



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
DOS CORPOS SOCIAIS
E DOS RESPONSÁVEIS TÉCNICOS**

- Uma abordagem interpretativa ao art. n.º 24 da Lei Geral Tributária -

PEDRO JORGE RIBEIRO DE CASTRO TEIXEIRA

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO

O tema, que agora se pretende analisar, a responsabilidade tributária dos corpos sociais e responsáveis técnicos, não obstante a numerosa doutrina e jurisprudência que sobre o mesmo se têm debruçado, encerra em si mesmo, sem dúvida alguma, um particular interesse, no que toca ao seu desenvolvimento e interpretação.

Em geral, o debate doutrinal tem-se debruçado em redor de uma questão fundamental, dir-se-á mesmo primordial, no que toca à aplicação, em concreto, da previsão legal, contida no art.º 24 da lei Geral Tributária: saber em que termos e em que condições particulares alguém que não sendo o devedor originário do imposto, pode ser chamado a responder, com o seu património pessoal, por dívidas fiscais de outrem. O que se afigura, desde logo, como sendo normal e razoável é que só responda por dívidas fiscais o sujeito passivo originário da relação jurídica fiscal,¹ porquanto só relativamente a este se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto, sendo ele o titular da manifestação de capacidade contributiva que a lei visa atingir.

Ressalta daqui, desde logo, uma situação de excepcionalidade, uma vez que se está a exigir o cumprimento de uma obrigação fiscal principal² do sujeito passivo da relação jurídica tributária, a outrem, se bem que a título subsidiário. Deve, no entanto, ter-se presente que a Lei Geral Tributária considera, no n.º 3 do art.º 18, como sujeito passivo a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

A responsabilidade tributária subsidiária radica na relação estreita e privilegiada que se estabelece entre o devedor originário e a figura do próprio responsável

¹ O devedor do imposto. Ver neste sentido Casalta Nabais, Direito Fiscal, cit., p. 260

² A relação jurídica tributária contém como obrigação principal o pagamento do imposto e como obrigações acessórias as que visam o apuramento de tal obrigação principal – Art. 31 da LGT

subsidiário traduzida na lesão dos interesses do sujeito activo da relação jurídica tributária.³

Por isto, se compreende que os administradores, gerentes, directores, membros de órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas, sejam chamados a responder subsidiariamente, por dívidas fiscais, desde que verificados os pressupostos previstos na lei.

Não se trata aqui de uma mera substituição tributária, pois esta tem conteúdo e significado distinto.

Segundo a Lei Geral Tributária⁴ a substituição tributária, em rigor, verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte, sendo a mesma efectuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido Um entendimento consonante com os conceitos de retenção na fonte e de pagamento por conta dos art.ºs 34 e 33 da citada lei.

Diferentemente, no regime que nos propomos estudar, no fundo, o que se trata é a “*transferência*” da responsabilidade por dívidas tributárias, do sujeito passivo original, por meio do instituto da reversão, para outras pessoas, embora a titulo subsidiário, em virtude da ligação funcional que estas ultimas apresentam com as primeiras, uma vez que ocupam uma posição que lhes permite influenciar e determinar o cumprimento das obrigações tributárias.

Tem o legislador duas linhas de orientação; se por um lado procura garantir o cumprimento das prestações tributárias, por outro nota-se-lhe uma importante intenção penalizadora, a responsabilizar administradores, gerentes e directores que, enquanto à frente dos destinos dos sujeitos passivos originários não terão respeitado um dever fundamental de actuação.

Referimo-nos, mais concretamente, neste ponto, ao dever de diligência, enunciado no art.º 64 do Código das Sociedades Comerciais, de acordo com o qual “os gerentes, administradores ou directores de uma sociedade devem actuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores”. Exige-se pois a estas figuras de direito uma actuação livre de interesses pessoais, independente e tendo sempre em primeira linha a própria sociedade, os sócios e os seus trabalhadores.

³ Sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante.

⁴ Artigo n.º 20 da LGT

A segunda nota a reter com a excepcionalidade do instituto da responsabilidade tributária e que se desenvolverá mais adiante, tem a ver sobretudo com a característica que o mesmo reveste – a subsidiariedade. Ou seja, a mesma só ocorrerá se o devedor originário não procedeu ao pagamento voluntário dos impostos que lhe eram devidos, e em sede, de execução fiscal se tiver constatado não possuir ou possuir bens insuficientes para garantir o pagamento da dívida fiscal.⁵ Por outras palavras, só se pode falar em responsabilidade tributária subsidiária se, previamente, existir um processo de execução fiscal instaurado ao devedor originário do imposto.⁶ Só neste contexto, é possível determinar sobre a existência ou não de bens na medida do necessário ao cumprimento da obrigação tributária de pagamento. Se existirem bens na medida do necessário, então não se coloca a questão da responsabilidade tributária. Se os bens não existirem no todo ou em parte, aqui sim, colocar-se-á a questão de se direccionar a execução fiscal, já não contra o devedor originário mas sim contra o devedor subsidiário.

Tem particular interesse o que a doutrina e a jurisprudência têm entendido por “insuficiência” e “fundada insuficiência” de bens. Interpretações que serão analisadas e desenvolvidas em sede própria.

⁵ Artigo n.º 23 da LGT e 153 n.º 2 do C.P.P.T.

⁶ Artigo n.º 148 e 153 do C.P.P.T.

CAPÍTULO II

A evolução do regime da responsabilidade tributária subsidiária **Sinopse histórica**

Para se melhor compreender o actual regime, importa conhecer em que termos se processou, historicamente, o regime, agora, estudado.

1 – Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929

Este Decreto-Lei foi o primeiro diploma a contemplar a matéria da responsabilidade tributária dos gerentes e administradores por dívidas fiscais. O qual estabelecia a responsabilidade dos corpos sociais sem quaisquer limitações. Senão vejamos: de acordo com o seu art.º n.º 1 “ *por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas 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.*”

Ou seja, tal responsabilidade abrangia todas as contribuições e impostos, multas e outras dívidas ao Estado e baseava-se na presunção de culpa funcional ou “ex lege” da referida pessoa. Na prática, pelas dívidas fiscais das sociedades de responsabilidade limitada, os administradores e gerentes respondiam sem limites o que configurava um regime bastante gravoso, tanto mais que englobava não apenas impostos, mas outras dívidas ao Estado. A jurisprudência dominante aliviava, no entanto, este regime, exigindo para além da gerência de direito a gerência de facto.

Na responsabilidade dos gestores era tido em conta o dano, sem no entanto se ponderar, relativamente aos conceitos de culpa e ilicitude.

2 – Código de Processo das Contribuições e Impostos (Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963.⁷

A responsabilidade tributária dos gestores, ainda que subsidiária, era praticamente ilimitada, pois ainda não se aferia a um elemento preponderante em tal conduta – a culpa. Daí que, uma vez mais, a jurisprudência tenha interpretado a norma a norma no sentido da mesma exigir, além da gerência de direito, a gerência de facto.

