

Responsabilidade dos Administradores e Outros Membros dos Órgãos Sociais por Dívidas Tributárias¹

SUMÁRIO:

A responsabilidade dos membros dos órgãos sociais até à entrada em vigor do Código das Sociedades Comerciais.

Princípios gerais sobre a responsabilidade dos membros dos órgãos sociais, no âmbito do Código das Sociedades Comerciais.

A responsabilidade por dívidas de impostos no Código de Processo de Contribuições e Impostos de 1963.

A responsabilidade dos membros dos órgãos sociais e Revisores Oficiais de Contas, no Código de Processo Tributário de 1991.

O regime de responsabilidade por dívidas tributárias consagrado na Lei Geral Tributária.

A responsabilidade dos gestores no âmbito do regime das Infracções Fiscais não Aduaneiras.

As infracções fiscais criminais.

As infracções fiscais contraordenacionais.

Concurso de infracções fiscais criminais e contraordenacionais.

Responsabilidade civil dos gestores pelo pagamento de multas e coimas.

Conclusão.

I. A responsabilidade Civil dos membros dos Órgãos Sociais até à entrada em vigor do Código das Sociedades Comerciais

A primeira regulamentação desta matéria teve lugar no Código Comercial de Veiga Beirão, de 1888.

Ali se previa, designadamente no art. 165.º, a responsabilidade dos fundadores, até à constituição da sociedade, do mesmo modo que, no art. 173.º, se criava um tipo de responsabilidade pessoal e solidária dos Directores da sociedade para com ela e perante terceiros, por inexecução do mandato ou pela violação dos estatutos ou da lei.

Naturalmente, na previsão do Código de Veiga Beirão, estavam apenas as sociedades anónimas, tendo o mesmo regime sido adoptado pela Lei das Sociedades por Quotas, com a criação destas, em 1901.

¹ Texto de Conferência promovida por MGI Portugal, que teve lugar em Lisboa, em 21 de Janeiro de 1999.

Foi, porém, com o Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de Novembro de 1969, que veio, no decurso do século, produzir-se a grande reforma, nesta matéria.

Este diploma, do mesmo passo que vem pormenorizar as funções dos órgãos de fiscalização das sociedades anónimas, traz, como inovação, a criação de novos tipos de responsabilidade por factos ilícitos dos seus administradores e a responsabilidade civil dos administradores perante os credores sociais; correspondentemente, cria a possibilidade de os accionistas desencadearem acção social para efectivar a responsabilidade dos administradores.

E foi com este regime que as Sociedades Comerciais conviveram, entre 1969 e 1986, ano em que entrou em vigor o Código das Sociedades Comerciais.

O Código das Sociedades Comerciais não é, aliás, pródigo em novidades, relativamente ao regime de responsabilidade em vigor desde 1969. Há, contudo, inovações.

A primeira delas é que o regime das sociedades anónimas passa, agora, a ser aplicável a todos os demais tipos de sociedades.

Depois, expressamente impõe como dever geral o que antes apenas se presumia, através do seu art. 64.º: os administradores, directores e gerentes devem actuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade.

Em terceiro lugar, cria um prazo de prescrição de cinco anos, para a efectivação da responsabilidade civil (art. 174.º).

Em quarto lugar, diminui a percentagem de 10 % para 5 % (dos sócios ou accionistas) necessária para designação dos representantes da sociedade, com vista à efectivação da responsabilidade dos Administradores (art. 76.º n.º 1).

Finalmente, cria um novo tipo de responsabilidade por *culpa in eligendo* (art. 83.º). Consiste este último na responsabilidade do sócio ou accionista a quem compete nomear representante para os órgãos sociais. A ilicitude do comportamento do mandatário passa a gerar responsabilidade solidária do mandante desde que se prove a culpa deste na designação ou escolha daquele.

Central, em todo o caso, neste regime, é a ideia da responsabilidade por actos ilícitos ou responsabilidade aquiliana, isto é, aquela que constitui no dever de indemnizar quem, com dolo ou negligência, por acção ou omissão, tenha causado danos a terceiro.

Funciona, pois, aqui, toda a estrutura da responsabilidade civil prevista e regulada nos art.ºs 483.º e seguintes do Código Civil da qual são pressupostos: a existência de dano, a prática de ilícito (por acção ou omissão com dolo ou negligência) e o nexo de causalidade entre o ilícito e o dano.

E parece óbvio o alargamento que o já citado art. 64.º do Código das Sociedades Comerciais veio operar. De facto, a partir de agora, o gestor deve actuar com

diligência, deve ser criterioso e ordenado, presidindo, em todas as suas actuações, o interesse da sociedade. Este recorte rigoroso da actuação do gestor e dos deveres que lhe incumbem conduz, naturalmente, a um apuramento de dolo ou negligência muito mais exigente do que antes, do mesmo passo que o vincula ao interesse social, sendo difícil isentar o gestor de culpa sempre que, ao menos como objectivo, aquele interesse não esteja presente.

