
**AS REGRAS DO ÔNUS DA PROVA NO DOMÍNIO DA REVERSÃO
DAS DÍVIDAS EM EXECUÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA DOS
TRIBUNAIS CENTRAIS**

REVERSÃO DE DÍVIDAS EM EXECUÇÃO

- Reversão das dívidas em execução – Responsabilidade tributária (salvo disposição em contrário, é apenas subsidiária – artigo 22.º/4 LGT)
- Terminados os procedimentos de execução fiscal contra o devedor originário (e eventualmente solidários) sem que os créditos do Estado tenham sido satisfeitos, há que prosseguir para a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários legalmente indicados

REVERSÃO DE DÍVIDAS EM EXECUÇÃO

- Reversão pressupõe a existência de uma execução contra o devedor principal
- Responsabilização de uma determinada pessoa, a título subsidiário, pelas dívidas tributárias de outrem
- A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão no processo de execução fiscal (artigos 23.º/1 da LGT e 9.º/3 do CPPT)
(só se é r. subsidiário depois da reversão)

REVERSÃO DE DÍVIDAS EM EXECUÇÃO

- Instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal (desconhecido na execução comum)
- Traduz-se numa modificação subjectiva da instância (**ampliação**) – chamamento à execução (para ocupar a posição passiva na acção) de alguém que não é o devedor que figura no título executivo

(Acórdão do TCAS de 10/7/2015, Processo 08792/15)

REVERSÃO DE DÍVIDAS EM EXECUÇÃO

- casos previstos nos artigos 157.º a 161.º do CPPT
- Todos os casos de responsabilidade subsidiária (art. 23.º, n.º 1 da LGT) – artigos 25.º a 28.º da LGT e até não subsidiária (v.g. artigo 158.º do CPPT -reversão contra possuidor, em que o revertido é devedor originário do imposto)
- Relativamente aos responsáveis solidários (quando não sejam chamados inicialmente à execução)

REVERSÃO DE DÍVIDAS EM EXECUÇÃO

- Responsabilidade subsidiária dos membros dos corpos sociais (artigo 24.º/1 LGT)
- Responsabilidade subsidiária dos membros dos órgãos de fiscalização e ROC (artigo 24.º/2 LGT)
- Responsabilidade subsidiária dos TOC (artigo 24.º/3 LGT)
- Responsabilidade em caso de substituição tributária (artigo 28.º/3 LGT)
- Responsabilidade do titular do EIRL (artigo 25.º LGT)
- Reversão contra terceiros adquirentes de bens (artigo 157.º do CPPT)
- Reversão de execução contra funcionários (artigo 161.º do CPPT)

REVERSÃO DE DÍVIDAS EM EXECUÇÃO

Reversão das dívidas contra administradores e gerentes

Artigo 24.º/1 LGT

REVERSÃO DE DÍVIDAS EM EXECUÇÃO

Decisão da AT de reverter a execução, a proferir pelo OEF no âmbito do PEF (artigos 23.º da LGT e 150.º e 151.º do CPPT) é tomada através de um **procedimento tributário inserido no processo** (judicial) – regulado pelas normas procedimentais da LGT (v.g. audiência prévia e fundamentação – artigo 23.º/4, da LGT)

REGRAS DO ÔNUS DA PROVA

Normas relativas ao ónus da prova dos factos que servem de suporte à responsabilidade subsidiária inserem-se nas **normas de carácter substantivo**, pelo que são reguladas pela lei vigente no momento em que ocorre o facto tributário (normas sobre o **direito probatório material** não são, em princípio, de aplicação imediata)

REGRAS DO ÔNUS DA PROVA

- Regra geral: àquele que invoca um direito tem de provar os respectivos factos constitutivos (artigos 74.º/1 da LGT e 342.º/1 do CC), salvo se existir uma **presunção legal** a favor daquele que invoca o direito.

REGRAS DO ÔNUS DA PROVA

- Em matéria de prova podem ser usadas presunções (ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um desconhecido (artigo 349.º CC)
- Presunções legais – previstas na lei
- Presunções judiciais – naturais, de facto, simples ou da experiência; têm subjacente a convicção, adquirida através das regras da experiência, de que normalmente certos factos são consequência de outros ou têm determinado resultado.

REGRAS DO ÔNUS DA PROVA

- Só quem tem a seu favor uma presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (art. 350./1 CC)
- É à AT enquanto exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos que lhe permitam reverter a execução fiscal contra o responsável (salvo relativamente aos que beneficie de presunção legal)

DESPACHO DE REVERSÃO

Tem de conter os pressupostos de facto em que assenta a decisão de reversão: v.g factos que levam a concluir pela **inexistência** ou **insuficiência de bens penhoráveis** do devedor principal (e solidários) e o **exercício da gerência de facto** e as razões que levaram a concluir pela **culpa** (quando não exista presunção legal de culpa) na insuficiência do património social [art.24º/1, al. a)]

DESPACHO DE REVERSÃO

Sendo que, em caso de discordância, o revertido exercerá o direito de defesa mediante dedução de oposição, onde depois funcionam as regras de repartição do ônus da prova aplicáveis às distintas situações previstas legalmente.

REVERSÃO DE DÍVIDAS EM EXECUÇÃO

**INEXISTÊNCIA DE BENS OU FUNDADA INSUFICIÊNCIA
DE BENS DO DEVEDOR ORIGINÁRIO**

REVERSÃO DE DÍVIDAS EM EXECUÇÃO

O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer uma das seguintes circunstâncias:

- Inexistência de bens

ou

- Fundada insuficiência de bens do devedor originário

(artigos 23.º da LGT e 153.º do CPPT)

INEXISTÊNCIA OU FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

Compete à A. Fiscal o **ônus da prova** de que se verificam os factos que integram o fundamento, previsto na lei, para que possa chamar à execução os responsáveis subsidiários e reverter contra eles o processo executivo, cabendo-lhe, por isso, demonstrar que não existiam, **à data do despacho de reversão**, bens penhoráveis do devedor originário ou, existindo, que eles eram fundadamente insuficientes»

Inexistência de bens

- Despacho pode enfermar de *erro nos pressupostos de facto*, seja porque se comprova a existência de bens penhoráveis, seja porque há *deficit de instrução* (que redundando em erro invalidante da reversão).
- A **falta de diligências** reputadas necessárias para a constituição da base fáctica da reversão afectará esta não só se tais diligências forem obrigatórias (violação do princípio da legalidade), mas também se a materialidade dos factos não estiver comprovada, ou faltarem, nessa base, factos relevantes, alegados pelo interessado, por insuficiência de prova de que a administração tributária poderia e deveria ter colhido (erro nos pressupostos de facto).

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

Créditos:

Se em sede de direito de audição, o revertido tinha, não apenas invocado a existência do crédito sobre terceiro (crédito este de valor consideravelmente superior ao montante da dívida exequenda), como, inclusivamente, juntou aos autos elementos contabilísticos com origem em terceiros que evidenciam tal crédito, impunha-se à AT que, efectivamente, diligenciasse no sentido de confirmar, junto da devedora, a existência do crédito ou o seu estado.

