

**A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO DIRETOR E AS
DIFERENÇAS DE INTERPRETAÇÃO DO DIREITO COMERCIAL E DO
IMPOSTO NO ÂMBITO DO FOCO LEGAL PORTUGUÊS**

**THE SUBSIDIARY LIABILITY OF DIRECTOR'S AND DIFFERENCES
OF INTERPRETATION IN COMMERCIAL LAW AND TAX UNDER THE
LEGAL PORTUGUESE FOCUS**

FÁBIO DA SILVA VEIGA

Professor de Direito Empresarial no Máster en Abogacía da Universidad Europea de Madrid. Doutorando em Direito Empresarial na Universidad de Vigo (tese depositada) e na Universidad de Alcalá, Madrid. Mestre em Direito dos Contratos e da Empresa. Pesquisador DPE da CAPES (Proc. 1511/13-0).. E-mail: fabiojus@gmail.com

J. EDUARDO AMORIM

Mestrando em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto; MBA em Direito Tributário pela FGV-RJ; Advogado, inscrito na Ordem dos Advogados de Portugal e do Brasil. E-mail: j.eduardoamorim.law@gmail.com

RESUMO

A proposta deste artigo é desafiar a interpretação dos elementos de responsabilidade dos administradores no âmbito jurídico societário e no terreno da responsabilidade subsidiária dos administradores no campo do Direito Fiscal. Confrontar-se-á, portanto, dois tipos de responsabilidades em dois campos do

Direito. De um lado o Direito Comercial, na vertente do direito societário, onde as normas são direcionadas à organização e politização dos poderes estruturais na sociedade comercial, e de outro, o Direito Fiscal, vertente pública do direito de exigir o pagamento de tributos dos contribuintes (neste caso os administradores societários como responsáveis subsidiários dos contribuintes). No específico caso, a análise se dirige ao confronto da interpretação das normas que, em situações semelhantes, têm sido interpretadas sob o enfoque de cada campo do direito. O artigo aborda o direito português, as legislações, doutrina e jurisprudência do mesmo país. A grafia é transcrita no português europeu e segue em conformidade com o último Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, ratificado em Portugal e em vigor desde 2009.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade subsidiária; responsabilidade tributária; responsabilidade dos administradores.

ABSTRACT

The purpose of this article is challenge the interpretation the elements of the director's liability in the corporate legal framework and in the field of subsidiary liability of administrators in the tax law. It will confront, therefore, two types of liability in two fields of law. On the one hand the Commercial Law, the part of corporate law, where the rules are directed to the organization and politicization of structural power in the corporation, and the other, the tax law, public part of the right to demand payment of individual taxes (in this case the corporate administrators). In the specific case, the analysis is directed to the confrontation of interpretation of the rules, in similar situations, have been interpreted from the standpoint of each field of law. The article discusses the Portuguese law, legislation, doctrine and case law of the same country. The spelling is transcribed in European Portuguese and follows in accordance with the last Spelling Agreement of the 1990, ratified in Portugal and in force since 2009.

KEYWORDS: Subsidiary liability; Tax liability; liability of directors

INTRODUÇÃO

A relação jurídica gerada entre os administradores¹ e o fisco em questões atinentes às dívidas tributárias da sociedade tem no seu núcleo prático a *reversão*² da execução fiscal³ por ocasião da responsabilidade subsidiária tributária, que substitui a responsabilidade societária (titular passivo das obrigações tributárias) em detrimento da responsabilidade pessoal, supostamente por decorrência de violações dos deveres tributários.

O titular das obrigações tributárias normativamente é a própria sociedade comercial constituída de personalidade jurídica e com *património autónomo*, que exerce a função de garantia perante os credores sociais. Há teoricamente no campo da ciência do direito societário, uma proteção jurídica da personalidade da pessoa coletiva e que surte efeitos tanto para o direito de crédito quanto para as obrigações decorrentes deste⁴.

No plano jurídico-comercial, as obrigações dos administradores para com a sociedade são originadas por consequência do contrato de sociedade, cujos principais deveres são assentes no dever de gestão e de representação, qual faz nascer os deveres fiduciários que obrigam os administradores a uma conduta exímia e cautelosa, consoante o padrão abstrato do administrador *críterioso e ordenado* consagrado no atual Código de Sociedades Comerciais (CSC) no art. 64.^o.

¹ Para efeitos do presente estudo, o termo “administradores” será utilizado numa conceção ampliada, sendo sinónimos administradores, gerentes, controladores e diretores.

² A *reversão* da execução fiscal é o mecanismo legal facultado à Administração tributária para lograr a efetivação da responsabilidade subsidiária. *Vide* art. 23.^o da Lei Geral Tributária (LGT).

³ A *execução fiscal* diz respeito, no entanto, à cobrança coerciva de tributos e de coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contraordenações. *Vide* art. 148.^o, n.^o 2, alíneas a) e b), do Código de Processo e Procedimento Tributário (CPPT).

⁴ O direito de crédito e o direito das obrigações são tidos como sinónimos, assumindo o primeiro uma vertente ativa, o poder de uma pessoa exigir de outra um determinado comportamento, enquanto para o segundo, mais inserido na cultura jurídica, releva-se o seu lado passivo da relação jurídica, a exigência de um vínculo, o cumprimento de um dever. Segundo exímia lição do Professor Almeida Costa. *Vide* COSTA, Mário Júlio de Almeida. Direito das obrigações, 12.^a ed., Coimbra: Almedina, 2009, p. 15.

O presente trabalho foi desenvolvido com a pretensão de responder aos problemas da violação das normas que protegem o património da sociedade e que em *ultima ratio* prejudicam o direito de crédito. O foco do trabalho é demonstrar as situações na gestão societária que atentam contra a funcionalidade da sociedade comercial, isto é: atentam contra a promoção das atividades comerciais com vistas ao crescimento da economia da empresa (o denominado *interesse social*⁵), e que, conseqüentemente, gera o incumprimento das obrigações assumidas perante os intervenientes da relação comercial – especialmente os credores sociais – e comparar a responsabilidade perante estes com a responsabilidade perante o Estado-fisco, que também sendo credor social se beneficia de instrumentos específicos.

2 OS ADMINISTRADORES NA CIÊNCIA JURÍDICO-COMERCIAL

O património social é o bem jurídico a assumir maior relevância, pois é através dele que os direitos dos intervenientes serão garantidos. É sabido que a atividade administrativa é assumida precipuamente pelos administradores societários em virtude do *contrato de administração*, gerador clássico dos deveres fiduciários. Neste contrato nunca é demais lembrar, de uma parte está a sociedade, detentora do *capital* / património social, e de outra, o administrador, que assume um poder de gestão e representação no seio do órgão de administração⁶ para agir em nome do ente jurídico sociedade, estabelecendo-se os deveres e obrigações

5 A característica marcante do administrador consiste em que o desempenho do cargo de administrador constitui uma função. E esta função desempenhada obriga-o a perseguir exclusivamente o interesse social. Desse modo, tanto no exercício dos poderes como no cumprimento dos deveres, os administradores devem contemplar somente o interesse social, ou melhor dizendo, o interesse da sociedade (o enriquecimento através das atividades e produções). Vide LLEBOT MAJO, José Oriol. *Los deberes de los administradores de la sociedad anonima*, Madrid: Editorial Civitas, 1996, p. 45 ss.

