



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA
DOS ADMINISTRADORES
E GERENTES
NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA**

Maria Lídia de Carvalho Meias Paiva

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

ÍNDICE

I	INTRODUÇÃO	3
II	Evolução dos regimes da responsabilidade Tributária Subsidiária dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos	5
1.1	O Decreto-lei N° 17730/29 de 7 de Dezembro	5
1.2	Decreto-lei N° 45005/63 de 27 de Abril (Código de Processo das Contribuições e Impostos)	5
1.3	Decreto-lei N° 68/87 de 9 de Fevereiro	6
1.4	Código de Processo Tributário (Decreto-lei n° 154/91 de 23 de Abril	7
III	Regime Actual	9
1.1	A Responsabilidade Tributária das Administradores e Gerentes	10
1.2	A Responsabilidade tributária do art. 23 da LGT	10
IV	Meios de Defesa	18
V	Conclusão	19
	Bibliografia	20

I – INTRODUÇÃO

Por vezes a Lei atribui responsabilidade do pagamento do imposto, em caso de inexistência ou insuficiência dos bens do devedor originário,¹ a um terceiro que assume a posição de verdadeiro fiador legal da obrigação tributária. É a chamada responsabilidade subsidiária tributária. A responsabilidade subsidiária actua, em regra no processo de execução fiscal, verificada a inexistência ou insuficiência dos bens do devedor principal, a execução fiscal reverte logo contra o responsável tributário.

O normal é que só responde pelas dívidas fiscais o sujeito passivo originário, porque só relativamente a ele se concretizam os pressupostos de facto tributários que conduziram à liquidação dos impostos e à constituição dessa dívida.

Ressalta desde logo, uma situação excepcional pois exige-se o cumprimento da obrigação principal do sujeito passivo da relação jurídica tributária (artº 31 da LGT) – o pagamento da dívida tributária a outrem ainda que subsidiário (art. 22 nº 3 da LGT).

Outra nota relativa ao carácter excepcional, prende-se com o facto da mesma subsidiariedade ocorrer apenas se o devedor originário não pagar voluntariamente os impostos, e em sede de execução fiscal se constatar que não existem bens suficientes para garantir o pagamento da dívida fiscal (artº 23 da LGT), só no caso de existir um processo de execução fiscal instaurado contra o devedor originário do imposto (arts 148 e 153 nº 1 do CPPT), é possível verificar a existência ou não de bens que garantam o pagamento da dívida fiscal, se existirem bens, não se coloca a questão da responsabilidade tributária, se não existirem no todo em parte, então a execução fiscal não é somente contra o devedor originário, mas sim quanto ao devedor subsidiário e daí falar-se em reversão fiscal.

A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes, sobre o qual se tem debatido uma questão fundamental e essencial, saber em que termos e condições alguém

¹ Sujeito passivo originário é o devedor a título directo e principal, é salientado por diversos autores, ex. Casalta Nabais – Direito Fiscal

que não sendo devedor originário do imposto, pode ser chamado a responder pelo seu património pessoal, por uma dívida fiscal de terceiro.

É o caso das situações previstas nos artºs. 24 LGT (Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos).

Havendo responsabilidade tributária pelas dívidas de outrem, a regra é a responsabilidade subsidiária e conjunta, só havendo responsabilidade solidária nos casos em que a lei expressamente o determine (cf. artº 513 Código Civil)².

Na responsabilidade solidária a cobrança do imposto voluntária ou coerciva, actua directa ou imediatamente sobre qualquer dos sujeitos passivos – contribuinte directo ou responsável,³ por força do disposto no (artº 21 da LGT) onde se estatui” *salvo disposição em contrário quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todos são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária*” é a chamada solidariedade passiva.

Assim importa saber e compreender melhor algumas das soluções que se encontram implementadas, no nosso sistema jurídico ao longo dos tempos.