Ac. TCAS de 8/10/2015, Processo007046/13

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

- só no caso de o devedor principal não ter mais bens, pode o órgão de execução fiscal fazer reverter a execução fiscal contra os responsáveis subsidiários, por nada mais haver a executar, **razão por que esse órgão está vinculado a fazer uma investigação sobre a existência de bens no património do devedor originário no momento em que pretende reverter a execução contra aqueles.**

INEXISTÊNCIA DE BENS

Tendo a AF concluído, com base nas averiguações que fez, não serem conhecidos à devedora originária bens penhoráveis suficientes, passa a recair sobre o responsável subsidiário o ónus de demonstrar a existência de bens, suficientes, no património da sociedade de que aquela não teve conhecimento, em particular dos créditos, a prova da ilegitimidade do acto.

- Acórdão do TCAN de 6/4/2015, Processo 00690/07.3 BECBR

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

- **Ac. TCAN de 20/12/2012, Processo 00812/07.4BEBRG**

A simples junção de cópias de facturas, desacompanhadas de qualquer outro elemento de prova da existência dos alegados créditos da devedora originária (designadamente extractos das contas correntes dos apontados clientes ou outros elementos da contabilidade demonstrativos da existência dessas dívidas, comunicações entre ambas as partes, etc), não permite provar a existência de tais créditos sobre clientes.

A cópia das facturas só permite concluir que a devedora originária prestou serviços àqueles clientes.

Crédito litigioso

Não tendo a Administração Tributária posto em causa a existência das acções intentadas com vista à resolução do litígio entre a responsável originária e os devedores identificados nas alíneas L) a O) do probatório, «[d]evia ter suspendido a execução fiscal e ter-se privado de reverter a execução contra o ora Recorrido, a título de **responsável subsidiário**. E isto é assim precisamente porque, em tais circunstâncias, não se pode aferir do pressuposto da reversão que exige que se verifique a insuficiência ou inexistência de bens penhoráveis do executado originário.

Ac. TCAN de 18/10/2013, Processo 00550/11.3 BENF

Ac. TCAN de 12/2/2015, Processo 0548/11.1BEPNF

Crédito litigioso

Artigo 224.º/3 do CPPT

“No caso de litigiosidade do crédito penhorado, pode também a Fazenda Pública promover a acção declaratória, suspendendo-se entretanto a execução se o executado não possuir outros bens penhoráveis.”

INEXISTÊNCIA OU FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

À face da LGT, concluindo-se pela «fundada insuficiência» de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens da responsabilidade subsidiária esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

Fundamentação da insuficiência: De acordo com os elementos constantes do **auto de penhora** e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido (artigo 153.º/2, al. b) do CPPT)

Para que insuficiência se possa considerar demonstrada é necessário que os elementos em que assenta o juízo sobre ela permitam, em termos lógicos, retirar essa conclusão; necessidade de averiguação por parte da AT; **órgão de execução fiscal está vinculado a fazer uma investigação aprofundada sobre a existência de bens no património do devedor originário ou dos eventuais responsáveis solidários**

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

O conceito “insuficiência” deve ser fixado **objectivamente** com recurso aos conhecimentos técnicos do direito fiscal, de forma a obter uma avaliação rigorosa e adequada dos bens penhorados e penhoráveis do devedor originário, não podendo o conceito ser preenchido subjetivamente através da avaliação que o funcionário que lavra o auto de penhora faça sobre o valor dos bens penhorados

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

A **penhora do estabelecimento comercial** permite garantir o cumprimento da dívida exequenda nos autos. No entanto, a recorrente põe em causa a aderência à realidade dos valores inscritos no referido auto de penhora, invocando a necessidade de uma avaliação técnica que não chegou a ser feita. Mas se assim é, ou seja, se não existe um **juízo certo e firme** sobre o **valor dos bens** da devedora originária susceptíveis de garantir a dívida exequenda, então o dever da Administração é o de não determinar a reversão até que se adquira a certeza sobre tal valor e se apure da sua suficiência para cumprimento da dívida exequenda (artigo 23.º/2, da LGT). O que no caso não logrou ser feito. Pelo que a reversão não se pode manter e a execução deve ser extinta quanto ao oponente/recorrido.- Ac. TCAS de 13/10/2016, Processo 09123/15.

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

- Créditos:

Não fica afastada a situação de insuficiência fundada se o revertido/oponente se limita a demonstrar, já em sede de oposição à execução, a existência de créditos da sociedade sobre clientes não referenciados no procedimento de reversão, ***sem nada demonstrar quanto à qualidade desses créditos*** e, nomeadamente, que não se tratam de créditos incobráveis por recaírem sobre clientes insolventes ou juridicamente desaparecidos (como até reconhece existirem).

- Ac. TCAN de 26/10/2017, Processo 01920/09. BEPRT

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

- se tais créditos tivessem sido invocados no **procedimento de reversão**, à AT sob **pena de violação do inquisitório**, caberia averiguar da qualidade de tais créditos, como o fez relativamente a créditos sobre 40 clientes da devedora originária (*cf. cit. informação oficial*);
- tendo sido invocados já em sede de oposição a existência de créditos sobre clientes até então desconhecidos no processo, ao oponente cabe ***demonstrar a situação desses créditos*** e que não se tratam de créditos incobráveis, o que nem sequer foi alegado, de modo a que o tribunal pudesse exercer o ***inquisitório*** sobre tal matéria, nos termos do disposto no art.º13.º, n.º1, do CPPT.

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

- **Bens adquiridos sob reserva de propriedade**

Constatada a existência de veículos adquiridos com reserva de propriedade, era possível penhorar a expectativa real de aquisição desses veículos, com a consequente apreensão e registro provisório. Após o “auto de penhora” e em face da atitude tomada pelo vendedor (cfr. art. 856º, nº 2 do CPC), o órgão de execução fiscal pode eventualmente formar o juízo sobre a “infundada insuficiência” de bens do devedor originário. Mas, tanto pode acontecer que os veículos estejam pagos quase na totalidade como faltar pagar a totalidade ou a maior parte do preço. Por isso, só em face da penhora e doutros elementos relativos à situação efectiva dos veículos, poderia a administração tributária justificar, de forma objectiva e rigorosa, que o património da devedora originária era absolutamente insuficiente.

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

No âmbito de um contrato de compra e venda com reserva de propriedade, a posição jurídica do comprador é redutível a um valor pecuniário, que advém de uma expectativa real de aquisição que é susceptível de ser penhorada nos termos do artigo 860.º-A do CPC, e **não o sendo**, é impossível de ajuizar com certeza se o património do devedor originário é insuficiente para pagamento da dívida exequenda.

Ac. TCAN de 7/2/2019, Processo 258/06 BECBR

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

Insolvência

Ofício-circulado n.º 60091, de 27/7/2012 da AT:

A declaração de insolvência constitui indício de insuficiência de bens penhoráveis (pressuposto da responsabilidade tributária subsidiária – Art.º 23.º/2 LGT);

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.

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

Se, no despacho de reversão, apenas se invoca, como fundamento da alegada fundada insuficiência do património societário para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido, a *situação líquida negativa* da sociedade decorrente da *última declaração fiscal* e a *declaração de insolvência da sociedade*, esses elementos não permitem, sem mais, que se conclua pela insuficiência de património do devedor originário, uma vez que esse pressuposto de reversão não se basta com a mera afirmação da probabilidade da sua existência - cf., entre outros, Ac. do TCAN de 21/12/2017 (Processo 00361/14.4BEVIS)

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

- Para a insuficiência se poder considerar demonstrada, é necessário que os elementos em causa sustentem um *juízo concludente* sobre a mesma.
- A asserção relativa à «situação líquida negativa declarada pela devedora originária na última declaração referente à Informação Empresarial Simplificada e/ou em face de insolvência declarada pelo Tribunal» não preenche o pressuposto em exame.

