

A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA, EM DIREITO TRIBUTÁRIO, DOS GERENTES E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES

Pelo Prof. Diogo Leite de Campos

1 — Introdução

O artigo 13.º do Código de Processo Tributário determina a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada, 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 satisfação dos créditos fiscais.

É sabido que os textos das normas legais são equívocos, devendo haver um trabalho de interpretação-aplicação para fixar (progressivamente) o seu sentido. Vamos tentar aprofundar o sentido desta norma, com referência aos problemas que se levantam mais frequentemente perante os Tribunais. Com este objectivo, socorrer-nos-emos das normas jurídicas de aplicação supletiva em Direito tributário, nomeadamente das oriundas do Direito Privado.

Esta aplicação supletiva, que deriva da própria natureza do Direito tributário, tem um significado que deve ser sublinhado e que tem interesse fundamental para as páginas que se seguem.

Simultaneamente, apreciaremos o sentido do artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos e do Decreto-Lei n.º 68/87 que versaram a mesma matéria

2 — O Direito Tributário como campo incipiente da ordem jurídica

A doutrina, tanto estrangeira como portuguesa ⁽¹⁾, tem posto o problema de saber se as normas do Direito Fiscal podem ser entendidas em termos de sistema, orientado este por princípios de justiça. E a resposta passa pela admissão de que as normas tributárias podem nada mais ser do que um agregado informe, unidas só pela vontade do legislador ⁽²⁾.

Daqui resultam graves prejuízos para a segurança e para a Justiça que constituem os fundamentos do Direito.

Tudo parece resultar do facto de o Direito Fiscal, como ramo autónomo do Direito, se ter vindo a consolidar só desde os anos quarenta deste século. E, daí, a doutrina e a jurisprudência só terem podido fazer emergir alguns critérios de justiça, algumas precisões, alguns meios de defesa do contribuinte, muito insuficientes para atribuir ao Direito Tributário plena cidadania como Direito (justo).

Mas, para fundar o Direito Tributário em termos de justiça e de rigor técnico, muito têm contribuído outros ramos do Direito, sobretudo o Direito Constitucional e o Direito privado. E muito se deve continuar a exigir desse contributo.

3 — O Direito Tributário como ramo integrado numa ordem jurídica tecnicamente evoluída que o suporta

O Direito Constitucional constitui a cúpula fundamentante do Direito Tributário, assentando este nos princípios axiológicos e técnicos daquele.

⁽¹⁾ Vd., por todos, Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996, pág. 9 e sgs.

⁽²⁾ *Auts. ob. loc. cits.*

Os ramos de Direito mais sedimentados em matéria de técnica e de valores, o Direito das Obrigações, o Direito Processual Civil, os Direitos Reais, etc., são subsidiários em relação a diversos capítulos do Direito Tributário. Ajudando-o, deste modo, na sua evolução, no sentido de se estruturar e de se fundamentar⁽³⁾. Fornecendo-lhe conceitos aprofundados e precisados ao longo dos séculos; técnicas de interpretação-aplicação das normas, suficientemente evoluídas; critérios de justiça, visando a igualdade dos interesses em jogo, a correcta ponderação desses interesses, etc. Assim, existe, à volta do Direito Tributário, uma ordem “externa” que ajuda a promover a sua ordem “interna”.⁽⁴⁾

Nas páginas seguintes vamos referir-nos com frequência ao Direito Constitucional e a institutos de Direito Privado como auxílio e referência do nosso discurso.

4 — As normas que precederam o artigo 13.º do Código do Processo Tributário — O carácter interpretativo do Decreto-Lei n.º 68/87

O artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos fixava o regime da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes, nos seguintes termos: “Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e ainda os membros do Conselho fiscal nas sociedades em que o houver se expressamente sancionou o acto de que decorre a responsabilidade”.

Sublinhe-se que o artigo 16.º do C.P.C.I. não previa (expressamente, ao menos) o regime da culpa presumida. Contudo, uma parte da doutrina e da jurisprudência interpretava-o nesse sentido, no da culpa presumida.⁽⁵⁾

⁽³⁾ Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, ob. cit. pág. 12

⁽⁴⁾ Auts. ob. locs. citis.

⁽⁵⁾ Vd. José Joaquim Teixeira Ribeiro, anotação ao Ac. do S.T.A. de 28 de Novembro de 1990, in R.L.J. n.º 3815, págs. 49 e segs.