Na sequência da orientação Jurisprudencial, o art.º 16 do Código de Processo das Contribuições e Impostos, não se limitou a exigir uma gerência de direito nominal, estabelecendo a necessidade de um exercício real e efectivo do respectivo cargo (gerência de facto). O legislador manifesta uma concepção objectivista, sem exigência de uma culpa efectiva do gestor.

Demonstrada a gerência de direito e de facto, presumida estava a culpa funcional do agente.

O legislador, através deste artigo 16º, intencionalmente quis atribuir ao Estado uma situação desonerada e privilegiada. Por conseguinte bastaria à Administração Fiscal demonstrar, nos termos deste artigo, que o gestor tinha essa mesma qualidade e que o património social era insuficiente para a satisfação da dívida tributária.

No entanto, a Jurisprudência dominante continuava a considerar existir uma culpa *ex lege*, ou culpa funcional⁸, derivando daí a necessidade do oponente provar que não exercera a gerência de facto. Tal presunção seria, então, ilidível⁹.

Por outro lado, nos termos do mesmo artigo do C.P.C.I., a responsabilidade imputável aos gerentes abrangeria todo o período de gerência em que ocorreram os factos ou situações geradoras do tributo exequendo.

Era um regime simples, claro e injusto. A dívida surgia no período da sua gerência e de acordo com algumas interpretações e alguma Jurisprudência mesmo que o Administrador tivesse envidado todos os esforços para a satisfazer, mesmo na ausência de liquidez que tinha levado ao não pagamento da dívida se tivesse devido a um qualquer facto de força maior ou humanamente imprevisível, o gerente respondia pessoal e solidariamente com os seus bens.

⁷ Reforma Fiscal dos anos sessenta a cujos trabalhos presidiu o Prof. Teixeira Ribeiro.

⁸ Acórdão do STA de 14 de Fevereiro de 1996.

⁹ Cfr. Acórdão do STA de 28 de Novembro de 1990

E respondia pelo período da sua gerência. Sem que a lei fizesse qualquer distinção entre o nascimento da dívida e a sua exigibilidade.

Na sua essência manteve-se o essencial da sua injustiça, uma responsabilidade objectiva, que não distinguia entre as múltiplas situações de conduta reprovável e de situações que decorrem necessária e naturalmente do exercício da actividade empresarial.

Mas dada a pouca clarividência da lei, coube uma vez mais à Jurisprudência, esclarecer o espírito do legislador. Não obstante haver correntes opostas, a mais dominante foi no sentido de considerar como responsável tanto o gestor à data do facto constitutivo da obrigação como o gestor à data do pagamento do imposto, porquanto ambos podem, contribuir, embora em planos diferentes, para o não pagamento da dívida fiscal.

3 – Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro.

Com a entrada em vigor deste diploma para que os gestores respondessem por dívidas fiscais seria necessário a inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores sociais, passando-se a admitir a possibilidade do gerente de facto ainda assim provar que a falta de pagamento da dívida exequente, por não haver bens penhoráveis, não resultou de culpa sua. Estaríamos assim perante uma presunção de culpa ilidível pelo responsável (*juris tantum*). Com esta alteração, tornou-se aplicável o regime do art.º n.º 78 do Código das Sociedades Comerciais à responsabilidade tributária dos gerentes e administradores de sociedade de responsabilidade limitada.

Conclui-se pois que esta modalidade de responsabilidade somente se poderia efectivar nas situações em que a insuficiência patrimonial da Sociedade resultasse de um facto ilícito, culposo¹⁰, dos gerentes ou administradores, tal como quando estes respondem perante os credores sociais, em geral.

Mas neste ponto também se levantaram dúvidas se estaríamos perante uma presunção de culpa ilidível pelos gestores ou se, pelo contrário, teria de ser a Administração Tributária a fazer prova da culpa dos gestores. A interpretação

¹⁰ No sentido consagrado na Responsabilidade Civil – Art.º n.º 483 n.º 1 e 487 n.º 2 ambos do Código Civil.

considerada dominante foi de encontro à que seria a Fazenda Pública alegar e provar os factos donde emanava tal responsabilidade¹¹.

Administração Fiscal encontrava-se, deste modo, sujeita ao regime do já citado art.º n.º 78 do CSC, o qual exige a culpa dos administradores e gerentes para que se efective a sua responsabilidade; ora a culpa quando legalmente presumida, tem de ser provada e a prova da culpa cabe ao prejudicado (art.º n.º 487 n.º 1 do CC). Deixando de ser legalmente presumida a culpa dos administradores e gerentes pela insuficiência patrimonial das sociedades pertencia, pois, à Administração Fiscal provar a culpa deles.

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 e de uma culpa efectiva por parte desse mesmo gestor.

Teve assim este decreto, sem proceder à revogação do art.º n.º 16 do C.P.C.I., o mérito de proceder à explicitação do seu sentido, tendo para isso contribuído a alteração, de forma relevante, do conceito de culpa funcional inilidível, harmonizando o regime da responsabilidade para com o Estado com o regime da responsabilidade perante a generalidade dos credores sociais. A diferença substancial introduzida por este decreto-lei foi, sem duvida, eliminar a presunção de culpa do gerente estabelecida no anterior regime.

Como observa o *Prof. Teixeira Ribeiro*, entendeu-se “ *muito naturalmente, que não se justificava tal situação de privilégio do Estado, nem tal responsabilidade sem culpa subjectiva. Por isso veio o Decreto-Lei 68/87, de 9 de Fevereiro, submeter a responsabilidade dos administradores ou gerentes das sociedades comerciais de responsabilidade limitada ao regime do art.º 78 do Código das Sociedades Comerciais. Desde então, portanto, os administradores ou gerentes só passaram a ser subsidiariamente responsáveis pelas dívidas ao Estado quando tivessem culpa na situação de insuficiência do património social. E essa culpa tinha de ser alegada e provada pela Administração Fiscal.*”

Assim, tínhamos:

- ónus de prova da gerência de direito - Fazenda Pública
- presunção da gerência de facto, derivada da de direito
- ónus de prova do não exercício da gerência - oponente

¹¹ Acórdão do STA de 23 de Abril de 1997, Ap. ao DR de 9.10.2000

- comprovada a gerência de facto, opera a presunção de culpa funcional
- ónus de prova da existência de culpa:

1) na inobservância do normativo de protecção dos credores sociais - Fazenda Pública

2) na insuficiência do património societário para satisfação dos créditos fiscais – Fazenda Pública

4 – Código do Processo Tributário (Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril)

Com a aprovação do Código do Processo Tributário e de acordo com o seu art.º n.º 13, a responsabilidade subsidiária ficou limitada unicamente às contribuições e impostos, cabendo, porém, a tais responsáveis o ónus de alegar e provar que não foi por culpa sua que o património social se tornou insuficiente para o pagamento de tais créditos. Inverteu-se, assim, o ónus da prova, cabendo agora, aos administradores e gerentes provar que agiram sem culpa.

Entre 1 de Julho de 1991 e 31 de Dezembro de 1993, não existiu qualquer responsabilidade por coimas e multas.