6 Como assevera Esteban Velasco: «o núcleo da função do órgão de direção é a gestão e a representação da sociedade». N.T. ESTEBAN VELASCO, Gaudencio. *El poder de decisión en las sociedades anonimas – derecho europeo y reforma del derecho español*, Madrid: Editorial Civitas – fundación universidad empresa, 1982, p. 390.

atinentes à função do cargo de direção. Os deveres são de cariz contratual, livremente estipulados, mas têm na lei a sua normatização fundamental, e nesse sentido, as normas jurídicas do Código de Sociedades Comerciais exprimem o perfil legalmente desenhado (tipificado) do administrador. Este perfil, também pode ser referido como *standard* ou *padrão* de conduta, e é de conteúdo normativo, ou seja, a violação à sua previsibilidade faz incorrer em ato ilícito. Dali germinará todas as consequências das responsabilidades dos administradores.

Os deveres de conduta dos administradores estão ligados historicamente ao dever de diligência do homem médio, que no brocardo românico é referido ao *bonus pater familias*. Este padrão de conduta do “bom pai de família” (ainda consagrado no Código Civil português no art. 483.º) foi transpassado para o âmbito da responsabilidade dos administradores a partir do DL 4938/69 segundo o modelo abstrato de atuação da diligência do administrador *craterioso* e *ordenado*, pelo qual nas relações empresariais esperava-se um comportamento segundo o mesmo padrão moral de um homem comerciante comum. Por mais que o exercício da função exigira certa destreza no ofício, o modelo comportamental estava alinhado à conduta moral⁷ e não particularmente à técnica e racionalidade empresarial do administrador.

Contudo, a partir de 2006, considerando as reformas dos direitos societários europeus⁸, o ordenamento português avançou nesta matéria, e, portanto, a

⁷ Recordar-se que o conceito de responsabilidade por culpa, que é a regra geral (art. 483.º, n.º 1 do CC), «a responsabilização do agente pressupõe um *juízo moral* da sua conduta, que leve a efetuar uma censura ao seu comportamento» Cfr. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. *Direito das Obrigações*, vol. I, 9.ª ed., Almedina: Coimbra, 2010, p. 291. Este juízo moral no âmbito jurídico comercial é apreciado segundo regras específicas, nomeadamente atinentes ao círculo das tomadas de decisões.

⁸ O impulso reformador dos deveres dos administradores ocorrido no início do séc. XXI – Espanha: *Ley de Transparencia*, em 2003 regulou o *deber de diligente administración, fidelidad y de lealtad*; Itália: Em 2003 o *código civile* italiano abandonou o critério de aferição de ilicitude/culpa que tinha por base a tradicional “diligenza del buon padre di famiglia” em favor da diligência pela natureza do cargo e pelas funções específicas dos administradores; Alemanha com a nova prescrição do § 93, do AktG de 2005; Portugal: reforma do CSC em 2006 – não se deve a esforços comunitários de harmonização legislativa. O interesse na reforma dos deveres dos administradores está de alguma forma, relacionado com o *corporate governance movement* e com a identificação de boas práticas de administração das sociedades. Portanto, a receção dos *duty of care* e *duty of loyalty* (e suas

diligência do «*administrador criterioso e ordenado*» passou do modelo de administrador segundo o *bonus pater familias* para o modelo relacionado à técnica e à racionalidade empresarial do administrador contemporâneo, mais alinhado à diligência do profissional da gestão, conhecedor da técnica empresarial e dos riscos dos negócios (administradores profissionais). O que nos leva a crer que o legislador atualizou o diploma normativo e acertadamente incorporou uma previsão legal relacionada à evolução dos mercados de capitais e dos processos de decisões mais complexos atualmente no âmbito da atividade de gestão, por isso, a técnica e domínio das tomadas de decisões são tidos como de caráter vinculativo para os administradores dos nossos tempos. A jurisprudência⁹ no mesmo sentido tem vindo a confirmar que o padrão do homem médio já não cabe no novo perfil, o novo padrão que está sendo desenhado normativamente liga-se, no nosso entendimento (no mínimo, pondera-se) às diretrizes da *compliance*¹⁰. Neste último ponto junta-se

concretizações) faz-se, num primeiro momento, não pelos instrumentos do *hard Law* do direito continental, mas por outras vias, como sejam a investigação de académicos ou as recomendações precipitadas em instrumentos de *soft law* que, desde os anos 90, tem surgido em vários países da Europa. Vide RAMOS, Maria Elisabete Gomes. *O seguro...ob. cit.*, p. 98-99; PISCITELLO, Paolo. "La responsabilità degli amministratori di società di capitali tra discrezionalità del giudice e business judgment rule", in *Rivista delle Società*, anno 57.º, novembre-diciembre 2012, fascicolo 6.º, Giuffrè Editore, Milano, p. 1167-1183.

⁹ No texto original do Relator SERRA BAPTISTA, Ac. do STJ no Processo n.º 242/09.3YRLSB.S1, de 31/03/2011, refere o sumário: «1. A responsabilidade dos gerentes, prevista no art. 72.º, n.º 1 do CSC, é uma responsabilidade contratual e subjectiva, dependente da culpa, que se presume. Tendo que existir sempre uma desconformidade entre a conduta do gerente e aquela que lhe era normativamente exigível. 2. Podendo enunciar-se como obrigação típica do gerente a observância do dever de diligência (art. 64.º do CSC), não sendo esta apreciada como a culpa em concreto, mas sim perante um padrão objectivo, *que não é o do bom pai de família, mas sim o de um gestor dotado de certas qualidades*» [sublinhamos]. Disponível em www.dgsi.pt (visitado em outubro de 2014). No mesmo sentido, Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa, Proc. 2542/07.8TBOER.L1-8, Relatora CARLA MENDES, de 28/06/2012 (...) «A diligência é apreciada não em função do comportamento normal do próprio gerente (culpa em concreto), mas face a um padrão objectivo, padrão esse não subsumível ao do *bonnus pater familiae*, mas sim a de um gestor dotado de certas qualidades». Disponível em www.dgsi.pt (visitado em outubro de 2014).

¹⁰ Na ciência da gestão, o *compliance* significa a aderência a leis e regulamentações. Refere-se tanto ao alinhamento externo (leis de governo, órgão reguladores) quanto ao alinhamento interno (normas, códigos de conduta). O *compliance* está intimamente ligado ao conceito de *gestão de riscos*, no campo da *gestão*. Cfr. ROSEMANN, Michael [et al], "Gestão de riscos de processos de negócio, compliance e controles internos: uma agenda de pesquisa", in *EloGroup (Grupo de Produção Integrada), da Universidade Federal do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: http://www.elogroup.com.br/download/MR001_Gestao_de_Riscos_de_Processos_de_Negocio.pdf (visitado em setembro de 2016)

os fatores históricos do padrão de comportamento dos administradores – então pautado no perfil da empresa familiar perdurado até o final do século XX – com as novas exigências comportamentais do mercado, que cobra dos administradores profissionais um perfil de conduta aliado ao *compliance*, à técnica de riscos e a condutas de previsibilidades.

2.1 A responsabilidade societária dos administradores

Uma vez entendido o modelo comportamental dos administradores configurado pela norma societária, podemos entender que os deveres são potestativos e vinculativos, e a sua violação (pressupondo o dano) representa fator de responsabilização perante os prejudicados (sociedade, credores, sócios e terceiros).

