

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

JOSÉ A. COSTA ALVES (*)

1. PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS

O tema proposto à análise, a responsabilidade tributária dos titulares dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos, pese embora a abundante doutrina e jurisprudência que sobre o mesmo se têm pronunciado, constitui um desafio particularmente interessante. Por um lado, descortinar os contornos fundamentais de uma figura que suscita juntos dos contribuintes em geral, mas particularmente junto daqueles que eventualmente podem vir a ser chamados a responder na qualidade de responsáveis subsidiários, particulares apreensões, diríamos mesmo receios. Por outro lado, tentar compreender quais são de facto, na prática, os problemas levantados com a existência de um regime de responsabilidade tributária subsidiária.

Em geral, o debate tem-se centrado em torno de uma questão fundamental e essencial: saber em que termos e condições alguém que não sendo o devedor originário do imposto, pode ser chamado a responder com o seu património pessoal por uma dívida fiscal de outrem. O que se afigura normal e razoável é que só responda por dívidas fiscais o sujeito passivo originário ⁽¹⁾, porquanto só relativamente a ele se concretizaram os pressupostos de factos tributários que conduziram à liquidação dos impostos e à constituição dessa dívida. Ressalta desde logo, por este facto, uma situação de excepcionalidade evidente, pois exige-se o cumprimento da

(*) Jurista.

(¹) O sujeito passivo originário é o devedor a título directo e principal, conforme tem sido salientado por diversos autores. V., por todos, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, e José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*.

obrigação principal do sujeito passivo da relação jurídica tributária (art. 31.º da LGT) — o pagamento da dívida tributária — a outrem, ainda que a título subsidiário (art. 22.º, n.º 3, da LGT). Convirá no entanto ter presente, que 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 (art. 18.º, n.º 3). Embora não preencha, como mencionado, os pressupostos de facto da obrigação tributária originária, o responsável tributário subsidiário concretiza outros pressupostos (de responsabilidade) que fizeram com o que o mesmo viesse a assumir a veste de responsável pelo pagamento da dívida fiscal.

A responsabilidade tributária subsidiária encontra o seu fundamento na relação que se estabelece entre o devedor originário e o próprio responsável, radicando na existência de uma lesão dos interesses do credor tributário ⁽²⁾, sujeito activo da relação jurídica tributária (entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, conforme expressamente se prevê no art. 18.º, n.º 1, da LGT). Efectivamente, não é indiferente ao instituto da responsabilidade tributária subsidiária a qualidade do responsável e daí que desde a sua criação (que já remonta ao Decreto n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929), o legislador apenas faça referência a responsáveis que têm uma relação, diríamos, privilegiada, com o sujeito passivo originário. Assim se compreende que os administradores, gerentes, directores, membros do órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas e os técnicos oficiais de contas (elencados no art. 24.º da LGT como responsáveis subsidiários) ainda que desempenhando funções em planos distintos junto do sujeito passivo originário, sejam chamados a responder subsidiariamente por dívidas fiscais desde que verificados os pressupostos previstos na lei. Por estarem numa posição que lhes permite influenciar e determinar o cumprimento das obrigações tributárias, designadamente, a que se reporta ao pagamento do imposto devido nos termos da lei fiscal aplicável, é que o legislador entendeu poder chamá-los a responder (ainda que em segundo plano) por dívidas fiscais dos sujeitos passivos onde exercem ou exerceram funções. Mas além desta função de procurar garantir o cumprimento das prestações tributárias que o legislador deixa trespassar em todo o instituto da responsabilidade tributária, existe, nitidamente, uma outra função importante: penalizar a actuação dos

(2) Neste sentido, Ana Paula Dourado, *Responsabilidade tributária dos gerentes: pressupostos*, Revista Fisco, Ano 5, Setembro de 1993.

administradores, gerentes e directores que, enquanto à frente dos destinos dos sujeitos passivos originários não terão respeitado um dever fundamental de actuação. Referimo-nos, concretamente ao dever de diligência, enunciado no art. 64.º 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”. Não se exige ao gestor a actuação que seria de exigir a um homem médio (estando pois afastado o critério do bom pai de família, enunciado no art. 487.º, n.º 2, do Código Civil) mas sim uma actuação e uma gestão à frente dos destinos da sociedade que sejam criteriosas e ordenadas ⁽³⁾ (o que pressupõe o conhecimento das legis artis da gestão de empresas e a tomada de decisões sempre precedidas de ponderação, análise e informação adequada) e que reflectam os interesses da sociedade (e por conseguinte dos sócios e dos trabalhadores).

Uma segunda nota, que revela o carácter excepcional do instituto da responsabilidade tributária prende-se com o facto da mesma ser subsidiária e ocorrer apenas se o devedor originário não tiver procedido ao pagamento voluntário dos impostos e, em sede de processo de execução fiscal, se tiver constatado não possuir ou possuir insuficientes bens (fundada insuficiência na expressão da lei) para garantir o pagamento da dívida fiscal (art. 23.º da LGT, e n.º 2 do art. 153.º do CPPT). 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 (art. 148.º, e n.º 1 do art. 153.º do CPPT). Só neste contexto é possível verificar da existência ou não de bens que garantam o pagamento da dívida fiscal. Se existirem bens na medida necessária ao cumprimento da obrigação tributária de pagamento do imposto não se coloca a questão da responsabilidade tributária. Se os bens não existirem no todo ou em parte, então poderá colocar-se a questão de direccionar a execução fiscal não já quanto ao devedor originário mas já quanto ao devedor subsidiário e daí falar-se em reversão da execução fiscal. Parece-nos pois ser este um dos momentos mais importantes do instituto da responsabilidade tributária: afe-

⁽³⁾ Não existindo uma enumeração das obrigações e deveres dos administradores, alguns autores, classificam essas obrigações segundo a fonte, o sujeito activo e o conteúdo da prestação, Raúl Ventura e Brito Correia, *Responsabilidade Civil dos Administradores*, 1970.

rir e garantir que a reversão da execução fiscal só opera depois de respeitado o chamado benefício da excussão prévia.