Somente com o Decreto-Lei 394/93, de 24 de Novembro, aditando um novo artigo à versão original do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras – Art.º n.º 7 A - é que se pode falar em responsabilidade tributária subsidiária por multas e coimas.¹²

Mas o mesmo regime se manteve quanto aos aspectos essenciais: só que este atribui, agora, aos gerentes e gestores o ónus da prova quanto à inexistência de culpa. Existe assim uma presunção de culpa e por isso na actividade de gestão que seja posterior à entrada em vigor deste diploma, o gestor deve tomar precaução de que a sua não responsabilidade pelo incumprimento das dívidas fiscais fique claramente demonstrado nos livros da empresa, quer pela sua discordância da decisão de não pagamento devidamente registada no livro de actas ou pelo menos na correspondência da empresa.¹³

¹² Problema reformulado pela LGT no seu art.º 112, entretanto revogado com a entrada em vigor do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

¹³ J.L. Saldanha Sanches e Rui Barreira, O Fisco n.º 70/71, cit. p. 106.

Este regime, como se vê, implicou um retrocesso em face do DL 68/87 pela assunção de nova presunção de culpa atribuída aos administradores e gerentes com a consequente exigência de a ilidir.

Baseia-se este regime, plasmado no artigo 13º do CPT, não na culpa funcional mas sim na presunção de culpa.

Uma outra mudança de regime legal, a introduzida pela versão final do art.º 13 do C.P.T. versa sobre a impossibilidade da sua aplicação retroactiva.

O regime contido neste diploma aplica-se aos processos de execução fiscal pendentes em que ainda não tenha sido ordenada a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários. Nas situações em que já tiver sido ordenada a reversão com base nos pressuposto do art.º n.º 16 do C.P.C.I, temos já perfeitamente constituída a relação substantiva entre o exequente e o responsável subsidiário. Este entendimento surge na sequência do preceituado pelo art.º n.º 12 do Código Civil, já que estamos perante normas do direito substantivo.

De referir, que com a entrada da Lei n.º 52/96, de 27 de Dezembro, deu-se uma nova redacção a este art.º n.º 13 do C.P.T., alargando-se o seu campo de aplicação mesmo à simples gerência ou administração de facto.

Outra inovação deste artigo foi o de contemplar, pela primeira vez, 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. Este regime de responsabilidade tributária subsidiária parte do pressuposto que esses profissionais não terão desempenhado cabalmente as suas funções de fiscalização, tal como vêm definidas e previstas no Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei 487/99, de 16 de Novembro.

Em sumula, o tema probatório deste art.º 13 repartia-se da seguinte forma:

- ónus de prova da gerência de direito – Fazenda Pública.
- presunção da gerência de facto, derivada da de direito.
- Ónus da prova do não exercício da gerência – oponente.

- Presunção de culpa funcional, ilidível.
- Ónus de prova da inexistência de culpa:

1) na inobservância do normativo de protecção dos credores sociais – oponente.

2) na insuficiência do património societário para satisfação dos créditos fiscais – oponente.

CAPÍTULO III

*O actual regime de responsabilidade na Lei Geral Tributária.*¹⁴

Feita uma breve referência histórica, ao instituto da responsabilidade tributária subsidiária, estamos aptos a uma melhor compreensão do seu actual regime.

1.1 – A responsabilidade tributária.

O art.º 22 n.º 1 da Lei Geral tributária refere que a responsabilidade tributária abrange a totalidade da dívida tributária, respectivos juros e demais encargos legais.¹⁵

Este mesmo artigo, no seu n.º 3, refere que a responsabilidade tributária de dívidas por conta de outrem é em regra subsidiária¹⁶, sendo excepcionalmente solidária.¹⁷

Como situações mais significativas de responsabilidade tributária, podemos indicar as seguintes situações previstas na LGT: art.º n.º 24 sob a epígrafe “Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos.”; art.º n.º 25 “Responsabilidade do titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada”; e o art.º n.º 28 “Responsabilidade em caso de substituição tributária.”

Debrucemo-nos, então, sobre o que mais nos interessa e ao que nos propusemos – a responsabilidade tributária subsidiária dos titulares de corpos sociais e dos responsáveis técnicos – a qual tem o seu regime previsto, como já atrás se disse, na Lei Geral Tributária (art.ºs 23 e 24)

¹⁴ Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/96, de 17 de Dezembro, com as alterações constantes da Lei n.º 30G/2000 de 29 de Dezembro.

¹⁵ Note-se, porém, que o art.º 23 n.º 5 da LGT admite a isenção de juros e custas, se citado para cumprir a dívida tributária principal, o responsável tributário subsidiário, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição.

¹⁶ Sobre a responsabilidade subsidiária, ver art.ºs n.º 23 e 24 da LGT, art.º n.º 159, 160. 182 n.º 2 e 223 n.º 5 do C.P.P.T. e art.º n.º 8 do RGIT

¹⁷ Solidariedade tributária verifica-se quando o credor do imposto pode exigir o cumprimento integral da dívida tributária tanto ao devedor como ao responsável ou responsáveis. O que acontece, excepcionalmente, ou seja, quando a lei especificamente o prescreva. Exemplo destas situações são as previstas nos art.ºs 21 n.º 1 e n.º 2 , art.º n.º 27 ambos da LGT, art.º 213 do Código Aduaneiro Comunitário, no caso do art.º 107 do CIRC, entre outros.

1.2 – Âmbito subjectivo da responsabilidade tributária.

O art.º 24 n.º 1 da LGT estabelece que são abrangidas no âmbito subjectivo da responsabilidade tributária, todas as pessoas que exerçam funções de administração, mesmo que não sejam gestores de direito, à semelhança da nova redacção do art.º 13 do C.P.T., introduzida pelo art.º 52 da Lei 52-C/96, de 27 de Dezembro. Exige-se assim, cumulativamente, a verificação de um gerência de direito com a de facto, ou bastando somente a gerência de facto.

O preceito legal em análise refere como decisivo o exercício efectivo de funções de gerência e/ou administração. Assim sendo, não bastará a gerência nominal (gerência de direito) para essa responsabilização se concretizar. Assim, o gestor pode provar, em sede de oposição, não ser gerente de facto, isto é, o não exercício efectivo de funções na empresa, assim como poderá ser responsabilizado o gerente de facto, apesar de não corresponder a um gerente de direito.

O legislador não especifica os requisitos de que depende a verificação do exercício, tendo os mesmo sido fixados pela Jurisprudência, envolvendo a prática, ainda que não regular, de qualquer acto pelo qual se manifeste o exercício de funções de gerência ou de administração e que vincule a sociedade perante terceiros. Exemplo disso temos a contratação de trabalhadores, negociação de empréstimos bancários, etc.

Este preceito alude ainda ao carácter solidário das obrigações tributárias, caso exista uma pluralidade de gerentes e/ou administradores, assim como a subsidiariedade da responsabilidade tributária dos gerentes e/ou administradores em relação às próprias sociedades, efectivando-se esta responsabilidade por meio do instituto da reversão.¹⁸ Deste instituto falaremos mais adiante.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/200, de 20 de Dezembro passaram a estar sujeitos ao regime de responsabilidade não só os administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, exerçam funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas mas todos aqueles que exerçam essas funções em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados¹⁹.