Ac. TCAS de 18/4/2018, Processo 9670/16

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

O conhecimento pelo órgão da execução fiscal da *declaração de insolvência da sociedade originária devedora* (resultante do pedido efectuado pelo tribunal por onde corre termos o processo de insolvência de remessa do processo de execução fiscal para avocação) é **fundamento bastante** para que o órgão da execução fiscal considere haver “fundada insuficiência” do património da sociedade originária devedora, a justificar a reversão contra o responsável subsidiário pela dívida exequenda (cfr. art. 23.º, n.ºs 2 e 7, da LGT)

acórdão STA de 12/7/2018 (Processo 783/17)

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

Admissão de recurso de revista:

Atenta a relevância social fundamental da questão decidenda, justifica-se a admissão de recurso excepcional de revista de acórdão do TCA no qual se convoca a interpretação do disposto no n.º 7 do artigo 23.º da LGT em consonância com o pressuposto legal da reversão fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor (sociedade declarada insolvente)

acórdão STA de 7/11/2018 (Processo 0344/18)

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

Artigo 23.º/7 LGT (aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12 – OE2012):

“O dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão de execução fiscal, sem prejuízo da adopção das medidas cautelares aplicáveis.”

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

- o interesse público na interrupção da prescrição (artigo 48.º, n.º 3 da LGT: “A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação”)

ou

- o interesse particular do revertido em impugnar, desde logo, a dívida cuja responsabilidade lhe é atribuída (artigo 22.º, n.º 4 da LGT)

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

Só no caso de a Fazenda Pública fazer a prova do preenchimento desses pressupostos, passará a competir ao responsável subsidiário demonstrar a existência de bens, suficientes, no património da sociedade de que aquela não teve conhecimento, fazendo, assim, a prova da ilegalidade do acto de reversão

Ac. TCAS de 12/7/2017, Processo 1305/14.9BELRA;

Ac. TCAS de 10/7/2015, Processo.8792/15;

Ac. TCAS de 6/4/2017, Processo456/13.1BELLE

FUNDADA INSUFICIÊNCIA DE BENS

E se o revertido alegar e provar a existência de bens da executada originária, suficientes para solver a dívida exequenda, - cujo ónus da prova lhe pertencia nos termos do disposto no nº1 do artigo 74º da LGT - , tendo em vista infirmar factualidade contrária à apurada em sede do mesmo despacho de reversão, e se o conseguir, a oposição deve ser julgar procedente, por erro nos pressupostos de facto do despacho de reversão.

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

EXERCÍCIO DA GERÊNCIA DE FACTO

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Pressuposto da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes:

- artigo 24.º, n.º1 exige o *exercício efectivo da gerência*; não se basta com a gerência nominal ou de direito

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- Regra geral: àquele que invoca um direito tem de provar os respectivos factos constitutivos (art. 342.º/1 do CC e art. 74.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 responsável, designadamente o exercício da gerência de facto por parte do revertido

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- Só quem tem a seu favor uma presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz (art. 350./1 CC)
- Não há presunção legal que faça decorrer da qualidade de gerente de direito o efectivo exercício da função

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- Jurisprudência:

- Até acórdão do STA (Pleno) de 28/2/2007 (processo 1132/06) - diversos acórdãos a afirmar que a gerência de direito faz presumir a gerência de facto (presunção judicial) e que o revertido tinha o ónus de fazer contraprova que pudesse pôr em causa essa presunção
- Após este acórdão: provada que esteja a gerência de direito, continua a caber à Fazenda Pública provar que à designação correspondeu o efectivo exercício da função

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- Entendia-se que havia presunção judicial que presumia a gestão de facto da de direito.
- Ao gestor de direito competia provar que não o fora de facto;
- Ac. STA de 2007 inverteu esta tendência, determinando que a presunção não vale, exigindo um juízo casuístico que o juiz retira da prova no processo.

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Juiz pode entender que, nas circunstâncias do caso concreto, há uma probabilidade forte (certeza jurídica) de o exercício da gerência ter ocorrido e não haver razões para duvidar que ela tenha acontecido

Esta presunção não está prevista na lei; presunção natural ou de facto, simples ou da experiência

Art. 350.º e 351.º CC- são as presunções que se “fundam nas regras práticas da experiência, nos ensinamentos hauridos através da observação (empírica) dos factos” – Antunes Varela, M. Bezerra e Sampaio Nora

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Presunção Judicial

Provada que esteja a gerência de direito, o juiz pode, com base nesse facto e noutros, revelados pelos autos, e fundando-se nas regras da experiência comum, presumir que o gerente exerceu de facto a gerência.

- Posições assumidas no processo
- Provas produzidas pelo revertido e pela Fazenda Pública

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

O juiz não pode inferir a gerência de facto automática e exclusivamente com base na gerência de direito, sob pena de reconduzir a presunção judicial a uma presunção legal.

- A FP não beneficia de qualquer presunção judicial de gerência de facto.
- Por isso, a FP tem de alegar como fundamento da reversão o exercício efectivo da gerência e de provar esse exercício.

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

A presunção judicial, diferentemente da legal, não implica a inversão do ónus da prova.

Basta que o revertido faça contraprova que torne duvidoso o facto presumido

se a Fazenda Pública produzir prova sobre a gerência e o revertido lograr provar factos que suscitem dúvida sobre o facto, este deve dar-se por não provado

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- I - Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, da LGT, não basta para a responsabilização das pessoas aí indicadas a mera titularidade de um cargo, sendo indispensável que tenham sido exercidas as respectivas funções.
- II - Não existe presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, por provado se dê o efectivo exercício da função, na ausência de contraprova ou de prova em contrário.
- III - A presunção judicial, diferentemente da legal, não implica a inversão do ónus da prova.
- IV - Competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência.

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Certezas:

1. Presunção do artigo 11.º Código do Registo Comercial – apenas resulta a presunção (legal) de que aquele cuja designação como gerente foi inscrita no registo é gerente de direito (e a AT fica dispensada de provar a gerência de direito).

Se a pessoa indicada no registo como gerente quiser afastar o facto presumido tem de demonstrar que já não tem essa qualidade.

Mas não se presume que exerce efectivas funções de gerência

Ac. TCAS de 28/2/2019, Processo 357/09.8 BESLSB

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

2. O legislador, em sede do regime previsto no artº.24, nº.1, da L.G.T., faz coincidir o alcance das expressões “*prazo legal **de** pagamento*” e “*prazo para pagamento voluntário*” (embora tal equiparação possa não ser rigorosa, pois que o pagamento voluntário contrapõem-se ao pagamento coercivo e o que está rigorosamente em causa é o pagamento “pontual”, em tempo, **dentro** do prazo). E recorde-se que para efeitos **de** I.R.C. ou I.V.A., a lei fixa prazos **de** pagamento distintos consoante o imposto tenha sido autoliquidado ou resultante **de** liquidação adicional/oficiosa efectuada pela A. Fiscal (cfr.v.g.artº.110, nº.1, do C.I.R.C.; artº.92, do C.I.V.A.), sendo que quer um, quer outro dos prazos, são prazos legais, pois que fixados pela lei.

