

**RESPONSABILIDADE DOS CORPOS SOCIAIS
E
RESPONSÁVEIS TÉCNICOS**

**Análise do artigo 24º
da Lei Geral Tributária**

**Trabalho de Pós-Graduação em Direito Fiscal
Faculdade de Direito da Universidade do Porto**

**Coordenadora da Pós-graduação
Prof.ª Dr.ª Glória Teixeira**

**Joana Patrícia de Oliveira Santos
2005**

I – INTRODUÇÃO

1.1 Breves considerações

O estudo da responsabilidade dos gestores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais oferece infindáveis vias de pesquisa possíveis correspondentes a diferentes formas de perspectivação, de abordagem e de tratamento do tema.

Esta temática da responsabilidade dos membros dos órgãos sociais por dívidas de natureza tributária tem revelado muito interesse devido ao seu complexo regime e à sua evolução ao longo dos tempos, e sobretudo em virtude da onerosidade e relevância que se revestem os encargos tributários para a sociedade.

Assim, comparamos o fenómeno da responsabilidade tributária subsidiária à figura mitológica Hidra¹, que quando se lhe cortava uma cabeça, logo surgiam, prontamente, duas no seu lugar. É o que tem surgido com o fenómeno que iremos analisar, visto que o credor Estado explora as mais variadas formas de responsabilizar, de forma a conferir meios de garantia mais eficazes na cobrança coerciva dos seus créditos. Saliente-se que o Estado vem beneficiando, no âmbito tributário, de um regime privilegiado face aos demais credores sociais. O credor Estado, no que toca à responsabilidade tributária dos gestores, vem gozando de uma presunção de culpa dos gestores que, além de o beneficiar em termos de prova, onera os responsáveis com o ónus da prova de um facto negativo: o ónus da não culpa.

Interessa-nos essencialmente, neste trabalho, considerar apenas a responsabilidade inerente ao cargo de gestor das sociedades comerciais – englobando nesta expressão os gerentes, administradores ou directores das sociedades comerciais; bem como os casos especiais da responsabilidade dos membros de fiscalização, dos revisores oficiais de contas e dos técnicos oficiais de contas à luz do nosso ordenamento jurídico.

Responsabilidade que, tem sido nos últimos tempos palco de aceso debate e que tem levantado aos gestores as mais diversas e pertinentes interrogações, senão mesmo angústias, sendo certo que a última e mais premente de todas é, seguramente, aquela que tem a ver com a questão: *Em que medida é que eu,*

¹ In *Enciclopédia de Mitologia*, de ARTHUR COTTERELL, pág. 48. Hidra era uma serpente de nove cabeças que o herói Hércules derrotou ao queimar oito cabeças e ao enterrar a nona cabeça – que era imortal – num pântano sob um enorme rochedo.

gestor, respondo, pessoal e patrimonialmente perante terceiros, pelos actos ou omissões da minha gestão?

Começamos este escrito por dirigir algumas palavras a aflorar sumariamente a evolução histórica dos regimes legais de responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores, e debruçamo-nos sobre o actual panorama legislativo.

No que à fenomenologia respeita, cabe salientar a análise mais aprofundada e pormenorizada da fase correspondente ao actual regime jurídico, constante no artigo 24º da Lei Geral Tributária.

Faremos uma alusão a cada um dos números que compõem o artigo em análise, desmembrando o presente artigo numa alusão à responsabilização dos titulares dos órgãos das pessoas colectivas, à responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização e dos Revisores Oficiais de Contas e à responsabilidade dos Técnicos Oficiais de Contas.

De salientar que o nosso Código das Sociedades Comerciais impõe aos membros dos órgãos de administração um conjunto de deveres que entre outros intuitos conforma positivamente o exercício da actividade da administração das sociedades comerciais, e cuja violação decorrerá eventualmente responsabilidade para os mesmos. Os administradores tomam um património alheio que é o património da sociedade que foi inicialmente constituído pelas entradas dos sócios, para com este património e administrando-o da melhor forma, exercerem o objecto societário, com um fim último que é o lucro.

Pelo que, a sociedade tem interesse em que o seu património seja correctamente afecto e utilizado, de modo a que se venha a gerar lucros, na medida em que estes consubstanciam o fim societário, pois estes contribuirão com bens vislumbrando a obtenção de um retorno lucrativo. Mas para além da sociedade, e dos sócios, existem outros interesses que serão afectados caso os administradores não persigam o fim lucrativo, ou efectuem uma administração danosa, na medida em que os interesses dos credores da sociedade em obterem a satisfação dos seus créditos também dependem de forma vital de como é exercida a actividade da administração. Pelo que uma gestão ruínosa ou mesmo negligente compromete ou põe em perigo a realização dos interesses dos credores, já uma gestão diligente e proveitosa, porque se propõe a conservar e incrementar o património societário contribui largamente para a satisfação dos interesses dos credores sociais.

Em face do exposto, compreende-se que a ordem jurídica não se pode esgotar na prescrição normativa. O direito exige simultaneamente a validade fáctica, propiciada pelo critério de sanção, a ordem jurídica não pode ficar

indiferente a situações ilícitas, negligentes e danosas praticadas pelos membros dos órgãos de administração, gestão ou direcção de uma sociedade comercial, tendo de intervir e de certa forma punir, responsabilizando os administradores pelos seus actos que lesem os credores sociais, mas estes actos terão de ser ilícitos (contrários à lei ou às disposições contratuais), culposos (dolosos ou negligentes), e provocar danos (existência de danos resultantes da conduta –nexo de causalidade).

Os mecanismos de responsabilização dos gestores perante os credores sociais têm assumido um novo protagonismo nos tempos hodiernos, mormente face a um crescente esvaziamento da respectiva função de garantia dos credores sociais.

Neste contexto, a opção por uma responsabilização “directa” dos gestores por algumas das dívidas tributárias da sociedade surge como uma solução factível e que tem sido aceite como ferramenta auxiliar no combate ao incumprimento das dívidas sociais e à dissipação do património social.

II – BREVE NOTA SOBRE A EVOLUÇÃO DOS REGIMES LEGAIS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GERENTES OU ADMINISTRADORES

A responsabilidade tributária surgiu regulada, pela primeira vez, no nosso Direito, através do DL nº17730, de 7 de Dezembro de 1929, cujo artigo 1º tinha a seguinte redacção:

“Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que os houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade”

Ora, era evidente que o regime previsto era extremamente gravoso e amplo, uma vez que abrangia quaisquer dívidas ao Estado, independentemente da sua natureza, que durante o período de exercício de funções pelos gerentes e administradores fossem liquidadas ou impostas, e uma vez que o gestor poderia responder, ilimitadamente, com todo o seu património, pelas dívidas da sociedade ao estado. Com efeito, como o Prof. Teixeira Ribeiro escreveu, a responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes *“começou por ser, quando foi criada em 1929... uma responsabilidade aparentemente sem quaisquer limitações de ordem legal”*²

Contudo e na esteira do que acrescentou o mesmo autor, *“... as limitações vieram a ser reconhecidas pela jurisprudência ao interpretar aquele artigo”*. Efectivamente a jurisprudência limitou os termos demasiado amplos dessa responsabilidade, por um lado esclarecendo que a responsabilidade dos administradores e gerentes era subsidiária relativamente à sociedade e solidária entre os mesmos, e por outro lado, exigindo como pressuposto dessa responsabilidade subsidiária, o efectivo exercício dos cargos de gerência ou administração, afastando assim os gerentes ou administradores de direito que nunca exerceram a respectivas funções de facto.³ Caberia assim ao gestor de direito o ónus da prova de que não o era de facto.

A questão da exigência ou não exigência de culpa nem sequer se colocou.

² In anotação ao Acórdão do STA de 28 de Novembro de 1990, RLJ, ano 125, nº3815, pág.46 e ss.

³ ISABEL MARQUES DA SILVA, *In Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais*, Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 125

Esta orientação plasmada no primitivo diploma, manteve-se sem alterações (durante um período de cerca de cinquenta e sete anos) na redacção do artigo 16º do CPCI⁴ de 1963 e foi aplicada ao regime da falta de pagamento de Contribuições da Segurança Social através do DL nº512/76⁵, de 3/7 e posteriormente pelo artigo 13º do DL nº103/80 de 9/5.

O artigo 16º previa, no tocante a todas as dívidas ao Estado, designadamente por contribuições, impostos e multas, das quais fossem sujeitos passivos “empresas ou sociedades de responsabilidade limitada”, que eram “pessoal e solidariamente responsáveis”, “pelo período da sua gerência”, os administradores ou gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houvesse, se este tivesse sancionado o acto gerador da responsabilidade. (*in* ROA Abril 2001, Dr. Miguel Pupo Correia sobre a responsabilidade por dívidas sociais dos membros dos órgãos da sociedade)

Mais uma vez, e há semelhança da anterior disposição legal, os gerentes ou administradores eram responsáveis subsidiários pela generalidade das dívidas das sociedades ao Estado, pessoal e ilimitadamente, continuando sem se especificar se a culpa era ou não pressuposto dessa responsabilidade.

“Tratava-se portanto de uma responsabilidade *subsidiária* em relação à sociedade gerida – quando dotada de personalidade jurídica, baseando-se, portanto, na prévia excussão do património social e revertendo depois a execução contra os titulares dos órgãos sociais apenas pelo saldo sobejante. Tal responsabilidade era, ainda, *solidária* em relação às pessoas que, no respectivo período, tivessem exercido a gerência, podendo cada uma delas ser chamada a responder pela totalidade do saldo exequendo.”⁶

De acordo com estes preceitos, a doutrina e a jurisprudência continuaram a exigir o exercício efectivo das funções de gerência e a válida investidura no cargo, embora se discutisse se a responsabilidade dos gerentes e administradores se fundava numa culpa orgânica e funcional que originaria uma responsabilidade subsidiária objectiva ou numa presunção de culpa inilidível ou pressupunha uma culpa subjectiva.⁷

⁴ Aprovado pelo Decreto nº45005 de 27 de Abril de 1963. O Art.16º do CPCI – posteriormente alterado no seu artigo único, pelo Decreto-lei nº500/79, de 22 de Dezembro – retoma, no essencial a redacção do artigo 1º do Decreto nº17730 de 7 de Dezembro de 1929

⁵ Art.4º Decreto-lei nº512/76 – este artigo estabeleceu pela 1ª vez – embora por remissão – a responsabilidade dos gestores por contribuições de segurança social pelo regime jurídico de segurança social.

⁶ Vide MIGUEL PUPO CORREIA, *in Sobre a responsabilidade por dívidas sociais*, ROA, Abril 2001 pag.693 e ss.

⁷ Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *ob. cit.* pag.125

Era entendimento dominante da doutrina e jurisprudência que perante o credor Estado e a Segurança Social, os administradores e gerentes sujeitavam-se a um regime de culpa presumida que, no fundo, se fundamentava numa “*simples culpa inerente ao exercício de funções, que se considerava demonstrada desde que tais dívidas não tivessem sido pagas e aqueles tivessem efectivamente exercido funções de administração*”.⁸

Esta presunção surgia do facto de o pagamento de impostos ser do interesse público e de a ele corresponder um dever legal, cuja violação era um facto ilícito que se presumia culposo.

“Demonstrada a gerência de direito e de facto, presumida estava *juris et de jure* a culpa funcional do agente. (...) O incumprimento das obrigações públicas representava, assim, uma violação do desempenho do estatuto funcional do agente, falando-se, então, que este agia, se tal ocorresse, com aquela culpa funcional”⁹

De acrescentar que a responsabilidade prevista só pode ser aplicada se se verificarem duas condições: a gerência de direito e a gerência de facto. É necessário que o gerente exerça real e efectivamente o respectivo cargo. Constitui jurisprudência corrente a doutrina de que para se verificar a responsabilidade pessoal dos gerentes não basta a existência de uma gerência nominal ou de direito; é necessário que ocorra uma gerência de facto, ou seja, o exercício real e efectivo do cargo.¹⁰

Através do mencionado artigo 16º do CPCI, o legislador atribuiu ao Estado uma situação privilegiada, uma vez que, para a Fazenda Pública reverter contra o gerente a dívida fiscal, bastava demonstrar nos termos do citado artigo que o gerente ou administrador tinha essa qualidade e que o património social era insuficiente para a satisfação da dívida enquanto o credor privado tinha, nos termos da lei comercial, de provar que o gerente culposamente dissipara o património da empresa. No fundo, era exigida aos gerentes e administradores no exercício das suas funções, a diligência do *Bonus Pater Familias* retratada no nº2 do artigo 487º do CC mas nas relações destes com o Estado, essa diligência era qualificada.