Todavia, se fosse este o sentido atribuível ao artigo 16.º do C.P.C.I., este passaria a ser inconstitucional desde a entrada em vigor da Constituição hoje vigente. Por razões idênticas às que apontaremos contra a constitucionalidade do artigo 13.º do C.P.T. Nomeadamente, por violação dos princípios da justiça e da proporcionalidade.

E não era seguramente aquele o único ou o melhor sentido atribuível ao artigo 16.º. Na falta de disposição expressa, o único sentido possível era o de a responsabilidade dos administradores ou gerentes obedecer ao princípio geral da responsabilidade por culpa. E era este o único sentido compatível com a Constituição de 1976. Com efeito, devem as leis ordinárias ser interpretadas de acordo com os preceitos constitucionais. E o artigo 16.º podia (e devia) ser interpretado, na ausência de disposição intrínseca em contrário, de acordo com as normas constitucionais da justiça e da proporcionalidade.

Foi o que sentiu o legislador. Aproveitou a circunstância da publicação do Código das Sociedades Comerciais, com o seu artigo 78.º, 1. E veio dizer, no preâmbulo do Decreto-Lei 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, nos seguintes termos: “à responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos I...I e no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio, é aplicável o regime do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais I...I”.

O regime criado pelo legislador de 87 é composto pelos seguintes elementos:

- a) A *previsão* do artigo 16.º do CPCI: “Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes”...

- b) O disposto no artigo 78.º, 1 do Código das Sociedades Comerciais, na medida do necessário para completar a previsão do artigo 16.º: “quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para satisfação dos respectivos créditos.

Nestes termos há *três* elementos componentes:

- a previsão do artigo 16.º;
- a *explicitação* de que o pressuposto da responsabilidade é a *culpa*, explicitação desenvolvida e justificada no preâmbulo do Decreto-Lei;
- a *nova* estatuição proveniente do artigo 78.º, 1, do Código das Sociedades Comerciais.

Consequentemente, a explicitação do princípio da *culpa* tem *carácter interpretativo*. O legislador de 87 teve consciência da injustiça (inconstitucionalidade) da culpa funcional, tal como era sustentada tendencialmente pela jurisprudência. Manteve a previsão do artigo 16.º. *Complementou-a* com o disposto no artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais.

Juntou algo de novo ao que já existia. Esse algo de novo não pode ter sido o princípio da culpa. Princípio que o legislador, no preâmbulo do Decreto-lei, afirmou que dominava o sistema jurídico; perdendo sentido atribuir ao Estado “um estatuto desproporcionalmente privilegiado” que violaria, pois, o princípio da proporcionalidade.

O preâmbulo do Decreto-Lei afirma a importância do princípio da culpa na responsabilidade. Depois, não sustenta que o artigo 16.º consagrou o princípio contrário. Pelo contrário: ao dar exemplos de excepções, só aponta os acidentes de trabalho e de circulação. Parecendo afastar do artigo 16.º a culpa presumida.

Ao considerar o futuro regime, exclui a introdução da culpa presumida. E *complementa* o artigo 16.º através do disposto no artigo 78.º, 1 do Código das Sociedades Comerciais.

Ou seja: o legislador de 1987 “salva” a constitucionalidade do artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos interpretando-o no sentido constitucional, do princípio da culpa.

Quem não aceitar este discurso terá de tirar a seguinte consequência: o artigo 16.º do CPCI é inconstitucional desde a entrada em vigor da Constituição de 1976. Não existindo responsabilidade subsidiária, desde essa data, dos administradores ou gerentes.

5 — A inconstitucionalidade do artigo 13.º do Código de Processo Tributário — Introdução

O artigo 13.º estabelece uma presunção de culpa contra os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada: serão responsáveis, a título subsidiário, 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 satisfação dos créditos fiscais.

Ao analisar uma norma legal, tributária ou qualquer outra, a primeira pergunta a fazer é a da sua constitucionalidade. Por outras palavras: a da sua suficiente justificação. Só será constitucional uma norma tributária que se justifique em suficientes interesses dignos de tutela. Ainda por outras palavras: uma norma que seja justa, que, pelo menos, não fira gravemente os valores subjacentes à ordem jurídica.

O Direito apresenta-se como uma ordem social — pelo menos, em projecto. Não qualquer ordem social, assente na vontade arbitrária do “poder”. Mas uma ordem social justa, visando a justiça e fundamentando-se nela.⁽⁶⁾ É o que resulta, indubitavelmente, da configuração constitucional do Estado português como um Estado de Direito, em sentido, necessariamente, substancial (artigo 2.º da Constituição da República).