Por outras palavras, atento ao disposto nos artºs.84 e 85, nºs.1 e 2, do C.P.P.T., **deve** entender-se que a expressão legal utilizada no artº.24, nº.1, da L.G.T. - “prazo legal **de** pagamento” - se refere ao prazo de pagamento voluntário da dívida tributária, sendo estes os fixados nas leis tributárias e, na sua ausência, o **de** 30 dias após a notificação para pagamento efectuada pelos serviços competentes da A. Fiscal.

- **acórdão do TCAS de 8/2/2018 (Processo 351/09.9BECTB)**

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

2. Falta de indicação da alínea do 24º/1 pode não implicar a falta de fundamentação do despacho de reversão
- Não é sempre necessária a indicação dos preceitos legais aplicáveis, bastando a referência aos princípios pertinentes, ao regime jurídico ou a um quadro legal bem determinado, devendo considerar-se o acto fundamentado de direito quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível (ac. STA de 22/10/2015, Processo 05482/12)

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Alegação do exercício da gerência e extensão temporal no despacho de reversão (período do exercício do cargo)

(não tem de enunciar no despacho de reversão os factos concretos que integram o exercício da gerência de facto) - Ac. STA 31/10/2012, Processo nº 0580/12

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

FP não pode, em sede de oposição à execução fiscal, alterar o âmbito da fundamentação do despacho de reversão e pretender incluir a gerência de facto que não invocou oportunamente

- Ac. do TCAN de 14/1/2010 (processo 787/06.7 BEBRG); de 11/3/2010 (processo 349705.6BEBRG)

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Não se impõe que constem do despacho de reversão os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efectivo das funções do gerente revertido, o que significa que, no caso de reacção do visado, a AT terá então (na contestação à opposição) de avançar com esses elementos no sentido de se desembaraçar do ónus que a lei lhe comete da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, estando aqui em destaque o efectivo exercício da gerência.

ac. TCAN de 27/10/2016-Processo 00433/11BEPNF

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- É inaceitável que a AT, que tem de desembaraçar-se do ónus da prova nesta sede, se contente com tão pouco, impondo-se uma outra indagação no sentido de ser capaz, ao menos em *sede de contestação à oposição*, de alegar matéria factual capaz de ser integrada no que acima ficou exposto em relação ao estatuto de gerente, apostando apenas na informação constante da Conservatória do Registo Comercial.
- Ac. TCAN de 12/4/2018, Processo 01078/11 BEPRT

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Típicos actos **de gerência** aqueles que se consubstanciam na representação da sociedade perante terceiros, aqueles através dos quais a sociedade fique juridicamente vinculada e que estejam **de acordo** com o objecto social

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

*A lei não define precisamente em que é que se consubstanciam os poderes de gerência, mas, em face do preceituado nos artºs. 259º e 260º, do Código das Sociedades Comerciais, parece dever entender-se que serão típicos actos de gerência aqueles que se consubstanciam na representação da sociedade perante terceiros e aqueles através dos quais a sociedade fique juridicamente vinculada e que estejam **de** acordo com o objecto social*

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Situações frequentes/duvidosas:

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Acto isolado

De um acto isolado praticado pelo Oponente, em que, aparentemente, terá agido em representação da executada originária em momento concreto, não é viável, à luz das regras de experiência comum, extrair a conclusão de que a mesmo exerceu, de facto, a gerência da dita sociedade.

Ac. TCAN de 24/1/2017, Processo 01680/06.BEVIS (assinatura de contrato de arrendamento)

Ac. TCAN de 21/6/2018, Processo 01602/13.oBEBRG (emissão de procuração)

Ac. do TCAS de 21/5/2015, Processo 05665/12 (assinatura de escritura pública de venda de imóvel, que nada tem a ver com o objecto da sociedade)

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Tendo o gerente nomeado e por conta do exercício das mesmas funções, apenas intervindo numa resposta a uma notificação da AT dirigida à sociedade e feita na sua pessoa mas não se inserindo tal acto numa actividade continuada, antes se tratando **de** um acto isolado, não é possível extrair por presunção judicial a efectividade da gerência.

Ac. TCAN de 27/10/2016, Processo 02205/09.oBEPRT

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Não é (apenas) por receber remuneração como gerente que alguém exerce, **de facto**, as respectivas funções- Ac. TCAN de 8/3/2018 (Processo 00761/13)

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

A obtenção do alvará **de** transportes nacionais e internacionais, a quem não podia, face às exigências do **Decreto-lei n.º 38/99 de 6.2**, isso, por si só, não indicia a gestão **de facto** (sem prejuízo **de** configurar infrações **de** outra natureza que não cabem no objeto dos autos).

Erra o Tribunal quando entende que a Recorrente exerceu a **gerência de facto**, por força do requisito imposto pelo **Decreto-lei n.º 38/99 de 6.2**, (artºs. 3.º, 4.º e 6º), relativamente à atividade **de** transportador **de** mercadorias exigindo que o gerente com capacidade profissional dirija “*em permanência e efetividade*”

Ac. TCAN de 22/3/2018, Processo 893/09 BEVIS

Ac. TCAN de 12/4/2018, Processo 01078/11BEPRT

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

(não) exercício ininterrupto de funções

Gestor sem intervenção na área administrativa/financeira (culpa)

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- É insuficiente para se concluir pelo não exercício de facto da gerência do Oponente quando resulta da prova testemunhal que este exercia de funções na *área técnica* e o outro sócio gerente na *área financeira* da sociedade, quando resulta da prova documental que a sociedade se vincula com a assinatura dos dois únicos gerentes da sociedade, não ficando afastada portanto a conclusão de que o Oponente vinculava por meio da sua assinatura a sociedade, e porque consubstancia também a prática de actos de gerência os que são praticados com *animus decidendi* em outras áreas empresarias por todas estes actos condicionarem, directa ou indirectamente, com maior ou menor intensidade, os destinos da sociedade. - Ac. TCAS de 19/11/2015, Processo 05690/12

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Num juízo de normalidade, a prática reiterada no tempo de actos de gerência que visam assegurar o giro comercial da sociedade reflecte o carácter continuado da actividade

Ac. TCAN de 13/7/2017, Processo 00562/16.oBECBR

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- Ac. TCAN de 12/12/2014, Processo 00088/10.6BEVIS
- Postura da parte no processo

Revertido ao invés de esclarecer as razões ou particulares circunstâncias que (eventualmente) o levaram o outorgar documentos em nome e representação da primitiva devedora, teimosa e ferreamente insistiu na tese de que ***jamaís*** exerceu a gerência, ***jamaís*** definiu estratégias, ***jamaís*** praticou actos ou omissões voluntários susceptíveis de integrar o exercício da gerência da originária devedora. Tal justificação era tanto mais imperiosa, quanto a sociedade obrigava-se mediante a *assinatura de um único gerente*,

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- (...)
- Se bem que apreciados isoladamente cada um dos factos apurados pelo Tribunal, estes não lograssem traduzir por si só o exercício da gerência pelo Recorrente, contudo,
conjugados entre si e “*lidos*” à luz das regras da experiência comum,
- representam a realidade aventada pela Administração Tributária, concretamente de que o interessado efectivamente acompanhava e dirigia os destinos da sociedade de “*P...,Lda.*”, nomeadamente promovendo as diligências para a regularização de dívidas tributárias, constituindo mandatário para representação desta em juízo etc

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Procuração

A existência de uma procuração enquadra-se no apuramento do exercício de facto da gerência, pois pode ser considerada como uma forma indirecta desse exercício

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Jurisprudência vem entendendo que nos casos em que o gerente de direito outorga procuração para a condução da sociedade não se exime da sua responsabilidade enquanto efectivo gerente de facto.