Destarte, foram surgindo alguns problemas face a esta fórmula legal na determinação da conexão temporal entre o exercício da gestão na empresa e o ilícito de não pagamento. A doutrina respondeu a esta questão considerando que

⁸ Vide ISABEL MARQUES DA SILVA, *ob. cit.*, pág. 126

⁹ Cfr. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, Almedina, Coimbra, 2004, pág. 111

¹⁰ Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de Dezembro de 1997, Processo nº22007, *in* Ciência e Técnica Fiscal, nº389, Janeiro/Março, 1998

tanto era responsável o gestor ao tempo da verificação do facto tributário com aquele que o fosse ao tempo da respectiva liquidação. Para sustentar esta posição a jurisprudência entendia que *“por um lado são os gerentes quem actua em nome da sociedade como órgãos, estando assim organicamente ligados à prática dos actos de que deriva a obrigação do tributo e à apresentação das respectivas declarações, através das quais, por via de regra, a Administração fiscal toma conhecimento dos elementos necessários à liquidação e, por outro, e na mesma qualidade, devem providenciar no sentido de os impostos serem pagos atempadamente, isto é, no período de cobrança voluntária”*

Para além disto, a formulação do artigo parecia estender este regime a quaisquer dívidas, ao referir contribuições, impostos, multas ou quaisquer outras dívidas ao Estado, o que exigiu por parte da Jurisprudência um esforço no sentido de restringir a letra do artigo a abranger apenas as dívidas de natureza tributária.¹¹

Este regime extremamente severo compeliu os tribunais a exigirem a cumulação da gerência nominal com o exercício real e efectivo da mesma¹², à semelhança do que a doutrina e jurisprudência faziam face ao Decreto nº17730 de 7/12 de 1929. Todavia, este pressuposto da responsabilidade, contribui não raras vezes para situações de grande injustiça, uma vez que, o tribunal, depois de provada a gestão de direito, presumia a gestão de facto. Conforme afirmam Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, em anotação ao artigo 16º, in CPCI Comentado e Anotado, 2ª Ed., pag.90 *“Verificada a gerência de direito, presume-se a gerência de facto. É ao responsável subsidiário que em sede de oposição à execução cabe o ónus da prova de que, apesar da gerência de direito, não exerceu a gerência de facto”*. Ora, tal redundava muitas vezes numa *“diabolica probatio”*.

Noutras situações verificava-se o oposto e era desresponsabilizado o gestor que efectivamente tinha a seu cargo a gestão da empresa, por não ter sido formalmente investido nessa função.

O próprio legislador entendeu a necessidade de temperar este regime tão gravoso e atendendo ao princípio da culpa como pressuposto da

¹¹ Veja-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 9 de Junho de 1971, Processo nº16368 e de 1 de Abril de 1981, Processo nº001637, www.dgsi.pt

¹² Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10 de Fevereiro de 2004, Processo nº01109. “I- No regime do art.16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o oponente que tenha exercido a gerência efectiva da sociedade executada, pelo período a que respeita a dívida exequenda, é parte legítima na respectiva execução fiscal. II - A responsabilidade dos gerentes, nesse regime, é doutrinariamente justificada pela ficção de uma espécie de culpa: a chamada culpa funcional. III - Essa culpa funcional integra uma modalidade de culpa presumida, estabelecida de modo inilidível, iuris et de iure, inexoravelmente decorrente do efectivo exercício do cargo de gerência...”

responsabilidade, veio esta orientação a ser alterada pelo artigo único¹³ do DL n°68/87 de 9 de Fevereiro, cujo preâmbulo referia que *“perde sentido, cada vez mais, dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionadamente privilegiado perante os demais credores sociais”*.

Ora, o artigo 78° do Código das Sociedades Comerciais só responsabiliza os gerentes e administradores perante os credores sociais quando os interessados demonstrassem que os mesmos tinham culposamente tornado insuficiente o património social. A culpa dos gerentes e administradores tinha de ser alegada e provada em juízo, recaindo sobre o Estado o ónus de provar que tinha sido o comportamento censurável do gestor que tornara o património social insuficiente para a satisfação da dívida.¹⁴

A responsabilidade tributária deixou de se limitar aos gerentes e administradores que exerciam efectivamente as suas funções, abrangendo também os gerentes ou administradores meramente nominais. Esta alusão já havia sido feita no preâmbulo do mencionado diploma ao dispor *“vistas bem as coisas, o titular de um cargo directivo que não o exerce efectivamente estará, por isso, pelo menos numa perspectiva virtual, a inobservar um dever de diligência, não justificando, pois, um regime de favor”*.

Com este regime, deixou de ser suficiente para a constituição da responsabilidade subsidiária a cumulação da gerência de direito com a gerência de facto, passando a ser necessária igualmente uma conduta do administrador ou gerente susceptível de um juízo de desvalor da Administração Tributária, ou seja, censurável à luz das disposições legais e contratuais aplicáveis à protecção dos credores.

Deste modo, enquanto no regime do artigo 16° do CPCI se entendia que bastaria a simples culpa funcional dos administradores ou gerentes – pelo facto de serem eles como elementos representativos das sociedades quem exteriorizava a vontade das mesmas nos mais diversos negócios – no novo

¹³ O artigo dispunha que *“a responsabilidade dos gerentes e administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16° do Código de Processo das Contribuições e Impostos aprovado pelo DL 45005 de 27 de Abril de 1963 e no artigo 13° do DL n°103/80 de 9 de Maio é aplicável o regime do artigo 78° do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo DL n°262/86 de 2 de Setembro”*.

¹⁴ ISABEL MARQUES DA SILVA, *ob. cit.*, pág. 127. A Autora refere a polémica analisada em torno da natureza jurídica da norma contida no artigo único do DL n°68/87, a qual foi encarada por uns como uma norma interpretativa dos artigos 16° do CPCI e art. 13° do DL 103/80 com a consequência que se aplicava retroactivamente, exigindo-se a alegação e prova da culpa pelo credor tributário para processos relativos a dívidas anteriores à sua entrada em vigor; e por outros como um regime legal inovador, aplicável apenas a casos futuros. Na teia da mesma Autora, apesar da doutrina dominante se inclinar para o carácter interpretativo da disposição, o Supremo Tribunal Administrativo considerou a norma como um regime inovador, aplicável somente para o futuro.

regime, passou a ser necessária a culpa efectiva dos mesmos, nos casos de insuficiência do património da sociedade para pagamento dos créditos fiscais.

Ao regime do DL nº68/87 sucedeu o estabelecido no artigo 13^o¹⁵ do Código de Processo Tributário, que de certa forma fez ressurgir a presunção de culpa (culpa presumida) dos gerentes e administradores na insuficiência do património social para satisfação dos créditos tributários, ficando a cargo destes o ónus de provar que a insuficiência não se deveu a culpa sua.

Assim, desde 1 de Julho de 1991, que passou de novo a caber aos gerentes e administradores o ónus de alegação e prova da ausência de culpa se quiserem afastar a sua responsabilidade por dívidas tributárias da sociedade.¹⁶

Ressalve-se que este artigo foi recebido com muita relutância por parte da doutrina, uma vez que plasmava um regresso à culpa funcional do Decreto de 1929, uma vez que recaía sobre o gerente ou o administrador fazer prova negativa da sua culpa, prova esta que se revela sempre difícil de fazer.

Na análise desta norma legal DIOGO LEITE DE CAMPOS E MÓNICA HORTA DE CAMPOS, pugnaram pela inconstitucionalidade do preceituado no artigo 13^o do CPT o qual consideram insuficientemente justificado violando, deste modo, os princípios constitucionais da necessidade, adequação e proporcionalidade consagrados no artigo 2^o e nº2 do artigo 266^o da CRP, uma vez que entende o Ilustre Professor que o legislador pretendia criar com a inversão do ónus da prova contra o responsável subsidiário um novo sujeito passivo, violando o princípio da capacidade contributiva consagrado no artigo 107^o da CRP.¹⁷

Este regime implicou um retrocesso em face do DL 68/87, contudo não podemos esquecer a sua importância no que concerne à questão fulcral da culpa e a definição do que é uma conduta censurável ou não na gestão da empresa, nomeadamente através da ponderação dos vários factores que intervêm na

¹⁵ O nº1 do artigo 13^o dispunha que *“Os gerentes, administradores e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.”*

¹⁶ J. L. SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA, *in Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes*, Fisco nº70/71, Maio/Junho 1995, ano VII, pág. 98 a 107

¹⁷ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *in Direito Tributário*, 2^a Edição, pág. 384 e ss.

Vide também acerca da questão da inconstitucionalidade J. A. SEABRA DE FIGUEIREDO, *in A Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal*, Vida Económica, 1996/1997, pág. 59

gestão da empresa e aos quais esta é vulnerável, como as oscilações de mercado, a dimensão da empresa e o sector económico a que pertence.¹⁸

O legislador tributário reincide no estabelecimento da presunção de culpa com a conseqüente exigência da sua elisão, incorrendo novamente naquilo que quase se poderia considerar como um novo acto de prepotência do Estado. Assim, o artigo 13º, não assenta na culpa funcional mas sim na presunção de culpa¹⁹ dos gestores e administradores na insuficiência do património social, a qual, apesar de presumida, podia ser ilidida nos termos gerais, ónus este demasiado pesado, por se tratar de uma prova negativa. A culpa funcional, pelo contrário, nem sequer podia ser afastada, a não ser que se provasse que as funções não eram exercidas de facto. Contudo e apesar destas diferenças, a Administração Fiscal ainda fazia assentar a responsabilidade numa verdadeira *culpa orgânica* e *funcional* como expressamente afirmou no ofício-circulado nº1675/95 de 17 de Abril.²⁰

“A reforma fiscal da tributação directa de 1989 não foi precedida da instituição de uma lei geral tributária que clarificasse os princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias dos contribuintes e os poderes da administração tributária. O Código de Processo Tributário, na esteira do Código de Processo das Contribuições e Impostos, viria a dispor genericamente, no título I, sobre as

¹⁸ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 22 de Setembro de 2005, Processo nº00334, *in* www.dgsi.pt, “I – Para ilidir a presunção de culpa consagrada no art. 13º do CPT o gerente tem de provar que não existiu qualquer relação causal entre a sua actuação e a insuficiência patrimonial da empresa que geriu, pois que a culpa que releva é a que decorre do incumprimento das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores, mas só quando de tal incumprimento resulte, em nexo de causalidade adequada, a insuficiência do património social para a satisfação de créditos. II – Por isso, não lhe basta alegar e provar que todo o património social foi penhorado e vendido para cobrança coerciva de dívidas tributárias, sendo necessário que demonstre ter agido com a diligência própria de um bonus pater familiae, como um gerente competente e criterioso que desenvolveu todos os seus esforços e empregou o melhor do seu saber para evitar essa penhora e venda forçada de todo o património social, provando factos demonstrativos de que esse desaparecimento coercivo do património não se ficou a dever à sua gestão da sociedade devedora originária”

¹⁹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30 de Março de 2004, Processo nº00921 *in* www.dgsi.pt “ I– No art. 13º do CPT institui-se uma presunção «iuris tantum», a favor do Fisco, da existência de gerência de facto e da culpa na insuficiência patrimonial para a solvência dos créditos exequendos baseada na qualidade de gerente de direito, fazendo impender o ónus probatório da sua inexistência ao obrigado subsidiário. II – A culpa consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto (a diligência de um bom pai de família), quer no que respeita à responsabilidade extracontratual, quer no domínio da responsabilidade contratual – cf. artigos 487º, n.º 2 , e 799º , n.º 2 do Código Civil; Culpa, no sentido restrito traduz-se na omissão da diligência exigível: – o agente devia ter usado de uma diligência que não empregou – devia ter previsto o resultado ilícito, afim de o evitar e nem sequer o previu. Ou, se previu, não fez o necessário para o evitar, não usou das adequadas cautelas para que ele se não produzisse.”

²⁰ Vide também acerca da questão da culpa os acórdãos: Tribunal Central Administrativo Sul de 8 de Março de 2005, o Processo nº01358, de 18 de Junho de 2002, Processo nº5505, *in* www.dgsi.pt

relações tributárias, especialmente as principais garantias dos contribuintes, mas continua a fazer-se sentir a ausência dessa peça processual.”

É tempo de suprir esta lacuna e dotar o sistema tributário português de um meio que o fará aproximar decididamente do sistema tributário das sociedades democráticas mais avançadas - preâmbulo de Decreto-lei nº398/98 de 17 de Dezembro que aprovou a Lei Geral Tributária.

III – EXPLICAÇÃO E DETERMINAÇÃO DO ÂMBITO DO ARTIGO 24º – “RESPONSABILIDADE DOS MEMBROS DE CORPOS SOCIAIS E RESPONSÁVEIS TÉCNICOS”

A Lei Geral Tributária actualmente em vigor²¹ e que revogou, entre outros, o artigo 13º do CPT, foi aprovada pelo DL nº398/98 de 17 de Dezembro, e entrou em vigor a 1 de Janeiro de 1999.

Para um cabal enquadramento da questão da responsabilidade tributária²² subsidiária, há que proceder a uma interpretação cuidada do disposto no artigo 24º da LGT²³, conforme nos dispusemos no início do presente escrito.

Esta interpretação, naturalmente, terá de obedecer aos princípios da *Segurança e Certeza Jurídica, base da sustentação do Estado de Direito Democrático, bem como ao princípio da Legalidade.*²⁴

²¹ Aprovada no seguimento da lei de autorização para publicação de uma lei geral tributária (Lei nº41/98 de 4 de Agosto).

²² Veja-se o estudo exaustivo e muito completo acerca da evolução legislativa portuguesa dos sistemas tributários e da problemática da responsabilidade da Autora SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *in A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*, Almedina, 2000, pág. 41 a 95.

²³ Redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro que estendeu a responsabilidade tributária subsidiária aos administradores, directores e gerentes que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados, compreendendo assim, todas as pessoas colectivas.