A responsabilidade dos administradores perante a sociedade depende, *prima facie*, da violação dos deveres fundamentais dos administradores, pautado no incumprimento do padrão de conduta do diligente administrador criterioso e ordenado que não atentou-se ao cumprimento dos deveres de cuidado e lealdade para com a sociedade (art. 64.º CSC), conjuntamente com os fatores da responsabilização do art. 72.º do CSC: a) a preterição dos deveres legais e contratuais; b) *culpa*, com previsão de inversão do ónus da prova, pois há uma presunção de culpa pelo art. 72.º, 1, CSC); c) e há uma excludente de *culpa* com base na *business judgement rule*¹¹ (art. 72.º, 2, CSC).

¹¹ Para o aprofundamento da matéria, vide LEITÃO, Adelaide Menezes. “Responsabilidade dos administradores para com a sociedade e os credores sociais”, in *Revista de Direito das Sociedades*, ano I, n.º 3, Almedina: Coimbra, 2009, p. 660. FRADA, Manuel António Carneiro. “A business judgement rule no quadro dos deveres gerais dos administradores”, in *A Reforma do Código das Sociedades Comerciais – Jornadas em Homenagem ao Professor Doutor Raúl Ventura*, Almedina: Coimbra, 2007. p. 61-102; CORDEIRO, António Menezes. “Os deveres fundamentais dos administradores de sociedades”, in *A Reforma do Código das Sociedades Comerciais – Jornadas em Homenagem ao Professor Doutor Raúl Ventura*, Almedina: Coimbra, 2007. p. 22-23; VASCONCELOS, Pedro Pais. “Business judgement rule, deveres de cuidado e de lealdade, ilicitude e culpa e o artigo 64.º do Código das Sociedades Comerciais”, in *Direito das Sociedades em Revista*, ano 1, vol. 2,

A responsabilidade perante os credores sociais (art. 78.º CSC) deve ser subsidiária¹² da responsabilidade perante a sociedade, pois a regra é que a sociedade é a responsável pelos danos ocorridos na esfera jurídica do património dos credores. Assim, caso o património social seja insuficiente para cumprir as obrigações creditícias, os atos culposos (pela inobservância culposa dos deveres) dos administradores serão considerados para fins de responsabilização perante os credores. A conduta culposa é apreciada em primeiro plano pela desobediência dos deveres fundamentais dos administradores, como é sabido, pela violação da diligente atuação do administrador criterioso e ordenado em consideração aos deveres de cuidado e lealdade (art.º 64.º CSC). Sendo assim, articula-se as normas do art. 64.º com os pressupostos de responsabilização do art. 78.º do CSC, que são: a) *violação das normas de proteção* dos credores sociais – gerada pela inobservância culposa dos deveres legais e contratuais; b) *insuficiência patrimonial* da sociedade para cumprir as suas obrigações; *nexo de causalidade* entre a insuficiência patrimonial e as ações/omissões de seus administradores.

Na responsabilidade perante sócios e terceiros (art. 79.º, n.º 1 CSC) não há necessidade da insuficiência patrimonial da sociedade, basta a existência do *dano*

Almedina: Coimbra, outubro de 2009, p. 50. RAMOS, Maria Elisabete Gomes. *O seguro de responsabilidade civil dos administradores – entre a exposição ao risco e a delimitação da cobertura*, Almedina: Coimbra, 2010, p. 89-100. Na p. 107 a última Autora reforça a ideia, no sentido de que «a Reforma de 2006 acrescentou a influência anglo-saxónica dos deveres de cuidado e de lealdade. O art. 64.º apresenta-se ao intérprete e aplicador do direito como um políptico de influências que suscita a diversidade de leituras e torna particularmente complexa a tarefa de harmonização dos vários elementos constituintes»; NUNES, Pedro Caetano. *Responsabilidade Civil dos Administradores Perante os Accionistas*, Almedina: Coimbra, 2001, p. 19-33.

¹² A jurisprudência, sem embargo, reconsidera esta subsidiariedade, afirmando que ao abrigo do disposto no artº 78º do CSC, a *direta* responsabilização dos administradores para com os credores da sociedade só surge quando se verifique a *culposa* inobservância das normas de proteção que *provoque* uma insuficiência patrimonial social para a satisfação dos respetivos créditos (Nesse sentido, entendimento do relator RUI MOURA, em decisão do proc. 3306/08.7TBGDM.P1 no Ac. do Tribunal da Relação do Porto, de 11/07/2012. Disponível em www.dgsi.pt (visitado em outubro de 2014); No plano tributário a responsabilidade subsidiária dos administradores está relacionada ao benefício da excussão que gozam os administradores, isto é, do direito de se oporem a que a execução dos seus bens se efetue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal. Cfr. SILVA, Isabel Marques da. “A responsabilidade tributária dos corpos sociais”, in: *Problemas fundamentais do direito tributário*, AAVV, Lisboa: Vislis Editores, 1999, p. 137.

direto contra esses prejudicados. Isto é, o dano foi consequência de ação direta do administrador, excluindo o patrimônio autónomo da sociedade (sem a participação da sociedade). Trata-se de responsabilidade extracontratual, conforme preconiza o art. 483.º e seguintes do Código Civil. Lembrando que para o exercício de ação os prejudicados devem atuar subsidiariamente (ação *ut singuli*).

É importante sublinhar que, no Direito Comercial e especialmente no Direito Societário, para fins de responsabilidade, deve-se privilegiar o princípio da separação patrimonial e o da personificação jurídica da sociedade. Nesse sentido, a interpretação no campo da responsabilidade deve situar-se pela censura sobre o *agente* e não sobre o *facto*. Pois, nesse ramo específico das relações jurídicas se lida com a liberdade económica e o incentivo à promoção das atividades empreendedoras, neste sentido, a responsabilidade civil subjetiva deve atuar com exclusividade. A censura sobre o *facto* aproxima o regime jurídico à responsabilidade objetiva, e não é esse o caminhar da evolução jurídica das normas no âmbito societário.

3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES

No âmbito da relação administrador-fisco, o primeiro se estabelece como responsável subsidiário das dívidas tributárias e, é obrigado ao cumprimento da prestação tributária quando a sociedade (contribuinte direto) não é capaz de satisfazê-la. Esta obrigação, tecnicamente, surge em decorrência do poder funcional por *decorrência do poder de representação e gestão*.

A lei tributária, nomeadamente a LGT (Lei Geral Tributária, Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro), entende que a pessoa que se encontra na capacidade de influenciar os mecanismos obrigacionais fiscais da sociedade, tem o dever de cumprir ostensivamente os créditos tributários quando o responsável direto não possui condições de o fazer com seu próprio patrimônio. . Nasce daí a responsabilidade tributária subsidiária. Isso significa que o (novo) responsável

tributário só é chamado a responder pela prestação tributária quando faltem ou quando se mostrem para o efeito insuficientes os bens penhoráveis do próprio contribuinte direto, ou de qualquer obrigado solidário, revertendo contra o (novo) responsável o processo de execução fiscal, segundo o art. 23.º da LGT e o art. 159.º do CPPT¹³.

Nota-se que o pressuposto da responsabilidade subsidiária no âmbito comercial é similar à subsidiariedade no âmbito fiscal. O pressuposto é a execução e liquidação do património social e secundariamente a execução e liquidação do património do agente que deu causa ao incumprimento das obrigações. Contudo, no regime tributário atual os critérios de culpabilidade são diferentes e tendenciosos à responsabilização dos administradores.