Ac. TCAN de 10/5/2018, Processo 00738/13

Ac. do TCAN, de 26/03/2015, Processo 01044/11

Ac. TCAN de 29/6/2017, Processo 01463/10

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Da conjugação dos n.º 5 e 6 do art.º 252.º do CSC esta vedado aos gerentes “*fazer-se representar no exercício do seu cargo*” podendo no entanto, a sociedade constituir procuradores ou mandatários, sendo que os atos praticados por estes se repercutem na esfera jurídica do mandante - Ac. TCAN de 24/1/2017, Processo 01752/06

Gerência de facto exercida por procurador

O negócio jurídico realizado pelo representante produz efeitos no representado, desde que realizados nos limites dos poderes conferidos. A gerência de facto pode ser exercida por procurador.

O gerente representado por procurador é gerente de facto, ie, é responsável pela dívida.

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Não pode ser responsável subsidiário quem embora, figure no título como gerente, tenha emitido procuração para outrem exercer a gerência da sociedade, sem o propósito de determinar ou controlar a atividade do procurador, desconhecendo e não podendo conhecer, também, em absoluto como se desenvolve a gestão dessa atividade.

Ac. do TCAN de 27/11/2014, Processo 00824/06 BEPRT

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- III - A distinção entre o mero gerente nominal do gerente efectivo reside no poder subjacente à realização dos actos. O gerente nominal, ou «meramente de direito», pode praticar actos aparentes de gerência, mas fá-lo desacompanhado dos inerentes poderes, normalmente a «mando» de alguém que na organização societária se resguarda de «assinar» e comprometer-se, mas que ainda assim detém o poder efectivo de controlar os destinos da sociedade incluindo os de «mandar assinar» documentos da sociedade, como gerente, alguém que, de facto, o não é.
- IV - Estas situações ocorrem na maior parte das vezes num contexto em que, **de** um lado, está o «gerente efectivo», regra geral o **detentor** do capital e do poder que lhe subjaz, que oculta essa qualidade (normalmente por dificuldades **de** financiamento junto da banca **devido** a antecedentes **de** incumprimento, ou por restrição do uso **de** cheques, etc.; do outro lado, está (quase sempre) um sujeito numa relação **de** dependência (filho, empregado, cônjuge) ou **de** favor, que por isso aceita «assinar», ou «dar o nome».

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- V - Quando assim procede, quando «assina» ou «dá o nome», não o faz no uso de qualquer critério de oportunidade ou prossecução de interesse estatutário que não domina, mas sim para satisfazer um interesse pessoal alheio ao qual está vinculado ou subordinado por razões «não estatutárias».
- VI - Neste cenário, o mero gerente de direito pratica actos formais de gerência; porém, fá-lo na dependência do gerente efectivo que lhe determina a «oportunidade», o «que», o «como» e o «quando» fazer.

A sua função «esgota-se» nas assinaturas e não «pode» (porque não tem o poder) ir para além disso.

- Ac. TCAN de 10/11/2016, Processo 00313/11.BEBRG

GERENTE (DE DIREITO) ÚNICO

Ac. TCAN de 14/9/2017, Processo 01139/14.0BEBRG

A circunstância do pacto estipular a necessidade da assinatura de um ou mais sócios da executada originária para a poderem vincular perante terceiros, não acarreta forçosamente que ela assim tenha procedido, podendo ter girado comercialmente sem respeitar tal condicionalismo, sendo certo que tal conduta apenas se reflecte ao nível da sua responsabilidade perante aqueles e, por consequência, se e na medida em que não cumpra os acordos e transacções comerciais que tenha celebrado

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

(...)

Ainda que a partir de certa altura, o ora Recorrido apareça como o *único gerente*, nada garante que a situação se tenha desenvolvido nos termos sugeridos pelo Recorrente, de modo que, apesar do exposto, não se pode concluir decorrer uma qualquer presunção natural de que o ora Recorrido exerceu a gerência da sociedade executada (fica dúvida substancial e fundada sobre o efectivo exercício da gerência)

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- Não se pode concluir **decorrer** uma qualquer presunção natural **de** que o ora Recorrido exerceu a **gerência** da sociedade executada, sendo que o mesmo se passa com a circunstância **de** haver registo (das finanças e da segurança social) **de** remunerações a favor do oponente enquanto membro **de** órgão estatutário, situação que também não apresenta qualquer recorte **decisivo** neste âmbito.
- Isto porque a chamada **gerência de facto de** uma sociedade comercial consiste no efectivo exercício das funções que lhe são inerentes e que passam, nomeadamente, pelas relações com os fornecedores, com os clientes, com as instituições **de** crédito e com os trabalhadores, tudo em nome, no interesse e em representação dessa sociedade. Para que se verifique a gerência de facto é indispensável que o gerente use, efectivamente, dos respectivos poderes, que seja um órgão actuante da sociedade, tomando as deliberações consentidas pelo facto, administrando e representando a empresa, realizando negócios e exteriorizando a vontade social perante terceiros - nestes termos, Rúben Anjos de Carvalho - Francisco Rodrigues Pardal
- Jurisprudência reiterada do TCAN (cf. Ac. TCAN de 22/2/2018, Processo 02728/14.9BEPRT)

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- A Fazenda Pública não cumpre o ónus probatório que lhe incumbe na demonstração da efectividade da gerência se unicamente se apoia no facto de o oponente/revertido figurar como **único gerente** inscrito da devedora originária e ter assinado como seu representante legal **duas declarações fiscais**, de início de actividade e alterações, actos isolados não incompatíveis com uma gerência de tipo nominal

Ac. TCAN de 24/11/2016, Processo 02534/12.5BEPRT

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

- Da factualidade provada se retira que o opoente praticou actos de representação (cf. assinatura da declaração de início de actividade e da declaração de alterações apresentadas junto da A. Fiscal), da sociedade devedora originária.
- Por outro lado, levando em consideração que o opoente era o **único gerente** da empresa e que a sua assinatura obrigava a mesma, legítimo será presumir (presunção judicial baseada nas regras da experiência - artº.351, do C.Civil) o exercício continuado dos poderes de administração e representação de que era titular face à mesma sociedade.

Ac. TCAS de 18/6/2013, Processo 06565/13

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

No caso como o dos autos em que o Oponente foi nomeado único **gerente** no período temporal a que se reportam as dívidas exequendas e tendo ficado provado que ele agiu em representação da executada originária, ***ainda que num só momento***, e sem que tenha demonstrado que aquela exercia ou podia exercer a sua actividade sem a sua participação, é de concluir, à luz das mais elementares regras de vivência comum, que a Fazenda Pública demonstrou suficientemente o exercício da gerência de facto pelo Oponente.