² Art. 513 C.C. “ (*Fontes da Solidariedade*) – *A Solidariedade de devedores ou credores só existe quando resulte da lei ou vontade das partes.*

³ Acórdão Tribunal Relação de Guimarães – de 16/01/2006 – Responsabilidade do Gerente – Diogo Leite de Campos Lei Geral Tributária, comentada e anotada – Tânia Meireles da Cunha Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais

II – Evolução dos Regimes da Responsabilidade Tributária Subsidiária dos Corpos Gerentes e Responsáveis Técnicos

1.1-O Decreto-lei Nº 17730/29 de 7 de Dezembro

Este estabelecia a responsabilidade dos corpos sociais sem quaisquer limitações de acordo com o seu artigo Nº 1“ *por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dividas ao Estado que foram liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto são pessoal e solidariamente responsáveis pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade*”

Portanto no caso das sociedades de responsabilidade limitada, os gerentes e administradores respondiam sem limites, o que era um regime muito gravoso.

No caso da responsabilidade dos gestores, importava o dano, mas os preceitos de culpa e ilicitude não eram ponderados nem tidos em conta na apreciação da sua conduta.

Como o Prof. Teixeira Ribeiro escreveu “ *a responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes começou por ser quando foi criada em 1929 uma responsabilidade aparente sem quaisquer limitações de ordem legal*”, porém as limitações vieram a ser reconhecidas pela jurisprudência ao interpretar aquele artigo.

1.2-Decreto-Lei Nº 45005/63 de 27 de Abril (Código de Processo das Contribuições e Impostos

Também neste regime jurídico não se distinguia entre o momento da constituição da dívida e o momento da exigibilidade da mesma, e não se releva as actuações dos gestores que através da sua conduta diligentes tinham procurado cumprir as obrigações tributárias, embora muitas vezes não o tendo conseguido.

No artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos,⁴ “ *por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dividas do Estado, que foram liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitadas, 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 expressamente sancionou no acto de que deriva a responsabilidade*” não se limitou este diploma a exigir uma gerência de direito nominal estabeleceu a necessidade de um exercício real e efectivo do respectivo cargo (gerência de facto), sem exigência de uma culpa efectiva do gestor.

Através do 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 que o gerente ou administrador tivesse essa qualidade e que o património social fosse insuficiente, para o pagamento da dívida, enquanto que o credor privado podia-se socorrer da lei comercial, provando que o gerente culposamente dissipara o património da empresa.

A responsabilidade prevista no citado artº 16º 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.

1.3-Decreto-lei N° 68/87 de 9 de Fevereiro

Com este decreto-lei, passou a admitir-se a possibilidade do gerente de facto ainda assim provar que a falta de pagamento da dívida tributária, por não haver bens penhoráveis, não resultou de culpa sua. Estaríamos assim perante uma presunção de culpa elidível pelo responsável. Com esta alteração, tornou-se aplicável o regime do artº 78º do Código das Sociedades Comerciais, a responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada.

⁴ Acórdão do STA de 15-01-2003, considerou que o artº 16 CPPT consagrava uma responsabilidade objectiva do gerente, ou uma presunção não elidível de culpa – Código de Processo das Contribuições e Impostos, anotado e comentado de Ruben A. Carvalho e F. Rodrigues Pardal

Conclui-se que esta modalidade de responsabilidade somente se poderia efectivar nas situações em que a insuficiência patrimonial da Sociedade resultasse de um facto ilícito culposo dos gerentes ou administradores, tal com o quando estes respondem perante os credores sociais, em geral.

Esta inovação legislativa representa igualmente a transição para uma concepção subjectivista, não bastando somente a identificação do gestor, antes avançando-se para a verificação de uma actuação ou omissão e de culpa efectiva por parte desse mesmo gestor.

Quanto ao artigo 16 do CPCI se entendia que bastaria a simples culpa funcional dos administradores ou gerentes, aqui passou a ser necessário a culpa efectiva dos mesmos, nos casos de insuficiência do património da sociedade para pagamento das dividas fiscais.⁵

1.4-Código de Processo Tributário (Decreto-Lei nº 154/91 de 23 de Abril)

À semelhança do DL 68/87, o Código de Processo Tributário, estabelece a responsabilização do gestor somente nas situações em que esse gestor tenha com culpa efectiva, causado a insuficiência do património social para o cumprimento de obrigações a tributárias.

Porém no seu artigo 13º exige-se que os administradores ou gerentes provem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais estabelecendo uma presunção de culpa.