¹⁸ Reversão é o chamamento à execução do responsável subsidiário através do respectivo despacho de reversão – cfr. Art.º 23 da LGT e art.º 153 n.º 2 do C.P.P.T.

¹⁹ O art.º 2 n.º 2 do CIRC, contém uma enumeração, não taxativa, dos entes fiscalmente equiparados a pessoas colectivas, a saber: heranças jacentes, Pessoas colectivas consideradas inválidas, Associações e sociedades civis sem personalidade jurídica, Sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial antes do seu registo definitivo (conforme art.º n.º 5 CSC)

Abrangeu, deste modo, o regime da responsabilidade entes fiscais que até então estavam fora do âmbito da previsão legal anterior.

1.3 – Aplicação no tempo do regime da responsabilidade subsidiária

As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos. Por isso, para a aplicação correcta da lei tem-se de aferir o momento em que o facto gerador da responsabilidade se verificou. É este que vai determinar qual a norma a aplicar.

Por isso, o C.P.T., nomeadamente o art.º 13, é aplicável para regular as condições de reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade, relativamente a dívidas cujos períodos de constituição decorreram na sai vigência.

Se os factos geradores dessa responsabilidade forem posteriores, ou seja, se tiverem ocorridos já na vigência do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (LGT) será de aplicar o art.º n.º 24 desta lei.

No âmbito da vigência deste artigo, importa, no entanto, atender, no que respeita às pessoas a quem imputar essa responsabilidade, o regime jurídico instituído na redacção original do art.º 24, daquele que resultou da alteração introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, no que respeita à natureza do devedor originário.

1.4 - Facto gerador da responsabilidade

São susceptíveis de constituir responsabilidade os factos previstos nas alíneas a) e b) do art.º 24

- a) *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 fiscal equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação.*

b) 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

A Lei Geral Tributária no seu art.º 24 n.º 1 al. a), no seu elemento temporal, abrange a responsabilidade tributária pelas dívidas constituídas durante o exercício de funções, ou cujo momento do respectivo pagamento ocorreu já depois desse exercício.

Consagra, assim, a responsabilidade dos gestores que exerceram as suas funções antes do termo do prazo legal de pagamento da prestação tributária, pela diminuição do património social.

Além da referência ao elemento temporal, o referido preceito estabelece como pressupostos a verificação da diminuição do património social, implicando tal situação a insuficiência de bens para proceder ao pagamento das dívidas tributárias, tendo sido causada culposamente essa diminuição, pelo gestor dessa sociedade comercial.

A Administração neste ponto terá, no entanto, de provar a verificação dos referidos pressupostos.

Pela leitura deste artigo assistimos a um alargamento da responsabilidade dos administradores e gerentes face ao pretérito art.º 13, pois na vigência deste artigo a jurisprudência considerava que os administradores podiam ser responsáveis pelas dívidas mas só se estas tivessem o seu facto constitutivo ou o seu vencimento ocorresse durante o exercício do cargo. Nunca considerou, este artigo, desta forma a responsabilização dos administradores por dívidas tributárias cujo facto gerador ou o seu vencimento tivesse ocorrido fora desse período.

Quanto á previsão legal da al. b) deste mesmo artigo o legislador exige a imputação da falta de entrega ou pagamentos dos tributos ao gestor que no seu período de gerência os não tenha efectuado.

Estabelece, assim, uma inversão do ónus da prova e que se explicitará adiante, pois presume-se que a falta de pagamento da obrigação tributária é imputável ao administrador.

1.5 – Pressupostos da responsabilidade e respectivo ónus da prova.

São pressupostos da responsabilidade os factos previstos, respectivamente nas a) e b) do art.º 24 da LGT:

a) (...) quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscal equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) (...) quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Qual o regime de aplicação destas alíneas em sede de culpa e do respectivo ónus da prova ?

Comecemos pela a alínea a):

Nesta alínea não se prevê uma presunção de culpa, recai, desta forma, sobre a Administração Tributária o ónus da prova da culpa do administrador nos casos de verificação da insuficiência do património social.

Aplica-se, neste caso, e para o efeito o artigo 342 n.º 1 do Código Civil.

Não é a falta de diligência levada a cabo na sua gestão que fundamenta a reversão fiscal. A sua gestão tem de padecer de actos ilícitos e culposos, implicando, para isso, a conseqüente violação de normativos direccionados à protecção dos credores sociais,

Assim, para se efectivar a responsabilidade do “gestor” torna-se mister cumprir o preenchimento de alguns pressupostos:

- 1) a diminuição do património social, impedindo dessa forma o pagamento de dívidas tributárias,
- 2) e que essa diminuição do património provenha da pratica culposa de actos de gestão.

Significa isto em termos de ónus da prova, que na alínea a) o mesmo pertence à Administração Fiscal. Cabe à Administração Tributária fazer prova que foi por culpa do administrador ou gerente que o património social se tornou insuficiente.

Deve esta culpa ser apreciada não no sentido de violação de disposições legais, mas unicamente numa culpa por o património social se ter tornado parco para pagamento aos credores sociais. O responsável deve ter, culposamente dissipado o património social. É desta forma exigida uma culpa efectiva.

Corresponde à alínea b) uma responsabilidade emergente pelo não pagamento de dívidas tributárias durante o exercício efectivo das funções de administração.

Presume-se imputável ao administrador a falta de pagamento da obrigação tributária.

Em parêntesis não deixa de ser curioso o facto desta alínea falar em imputação e não em culpa. No fundo, este preceito normativo contém uma presunção de imputação e não de culpa, divergindo a doutrina quanto à sua definição, mas tem-se entendido que tal conceito se refere à culpa.

E para que haja culpa tem de se verificar a violação de uma obrigação. Esta só pode mesmo ser entendida quando inserida num contexto de incumprimento de uma regra de conduta. Como observa Sofia de Vasconcelos Casimiro “ *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.*”

Assim, podemos concluir que, no âmbito desta alínea, para responsabilizar o administrador, a lei exige apenas a falta de pagamento e a culpa na verificação de tal incumprimento. Ou seja, têm de existir um comportamento culposo e omissivo que impeça o respectivo pagamento por parte da sociedade.

A melhor interpretação dada a este artigo, no nosso modesto entendimento, é a que lhe dá o Ac. do TCA, de 5 de Março de 2002: “ *a culpa relevante para a responsabilização dos gerentes e administradores das sociedades pelas dívidas fiscais destas não é a culpa pelo incumprimento das normas legais que obriguem ao pagamento, mas antes a que respeita ao incumprimento de disposições legais e contratuais destinadas à protecção dos credores sociais...*”

Do confronto com os anteriores regimes de responsabilidade tributária, particularmente o art.º 13 do C.P.T., constata-se que existe agora um regime mais equilibrado no que toca às exigências de prova, sem no entanto, se ter deixado de cumprir as finalidades que estão por detrás da sua consagração.

Na verdade, apesar do regime do C.P.T. se basear, como o ora regime vigente, na responsabilidade assente na culpa, poderia se lhe apontar como crítica o facto de exigir que fossem os gestores a provar que não tinha sido por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se tinha tornado insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais. Esta prova não de todo fácil de efectuar uma vez que a lei não podia concretizar quais os comportamentos dos gestores considerados censuráveis para que daí se extraíssem conclusões quanto à sua culpa.