Ac. TCAS de 8/6/2017, Processo 07374/14

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Ac. TCAS de 27/10/2016, Processo 08717/15

- Resulta das regras da experiência comum que se uma sociedade apenas tem **um gerente** nomeado, e portanto, o único que pode obrigar legalmente a sociedade perante terceiros, esse **gerente** não é apenas de direito, mas é também de facto, pois se assim não fosse, como poderia a sociedade laborar regularmente se mais ninguém tem poderes para a obrigar?

No processo de execução fiscal não existe qualquer documento que contrarie esta conclusão, nem sequer o Recorrido, em sede de exercício do direito de audição prévia, alegou o que quer que seja que pudesse colocar em causa esta conclusão, e muito menos apresentou qualquer documento.

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

(...)

A primeira conclusão a tirar é que, dos factos inscritos na matrícula da sociedade na conservatória do registo comercial se pode concluir, com base nas regras da experiência comum, que o Recorrido sendo o **único gerente** de direito nomeado, e o único com poderes para vincular a sociedade, exercia não só a gerência de direito, mas também a gerência de facto.

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

A circunstância do revertido **ser um dos dois gerentes nomeados, cujas assinaturas conjuntas** constituíam requisito indispensável para obrigar a sociedade, executada originária, não constitui indício seguro e bastante à presunção “hominis” do **exercício efectivo** do cargo, na medida em que tal violação do pacto social se repercute, apenas, na esfera das relações estabelecidas entre aquela sociedade e os que com ela contratem.

- **Ac. TCAS de 8/6/2010, Processo 03846/10**

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Entendimentos distintos/dúvidas

- Pode extrair-se o exercício de facto da gerência apenas com base nas circunstâncias de ser *único gerente (de direito)* e de não haver indícios de inactividade da sociedade?
- É natural que quem seja nomeado para o exercício de um cargo o vá desempenhar
- (Não) é necessária a prova positiva da prática de actos de gerência?

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Mas tem de haver uma probabilidade forte (certeza jurídica) de que essa gerência ocorreu e não haver razões para duvidar que ela tenha ocorrido (presunção judicial)

Fronteira com inversão do ónus da prova

PROVA DA GERÊNCIA DE FACTO

Igual raciocínio para a situação de serem 2 gerentes de direito e ser necessária a assinatura conjunta dos 2 gerentes para a vincular?!

CONFISSÃO

confissão - reconhecimento que a parte faz da realidade de um facto que lhe é desfavorável e favorece a parte contrária. A confissão consiste, assim, numa declaração de ciência, traduzida no reconhecimento da realidade de um facto (artigo 352.º CC)

força probatória plena (artigo.358, nº.1, CC)

CONFISSÃO

O princípio da **indivisibilidade da confissão** significa que se a declaração confessória, judicial ou extrajudicial, for acompanhada da narração de outros factos ou circunstâncias tendentes a infirmar a eficácia do facto confessado ou a modificar ou extinguir os seus efeitos, a parte que dela quiser aproveitar-se como prova plena tem de aceitar também como verdadeiros os outros factos ou circunstâncias, salvo se provar a sua inexactidão.

Ac. TCAN de 11/10/2017, Processo 2830/11BEPRT

Ac. TCAN de 26/10/2017, Processo 02833/11BEPRT

CONFISSÃO

Se a prova **de gerência** efectiva resulta apenas **de** confissão do oponente na petição inicial, tal confissão teria **de** ser ponderada e aceite em relação a todos os elementos **descritos** pelo Oponente, por força da indivisibilidade da confissão prevista no artigo 360º do CC.

a consideração da matéria confessada na petição inicial em termos **de** imputar ao Recorrente a **gerência de facto** implica também a aceitação do alegado a propósito do **desenvolvimento dessa** tarefa e, nessa medida, a **conclusão sobre a ausência de culpa do oponente** na insuficiência do património, o que conduziria ao mesmo resultado, ou seja, à procedência da oposição e extinção da execução.

CONFISSÃO

- Enquanto estive à frente dos **destinos** da GD, o oponente actuou sempre zelosamente no exercício do seu cargo pela boa condução dos negócios sociais e na **defesa** dos interesses da GD e dos seus credores.
- Enquanto se manteve à frente da GD o oponente actuou sempre com a diligência **de** um bom pai **de** família, não lhe sendo exigível que procedesse doutro modo
- Nada mais poderia ter feito para alterar a situação económica da GD ou proteger melhor os interesses dos credores, incluindo a Fazenda, inverter a progressiva diminuição da faturação e ultrapassar a situação com que se viu confrontado **decorrente**, primeiro, da diminuição **de** faturação e dos incumprimentos dos seus clientes e, **depois**, da recusa **de** viabilizar a empresa por parte dos credores públicos.

ADMISSÃO NO PROCEDIMENTO

Se o Oponente declara no **procedimento** ter exercido a gerência efectiva da devedora originária seria contrário aos princípios gerais e da experiência comum não extrair consequências dessa declaração.

Ac. TCAN de 13/9/2018, Processo 00482/14

Ac. TCAN de 23/11/2017, Processo nº 468/14.8BEPRT

Princípio do inquisitório

O princípio do inquisitório somente tem aplicação perante a **invocação de factos concretos** pelas partes que se mostrem controvertidos – ac. TCAN de 26/10/2017, Processo 00165/07

"Porque o princípio do inquisitório preside ao processo tributário, tendo a exequente alegado no despacho de reversão factos tendentes a demonstrar a gerência efectiva, impõe-se ao Tribunal, ainda que oficiosamente (cfr. artigos 13.º do CPPT e 99.º da LGT) promover a produção de prova sobre os mesmos"

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

CULPA DO REVERTIDO

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

1) Regimes anteriores:

- Artigo 16.º do CPCI – responsabilidade “ex lege”, alicerçada num critério de culpa funcional presumida, assim dispensando a imputação subjectiva (ao nível do nexo de culpa); verificada a gerência de direito, presumia-se a gerência de facto
- Artigo 78.º do CSC (aplicado por força do DL 68/87, de 9/2) - exigível a culpa dos administradores ou gerentes das sociedades; ónus da Fazenda Pública (alegação e prova da culpa do gerente)
- Artigo 13.º do CPT – ónus da prova da actuação sem culpa recai sobre os administradores ou gerentes

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

2) Regime actual: artigo 24.º/1, als. a) e b) da LGT

- Quanto às dívidas tributárias cujo **facto constitutivo** tenha ocorrido no período do exercício do seu cargo ou quando o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois desse exercício (mas em que o gerente ou administrador já não exercia funções à data em que a dívida foi posta à cobrança) o administrador ou gerente é responsável se tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para o seu pagamento. O **ónus da prova** da culpa recai, no entanto, sobre a Fazenda Pública [al. a)]
- Quanto às dívidas cujo **prazo legal de pagamento** ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, o administrador ou gerente é responsável pelo seu pagamento, salvo se provar que a falta de pagamento lhe não foi imputável. Neste caso, existe uma **presunção legal de culpa**, recaindo sobre o administrador ou gerente o **ónus da prova** de que não lhe é imputável a falta **de** pagamento ou **de** entrega da prestação tributária. [al. b)]