Este artigo dispunha “*Os gerentes, administradores e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àqueles e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se*

⁵ Acórdão Tribunal Central administrativo Sul, 10/02/2004, Proc. Nº 01109. No regime do artº 16 do CP 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 – A responsabilidade dos gerentes nesse regime pressupõe a chamada culpa funcional.

provarem que não foi culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais”.

Nestas situações o ónus da prova não caberia à Fazenda Pública mas sempre ao oponente. O artigo 13º do CPT exige a cumulação da gerência de direito com a gerência de facto.⁶

“Por isso não lhe basta alegar e provar que todo o património social penhorado e vendido para cobrança coerciva de dívida tributárias, tem que demonstrar que agiu com a diligência própria de um bónus 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 não se ficou a dever à sua gestão da sociedade devedora originária (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 22 de Setembro de 2005 Proc. N° 00334 in www.dgsi.pt “

A jurisprudência tem, por um lado, entendido que o ónus da prova em causa abrange não apenas as dívidas vencidas no decorrer do cargo de administração e gerência, como também aquelas em que o facto tributário tenha ocorrido nesse período, embora só depois se tenham vencido, o que ocasiona frequentemente os administradores e gerentes serem chamados a responder pelas dívidas muito tempo depois da sua constituição, circunstância essa que dificulta ainda mais a prova do facto negativo da culpa da insuficiência do património.

Pela primeira vez contemplou-se a responsabilidade tributária subsidiária dos revisores oficiais de contas desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

⁶ Para elidir a presunção de consagra o artº 13 do CPT o gerente tem de provar que não existiu qualquer relação causal entre a actuação e a insuficiência patrimonial da empresa que geriu – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30/03/2004 Proc. N° 00921 – Acórdão Tribunal Central Administrativo Sul de 8/03/2005

III-REGIME ACTUAL

A Lei **Geral Tributária**, aprovada pelo **DL 398/98 de 17 de Dezembro**, entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999, revelando aspectos jurídicos inovadores em matéria de responsabilidade tributária dos gerentes administradores e directores pelas dívidas tributárias das Sociedades Comerciais.⁷

Aquela lei chamou a si a regulamentação directa de aspectos essenciais da relação jurídica - tributária e do próprio procedimento tributário, que constavam até então do Código de Processo Tributário e de outras leis tributárias.

As modificações introduzidas no Código de Processo Tributário, visam também objectivos gerais de simplicidade e eficácia. Portanto simplicidade e eficácia não são, incompatíveis com os direitos e garantias dos contribuintes. Pelo contrário, sem eficácia e simplicidade do procedimento e processo, esses direitos e garantias não passarão de proclamações retóricas, sem conteúdo efectivo. Pretende-se que a regulamentação do procedimento e processo tributários assegure não só a certeza, como a celeridade na declaração e realização dos direitos tributários, que é condição essencial de uma melhor justiça fiscal.

A lei geral tributária considera quer o substituto, quer o responsável como sujeito passivo, na medida em que está vinculado ao cumprimento da prestação tributária (artº 18 nº 3), que embora não preencha os pressupostos de facto da obrigação tributária originária, o responsável subsidiário concretiza outros pressupostos, que fizeram com que o mesmo viesse a assumir a veste de responsável pelo pagamento da dívida. Isto porque o legislador, apenas faz uma referência a responsáveis que têm uma relação privilegiada com o sujeito passivo originário. Assim se compreende que os administradores, gerentes, revisores oficiais de conta e os técnicos oficiais de contas, (artº 24 da LGT), mesmo desempenhando funções distintas junto do sujeito passivo originário, sejam chamados a responder subsidiariamente por dívidas fiscais desde

⁷ Este Decreto – Lei, ao longo dos tempos sofreu várias alterações, (17) sendo a mais recente (Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro -

que verificados os pressupostos previstos na lei. Porque estão numa posição que lhes permite influenciar e determinar o cumprimento das obrigações tributárias.

1.2-A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na LGT

A responsabilidade tributária subsidiária em matéria de impostos pressupõe a existência de um processo de execução fiscal instaurado contra o devedor originário ou seja, relativamente ao qual se verificou o facto tributário.