As alterações em relação à redacção original resumem-se à substituição de “funções de administração” por “funções de gestão e administração” (no nº1 do artigo), e “sociedade” (na alínea a) do mesmo nº1) por “pessoa(s) colectiva(s) ou ente(s) fiscalmente equiparável(eis)” e de “sociedades” (no nº2) por “pessoas colectivas”.

²⁴ Com efeito, de acordo com o nº1 do artigo 11º da LGT, as normas fiscais devem ser interpretadas como quaisquer outras normas, seguindo os princípios gerais de interpretação constantes do artigo 9º do CC.

A Constituição da República Portuguesa estabelece princípios que hão-de nortear a disciplina fiscal sob pena de inconstitucionalidade. Podemos enunciar como princípios fiscais, o princípio da legalidade (artigo 165º, nº1, alínea i) e o artigo 103º, nº2 da CRP); o princípio da igualdade fiscal (artigo 13º, nº1 e 2 e artigo 104º, nº 2 da CRP); o princípio da consideração fiscal da família (artigo 67º, nº2, alínea f) e artigo 104º, nº1 da CRP); o princípio do respeito pelos direitos, liberdades e garantias (artigo 2º e 9º da CRP); o princípio do Estado Social (artigo 103º, nº1 da CRP) e o princípio da tributação pelo lucro real (artigo 104º, nº2 da CRP).

No que concerne à interpretação e integração de normas fiscais damos especial relevo ao princípio da legalidade.

A Constituição estabelece uma reserva de lei formal e uma reserva de lei material em matéria fiscal. Está consagrada uma reserva de lei formal nos termos do artigo 165º, nº1, 1ª parte, alínea i), uma vez que é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre a criação dos impostos e do sistema fiscal, salvo se for concedida autorização legislativa ao Governo nessa matéria. Está também consagrada uma reserva de lei material que se traduz numa obrigação de constar da lei toda a disciplina essencial de cada imposto, o que, nos termos do artigo 103º, nº2 da Constituição inclui a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

O interprete e aplicador da norma fiscal tem de ter presente que não poderão ser exigidos ao contribuinte impostos que não sejam criados e cuja disciplina não esteja disciplinada na lei, ou seja, que seja a lei a

Assim sendo, dispõe esse preceito:

“1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

2. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

3. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também aos técnicos oficiais de contas em caso de 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.”

O nº1 do artigo 24º carece, desde logo, de clarificação quanto a alguns dos conceitos que utiliza, designadamente quanto aos conceitos de “ainda que somente de facto”, “entes fiscalmente equiparados”, “subsidiariamente responsáveis” e “solidariamente entre si”.

Além dos administradores, directores e gerentes, podem ser responsabilizadas as pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão.

Este exercício de facto tem sido entendido pela jurisprudência como: “(..) *a gerência efectiva, de facto, traduzida na prática de actos de administração ou disposição em nome e no interesse da sociedade* (..)”²⁵

determinar todos os elementos essenciais dos impostos. Vinque-se que é entendimento de alguns autores que a única interpretação permitida pela lei fiscal é a interpretação literal, e que toda a interpretação que vá além da letra da lei se assume como violadora do princípio da legalidade. Ainda que não sejam de afastar as regras gerais de interpretação, para as quais a própria LGT remete, há sempre que ter em conta este princípio constitucional que de alguma forma se impõe como limite à interpretação das normas fiscais, interpretação esta que terá de ter igualmente em consideração a protecção da confiança e segurança jurídica dos contribuintes.

²⁵ Veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo, Contencioso Tributário, 2º Juízo, datado de 25-05-2004, Processo nº00072/04, *in* www.dgsi.pt

Cabe ainda referir, como última nota relativamente a esta questão, que o exercício de facto de funções é apenas mencionado no número 1 do artigo 24º e não no número 2, o que nos permite, *a contrario*, afastar a possibilidade de responsabilização de pessoas que pudessem eventualmente exercer funções de fiscalização somente de facto.²⁶

No que concerne aos “entes fiscalmente equiparados” às pessoas colectivas, os mesmos podem ser identificados como os restantes sujeitos passivos de IRC que não as pessoas colectivas. De facto, as pessoas colectivas são tributadas, em primeira linha, em sede de IRC, logo ser-lhe-ão “fiscalmente equiparadas” as entidades que, não sendo juridicamente consideradas como “pessoas colectivas”, forem tributadas na mesma sede que estas.

Assim, e apelando ao disposto no artigo 2º, número 1 alínea b) e c) e número 2 do CIRC, podemos considerar “entes fiscalmente equiparados” às pessoas colectivas:

b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;

c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

2- Consideram-se incluídas na alínea b) do nº1, designadamente, as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, anteriormente ao registo definitivo.”

É, por isso, um conceito particularmente vasto e abrangente.

²⁶ Por outro lado, certo é que, no que concerne aos Revisores Oficiais de Contas, o exercício de facto de funções não faria sentido, na medida em que as funções de revisão/ auditoria às contas, pressupõem um vínculo contratual preexistente entre o Revisor Oficial de Contas e a entidade revisada (veja-se o disposto no artigo 53º do DL nº487/99 de 16 de Novembro).

A questão podia surgir no caso de inexistência de contrato escrito, mas mesmo nesse casos, nos termos do referido artigo, presume-se o contrato celebrado verbalmente e nulo por inobservância do requisito legal, sendo tal nulidade inoponível a terceiros de boa fé.

Ou seja, ainda que não exista qualquer contrato escrito, basta haver uma aceitação de funções por parte do Revisor Oficial de Contas e, conseqüentemente, o exercício das mesmas, para que se entenda que existe um vínculo contratual, vínculo esse que, ainda que nulo por não ter sido reduzido a escrito, não deixa de produzir os seus efeitos em sede de accionamento do mecanismo da responsabilidade tributária subsidiária, uma vez que a Administração Tributária será, neste caso, considerada como terceiro de boa fé.

Já o conceito de “subsidiário”²⁷ é definido no Dicionário da Língua Portuguesa como o “*que vem em reforço ou apoio de*” e “solidário” como o “*que tem interesses e responsabilidade mútuos que torna cada um de muitos obrigado ao pagamento total da dívida*”.

Os artigos 21º, 22º e 23º da LGT, *infra* transcritos, estabelecem o regime da solidariedade e subsidiariedade na relação jurídica tributária:

Artigo 21º – Solidariedade passiva

1 – Salvo disposição da lei em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.

2 – No caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, os sócios ou membros são responsáveis, com aqueles e entre si, pelos impostos em dívida.

Artigo 22º – Responsabilidade tributária

1 – A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.

2 – Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas.

3 – A responsabilidade por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.

4 – As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

Artigo 23º – Responsabilidade tributária subsidiária

1 – A responsabilidade tributária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal.

2 – A reversão contra o responsável subsidiário dependa da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.

3 – Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável

²⁷ Dicionário da Língua Portuguesa Online, Texto Editora, <http://www.priberam.pt/dlo/dlo.aspx>

subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei.

4 – A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.

5 – O responsável subsidiário fica isento de juros de mora e custas se, citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição.

6 – O disposto no número anterior 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.”

Nas palavras de J.L. Saldanha Sanches *“Responsabilidade subsidiária: a dívida não é sua, é da empresa em que ele foi titular de um órgão. Apenas se ele tiver agido com culpa a dívida poderá mudar de sujeito passivo. Torna-se devedor do imposto da pessoa colectiva (IRC, IRS retido por conta, IVA) que em princípio nunca iria pagar enquanto pessoa singular”*.²⁸

E é o Código Civil, de aplicação complementar em sede de relações jurídicas tributárias²⁹, que nos dá a definição legal de solidariedade, no seu artigo 512º: *“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.”*

Assim, e sumariando o que ficou dito até agora, os administradores, directores e gerentes, bem como os ROC e os TOC, são responsáveis (verificados determinados pressupostos e mutuamente entre si) pelas dívidas tributárias das entidades nas quais exerçam funções, quando o património destas não seja suficiente para a sua satisfação.

O conceito de “dívida tributária” merece, também, clarificação.

De acordo com o dicionário da Língua Portuguesa³⁰ “dívida” é *“aquilo que se deve”*, e neste caso, trata-se daquilo que se deve relativamente a “tributos”.

O conceito de tributo é, em si, muitíssimo abrangente e tem sido amplamente discutido na doutrina. Nuno Sá Gomes define-o como *“a prestação patrimonial definitiva estabelecida por lei, em sentido lato, a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, para satisfação de*

²⁸ J. L. Saldanha Sanches, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, pág.153

²⁹ Veja-se o artigo 2º da LGT

³⁰ Dicionário da Língua Portuguesa Online, Texto Editora, <http://www.priberam.pt/dlo/dlo.aspx>

fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos e não depende de vínculos anteriores".³¹

Assim, e após esta sucinta clarificação, nos termos do artigo 24º da LGT, as pessoas aí indicadas são subsidiariamente responsáveis em relação às sociedades ou demais pessoas colectivas em que exerçam, ainda que só de facto, funções e solidariamente entre si.

Este regime actualmente em vigor comporta algumas alterações em face do preceituado no artigo 13º do CPT, quer no que concerne ao alargamento do seu âmbito, uma vez que alargou a responsabilidade a todos os tributos, aos administradores ou gerentes das cooperativas e empresas públicas e aos administradores nominais, e excluiu do seu âmbito de aplicação as empresas singulares, quer no que se confina à distribuição mais equilibrada do ónus da prova, uma vez que procedeu a uma distribuição do ónus da prova mais favorável aos administradores ou gerentes, pelo facto de impor à Administração Tributária a prova da culpa dos administradores ou gerentes relativamente às dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, e aos administradores ou gerentes a prova de ausência de culpa na insuficiência do património da sociedade no respeitante às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo.

³¹ NUNO SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Editora Rei dos Livros, Volume I, 1995, pág. 59.

IV – A RESPONSABILIZAÇÃO DOS TITULARES DOS ÓRGÃOS DAS PESSOAS COLECTIVAS

Nas palavras de J. L. Saldanha Sanches³² a norma do referenciado artigo 24º *“pretende definir a “responsabilidade dos membros de corpos sociais responsáveis técnicos” de sociedades comerciais e outras pessoas colectivas e coloca na mesma linha de responsabilidade situações muito diversas:*

Em primeiro lugar, temos a responsabilidade dos titulares dos órgãos de gestão das sociedades: os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas.

Temos um património autónomo sujeito à direcção, administração e gestão de certas pessoas. Um património que pertence a uma pessoa colectiva. O cumprimento das obrigações tributárias dessa pessoa colectiva depende de decisões tomadas por pessoas singulares: a norma, ultrapassando o princípio da responsabilidade limitada das pessoas colectivas, em especial sociedades, como forma de obter o cumprimento dos comandos nela contidos, responsabiliza patrimonialmente as pessoas singulares em caso de incumprimento da pessoa colectiva.”

Na esteira do mesmo autor *“Trata-se de uma responsabilidade pessoal e subsidiária, com um carácter marcadamente sancionatório.*

Responsabilidade pessoal na medida em que, caso fiquem por cumprir dívidas fiscais destas entidades, sempre que o seu património se mostre incapaz de desempenhar essa função geral de garantia e tal insuficiência possa ser imputada a um comportamento culposo do representante este vai responder com o seu património pessoal por essas mesmas dívidas.

Responsabilidade subsidiária: a dívida não é sua é da empresa em que foi titular de órgão. Apenas se ele tiver agido com culpa a dívida poderá mudar de sujeito passivo. Torna-se devedor de um imposto da pessoa colectiva (IRS, IRS detido por conta, IVA) que em princípio nunca iria pagar enquanto pessoa singular”.

Aqui encontramos uma responsabilidade subsidiária de segunda linha: ou seja, só depois de demonstrada a insuficiência do património do devedor para fazer face à obrigação é que o *“garante”* da obrigação pode ser chamado a responder por uma dívida fiscal que não é a sua.

Em segundo lugar, *“igualmente responsabilizado no mesmo artigo da LGT, mas com uma posição jurídica inteiramente distinta (culpa in vigilando), são os titulares dos órgãos da sociedade ou da pessoa colectiva encarregados de*

³² J. L. SALDANHA SANCHES, *ob .cit*, pág. 152 e ss.

garantir a observância por estas da lei civil ou fiscal. E por isso poderão responder pelas dívidas tributárias os membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas (auditores financeiros) se não cumprirem as suas funções de fiscalização.

E aqui não se trata da responsabilidade pela prática do acto de não-entrega de imposto em dívida ou, eventualmente, de violação de outros deveres de cooperação (falsificação da escrita comercial), mas sim não revelação de tais factos, se deverem ser por eles conhecidos, na necessária certificação das contas das sociedades ou das pessoas colectivas que têm por dever auditar: e apenas nesses casos.

E em última linha ainda uma possível responsabilidade dos técnicos oficiais de contas sempre que se demonstrar que subscreveram conscientemente falsa declarações fiscais.”