Certo é que, se o C.P.T. inverteu por completo o ónus da prova contra os gestores, a quem cabia demonstrar o facto negativo da ausência de culpa, a LGT veio, por seu turno, atenuar tal regime, uma vez que procede à repartição desse ónus da prova entre a Administração Tributária e os responsáveis subsidiários, como a seu tempo se referenciou.

Entendeu assim a Administração Tributária, através da Lei Geral Tributária que, por razões de justiça e de garantia da eficácia do próprio instituto, limitar o ónus de prova dos administradores ou gerentes aos casos em que o fundamento da responsabilidade for a violação pela sociedade do dever fundamental de pagar impostos vencidos no período de administração ou gerência.

Nos restantes casos, de violação de outro tipo de obrigações acessórias ou dever de zelo de administração do património societário, entendeu o legislador deferir esse ónus para a Administração Tributária.

Na avaliação e indagação da culpa é oportuno o comentário de Saldanha Sanches; *“O artigo em apreço exige, por isso, que a actuação do gestor da sociedade (por acção e/ou omissão) tenha causado culposamente a esta uma diminuição do seu património social e que impeça a satisfação dos créditos tributários. Exige assim uma relação subjectiva, um nexó causal, entre a actuação do gestor e a dita diminuição do património social.*

Se as dívidas fiscais têm pressupostos distintos e distintos modos de formação, há que relacionar estas especificidades com o modo como gestor pode ser responsabilizado, criando as necessárias gradações de culpabilidade.

Tomemos por exemplo o caso do IVA e a retenção na fonte do IRS.

Sendo o IVA um imposto cuja gestão cabe inteiramente às empresas com base nos deveres de cooperação que a lei lhes atribui, compete-lhes, por mandato legal, liquidar e cobrar tal imposto, que deverá depois ser entregue no prazo indicado por lei nos cofres do Estado. O que este imposto tem de especial é de criar uma oneração às empresas, uma vez que existe uma entrada de fundos e que estas poderão conservar em seu poder até ao vencimento do dever de prestar.

Ora, se por motivos imprevisíveis o gestor deixar de cumprir uma dívida de IVA a parece aceitável que cabendo-lhe o ónus da prova este possa demonstrar a sua ausência de culpabilidade pelo não pagamento. Parece claro, no entanto, que é num imposto como o IVA que tal exigência é mais acentuada. Em principio, uma dívida de IVA, implica um comportamento culposo com dolo ou negligência grave por parte do contribuinte.

Diferentemente se esbate o não cumprimento do pagamento de IRS aquando da sua retenção na fonte. Senão vejamos:

Neste caso também se verifica a liquidação feita pelas empresas de uma dívida fiscal de outrem, surgindo uma relação triangular- empregado, empregador, Estado – conferindo a lei um mandato ao empregador para que este, agindo como substituto tributário, retenha uma parte do pagamento devido ao seu empregado para o entregar nos cofres do Estado.

Existem algumas semelhanças entre estes dois impostos nesta vertente. Mas a principal diferença é que enquanto o IVA pressupõe um fluxo financeiro efectivo, o IRS podem não implicar.

Suponhamos, então, que como sucede amiúde, a empresa deve o montante x de salários mas não tem meios suficientes para os satisfazer integralmente e que só o consegue fazer por não efectuar as retenções devidas. O que se passa aqui é que a empresa só conseguiu pagar a totalidade dos salários porque usou o mandato legal para efectuar formalmente a retenção, sem que a tivesse concretizado.

A censurabilidade do comportamento do gerente é aqui, prima facie, menos intensa por que não há desvio de fundos para outros fins.

Quer-se dizer com tudo isto que todo o sistema só pode ter algum sentido se for visto como um mecanismo de responsabilização: quem quer que contribua para o incumprimento das obrigações fiscais pela sua acção e ou omissão pode vir a

responder pelo seu património. E a indagação judicial parece, assim, ter de passar pela indagação desta responsabilidade.”

1.6 – A responsabilidade subsidiária e a responsabilidade solidária.

A responsabilidade tributária pode ser meramente subsidiária, ou simultaneamente subsidiária e solidária, respondendo neste caso os vários responsáveis subsidiários solidariamente entre si pelas dívidas.

Por força do art.º n.º 22 da LGT, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas além dos sujeitos passivo originários, sendo que a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo disposição em contrário apenas subsidiária.

Na responsabilidade solidária a cobrança do imposto (voluntária ou coerciva) actua directamente ou imediatamente sobre qualquer dos sujeitos passivos, por força do art.º n.º 21 da mesma lei, onde se estatui que *“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.

Na responsabilidade subsidiária a cobrança do imposto só actua sobre o responsável por forma mediata e coerciva, e por reversão em processo de execução fiscal, ou seja, primeiro haverá que envidar a cobrança da dívida sobre o devedor do imposto e só depois de esgotados esses mecanismos, será possível reverter a dívida aos responsáveis, administradores e gerentes das sociedade comerciais.

Havendo responsabilidade tributária pelas dívidas de outrem, a regra é, pois, a responsabilidade subsidiária e conjunta, só havendo responsabilidade solidária nos casos em que a lei expressamente o determine²⁰.

1.7 – A reversão em caso de responsabilidade tributária

Nos termos do art.º 23 n.º 1 da LGT, para efectivação desta responsabilidade subsidiária torna-se mister a instauração de um processo de execução fiscal e apenas após o despacho de reversão contra tal responsável. Tal despacho de reversão ordena o

²⁰ cfr. Art.º 513 do Código Civil.

prosseguimento da execução contra um responsável subsidiário e tem ele apenas natureza declarativa da exigibilidade da obrigação pré-existente.²¹

O instituto da reversão encontra-se previsto e regulado pelo art.º 153 e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário, (Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, alterado pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril e pela Lei n.º 15, de 5 de Junho) e pela Lei Geral Tributária, art.ºs 21 e segs.

Nos termos do art.º 153 n.º 2 do CPPT o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários, depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias. A saber:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores.
- b) Fundada insuficiência de bens do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda.

Pressupõe, então, este regime a existência de um processo de execução fiscal instaurado contra o devedor originário, relativamente ao qual se verificou o facto tributário. Só depois de se concluir, nesse âmbito, que o devedor originário não possui bens ou esses bens são em montante insuficiente para suportar o pagamento do imposto devido é que, se coloca a questão de chamar outrem, que não esse devedor, a responder pela dívida fiscal.

Em face da supremacia das normas da LGT sobre as do CPPT (art.º 1 do CPPT e al. c) do n.º 1 do art.º 51 da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), as condições da reversão previstas no n.º 2 do art.º 153 do CPPT, devem ser entendidas com o preceituado naquele n.º 2 do art.º 23, isto devido ao sentido da autorização legislativa constante da referida Lei. Seria organicamente inconstitucional uma alteração do regime previsto na LGT sobre as condições de reversão, uma vez que se trata de matéria relativa à incidência subjectiva dos tributos, incluída na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República²², em que o Governo está limitado , ao legislar, pelo sentido da lei de autorização legislativa em que se basear²³.