No caso de se verificar a insuficiência ou inexistência dos bens do devedor principal, a execução fiscal reverte logo contra o responsável subsidiário. Tem sido entendimento dominante da jurisprudência, agora expressamente consagrado na Lei Geral Tributária, que a reversão da execução fiscal depende da prévia excussão dos bens do devedor principal que não forem de valor determinado, caso em que depende da sua mera insuficiência.⁸ A reversão fiscal é o chamamento à execução do responsável subsidiário, e efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal.

De acordo com o artº 23 nº 3 da LGT a reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa é precedida de audição do responsável subsidiário e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão a incluir na citação. Ficou consagrada a obrigatoriedade do responsável subsidiário ser notificado previamente à reversão da execução.

1.3-A responsabilidade tributária art. 23º da LGT

O responsável subsidiário pode em face da fundamentação da reversão, apresentar os argumentos que entenda por pertinentes no sentido de “convencer a Administração Tributária” de que não deve responder subsidiariamente. Antes deste regime em boa parte das oposições à execução o gestor, conseguia provar a ausência de culpa na

⁸ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 23-02-2006 – Proc. Nº 00078/02 2ª Secção – Reversão contra pessoa colectiva – ilegitimidade processual -

insuficiência do património, através da prova testemunhal o não exercício efectivo de funções de administrador ou gerência no período a que a dívida se reportava.

O direito de audição prévia⁹ do potencial responsável, é uma importante garantia. Se o contribuinte não for notificado para exercer esse direito poderá, nos termos do artº 276 do CPPT, reclamar para o tribunal administrativo e fiscal da decisão de reversão da execução fiscal proferida pela entidade competente, ou seja o chefe das finanças.

Caso o contribuinte tenha sido notificado para exercer o direito de audição prévia e que efectivamente o exerceu, apresentando argumentos de facto e de direito, de acordo com a matéria eventualmente apurada, ou confirmada por acordo ou confirmada por meio de audição previa. A Administração Tributária, deve, em sede de decisão da reversão, evidenciar se aceita ou não e com que fundamentos. Se a Administração constatar, quer oficiosamente, quer através da prova apresentada pelo potencial responsável em sede de direito de audição, que não se verificam ou que são insuficientes os pressupostos que legitimam a responsabilidade subsidiária, não deverá proferir decisão no sentido da reversão da execução fiscal.

Daqui resulta que a reversão apenas pode operar uma vez provada a excussão fiscal. Mas a liquidação do património do devedor não impede o exercício da reversão da execução, desde que exista um juízo de forte probabilidade de insuficiência de bens. O entendimento dominante da Administração Tributária aponta no sentido do benefício da excussão consistir num mero ónus do responsável subsidiário.

O Acórdão do STA de 1 de Abril de 1998, o qual entende que:

- “ *A insuficiência de bens do devedor originário constitui pressuposto da obrigação de responsabilidade subsidiária*”

⁹ O princípio da participação implica que os contribuintes tomem parte na Administração Tributária, sendo chamados – via direito de audição – a intervir na tomada das decisões que os tenham como destinatários. A Administração Fiscal deve assegurar a participação dos particulares, bem como, das associações, que tenham por objecto os seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente, através da respectiva audiência. O Arº 60º LGT (princípio da participação) não regulamentou o exercício do direito de audição prévia, nem mesmo o CPPT utilizando somente o direito de participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes respeitem. Artº. 45 CPPT e artº 100 CPPT Audiência dos interessados

- *“Por isso, enquanto não tiver sido executado todo o património desse devedor, em processo de execução singular ou universal, não pode ordenar-se a reversão da execução contra o devedor subsidiário”*
- *“ A inverificação do pressuposto da insuficiência de bens gera a ilegitimidade subsidiária e é fundamento de oposição subsumível à alínea b) do artº 286 nº 1 do CPT, determinando a extinção da instância executiva e não apenas a sua suspensão ”*

No entanto, refira-se que alguma jurisprudência mais recente do STA tem defendido não se poder efectuar a reversão da execução, sem prévia liquidação dos bens integrantes do património do devedor originário.

O artº 23 nº 3 da LGT, impõe a suspensão do processo de execução fiscal (oficiosamente) caso no momento da reversão não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido o montante a pagar pelo responsável subsidiário (ex. bens penhorados sem valor predeterminado), donde resulta a aplicação automática do benefício de excussão pelo órgão de execução fiscal, com excepção de aplicação de procedimentos cautelares (ex. arresto artº 136 do CPPT) em que o responsável subsidiário seja parte legítima. As medidas cautelares (ex. arresto e arrolamento), podem ser instauradas antes de ter sido instaurada a execução fiscal.