Este novo modelo de responsabilidade vai impor a formulação de um conjunto de princípios gerais a que nos referiremos já de seguida.

II. Princípios gerais sobre responsabilidade civil dos membros dos órgãos sociais no âmbito do Código das Sociedades Comerciais

Não vou tratar, especialmente, da responsabilidade criminal, nem contraordenacional, nem civil: outros conferencistas o farão melhor do que eu.

Do que me coube falar-vos, agora, foi da responsabilidade por dívidas de impostos! Pois bem, nesta cabem, no entanto, aqueles três tipos de responsabilidade: a civil, a contraordenacional e a criminal. É o que veremos mais adiante.

Começaremos, justamente, pela responsabilidade civil por dívidas tributárias².

Não podemos, em todo o caso, até por necessidade de contraposição, prosseguir o nosso trabalho sem passarmos, em revisão, os princípios que regem a responsabilidade civil dos membros dos órgãos, em geral, relativamente a dívidas de outra qualquer natureza.

Parece-me podermos elencar, como segue, os princípios que regem a responsabilidade civil do gestor:³

1. O gestor deve actuar com diligência e criteriosamente no interesse da sociedade (art. 64.º do Código das Sociedades Comerciais);
2. Os gestores respondem perante a sociedade pelos danos causados por actos ou omissões, com preterição dos seus deveres legais ou contratuais, salvo se provarem que agiram sem culpa;

² Não é o mesmo que falar de dívidas de impostos, como adiante se mostrará.

³ De ora em diante, usarei a designação de gestor para significar cargo de administração: administrador, gerente, director, consoante o órgão social em causa.

3. A responsabilidade dos gestores perante a sociedade é solidária, com direito de regresso na medida da respectiva culpa, presumindo-se esta igual (art. 73.º do Código das Sociedades Comerciais);
4. Os gestores são responsáveis perante os credores sociais por actuação culposa, com preterição das disposições legais ou contratuais (art. 78.º) quando o património se mostre insuficiente; logo,
5. A responsabilidade é subsidiária perante os credores sociais: subsidiária em relação à sociedade, solidária em relação aos outros gestores.
6. Os membros dos órgãos de fiscalização:
 - 6.1. Regra geral: respondem nos mesmos termos em que respondem os gestores;
 - 6.2. Respondem solidariamente com os gestores, por actos ou omissões destes, no desempenho dos seus cargos, provando-se que o dano se não teria produzido se houvesse cumprimento dos seus deveres de fiscalização.
7. Os Revisores Oficiais de Contas respondem:
 - 7.1. Perante a sociedade e os sócios pelos danos que lhes causarem com a sua conduta culposa;
 - 7.2. Também respondem perante os credores sociais pela inobservância culposa dos seus deveres, se esta levar à insuficiência patrimonial.
8. Já os sócios poderão responder, solidariamente, por *culpa in eligendo* se o seu eleito for, também, culpado.
9. De tudo quanto acaba de dizer-se, retira-se o princípio geral da responsabilidade civil por culpa dos gestores e membros dos órgãos de fiscalização. Culpa cuja prova caberá a quem a alega ou invoca. Sem prejuízo, naturalmente, das presunções derivadas dos artigos 72, n.º 1, 262.º-A e 420.º-A do Código das Sociedades Comerciais.

III. A responsabilidade por dívidas de impostos no Código de Contribuições e Impostos de 1963

Até aqui, fizemos um apontamento genérico e sumário do regime de responsabilidade, não atentas nem a pessoa do credor nem a natureza da dívida.

Ao referirmo-nos a dívidas por impostos estamos, no entanto, a especificar dentro do género. Ora, a espécie determina-se pela natureza da dívida e pela qualidade do credor.

É discutível que esta diferença específica se justifique para o efeito de criar um regime diferenciado. Conhecemos opiniões nos dois sentidos: no de que a dívida fiscal deve ter o tratamento da dívida cível; no de que a dívida fiscal deve merecer prioridade na cobrança por revestir interesse colectivo e social, com o fundamento de que só com as receitas de impostos é possível fazer face às necessidades sociais mais prementes.

Não teremos, aqui, que tomar partido sobre a questão, porquanto o que nos compete é traçar o seu regime e este tem sido definido manifestamente em função da segunda tese.

A natureza da dívida e a qualidade do credor têm determinado um regime de privilégio de cobrança e, consequentemente, de maior onerosidade para o devedor.