Tanto a nível da doutrina como da jurisprudência têm surgido interpretações distintas. a propósito do que se deve entender por insuficiência ou, mais recentemente, com a LGT e o CPPT, por fundada insuficiência. No domínio do CPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, alguns autores ⁽⁴⁾ defendiam que a insuficiência do património do devedor prevista no art. 239.º, n.º 2 (actual art. 153.º, n.º 2, do CPPT), deveria ser determinada em termos quantitativos o que implicaria que só a partir do momento em que não existissem bens no património do devedor originário seria possível determinar o montante da insuficiência e então sim, chamar a responder o responsável por esse mesmo montante.

A jurisprudência dominante apontava neste sentido e considerava que a não verificação do pressuposto da prévia excussão de todo o património do devedor originário era fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea *b*) do n.º 1 do art. 286.º do CPT ⁽⁵⁾.

Outros ⁽⁶⁾ porém, defendiam que a reversão em caso de insuficiência não implicava a necessidade de acautelar o benefício da excussão prévia, que seria um ónus do revertido, a que este lançaria mão para sustar a execução e assim assegurar a excussão do património do devedor originário.

A Administração Tributária, seguiu esta última orientação e no Ofício Circulado n.º 60 043/2005, de 25 de Janeiro, da DSJT (que substitui as instruções transmitidas a coberto do Ofício Circulado n.º 1675, de 17 de Abril, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária), com plena actualidade e a cujo conteúdo voltaremos mais à frente, veio afirmar que a reversão contra algum ou alguns dos responsáveis subsidiários deveria ser exercida somente nas hipóteses contempladas no n.º 2 do art. 153.º do CPPT e deveria envolver os seguintes procedimentos prévios:

- “(a) a averiguação da existência ou não de bens penhoráveis do devedor originário e seus sucessores;
- (b) a comprovada insuficiência do património do devedor originário para satisfazer a dívida exequenda e acréscimos legais;

(4) Entre estes, Diogo Leite de Campos, *A responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário*.

(5) Acórdão do STA de 29.04.1998.

(6) Esta doutrina decorria do Acórdão do STA de 12.02.1997.

- (c) só após tais diligências estarem efectuadas, se deve officiar às entidades competentes, designadamente à Conservatória do Registo Comercial da área da sede dos devedores originários, no sentido de se obter a identificação ⁽⁷⁾ dos responsáveis subsidiários (...);
- (d) uma vez na posse desses dados, o Chefe do Serviço de Finanças, deve proceder, mesmo nos caso de presunção legal de culpa, à audição do eventual responsável subsidiário, nos termos do art. 23.º, n.º 4, da LGT;
- (e) analisada a resposta em sede de audiência prévia, e mantendo-se os pressupostos que estiveram na base da elaboração da proposta de decisão, o Chefe do Serviço de Finanças mandará então reverter a execução contra os responsáveis subsidiários, mas tendo sempre em conta que devem as pessoas mencionadas no n.º 1 do art. 24.º as primeiras a serem chamadas à execução;
- (f) a proposta de decisão notificada para efeitos de audição, bem como a decisão final, devem ser devidamente fundamentadas, nomeadamente no que respeita aos pressupostos da responsabilidade (...)"

O actual regime consagrado na LGT não veio, em nossa opinião pacificar a questão, porquanto não se concretiza o que seja a fundada insuficiência a que aludem os arts. 23.º, n.º 2, da LGT e 153.º, n.º 2, do CPPT. Fala-se, no entanto, em suficiência de bens penhorados o que denota a intenção do legislador de considerar que deve ser dada relevância aos valores atribuídos aos bens no acto da penhora.

Conjugando o disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 23.º da LGT, alguns autores ⁽⁸⁾ têm vindo a assumir que a reversão da execução fiscal só pode acontecer depois de excutidos os bens (penhoráveis) do devedor principal e dos responsáveis solidários. Se não estiverem definidos os montantes da insuficiência dos bens penhorados ao devedor originário (bens sem valor

(7) A identificação dos responsáveis subsidiários é feita muitas vezes no âmbito do procedimento de inspecção tributário, sendo aliás um elemento de referência obrigatório em todos os autos de notícia que sejam levantados pela inspecção, na sequência da verificação pessoal e directa de infracções tributárias cometidas pelos contribuintes.

(8) Diogo Leite de Campos, Benjamim S. Rodrigues e Jorge L. Sousa, *Lei Geral Tributária, comentada e anotada*, e Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores Sociais: A culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, Almedina, 2004.

predeterminado) a reversão contra o responsável subsidiário (e consequente penhora dos seus bens) não deve acontecer, sob pena de ser posta em causa a subsidiariedade da responsabilidade tributária ⁽⁹⁾. Porém, e de modo diverso, o n.º 3 do art. 23.º da LGT permite a reversão da execução antes de estar determinado o montante da insuficiência e para esses casos prevê-se a suspensão do processo de execução fiscal desde o termo do prazo da oposição (que pressupõe uma citação prévia no âmbito do processo de execução fiscal) até à completa excussão do património do executado.

Parece-nos, justificar-se, uma interpretação que não considere apenas o teor literal das normas em apreço mas que tenha presente as razões que levaram à consagração do instituto da responsabilidade tributária subsidiária. Existem nitidamente dois tipos de interesse em confronto: por um lado, os interesses do responsável subsidiário em preservar ao máximo a afectação do seu património pessoal ao pagamento de dívidas fiscais do devedor originário e principal; por outro, o facto da Administração Tributária exercer as suas atribuições na prossecução do interesse público e de acordo com um conjunto vasto de princípios norteadores da sua actividade em concreto (art. 55.º da LGT).