O artº 23 nº 4 da LGT estabelece em caso de reversão da execução, a obrigatoriedade de despacho fundamentado, precedido da audição prévia do responsável mesmo em casos de presunção legal de culpa.

A responsabilidade tributária subsidiária, ensina **Saldanha Sanches**¹⁰ – in Manual de Direito Fiscal “ ***É uma responsabilidade pessoal e subsidiária – responsabilidade pessoal na medida em que caso fiquem por cumprir dividas fiscais destas entidades, 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 essa mesmas dividas.***

¹⁰ Saldanha Sanches – Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos gerentes

Responsabilidade subsidiária pois contrariamente ao que acontece com as dívidas do substituto em que o regime regra é o da responsabilidade solidária aqui encontramos uma responsabilidade subsidiária de segunda linha: só depois de demonstrar a insuficiência do património do devedor para fazer face à obrigação é que o garante pode ser chamado a responder por uma dívida fiscal que não é a sua.”

O artº 22 nº 3 da LGT, refere que a responsabilidade tributária de dívidas por conta de outrem é em **regra subsidiária**, sendo excepcionalmente **solidária** o Código Civil no seu artº 512¹¹ “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 liberta o devedor para com todos eles.”

O artº 13 do CPT dizia que os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam ainda que somente de facto 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 ao perigo de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

Mostrava-se assim, a culpa referida como culpa funcional e afirmava-se ligada à ocorrência de um facto ilícito tipicamente culposos, por se provar a inobservância de uma concreta disposição legal. O que estava em causa era a culpa pela inobservância de disposições destinadas a evitar uma situação de insolvência do património para pagamento das dívidas tributárias.

O regime da LGT, mantendo a responsabilização pela culpa, vem estabelecer, dois regimes distintos para duas distintas situações. Por um lado o gestor é subsidiariamente responsável pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação artº 24 nº 1 LGT .

¹¹ Pode haver uma obrigação solidária em que um ou algum dos devedores desempenham uma simples função de garantia (Almeida Costa, Obrigações) Não se estabelecem limites quanto ao conteúdo das obrigações solidárias. (Almeida Costa – Obrigações)

Tal como acontecia anteriormente, a culpa relacionada com o não pagamento de determinados credores, que está em causa, mas a culpa pela inobservância de disposições gerais e específicas destinadas a evitar uma situação geral de insolvência do património para pagamento de dividas sociais. Neste caso, já não como na previsão do artº 13 do CPT referido, o ónus da prova corre, agora por conta da Fazenda Pública competindo-lhe demonstrar que foi por uma actuação culposa do gestor que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da divida.

O artº 24 da LGT, com as alterações dadas pelo DL nº 398/98 de 17 de Dezembro Lei nº 30-G/2000 de 29 de Dezembro e Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro dispõe sobre a responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos o seguinte:

“Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos”

“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 estes e solidariamente entre si.

Pelas dividas 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 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 do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.....etc...

Esta responsabilidade pode ser também extensiva aos membros dos órgãos de fiscalização, revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas.¹² A responsabilidade subsidiária dos revisores oficiais de contas e restantes membros dos órgãos de fiscalização, em caso de incumprimento dos seus deveres de fiscalização, a responsabilidade também é solidária, mas a culpa não se presume, cabendo à administração fiscal demonstrá-la a quando da reversão.¹³

A responsabilidade subsidiária dos técnicos oficiais de conta em caso de violação, de factos ocorridos a partir de 2006, pode ser dolosa ou negligente, 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 artº 24 nº 1 LGT exige que a actuação do gestor tenha causado culposamente a insuficiência do património da empresa para a satisfação de créditos tributários. Alguns autores referem que não é uma culpa genérica, não é uma culpa por falta do cumprimento das disposições legais, como está previsto no Código das Sociedades Comerciais. Estar-se-á perante uma culpa por o património da sociedade, garantia geral dos credores e também do Estado, se ter tornado insuficiente para a satisfação das obrigações tributárias. O responsável subsidiário deve ter culposamente dissipado ou maltratado o património da empresa.