Vamos ver em que se traduzem aquele privilégio e aquela maior onerosidade.

IV. A responsabilidade dos membros dos órgãos sociais e Revisores Oficiais de Contas no Código de Processo Tributário de 1991

Considerando sem interesse de maior o regime do art. 1.º do DL 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, tomemos para estudo apenas os regimes mais recentes de dívidas de impostos.

O art. 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, datado de 1963, dispunha muito simplesmente: «São responsáveis pelos impostos liquidados às sociedades de responsabilidade limitada os sócios gerentes que exerceram a gerência durante o período em que se verifica o facto tributário ou se proceder à cobrança dos mesmos impostos».

A regra não podia ser mais clara e dificilmente poderia ser mais gravosa para o gestor.

Este respondia, objectivamente, perante o credor – Fisco – independentemente de culpa (dolo ou negligência).

A responsabilidade do gestor era objectiva e funcional.

Objectiva porque desconsiderava a inexistência de culpa; funcional porque a responsabilidade emergia directa e automaticamente da função.

Uma absoluta excepção aos princípios da responsabilidade civil, já antes enunciados, em que só há responsabilidade quando haja culpa, excepto nos casos

expressamente previstos na lei (responsabilidade objectiva, como é o caso de acidentes de viação e de trabalho).

A alteração do Código das Sociedades Comerciais levada a efeito pelo Decreto-lei n.º 262/86, de 2 de Setembro, com entrada em vigor em 1 de Novembro de 1986, fez repensar o regime de responsabilidade dos gestores das sociedades, reconduzindo-a aos moldes que inicialmente recordámos. Mas não teve efeitos imediatos no âmbito da responsabilidade por dívidas fiscais, uma vez que esta era regulamentada por diploma especial: o Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963 (Código de Processo das Contribuições e Impostos).

Embora lenta, a influência foi, porém, decisiva.

Em primeiro lugar, deu origem à alteração do art. 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos levada a cabo pelo Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro.

É que a responsabilidade objectiva consagrada naquele preceito, assim de modo tão frio, chocava com as novas regras do Código das Sociedades.

O legislador denuncia, aliás, esta sua constatação, dizendo que «perde cada vez mais sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionalmente privilegiado».

E anota que a responsabilidade dos gestores, de acordo com a jurisprudência, entretanto formada, terá de pressupor uma gestão de direito e de facto, não bastando que o gestor tenha sido, de direito, investido na função. Reconhece-se, todavia, e do mesmo passo, que também o gestor de direito (e não de facto) poderá, por omissão, ser responsável por falta de diligência em função que lhe compita exercer. A segurar com a segunda mão o que lhe escapara da primeira.

Na parte dispositiva do diploma, manda-se, então, aplicar, na determinação da responsabilidade dos gestores da sociedade, o regime do art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais.

Isto é: «Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção desta, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos».

A responsabilidade por dívidas de impostos, vinha, deste modo, reconduzir-se a uma responsabilidade civil, segundo os princípios gerais.

Nem a natureza da dívida nem a pessoa do credor introduziriam alterações nos pressupostos da responsabilidade civil.

Mas... foi sol de pouca dura!

O Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, aliás rectificado em 29 de Junho seguinte, veio aprovar o novo Código de Processo Tributário que havia de entrar em vigor em 1 de Julho de 1991.

Com este Código, fica revogado o Código de Processo de Contribuições e Impostos e, consequentemente, o Decreto lei n.º 68/87 de 8 de Fevereiro que apenas regulamentava o art. 16.º daquele diploma legal.

O Código de Processo Tributário dispunha no seu art. 13.º:

«Os Administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto ⁴, 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 exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou da sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.»

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

São muitas as questões que têm sido suscitadas com o art. 13.º do Código da Processo Tributário.

Vamos enunciar e tentar dilucidar algumas delas.

Em primeiro lugar, o regime do art. 13.º é aplicável, apenas, a dívidas de contribuições e impostos. Estão, pois, excluídas quaisquer outras dívidas ao Estado. Estas últimas terão regime próprio ou estarão sujeitas ao regime geral.

A responsabilidade recai sobre os gestores que exerçam funções de facto, não carecendo de eleição, nomeação ou outro qualquer acto juridicamente previsto para o exercício do cargo.

Os gestores são responsáveis em regime de subsidiariedade e solidariedade: de subsidiariedade relativamente à sociedade e de solidariedade entre si, perante o credor.

A responsabilidade em causa gera-se em qualquer tipo de empresa ou sociedade de responsabilidade limitada (uma cooperativa, um agrupamento complementar de empresas podem ser considerados empresas).

A responsabilidade é delimitada, no tempo, pelo período do exercício do cargo.