1. ÂMBITO DA RESPONSABILIDADE

1.1. ÂMBITO MATERIAL

Conforme já analisado anteriormente, o artigo 13º do CPT tinha o seu âmbito material ligado às contribuições e impostos. Actualmente, e de acordo com a leitura do artigo 24º da LGT, já não faz referência às contribuições e impostos, identificando como objecto da responsabilidade tributária as dívidas tributárias.³³

Para se compreender a amplitude da expressão é necessário analisar o nº2 do artigo 3º da LGT, no qual o legislador estabelece que os tributos compreendem os impostos, incluindo aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

Da análise deste nº2 somos levados a concluir que as dívidas tributárias referidas nas alíneas a) e b) do nº1 do artigo 24º abrangem impostos e taxas, já que para esta Lei ambos são considerados tributos, representando o artigo 24º

³³ PEDRO SOUSA E SILVA, in “ A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na lei geral tributária e no novo CPPT”, Revista da Ordem dos Advogados, ano 60, Dezembro 2000. pág. 1453, exclui as dívidas à Segurança Social do regime do artigo 24º da LGT pois, entende que o regime do artigo 78º do Código das sociedades Comerciais aplicado por força do DL nº68/87 ao artigo 13º do DL nº103/80 de 9/5, que consagra o regime jurídico das Contribuições para a Previdência, continua a ter aplicação relativamente às dívidas à Segurança Social, uma vez que o DL nº68/87 era aplicável ao regime do revogado artigo 16º do CPCI e ao referido artigo 3º do DL nº103/80 de 9/5 o qual ainda se encontra em vigor. O Autor conclui assim que as dívidas à Segurança Social estão sujeitas a um regime específico do artigo 78º do CSC por força da aplicação do artigo único do DL nº68/87 ao ainda em vigor artigo 13º do DL nº103/80 de 9/5.

um alargamento da responsabilidade dos gestores face à redacção do artigo 13º do CPT.

Parte da doutrina, nomeadamente Diogo Leite de Campos³⁴ entende que esta posição não parece sustentável.

Este deslize técnico por parte do legislador parece ficar colmatado com a leitura do nº3 do artigo 3º da LGT ao dispor que “*o regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial*”.

Ora, para este autor, parece que o artigo 24º não poder ser aplicável às taxas sem manifestação expressa e inequívoca do legislador. A vontade expressa do legislador é exigida tendo em conta a natureza muito diferente dos impostos e das taxas e os meios de defesa que o Estado dispõe em relação a cada um.

As taxas têm de ser sujeitas a um regime especial, uma vez que não há qualquer razão imperiosa que justifique, em sede de responsabilidade tributária, um tratamento das taxas igual ao dos impostos. Até porque, tal tratamento fere, inclusivamente, a Constituição da República Portuguesa no seu artigo 18º, visto que o tratamento igual destas figuras envolve uma restrição do direito fundamental de propriedade consagrado no artigo 62º da CRP, injustificada, desnecessária e desproporcionada que a CRP não permite.³⁵

Por outro lado, coloca-se a questão de saber se as dívidas por entregas por conta do imposto devido a final a que a sociedade está obrigada no domínio do IRC, podem ser exigidas aos corpos sociais. Ora, e segundo o autor já referenciado, numa análise literal do preceito parece que sim. No entanto, uma parte da doutrina tem negado esse ponto de vista, entendendo ser extremamente injusto atribuir às dívidas das entregas por conta, natureza tributária, já que a dívida tributária ainda não se constituiu quando é exigida a entrega por conta, que uma vez é uma antecipação do pagamento e noutras uma prestação de caução imposta por lei.³⁶

No nosso modesto entendimento, esta parece-nos a melhor solução para uma questão tão delicada quanto esta.

1.2. ÂMBITO TEMPORAL

Face ao artigo 24º é extremamente importante definir a conexão temporal existente entre o exercício das funções de administração e a ocorrência do facto

³⁴ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *in Direito Tributário*, 2ª Edição, pág. 402 e ss.

Vide também ISABEL MARQUES DA SILVA, *ob. cit.*, pág. 134

³⁵ Vide Prof. GOMES CANOTILHO e Prof. VITAL MOREIRA, *in* anotações ao artigo 18º e artigo 62º, Constituição da República Portuguesa Anotada, pág. 144 e 330 e ss.

³⁶ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *ob. cit.*, pág. 402 e 403.

gerador do tributo e a sua liquidação, pois, o legislador deu tratamentos diferentes a um momento e outro com consequências muito sérias na inversão do ónus da prova.

Desta forma é possível, descortinar no artigo 24º nº1 dois casos de responsabilização dos gerentes, administradores ou directores pelas dívidas tributárias, correspondentes ao exercício de funções em momentos distintos.³⁷

Assim, Sofia de Vasconcelos Casimiro conclui que foram instituídos dois regimes distintos de responsabilidade do gestor, classificados de acordo com o fundamento, pelo qual, no entender da autora, o gestor é responsabilizado, a saber:

- a responsabilidade pela falta de pagamento;
- a responsabilidade pela diminuição do património.

2. REGIMES DA RESPONSABILIDADE

No trilho do pensamento subjacente à análise do artigo 24º, nº1, da LGT, efectuada por Sofia de Vasconcelos Casimiro, começaremos a nossa análise pela alínea b) do referenciado artigo, pois, entendemos que a prévia compreensão do regime inculcado nesta alínea permitirá um melhor entendimento da alínea a) desse mesmo artigo.

2.1. Responsabilidade pela falta de pagamento – exercício do cargo no fim do prazo de pagamento

A responsabilidade pela falta de pagamento das dívidas tributárias encontra-se prevista na alínea b) do nº1 do artigo 24º da LGT e corresponde à responsabilidade emergente do exercício das funções de administração no momento do final do prazo legal de pagamento ou entrega dos tributos, ou seja, reporta-se ao período no qual ocorre o fim do prazo de pagamento ou entrega do montante correspondente à dívida tributária, concluindo-se desta forma, que o período de exercício da gerência coincide com a data de vencimento das dívidas tributárias.

No artigo 24º, nº1, al. b), da LGT, presume-se que a falta de pagamento da obrigação tributária é imputável ao gestor.

Ressalve-se que, no regime do Código de Processo Tributário cabe sempre ao administrador ou gerente a prova da inexistência de culpa na insuficiência do

³⁷ Acerca da Bipartição de regimes, veja-se o estudo muito completo de SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, pág. 116 e ss., e TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *ob. cit.*, pág. 136 e ss.

património social para satisfação do crédito tributário relativamente às dívidas da sociedade por contribuições e impostos cujo facto constitutivo ou cujo vencimento tivesse ocorrido no exercício das suas funções.

Na Lei Geral Tributária só relativamente às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo (alínea b), do nº1 do artigo 24º) se impõe ao gerente ou administrador o ónus de provar que a falta de pagamento da sociedade não lhe é imputável.

Uma vez descortinada a demarcação temporal em que se enquadra o período de exercício da actividade do gestor, teremos de considerar os pressupostos de responsabilização desse gestor e que se consubstanciam na falta de pagamento ou entrega dos tributos, por parte da sociedade e a imputação dessa falta de pagamento ou entrega ao gestor.

Na base de qualquer situação de responsabilidade tem de estar, forçosamente, uma situação de ilicitude, isto é, um *“acto que contraria o disposto na lei, traduzindo-se num incumprimento de um dever por ela imposto ou consubstanciando uma prática por ela proibida”*.³⁸

No caso do accionamento a responsabilidade tributária subsidiária, esse incumprimento³⁹, ou inobservância de uma obrigação legal (ou contratual), é desde logo a inobservância de uma determinada conduta.

No que concerne aos pressupostos já indicados, dúvidas não subsistem uma vez que é pressuposto da existência da dívida tributária a falta de pagamento ou entrega do imposto, situações estas de fácil verificação, uma vez que se constata facilmente essa omissão ou comportamento que juridicamente não é permitido. No que diz respeito ao pressuposto da *imputação* têm-se levantado algumas dúvidas.⁴⁰

No entanto, independentemente do entendimento que se perfilhe e voltando ao conteúdo do artigo 24º, nº1, alínea b), da LGT, *imputação* tem sido interpretada como culpa, entendendo-se, pois, que esta disposição presume a culpa do gerente, administrador ou director.

Nos dizeres de António Lima Guerreiro *“...para a falta de pagamento originar responsabilidade subsidiária deve ser culposa, mas a culpa presume-se,*

³⁸ In ANA PRATA, *Dicionário Jurídico*, 3ª Edição revista e actualizada, Almedina, 1997, pág. 509.

³⁹ Verifica-se o incumprimento, inexecução, inadimplemento ou não cumprimento de uma obrigação sempre que a prestação devida deixe de ser efectuada nos exactos termos acordados ou impostos por lei. In ANA PRATA, *ob. cit.*, pág.532.

⁴⁰ Sobre as divergências existentes em torno das interpretações de *imputação* vide SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, pág. 118 e ss.

devendo a falta dela ser demonstrada pelo responsável subsidiário no exercício do direito de audição prévia ou na oposição à execução fiscal.”⁴¹

Assim, somos levados a concluir que a referenciada alínea pretende apenas prever a inversão do ónus da prova da culpa e tão só da culpa, enquanto vínculo de ordem psicológica que liga o acto ilícito ao agente, ao invés de uma inversão do ónus da prova da imputação, interpretada enquanto conjunto de todos os pressupostos da responsabilidade civil.⁴²

Por outro lado, cumpre-nos indagar qual seja essa responsabilidade do gestor pela falta de pagamento ou pela falta de entrega do tributo. Não restam dúvidas quanto à exigência de culpa por parte do gestor. Todavia, e uma vez que o conceito de culpa deverá ser analisado conquanto se confine a uma determinada acção ou omissão do gestor, cumpre-nos agora analisar qual a actuação ou omissão do gestor susceptível de provocar um juízo de censura e que coincida com a situação, plasmada na letra da lei, de, ao gestor, ser “... imputável a falta de pagamento” (artigo 24º nº1, al.b), *in fine*).

Para que exista culpa tem de, necessariamente, se verificar a violação de uma obrigação previamente estabelecida. Destarte, a figura da culpa só pode ser entendida enquanto inserida no contexto da inobservância de uma regra de conduta. *“Para que o gestor aja com culpa tem de, assim, primeiramente actuar ilicitamente e, desse modo, optar por uma omissão ou por um comportamento que juridicamente não lhe é permitido. Não poderá existir culpa sem que se verifique o preenchimento prévio desta condição”.*⁴³

Para responsabilizar o gestor nos termos desta alínea b), a lei apenas exige, de forma expressa, a falta de pagamento e a culpa do gestor nessa falta de pagamento, ou seja a actuação culposa nesse incumprimento. Ora, e salvo melhor opinião, a falta de pagamento ou de entrega das dívidas tributárias, juridicamente, é imputável apenas e tão-só à sociedade visto que esta é dotada de personalidade jurídica.⁴⁴ A obrigação de pagar ou entregar as dívidas tributárias é uma obrigação da sociedade, directamente imputável e direccionada à sua esfera jurídica e não pode, como tal, ser esta a obrigação violada pelo gestor. A sociedade é a devedora perante a Administração Fiscal e é sociedade

⁴¹ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *in Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001, pág. 142

DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIN SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *in Lei Geral Tributária comentada e anotada*,

⁴² NUNO SÁ GOMES, *in Manual de Direito Fiscal*, Editora Rei dos Livros, volume II, pág. 60 e 61. A responsabilidade fiscal está abrangida pela reserva absoluta de lei.

⁴³ SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, pág. 120

⁴⁴ Nos termos do artigo 5º do Código das Sociedades Comerciais

que não paga a dívida que sobre si recai, enquanto pessoa colectiva, pelo que o próprio incumprimento lhe é assacável directamente.

Somos forçados a concluir que o acto ilícito praticado pelo gestor tem de ser necessariamente outro. O acto ilícito praticado pelo gestor tem de ser resultante da inobservância de uma diversa disposição legal.

Esta tem-se revelado, contudo, uma árdua tarefa.

Nos sistemas anteriores à LGT, os vários autores repetiam constantemente que se verificaria aqui uma violação do dever de pagar, por parte do gestor.

Apurar qual o dever violado pelo gestor talvez seja a maior tarefa que caberá ao jurista em sede de responsabilidade do gestor, cuja violação culposa desencadeia a responsabilidade pelas dívidas tributárias da sociedade.

De forma a facilitar a identificação desta obrigação do gestor, cuja violação culposa desencadeia a responsabilidade pelas dívidas tributárias da sociedade comercial, a LGT veio consagrar o denominado “*dever de boa prática tributária*”, por força do qual é consagrado um especial dever de diligência no cumprimento dos deveres tributários daqueles que exerçam funções de administração que se presume violado caso tais deveres tributários não sejam cumpridos.

Este dever encontra-se previsto no artigo 32º da LGT.⁴⁵

De recordar que este especial dever de diligência em matéria tributária já estava implícito nos anteriores regimes de responsabilidade subsidiária, nos quais face à diferença de regime entre a Lei comercial e a responsabilidade tributária, nomeadamente a existência de presunção de culpa na responsabilidade tributária (Decreto de 1929, artigo 16º do CPCI e artigo 13º do CPT) era exigida mais diligência dos administradores relativamente ao credor Estado do que aos demais, sendo a falta dessa especial diligência sancionada com mais severidade do que nas relações entre credores privados.

Julgamos que a única obrigação do gestor é, não a de pagar a dívida tributária – obrigação que cabe à sociedade e apenas à sociedade – mas a de promover o pagamento das dívidas tributárias por parte da sociedade.⁴⁶ A alínea b) deverá ser interpretada como prevendo a responsabilização do gestor nos casos em que lhe sejam imputadas, culposamente, omissões ou actuações que,

⁴⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *in Lei Geral Tributária – comentada e anotada*, Vislis Editores, Lisboa, 2000, pág. 152, consideram que o artigo 32º, “*transpõe expressamente, para o campo do direito fiscal, um princípio bem conhecido, e cuja aplicação neste domínio era incontroversa*”.