3.1 Fases da responsabilidade subsidiária

A responsabilidade tributária dos administradores tem sua origem, no direito português, a partir do Decreto-Lei n.º 17730, de 7 de dezembro de 1929, que consagrava a responsabilidade automática dos administradores por simples falta de pagamento. Eis a redação:

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 aos actos praticados ou a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que os houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade.

Neste regime de responsabilidade tributária bastava o critério formal para configurar a responsabilização dos administradores. A jurisprudência, no entanto, tentava traçar os limites, especialmente os fundamentos da administração de facto

¹³ Cfr. VASQUES, Sérgio. **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 351.

concernente ao «efetivo exercício do cargo», afastando os administradores que não tivessem exercido a administração de facto¹⁴. O administrador de direito deveria provar que não era o administrador de facto (o ónus de prova era seu). Já no que tange à culpa a questão nem se colocava.

Em 1963, com o CPCI (Código de Processo das Contribuições e Impostos, Dec.-Lei n.º 45.00, de 24 de julho), diploma que incorporou na altura a matéria referente à responsabilidade dos administradores, no seu art. 16.º previa com poucas alterações o diploma de 1929. Com efeito, a jurisprudência e doutrina continuavam a entender que o preceito responsabilizava também os administradores de facto¹⁵. Este regime, no dizer de SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA, «manteve o essencial da sua injustiça: uma responsabilidade objectiva, que não distinguia entre as múltiplas situações de conduta reprovável e de situações que decorrem necessária e naturalmente do exercício da actividade empresarial»¹⁶.

Com o diploma de 1987, Dec.-Lei n.º 68/87, de 9 de fevereiro, acertadamente se remetia o problema da culpa à solução do art. 78.º do CSC¹⁷, diploma mais atualizado ao contexto empresarial e mais propenso a sanar a questão da responsabilidade dos administradores sob a condição da culpa subjetiva, tratada nesta norma pela «inobservância culposa das disposições legais e contratuais

¹⁴ Cfr. CORREIA, Miguel Pupo. “Sobre a responsabilidade por dívidas sociais”, in: *ROA. Ano 61*, abril 2001, Lisboa, p. 694; SANCHES, J. L. Saldanha; BARREIRA, Rui. “Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gestores” in: *Fisco n.º 70/71*, maio-junho 1995, ano VII, Lisboa: LEX, p. 98; SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. “Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos”, in: Glória Teixeira (coord.), *Estudos de Direito Fiscal – teses seleccionadas do I Curso de pós-graduação em Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2006, p. 11; RIBEIRO, João Sérgio. “Ainda a responsabilidade tributária dos administradores, diretores e gerentes”, in: *Scientia Iuridica*, tomo LXI, n.º 329, maio/agosto de 2012, p. 271.

¹⁵ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamin Silva; SOUSA, Jorge Lopes de. *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3.ª ed., Lisboa: Vislis Editores, 2003, p. 140.

¹⁶ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha; BARREIRA, Rui. “Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gestores”, ob. cit., p. 99.

¹⁷ Diogo Leite de Campos assevera que o legislador fiscal aproveitou a circunstância da publicação do CSC, especialmente o art. 78.º, 1, e veio dizer no preâmbulo do DL 68/87, «que o único regime justo – logo, constitucional – seria o que assentasse no princípio da culpa. Entendeu “complementar” (sic) os artigos 16.º do CPCI e 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de maio. Determinando a aplicabilidade do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais». Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de. “A responsabilidade subsidiária em Direito Tributário”, in: *ROA ano 56*, agosto 1996, Lisboa, p. 480.

destinadas à proteção dos credores sociais». Neste contexto, o Estado-Fisco ficou equiparado à totalidade dos credores sociais, o que valia dizer que cabia à Administração Tributária a prova da culpa dos administradores pelo incumprimento do pagamento das dívidas tributárias da sociedade. Neste regime a culpa não se colocava de modo presumido como nos anteriores. O elemento culpa ou comportamento culposo foi inserido pela primeira vez na norma dos administradores como uma real regra de conduta que permitiu considerar uma luz as possíveis consequências fiscais da atividade de gestão¹⁸. Contudo, não tardaria a mudança, invariavelmente o próximo diploma regressou a estabelecer a culpa presumida, oferecendo espaço à arguição de inconstitucionalidade¹⁹. Trata-se do art. 13.º do Código de Processo Tributário (CPT), aprovado pelo Dec.-Lei n.º 154/91, de 26 de outubro, o qual dispunha:

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

De regresso ao antigo regime novamente se coloca a questão da culpa presumida como perigo à proteção do património pessoal dos administradores e ao afastamento do princípio da separação entre a pessoa coletiva e daqueles que por ela operam. A culpa é orgânico-funcional²⁰ e difícil de ser ilidida. O ónus recai ao

¹⁸ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha; BARREIRA, Rui. “Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gestores”, ob. cit., p. 105.

¹⁹ Vide Estudo sobre a inconstitucionalidade do art. 13.º do CPT dos autores CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, 2.º ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 384 e ss.

²⁰ O termo «culpa orgânica e funcional» foi usado por primeira vez no *Ofício-circulado da DGCI*, de 17 de junho de 1995, *in verbis*: «a responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores das pessoas colectivas de responsabilidade limitada afere-se em função de uma interpretação pessoal dos actos sociais e fundamenta-se numa culpa orgânica e funcional, porquanto são eles os elementos representativos das sociedades». Vide SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 275, nota 537.

administrador de provar que agiu isento de culpa. Não há na norma qualquer regra de exclusão de culpabilidade, apenas de culpa presumida e do ónus de prova a *contrario sensu*. A doutrina tem entendido que esta norma é inconstitucional e viola o princípio da proporcionalidade – retirando o valor da justiça, em si mesmo plasmado na coerência do sistema jurídico, contido na norma de 1987²¹.

Buscando responder às novas demandas da responsabilidade dos administradores, em 1999 inaugurou-se a Lei Geral Tributária (LGT) ²² que revogou o artigo 13.º do CPT. Nesta, no art. 24.º da LGT foi substituído o regime uniforme das normas que o precederam por um regime dualista²³:

No tocante às dívidas tributárias cujo facto constitutivo da dívida fiscal se tenha verificado no período do exercício do cargo, ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, a responsabilidade depende de a situação de *insuficiência* do património da sociedade para a sua satisfação se dever a ato ou omissão *com culpa* – não presumida e que, por isso, a Administração tributária terá de provar – do titular do poder de representação e gestão; No tocante às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo, quando os responsáveis tributários não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento – o que implicaria a manutenção, quanto a estas dívidas, de uma *presunção de culpa*, ilidível pelo responsável subsidiário.

Neste sistema dualista a responsabilidade é subjetiva no primeiro caso e objetiva no segundo, configurando assim o que a doutrina denomina “sistema subjetivo misto”, que conjuga o “sistema subjetivo simples” – comprovação de culpa pela regra geral do ónus da prova, com o “sistema subjetivo objetivado” – presunção de culpa, com inversão do ónus ²⁴. No que se refere à responsabilidade dependente de culpa operada na primeira situação (al. a), n.º 1, art. 24), a doutrina mais atenta

²¹ Vide CAMPOS, Diogo Leite de. “A responsabilidade subsidiária em Direito Tributário”, in: *ROA ano 56*, agosto 1996, Lisboa, p.484 ss.

²² O Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro aprovou a LGT.

²³ Vide CORREIA, Miguel Pupo. “Sobre a responsabilidade por dívidas sociais”, in: *ROA. Ano 61*, abril 2001, Lisboa, p. 697.