No caso da responsabilidade subsidiária, por ser um regime de excepção, o legislador rodeou esse instituto de particulares cuidados, quer ao nível dos pressupostos da sua aplicação concreta, quer ao nível das garantias de que o responsável poderá lançar mão com o intuito de assegurar princípios tais importantes como os da justiça, da igualdade e da proporcionalidade. Não esqueceu no entanto, que na origem do regime da responsabilidade tributária, estão situações de não cumprimento da obrigação principal dos sujeitos passivos: o pagamento dos impostos devidos face à lei fiscal vigente. Ora, visando o sistema fiscal a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa do rendimento e da riqueza (art. 103.º da CRP) que passa, conforme se salienta na LGT (art. 5.º), por uma promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e pela correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, não restam dúvidas que a falta de pagamento dos impostos constitui uma violação do interesse público. É nesta confluência de interesses que deverá, em nossa opinião, ser dado um sentido útil e pratico ao art. 23.º da LGT. Se é certo que a Administração Tributária não pode penhorar os bens dos responsáveis subsidiários como forma

(9) Acórdão do STA de 29.04.1998, *BMJ*, n.º 476.

alternativa à utilização dos meios cautelares de natureza judicial previstos na lei fiscal, estes sim destinados efectivamente a garantir a cobrança dos créditos tributários (art. 51.º da LGT, art. 31.º do RCPIT e arts. 136.º e segs. do CPPT), não é menos certo que o legislador, em atenção ao mencionado interesse público veio possibilitar que a Administração, na situação de existência de bens penhorados de valor não predeterminado do devedor originário, possa efectuar a reversão da execução fiscal contra o devedor subsidiário (e a conseqüente penhora dos bens deste). Perguntar-se-á onde fica então o respeito pelo benefício da excussão prévia, no fundo a noção de subsidiariedade? A resposta é dada na segunda parte do n.º 3 do art. 23.º da LGT: o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado.

Não entendemos porém que esta solução, possibilite à Administração Tributária deixar de utilizar os meios cautelares normais destinados a garantir a cobrança das dívidas, assim se compreendendo a referência feita no n.º 3 do art. 23.º, *in fine*, ao expressamente mencionar a adopção de medidas cautelares adequadas nos termos da lei. Igualmente relevante e podendo ajudar na definição da suficiência dos bens penhoráveis do devedor originário é o facto de só com a venda desses bens e na posse dos montantes resultantes do produto dessa venda, ser possível conhecer o valor pelo qual a execução reverte contra os responsáveis subsidiários. Acresce que “os bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tenha sido atribuído no auto de penhora” (10).

Em termos de direito comparado justifica-se uma breve referência à recente aprovação de uma nova LGT em Espanha. Nos termos da Lei n.º 58/2003, de 17 de Dezembro (11) (BOE de 18.12.2003), foi aprovada a LGT (substituindo a Lei n.º 230/1963, de 28 de Dezembro) que em matéria de responsabilidade subsidiária (art. 43.º) aperfeiçoou o regime anterior. Concretamente, menciona, entre outras, a responsabilidade dos administradores de facto ou de direito (em sociedades que praticaram infracções tributárias) que não tenham praticado todos os actos necessários

(10) Jesuino Alcântara Martins, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, AGT-IFT, 2000.

(11) O texto integral da Lei n.º 58/2003, de 17 de Dezembro, pode ser consultado no site da Agencia Tributária de Espanha, em www.aeat.es.

(que fossem da sua incumbência) para o cumprimento das obrigações e deveres tributários, tenham consentido o incumprimento por quem deles depende ou tenham tomado decisões que possibilitassem as infracções. Igualmente, refere a responsabilidade dos administradores de facto ou de direito das sociedades que cessaram as suas actividades, relativamente às obrigações tributárias decorrentes dessas actividades que se encontrem pendentes no momento da cessação, sempre que não tenham feito o necessário para assegurar o seu cumprimento, tomado decisões ou medidas causadoras do incumprimento.

Daqui se infere um regime bastante diferente do consagrado no caso Português, existindo um procedimento próprio para declarar e exigir a responsabilidade subsidiária que se encontra previsto no art. 176.º da LGT, e que prevê que, só após a declaração de falência do devedor principal (o devedor originário), a Administração Tributária estará em condições de lavrar o chamado acto de declaração de responsabilidade a ser notificado ao responsável subsidiário.

2. EVOLUÇÃO DOS REGIMES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA DOS MEMBROS DOS CORPOS SOCIAIS E RESPONSÁVEIS TÉCNICOS

Antes de procedermos à análise mais detalhada do actual regime de responsabilidade tributária e até para melhor compreender algumas das soluções que se encontram implementadas, importará descortinar, de forma sucinta, o que tem sido a evolução desta temática.

2.1. Decreto n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929

O Decreto *supra* citado foi o primeiro diploma a contemplar a matéria da responsabilidade tributária dos gerentes e administradores por dívidas fiscais. De acordo com o seu art. 1.º “por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou a actividades exercidas (...) são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que os houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade (...)”.

Na prática, pelas dívidas fiscais das sociedades de responsabilidade limitada, os gerentes e administradores respondiam sem limites o que configurava um regime extremamente gravoso, tanto mais que englobava não apenas impostos, mas outras dívidas ao Estado e ainda as multas decorrentes da prática das transgressões previstas e punidas nos diversos códigos fiscais. A jurisprudência dominante apontava no sentido de, além de se exigir a gerência de direito, se exigisse igualmente a gerência de facto. Seria, no fundo, uma forma de atenuar o rigor excessivo da norma citada.

Na responsabilidade dos gestores relevava-se o dano mas, os conceitos de culpa e ilicitude não eram ponderados e tidos em conta na apreciação da conduta desses gestores.

2.2. Código de Processo das Contribuições e Impostos (Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963)

Na sequência da Reforma Fiscal dos anos sessenta a cujos trabalhos presidiu o Prof. Teixeira Ribeiro, foi aprovado o Código de Processo das Contribuições e Impostos que no art. 16.º veio retomar a temática da responsabilidade tributária. Este normativo, muito próximo do previsto na redacção de 1929, menciona que “por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, 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 o houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade”.