⁴⁶ Cfr. SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, pág. 120 e ss., onde a Autora afirma que “a única obrigação do gestor é (...) a de promover o pagamento das dívidas tributárias por parte da sociedade”, pelo que será responsabilizado tal gestor nos termos do artigo 24º nº1 alínea b) da LGT, quando “*lhe sejam imputadas, culposamente, omissões ou actuações que por sua vez, impeçam o pagamento dos tributos por parte da sociedade*”.

por sua vez, impeçam o pagamento dos tributos por parte da sociedade. Podemos enunciar a título de exemplo situações de não adopção dos procedimentos necessários ao pagamento ou à entrega dos tributos e as situações em que o gestor promove diligências que impeçam o cumprimento das obrigações tributárias por parte da sociedade.

Como podemos concluir, e nas palavras de Sofia Casimiro, vigora todavia uma presunção de culpa mas não da ilicitude, pelo que caberá à Administração Fiscal provar a violação desse dever de boa prática tributária, sem lhe caber já, no entanto, provar a censurabilidade dessa violação.

Neste seguimento, consideramos que se deverá interpretar *falta de pagamento* como *actos conducentes à falta de pagamento*, quer haja, quer não haja, à data em que terminou o seu prazo de entrega ou pagamento, bens suficientes no património da sociedade para responder pelas dívidas tributárias.⁴⁷

Em sentido contrário LIMA GUERREIRO⁴⁸ considera que “o fundamento da falta de culpa no não pagamento (...) é a insuficiência dos recursos que (o gestor) administre para o efeito, sem prejuízo de a administração fiscal poder provar que essa insuficiência do património se deve ao próprio responsável subsidiário, caso em que se mantém a responsabilidade (nos termos da al. a) do nº1 do artigo 24º da LGT)”.

Este Autor considera que a reversão fiscal se pode fundamentar simultaneamente, e em relação ao mesmo responsável tributário, nas als. a) e b) do nº1 do artigo 24º da LGT.

No nosso entender, a ratio da al. a), é evitar que administrações desastrosas saiam impunes por via da cessação de funções dos gestores antes do fim do prazo de pagamento da dívida tributária.

Por outro lado, VITOR FAVEIRO considera que, no artigo 24º, nº1, al. b), da LGT, se operou um retorno à *culpa funcional*, a culpa pelo não pagamento das dívidas tributárias à sociedade. De acordo com a posição deste A., esta

⁴⁷ Cfr. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *ob. cit.*, pág. 146. Veja-se a nota 432 da obra citada, nos termos da qual Sérgio Vasques considera que: “no âmbito da al. b) do artigo 24º, nº1, da LGT, “o que ao gestor se haverá de exigir é que prove que não foi por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida tributária”. Apesar de em relação ao artigo 13º do CPT, achamos adaptável à interpretação que fazemos do artigo 24º, nº1, al. b), da LGT a seguinte afirmação constante do Ac. do TCA de 5 de Março de 2002 (Pº. nº6245/02): “a culpa relevante para a responsabilização subsidiária dos gerentes ou administradores das sociedades pelas dívidas fiscais destas não é a culpa pelo incumprimento das normas legais que obrigam ao pagamento, mas antes a que respeita ao incumprimento das disposições legais e contratuais destinadas à protecção dos credores quando dele resulte, como seu efeito adequado, a insuficiência do património social para o pagamento””.

⁴⁸ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *ob. cit.*, pág. 142 e 143

disposição legal não abrange os casos de culpa pela insuficiência do património societário; neste seguimento, considera que, não sendo possível responsabilizar o gestor pela insuficiência do património societário, nas situações não subsumíveis à al. a) do nº1 do artigo 24º, da LGT, há que recorrer ao regime geral decorrente do artigo 482º e ss. do Cód. Civil.⁴⁹

Perfilhamos a orientação de que o que está em causa na al. b) do artigo 24º, nº1 da LGT, é a prática de actos (ilícitos) pelo gestor, que, por sua vez, motivou a falta de pagamento da obrigação tributária, ou seja, a prática de actos que levaram a que o património da devedora originária se tornasse insuficiente para a satisfação da referida obrigação. Não interpretar a disposição em causa nestes termos poderá conduzir, *in extremis* à não responsabilização do gestor que, antes de vencida a dívida tributária, dissipe todo o património da sociedade.⁵⁰

No que concerne ao ónus da prova da al. b) é preciso entender “*cum grano salis*” a expressão “*não lhes foi imputável a falta de pagamento*” de molde a haver harmonia entre o objecto da prova nas alíneas a) e b).

Nos termos da alínea b) são os gerentes ou administradores que, à semelhança do regime do artigo 13º do CPT, ficam obrigados a fazer prova negativa da sua culpa, pois têm de afastar a presunção de culpa ilidível que o legislador fez recair sobre si.

Efectivamente, presume-se a culpa dos gerentes ou administradores pela falta de pagamento, sendo que o acto ilícito praticado pelo gestor é conducente à referida falta de pagamento da dívida tributária.

Somos levados a concluir que a Administração Tributária é beneficiada em relação aos demais credores sociais, uma vez que se revela difícil afastar a presunção de culpa em causa.

É difícil o ónus da prova a cargo do gestor, pelo facto de nos depararmos com uma falta de concretização das situações em que seja de presumir a culpa do gerente, administrador ou director. “*Falta de pagamento imputável*” ao gestor é um conceito indeterminado, no qual podem ser integradas muitas situações, acabando por ser extremamente difícil elidir a presunção de culpa.

⁴⁹ VÍTOR FAVEIRO, *in O Estatuto do Contribuinte*, pág. 580, nota 163. No entanto, o mesmo Autor (pág.869) afirma que “a culpa presumida (...) é a mesma (...) do caso a alínea a) (do artigo 24º nº1 da LGT) da acção de cerceamento do património social; com a particularidade de aquela culpa respeitar a um dever estático de conservação do património da sociedade, enquanto que no caso da alínea b) tem por objecto um dever dinâmico de promoção, em termos de regular e razoável gestão empresarial o pagamento das dívidas tributárias em termos de equilíbrio com os demais interesses em causa”.

⁵⁰ Cfr. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *ob. cit.*, pág. 148

Uma forma de colmatar esta indeterminação será recorrer às causas de exclusão ou da culpa ou da ilicitude, para evitar a efectivação da responsabilidade.

Para que haja culpa do gestor, é necessário existir um comportamento lícito alternativo aos comportamentos ilícitos em que se traduz a violação do artigo 32º da LGT.

2.2 Responsabilidade pela diminuição do Património – exercício do cargo no período anterior ao final do prazo legal de pagamento

A responsabilidade pela diminuição do património encontra-se regulada na alínea a) do nº 1 do artigo 24º da LGT, o qual passaremos a analisar.

Os gestores, administradores ou directores abrangidos nesta previsão legal são os que tenham exercido as suas funções no período anterior ao término do prazo legal de pagamento ou entrega dos tributos. O legislador deu-se ao cuidado de precisar que a responsabilidade com base em culpa na insuficiência do património societário para o pagamento das dívidas fiscais compreende, não apenas aquelas dívidas em que o facto constitutivo da responsabilidade se tenha verificado, como também as que se tenham vencido no período da administração ou gerência.⁵¹

Esta alínea quis abranger as dívidas tributárias cujo facto constitutivo ocorreu enquanto o gerente ou administrador exercia funções mas que se venceram fora do período de exercício de funções desse gerente ou administrador.⁵²

Na segunda parte da mesma alínea, estão contempladas as dívidas cujo facto tributário não ocorreu no período de exercício de funções e o respectivo vencimento só ocorreu depois de terminado esse período de exercício de funções. Esta interpretação é a única que atribui sentido a esta última parte

⁵¹ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *in ob. cit.*, pág.141

⁵² Note-se que a lei nem exige que o facto constitutivo se verifique necessariamente durante o exercício do respectivo cargo, prevendo expressamente a responsabilidade do gestor em todas aquelas situações em que o “...prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois...” desse exercício. Desta forma, parece que este artigo permite a responsabilização do gestor que tenha exercido o seu cargo num período anterior á data do final do prazo de pagamento do tributo, ainda que o respectivo facto constitutivo se tenha produzido antes ou depois do período de exercício do seu cargo. Vide SOFIA VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, pág.126, nota 207: “*nestes casos, parece-nos que o elemento culpa e o elemento ilicitude que, inevitavelmente, se lhe encontra subjacente e, sobretudo, o nexo de causalidade entre a actuação do gestor e a diminuição do património (mais difícil de estabelecer nos casos em que o gestor não exercia funções no final do prazo de pagamento ou entrega dos tributos) poderão ser factores de correcção de eventuais injustiças na aplicação deste regime*”.

porque se o facto constitutivo ocorresse no período de exercício do cargo, estaríamos dentro do âmbito de aplicação da alínea a) e se o vencimento fosse durante o período do exercício de funções estaríamos no âmbito da alínea b).⁵³

Ora, como nota alguma doutrina, esta segunda parte da alínea a) representa um alargamento da responsabilidade dos administradores ou gerentes, pois, durante a vigência do artigo 13º do CPT, a Jurisprudência entendia que os administradores podiam ser responsáveis pelas dívidas cujo facto constitutivo ou o vencimento ocorresse durante o exercício do cargo, mas nunca considerou os administradores ou gerentes responsáveis por dívidas tributárias cujo facto gerador ou o vencimento tivesse ocorrido fora do período do exercício. Ao invés, os administradores podem agora ser responsabilizados por dívidas cujo facto gerador tenha ocorrido antes de iniciarem funções e que só se venceram depois de terminadas as suas funções⁵⁴, ou seja, equaciona-se uma situação de responsabilidade do gestor cujas funções hajam começado depois da ocorrência do facto tributário e tenham cessado antes do fim do prazo de pagamento ou entrega.⁵⁵

Contudo, neste regime da alínea a) não há presunção de culpa e à semelhança do regime imposto pelo DL nº68/87, recai sobre a Administração Fiscal o ónus da prova da culpa do administrador na insuficiência do património.⁵⁶

⁵³ Vide TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *ob. cit.*, pág. 138 e 139, a interpretação acerca da segunda parte da alínea a) do artigo 24, nº1 da LGT, sendo que perfilhamos o entendimento da Autora quando afirma que esta disposição visa responsabilizar o gestor que esteja em funções depois do momento da ocorrência do facto tributário e que as cesse antes do vencimento da obrigação tributária em causa.

⁵⁴ Este alargamento da responsabilidade está de acordo com a alínea c) do nº15 do artigo 2º da Lei 41/98 de 4/8, que autorizou o governo a aprovar a LGT, que permitia até a responsabilização dos gerentes e administradores por dívidas vencidas antes do período de exercício das suas funções.

⁵⁵ Neste seguimento, ISABEL MARQUES DA SILVA, *in A responsabilidade tributária...*, *cit.*, pág.133, foca o facto de tanto a doutrina como a jurisprudência, ao problematizarem a questão do âmbito temporal das normas antecessoras do artigo 24º, nº1, da LGT, terem considerado que, fosse qual fosse o responsável, ele estaria em funções num momento fulcral da vida do débito tributário, fosse ele o momento da ocorrência do facto tributário, o momento da cobrança, ou ambos. Considerando igualmente esta situação como um alargamento do âmbito da responsabilidade, vide DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária...*, 3ª Edição, pág. 142 e 143. Em sentido contrário vide ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *ob. cit.*, pág.141.

⁵⁶ Vide a opinião de ISABEL MARQUES DA SILVA, *ob. cit.*, pág. 132 “Mas se a Lei Geral Tributária restringe a inversão do ónus da prova da culpa do não pagamento às dívidas vencidas no período de exercício de funções, nem por isso limita a responsabilidade subsidiária dos gerentes a estas dívidas, já que a alínea a) do nº1 do artigo 24º, estabelece que estes são também responsáveis, caso a administração fiscal prove que foi por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação, pelas dívidas cujo facto constitutivo se verifique no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste”.

É a Administração Tributária que deve fazer a prova da identificação do responsável subsidiário, mesmo quando o fundamento da responsabilidade for a falta de pagamento dos tributos vencidos no período de administração ou gerência, aplicando-se para o efeito, a regra geral do ónus da prova do artigo 342º, nº1 do Código Civil.⁵⁷

Como observa Isabel Marques da Silva, será muito difícil à Administração Fiscal provar a culpa dos gerentes e administradores na insuficiência do património social, já que nenhum dos dois momentos fundamentais da dinâmica da relação jurídica do imposto apresenta conexão temporal com a actuação do gerente ou administrador.⁵⁸

Ressalve-se que entre as situações que constituem abuso de responsabilidade limitada, susceptível de configurar responsabilidade subsidiária, podem citar-se a destruição e danificação do património social, a ocultação e dissimulação do activo social, a criação ou agravamento artificial de activos ou passivos, o uso do crédito da sociedade para satisfazer interesses de terceiros, a manutenção de contabilidades fictícias, o desaparecimento de documentos contabilísticos ou a omissão de qualquer contabilidade, a disposição dos bens da empresa em proveito pessoal ou de terceiros, uma utilização do crédito contrária aos interesses da empresa e o prosseguimento de uma exploração deficitária com a consciência de que, com forte probabilidade, conduzirá à insolvência da empresa.

