindo a ser recomendado às empresas nesta situação e aos respetivos administradores e gerentes a regularização da situação de incumprimento, evitando-se assim que incorram em custos acrescidos nos respetivos processos.

É nesse âmbito que solicitamos a V. Ex.ª, que ao abrigo do dever de colaboração, recomenda às empresas a quem presta serviços e que se encontram nessa situação, que procedam à sua regularização voluntária.

Caso a situação tributária se encontre regularizada, solicita-se que se considere a presente comunicação como tendo mero alcance informativo e pedagógico.

Para tais esclarecimentos poderá, querendo, contactar o Serviço de Finanças.

NIF da Empresa:

Com os melhores cumprimentos,

O Chefe de Finanças

Aviso de Confidencialidade: Este e-mail e quaisquer ficheiros informáticos com ele transmitidos são confidenciais, podem conter informação privilegiada e destinam-se ao conhecimento e uso exclusivo da pessoa ou entidade a quem são dirigidos, não podendo o conteúdo dos mesmos ser alterado. Caso tenha recebido este e-mail

## **Apêndice I**

### **Questionário de inquérito**

# Inquérito para tese de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade

Tema: Reversão fiscal – implicações sociais

Serve este inquérito de apoio à tese do Mestrado de Contabilidade e Fiscalidade da ECEO - ULHT, Universidade Lusófona, no âmbito da investigação "Reversão fiscal – implicações sociais" solicita-se a sua colaboração na investigação, respondendo ao inquérito abaixo. Todos os dados recolhidos serão tratados estatisticamente, garantindo-se o anonimato da sua participação, bem como, a sua confidencialidade.  
As suas respostas serão utilizadas unicamente para efeitos de investigação.

Será muito importante que só participem pessoas com funções de gerência do Distrito de Setúbal e Lisboa. Aos participantes apresento desde já os meus agradecimentos.

Nota: Nas respostas de graduação cada valor de 1 a 5 só deverá ser atribuído uma vez.

## \*Obrigatório

### 1 - Género \*\*

- Feminino
- Masculino

### 2 - Idade \*\*

- 18 a 35 anos
- 36 a 55 anos
- 56 a 65 anos
- Mais de 65 anos

### 3 - Escolaridade\*\*

- Sem instrução
- Até 6 anos de escolaridade
- De 7 a 10 anos de escolaridade
- Até 12 anos de escolaridade
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento

### 4 -Empresa - Volume Negócios\*

Microempresa: Total de balanço até € 500.000,00 - Volume de negócios líquido até € 500.000,00 -

[https://docs.google.com/forms/d/1\\_ytG-A2EL9DduIRt6n-KKZASS-T-Lt5VCGFIABn2goVewIform?c=0&w=1](https://docs.google.com/forms/d/1_ytG-A2EL9DduIRt6n-KKZASS-T-Lt5VCGFIABn2goVewIform?c=0&w=1)

1/4

04/01/2015

Inquérito para tese de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade

N.º trabalhadores até 5 // Pequena Entidade: Total de balanço até € 1.500.000,00 - Total de rendimentos até € 3.000.000,00 - N.º trabalhadores até 50

- Micro empresa  
 Pequena Entidade

5- Em caso de dificuldades de tesouraria, como utilizaria os fundos disponíveis\* Estado (incluindo Segurança \* )

(numerar de 1 a 5 conforme ordem de prioridade de pagamento, sendo 1 de maior importância e 5 a de menor importância)

1 2 3 4 5

Estado (incluindo Segurança Social)

Trabalhadores \*

1 2 3 4 5

Trabalhadores

Investidores (acionistas e sócios) \*

1 2 3 4 5

Investidores (acionistas e sócios)

Fornecedores Bens e serviços \*

1 2 3 4 5

Fornecedores Bens e serviços

Banca \*

1 2 3 4 5

Banca

6 - Quais as principais causas que levam a sua empresa a dificuldades de tesouraria:

Défice de clientes (baixa procura do produto ou serviço oferecido) \*

(numerar de 1 a 5 conforme ordem de prioridade, sendo 1 de maior importância e 5 a de menor importância )

1 2 3 4 5

Défice de clientes (baixa procura do produto ou serviço oferecido)

[https://docs.google.com/forms/d/1\\_ytG-A2EL9DduRt6n+KKZASS-T-Lie5vCQFIABn2go/viewform?c=0&w=1](https://docs.google.com/forms/d/1_ytG-A2EL9DduRt6n+KKZASS-T-Lie5vCQFIABn2go/viewform?c=0&w=1)

2/4

04/01/2015

Inquérito para tese de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade

**Margens reduzidas \***

1 2 3 4 5

Margens reduzidas

**Dívidas de Clientes \***

1 2 3 4 5

Dívidas de Clientes

**Questões relacionadas com situação socioeconómica do país \***

1 2 3 4 5

Questões relacionadas com situação socioeconómica do país

**Baixa produtividade da estrutura \***

1 2 3 4 5

Baixa produtividade da estrutura

**7 - Conhece as obrigações do gerente e prazos em que deve atuar em caso de insuficiência de património para satisfazer as obrigações da entidade: \***

(Informação aos sócios, prazos e motivos para apresentação à insolvência, etc)

- Sim  
 Não

**8 - Que motivos o levaria a manter uma empresa, mesmo sem liquidez para satisfazer as obrigações: Desconhecimento das implicações legais do ponto de vista pessoal \***  
(numerar de 1 a 4 conforme ordem de prioridade, sendo 1 de maior importância e 4 a de menor importância)

1 2 3 4

Desconhecimento das implicações legais do ponto de vista pessoal

**Expetativa de recuperação \***

1 2 3 4

Expetativa de recuperação

[https://docs.google.com/forms/d/1\\_ytG-A2EL9DduIRt6n-KKZASS-T-Lie5vCQFIABn2go/viewform?c=0&w=1](https://docs.google.com/forms/d/1_ytG-A2EL9DduIRt6n-KKZASS-T-Lie5vCQFIABn2go/viewform?c=0&w=1)

3/4

04/01/2015

Inquérito para tese de mestrado em Contabilidade e Fiscalidade

Questões relacionados com o plano laboral (perca de postos de trabalho e compensações a pagar) \*

1 2 3 4

Questões relacionados com o plano laboral (perca de postos de trabalho e compensações a pagar)

Dificuldades financeiras para resolver a questão (contratação de profissionais na área jurídica e contabilidade, encargos – custas e coimas) \*

1 2 3 4

Dificuldades financeiras para resolver a questão (contratação de profissionais na área jurídica e contabilidade, encargos – custas e coimas)

9- Sabe o que é e como funciona a reversão fiscal? \*

- Sim  
 Não

Answer for

Enviar

100%: terminou.

Nunca envie palavras-passe através dos Formulários do Google.

Com tecnologia

Este conteúdo não foi criado nem aprovado pela Google.  
[Denunciar abuso](#) - [Termos de Utilização](#) - [Termos adicionais](#)