Também neste regime jurídico não se distinguia entre o momento da constituição da dívida e o momento da exigibilidade da mesma e não se relevava as actuações dos gestores que através de condutas diligentes tinham procurado cumprir as obrigações tributárias, embora não o conseguindo a final. A responsabilidade tributária dos gestores, ainda que subsidiária, era praticamente ilimitada pois não ponderava um factor essencial na aferição das condutas desses mesmos gestores: a culpa ⁽¹²⁾ Daí que, uma vez mais a jurisprudência tenha interpretado a norma no sentido da

(12) O STA, em Acórdão recente (15.01.2003), considerou que o art. 16.º do CPPT consagrava uma responsabilidade objectiva do gerente, ou uma presunção não ilidível de culpa.

mesma exigir, além da gerência de direito, a gerência de facto (exercício efectivo de funções na empresa), mas mais importante que se exigisse, igualmente, aos gestores, uma conduta ilícita e culposa. As dificuldades surgiam em redor deste conceito de culpa, pois para alguns autores ⁽¹³⁾ a responsabilidade dos gerentes assentava numa culpa funcional, ou seja o exercício de funções de gerência de direito e de facto fazia presumir a culpa do agente (na origem desta construção está o facto do pagamento dos impostos ser um dever legal, de interesse público). Para outros autores ⁽¹⁴⁾, a culpa não deveria ser meramente funcional mas sim efectiva, o que implicaria que a demonstração da culpa teria de ser efectivada (provada) pela Administração Tributária. A responsabilidade tributária advinha de culposamente terem sido diminuídas as garantias de patrimoniais de cobrança.

A Jurisprudência, vasta sobre esta matéria, oscilou entre uma e outra posição, sendo certo que na maior parte dos casos se inclinou para a tese da culpa funcional ⁽¹⁵⁾ que em nossa opinião seria a que menos aderiria à natureza do instituto da responsabilidade tributária subsidiária. Daí que, muitos gestores, durante a vigência do CPCI, como forma de se eximirem à responsabilidade tributária, tenham feito assentar a sua defesa na prova de que não exerceram funções de gerência, apesar de serem gestores de direito.

Por outro lado, discutia-se igualmente o que deveria ser entendido por responsabilidade tributária reportada ao “período da sua gerência”. Seria de responsabilizar o gestor à data do facto constitutivo da obrigação fiscal ou o gestor à data em que o pagamento do imposto deveria ter sido efectuado? Uma vez mais coube à Jurisprudência dos Tribunais Superiores densificar estes conceitos e, pese embora, decisões apontarem por vezes em sentidos diferentes, a Jurisprudência 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, em planos distintos é certo, para o não pagamento da dívida fiscal. Aliás, sem esta construção, o gestor à data do

⁽¹³⁾ Ruben A. Carvalho e F. Rodrigues Pardal, *Código de Processo das Contribuições e Impostos, Anotado e Comentado*, Almedina, 1969.

⁽¹⁴⁾ Rui Barreira, *Responsabilidade de Gestores por Dívidas Fiscais*, Revista Fisco, Ano 2, 1990, n.º 16.

⁽¹⁵⁾ Entre outros, Acórdão do STA de 14.02.1996 (proc. n.º 017179).

facto constitutivo poderia sempre eximir-se à responsabilidade tributária, condicionando a própria liquidação do imposto, para que a mesma só ocorresse, em momento posterior à sua gestão ⁽¹⁶⁾.

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

De acordo com o artigo único deste diploma “à responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no art. 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963, (...) é aplicável o regime do art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro”. Ou seja, sem se proceder à revogação do regime de responsabilidade do art. 16.º do CPPT, explicitou-se o seu sentido. Assim, para que os gestores respondessem por dívidas fiscais seria necessário a inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção (...) dos credores que determinou que o património social se tornasse insuficiente para satisfazer os respectivos créditos. Também neste preciso ponto se levantaram dúvidas se estaríamos perante uma presunção de culpa (ainda que efectiva) ilídível pelos gestores (o ónus da prova pertenceria aos gestores) ou se, pelo contrário teria de ser a Administração Tributária a fazer prova da culpa dos gestores (o ónus da prova pertenceria à Administração Tributária) ⁽¹⁷⁾. A interpretação considerada dominante foi neste último sentido e portanto, é possível afirmar que o regime do art. 16.º, que tantas dúvidas e incertezas tinha trazido na sua aplicação prática (designadamente o conceito de culpa funcional inilídível atrás mencionado), sofreu uma alteração sensível e relevante com o Decreto-Lei n.º 68/87.

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

A aprovação do Código de Processo Tributário (CPT) surge integrada na Reforma Fiscal de 1989/90 e teve por objectivo, conforme se pode ler no preâmbulo, estabelecer uma tutela adequada aos direitos reconhecidos aos contribuintes nos novos códigos fiscais. Em matéria de responsabili-

⁽¹⁶⁾ Acórdão do STA de 18.01.1989, *AD*, n.ºs 332-333, Ano XXVIII.

⁽¹⁷⁾ Acórdão do STA de 23.04.1997, *Ap.* ao *DR* de 9.10.2000.

dade tributária subsidiária as alterações face ao regime anterior (art. 16.º do CPCI e posterior aprovação do Decreto-Lei n.º 68/87) são sensíveis:

“1 — 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 relativos ao período do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

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

Ao contrário do CPCI, deixa de se fazer referência à responsabilidade tributária por multas, o que significa que não tendo o Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, na sua versão inicial, (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro) regras específicas sobre essa matéria, só a partir de Janeiro de 1994 (na sequência do Decreto-Lei n.º 394/93 de 24 de Novembro) é que só pode falar em responsabilidade tributária subsidiária por multas e coimas nos termos do art. 7.º-A do RJFNA. Por outro lado, além de se prever a responsabilidade para os gestores que exerçam funções somente de facto, contempla-se uma presunção de culpa (ilidível) a favor do Estado. Ou seja, o ónus da prova pertenceria ao responsável que teria de demonstrar a inexistência de culpa.

Igualmente relevante o facto de se 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. A aplicação de regime de responsabilidade tributária subsidiária aos ROCs parte do pressuposto que esses profissionais não terão desempenhado correctamente as suas funções de fiscalização tal com vêm definidas no Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-lei n.º 487/99, de 16 de Novembro e, conseqüentemente, terá ocorrido a violação dos deveres tributários nas sociedades onde desempenham funções.