Podemos concluir que não é a mera falta de mérito de uma gestão que pode fundamentar a reversão da execução fiscal nos termos do nº4, do artigo 23º, da LGT. A gestão tem de se traduzir em factos ilícitos e culposos, implicando a violação de normas concretas de protecção dos credores sociais.⁵⁹

De modo a efectivar esta responsabilidade é necessário o preenchimento de alguns pressupostos, a saber:

- a diminuição do património da sociedade, de tal forma que não seja possível satisfazer as respectivas dívidas tributárias;
- a diminuição do património da sociedade tem de ser causada, culposamente, pelo gestor.

⁵⁷ Vide neste sentido ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *ob. cit.*, 2001, pág. 145

⁵⁸ Vide *ob. cit.*, pág. 134

⁵⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Abril de 2000, Processo nº24769, in www.dgsi.pt, “ IV – Não pode entender-se que haja culpa dos gerentes na génese da insuficiência patrimonial da sociedade por não terem requerido a recuperação da empresa ou a declaração de falência se não se verifica uma situação enquadrável na alínea a) do nº 1 do art. 8º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência.” Assim, *a contrario*, infere-se poder ser fundamento de responsabilidade subsidiária a recuperação, quando reunidos os respectivos pressupostos legais.

Podemos então concluir que para efectivar este tipo de responsabilidade é necessário que o património da sociedade se revele insuficiente para a satisfação da dívida tributária, ou seja, é necessário que se opere uma diminuição do património da sociedade e uma diminuição de tal ordem que tenha como consequência a escassez dos meios económicos necessários para pagar as dívidas tributárias.

Ressalve-se que relativamente a estas dívidas, é sobre a Administração Fiscal que recai o ónus de provar que foi por culpa do administrador ou gerente que o património social se tornou insuficiente, razão pela qual, a Administração terá de provar a culpa do gestor para efectivar a respectiva responsabilidade.

Uma vez mais, o legislador exigiu a verificação do elemento *culpa* por parte do gestor ou administrador.

De acordo com DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA LEITE DE CAMPOS, não se trata de uma culpa genérica, não é uma culpa por falta de cumprimento das disposições legais, mas uma culpa por o património da sociedade, garantia geral dos credores e nomeadamente do Estado, se ter tornado insuficiente para a satisfação das obrigações tributárias. O responsável subsidiário deve ter, culposamente, dissipado ou malbaratado o património social.⁶⁰

Mais uma vez se tem suscitado a questão de saber qual o dever imposto ao gestor ou administrador que, uma vez violado, possa levar à formulação de um juízo de censura, dado que a culpa pressupõe que previamente se identifique o dever violado pelo gestor, como indicamos *supra* no que concerne à alínea b) do artigo objecto de estudo.

Não terá grande utilidade referenciar o artigo 32º da LGT, uma vez que, ao diminuir o património da sociedade, o gestor ou administrador não está a incumprir o dever consignado no preceito visto que o mesmo respeita à obrigação de promover as diligências necessárias ao bom cumprimento dos deveres tributários da sociedade. Ora, de forma alguma poderá passar pelo nosso entendimento que a sociedade esteja adstrita à obrigação de não diminuir o seu património social, não estando desta forma em causa o dever de boa prática tributária.

Na falta de previsão de um exposto dever cuja violação culposa conduzirá à responsabilidade consagrada nesta alínea a), vislumbramos que a única alternativa será recorrer à fórmula subjacente ao artigo 78º do CSC que prevê a responsabilidade dos gestores pela violação das disposições legais ou

⁶⁰ DIOGO LEITE E CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *in Lei Geral Tributária – comentada e anotada*, Vislis Editores, 1999, pág. 111 e 112.

contratuais que sejam destinados à protecção dos credores sociais. Desta forma, partilhamos da posição de Sofia Casimiro ao perfilhar que subjacente à alínea a) do nº1 do artigo 24º da LGT, a ilicitude *“identifica-se com todas as situações de violação de obrigações dos gestores que estejam legalmente previstas ou que estejam estabelecidas contratualmente e que tenham como objectivo assegurar a manutenção e, assim evitar a diminuição, da garantia geral dos credores sociais, o património social.”*

Assim, a culpa exigida aos gerentes, administradores ou directores, é uma culpa efectiva – culpa por o património da sociedade se ter tornado insuficiente – à semelhança do constante no artigo 78º, nº1 do CSC.

Não há qualquer presunção de culpa, o que nos remete para o disposto no artigo 74º, nº1 da LGT, segundo o qual *“... o ónus da prova dos factos (...) recai sobre quem os invoque”*.⁶¹

Entendemos que, em termos de ónus da prova, caberá à Administração Tributária alegar e provar a culpa dos gerentes, administradores ou directores, e nesta situação, a Administração Tributária e os demais credores sociais estão em paridade no que concerne ao ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade, mormente no que se atém à culpa do gerente.

De acordo com CASALTA NABAIS, *“...a exigência da prova de ausência de culpa, justamente porque assenta numa inadequada ponderação entre os bens jurídicos constituídos, de um lado, pelo interesse público na percepção dos impostos que está por detrás da responsabilidade dos administradores e gerentes e, de outro, pelos diversos direitos (com o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa económico ou empresarial) destes particulares, que uma tal presunção de culpa acarreta, revela-se, a nosso ver, desconforme, nomeadamente com os princípios da igualdade e da proporcionalidade. Na verdade, estamos perante uma situação cujo grau de injustiça impressiona sobretudo pelo facto de, por essa via e sem que o Fisco retire daí qualquer proveito visível, a administração ou gestão das sociedades se converter, em certa medida, numa actividade de alto risco que ou afugenta os administradores ou gestores sérios ou fomenta os mais variados e imaginativos expedientes lícitos para obstar à aplicação de tão severos efeitos.”*⁶²

Uma última nota prende-se com o facto de alguma doutrina entender que é dispensável a previsão do artigo 24º, nº1, alínea a) da LGT, uma vez o seu regime é semelhante ao previsto no artigo 78º do CSC.

⁶¹ TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *ob. cit.*, pág.142, nota 420 e 421

⁶² CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2000, pág. 229.

Todavia, não podemos concordar com tal entendimento, uma vez que se justifica a previsão da LGT, por um lado, porque a responsabilidade tributária deve estar expressamente consagrada na lei e, por outro lado, porque permite que seja accionada em sede de reversão da execução fiscal; já que se a Administração tivesse de, como os demais credores sociais, usar os expedientes previstos no CSC, nomeadamente a acção directa da responsabilidade, teria de o fazer por intermédio de uma acção judicial.

3. APRECIACÃO DESTE REGIME LEGAL

Relativamente ao ónus da prova da alínea b) é preciso entender “*cum grano salis*” a expressão “não lhes foi imputável a falta de pagamento” para haver harmonia entre o objecto da prova nas alíneas a) e b).

Se nos termos da alínea a) a Administração Fiscal tem de demonstrar que foi por culpa do administrador ou gerente que o património social se tornou insuficiente, para o artigo 24º ser coerente, na alínea b), o administrador também tem de provar que não foi por culpa sua que o património social se tornou insuficiente. O objecto de censura nas duas alíneas não se refere à falta de pagamento mas à insuficiência culposa do património social para satisfação dos créditos fiscais.

Nestas duas alíneas do artigo 24º, coexistem simultaneamente, por um lado o regime do artigo 13º do CPT presente na alínea b) e na alínea a) nota-se uma aproximação ao regime do artigo 78º do CSC aplicável à responsabilidade subsidiária por força do DL nº68/87.

4. NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES OU GERENTES

Depois de analisada a evolução legislativa do instituto da responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores até aos nossos dias, impõe-se ainda fazer uma breve alusão à problemática da natureza⁶³ da responsabilidade tributária prevista no artigo 24º, nº1 da LGT.⁶⁴

Muita névoa parece existir na nossa doutrina, uma vez que não ofereceu, nem oferece uma resposta consensual.

⁶³ Esta questão da natureza jurídica da responsabilidade tributária tem sido descurada na nossa doutrina, que em regra, optou por se debruçar mais sobre a definição dos requisitos e pressupostos da referida responsabilidade, como nos refere SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, pág.145

⁶⁴ Acerca da natureza da responsabilidade tributária dos gestores, vide SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, pág.145 e ss; TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *ob. cit.*, pág. 164 e ss.

Assim, podemos descortinar três posições distintas que assumiram relevo na qualificação jurídica da responsabilidade, todas elas com argumentos de peso, tendo sido frequente essa discussão até aos tempos mais hodiernos.

a) Fiança Legal

Uma grande parte da doutrina considera que a referida responsabilidade é uma espécie de “fiança legal”⁶⁵, uma garantia que surge por força da lei, de acordo com a qual, sempre que o devedor principal não cumpra a obrigação em causa, passa a satisfação do crédito a ser da responsabilidade do fiador, neste caso, do administrador ou gerente, independentemente deste ter actuado com dolo.

O gestor garante perante a administração fiscal a satisfação dos seus créditos sobre a sociedade. A fiança implica que haja um terceiro que, conjuntamente com o devedor, responda pelo cumprimento da dívida. Esse terceiro passará a ser também um devedor, embora secundário, respondendo pessoalmente por uma dívida alheia.

A fiança encontra-se prevista no artigo 627^o⁶⁶ e ss. do Cód. Civil, sendo uma das garantias especiais das obrigações.

Como características essenciais da fiança podemos apontar a acessoriedade e a subsidiariedade, em relação à obrigação do devedor principal.

Quanto à primeira característica apontada, esta decorre do artigo 627^o, n^o2 do Código Civil, nos termos do qual “a obrigação do fiador é acessória da que recai sobre o principal devedor”. Afirma Sofia de Vasconcelos Casimiro que “a acessoriedade traduz-se no facto da fiança ser acessória da dívida principal, no sentido da fiança acompanhar o nascimento, as modificações e a extinção da obrigação afiançada – pelo que, por exemplo, a fiança não é válida se a obrigação principal o não for; o âmbito da fiança extingue-se com a extinção da obrigação principal.”

No que respeita à subsidiariedade, esta reflecte-se no direito de o fiador ver o seu património responder pela obrigação afiançada apenas depois de estar executado o património do devedor principal e de se ter demonstrado que ele era insuficiente: ou seja, o fiador goza do benefício da excussão prévia.

⁶⁵ Neste sentido, vide DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *ob. cit.*, pág. 348 e 349; SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, pág. 160; PEDRO SOUSA E SILVA, *ob. cit.*, pág. 1450.

⁶⁶ De acordo com o qual “...o fiador garante a satisfação do direito de crédito, ficando pessoalmente obrigado perante o credor”.

Efectivamente poderia reconduzir-se a figura da responsabilidade a uma espécie de “fiança legal”, por um lado, em virtude de se considerar que a responsabilidade tributária representa uma situação de assunção de dívida de terceiro, por outro lado, deve-se ao facto das características enunciadas serem comuns quer à fiança, quer à responsabilidade dos gestores.

Como observámos *supra*, até à entrada em vigor do DL n.º68/87 e da Lei Geral Tributária, a questão da culpa era quase irrelevante para a efectivação da responsabilidade, já que no Decreto de 1929 e no artigo 16.º do CPCI se afigurava uma responsabilidade objectiva baseada na culpa funcional e orgânica e no artigo 13.º se esboçou uma responsabilidade subjectiva que tinha como palco uma responsabilidade subjectiva difícil de afastar.

Com a entrada em vigor do DL n.º68/87 e consequente aplicação do artigo 78.º do CSC, que consagra uma verdadeira responsabilidade civil extracontratual, a exigência de culpa efectiva na insuficiência do património social para responsabilização atingiu a sua dimensão máxima.

No artigo 13.º do CPT há uma presunção de culpa, cabendo ao administrador provar que não foi por culpa sua que o património se tornou insuficiente, de molde a afastar a sua responsabilidade.

Recentemente, e com a introdução da LGT, o n.º 1 do artigo 24.º, na alínea b), consagra um regime assaz semelhante ao do artigo 13.º do CPT, baseado numa presunção de culpa difícil de afastar, embora ilidível, embora nas situações previstas na alínea a) se consagre um regime mais parecido com o artigo 78.º do CSC aplicável por força do DL n.º68/87, no qual o ónus da prova da culpa recai sobre a Administração Fiscal.

Ora, na fiança legal, este nexos causal entre o comportamento do gestor e a insuficiência do património não teria qualquer importância já que a obrigação do fiador não depende do seu contributo para o incumprimento pelo devedor principal da garantia, levando-nos a concluir que a responsabilidade tributária não é concebida como fiança legal.

b) Responsabilidade Civil Extracontratual

Outros Autores caracterizam este instituto como responsabilidade extracontratual o que nos parece ter fundamento uma vez que a questão da culpa começa a ganhar relevo.

A responsabilidade extracontratual ou delitual caracteriza-se como aquela que surge em virtude da prática voluntária de um acto ilícito, culposo, danoso, existindo um nexos de causalidade entre o acto praticado e o dano sofrido.

Com efeito, é exigida ao gestor, administrador ou director, a prática de um acto ilícito nos termos do artigo 24º nº1 da LGT, alíneas a) e b), para poder accionar a responsabilidade tributária subsidiária.