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

- Alínea a) – não há presunção de culpa pela insuficiência do património social– ónus de prova da FP
- Alínea b) – há presunção (legal) de culpa dos gestores pela falta de pagamento das dívidas tributárias (a favor da AT) – ónus de prova do revertido

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

Jurisprudência:

- Para responsabilizar o gerente de uma sociedade pelas dívidas desta é a existência de uma actuação CULPOSA (provada directamente ou por presunção) deste relacionada com a génese da insuficiência do património social para satisfazer as respectivas dívidas.
- Só se não se puder fazer esse **juízo de censura** em que se consubstancia a culpa é que não é responsabilizado

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

alínea a)

A culpa pode ser fundamentada com recurso a qualquer meio de prova em direito admitida, designadamente, através da invocação da prática de qualquer um dos actos lesivos elencados no artigo 186.º do CIRE (que corresponde ao artigo 126.º-A do CPREF) – cf. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

Prova da culpa por parte da AT

Ac. TCAS de 13/2/2014, Processo 06961/13

Quanto à prova dessa culpa, a mesma *retira-se desde logo dos factos elencados no probatório*, dos quais resulta a alienação do património da sociedade executada, que assim se tornou insuficiente para responder pelas dívidas fiscais desta. E se é certo que tal alienação pode ter servido para solver compromissos da mesma, não é menos verdade que como se alcança da escritura referida no ponto 19 do probatório, apenas parte do dinheiro serviu para tal fim.

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

- (...)

Por isso, seguindo o já falado critério do *bonus pater familiae*, plasmado no art.º 487.º, n.º 2, do CC, não pode deixar de concluir-se que *em abstracto* a conduta do oponente foi culposa na diminuição do património da devedora originária, tanto mais que se a jurisprudência dominante vai no sentido de ser exigível à AT que prove a culpa do **gerente** ou administrador na diminuição do património societário não é menos verdade que nos termos do art.º 799.º, n.º 1, do CC, “incumbe ao devedor provar que a falta de cumprimento ou o cumprimento defeituoso da obrigação não procede de culpa sua”.

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

- (...) O que significa que tem toda a pertinência a doutrina de Antunes Varela segundo a qual, apesar do princípio firmado no art. 487º, nº 1, do C. Civil, o **tribunal deverá socorrer-se de presunções simples e de regras de experiência, que podem justamente ajudar o lesado a vencer algumas dificuldades especiais de prova** (Das Obrigações em Geral, 2º ed., pág. 473).

a aplicação da chamada prova "prima facie", que na doutrina de Vaz Serra (B.M.J. nº 307, pág. 193), significa que *para provar a culpa basta que se possam estabelecer factos que, segundo os princípios da experiência geral, a tornem muito verosímil.*

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

- (...)

seguindo esse critério do *bonus pater familiae*, qualquer outra pessoa colocada no lugar do recorrido/oponente saberia que **ao diminuir o património da executada e ao não satisfazer as dividas existentes com o produto da alienação, ainda que parcial, não deixaria de tornar mais difícil a posição dos credores, mormente do fisco, o que demonstra claramente uma conduta culposa marcada por uma falta contra o dever jurídico que postula o cumprimento pontual e total das obrigações do devedor perante aqueles.**

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

- alínea b) - Falta de pagamento do imposto
- Pagamento de tributos é uma obrigação do gerente
- A sociedade tem meios na data do fim do prazo de pagamento voluntário, mas o imposto não é pago
- Gerente actuou de forma que o património da sociedade não consegue (não tem meios de) responder pela dívida
- A culpa acaba por ser conducente à culpa pela insuficiência do património social

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

II - Na alínea b), do nº.1, do artº.24, da L. G. Tributária, consagra-se uma presunção de culpa, que onera o revertido.

III - Haverá que verificar, operando com a teoria da causalidade, se a actuação do oponente, como gestor da sociedade originária devedora, concretizada quer em actos positivos quer em omissões, foi adequada à insuficiência do património societário para a satisfação dos créditos exequendos.

- Ac. TCAS de 14/2/2019, Processo 92/12

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

Note-se que, embora esta alínea b) se refira meramente a **imputação**, e não a culpa, a jurisprudência tem vindo a interpretá-la no sentido de que é sempre exigível a culpa do gestor, entendida esta como a inobservância ou violação de uma regra de conduta previamente estabelecida- assim, por todos, acórdão do TCAN de 29/10/2009, Processo 228/07.2.

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

Para ilidir a presunção de culpa pela falta de cumprimento das obrigações tributárias, o Recorrente estava obrigado a alegar e subsequentemente provar, que não existiu qualquer relação causal entre a sua actuação enquanto gerente da executada originária e a falta de pagamento do imposto, sabido que aos gerentes é exigível uma postura responsável e ponderada, que corresponda a uma actuação que, de acordo com o exigível a um administrador criterioso colocado em idêntica situação e dentro da inerente discricionariedade que é própria do exercício de tais funções, se mostre, em princípio, como adequada ao alcance dos objectivos para que a sociedade se constituiu

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

Por outro lado, importa considerar que essa actuação criteriosa e prudente por parte dos gerentes que é legalmente exigida, implicará, necessariamente, que os mesmos não possam, em nome da sociedade, assumir responsabilidades, sejam de que natureza forem, que esta não tenha, expectavelmente e de acordo com as regras da sã prudência gestonária, condições económico-financeiras para solver.

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

•

III – Haverá que demonstrar que a falta de pagamento do imposto não lhe foi imputável, o que passa pela demonstração da falta de fundos da sociedade originária devedora para efectuar o pagamento e que tal falta se não deve a qualquer omissão ou comportamento censuráveis do gestor.

IV -A dúvida relativamente à verificação da culpa dos gestores, pela falta de pagamento dos impostos cujo pagamento ou entrega devesse ter sido feito durante o período em que exerceram funções de gestão, sempre terá de ser valorada contra o oponente – Ac. TCAN 7/12/2017, Processo 01368/09

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

E se porventura esse pagamento se tornar impossível, que o gestor demonstre, pelo menos, ter feito tudo o que estava ao seu alcance para que os créditos fiscais não fossem defraudados.

Esta exigência é o que se reputa de «condição mínima» para «desculpabilizar» a falta de pagamento de qualquer imposto, sem distinguir as repercussões e características próprias de cada um.

Ac. do TCAN, de 18/09/2014, Processo n.º 1126/06.2BEBRG.

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

No *caso especial do IVA* - bem como nos impostos retidos na fonte-, a falta **de** pagamento dos tributos tem particular gravidade na medida em que se trata **de** impostos que resultam **de** um fluxo monetário na empresa que ao não serem entregues nos cofres do Estado, são «**desviados**» do seu **destino** legal único, em proveito **de** «objectivos» alheios à sua finalidade. Quanto mais censurável é o comportamento indiciado, mais esforço se exige na **demonstração de factos** positivos bastantes que contrariem a censurabilidade indiciada, sob pena **de** não conseguir afastar a presunção **de** culpa que a lei lhe atribui.