⁴ Redacção introduzida pela Lei 52-C/96 de 27 de Dezembro.

A responsabilidade emerge *ex lege*, é funcional, com presunção de culpa. Trata-se, não obstante, de presunção *juris tantum*, ilidível, mediante prova em contrário.

As conclusões que acabamos de tirar têm suscitado, por seu turno, dificuldades.

Enunciaremos algumas, tentando delas, na medida do possível, a melhor solução.

Assim,

Havendo gestores juridicamente investidos, mas processando-se a gestão através de gestores de facto (directores, outros empregados), a quem caberá a responsabilidade prevista no art. 13.º do Código de Processo Tributário)?

Em nossa opinião, cabe ao gestor juridicamente investido que só poderá desonerar-se demonstrando ausência de culpa (e haverá culpa se não actuou, devendo ter actuado).

Por gestor de facto a que o art. 13.º se refere deverá entender-se, em nossa opinião, o gestor que actua como tal, como se fora gestor de direito, ainda que a sua investidura no cargo se mostre juridicamente inválida (nula ou anulável). Não o será o trabalhador da empresa que pratica actos de gestão ainda que para tal mandatado ou autorizado.

Não faz sentido, por exemplo, incluir na previsão legal, o mandatário, o técnico de contas, o director financeiro que exerçam funções de gestão. Estes poderão ser responsáveis, mas a outro título.

Sendo a presunção de responsabilidade ilidível, é ao gestor que incumbe fazer prova de que não houve culpa. E como? Demonstrando que a constituição da dívida do imposto não dependeu da sua actuação; que a não pôde evitar.

E poderá a não efectividade de funções constituir prova e ilidir a presunção de culpa? Achamos que o efeito não é automático; mas poderá constituir um bom fundamento; bastará, para tanto, que a não efectividade esteja legal ou contratualmente prevista e que seja compatível com a normal gestão da empresa⁵.

E quais as dívidas de impostos por que respondem os gestores?

São as que se referem aos impostos cujos factos constitutivos tenham ocorrido no período de sua gestão ou os vencidos e não pagos naquele período? Somos pela segunda alternativa, com as seguintes reservas.

⁵ Tome-se para exemplo um conselho de administração constituído por 11 membros, em que exista uma comissão executiva permanente, constituída apenas por três. Achamos que os membros do conselho não efectivos poderão ilidir a presunção de culpa pela sua não efectividade, com demonstração de que a gestão incumbe à comissão executiva.

Em nosso entender, duas hipóteses são possíveis.

Se o imposto se não constituiu perante o Fisco, por culpa do gestor, é este que responde, a todo o tempo.

Se o imposto se constituiu, correctamente, sob a gestão do A e não foi pago sob gestão de B, só este será responsável pelo imposto em dívida (não aquele). Isto é: responde pela dívida de imposto apenas aquele que contribuiu para o não pagamento.

A diferença é que terá de provar-se a culpa do primeiro; presume-se a culpa do segundo.

Não faria, na verdade, qualquer sentido, responsabilizar um gestor que não podia ter procedido ao pagamento do imposto por já nem se encontrar em exercício de funções.

A responsabilidade dos gestores é, então, presumida, resulta *ex lege*, é funcional.

Esta conclusão é tão gravosa que pode ser vista como atentatória dos direitos individuais.

Justamente por isso, há autores, que defendem a inconstitucionalidade do art. 13.º do Código de Processo Tributário.

Assentaria esta inconstitucionalidade, na opinião daqueles autores, no facto de o contribuinte ficar despojado do direito de defesa, arrostando com uma prova de factos negativos cuja dificuldade todos conhecemos.

Seria, deste modo, violado o art. 2.º da Constituição da República Portuguesa, designadamente no que toca aos direitos fundamentais do Estado Democrático, com igualdade de tratamento e respeito pelos direitos individuais. Sairiam também violados os art.ºs 266.º n.º 2, e 107.º da Constituição da República Portuguesa.

O art. 13.º seria, pois, inconstitucional.

O número dois do art. 13.º do Código de Processo Tributário estendeu a responsabilidade por dívidas de contribuições e impostos aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas, mas fê-lo, em termos bastante diversos do disposto quanto aos gestores.

Em primeiro lugar, teremos de anotar que entre os membros dos órgãos de fiscalização estarão os membros do conselho fiscal e o fiscal único, segundo for o caso.

Em segundo lugar, os revisores oficiais de contas serão responsáveis quando exercerem tais funções na sociedade como membros do conselho fiscal ou como fiscais únicos ou, ainda, outras quaisquer funções de revisores que lhe sejam atribuídas por lei.

Poderá entender-se que só ao ROC membro do órgão de fiscalização é que a lei imputa responsabilidades por dívidas de impostos? Cremos que não.