3. O ACTUAL REGIME DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA (APROVADA PELO DECRETO-LEI N.º 398/98 DE 17 DE DEZEMBRO)

Conforme se vem mencionando, o regime da responsabilidade tributária subsidiária dos titulares dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos está previsto na Lei Geral Tributária (arts. 23.º e 24.º) em termos de impostos (no art. 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias está prevista em termos de penalidades — multas e coimas — associadas à prática de infracções tributárias, sendo que o regime é muito semelhante ao que se prevê para os impostos).

Accionar 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. Só depois de se concluir, nessa sede, que o devedor originário não possui bens ou possui bens insuficientes para suportar o pagamento do imposto devido (respeitando-se nos termos já mencionados o benefício da excussão prévia) é que, eventualmente se coloca a questão de chamar outrem, que não esse devedor, a responder pela dívida fiscal. Para isso, haverá que ter presente o respeito por um conjunto de pressupostos delineados na lei e cuja análise nos propomos realizar.

3.1. Pressupostos

De acordo com o n.º 3 do art. 23.º 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. Pela primeira vez e, portanto, de forma inovatória, ficou consagrada a obrigatoriedade do potencial responsável subsidiário ser notificado previamente à reversão da execução. Pretende-se que o mesmo possa, em face da fundamentação do projecto de reversão, apresentar os argumentos que entenda por pertinentes no sentido de “convencer” a Administração Tributária de que não deve responder subsidiariamente. Antes da implementação deste regime, constatava-se que em boa parte das oposições à execução o gestor conseguia provar a ausência de culpa na insuficiência do património, atestando por meio de prova testemunhal o não exercício efectivo de funções de administração ou gerência no período a que

a dívida se reportava. Pretende-se agora, com a audição prévia, diminuir esse eventual contencioso (18).

Embora nos pareça poderem ser aplicáveis as regras previstas no art. 60.º da LGT para o princípio da participação, designadamente, em matéria de prazos para o seu exercício e forma de notificação, a verdade é que no domínio em análise estamos em sede de processo judicial tributário (“O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional”, n.º 1 do art. 103.º da LGT) e não de procedimento tributário (19).

O direito de audição prévia do potencial responsável configura para este uma importante garantia. Se o contribuinte não for notificado para exercer esse direito poderá, nos termos do art. 276.º do CPPT, reclamar para o tribunal tributário de 1.ª instância (actual tribunal administrativo e fiscal) da decisão de reversão da execução fiscal proferida pela entidade competente: o chefe de finanças. Já a eventualidade do responsável, uma vez citado, se opor à execução (art. 204.º do CPPT) utilizando como fundamento a falta de notificação para exercer o direito de audição, não nos parece compaginável com o elenco taxativo e restrito de situações fundamentadoras de oposição à execução fiscal.

Partindo do princípio que o contribuinte foi notificado para exercer o direito de audição e que efectivamente exerceu esse direito, apresentando argumentos tendentes a evitar ou diminuir a sua responsabilidade pela dívidas fiscais com que é confrontado, a Administração Tributária, deve, em sede de decisão da reversão, evidenciar se aceita ou não, e com que fundamentos, esses argumentos. 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. Neste sentido, o Ofício Circulado n.º 60 043, de 25 de Janeiro, anteriormente citado, é claro quando reafirma que a decisão sobre a reversão só deverá ser proferida se, analisada a resposta

(18) Neste sentido A. Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária, Relatório*, DGCI — Centro de Formação.

(19) A exigência de audiência prévia do responsável subsidiário não decorre do CPA, como defendem Diogo L. Campos, Benjamim Rodrigues e Lopes de Sousa em comentário ao art. 23.º da *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*.

em sede de direito de audição, se mantiverem os pressupostos que estiveram na base da elaboração da proposta de decisão. A decisão final deverá ser fundamentada, conforme se exige no art. 77.º da LGT, sendo que em concreto, a culpa pode ser fundamentada “com recurso a qualquer meio de prova em direito admitida, designadamente, através da invocação da prática de qualquer um dos actos lesivos elencados no art. 126.º-A do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, ou dos actos descritos no art. 186.º, n.º 2, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresa, aprovado pelo Decreto Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, após a sua entrada em vigor”.

E, neste preciso ponto, impõe-se uma referência ao art. 24.º da LGT no sentido de apurar em que termos os membros de corpos sociais e responsáveis técnicos podem ser chamados a responder subsidiariamente.

Nesse normativo legal a responsabilidade vem delineada nos seguintes termos:

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

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

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

3 — A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também aos técnicos oficiais de contas em caso de violação dos deveres de assun-

ção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.”

Do confronto com os anteriores regimes de responsabilidade tributária, particularmente o do art. 13.º do CPT que antecedeu o regime da LGT, constata-se uma preocupação do legislador em construir um regime de responsabilidade tributário que equilibre as exigências de prova, sem deixar de cumprir as finalidades que estão por detrás da sua consagração. De facto, apesar do regime do CPT ser um regime de responsabilidade assente em culpa (como o actual) era particularmente objecto de crítica por 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 era fácil de efectuar porque a lei não poderia concretizar quais os comportamentos dos gestores considerados censuráveis, para que daí, se extraíssem conclusões quanto à sua culpa, e daí que a jurisprudência tenha procedido à densificação e estabelecimento dos contornos dessa censurabilidade (20).

Se o CPT invertia por completo o ónus da prova contra os gestores, a quem cabia demonstrar o facto negativo da ausência de culpa, a LGT, por seu turno, procede à repartição desse ónus da prova entre a Administração Tributária e os responsáveis subsidiários nos seguintes termos:

- (a) Ónus da prova da Administração Tributária se estiverem em causa dívidas tributárias cujo facto constitutivo se verificou no período de exercício do gestor e cujo prazo legal de pagamento ou entrega não tenha terminado no período do exercício do cargo ou dívidas tributárias cujo facto constitutivo ocorreu antes do gestor assumir o cargo, sendo que as suas funções terminaram antes de ocorrer o fim do prazo legal de pagamento ou entrega do tributo. Em qualquer dos casos, foi por culpa do gestor que o património se tornou insuficiente para a sua satisfação. Ou seja, contemplam-se as situações em que o gestor exerce funções e está à frente dos destinos da empresa no momento do facto tributário que conduziu à constituição do imposto e ainda, as situações em que se entra já no prazo de paga-

(20) J. L. Saldanha Sanches e Rui Barreira, *Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes*, Revista Fisco, 70-71, 1995.

mento do imposto, mas antes do seu decurso, o gestor cessa as suas funções. A Administração tem de provar a culpa do gestor o que determina a existência de uma fundamentação cuidada no momento da decisão da reversão da execução fiscal. Para este efeito, a gestão anda associada à prática de factos ilícitos e culposos, designadamente os que possam configurar a destruição e danificação do património social, a ocultação do activo social, o agravamento artificial de activos ou de passivos, a existência de contabilidades fictícias e a ocultação de documentos contabilísticos ou da própria contabilidade.