Ac. TCAN de 2/3/2017, Processo 00219/11

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

Resultando dos autos a existência de meios patrimoniais, durante o período do exercício da gerência do agora oponente, e a utilização daqueles meios no **pagamento de outras dívidas**, que não a dívida tributária aqui exigida, é de concluir que o oponente não logrou afastar a presunção ínsita na alínea b) do nº 1 do artigo 24º da LGT, quanto à culpa na falta de pagamento da dívida

Ac.TCAN de 26/10/2017, Processo 00514/10

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

- Impunha-se alegar (e provar) **factos** dos quais se pudesse concluir que a sua conduta, como gerente, **não merecia censura**. É que a culpa, centrada na actuação do *bonus pater familiae*, resulta das opções assumidas enquanto gerente e da repercussão **destas** no pagamento ou não das dívidas tributárias.
- Estava o revertido obrigado a diligenciar pelo bom cumprimento das obrigações societárias, mormente no que tange ao pagamento dos impostos
- Ac.TCAN de 10/3/2017, Processo 00137/13

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

Ac. do TCAS de 6/12/2018, Processo 1103/14.o BELRS

No caso, do exame da factualidade provada pode-se concluir que o Opoente/Recorrido produziu prova demonstrativa de que a situação de insuficiência patrimonial da sociedade executada originária, "...", se ficou a dever a factores exógenos e que, no exercício da gerência, usou da diligência de um "bonus pater familias".

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

- No caso concreto, **deve** ponderar-se, em termos cronológicos, a relativa proximidade das datas correspondentes ao termo do prazo **de** pagamento do imposto subjacente à dívida exequenda (30/04/11) e a da **apresentação à insolvência da devedora originária**
- **Deve** ser ponderado, igualmente, que, tal como resultou provado, em 2012, o gerente/revertido, apesar **de** manter o exercício **de** funções **de** gerente na SDO, já **não recebia remuneração pelas mesmas há mais de três anos.**
- **De** ponderar é, também, que, **desde** 2006, o gerente/revertido contraiu, a título pessoal, diversos **empréstimos** a fim **de** honrar anteriores compromissos da **devedora originária** e a fim **de** viabilizar tal sociedade.

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

- Será de ter em conta que, como ficou demonstrado, vendeu e hipotecou património pessoal que foi utilizado para suportar responsabilidades e encargos da devedora originária.
- Tendo todo este circunstancialismo de facto em conta, devidamente ponderado e analisado no contexto de grave crise no sector imobiliário (por ninguém ignorada), revela uma conduta que se insere num quadro lógico e orientado para salvar a empresa (que era fonte do rendimento do Recorrido) e para o cumprimento das obrigações da mesma

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

•

III – Haverá que demonstrar que a falta de pagamento do imposto não lhe foi imputável, o que passa pela demonstração da falta de fundos da sociedade originária devedora para efectuar o pagamento e que tal falta se não deve a qualquer omissão ou comportamento censuráveis do gestor.

IV -A dúvida relativamente à verificação da culpa dos gestores, pela falta de pagamento dos impostos cujo pagamento ou entrega devesse ter sido feito durante o período em que exerceram funções de gestão, sempre terá de ser valorada contra o oponente – Ac. TCAN 7/12/2017, Processo 01368/09

PROVA DA CULPA DO REVERTIDO

Seja porque a qualificação de uma insolvência como fortuita não tem efeitos externos ao processo de insolvência, seja porquanto a averiguação ali feita tem pressupostos e enquadramento processual e temporal diversos do processo de Oposição Judicial, a **qualificação de insolvência como fortuita não equivale à demonstração de inexistência de culpa em processo de Oposição Judicial.**

Ac. TCAS de 21/5/2015, Processo 06381/13

Responsabilidade dos Técnicos Oficiais de Contas

Responsabilidade:

- Incumprimento tem de ser culposo (dolo/negligência)
- Não basta qualquer incumprimento dos seus deveres, é indispensável um nexo causal entre a actuação ilícita e o dano
- Ónus da prova é da AT

Responsabilidade dos Técnicos Oficiais de Contas

Acórdão do TCAS de 12/7/2017, Processo 415/12

- 1) A efectivação da responsabilidade subsidiária dos Técnicos Oficiais de Contas/TOC (artigo 24.º/3, da LGT) depende da alegação e prova de que é imputável ao agente o **facto ilícito** e de que existe nexo de causalidade entre este e os danos ocasionados.
- 2) É de exigir a comprovação da ocorrência de condutas violadoras dos deveres funcionais que sejam imputáveis ao TOC, a título de negligência ou dolo.
- 3) É de exigir, igualmente, a verificação de um nexo de causalidade adequada entre o comportamento ilícito do técnico oficial de contas e o incumprimento fiscal do contribuinte em relação ao qual o TOC exerce as suas funções profissionais.
- 4) Dos autos resultam demonstrados, quer o nexo de imputação dos factos ao revertido, quer o nexo de causalidade entre estes e o prejuízo causado ao Estado.

Responsabilidade dos Técnicos Oficiais de Contas

Acórdão do TCAS de 19/12/2017, Processo 1199/11.6BELRS

3.O chamamento de devedores subsidiários ao pagamento de dívidas tributárias de outrem não pode ser efectuado com desrespeito pelos princípios da segurança jurídica e proteção da confiança, pelo que a reversão é sempre precedida da audição daqueles (cfr.artº.23, nº.4, da L.G.T.).

4. Até à entrada em vigor da Lei 60-A/2005, de 30/12, a responsabilidade subsidiária dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC) já estava prevista no artº.24, nº.3, da L.G.T., mas era mais difícil de concretizar, uma vez que se exigia a prova da violação dolosa 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.

5. Com a redacção resultante da Lei 60-A/2005, de 30/12, a responsabilidade tributária subsidiária dos TOC passou a poder basear-se em **conduta meramente negligente** (negligência consciente ou inconsciente), devendo ser aferida com a aplicação do critério do profissional médio (o que releva é verificar se um técnico oficial de contas normalmente diligente actuaria de modo similar). No entanto, esta alteração legislativa no regime do artº.24, nº.3, da L.G.T., apenas se aplica aos pressupostos da responsabilidade subsidiária que se verifiquem após o dia 1/1/2006 (cfr.artº.12, nº.1, da L.G.T.).

Responsabilidade dos Técnicos Oficiais de Contas

(...)7. A lei pressupõe a responsabilidade subjectiva dos TOC desde que fiquem provados dois requisitos:

- (i) a determinação no incumprimento das dívidas tributárias,
 - (ii) bem como a insuficiência patrimonial do ente societário.
- É de exigir a comprovação da ocorrência de ***condutas violadoras dos deveres funcionais*** que sejam imputáveis ao TOC, a título de negligência ou dolo. É de exigir, igualmente, a verificação de um ***nexo de causalidade adequada entre o comportamento ilícito do TOC e o incumprimento fiscal do contribuinte*** em relação ao qual o mesmo TOC exerce as suas funções profissionais, erigindo-se este como um instrumento necessário ao incumprimento fiscal, assim podendo falar-se em comparticipação na mesma causa em sede de responsabilidade extra-contratual, conforme previsão do artº.49º., do C.Civil, em face da responsabilidade subsidiária prevista no artº.24, nº.1, da L.G.T., quanto à pessoa dos gerentes ou administradores.

AS REGRAS DO ÔNUS DA PROVA NO DOMÍNIO DA REVERSÃO DAS DÍVIDAS EM EXECUÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS CENTRAIS

OBRIGADA