Primeiro, porque seria inútil a alusão da lei, expressamente, aos revisores, bastando ter referido, como fez, os membros dos órgãos de fiscalização; depois, porque ao ROC têm sido conferidas missões de grande responsabilidade, contando com a sua competência profissional, honestidade e são critério.

Quando, pois, actue como ROC, no exercício das suas funções, a missão a cumprir terá de ser integral: como se fosse membro de um órgão.

Todavia, dizíamos, o legislador não dá aos membros dos órgãos de fiscalização o mesmo tratamento que dá aos membros dos órgãos da administração.

Com efeito, dispõe que aqueles são responsáveis, «desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções (de fiscalização)».

É o regresso ao regime do art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais.

É a entrega do ónus da prova ao credor. Deste modo, competirá ao Fisco fazer a prova do incumprimento, bem como de nexo causal entre o incumprimento dos seus deveres funcionais e o não pagamento das contribuições e impostos em dívida.

É pois, o Fisco que deve fundamentar a reversão que promova contra o membro do órgão de fiscalização ou o ROC. A estes bastará uma posição defensiva. A reversão não fundamentada e não provada, ainda que perante a completa passividade do fiscal ou ROC, tem de improceder.

Bem diferente por consequência, do regime aplicável aos administradores. Neste último caso, perante a reversão, são eles que devem provar ou a inexistência do seu ilícito funcional ou a falta de nexo causal entre o ilícito e o não pagamento da dívida fiscal.

Por fim, anotaremos que a reversão só pode dar-se quando executado o património do devedor principal: a responsabilidade é subsidiária, não é solidária (art. 519.º do Código Civil e art. 239.º do Código do Processo Tributário).

V. O Regime de responsabilidade por dívidas tributárias, consagrado na Lei Geral Tributária

A nova Lei Geral Tributária foi publicada em 17 de Dezembro de 1998 e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999.

Com ela, foi pura e simplesmente revogado o art. 13.º do Código do Processo Tributário.

Estamos, assim, ainda, demasiado quentes, com a sua primeira leitura, para um comentário que se desejaria frio, esclarecedor, experimentado.

Vamos, por isso, tentar uma análise de feição essencialmente literal.

Um primeiro ponto, porém, a esclarecer é por que nos pronunciámos até aqui, sobre o regime do art. 13.º do Código do Processo Tributário, em vigor desde 1991 até 31 de Dezembro de 1998, sabendo-o revogado.

A razão é simples: para além de que não podemos esquecer que se mantém em vigor o Código do Processo Tributário, acresce que, nos termos do art. 12.º da Lei Geral Tributária, as normas desta constantes aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos.

E, quando o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor. Só as normas sobre procedimento e processo são, por isso, de aplicação imediata.

Donde, as normas tributárias dos Códigos de Processo de Contribuições e Impostos (até 1991) e do Código de Processo Tributário (até 1999), continuarão a ser aplicados aos factos ocorridos nos respectivos períodos de vigência⁶.

Aos factos tributários que tenham ocorrido e venham a ocorrer após 1 de Janeiro de 1999, aplica-se, em todo o caso, e sem qualquer dúvida, a nova Lei Geral Tributária.

Prescindindo da análise pormenorizada desta nova Lei, designadamente dos princípios que consagra, é indispensável, para o nosso tema, estudar as diferenças de regime consignadas, no que respeita à responsabilidade dos gerentes e administradores e membros de outros órgãos sociais. É quanto tentaremos, de seguida.

Ora, começa por proclamar-se, no preâmbulo do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro (que aprova a Lei Geral Tributária), pretender-se «a sujeição a uma regulamentação clara e equilibrada do instituto da responsabilidade subsidiária, incluindo a responsabilidade dos administradores ou gerentes, limitando os pressupostos de reversão e libertando, assim, os Tribunais tributários de múltiplos casos susceptíveis de resolução meramente administrativa...».

E de acordo com este objectivo, é revogado o art. 13.º do Código de Processo Tributário. Cremos, em todo o caso, que o legislado se ficou muito aquém do anunciado.

⁶ A excepção relativa às normas de índole penal e contra-ordenacional por força do disposto nos n.ºs 2 e 4 do art. 2.º do Código Penal «*É sempre aplicado o regime que concretamente se mostre mais favorável ao agente*», será analisada mais adiante. Embora no Acórdão n.º 12.125 do STA, de 29.01.92 se tenha julgado no sentido de ressaltar os efeitos já produzidos, ser o art. 13.º do CPT de aplicação retroactiva.