Neste contexto, assumem uma relevância especial os serviços de inspecção tributária da DGCI, que no desenvolvimento regular da sua actividade detectam, com alguma frequência, situações como as que se acabam de descrever. Efectivamente, no âmbito do procedimento tributário de inspecção (Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, que aprovou o regime complementar do procedimento de inspecção tributária — RCPIT) cuja finalidade passa pela observação da realidade tributária, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias, têm vindo a ser detectadas situações que eventualmente, mais tarde, já em sede execução fiscal, acabam por permitir à Administração Fiscal accionar os mecanismos da responsabilidade tributária subsidiária. No entanto, urge percorrer ainda um caminho longo nesta matéria, porquanto nem sempre de forma sistemática e harmonizada os elementos resultantes da actividade inspectiva servem os propósitos do instituto da responsabilidade tributária. O procedimento inspectivo está centrado na verificação do cumprimento das obrigações fiscais e na prevenção dos ilícitos tributários (crimes tributários e contra ordenações tributárias) mas ainda, não tanto como seria desejável, segundo alguns, na necessidade de acautelar, ele próprio a receita tributária. A este propósito é particularmente interessante a referência recente que nalguns documentos se vêm fazendo à necessidade de, no âmbito do procedimento de inspecção, serem despoletados os procedimentos tendentes à adopção de procedimentos cautelares que garantam a efectiva cobrança do imposto em falta ⁽²¹⁾. Significa que a

(21) Entre outros, o Plano Nacional da Actividades da Inspeção Tributária para 2004, aprovado nos termos do art. 23.º do RCPIT.

Administração Tributária procura, cada vez mais, em momentos anteriores à constituição da dívida, acautelar devidamente a mesma. Pese embora, a necessidade de agilizar e automatizar cada vez mais o processo de execução fiscal, pensamos que para “travar” o acréscimo contínuo da dívida fiscal (o saldo nacional em Dezembro de 2003 apontava para 2 337 567 processos de execução fiscal e para um volume total de quantia exequenda de 10.572.843.875 €) há que pensar na aplicação mais regular e efectiva de procedimentos cautelares que de alguma forma assegurem a cobrança dos créditos fiscais ou pelo menos contribuam para o não avolumar desses créditos.

Os mecanismos que podem servir esse objectivo poderão ser de diverso tipo. Por um lado, os arrestos, providências cautelares de natureza judicial, que podem ser despoletadas se, cumulativamente houver fundado receio de diminuição de garantia de cobrança de créditos fiscais e o imposto estar liquidado ou em fase de liquidação (art. 51.º da LGT e arts. 136.º e segs. do CPPT). A Administração Tributária conseguindo provar esse fundado receio e existindo imposto liquidado ou em fase de liquidação, solicita o arresto através do Representante da Fazenda Pública, sendo competente para a sua apreciação e decisão o juiz dos Tribunais Administrativos e Fiscais (art. 138.º do CPPT). Trata-se de processos urgentes que, se decididos favoravelmente à Administração podem potenciar com eficácia a garantia dos créditos fiscais (aliás o arresto consiste numa apreensão judicial de bens que ficam a garantir o pagamento dos créditos fiscais). Obviamente que o ponto de partida é a existência de bens que possam ser arrestados. Sendo certo que não se poderá recorrer de forma massificada ao arresto, quanto mais não fosse porque o mesmo pressupõe o cumprimento de requisitos prévios e não está na esfera de competência da Administração, o recurso ao mesmo justifica-se em muitos casos. Impõe-se uma vez mais referir a inspecção tributária, porque tem sido sobretudo ao nível do procedimento de inspecção que o arresto tem assumido particular importância. Não é por mero acaso que nos últimos anos surgiram vários normativos relacionados com o arresto no âmbito desse procedimento. Desde logo, o art. 31.º do RCPIT que disciplina a forma como a inspecção deve relatar os factos fundamentadores do arresto, sendo normal ponderar para esse efeito, o valor total das dívidas (já apuradas ou não), o

património do sujeito passivo e todo um conjunto de indicadores que se vão sendo construídos nos diversos serviços de inspecção, no sentido de revelar o fundado receio de diminuição da garantia de cobrança de créditos fiscais. Refira-se também o art. 137.º, n.º 2, do CPPT, na redacção introduzida pela Lei n.º 55-B/2004 de 30 de Dezembro (OE 2005), que consagra que o arresto “fica sem efeito quando, decretado na pendência de procedimento de inspecção tributária, a entidade inspeccionada não for notificada do relatório de inspecção no prazo de 90 dias a contar da data do seu decretamento, a menos que, findo este período, ainda não tenha terminado o prazo legal para a conclusão daquele procedimento de inspecção, com as eventuais prorrogações legais, caso em que o arresto fica sem efeito no termo deste último prazo legal”.

Uma parte muito significativa dos arrestos decretados nos últimos anos aconteceu no âmbito do procedimento de inspecção. Os números existentes revelam porém que existe ainda uma larga margem de progressão nesta matéria (o número total de arrestos instaurados em 1999 foi de 59, em 2000 de 48, em 2001 de 50, em 2002 de 101 e em 2003 de 89).