²¹ Cfr. Prof. Soares Martinez, Direito Fiscal, 7ª edição, p. 448.

²² Art.ºs 103 n.º 2 e 165 n.º 1 al. p) da CRP

²³ Art.ºs 112 n.º 2 e 198 n.º 1 al. b) da CRP

Assim, será requisito essencial da reversão contra os responsáveis subsidiários não só a inexistência ou insuficiência de bens do devedor originário e seus sucessores, mas também a dos responsáveis solidários, como, aliás, resulta daquele n.º 2 do art.º 23 da LGT.

E como se afere sobre a insuficiência ou não de bens ?

Há fundada insuficiência do património do devedor originário se do probatório for possível concluir que o valor dos bens quantificados é manifestamente insuficiente para a satisfação da dívida exequenda.²⁴

A al. a) do n.º 2 do art.º 153 do CPPT, complementada com o art.º 23 n.º 2 da LGT, esclarece vem esclarecer que a fundamentação da insuficiência é feita com base nos valores que constam do auto de penhora e outros de que a Administração Tributária disponha e a sua relação com o valor da dívida exequenda.

No entanto, para se poder demonstrar a insuficiência torna-se necessário que os elementos sobre os quais se fundamenta a decisão sejam esclarecedores de tal situação, o que normalmente se faz por averiguação.

1.8 – A excussão do património do devedor originário

Na vigência do CPCI e do CPT, a Jurisprudência entendia maioritariamente que a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários não podia ocorrer sem a prévia excussão do património do devedor originário.

No entanto, na vigência da presente lei, o art.º 23 n.º 3 da LGT veio dispensar essa prévia excussão como condição da decisão de reversão da execução fiscal contra os respectivos responsáveis, embora ela continue a ser condição necessária do prosseguimento da execução, após a reversão se efectuar

O benefício da excussão prévia previsto no n.º 2 do art.º 23 da LGT impõe que a reversão não possa ter lugar, sem terem sido vendidos os bens que foram penhorados ao devedor originário, pois o responsável subsidiário é uma espécie de fiador legal²⁵, em que ele não renunciou a tal benefício.²⁶

²⁴ Neste sentido Ac. do STA de 13 de Abril de 2005, recurso n.º 100/05 e de 27 de Abril de 2005, recurso n. 101/05.

²⁵ A responsabilidade tributária apresenta-se assim como uma garantia pessoal sob a forma de fiança legal. Uma fiança, porque se acrescenta ao património (insuficiente) do sujeito passivo originário o património de um terceiro “fiador” (ou de vários terceiros). Por conseguinte, em sentido rigoroso apenas

Na verdade, o art.º 23 n.º 2, ao estabelecer que *“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”* tem incito que se possa concluir pela *“fundada insuficiência”* e decidir a reversão antes de executar o património do devedor originário, pois só assim se compreende que se ressalve que a reversão não prejudica o benefício da excussão.

Assim, face à LGT, concluindo-se pela fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiário esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário. O n.º 3 do art.º 23 impõe, assim, a suspensão do processo de execução fiscal (oficiosamente), caso *“no momento da reversão não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados”* situação em que *“o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo da oposição até à completa excussão do património do executado.”*

Significa isto, que o processo de execução fica suspenso, já com a reversão efectuada, em relação ao revertido, sendo certo que quanto ao devedor originário o processo prossegue para se concretizar a excussão de que depende o prosseguimento contra o revertido.

Em comentário final, sempre se pode dizer que não se percebe a razão de ser de tal regulamentação legal, demonstrando a mesma até alguma incongruência.

Na verdade, se a execução fica suspensa desde o termo do prazo da oposição até à completa excussão do património a finalidade da reversão deixa de ter como objectivo imediato a cobrança coerciva da dívida através do património do responsável subsidiário, mas, outrossim, o de garantir a possibilidade ulterior de vir efectuar essa cobrança coerciva. Ora, isto traduz-se num afastamento da reversão da sua finalidade original.

Como é sabido, existem meios próprios para garantir a cobrança de dívidas fiscais e cuja utilização é possível em relação aos responsáveis subsidiários (art.º 9 n.º 3,

faz sentido falar em responsabilidade tributária quando é um terceiro a responder pelas dívidas de outrem, nunca quando alguém responde pelas suas próprias dívidas.

Além disso, é uma fiança legal, pois ela apenas se verifica quando a lei a prevê, e nunca por vontade das partes.

²⁶ Cfr. Art.ºs 638 n.º 1 e 640 al. a), ambos do Código Civil e Ac. do STA de 18 de Janeiro de 1995, em Ap. DR. 1º trimestre de 1995, p. 172

136 e 214 do CPPT) e não é impedida pela possibilidade da reversão, pelo que, sendo esses meios eficientes para tal objectivo de garantia, a reversão seguida de suspensão surge como desnecessária e injustificada.

Isto, até porque, como se acabou de dizer, existe sempre a possibilidade de aplicação de medidas cautelares (ex: o arresto e o arrolamento) antes de ter sido instaurada a execução fiscal.

Certo é que, a jurisprudência tem admitido a possibilidade de antecipação da constituição da responsabilidade subsidiária tributária sobretudo por via do alargamento da legitimidade do responsável subsidiário. É o caso específico do arresto, regulado nos artigos 136 e segs. do CPPT.

Vale este alargamento para efeitos de aplicação do procedimento cautelar.

Assim, o gerente que reunisse as condições necessárias para ser responsabilizado em sede de execução fiscal por via de reversão, pode ser parte legítima – mesmo anteriormente ao exercício da reversão – em sede de arresto²⁷, funcionando como forma de antecipação da fase da penhora, embora com fins preventivos relacionados com a necessidade de conferir eficácia e utilidade à própria reversão.²⁸

1.9 – O despacho que decide a reversão. A audiência prévia.

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

De acordo com o n.º 4 do art.º 23 a reversão, mesmos nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audiência prévia do responsável subsidiário e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.

Com a audiência do responsável subsidiário pretende-se que o mesmo possa apresentar argumentos que entenda pertinentes no sentido de contrariar a fundamentação apresentada pela Administração Fiscal, levando esta a considerar da não necessidade da sua responsabilização.

²⁷ O arresto é uma providência cautelar que consiste numa apreensão judicial de bens, destinada a garantir a cobrança de créditos e do acrescido (juros e custas) – Art.º 406 n.º 2 Código Processo Civil.

²⁸ Em sentido inverso José Antunes Ribeiro (Juiz de direito no Tribunal Tributário) em comentário ao art.º 136 do CPPT. “*parece que o arresto contra devedor responsável subsidiário só pode ocorrer após ter revertido contra ele a respectiva execução, pois só então se concretiza a sua responsabilidade.*”

A audição deverá processar-se, nos termos do art.º 60 da LGT, na sequência da notificação por carta registada a enviar para o domicílio fiscal do responsável subsidiário, integrando, o projecto de decisão de reversão e a sua fundamentação. A falta destes elementos constitui nulidade de todo o processo de execução fiscal, que deverá ser arguida pelo interessado, através de incidente suscitado perante o juiz ou de reclamação

O direito de audição prévia constitui, assim, uma importante garantia de defesa para o eventual responsável. E tanto mais é, que se o contribuinte não for notificado para exercer esse direito poderá, nos termos do art. 276 do CPPT, reclamar para o tribunal tributário de 1ª instância da decisão de reversão da execução fiscal proferida pela entidade competente: o chefe de finanças.