Em substituição daquela disposição legal, veio, agora, dispor o art. 24.º da lei Geral Tributária, sob a epígrafe:

«Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos»:

«1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração, nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, são subsidiariamente responsáveis em relação a estes 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 sociedade 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».

Temos algumas observações a fazer.

A primeira, de ordem meramente formal, é a de que a epígrafe é infeliz, por duas razões: porque se refere à responsabilidade dos órgãos sociais quando deveria referir-se à responsabilidade dos membros dos cargos sociais; e porque, tautologicamente, alude à «responsabilidade» dos «responsáveis» técnicos.

Depois, consagra a responsabilidade dos gestores, das sociedades, ainda que somente de facto (tal como no já comentado art. 13.º), alargando-a, agora, aos gestores das cooperativas e empresas públicas, deixando cair a menção a «empresas» constante do art. 13.º do Código de Processo Tributário. O efeito parece ser redutor: as cooperativas e as empresas públicas já se encontravam incluídas no conceito de «empresa» e haverá, porventura, outras realidades antes incluídas e que agora não estão! ⁷

Distinguem-se, agora, dois regimes de responsabilidade por dívidas tributárias:

A – Se o facto constitutivo do imposto se tiver verificado no período do exercício do cargo ou o prazo legal de pagamento (ou entrega) tiver terminado depois daquele período, será o gestor responsável apenas se o património da sociedade se tiver tornado insuficiente por culpa sua.

Neste caso, caberá ao credor o ónus da prova da culpa do gestor.

B – Se o prazo legal de pagamento ou entrega tiver terminado no período do exercício do cargo, é o gestor responsável, a menos que prove que a falta de pagamento lhe não é imputável.

⁷ Por exemplo, Agrupamentos Complementares de Empresas.

O ónus da prova da inexistência de culpa recai, aqui, sobre o gestor. É a culpa presumida ou funcional.

Temos, assim: relativamente às dívidas de impostos constituídas ao tempo do mandato, aplica-se o regime do art. 78.º do Código das Sociedades; relativamente aos impostos cujo pagamento devesse ocorrer no período do mandato, aplica-se o regime do art. 13.º do Código do Processo Tributário, com responsabilidade funcional.

Não é, pois, grande a diferença de regimes operada: confina-se à expressa inversão do ónus da prova, no caso apenas, de o facto constitutivo ter ocorrido ao tempo do mandato, com necessidade de demonstração pelo credor do nexo de causalidade entre o comportamento do gestor e a insuficiência patrimonial.

Era já esta, como vimos, a nossa tese, por simples interpretação do art. 13.º do Código do Processo Tributário, mesmo sem a alteração.

Verifica-se, por outro lado, que a ideia da inconstitucionalidade daquele art. 13.º, não venceu, ao menos no que respeita à segunda hipótese.

A responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas manteve-se nos mesmos termos do art. 13.º do Código de Processo Tributário; são responsáveis desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

O novo dispositivo legal, mostrando-se demasiado fiel à redacção revogada refere-se apenas aos órgãos de fiscalização das sociedades, omitindo referência às cooperativas e empresas públicas. Apesar de infeliz... a redacção do preceito não impedirá, segundo cremos, que sejam abrangidos os membros dos órgãos de fiscalização e ROCs destas últimas entidades.

O ónus da prova do incumprimento e do nexo de causalidade cabe, neste caso, ao Fisco.

A acção de reversão que não invoque os fundamentos necessários àquela prova deve, pois, desde logo, improceder.

O n.º 3 do art. 24.º da Lei Tributária contempla um novo responsável (e muito bem, em nosso entender). Trata-se do Técnico Oficial de Contas, em caso de violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Isto é: os técnicos de contas serão responsáveis desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários resultou do incumprimento, com dolo, das suas funções específicas. O ónus da prova recai, também neste caso, sobre o credor do imposto.

Estão, ainda, consagrados regimes específicos relativamente aos gestores e titulares de estabelecimento individual de responsabilidade limitada, a liquidatários de sociedades e gestores de bens ou direitos de não residentes.

Entendemos que estes casos não cabem no nosso tema de hoje e, por isso, nos abstermos de os comentar.

Finalmente, mas de especial relevância, é o conceito de dívida tributária, muito mais amplo que o resultante do art. 13.º do Código de Processo tributário.

Repare-se:

No Código de Processo Tributário, consagrava-se a responsabilidade dos gestores por dívidas de contribuições, impostos ou dívidas fiscais (não cabiam por isso, as dívidas por taxas, parafiscais ...).

Na versão da Lei Geral Tributária, a responsabilidade refere-se a dívidas tributárias. E, nos termos do art. 3.º do mesmo diploma, os tributos podem ser: fiscais e parafiscais; estaduais, regionais e locais. De outro lado, os tributos compreendem os impostos e outras espécies tributárias criadas por Lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, constando o seu regime de lei especial.