²⁴ Neste sentido CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos. **A responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais**. Almedina, Coimbra, 2000, p.p. 45 e ss.

tem considerado esta norma dentro dos parâmetros da razoabilidade e proporcionalidade²⁵, pois a Administração tributária terá de provar o comportamento do administrador que causou a insuficiência patrimonial que levou à falta de pagamento. Referente ao segundo caso, indiscutivelmente se trata de responsabilidade objetiva, pelo qual se presume a culpa pelo simples facto da constatação da dívida (pela falta de pagamento) no período da gestão societária. O ónus da prova é cabível ao administrador, que dificilmente conseguirá se eximir da responsabilidade, já que nas situações da gestão societária quase sempre é impossível explicar o motivo da ausência de ativos de caixa ou fundos de capitais quando a sociedade está à beira da insolvência ou possui poucos recursos financeiros para saldar as suas obrigações²⁶. Nestas situações a LGT declina o princípio da separação patrimonial existente entre sociedade, sócios e representantes, constituindo «uma intensa derrogação do princípio da responsabilidade limitada (das pessoas coletivas)»²⁷ e consagra a responsabilidade pessoal dos responsáveis pela gestão e representação (de facto) da sociedade. A culpa é nefasta²⁸, imprópria e desproporcional; é uma verdadeira *diabolica probatio*²⁹.

²⁵ CAMPOS, Diogo Leite de. “A responsabilidade subsidiária em Direito Tributário”, in: *ROA ano 56*, agosto 1996, Lisboa, p.484 ss.; CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*, 2.º ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 384 e ss; NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 282.

²⁶ Explica-se, no entanto, que a declaração de insolvência de uma sociedade, constituindo um dos fundamentos da respetiva dissolução, também fundamenta a extinção dos procedimentos fiscais (v.g, contraordenacional e de execução) em que se proceda à cobrança coerciva de coima àquela aplicada. Cfr. Acórdão do STA, de 02.07.2014, proc. 0638/14, relator Des. CASIMIRO GONÇALVES. Disponível em: www.dgsi.pt (visitado em novembro de 2014). Do mesmo modo, é prescrito no n.º 1 do art. 88.º do CIRE: «A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência (...)»

²⁷ Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha. *ob. cit.*, p. 273. Contudo o mesmo Autor entende que a derrogação deste princípio deve ser considerada em favor de outro princípio mais amplo, o de reação do ordenamento jurídico contra os abusos da utilização da personalidade coletiva.

²⁸ Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Leite de Campos chegam a “desculpabilizar” os administradores. Asseveram que: «A administração raras vezes poderá fazer prova da culpa do Administrador ou gerente. E não conseguirá fazer prova da culpa, por dois motivos: desde logo, e, sobretudo, porque raras vezes o administrador ou gerente teve culpa. Administrou a empresa como

Com a inversão do ónus da prova, a Administração, contrariando inclusive a regra geral prevista no art.º 74.º, n.º 1 da LGT, transferiu a sua responsabilidade de acusação e prova em presunção de culpa, transferindo com isso toda a responsabilidade de prova de inocência ao representante da empresa. Assim, «este terá de levar a cabo o trabalho que, no rigor dos princípios, caberia à Administração fiscal. Lançando-se sobre o cidadão o custo que deveria ser assumido pelo Estado»³⁰.

É patente que o art. 24.º da LGT, especialmente a alínea *b*), do n.º 1, continua com a presunção de culpa (de duvidosa constitucionalidade) e claramente injusta e gravosa para os administradores. O regime conservado é contrário ao do CSC, o mais apropriado para esta matéria.

O que de facto impera é o enquadramento do comportamento reprovável do responsável pela dívida fiscal. Verdadeiramente a LGT intenta encontrar um culpado, e o faz independentemente dos parâmetros da construção jurídica do regime das sociedades comerciais, pautado na separação do património societário da do património dos seus agentes. A técnica apurada para a reversão da responsabilidade atenta-se à violação da proteção dos direitos do Estado-fisco e não do regime geral de violação das normas de proteção dos credores sociais. Há um escrupuloso e abundante autoritarismo normativo em prol da Administração fiscal, seja no plano da instrumentalização do ónus de prova, qual infere aos administradores um modelo injusto e desproporcional de culpabilidade, bem como

*podia e sabia, de acordo com as correntes regras técnicas de gestão de empresas. Mas a conjuntura era desfavorável, os preços alteraram-se, os impostos e as contribuições para a Segurança Social eram elevados, etc., e a empresa encontrou-se impossibilitada de solver as suas dívidas, nomeadamente perante o Estado». Vide CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Ob. cit.*, p. 387.*

²⁹ O Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, consagrado doutrinador do Direito Fiscal e Financeiro, Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho (EDUM), não considera que a norma tributária deva ser interpretada como uma *diabolica probatio*. No seu entender, há causas justas, sob o enfoque constitucional, de o Estado exercer a sua imperatividade e exigir a inversão da prova por parte de quem alegadamente comete o ilícito tributário. Opinião manifestada pessoalmente no âmbito das *III Conferências TributariUM*, realizada na EDUM, no dia 12 de dezembro de 2014, sob a Direção do Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha. Tema defendido em painel pelo autor deste artigo. *Vide* www.tributarium.net

³⁰ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Últ. ob. cit.*, p. 388.

em face dos demais credores sociais que possuem critérios de prova diferenciados para a consecução dos seus créditos perante os devedores, segundo o art. 78.º do CSC.³¹

Numa outra vertente, há alguma doutrina que convalida o regime de responsabilidade objetiva pelas dívidas tributárias da sociedade. SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO opina que, na figura da responsabilidade tributária do gestor, a falta de pagamento dos tributos, mais do que um dano a reparar é apenas um pressuposto que uma vez verificado desencadeia a responsabilidade pela totalidade dos valores devidos pela sociedade, sem que o montante a pagar pelo gestor dependa da culpa que teve em concreto nem dos danos concretos resultantes da sua atuação³². Nesta linha, a retrocitada Autora entende que não se trata de responsabilidade civil dos administradores perante a Administração tributária, pois não há reparação de prejuízos ou danos efetivos (como nos moldes do art. 562.º do CC), mas antes, tem por finalidade o pagamento de uma dívida alheia (discute-se a natureza jurídica da responsabilidade tributária dos administradores)³³ – nesse ponto, considera uma responsabilidade patrimonial e desqualifica-a como de responsabilidade civil.

4 JURISPRUDÊNCIA

A questão da responsabilidade civil subsidiária dos administradores foi abertamente discutida pela jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC) nos

³¹ Ainda neste sentido cabe-nos citar a desproporcional ânsia arrecadatória do Fisco que através dos Ofícios Circulados n.ºs 60.082/2011 e 60.091/12 vem posicionando-se contra a solicitação de “PER” visando à aplicação imediata da reversão em sede de execução fiscal.

³² Cfr. CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos. **A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais**, Coimbra: Almedina, 2000, p. 153.

³³ Saldanha Sanches qualifica a responsabilidade tributária subsidiária dos administradores como de natureza *sancionatória*, seguindo a linha de entendimento de Von Wallis. Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha. *ob. cit.*, p. 270. Neste sentido, desqualifica indiretamente o caráter indemnizatório (ressarcitório) da responsabilização dos administradores – característica marcante da responsabilidade civil.

últimos anos, e de certa medida tocou em temas que ultrapassaram a constitucionalidade das normas demandadas, penetrando até mesmo na comparação entre os institutos do direito tributário, comercial, civil, processo civil e no tocante às infrações fiscais das sociedades, recorreu-se às interpretações do direito penal.