Outro tipo de medidas que não as relacionadas com os arrestos são igualmente importantes e podem impedir o avolumar da dívida fiscal e evitar, conseqüentemente, o desencadear do regime da responsabilidade tributária subsidiária. A título exemplificativo mencione-se o art. 83.º do CPPT (sociedades inactivas), inserido no capítulo das garantias de cobrança e que visa permitir à Administração, independentemente, de procedimento contra ordenacional, solicitar a dissolução judicial de sociedades cuja declaração de rendimentos evidencie não desenvolverem actividade efectiva por período superior a 5 anos consecutivos. O OE para 2005, em alteração a esta norma, veio permitir que a Administração solicite ainda a dissolução judicial, em caso de omissão, durante um período superior a dois anos, do dever de apresentação da declaração. Esta norma, inovadora no CPPT, poderia ser complementada por outra que existiu no CPT e que foi aditada pelo Decreto-Lei n.º 165/95, de 15 de Julho — art. 106.º-A, no âmbito da qual os notários que celebrassem a escritura de contrato de constituição de sociedade exigiriam, como condição prévia, a apresentação de uma declaração assinada pelos sócios da sociedade a constituir, da qual constasse que não exerceram funções de admi-

- nistração ou gerência em sociedades que tivessem dívidas fiscais por cumprir, não reclamadas nem impugnadas. Paradoxalmente, esta norma foi revogada alguns meses mais tarde através da Lei n.º 4/96, de 27 de Fevereiro.
- (b) Ónus da prova do responsável subsidiário relativamente às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo, cabendo-lhe demonstrar que não lhe é imputável a falta de pagamento. Neste caso a culpa presume-se, estando a Administração dispensada de a provar. Tal como na alínea *a*) a violação do gestor é culposa, sendo que neste caso o mesmo tem de provar que a falta de pagamento (cujo prazo se esgotou em momento coincidente com o momento da gestão) não lhe é imputável ou seja, apesar da sua actuação diligente e responsável à frente da empresa, os recursos da mesma não lhe permitiram concretizar tal pagamento. Vários autores têm chamado à atenção para o facto de não se justificar esta inversão do ónus da prova, que seria mesmo uma diabólica probatio, uma situação de prova de factos negativos e concretizaria uma situação de benefício em relação aos demais credores sociais (22). Outros ainda (23), afirmam que a existência da presunção converteria a administração ou gestão das sociedades numa “actividade de alto risco” ao ponto de afastar dessas tarefas administradores ou gestores sérios. Não partilhamos destas opiniões, porquanto os credores sociais se por algum motivo não forem pagos irão interromper os fornecimentos de bens / serviços; no caso dos trabalhadores possivelmente entrarão em greve; no caso do Estado, além de desconhecer a situação financeira das sociedades, não tem forma de reagir directa e rapidamente a uma situação de incumprimento de uma obrigação fiscal (24). Daí justificar-se este regime de prova, que na verdade é uma excepção dentro do próprio instituto da responsabilidade tributária subsidiária. Pensa-

(22) Neste sentido, Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade de Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, Almedina, Maio 2004.

(23) Neste sentido, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2000.

(24) Neste sentido, Sérgio Vasques, *A responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária*, Fiscalidade, n.º 1, 2000.

mos inclusive que a presunção que se estabelece neste art. 24.º, n.º 1, alínea *b*), se filia no dever de boa prática tributária consagrado no art. 32.º da LGT donde resulta, o dever fundamental de pagar impostos e de respeitar todas as obrigações ditas acessórias (na expressão da lei, o cumprimento dos deveres tributários).

Em comentário ao art. 24.º impõe-se mencionar que não se exige que a administração ou gerência seja em simultâneo de direito e de facto, pois segundo o mesmo basta o exercício ainda que somente de facto (exercício efectivo). À Administração compete provar a gerência de facto quando a mesma não for acompanhada da gerência de direito. Do mesmo modo, um gerente que o seja de direito, mas que não exerça de facto, e que cause com essa omissão, por exemplo o não pagamento dos impostos legalmente devidos no período do exercício do cargo, pode vir a responder em termos de responsabilidade subsidiária.

As regras que se vêm descrevendo aplicam-se com algumas adaptações aos membros dos órgãos de fiscalização, aos ROCs e aos TOCs. Aos primeiros, na sequência de um regime muito semelhante ao do CPT, prevê-se ainda que a Administração prove que a violação dos deveres tributários das pessoas colectivas em que os membros dos órgãos de fiscalização e os ROCs exercem funções resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização. É pois necessário estabelecer um nexo de causalidade entre a violação dos deveres tributários de onde resultou dívida fiscal e o incumprimento das funções de fiscalização. De acordo com o Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro (Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas), ao revisor oficial de contas compete no exercício da revisão legal das contas:

— Elaborar relatório anual sobre a fiscalização efectuada, concluindo, entre outros aspectos, sobre a modalidade de certificação legal de contas (nos termos do art. 44.º, n.ºs 1 a 6, do Estatuto) ou a declaração de impossibilidade de certificação legal e também sobre a conformidade do relatório de gestão com as contas do exercício;

— Elaborar documento de certificação legal das contas;

— Subscrever o relatório e ou parecer do órgão de fiscalização em que se integre, sem prejuízo de declaração de voto, se o entender.

São competências específicas dos revisores oficiais de contas inerentes ao exercício da revisão legal das contas, para além de outras atribuídas por lei, a fiscalização da gestão com vista à observância das disposições legais e estatutárias de empresas ou de outras entidades. Os revisores oficiais de contas exercem funções de interesse público e nessa qualidade se

compreende o seu papel de fiscalizadores da gestão das empresas com vista à observância da lei.

De acordo com a recente doutrina da administração fiscal (Ofício Circulado n.º 60 043/2005, de 25 de Janeiro) importa salientar que o incumprimento tem que ser culposo, quer por dolo quer por negligência, e afere-se em função da culpa funcional. Não basta qualquer incumprimento dos deveres de fiscalização para que tenha lugar a responsabilidade subsidiária dos ROCs, sendo fundamental que exista um nexo causal entre a sua actuação, que tem de ser ilícita, e o dano resultante desse incumprimento. A reversão da execução só deve operar se os serviços conseguirem apurar a partir de elementos concretos (relatório anual e certificação legal de contas, informações, recomendações, advertências prestadas à administração no exercício das suas funções de fiscalização, entre outros) o incumprimento culposo dos deveres de fiscalização. A não existirem indícios de incumprimento culposo dos deveres de fiscalização ou do nexo causal mencionado, os serviços devem, segundo o mesmo Ofício, abster-se de efectuar reversões em execução fiscal.