A mensagem que a LGT diz é a de que os gestores não apenas devem cuidar dos seus negócios com diligência, mas não devem servir-se do incumprimento das obrigações tributárias como meio preferencial de financiamento. É notório o carácter preventivo e dissuasório, pretende-se evitar que o gestor em dificuldades opte, sistematicamente por sacrificar os interesses da Fazenda Pública aos interesses dos credores privados.

O Estado, neste particular padece de uma debilidade que o diminui no concurso com outros entes ou entidades, á realização de créditos sobre empresas, não podendo em

¹² Saldanha Sanches Manual de Direito Tributário –
Artº 52 do Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas

Sofia de Vasconcelos Casimiro – Responsabilidade Tributaria dos gestores

¹³ Tânia Meireles da Cunha, Da responsabilidade de Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: A culpa nas responsabilidades civil e Tributária -

princípio exercer atitudes coactivas ou ameaçadoras de suspensão, ou interrupção de fornecimentos como os fornecedores, de cancelamento de financiamentos como as instituições bancárias ou para bancárias, perpetrar greves ou outras acções de protesto. Daí a necessidade de consagrar na lei, um específico dever de pagamento de determinada dívida, consubstanciando facto ilícito susceptível de gerar responsabilidade subsidiária do administrador ou gerente, a sua omissão. Os gestores são solidariamente responsáveis pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo, quando não provem que de tal falta de pagamento, lhes não pode ser imputada a culpa.

Mas de que culpa falamos

É indubitável que o critério norteador de culpabilidade e as atitudes a avaliar, sempre farão apelo ao conceito civilístico do “bónus pater famílias”, um homem médio colocado na posição de gestor, ou seja um gestor diligente, que não admite inaptidões imperícias, incompetências, que providenciará o pagamento tempestivo da dívida, competindo-lhe se tal se não verificar demonstrar provando que não omitira a diligencia que lhe era exigível, que não teve um comportamento censurável, que não agiu, com culpa.

Assim a culpa exigida aos administradores, gerentes, directores, é uma culpa efectiva.

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 lado pelos diversos direitos (como o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa económica ou empresarial) destes particulares, que uma tal presunção de culpa acarreta, revela-se a nosso ver, não inteiramente conforme os princípios da igualdade e da proporcionalidade*”.

“Efectivamente, 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 afugenta os administradores ou gestores sérios ou fomenta

*os mais variados e imaginativos expedientes lícitos para obstar à apreciação de tão severos efeitos”.*¹⁴

A Lei nº 41/98 de 4 de Agosto (Lei de autorização Legislativa), no seu artigo 2º nº 15c) somente autorizou a previsão de uma presunção de culpa pela falta de pagamento. O artigo 24º nº 1b da LGT faz menção a imputação e não culpa.

A doutrina diverge quanto à definição do conceito de imputação, defendendo alguns autores tratar-se de ligação do facto ilícito ao agente, logo constituindo a culpa, outros preferem configurar a imputação enquanto elencos de pressupostos de responsabilidade civil, no qual se insere a culpa do facto ilícito e o nexo de causalidade.

Poderíamos concluir não estarmos diante de um nexo de imputação, mas antes perante um nexo de culpa, até porque só assim haverá identidade no objecto da prova constante nas diferentes alíneas que constam do artigo 24 nº 1 da LGT. A responsabilidade constitui matéria enquadrável na reserva absoluta de Lei em sentido formal, logo o Decreto-Lei autorizado deverá estar subordinado aos limites estabelecidos na Lei de Autorização Legislativa.

O artigo 24º não abrange a responsabilidade do gestor pelas dividas tributárias da Sociedade, se assumiu as suas funções de gerência, administração ou direcção posteriormente ao termo legal para a satisfação de créditos, mesmo que tenha contribuído para o agravamento da situação económica da empresa A Lei nº 41/98 (Lei de Autorização Legislativa) previa essa possibilidade no seu artº 2º nº 15c).

¹⁴ Casalta Nabais – Direito Fiscal
Tânia Meireles da Cunha – Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais

IV – MEIOS DE DEFESA

Os responsáveis tributários subsidiários têm à sua disposição vários meios de defesa dos seus direitos e interesses em matéria tributária, são meios que permitem fazer face às decisões da Administração que sejam incorrectas ou mesmo ilegais.