A norma que foi amplamente discutida se refere àquela do artigo 8.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)* do Regime Geral das Infrações Tributárias (adiante, RGIT). Aqui discutia-se a inconstitucionalidade da norma consoante a responsabilidade subsidiária dos administradores pelo não pagamento das multas e coimas devidas pela sociedade à Administração Fiscal. O Tribunal Constitucional vinha julgando pela inconstitucionalidade da supradita norma, nos acórdãos 0551/10, 24/2011, 26/2011, 85/2011. Entre os assuntos questionados, o TC consagrava a inconstitucionalidade do art. 8.º do RGIT pela violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade. Outro ponto questionado por esses acórdãos com relação à subsidiariedade da responsabilidade tributária, referia-se à violação do princípio constitucional da proibição da transmissibilidade da responsabilidade penal (no caso interpretado como transmissão das penas fiscais), mas cujo entendimento foi posteriormente enfraquecido pela corrente que julgara a inconstitucionalidade, fortalecendo por outro lado a compreensão da responsabilidade extracontratual dos administradores, com a imprescindibilidade da prova do ato ilícito e culposo por quem alega.

A jurisprudência se alternava no entendimento sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das normas sobre a responsabilização civil subsidiária dos administradores. O TC no acórdão 129/2009 de 16 de abril, decidiu sobre a questão e julgou pela *não inconstitucionalidade* do artigo 8.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)*, do RGIT, ou seja, declarou a sua constitucionalidade «*na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contra-ordenação*». Seguindo tal linha jurisprudencial (citada na decisão), mas sob a apreciação de norma diversa, o

acórdão do TC n.º 150/2009, de 18 de maio de 2009, cujo objeto residia na confrontação do artigo 7.º -A do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJFNA) que consagrava a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes e outras pessoas em funções de administração em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, por dívida resultante da coima fiscal aplicada à sociedade, entendeu que não havia qualquer transmissão da sanção decorrente de ato ilícito contraordenacional, e sim da *«responsabilidade culposa pela frustração do crédito correspondente que se efectiva contra o agente ou administrador que, incumprindo deveres funcionais, não providenciou no sentido de que a sociedade efectuasse o pagamento da coima em que estava definitivamente condenada e deixou criar uma situação em que o património desta se tornou insuficiente para assegurar a cobrança coerciva»*.

Contudo esta jurisprudência não era unânime e não foi acolhida pelo acórdão do TC 481/2010, que julgou inconstitucional o art. 7.º -A do RJFNA, na parte conferida à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas às pessoas coletivas em processo contraordenacional fiscal, *«por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade»*. A mesma orientação foi seguida pelos acórdãos do TC já referidos: 24/2011, 26/2011, 85/2011 e 125/2011.

No entanto, após várias decisões não uniformes do próprio TC e respetivamente seguidas pelos tribunais administrativos, especialmente pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), em decisão do «Plenário do Tribunal Constitucional» no acórdão n.º 437/2011, prolatado no proc. n.º 206/10, julgou *não ser inconstitucional* a norma do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT, *«quanto interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas, que se efetiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora»* e tendo em conta que na sequência dessa jurisprudência mais qualificada em termos de controlo da constitucionalidade das normas, a

jurisprudência do STA sofreu alguma alteração³⁴, passando também a acolher essa posição, porque adotada em formação plenária, atendendo-se ao disposto no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil.

Na fundamentação do acórdão 437/2011, decidido em Plenário, o julgado entende que o que está em causa não é a mera transmissão de uma responsabilidade contraordenacional que era originariamente imputável à sociedade ou pessoa coletiva – afastando-se da posição penalista das sanções referente a infrações fiscais - mas antes a imposição de um *dever indemnizatório* que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador e que constitui causa adequada do dano que resulta para a Administração fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento a multa ou coima que eram devidas – aproximando-se ao carácter civil ressarcitório. Ressalta, portanto, que a responsabilidade subsidiária dos administradores, «*assenta, não no próprio facto típico que é caracterizado como infração contraordenacional, mas num facto autónomo, inteiramente diverso desse, que se traduz num comportamento pessoal determinante da produção de um dano para a Administração Fiscal*». A decisão conduz de um lado a consagração da responsabilidade civil extracontratual ou aquiliana³⁵ e de outro lado desmerece a violação dos princípios da culpa, da igualdade e da proporcionalidade consagrados nos acórdãos precedentes que desafiavam a instituição da regra do artigo 8.º do RGIT.

Outra contribuição deixada pela fundamentação do acórdão n.º 437/2011, sob o ponto de vista da conexão dos diplomas jurídicos, refere-se à comparação que a decisão fez dos diplomas concernentes à responsabilidade subsidiária dos administradores, nomeadamente entre os artigos 8.º do RGIT, 24.º da LGT e 78.º do

³⁴ Vide conforme a leitura dos acórdãos proferidos em 19.04.2012, no proc. n.º 1216/09; em 21.11.2012, no proc. n.º 1176/11; em 09.01.2013, no proc. n.º 1187/12; em 16.01.2013, no proc. 312/12; em 30.01.2013, no proc. 1036/12 e em 26.06.2013 no proc. 554/13, em www.dgsi.pt (visitado em novembro de 2014).

³⁵ Declara o retrocitado acórdão: «*aqueles sujeitos são chamados a título subsidiário, na exacta medida do dano que produziram à Administração Fiscal ao terem impossibilitado pela sua administração, a realização de pagamento das coimas devidas*». Vide Ac. 437/2011 em www.dgsi.pt (visitado em novembro de 2014).

CSC. Neste sentido, o julgado fez alusão às respetivas normas no sentido de que as duas primeiras disposições legais (tributárias) se aproximam ao que se encontra previsto no art. 78.º do CSC de acordo com o qual «os gerentes, administradores e diretores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinados à proteção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos», e se esforça para defender que o artigo 78.º do CSC tem a função de garantia pessoal (dos administradores), impondo aos membros dos órgãos sociais a título de sanção aquiliana pela violação, com culpa, das normas de proteção dos credores, assim, citando Pupo Correia³⁶, enquadra a subsidiariedade fiscal na comercial no ponto em que «a responsabilidade em apreço não abrange todos e quaisquer prejuízos que os credores possam sofrer, mas sim e apenas os inerentes à falta de pagamento das dívidas respectivas».

4.1 A questão da culpa

Na apreciação da decisão do Plenário, levantou-se a questão da aferição da culpa do art. 8.º, n.º 1, do RGIT.

Distingue-se duas situações de responsabilidade subsidiária dos administradores por decorrência da respetiva norma. A primeira, prevista na alínea a) do n.º 1, integra a responsabilidade pelas multas ou coimas aplicadas em virtude de factos praticados no período do exercício do cargo ou por factos anteriores, quando tiver sido culpa daqueles que o património societário se tornou insuficiente para a respetiva satisfação. O segundo caso, previsto na alínea b), do n.º 1, abrange as multas ou coimas resultantes de factos anteriores ao exercício do cargo, quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante aquele período e lhes seja imputável a falta de pagamento. O TC interpretou que «nas duas situações o quadro legal exige a verificação da culpa dos eventuais responsáveis subsidiários na não satisfação do crédito público resultante das multas e coimas em causa, seja por um

³⁶ Cfr. CORREIA, Miguel Pupo. *Direito Comercial. Direito da empresa*, 9.ª ed., Ediforum, 2005, p. 275.

não pagamento culposo das mesmas, no caso da alínea b), seja pelo facto de a insuficiência ou património societário causadora do não pagamento a eles lhe ser imputável, como dispõe a alínea a)». Por isso, infere-se que a decisão do Plenário sublinhou a necessidade da constatação da culpa, afirmando que compete à Administração fiscal alegar e provar a culpa daqueles cuja responsabilidade subsidiária pretende acionar³⁷.