## **Apêndice II**

### **Respostas – folha de recolha de resposta**

Paula Cristina Lourenço Martins  
 Reversão Fiscal – Causas e Consequências

Cadastro de doações	1 - Gênero *	2 - Idade *	3 - Escolaridade *	4 - Empresa - Volume Negócios. 5 - Em caso de difícil de acesso de tesouraria, com Tabela Pretoria	Formadores Bens e arv Investimentos (adotantes) - Bens	6 - Outras principais ou				
90300M 111515	Feminino	36 a 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	2	1	3	5	4	1
90300M 135926	Masculino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Pequena Empresa	2	1	4	5	3	1
90300M 141054	Masculino	56 a 65 anos	Licenciatura	Micro empresa	4	1	2	5	3	1
90300M 141321	Masculino	56 a 65 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	1	3	2	4	5	2
90300M 141502	Feminino	18 a 35 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	3	1	4	5	2	2
90300M 142706	Masculino	56 a 65 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	1	2	3	4	5	1
90300M 143652	Masculino	56 a 65 anos	Até 6 anos de escolaridade	Micro empresa	2	1	3	4	5	3
90300M 143819	Feminino	56 a 65 anos	De 7 a 10 anos de escolaridade	Micro empresa	2	1	3	5	4	3
90300M 143951	Feminino	36 a 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	2	3	5	4	4
90300M 144028	Masculino	56 a 65 anos	Licenciatura	Micro empresa	5	2	3	1	4	1
90300M 144046	Feminino	Mais de 65 anos	Até 6 anos de escolaridade	Micro empresa	2	1	3	4	5	1
90300M 152925	Masculino	36 a 55 anos	Licenciatura	Pequena Empresa	4	1	2	5	3	3
90300M 152943	Masculino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Pequena Empresa	5	2	5	4	3	2
90300M 153356	Feminino	56 a 65 anos	De 7 a 10 anos de escolaridade	Micro empresa	2	1	3	5	4	2
90300M 153528	Masculino	56 a 65 anos	Até 6 anos de escolaridade	Micro empresa	3	1	2	5	4	1
90300M 153637	Masculino	56 a 65 anos	Licenciatura	Micro empresa	4	2	3	1	5	1
90300M 160428	Masculino	36 a 55 anos	Licenciatura	Pequena Empresa	2	1	3	5	4	5
90300M 163926	Feminino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	2	3	4	5	1	5
90300M 174754	Feminino	36 a 55 anos	De 7 a 10 anos de escolaridade	Pequena Empresa	1	2	4	5	3	3
90300M 175651	Masculino	56 a 65 anos	Até 12 anos de escolaridade	Pequena Empresa	1	3	4	4	2	3
90300M 193924	Masculino	18 a 35 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	2	4	5	2	1
90300M 225640	Masculino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Pequena Empresa	1	5	2	5	2	1
90300M 230657	Masculino	36 a 55 anos	Mestrado	Micro empresa	3	4	3	2	3	4
90400M 028336	Feminino	56 a 65 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	3	2	4	5	1
90400M 102346	Feminino	18 a 35 anos	Licenciatura	Micro empresa	3	2	2	2	3	3
90400M 104304	Masculino	36 a 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	2	3	2	2	2	3
90400M 113349	Feminino	36 a 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	1	1	3	3	1
90400M 123754	Feminino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Pequena Empresa	3	1	3	5	1	5
90400M 140228	Masculino	18 a 35 anos	Até 12 anos de escolaridade	Pequena Empresa	3	3	4	1	1	3
90400M 141051	Feminino	18 a 35 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	1	5	5	1	1
90400M 141053	Feminino	18 a 35 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	1	5	5	1	1
90400M 141056	Feminino	18 a 35 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	1	5	5	1	1
90400M 152310	Masculino	56 a 65 anos	Licenciatura	Pequena Empresa	1	3	4	5	2	2
90400M 225059	Masculino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	1	1	2	3	3	1
90400M 234131	Feminino	36 a 55 anos	De 7 a 10 anos de escolaridade	Micro empresa	1	2	4	5	2	1
90500M 91842	Masculino	18 a 35 anos	Mestrado	Micro empresa	1	2	1	1	1	3
90500M 93553	Masculino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	2	1	4	1	1	3
90500M 121145	Masculino	36 a 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	2	4	5	3	3
90500M 173802	Feminino	36 a 55 anos	Mestrado	Micro empresa	1	3	1	4	3	3
90500M 212604	Masculino	36 a 55 anos	Licenciatura	Pequena Empresa	4	5	4	4	4	4
90600M 95050	Masculino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Pequena Empresa	2	1	3	5	4	3
90600M 102013	Masculino	36 a 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	2	3	5	2	1
90600M 145907	Masculino	36 a 55 anos	De 7 a 10 anos de escolaridade	Micro empresa	4	4	4	4	4	3
90600M 212463	Feminino	18 a 35 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	2	2	2	3	3	4
90600M 91944	Masculino	56 a 65 anos	Licenciatura	Micro empresa	2	3	3	5	1	2
90600M 94252	Masculino	Mais de 65 anos	Até 6 anos de escolaridade	Micro empresa	2	5	3	4	4	1
90600M 94520	Masculino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	1	2	5	3	4	1
90600M 113133	Feminino	56 a 65 anos	Até 12 anos de escolaridade	Pequena Empresa	1	2	3	5	4	2
90600M 120055	Feminino	56 a 65 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	1	2	4	5	3	2
90600M 114425	Masculino	56 a 65 anos	Até 12 anos de escolaridade	Pequena Empresa	1	2	3	5	4	1
90700M 11835	Masculino	36 a 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	2	4	5	3	4
90600M 145235	Feminino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	1	2	4	5	2	5
10900M 171722	Masculino	56 a 65 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	5	1	2	3	4	3
10900M 114920	Masculino	36 a 55 anos	Até 6 anos de escolaridade	Micro empresa	3	1	2	5	1	5
109700M 164430	Masculino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	5	3	4	1	2	2
109700M 164543	Feminino	36 a 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	3	2	4	5	1	1
109700M 164956	Masculino	56 a 65 anos	Licenciatura	Micro empresa	3	2	4	1	5	4
109700M 165021	Feminino	36 a 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	3	2	1	5	4	3
109700M 165204	Masculino	36 a 55 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	4	1	3	2	1	1
109700M 165355	Masculino	56 a 65 anos	De 7 a 10 anos de escolaridade	Pequena Empresa	2	1	4	5	3	1
109700M 165656	Masculino	56 a 65 anos	Até 6 anos de escolaridade	Micro empresa	5	2	3	1	4	1
109700M 165848	Feminino	56 a 65 anos	Até 6 anos de escolaridade	Pequena Empresa	2	1	3	5	4	4