Por um lado, exige-se que a prática desse acto ilícito seja culposa. “Não é pois suficiente, para efeitos de efectivação da responsabilidade tributária, que os gestores tenham violado o dever de boa prática tributária: é necessário que tal violação seja culposa”.⁶⁷

Já vimos que a exigência de uma actuação culposa decorre expressamente do artigo 24º, nº1 da LGT, e que a culpa do gestor terá de ser uma culpa efectiva, à semelhança do regime do artigo 13º do CPT.

Por outro lado, terá de ocorrer um dano na esfera do credor que se consubstancia quer na não satisfação do crédito tributário, quer na insuficiência do património da sociedade para o satisfazer, e a existência de um nexo de causalidade entre o dano sofrido pelo credor e o acto do gestor.

Em síntese, podemos afirmar vários pontos de confluência entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade civil, o que leva a que seja possível reconduzir a natureza jurídica da responsabilidade tributária a uma responsabilidade civil extracontratual.

Ora, e em jeito de conclusão, a responsabilidade tributária não poderá ser concebida como responsabilidade extracontratual, na medida em que está em causa um dano e uma obrigação de indemnização, enquanto na responsabilidade tributária subsidiária está em causa uma dívida e uma obrigação tributária. Para além disso, na responsabilidade extracontratual a dívida é sempre do próprio responsável enquanto na responsabilidade tributária subsidiária é sempre de terceiro.

c) Figura *sui generis* própria do direito tributário

Apesar da existência de pontos de confluência entre a responsabilidade tributária subsidiária, a responsabilidade civil extracontratual e a fiança, entendemos que aquela não se esgota nem se identifica com nenhuma delas constituindo uma figura distinta e com contornos próprios, “cuja natureza há-de resultar das suas próprias características...”⁶⁸

⁶⁷ Vide TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *ob. cit.*, pág. 172

⁶⁸ Vide SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2003, pág. 253

V – RESPONSABILIDADE DOS MEMBROS DOS ÓRGÃOS DE FISCALIZAÇÃO E DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

A responsabilidade tributária dos membros dos órgãos de fiscalização e dos Revisores Oficiais de Contas, consagrada no nº2 do artigo 24º da LGT, é uma responsabilidade subsidiária, porquanto se demonstre que a violação dos deveres tributários da sociedade resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

Restringe-se a responsabilidade aos membros dos órgãos de fiscalização das sociedades, excluindo-se os das cooperativas e empresas públicas.

A verificação da responsabilidade tributária subsidiária dos ROC⁶⁹ depende do preenchimento cumulativo de determinados pressupostos gerais e específicos, tendo sempre no horizonte os deveres a que se encontram adstritos plasmados no artigo 52º do Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas.⁷⁰

Os pressupostos gerais, salvo melhor opinião, enquanto pressupostos aplicáveis em geral aos responsáveis subsidiários são também aplicáveis aos ROC. Estes encontram-se, essencialmente, previstos no artigo 153º nº2 alíneas a) e b) do Código de Procedimento e Processo Tributário, no artigo 23º da LGT e no Ofício nº1675 da RSJT⁷¹ de 17 de Abril de 1995.

Assim, é preciso analisar o conceito de responsabilidade subsidiária. Esta caracteriza-se pelo facto de *“...só depois de demonstrada a insuficiência do património do devedor para fazer face à obrigação é que o garante da obrigação pode ser chamado a responder por uma dívida fiscal que não é a sua...”*.⁷² Ainda assim, a dívida não é do ROC, é antes da entidade para a qual este preste as suas funções, pelo que, será ainda necessário a existência e culpa do ROC relativamente ao incumprimento dos deveres de fiscalização Para que a dívida mude sujeito passivo.

De acordo com o artigo 153º nº2, alíneas a) e b) do CPPT *“o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:*

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;*
- b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescido”*.

⁶⁹ Abreviatura de Revisor Oficial de Contas

⁷⁰ Decreto-lei nº487/99 de 16 de Novembro.

⁷¹ Abreviatura de Direcção de Serviços de Justiça Tributária

⁷² J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 2001, pág. 153

O artigo 153º do CPPT, que corresponde ao artigo 239º do CPT, ora revogado, veio acrescentar na alínea b) do nº2 os elementos que determinam a “fundada insuficiência” do património do devedor principal, a saber: os elementos constantes no auto de penhora dos bens que integram o património do devedor principal e quaisquer outros elementos que o órgão de execução fiscal disponha sobre aquele património.

Esta “fundada” insuficiência tem de ser provada com base na soma dos valores monetários que são atribuídos a cada um dos bens do devedor principal penhorados no âmbito do processo de execução fiscal.

O artigo 153º do CPPT tem de ser complementado com o artigo 23º nº2 da LGT, segundo o qual: *“A reversão contra o responsável subsidiário dependa da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão”*.

Apesar da última parte do artigo 23º, nº2 da LGT (*“sem prejuízo do benefício de excussão”*) ter gerado polémica, actualmente a doutrina dominante⁷³ do Supremo Tribunal Administrativo entende que não é possível haver reversão do processo de execução fiscal sem a prévia liquidação dos bens que integram o património do responsável originário, isto é, sem o benefício da “excussão”.⁷⁴

Esta orientação jurisprudencial foi confirmada e desenvolvida no Acórdão do STA de 29 de Abril de 1998⁷⁵, segundo o qual o não preenchimento do pressuposto de prévia excussão de todo o património do devedor seria fundamento de oposição à execução subsumível à alínea b) do artigo 204º do CPPT, levando à extinção da execução e não apenas à sua suspensão, até ao eventual preenchimento cumulativo dos pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária. E o Acórdão de 25 de Setembro de 2002⁷⁶, também do STA, vem clarificar o sentido do artigo 23º, nº2 da LGT, esclarecendo que só é

⁷³ Nem sempre foi este o entendimento da Jurisprudência. Nalgumas decisões entendia-se que em virtude da letra da lei (artigo 239º, nº2 CPT) e da obrigação do devedor principal ter como garante da dívida o responsável subsidiário, caso os bens do devedor principal fossem insuficientes para liquidar a dívida e o acrescido, a execução podia reverter contra o responsável, sem necessidade de fazer prova da inexistência dos bens penhoráveis do executado (vide Acórdão STA de 12 de Fevereiro de 1995, recurso nº21300, *in* www.dgsi.pt)

O executado, dentro do prazo legal para deduzir oposição devia requerer a suspensão da execução fiscal, evitando assim que os seus bens fossem vendidos sem estarem executados todos os bens do devedor principal. O benefício da excussão teria assim de ser invocado pelo devedor subsidiário, tendo este o ónus da prova, ou seja, deveria fazer prova de que nem todos os bens do devedor principal se encontravam liquidados ou vendidos.

⁷⁴ Vide Acórdão STA de 27 de Setembro de 1995, Processo nº17418, *in* www.dgsi.pt

⁷⁵ Vide Acórdão STA de 29 de Abril de 1998, Processo nº21381, *in* www.dgsi.pt

⁷⁶ Vide Acórdão STA de 25 de Setembro de 2002, Processo nº26082, *in* www.dgsi.pt

admissível a execução fiscal após estar excutido o património do originário executado.

A própria Administração Tributária adere a este entendimento no seu Ofício nº1675 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária (DSJT) de 17 de Abril de 1995 que no seu ponto 3 estabelece como procedimentos prévios ao chamamento à execução dos responsáveis subsidiários:

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

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

Quer no artigo 153º, nº2 do CPPT, quer no Ofício supra identificado, os pressupostos legais prévios que têm de estar preenchidos para a existência da responsabilidade subsidiária são, na verdade, similares, referindo-se ambos à inexistência de bens susceptíveis de penhora do devedor principal e seus sucessores (responsáveis subsidiários) e à “comprovada” ou “fundada” insuficiência de bens do património do devedor principal.

Os pressupostos específicos aplicáveis à situação concreta dos ROC encontram-se previstos no artigo 24º, nº2, da LGT e no ponto 4 do Ofício nº1675 da DSJT de 17 de Abril de 1995 com o título “Casos especiais de chamamento à responsabilidade dos órgãos de fiscalização e dos revisores oficiais de contas” (nº2 do artigo 13º do Código de Processo Tributário).⁷⁷

De acordo com o nº2 do artigo 24º da LGT, os ROC no desempenho das suas funções nas pessoas colectivas serão responsabilizados nos mesmos termos que os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão desde que se comprove que a violação dos deveres fiscais e parafiscais destas se ficou a dever ao incumprimento culposo das funções de fiscalização dos ROC.

O conceito de incumprimento apresenta-se como um conceito vago e indeterminado, ao qual convém que se atribua um certo conteúdo.

Saldanha Sanches diz-nos que, no que respeita ao incumprimento das funções de fiscalização dos ROC, *“...Não se trata de responsabilidade pela*

⁷⁷ Art. 13º, nº2 CPT:

“A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas sociedades em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização”

prática do acto de não entrega do imposto em dívida ou, eventualmente, de violação de outros deveres de cooperação (falsificação da escrita comercial), mas sim não revelação de tais factos, se deverem ser por eles (ROC) conhecidos, na necessária certificação das contas da sociedade ou das pessoas colectivas que têm por dever auditar: e apenas nestes casos...”⁷⁸

É perante a demonstração de que da violação das funções de certificação legal de contas resultou a violação dos deveres tributários das entidades nas quais os ROC exercem funções, que pode resultar a responsabilização destes.

Parece-nos que serão poucas as situações (práticas) em que de alguma forma a culpa dos ROC possa contribuir para a diminuição do património da pessoa colectiva de modo a levar à sua insuficiência para fazer face às dívidas perante a Administração Tributária.

DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA DE CAMPOS⁷⁹, perfilham o entendimento de que o ónus da prova recai sobre a Administração, não só quanto à culpa como quanto ao nexos de causalidade entre a violação dos deveres e o não cumprimento dos deveres tributários da sociedade.

No que concerne ao incumprimento por parte dos ROC, este tem de ser culposo quer a título de negligência ou dolo.⁸⁰

Por outro lado, este incumprimento consubstancia uma conduta ilícita.⁸¹

Nos termos do ponto 4.2 do Ofício nº1675 da DSJT de 17 de Abril de 1995 não é suficiente apenas o incumprimento dos deveres de fiscalização para que haja responsabilidade subsidiária é ainda necessário que exista um nexos causal entre a sua actuação e o dano provocado por esse incumprimento. Sem este nexos de causalidade não há responsabilidade subsidiária.

O ónus da prova dos factos constitutivos da responsabilidade tributária subsidiária dos ROC cabe à Administração Tributária, que tem de demonstrar, com base em quaisquer meios de prova admissíveis por lei, que todos aqueles pressupostos se verificam e, como tal, que o ROC responde subsidiariamente perante a dívida exequenda e o acrescido. Não subsiste assim, quanto ao ROC, qualquer presunção legal de culpa.

A disposição legal que ora analisamos acolhe a doutrina do nº2 do artigo 13º do CPT, cabendo ao Fisco simultaneamente demonstrar a violação do dever

⁷⁸ J. L. SALDANHA SANCHES, *ob. cit.*, pág.153

⁷⁹ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *in Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, 2003, pág. 403.

⁸⁰ Vide ponto 4.1 do Ofício nº1675 da DSJT de 17 de Abril de 1995 “...tal incumprimento tem de ser culposo, quer por dolo ou por negligência...” “

⁸¹ “Ilícito é o acto que contraria o disposto na lei, traduzindo-se no incumprimento de um dever por ela imposto ou consubstanciando uma prática por ela proibida”, In Ana Prata, *ob. cit.*, pág. 509.

de fiscalização de que sejam legalmente incumbidos os Revisores Oficiais de Contas e demais membros dos órgãos de fiscalização e um nexo de causalidade entre o incumprimento desse dever e o incumprimento dos deveres tributários da sociedade. Não basta a mera invocação da violação de qualquer dever de fiscalização para fazer reverter a execução fiscal, sendo igualmente essencial a demonstração de que do incumprimento desse dever resultou o incumprimento das obrigações fiscais da sociedade.

O Ofício supra identificado é claro, no caso de não existirem indícios de incumprimento culposos desses deveres de fiscalização, ou faltar o nexo causal entre este e a violação dos deveres tributários por parte das sociedades, devem os órgãos da Administração Tributária abster-se de efectuar reversões em execução fiscal contra os órgãos de fiscalização.

Podemos concluir, no que se atém à responsabilidade dos ROC, que é imprescindível que os ROC conheçam com rigor e exactidão os pressupostos gerais e específicos dos quais depende a verificação da responsabilidade tributária subsidiária, pois como é de conhecimento geral a Administração em algumas situações concretas tem efectivado a responsabilidade subsidiária sem que os pressupostos se encontrem “verdadeiramente” preenchidos. Aliás, é entendimento de alguma Ilustre doutrina que a responsabilidade dos ROC é claramente excepcional, mas que a Administração, actualmente, tende a torná-la regra.

VI – RESPONSABILIDADE DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

A responsabilidade tributária dos Técnicos Oficiais de Contas, consagrada no nº3 do artigo 24º da LGT, é também uma responsabilidade subsidiária, e aplica-se em caso de violação dolosa dos deveres de assunção da responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Este dever é de atestação da verdade e regularidade dos documentos do cliente e resulta da própria função pública actualmente desempenhada pelos Técnicos Oficiais de Contas à semelhança dos Revisores Oficiais de Contas.