Seguindo a linha de interpretação da decisão do Plenário do Tribunal Constitucional comentada, a jurisprudência mais acertada na atualidade, como a decisão no acórdão de 9 de abril de 2014, no proc. 0341/13 do STA^{38 39}, entende no mesmo sentido, que o administrador societário chamado ao processo de execução fiscal, foi chamado não por ser autor do facto típico caracterizado pela infração contraordenacional, mas porque a responsabilidade prevista no art. 8.º do RGIT assenta «*num facto autónomo diverso, traduzido num comportamento pessoal causador de dano para a administração fiscal*». Assim, confere tratar-se de uma responsabilidade de natureza civil extracontratual do gerente, resultante de facto culposo – que lhe tem de ser imputado pela administração fiscal – por ter causado a insuficiência patrimonial da sociedade, determinante do não pagamento da coima quando aquela foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo.

No caso específico desta norma do art. 8.º, n.1, do RGIT, a decisão do STA caminha no entendimento de que não há qualquer presunção de culpa dos administradores, cabendo, portanto, à Administração Tributária o ónus probatório de tal culpa como pressuposto necessário da efetivação dessa responsabilidade.

Ainda no que se refere à culpa, mas transportando a discussão para à alínea b) do n.º 1 do art. 24º da LGT, Sofia Casemiro entende que a referida alínea b),

³⁷ Cfr. Ac. 437/2011, retirado do Plenário do TC.

³⁸ Relatora Des. DULCE NETO;

³⁹ Mais recentemente decisão do STA de 29.10.2014, proc. 0925/13, relator Des. CASIMIRO GONÇALVES.

quando confrontada com a autorização legislativa⁴⁰ para a criação da LGT, deve ser entendida como uma presunção de culpa e não uma inversão da imputação⁴¹ da responsabilidade do administrador (entendendo-se culpa como um dos elementos da imputação). Logo, para a referida autora, há uma presunção de culpa e não a sua dispensa. Uma vez que a existência de culpa pressupõe necessariamente violação de conduta pré-determinada, que, *in casu*, deve ser entendida como o não cumprimento do dever de promover o pagamento das dívidas tributárias; cabe ao Fisco provar a violação a esse dever de boa-prática tributária⁴² por parte do gestor, uma vez que a inversão prevista na dita alínea b) somente dispensa a prova da censurabilidade da conduta⁴³.

CONCLUSÃO

Entre os motivos expostos, vimos que a responsabilidade dos administradores no regime jurídico-comercial societário depende precipuamente da violação dos deveres fundamentais dos administradores, oriundos da infração do padrão de conduta do administrador criterioso e ordenado que, devendo agir na satisfação do interesse social não o faz e conseqüentemente viola os deveres de cuidado e de lealdade (art. 64.º CSC). Por conseguinte, da violação dos deveres, no âmbito da responsabilidade perante os credores sociais, faz surgir a violação culposa constante no art. 78.º do CSC ligada peremptoriamente à causa de *insuficiência patrimonial* da sociedade, que por sua vez atinge o direito de crédito dos credores sociais em decorrência desta. Tendo em conta a impossibilidade de pagamento das dívidas da sociedade pelo facto da insuficiência patrimonial

⁴⁰ Lei n.º 41/98 de 4 de agosto.

⁴¹ Reunião dos pressupostos da responsabilidade civil (dano, culpa, facto ilícito e nexo de causalidade).

⁴² Art. 32 da LGT – Cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas. O que nos leva a concluir que o dever do gestor não é pagar o tributo, posto que esse dever é da sociedade, sendo o seu dever, fazer com que ela cumpra com o pagamento.

⁴³ CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos. *A responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*. Almedina, Coimbra, 2000, p.p. 119-125.

(pressupondo o dano), subsuma-se a culpa e efetiva-se a responsabilidade dos administradores.

No âmbito da responsabilização subsidiária tributária dos administradores, há, portanto, duas facetas: a) a responsabilidade subjectiva proveniente da culpa, como aquela exarada na alínea a) do art. 24.º da LGT, mais adequada aos parâmetros da realidade empresarial e às normas do CSC. Nesta incumbe à Administração tributária comprovar a alegação do exercício efetivo do cargo e a culpa do administrador na insuficiência patrimonial da sociedade para a satisfação da dívida tributária, quando esta se tenha constituído no período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado após aquele exercício; b) E a responsabilidade tributária objetiva, constante na alínea b) do art. 24.º da LGT, de difícil controvérsia, pelo qual incumbe ao administrador comprovar que não lhe é imputável a falta de pagamento pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo.

Conclui-se, portanto, com a nova concepção jurisprudencial do Tribunal Constitucional, qual consolida o entendimento de que a culpa pela insuficiência patrimonial da sociedade deve ser provada por quem alega, inclusivamente no âmbito jurídico-tributário. No plano de interpretação das normas jurídico-comerciais este entendimento é passível no plano da responsabilidade subjetiva dos administradores. Mas, como foi estudado, a norma imperativa do art. 24.º, n. 1, alínea b), da LGT, que trata sobre o não pagamento dos impostos pela sociedade, consagra a responsabilidade objetiva dos administradores pela presunção de culpa, e por esta o ónus da prova é transferido do alegante para o alegado, segue, no entanto, sendo indiscutida no plano jurisprudencial.

Entretanto, na decisão em Plenário do acórdão 437/2011, o TC comparou as normas do artigo 8.º, n.º 1, do RGIT, na parte sobre a responsabilidade civil subsidiária, com as normas do artigo 24.º da LGT e do artigo 78.º do CSC no que concerne à responsabilidade pessoal dos administradores alegadamente no plano da responsabilidade extracontratual por violação culposa das normas de proteção

dos credores sociais. Questionamos, com efeito: 1- se o próprio TC conecta as normas de responsabilização subsidiária dos administradores com a responsabilidade civil subjetiva, por que não haveria de se interpretar a alínea b), do n.º 1, do art. 24.º da LGT na mesma linha de interpretação?; 2- se, não obstante a existência da presunção de culpa na alínea b) do n.º1 do art.º 24 da LGT, a doutrina vem desenvolvendo entendimento que a presunção de culpa não dispensa a comprovação dos demais elementos da imputação da responsabilidade quando do despacho que promove a reversão; não seria este movimento semelhante ao movimento de “subjetivação” da primeira norma⁴⁴ de responsabilidade subsidiária do ordenamento português?

Concluimos, nesse sentido, o nosso entendimento em favor da interpretação da culpa subjetiva das normas de responsabilidade subsidiária dos administradores, equiparando-se para todos os fins, a interpretação do sistema jurídico-comercial societário à interpretação do quadro jurídico-tributário, por ser adequado, razoável e legitimamente coerente com a moderna dogmática jurídica.

REFERÊNCIAS

CAMPOS, Diogo Leite de. “A responsabilidade subsidiária em Direito Tributário”, in: *ROA ano 56*, agosto 1996, Lisboa, p.477-497.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*, 2.º ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamin Silva; SOUSA, Jorge Lopes de. *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3.ª ed., Lisboa: Vislis Editores, 2003.