O despacho de reversão, embora proferido num processo de natureza judicial, tem natureza de acto administrativo²⁹, pelo que deve cumprir as exigências legais próprias destes actos, designadamente no que concerne ao dever de fundamentação.³⁰ O revertido, através da fundamentação do acto de reversão deve ficar em condições de perceber as razões de facto e de direito que levaram o órgão da execução fiscal a decidir como decidiu e de as poder, consequentemente, impugnar, se for caso disso.³¹

1.10 – Os meios de defesa.

Em seguimento do que vem a ser dito em matéria da audição prévia, está previsto na lei um conjunto de garantias que concedem aos responsáveis subsidiários a possibilidade de defenderem os seus direitos e interesses em matéria tributária.

O responsável, se por um lado pode reclamar graciosamente (art.º 22 n.º 4 da LGT e 68 do CPPT) por outro pode impugnar judicialmente, nos termos do art.º 22 n.º 4 da LGT e 102 do CPPT, todos os elementos essenciais da liquidação que deverão estar contidos na citação.

Se for o caso, o responsável pode contestar e requerer com fundamento nas disposições legais a anulação do acto tributário de liquidação. Na verdade ao fazer-lo contesta um imposto que não é seu, mas do devedor originário, mas que este na origem

²⁹ Art.º 120 do Código de Procedimento Administrativo.

³⁰ Art.º 268 n.º 3 da Constituição da República Portuguesa e art.º 77 da LGT.

³¹ A necessidade de fundamentação da decisão de reversão é reconhecida pela administração tributária no ofício-circulado n.º 60 043, de 25 de Janeiro de 2005.

do título executivo que baseou a instauração do processo executivo, primeiro contra o devedor originário, mas numa segunda fase contra ele próprio.

Pode igualmente o responsável, designadamente se não concordar com a fundamentação da Administração com a qual lhe imputa o juízo de culpabilidade, ou então porque entende que a reversão foi efectuada, sem que antes, estivessem excutados todos os bens do devedor originário, opor-se à execução fiscal nos termos dos art.ºs 203 e segs. do CPPT.

Tem ainda ao seu alcance, caso não se oponha à execução, a possibilidade de requerer a dação em pagamento ou pagamento da dívida em prestações nos termos dos art.º189 n.º 2 e 3, 201 e 202, todos do CPPT.

Pode ainda, finalmente, optar pelo pagamento da dívida tributária nos termos do art.º 23 n.º 5, ficando nesse caso isento do pagamento de juros de mora e de custas.

CAPÍTULO IV

A responsabilidade tributária subsidiária dos membros dos órgão de fiscalização e revisores oficiais de contas.

Cumpre-nos, por agora, dedicar o estudo e análise da responsabilidade tributária subsidiária imputada aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas, também eles, eventuais destinatários do instituto da reversão.

No que se refere à responsabilidade tributária subsidiária dos órgão de fiscalização e dos revisores oficiais de contas, esta decorre do incumprimento das funções de fiscalização a que estão adstritos.³²

Este incumprimento tem de ser culposo, quer por dolo ou por negligência, e afere-se, tal como aos administradores e gerentes, em função da sua culpa funcional. A estes dois pressupostos de responsabilização há que se juntar o nexo causal entre o incumprimento dos deveres a que estão obrigados e os danos resultantes desse incumprimento.

Só se verificando o preenchimento deste requisitos poderá ser, contra eles, efectuada a reversão em execução fiscal.

Vejamos, então, mais de perto, o funcionamento deste específico regime.

1 – Os deveres dos Revisores Oficiais de Contas.

Os deveres dos ROC advêm quer por determinação legal, quer por imposição estatutária e dividem-se em deveres gerais e deveres específicos.

No que concerne ao Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, consagrado no Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, os deveres específicos encontram-se previstos no art.º 52. Estes consistem nos deveres, entre outros, de: elaborar relatório anual sobre a fiscalização efectuada, elaborar documento de certificação legal das contas, subscrever o relatório e ou o parecer do órgão de fiscalização em que se integre. Importante se mostra o prescrito no seu n.º 2 impondo o dever de respeitar as normas técnicas aprovadas ou reconhecidas pela Ordem, que se mostrem se mostrem aplicáveis aquando do exercício de quaisquer outras funções de interesse público que por lei

³² cfr. Art.º 24 n.º 2 da LGT

exijam a intervenção própria e autónoma de ROC, em que haja a obrigação de emitir certificações ou relatórios.

Importa referir sobre este último dever a importância da regulamentação técnica existente, nomeadamente a Directriz de Revisão/Auditoria 511, a qual tenta dirimir os eventuais conflitos entre as normas fiscais e os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Por sua vez, os deveres gerais encontram-se previstos, designadamente, no art.º 62 do já referido Estatuto.

Impõe este normativo, aos membros da Ordem, o dever de contribuírem para o prestígio da profissão, desempenhando com zelo e competência as suas funções, evitando qualquer actuação que não se coadune com a dignidade exigida à profissão.

Quanto ao Código de Ética e Deontologia Profissional, devem os respectivo membros da Ordem pautarem a sua conduta sob égide da independência, responsabilidade, competência, urbanidade, legalidade, sigilo profissional.

Os restantes deveres encontram base legal no Código das Sociedades Comerciais, nomeadamente nos art.ºs 413, 420, 28, 57, 81, 82, os quais, igualmente estabelecem prioridades funcionais, directivas e competências que os ROC terão de observar aquando da realização das suas actividades profissionais.

Feita uma breve descrição dos deveres a que estão adstritos os ROC, perceberemos melhor como poderá resultar a sua responsabilidade tributária subsidiária, em consequência da violação das normas legais e estatutárias a que estão sujeitos.

2 – A responsabilidade dos ROC

Tudo o que foi dito até agora no que respeita aos pressupostos da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes, à imputação da culpa, à forma como a mesma é aferida, ao ónus da culpa, ao mecanismo de funcionamento do instituto da reversão, aplica-se com as necessárias adaptações aos membros dos órgãos de fiscalização e aos ROC.

A responsabilidade tributária subsidiária dos ROC está, desta forma, igualmente, prevista no art.º 24 da LGT.

Sabemos que a responsabilidade subsidiária se caracteriza 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 sua...”³³

Ainda assim, a dívida não é do ROC, é antes da entidade para a qual este exerce funções, pelo que, será necessário a existência de culpa do ROC relativamente ao incumprimento dos deveres de fiscalização para que a dívida mude de sujeito passivo.

2.1 – Os pressupostos da responsabilidade

Para se poder imputar a responsabilidade aos ROC é necessário que exista um facto ilícito por eles praticados e que o mesmo se venha a traduzir no **incumprimento das suas funções de fiscalização**.