O Direito Tributário é um dos campos desta ordem “justa”. Nele se debatem claramente dois polos: o do individualismo e o do colectivismo.

⁽⁶⁾ Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, Coimbra, 1996, pág. 45 e segs.

Para o primeiro, qualquer imposto ou constrangimento é iníquo; para o segundo, tudo tende a reduzir-se ao social, pelo que o imposto e qualquer outra limitação à actividade económica privada, desde que em benefício da colectividade, do público, não necessitam de outra justificação.

Do equilíbrio entre estes dois polos, resultará a justiça do tributo. Em termos de as normas tributárias terem de assentar, fundamentando-se, na justiça (7). “No Estado-de-Direito material a ciência do Direito Tributário é, antes de mais, a *ciência da justiça tributária*. O primeiro problema que se põe ao jus-tributarista é o de saber se os impostos se justificam: na sua incidência real e na pessoal; nas suas taxas; nas isenções concedidas; etc.” (8).

Entre os princípios fundamentantes do sistema tributário está o da *proibição do excesso*. Aplicando-se a proibição do excesso também à actividade legislativa, ao processo judicial e ao procedimento administrativo (9).

Revela-se através de uma correlação entre o meio e o fim.⁽¹⁰⁾

Tal princípio desenvolve-se através das regras da *adequação* e da *necessidade*.

Também o princípio da *proporcionalidade* exige que não sejam impostos, ao destinatário das normas, prejuízos desproporcionalmente elevados em relação ao objectivo a atingir (11).

Princípios que decorrem, não só do artigo 2.º da Constituição da República, como do artigo 266.º, 2.

Estes princípios têm pleno cabimento na análise crítica do artigo 13.º do Código do Processo Tributário. Servindo para apreciar se a responsabilidade subsidiária, em termos de culpa presumida, imposta aos administradores e gerentes de empresas, está suficientemente fundamentada. Ou se violará, pelo contrário, os princípios da proibição do excesso e da proporcionalidade.

(7) Vd., para maiores desenvolvimentos, Auts. ob. cit., pág.

(8) Auts. ob. cit., p. 121

(9) Auts. Ob. cit., p. 147

(10) K. Vogel, Grundzuge des Finanzrechts des Grundgesetzes, HStR, IV, 1990, pág. 64 segs.

(11) Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, ob. cit., pág. 148.

6 — Cont. — Os casos “análogos”

Antes de mais, há que verificar o que determinou o legislador para casos semelhantes, merecedores do mesmo tratamento jurídico. Desde logo, para a responsabilidade dos mesmos administradores e gerentes perante os credores sociais.

No artigo 78.º, 1 do Código da Sociedades Comerciais dispõe-se que os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.

Daqui resulta, pois, que a responsabilidade dos administradores e gerentes para com os credores sociais está sujeita a dois limites: o da prova da sua culpa, por parte dos interessados; o da prova de que houve inobservância (culposa) das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores.

Não basta, pois, provar uma administração negligente, a violação das regras de uma administração técnica e cientificamente correcta. É necessário que se prove que o prejuízo derivou da inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores.

Julgou o legislador que tal bastava para protecção dos credores sociais. Atribuir-lhes mais protecção constituiria violência.

Ora bem: esta violência foi consagrada no artigo 13.º do Código de Processo Tributário. Em termos que, como veremos a seguir, representam a consagração da vontade de inércia do Estado em prejuízo (ilegítimo) dos administradores e gerentes.

Voltou-se, na opinião do Professor Teixeira Ribeiro ⁽¹²⁾, ao regime do Decreto 17.730 de 7 de Dezembro de 1929, assente numa perspectiva de culpa funcional — “As voltas que o mundo dá!” (Sic).

⁽¹²⁾ In R.L.J., N.º 3815, Anotação ao Acórdão de 28 de Novembro de 1990, p. 49 segs.

O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 68/87 de 9 de Fevereiro, iniciava-se com uma profissão de fé no princípio da culpa, afastando-se qualquer ideia de presunção ou de culpa funcional:

“O princípio da culpa é, em matéria de responsabilidade civil, de decisivo relevo para a configuração da esfera jurídica das pessoas, na qual elas se poderão disponibilmente mover. Pressupõe-se uma regra de justiça, isenta de qualquer fatalismo tendencialmente inadequado”.