O Técnico Oficial de Contas é responsável pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das entidades que possuam, ou devam possuir, contabilidade regularmente organizada e relativamente às quais tenha assumido as funções de TOC.⁸²

Ora, na área fiscal, a “regularidade técnica”, implica entre outras, o preenchimento e envio da declaração Modelo 22 e seus anexos, nos prazos legalmente fixados para o efeito. Ou seja, o TOC está legalmente obrigado ao preenchimento e envio das declarações fiscais, no prazo legal.

Mediante o exposto podemos concluir que o TOC não está sujeito, nem deve obediência, ao pedido do seu cliente no sentido do não envio das declarações fiscais em tempo útil, devendo actuar com independência técnica e profissional relativamente a eventuais pressões dos seus clientes.⁸³

Além disso, o artigo 55º, nº1, alínea c) do Estatuto dos TOC⁸⁴ determina, como dever do TOC para com a Administração Fiscal, a abstenção da prática de quaisquer actos que impliquem ocultação das declarações fiscais a seu cargo, acrescentando, nos termos do nº2 do referido artigo, que a violação desse dever, para além da responsabilidade disciplinar a que haja lugar, é punível nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Assim, entendemos que o TOC deve preencher e enviar as declarações fiscais, respeitando o prazo legal, comunicando ao seu cliente o valor do imposto liquidado, para efeitos de pagamento.

A obrigação de pagamento impende sobre o contribuinte. O TOC é inteiramente alheio ao dever de pagamento desde que, atempadamente, tenha apurado o valor do imposto a pagar e o tenha comunicado ao cliente.

⁸² Abreviatura de Técnico Oficial de Contas

⁸³ Parecer técnico, *in* www.dbsrv.com

⁸⁴ Decreto-lei nº452/99 de 5 de Novembro.

No que diz respeito ao pagamento dos impostos, o Técnico Oficial de Contas só é responsável se tiver violado dolosamente, isto é, com culpa grave, os deveres de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos – conforme dispõe o artigo 24º, nº3, da LGT, que ora analisamos. Ou seja, o TOC só pode vir a ser responsabilizado pelo pagamento dos impostos dos seus clientes relativamente aos quais tenha actuado com dolo. Podemos dizer que actua com dolo quem previu a ilegalidade da sua conduta e se conformou com ela, actuando nesse sentido (*vide* artigo 14º do Código Penal).

Também no que concerne à responsabilidade dos Técnicos Oficiais de Contas e na mesma teia de razão, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, perfilham o entendimento que “*O ónus da prova do dolo recai sobre a Administração.*”⁸⁵

Uma das questões discutidas na actualidade, na linha de pensamento da responsabilização dos Técnicos Oficiais de Contas, diz respeito ao facto de as Finanças pretenderem co-responsabilizar os TOC em caso de fuga ao Fisco.

Uma versão preliminar do Orçamento de Estado para 2005 previa que os Técnicos Oficiais de Contas passassem a ser obrigados a comunicar e denunciar ao Ministério Público e à Administração Fiscal os crimes fiscais cometidos pelos seus clientes dos quais tenham conhecimento. Caso não o façam no prazo de 90 dias após terem tido conhecimento efectivo, serão considerados subsidiariamente responsáveis pelas dívidas tributárias em causa.

Por outro lado, o Orçamento de Estado para 2006 pretende alargar a responsabilidade dos técnicos de contas aos casos de negligência.⁸⁶

Esta iniciativa do Ministério das Finanças implicará uma alteração ao artigo 24º da LGT.

Na nossa modesta opinião não fará sentido que se atribua essa responsabilidade aos TOC, até porque há imensas possibilidades de situações que sejam ocultadas aos TOC pelos seus clientes.

Um dos dilemas dos TOC continua a ser, por um lado, ser o representante do Fisco junto da empresa ou participação de crimes públicos, conforme dispõe o artigo 58º do ETOC, nomeadamente o crime de abuso de confiança fiscal, por outro lado, ser o representante da empresa junto do Fisco.

⁸⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE E CAMPOS, *ob. cit.*, pág. 403

⁸⁶ Esta questão tem vindo a ser discutida pelo presidente da Câmara dos Técnicos de Contas, Domingues Azevedo, que entende ser esta solução “inconstitucional” e “uma aberração jurídica” pois “o técnico oficial de contas não é parte jurídica da relação tributária” – *in Vida Económica*, Outubro 2005

NOTA CONCLUSIVA

Em jeito de conclusão, gostaríamos de referir os aspectos que se nos afiguram mais pertinentes, neste breve apontamento sobre a responsabilidade tributária.

O fenómeno da Responsabilidade Tributária apresenta-se como um dos mais graves problemas que a comunidade se depara há já algumas décadas. Os caminhos escolhidos para o combater centram-se hoje em dia na aplicação do artigo 24º da LGT.

Vincula-se a sociedade sendo ela a responsável pelos danos sofridos, e não havendo património da sociedade para cobrir tais danos, responderá o gestor pessoalmente.

Entendemos que o regime hodiernamente previsto na Lei Geral Tributária é, apesar de mais moderado que o regime previsto no artigo 13º do Código de Processo Tributário, extremamente gravoso e perigoso.

Efectivamente achamos a presunção de culpa estabelecida na alínea b) do artigo 24º da LGT desproporcionada e reveladora de uma ideia, infelizmente ainda presente entre nós, que o Estado é um credor de primeira categoria e que os seus créditos estão envolvidos numa aura especial que lhes dá uma dignidade que os créditos dos particulares não têm.

Para finalizar, entendemos que aliar uma presunção de culpa a um conceito indeterminado de *falta de pagamento imputável* ao gestor, é condenar qualquer hipótese de se ilidir a presunção, pelo facto de estarmos perante uma situação demasiado abrangente.

Quer por razões de coerência do sistema, quer por respeito aos princípios fundamentais que orientam o nosso sistema jurídico, quer por, simplesmente não se justificar a sua existência, deveria desaparecer a presunção de culpa constante do artigo 24º, nº1, alínea b) da LGT.

Este regime reveste uma severidade considerável tornando extremamente arriscado exercer cargos de administração em empresas em situação económica difícil, ou com menor solidez financeira.

Não conseguimos vislumbrar qualquer justificação razoável para que o Estado detenha, actualmente, esta posição vantajosa face aos demais credores sociais.

Há mesmo quem pondere se estamos perante um regime inconstitucional, por ofensa ao princípio da proporcionalidade nas relações estado-contribuinte, todavia não nos cumpre apreciar neste escrito essa questão.

No nosso modesto entendimento, a melhor solução seria o restabelecimento do regime plasmado no DL nº68/87 de 9 de Fevereiro com a conseqüente uniformização dos regimes da responsabilidade dos gestores perante os credores sociais. Esta seria a melhor forma de responsabilizar os gestores de maneira consentânea com os princípios em vigor no nosso estado de direito.

Defendemos um regime cada vez mais próximo da responsabilidade subjectiva extracontratual e do regime previsto no artigo 78º do CSC, com uma análise pormenorizada e cuidada dos vários pressupostos da responsabilidade, desde a culpa ao nexó de causalidade. O artigo 78º, nº1 do CSC, ultrapassa a relatividade das convenções, permitindo que os credores da sociedade responsabilizem terceiros (gerentes, administradores e directores) pelo não cumprimento das obrigações da sociedade.

Desta forma ficará acautelado o interesse do Estado no sentido de obter a cobrança dos créditos e não fará recair sobre os administradores, gestores e directores, um fardo, que, entenda-se, pesado demais para transportar.

A responsabilidade subsidiária dos ROC e dos TOC aparece “enxertada” na responsabilidade dos gerentes, administradores e directores, por mera referência, sem levar em consideração a sua especificidade.

Julgamos incorrecta a demasiada aproximação entre estes regimes, pelo que temos de levar em conta a responsabilidade específica dos ROC e dos TOC sob pena de essa associação de responsabilidades levar a conseqüências reprováveis, a saber: uma associação automática, em termos de a reversão se operar contra os ROC e os TOC, como se fossem administradores ou gerentes; e depois, a uma associação de ambas as responsabilidades a nível dos Tribunais.

A melhor solução seria eliminar pura e simplesmente a referência à responsabilidade fiscal subsidiária dos ROC e dos TOC, uma vez que nem sequer são sujeitos tributários. Com efeito, esta previsão corre o risco de se aplicar a escassíssimos casos, atentos os pressupostos por que pauta a sua aplicação, apesar de, na prática, se poderem verificar vastíssimos casos de reversão sem fundamento, e poderá levar a que estas entidades deixem de prestar os seus serviços, ou passem a comportar custos muito elevados para aqueles que a elas recorrem, uma vez que o risco da sua actuação terá de ser cuidadosa e cautelosamente analisado.

Este é, salvo melhor opinião, o nosso modesto entendimento.

BIBLIOGRAFIA

- **CAMPOS**, Diogo Leite de/ **RODRIGUES** Benjamim Silva/ **SOUSA**, Jorge Lopes de – *Lei Geral Tributária, comentada e anotada*, Vislis Editores, 1999.
- **CAMPOS**, Diogo Leite de/ **CAMPOS**, Mónica Horta Neves Leite de – *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, 2000
- **CANOTILHO**, J. J. Gomes/ **MOREIRA**, Vital – *Constituição da República Portuguesa Anotada*
- **CASIMIRO**, Sofia de Vasconcelos – *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 2000
- **CORREIA**, Miguel Pupo – *Sobre a Responsabilidade por Dívidas Sociais*, Revista da Ordem dos Advogados, 2001
- **CUNHA**, Tânia Meireles da – *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, Almedina, 2004
- **DOURADO**, Ana Paula – *Substituição e Responsabilidade Tributária*, in ciência e técnica fiscal nº391, Julho/Setembro 1998
- **FAVEIRO**, Victor – *O Estatuto do Contribuinte*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.
- **FIGUEIREDO**, J. A. Seabra de – *A Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal*, Vida Económica, Lisboa, 1997
- **GOMES**, Nuno de Sá – *Manual de Direito Fiscal*, Editora Rei dos Livros, Volume I, 1999
- **GOMES**, Nuno de Sá – *Manual de Direito Fiscal*, Editora Rei dos Livros, Volume II, 1999
- **GUERREIRO**, António Lima – *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei do Livros, 2001
- **MARTÍNEZ**, Soares – *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2003
- **MARTINS**, António Carvalho – *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1999
- **NABAIS**, José Casalta – *Direito Fiscal*, Almedina, 2000
- **PRATA**, Ana – *Dicionário Jurídico*, 3ª Edição Revista e Actualizada, Almedina, Coimbra, 1997
- **SANCHES**, J. L. Saldanha/ **BARREIRA**, Rui – *Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos gerentes*, Fisco nº70/71, Maio/Junho 1995
- **SANCHES**, J. L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002

- **SILVA**, Isabel Marques da Silva – “A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais”, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, 1999
- **SILVA**, Pedro Sousa e – *A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na lei geral tributária e no novo CPPT*, Revista da Ordem dos Advogados, 2000
- **SOUSA**, Alfredo José de/ **PAIXÃO**, José da Silva – *Código do Procedimento das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado*, 2ª Edição

JURISPRUDÊNCIA

- Acórdão STA de 09-06-1971, Processo nº16368, www.dgsi.pt
- Acórdão STA de 01-04-1981, Processo nº001637, www.dgsi.pt
- Acórdão STA de 28-11-1990, RLJ, ano 125, nº3815, pág.46 e ss.
- Acórdão STA de 12-02-1995, Processo nº21300, www.dgsi.pt
- Acórdão STA de 27-09-1995, Processo nº17418, www.dgsi.pt
- Acórdão STA de 10-12-1997, Processo nº22007, Ciência e Técnica Fiscal, nº389, Janeiro/Março, 1998
- Acórdão STA de 29-04-1998, Processo nº21381, www.dgsi.pt
- Acórdão STA de 12-04-2000, Processo nº24769, www.dgsi.pt
- Acórdão TCA Sul de 18-06-2002, Processo nº5505, www.dgsi.pt
- Acórdão STA de 25-09-2002, Processo nº26082, www.dgsi.pt
- Acórdão TCA Sul de 10-02-2004, Processo nº01109, www.dgsi.pt
- Acórdão TCA Sul de 30-03-2004, Processo nº00921, www.dgsi.pt
- Acórdão TCA, Contencioso Tributário, de 25-05-2004, Processo nº00072, www.dgsi.pt
- Acórdão TCA Sul de 08-03-2005, Processo nº01358, www.dgsi.pt
- Acórdão do TCA Norte de 22-09-2005, Processo nº00334, www.dgsi.pt

ÍNDICE

I – Introdução	1
1.1 Breves considerações	1
II – Breve nota sobre a evolução dos regimes legais de responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores.....	4
III – Explicação e determinação do âmbito do artigo 24º – “Responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos”	12
IV – A responsabilização dos titulares dos órgãos das pessoas colectivas	18
1. Âmbito da responsabilidade	19
1.1 Âmbito material	19
1.2 Âmbito temporal.....	20
2. Regimes da responsabilidade	21
2.1 Responsabilidade pela falta de pagamento – exercício do cargo no fim do prazo de pagamento	21
2.2 Responsabilidade pela diminuição do património – exercício do cargo no período anterior ao final do prazo legal de pagamento	27
3. Apreciação deste regime legal	32
4. Natureza jurídica da responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes	32
V – Responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização e dos Revisores Oficiais de Contas	36
VI – Responsabilidade dos Técnicos Oficiais de Contas	41
Nota conclusiva	43
Bibliografia	