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos. *A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*, Coimbra: Almedina, 2000.

⁴⁴ Decreto n.º 17.730/29, que previa um sistema objetivo de responsabilidade subsidiária dos administradores, que foi sendo “subjetivado” pela doutrina e jurisprudência através do desenvolvimento de teses que tentavam corrigir as injustiças do sistema objetivo.

CORDEIRO, António Menezes. “Os deveres fundamentais dos administradores de sociedades”, in A Reforma do Código das Sociedades Comerciais – Jornadas em Homenagem ao Professor Doutor Raúl Ventura, Almedina: Coimbra, 2007.

CORREIA, Miguel Pupo. “Sobre a responsabilidade por dívidas sociais”, in: ROA. Ano 61, abril 2001, Lisboa, p. 667-698.

COSTA, Mário Júlio de Almeida. Direito das obrigações, 12.^a, Coimbra: Almedina, 2009.

ESTEBAN VELASCO, Gaudencio. El poder de decisión en las sociedades anonimas – derecho europeo y reforma del derecho español, Madrid: Editorial Civitas – fundación universidad empresa, 1982.

FRADA, Manuel António Carneiro. “A business judgement rule no quadro dos deveres gerais dos administradores”, in A Reforma do Código das Sociedades Comerciais – Jornadas em Homenagem ao Professor Doutor Raúl Ventura, Almedina: Coimbra, 2007. p. 61-102.

GRECO, Marco Aurélio. “Três papéis da legalidade tributária”, in: Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 42, abril/junho de 2010, Lisboa: ISG, p. 5-11.

LEITÃO, Adelaide Menezes. “Responsabilidade dos administradores para com a sociedade e os credores sociais”, in: Revista de Direito das Sociedades, ano I, n.º 3, Almedina: Coimbra, 2009, p. 647-679.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. Direito das Obrigações, vol. I, 9.^a ed., Almedina: Coimbra, 2010.

LLEBOT MAJO, José Oriol. Los deberes de los administradores de la sociedad anonima, Madrid: Editorial Civitas, 1996.

MARQUES, Paulo. “A (ir)responsabilidade dos gerentes de direito pelas dívidas tributárias”, in: Revista de Direito das Sociedades, ano V, n.º I/2, Coimbra: Almedina, 2013, p. 283-302.

NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2006.

NABAIS, José Casalta. “Liberdade de gestão fiscal das empresas”, in: Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 44, outubro/dezembro de 2010, Lisboa: ISG, p. 5-42.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. Direito fiscal europeu – o paradigma da proporcionalidade. A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais, Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

NUNES, Pedro Caetano. Responsabilidade Civil dos Administradores Perante os Accionistas, Almedina: Coimbra, 2001.

PATRÍCIO, Miguel. “Responsabilidade fiscal subsidiária”, in: Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 28, outubro/dezembro de 2006, Lisboa: ISG, p. 127-132.

PISCITELLO, Paolo. “La responsabilità degli amministratori di società di capitali tra discrezionalità del giudice e business judgment rule”, in: Rivista delle Società, anno 57.º, novembre-diciembre 2012, fascicolo 6.º, Giuffrè Editore, Milano, p. 1167-1183.

RAMOS, Maria Elisabete Gomes, O seguro de responsabilidade civil dos administradores – entre a exposição ao risco e a delimitação da cobertura, Almedina: Coimbra, 2010.

RIBEIRO, João Sérgio. “Ainda a responsabilidade tributária dos administradores, diretores e gerentes”, in: Scientia Iuridica, tomo LXI, n.º 329, maio/agosto de 2012, Braga, p. 269-292.

ROSEMANN, Michael [et al], “Gestão de riscos de processos de negócio, compliance e controles internos: uma agenda de pesquisa”, in EloGroup (Grupo de Produção Integrada), da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006. Disponível em:http://www.elogroup.com.br/download/MR001_Gestao_de_Riscos_de_Processos_de_Negocio.pdf

SANCHES, J. L. Saldanha; BARREIRA, Rui. “Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gestores” in: Fisco n.º 70/71, maio-junho 1995, ano VII, Lisboa: Lex, p. 98-107.

SANCHES, J. L. Saldanha. Manual de Direito Fiscal, 3.ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, Hugo Luz dos. “Os fiduciary duties dos administradores das sociedades comerciais e o regime jurídico da solidariedade passiva constante do (revogado) art. 8.º, n.º 7, do RGIT e do (represtinado) art. 7.º -A, n.º 2, do RJFNA – Cooperação dialética entre o Tribunal Constitucional e o Supremo Tribunal de Justiça?”, in: Revista Fiscal, n.º 3, maio-junho 2014, Porto: Vida Económica, p. 8-26.

SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. “Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos”, in: Glória Teixeira (coord.), Estudos de Direito Fiscal – teses seleccionadas do I Curso de pós-graduação em Direito Fiscal, Coimbra: Almedina, 2006, p. 4-59.

SERRA, Catarina. “Créditos tributários e princípio da igualdade entre credores – dois problemas no contexto da insolvência de sociedades”, in: DSR, Direito das Sociedades em Revista, ano 4, vol. 8, out. 2012, Coimbra: Almedina, p. 75-101.

SILVA, Isabel Marques da. “A responsabilidade tributária dos corpos sociais”, in: Problemas fundamentais do direito tributário, AAVV, Lisboa: Vislis Editores, 1999, p. 121-140.

TEIXEIRA, António Braz. Princípios de Direito Fiscal, vol. I, 3.^a ed., Coimbra: Almedina, 1990.

VASCONCELOS, Pedro Pais. “Business judgement rule, deveres de cuidado e de lealdade, ilicitude e culpa e o artigo 64.º do Código das Sociedades Comerciais”, in Direito das Sociedades em Revista, ano 1, vol. 2, Almedina: Coimbra, outubro de 2009.

VASQUES, Sérgio. O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária, Coimbra: Almedina, 2008.

VASQUES, Sérgio. Manual de Direito Fiscal, Coimbra: Almedina, 2011.

VEIGA, Fábio da Silva. “Reorientação do princípio par conditio creditorum no processo de insolvência português”, in: *Cadernos de Dereito Actual*, Santiago de Compostela, 2017, p. 195-207.

VEIGA, Fábio da Silva. “A conexão da teoria da desconsideração da personalidade jurídica com a responsabilidade societária”, in: *Revista de Direito Empresarial*, vol.18, Thomson Reuters: São Paulo, 2016, p. 15-37.

VEIGA, Fábio da Silva. *A responsabilidade civil dos administradores na insolvência*, Dissertação de Mestrado em Direito dos Contratos e da Empresa, Braga: Universidade do Minho, 2014.

VEIGA, Fábio da Silva. “O dever de cuidado dos administradores e a concepção da *business judgement rule* em ordenamentos jurídicos de *civil law*”, in: *Revista de Estudos Jurídicos UNESP*, Franca, vol. 18, n.º 28, jul.-dez.

VEIGA, Fábio da Silva. “A responsabilidade tributária por violação dos deveres de administração”, in: *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, ano I, vol. 9, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa: Lisboa, 2012, p. 5753-5765.

VIEIRA, Miguel. “Reversão fiscal – A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores por dívidas, multas e coimas”, in: II Congresso de Direito Fiscal, Glória Teixeira (dir.), Ary Ferreira da Cunha (coord.), Porto: Vida económica, p. 285-318.