Não aprofundaremos este ponto: não é nossa especialidade nem o tema em análise o exige. Mas cremos que a nova Lei Geral Tributária amplia imenso o campo da responsabilidade dos gestores, justamente por via da introdução do novo conceito de dívida tributária, muito mais abrangente que o de imposto.

VI. A responsabilidade dos gestores no âmbito do regime das Infracções Fiscais não Aduaneiras

O Código do Processo Tributário constitui também direito adjectivo do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras.

Este importante núcleo de Normas foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, sob autorização legislativa concedida pela Lei n.º 89/89, de 11 de Setembro, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei n.º 394/93, de 24 de Novembro, este sob autorização legislativa concedida pela Lei n.º 61/93, de 20 de Agosto.

Vigora desde 1 de Janeiro de 1994.

Não é nossa pretensão o estudo deste conjunto normativo.

Pretendemos, apenas, surpreender e recordar os preceitos de algum modo reguladores da responsabilidade dos membros dos órgãos das sociedades e outras entidades equiparadas.

O Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras aplica-se às infracções às normas reguladoras dos impostos e demais prestações tributárias, entendendo-se por infracção fiscal todo o facto típico, ilícito e culposo, declarado punível por lei fiscal anterior (art. 1.º e 2.º).

As infracções fiscais dividem-se em crimes fiscais e contraordenações fiscais.

Aos primeiros aplica-se, subsidiariamente, o Código Penal e legislação complementar.

Às contraordenações são aplicáveis, subsidiariamente, as disposições do DL n.º 433/82, de 27 de Outubro.

VII. As infracções fiscais criminais

Dispensemo-nos do estudo dos aspectos penais, em geral, para nos concentrarmos nos crimes fiscais tipificados no Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras:

O art. 23.º tipifica, assim, o crime de fraude fiscal:

1. Constituem fraude fiscal as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento de imposto ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias:

2. A fraude fiscal pode ter lugar por:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações à administração fiscal;
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que deviam ser revelados;
- c) Celebração de negócio simulado.

3. Considera-se que tem lugar a ocultação ou alteração de factos e valores quando se verifique alguma das circunstâncias:

- a) Quando a vantagem patrimonial ilegítima for superior a 1000 contos, tratando-se de pessoa singular, ou a 2000 contos, tratando-se de pessoa colectiva;
- b) Se o agente se conluiou com terceiros, sujeitos a obrigações acessórias;
- c) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- d) Se o agente se tiver socorrido de funcionário público com grave abuso das suas funções;

e) Se o agente falsificar, viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros e outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela Lei Fiscal⁸.

O prazo da prescrição do procedimento criminal é de 5 anos (art. 15).

O prazo da prescrição das penas é de 10 anos (16.º).

Por seu lado, recorda-se que a dívida do imposto prescreve em 8 anos.

Deverá ter-se em conta, na tipificação da fraude fiscal:

- que é indispensável a existência de dolo (ainda que indirecto ou eventual);
- que o crime pode ser cometido por omissão (de apresentação das declarações);
- que o crime é tipificado com desvalorização do resultado (do benefício obtido), o que nem surpreende, face ao acrescido rigor com que é tratado em ordenamentos jurídicos que nos são próximos como sejam:
 - o ordenamento jurídico espanhol (art. 349.º do Código Penal);
 - o ordenamento jurídico francês (art. 1741.º do Code Général des Impôts);
 - o ordenamento jurídico alemão (§ 370.º do Código Tributário).

A emissão de factura falsa e sua utilização para obter devolução de IVA foi considerada pelo STJ como integrando crime de burla e não de fraude fiscal (art. 313.º do Código Penal).

Não se trataria de fraude fiscal por não afectar directamente as receitas fiscais, prosseguindo, não obstante, benefícios ilegítimos.

O Crime de Abuso de Confiança Fiscal.

O art. 24.º do Regime das IFNA tipifica, do seguinte modo, o crime de abuso de confiança fiscal: «Quem se apropriar, total ou parcialmente, de prestação tributária, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar ao

⁸ A pena para a fraude fiscal é de prisão até 3 anos ou multa não inferior ao valor da vantagem patrimonial e não superior ao dobro; se houver cumulação por pessoas singulares, é aplicável a pena de prisão entre 1 e 5 anos. Se a vantagem patrimonial não for superior a 100 contos, a pena será de multa até 60 dias.

credor tributário, será punido com pena de prisão até 3 anos ou multa não inferior ao valor da prestação em falta, nem superior ao dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido»⁹.

Considera-se prestação tributária a que foi recebida ou que houvesse obrigação de liquidar.