1017004 170030	Masculino	36 e 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	3	2	4	1	5	1
1017004 170155	Feminino	36 e 55 anos	Licenciatura	Pequena Empresa	3	2	4	1	5	1
1119204 100619	Masculino	36 e 55 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	5	5	3	5	5
1119204 115633	Masculino	36 e 55 anos	Mestrado	Micro empresa	2	1	3	5	4	1
1119204 102712	Masculino	Mais de 65 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	5	2	3	1	4	2
1119204 102844	Feminino	16 e 35 anos	Mestrado	Micro empresa	2	1	3	5	4	1
1119204 103023	Feminino	56 e 65 anos	De 7 a 10 anos de escolaridade	Micro empresa	4	1	2	5	3	2
1119204 103156	Masculino	56 e 65 anos	Até 12 anos de escolaridade	Pequena Empresa	3	1	4	5	2	2
1119204 103327	Masculino	16 e 35 anos	Até 12 anos de escolaridade	Micro empresa	5	3	4	1	2	1
1129204 04552	Feminino	16 e 35 anos	Licenciatura	Micro empresa	3	1	2	4	3	3
1129204 155550	Feminino	16 e 35 anos	Licenciatura	Micro empresa	1	1	2	4	2	1



5	4	2	3 Não	4	1	3	2 Não
2	5	3	4 Não	4	1	3	2 Não
3	1	3	2 Sim	3	4	3	3 Sim
2	3	1	5 Sim	1	3	2	1 Sim
4	1	3	5 Não	4	3	2	1 Não
4	2	3	5 Sim	4	2	1	3 Sim
4	1	3	5 Sim	4	2	1	3 Não
1	3	4	5 Não	4	2	1	3 Não
3	5	2	4 Não	1	3	4	2 Não
3	3	1	4 Sim	2	2	1	3 Sim
1	1	2	3 Não	4	1	1	1 Sim