Relativamente aos Técnicos Oficiais de Contas o art. 24.º exigia, até à recente alteração legislativa operada pela Lei n.º 60-A/2005, 30 de Dezembro (OE 2006), que para accionar a responsabilidade subsidiária a administração fiscal provasse a violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura pelas declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

O OE 2006, ao alterar o art. 24.º da LGT, veio eliminar a expressão “dolosa” pelo que, a partir de Janeiro de 2006, quer a prova da violação dolosa, quer a prova da violação negligente, passaram a ser relevantes para efeitos de responsabilidade subsidiária dos TOCs. Questionou-se este alargamento do regime de responsabilidade subsidiária no sentido de se afirmar que a tarefa da administração fiscal ficaria bastante mais facilitada. Porém, pensamos que tal não deverá acontecer, porquanto, e de acordo com o que já foi mencionado, o regime de responsabilidade subsidiária é sempre de aplicação excepcional o que significa que só poderá ser aplicado se “falharem” os mecanismos previstos na lei para obrigar o devedor originário ao pagamento do imposto.

Pese embora, a diversidade de funções exercidas pelo ROCs e TOCs, a alteração do OE 2006 pretendeu aproximar os regimes de responsabilidade subsidiária de ambos e conduzirá, eventualmente, tendo em vista limitar aplicação desses regimes, a uma maior atenção para a redução a escrito

do núcleo essencial das tarefas a prestar aos clientes e das obrigações destes para com os próprios TOCs.

3.2. Meios de defesa

Aos responsáveis tributários subsidiários atribui a lei, em ordem à defesa dos seus direitos e interesses em matéria tributária, um conjunto de garantias que permitem fazer face às decisões da Administração que repute de incorrectas ou mesmo de ilegais. Diríamos que, por um lado, na citação que deve conter todos os elementos essenciais da liquidação, o responsável, querendo, pode reclamar graciosamente (art. 22.º, n.º 4, art. 9.º, n.º 1, e art. 68.º do CPPT) ou impugnar judicialmente (art. 22.º, n.º 4, da LGT e arts. 9.º, n.º 4, e 102.º, n.º 1, alínea *c*), do CPPT). Se for o caso, o responsável contesta e requer com base nos fundamentos previstos na lei (arts. 70.º e 99.º do CPPT) a anulação do acto tributário de liquidação. No fundo, contesta o imposto, que não sendo seu, mas do devedor originário (que eventualmente até nem o contestou, embora o pudesse ter feito) esteve na origem do título executivo que baseou a instauração do processo executivo, numa primeira fase, contra o devedor originário e, numa segunda fase, contra ele próprio. Se o responsável subsidiário pretender pôr em causa os pressupostos da responsabilidade tributária, designadamente por entender que a Administração não logrou provar sem margem para dúvida que o responsável agiu com culpa na sua actividade ou porque entende que a reversão foi efectuada, sem que antes, estivessem excutidos todos os bens do devedor originário ⁽²⁵⁾, deve o mesmo opor-se à execução fiscal nos termos dos arts. 203.º e segs. do CPPT. Não consideramos ser possível que através da reclamação ou da impugnação judicial supra citada o responsável possa pôr em causa os pressupostos da responsabilidade, apesar de alguns autores entenderem ⁽²⁶⁾, que dada a possibilidade de, nessa sede, serem invocadas quaisquer ilegalidades, também a verificação dos pressupostos poderia ser aferida.

Caso não se oponha à execução por um dos fundamentos taxativamente previstos no art. 204.º do CPPT, designadamente, por ilegitimidade (alínea *b*) do n.º 1), o responsável pode requerer o pagamento em prestações nos termos dos arts. 189.º, n.º 2, e 196.º e segs. do CPPT, requerer a dação em

⁽²⁵⁾ Acórdão do STA de 28.03.2001 (Proc. n.º 021374).

⁽²⁶⁾ Neste sentido e antes da entrada em vigor do CPPT, Ana Paula Dourado, *Substituição e Responsabilidade Tributária*, CTF, n.º 391, 1998.

pagamento nos termos dos arts. 189.º, n.ºs 3 e 4, 201.º e 202.º do CPPT ou inclusive, proceder ao pagamento da dívida tributária principal nos termos do art. 23.º, n.º 5, do CPPT, ficando nesse caso isento de juros de mora e de custas.

4. CONCLUSÕES

Face ao exposto é possível concluir que:

- (a) A responsabilidade tributária subsidiária é um regime de aplicação excepcional e subsidiária;
- (b) A responsabilidade tributária subsidiária não constitui um regime alternativo à implementação de garantias destinadas a garantir a cobrança das dívidas;
- (c) A análise da evolução dos regimes de responsabilidade tributária demonstra uma grande instabilidade ao nível dos conceitos e dos contornos desses regimes, daí que a densificação dos mesmos venha sendo feita pelos Tribunais Superiores;
- (d) O regime actual de responsabilidade tributária subsidiária é um sistema que procura equilibrar o ónus da prova entre a Administração e os responsáveis subsidiários, o que nem sempre se afigura como tarefa de fácil execução;
- (e) As diferenças doutrinárias e jurisprudenciais em torno dos actuais pressupostos da responsabilidade tributária justificariam uma clarificação legislativa em torno de alguns conceitos;
- (f) Atendendo ao carácter excepcional do regime de responsabilidade faz sentido uma aposta clara da Administração na prevenção das situações de incumprimento fiscal derivadas do não pagamento dos impostos, designadamente, através de uma maior implementação das medidas cautelares previstas na lei;
- (g) A responsabilidade tributária uma vez accionada não determina a perda de direitos e garantias de defesa para o responsável que, pode e deve suscitar a inexistência ou a insuficiência ao nível do preenchimento dos pressupostos da responsabilidade.