O disposto no art. 24.º aplica-se, agora, também, às prestações parafiscais.

Se a entrega não efectuada for inferior a 250 contos, a punição é limitada a multa até 120 dias.

Se a importância não entregue for superior a 5000 contos, o crime é punido com 1 a 5 anos de prisão.

O procedimento só poderá ter lugar 90 dias após o termo do prazo previsto para a entrega da prestação.

As prestações tributárias, objecto de abuso de confiança fiscal, resultarão de:

- trabalho dependente (cat. A) – IRS;
- trabalho independente (cat. B) – IRS;
- IVA.

Todavia, só existe crime, havendo dolo, uma vez que não está prevista a negligência, nos termos do art. 13.º do Código Penal.

O crime de frustração de Créditos Fiscais.

Dá-se o crime de frustração de créditos fiscais quando alguém, sabendo que tem de pagar imposto, alienar, danificar ou ocultar o seu património com intenção de frustrar o pagamento (art. 25.º do RIFNA).

Crimes contra a Segurança Social.

Em termos perfeitamente homólogos com os que acabámos de referenciar, prevê o RIFNA, os crimes de fraude à Segurança Social; de abuso de confiança em relação à Segurança Social e de frustração de créditos da Segurança Social, respectivamente, nos artigos 27.º-A, 27-B e 27-C, introduzidos no Regime pelo DL

⁹ A pena de multa varia entre 2 e 100 mil escudos diários para pessoas singulares e entre 5 e 500 mil escudos diários para pessoas colectivas. Os limites máximos abstractamente estabelecidos são até 5 anos de prisão (art. 11.º) e 360 dias de multa para pessoas singulares ou 1000 dias de multa para pessoas colectivas.

n.º 140/95, de 14 de Junho, no uso de autorização legislativa concedida pela Lei n.º 39/B/94 de 27 de Dezembro.

São-lhes aplicáveis as disposições dos crimes fiscais que acabámos de estudar.

VIII. As infracções fiscais contraordenacionais.

As infracções fiscais que não constituam crimes são contraordenações fiscais.

A título de exemplo, referenciam-se como contraordenações:

A recusa de entrega ou apresentação de escrita (art. 28.º);

A falta de entrega de prestação tributária dentro do prazo (art. 29.º);

A violação do segredo fiscal (30.º);

A entrega de declarações fora do prazo (art. 31.º);

A existência de omissões ou inexactidões (art. 34.º);

A inexistência de contabilidade (art. 35.º);

A não organização de contabilidade segundo as normas aplicáveis (art. 36.º);

A violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas (art. 38.º) ¹⁰;

A transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação.

IX. Concurso de infracções fiscais criminais e contraordenacionais.

Duas breves notas, ainda, sobre contraordenações:

As contraordenações são puníveis a título de dolo, podendo sê-lo a título de negligência, se a lei o prever, reduzindo-se, neste caso, para metade, o valor da respectiva sanção.

Pelas contraordenações são puníveis as pessoas colectivas e as pessoas singulares (sendo a coima, normalmente, elevada para o dobro, quando imputável a pessoas colectivas).

Se houver concurso de crime e contraordenação será a infracção punida apenas pelo crime (art. 14.º).

A responsabilidade das pessoas colectivas não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes (art. 7.º n.º 3).

¹⁰ A coima pode variar entre 7.500\$00 e 300.000\$00 para a falta de emissão de recibo ou factura e entre 5.000\$00 e 150.000\$00 para a sua inexistência. Provando-se apenas a negligência, as coimas são reduzidas a metade. Tratando-se de pessoas colectivas o montante das coimas eleva-se para o dobro.

X. Responsabilidade civil dos gestores pelo pagamento de multas e coimas.

Finalmente, à semelhança do que ficou referido quanto à responsabilidade civil, os gestores são subsidiariamente responsáveis, em caso de insuficiência patrimonial, por si culposamente causada, pelas multas ou coimas aplicadas às pessoas colectivas, referentes às infracções praticadas no decurso do seu mandato. Como também ali se disse, se forem várias as pessoas, a responsabilidade é solidária entre elas (art. 7.º-A, n.º 1 e 2).

XI. Conclusão

É tempo de concluirmos.

Os tempos não vão fáceis para os gestores, em termos de responsabilidade por dívidas tributárias.

Tem valido, a quanto se adivinha, a complacência do credor. Talvez o segredo resida na disfunção entre a perfeição da lei e a insuficiência da máquina administrativa fiscal.

Por quanto tempo?

Lisboa, Janeiro de 1999

Por Armindo Saraiva Matias ¹¹

¹¹ Advogado. Professor Associado da Universidade Autónoma de Lisboa.