A este propósito diz-nos Saldanha Sanches que , no que respeita ao incumprimento das funções de fiscalização dos ROC, “...Não se trata de responsabilidade pela prática do acto de não entrega de um 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 da sociedade ou das pessoas colectivas que têm por dever auditar: e apenas nestes casos.”³⁴

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

Para além do incumprimento das suas funções de fiscalização torna-se necessária a existência de **culpa** por parte do ROC. Na verdade, e nos termos do art.º 483 n.º 2 do Código Civil só existe obrigação de indemnizar independente de culpa nos casos especialmente previstos na lei, pelo que esta responsabilidade que agora falamos (responsabilidade objectiva) tem carácter excepcional. E agir com culpa é agir de modo

³³ cfr. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal

³⁴ cfr. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, p. 191

a que a conduta do agente mereça reprovação ou censura do direito; o agente face à circunstâncias concretas devia e podia agir de outro modo.³⁵

Mas a responsabilização dos ROC não se basta pela diligência do bom pai de família, como estabelece o art.º 487 n.º 2 do CC. O padrão normativo de conduta a ter em conta é o de um profissional médio, com conhecimentos exactos dos seus deveres e que actua com diligência própria que a sua actividade profissional implica.

Relativamente ao ónus da prova, nos termos do art.º n.º 74 da LGT e do art.º 342 do CC, cabe à Administração Tributária a demonstração da existência de culpa por parte do ROC aquando do incumprimento dos deveres de fiscalização.

Temos ainda como pressuposto de responsabilidade a necessidade de se verificar um nexo de causalidade entre o incumprimento das funções de fiscalização dos ROC e a violação dos deveres tributários das sociedades respectivas. O art.º 24 n.º 2 da LGT prescreve que a responsabilidade prevista no mesmo artigo se aplica aos ROC desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

Torna-se pois, necessário demonstrar que o incumprimento dos deveres de fiscalização foi causa da violação dos deveres tributários da sociedade em questão. Ou seja, a conduta leva a cabo pelo ROC tem de ser adequada à produção daquele resultado. Assim, não haverá responsabilidade por parte do ROC na circunstância de se provar que o incumprimento das funções de fiscalização, no caso em concreto, em nada interferiu na violação dos deveres fiscais, e que esta se deve, outrossim, a outra qualquer circunstância.³⁶

Em súpula, para que haja responsabilidade dos ROC, nos termos do art.º 24 n.º 1 da LGT, torna-se necessário:

- a) O incumprimento culposo das funções de fiscalização.
- b) A violação dos deveres fiscais da entidade em questão.

³⁵ Neste sentido Antunes Varela e Pires de Lima, Código Civil anotado, vol. II

³⁶ Neste sentido, Ac. do STA, de 30 de Março de 2004, Proc. n.º 01613/02

- c) O nexo de causalidade(imputação) entre o incumprimento culposo das funções de fiscalização e a violação dos deveres fiscais da respectiva pessoa colectiva.
- d) A culpa do ROC relativamente à insuficiência do património social da sociedade para a satisfação das dívidas fiscais.

Relativamente à al. b) do mesmo artigo requer-se:

- a) O incumprimento culposo das funções de fiscalização.
- b) A violação dos deveres fiscais da sociedade comercial.
- c) O nexo de causalidade (imputação) entre o incumprimento culposo das funções de fiscalização e o não pagamento da dívida fiscal.

CAPÍTULO V

1 - Breves considerações finais

Assim, em face da exposta análise do actual regime legal de responsabilidade tributária subsidiária somos levados a tecer os seguintes comentários finais.

Importa desde logo salientar o regime mais moderado da responsabilidade tributária subsidiária no contexto da nova e actual legislação, em relação à emergente do art.º 13 do anterior código (CPT).

O actual regime procura equilibrar o ónus da prova entre a Administração Tributária e os responsáveis subsidiários. Destarte, a Administração Fiscal, continuar a ter uma posição de primazia em relação aos restantes credores sociais, dada a presunção de culpa existente sobre os Administradores e gestores, estabelecida pelo art.º 24 al. b)

A segunda nota, que queremos deixar, prende-se com a grande instabilidade ao nível dos conceitos e dos contornos do regime da responsabilidade, levando isto, que a mesma venha a ser feita pelos tribunais superiores. As diferenças doutrinárias e jurisprudências em redor dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, nomeadamente em torno da culpa, justificariam uma clarificação legislativa.

Para terminar resta-nos saudar o trabalho efectuado pela numerosa doutrina e jurisprudência, que neste contexto, tem vindo a “desbravar” terreno para dar algum sentido de justiça e equidade às linhas de orientação deste *sui generis* regime de responsabilização tributária subsidiária.

BIBLIOGRAFIA

Casimiro, Sofia de Vasconcelos – *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas tributárias das Sociedade Comerciais*, Almedina, Coimbra, 2000.

Cunha, Tânia Meireles da – *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais.: A culpa nas responsabilidade Civil e Tributária*, Almedina, 2004.

Marques, Rui Nuno – *A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais pelas Dívidas Tributárias*, Revista de Doutrina Tributária, 2003.

Martinez, Soares – *Direito Fiscal*, Almedina, 2003.

Nabais, José Casalta – *Direito Fiscal*, Almedina, 2006.

Ribeiro, José Antunes – *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, Quid Juris, 2003.

Rocha, Joaquim Freitas – *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2004.

Rodrigues, Benjamim Silva / Sousa, Jorge Lopes de – *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, Vislis, 2003.

Sanches, J.L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2002.

Sanches, J.L. Saldanha / Barreira, Rui – *Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes*, Fisco n.º 70/71, 1995.

Vasques, Sérgio – *A responsabilidade dos Gerentes na LGT, Fiscalidade*, 2000.

LEGISLAÇÃO

Código Civil.

Código de Processo e Procedimento Tributário.

Lei Geral Tributária.

Constituição da República Portuguesa.

Código de Procedimento Administrativo.

JURISPRUDÊNCIA*

Ac. do STA, de 28 de Novembro de 1990.

Ac. do STA, de 18 de Janeiro de 1995, em Ap. DR. 1º trimestre de 1995, p. 172.

Ac. do STA, de 14 de Fevereiro de 1996.

Ac. do STA, de 23 de Abril de 1997, Ap. ao DR de 9.10.2000.

Ac. do TCAS, de 24 de Novembro de 1998, Proc. n.º 64504.

Ac. do TCA, de 5 de Março de 2002.

Ac. do TCAS, de 18 de Junho de 2002, Proc. n.º 5505/01.

Ac. do TCAS, de 7 de Outubro de 2003, Proc. n.º 00602/03.

Ac. do STA, de 30 de Março de 2004, Proc. n.º 01613/02.

Ac. do TCAS, de 10 de Março de 2004, Proc. n.º 00189/03.

Ac. do STA, de 13 de Abril de 2005, recurso n.º 100/05 e de 27 de Abril de 2005, recurso n.º 101/05.

Ac. do STA, de 28 de Setembro de 2006, Proc. n.º 0488/06.

Ac. do TCAS, de 7 de Março de 2006, Proc. n.º 00692/05.

Ac. do TCAS, de 15 de Maio de 2007, Proc. n.º 0001669/07.

* www.dgsi.pt