A citação deve conter todos os elementos essenciais da liquidação, o responsável querendo pode reclamar artº 22 nº 4 artº 9º nº 1 e 68 do CPPT, também pode impugnar judicialmente artº 22 nº 4 da LGT e 9 nº4 e 102 nº 1 al. C do CPPT. O responsável subsidiário contesta e requer com base nos fundamentos previstos na lei arts 70º e 99 do CPPT a anulação do acto tributário de liquidação. Portanto contesta o imposto, que não sendo seu mas do devedor originário, que até pode nem o contestou, embora o pudesse fazer, mas para reclamar ou impugnar a dívida fiscal, nos mesmos termos do devedor principal, o prazo conta-se a partir da sua citação.

Também se pode opor à execução fiscal nos termos dos artºs 203 e segs do CPPT, caso não se oponha à execução fiscal por um dos fundamentos previstos no artº 204 do CPPT, designadamente por ilegitimidade, o responsável pode requerer o pagamento em prestações nos termos dos artº 189 nº 2 e 196 e segs. Do CPPT, requerer a dação em cumprimento nos termos do artº 189 nº3 e 4 e 201 e 202 do CPPT, ou proceder ao pagamento da dívida tributária principal nos termos do artº 23 nº 5 do CPPT, ficando nesse caso isento de juros de mora e de custas.

O responsável subsidiário pode, ainda, se pretender, constituir-se assistente na impugnação deduzida pelo devedor principal.

V – CONCLUSÕES

Face ao exposto pode-se concluir o seguinte:

A análise da evolução dos regimes de responsabilidade tributária demonstra uma instabilidade muito grande ao nível dos conceitos e dos contornos desses regimes, daí que a sua clarificação venha sendo feita pelos tribunais superiores.

Por regra, a responsabilidade de terceiros por dívidas de outrem é apenas subsidiária, apenas operando uma vez verificada a inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores e respeitado todo um processo legalmente previsto.

A responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes, directores e doutras pessoas que exerçam funções de administração, nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada, em caso de ter sido por culpa sua, que o património da empresa ou sociedade se tornou insuficiente, para o pagamento das dividas fiscais vencidas no período do exercício do seu cargo, a responsabilidade é simultaneamente solidária e, no caso de o fundamento ser a falta de pagamento das dividas fiscais, a culpa presume-se, só podendo a presunção ser elidida na oposição à execução.

É já a administração fiscal que deve demonstrar a culpa dos administradores e gerentes na insuficiência do património societário para o pagamento das dívidas fiscais. Tem lugar não só na administração ou gerência de direito, mas também da administração de facto.

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

Para o legislador existe outra função importante, penalizar a actuação dos administradores e gerentes, que enquanto à frente dos destinos dos sujeitos passivos originários não terão respeitado um dever fundamental de actuação, referimo-nos ao dever de diligência, consagrado no artº 64 do Código das Sociedades Comerciais.

BIBLIOGRAFIA

- CAMPOS, Diogo Leite – *Lei Geral Tributária comentada e anotada*
- CARVALHO, Ruben A. – e Pardal F. Rodrigues – *Código de Processo das Contribuições e Impostos, anotado e comentado*
- CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos – *Responsabilidade Tributária dos Gestores*
- CUNHA, Tânia Meireles – *da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores sociais*
- NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*
- SANCHES, Saldanha – *Manual de Direito Tributário*
- SANCHES, Saldanha – *Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gestores*

JURISPRUDÊNCIA

- Acórdão do STA de 01/04/1998 – Base de Dados do MJ
- Acórdão do STA de 15/01/2003 _Base de Dados do MJ
- Acórdão Tribunal Central Administrativo sul de 10/02/2004 _Base de Dados do MJ
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30/03/2004 – Base de Dados do MJ
- Acórdão Tribunal Central Administrativo Sul de 8/03/2005 – Base de Dados do MJ
- Acórdão Tribunal da Relação de Guimarães de 16/01/2006 – Base de dados do MJ
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 23/02/2006 -Base de Dados do MJ

CONSULTAS

- Ministério Público – Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa
- Ministério das Finanças
- Ministério da Justiça