E passava-se a adequar o regime tributário da responsabilidade dos administradores ou gerentes consagrado no artigo 18.º do CPCI, ao previsto no artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais: “No tocante à responsabilidade civil dos gerentes e administradores das sociedades, não deverá a solução divergir, no fundamental, da genericamente adoptada. Dá-se, para mais, o caso de o novo Código das Sociedades Comerciais delinear em termos conceitualmente mais correctos os quadros gerais dessa responsabilidade. Daí que perca cada vez mais sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionalmente privilegiado”.

Em 1987, o legislador tentava prosseguir o valor da justiça, em si mesmo e plasmado na coerência do sistema jurídico, como referimos há pouco.

Poucos anos depois, no Código de Processo Tributário, voltava-se a 1929, à violência contra os cidadãos.

Assim, o artigo 13.º do Código de Processo Tributário viola as regras da necessidade e da proporcionalidade. Bastaria para satisfazer os interesses legítimos do Estado uma regra como a do artigo 78.º, 1 do Código das Sociedades Comerciais.

7 — Cont. — A razão da inversão do ónus da prova

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 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.

Sublinhe-se, a este propósito, que o peso dos impostos e das contribuições para a segurança social é, frequentes vezes, o verdadeiro culpado do insucesso das empresas. Impedindo estas de se capitalizarem, de reinvestirem os lucros de que necessitam; onerando pesadamente as empresas em fases de sucesso e não as aliviando em momentos de dificuldade. Com efeito, se há lucros, a tributação é pesadíssima. Se há perdas, o único “alívio” para a empresa é saber que poderá deduzir os prejuízos dos lucros dos anos seguintes. Anos no decurso dos quais tudo levará a crer que continuará a haver prejuízos ... Quando a solução justa seria a de apreciar a capacidade contributiva da empresa de um modo global, consolidado. E permitir o reporte para trás dos prejuízos verificados.

A situação económica de uma empresa está sujeita a altos e baixos. Assim, a sua capacidade contributiva não pode apreciar-se só anualmente, sob pena de se onerar a empresa nos períodos de prosperidade, esquecendo-se que é nestes períodos que têm de se constituir as reservas para os momentos de crise. E desapoiá-la, enfraquecida por sucessivas tributações pesadas, nesses momentos.

Portanto, repito que, na maior parte dos casos, não é o administrador ou gerente o culpado da situação da empresa. Sê-lo-á, muitas vezes, o legislador fiscal... Pelo que a Administração fiscal não poderá provar a culpa do administrador ou gerente.

Mas, mesmo que estes últimos fossem culpados, os escassíssimos meios humanos e materiais que integram a Administração fiscal dificultariam que esta produzisse a necessária prova. Não serão, seguramente, os sobrecarregados representantes da Fazenda Pública, ou os também sobrecarregados chefes das repartições de finanças que poderão levar a cabo os trabalhos de auditoria necessários à prova da culpa dos administradores ou gerentes.

De modo que o legislador do Código de Processo Tributário tomou uma posição de força, que não de Direito: em vez de aumentar os meios da Administração fiscal, o que lhe ficaria caro, de modo a obter uma prova que sabia, na maioria dos casos, impos-

sível; preferiu lançar o ónus da prova sobre o administrador ou gerente.

Assim, este terá de levar a cabo o trabalho que, no rigor dos princípios, caberia à Administração fiscal. Lançando-se sobre o cidadão um custo que deveria ser assumido pelo Estado.

8 — Cont. O responsável subsidiário como sujeito passivo subsidiário

O legislador tem a certeza de que, sendo muito difícil a prova de um facto negativo (a “não-culpa”), muitas vezes o administrador ou gerente decairá nessa prova, sendo condenado injustamente a pagar algo que não deveria. No fundo, o responsável subsidiário por culpa (presumida) deixa de ser responsável por culpa, passando a ser um sujeito passivo subsidiário. Se a empresa não puder pagar, paga o administrador ou gerente.

Transformando o “responsável” subsidiário num verdadeiro *sujeito passivo* subsidiário, o artigo 13.º é inconstitucional, por violação do princípio da *capacidade contributiva*.

Segundo o princípio da capacidade contributiva, (todos) os cidadãos devem pagar impostos sobre a totalidade dos seus rendimentos (bens) e na medida destes. Tributação semelhante, factuabilidade económica semelhante, eficácia semelhante da tributação (Birk). Ora bem: nos casos em análise, o legislador ignora completamente a capacidade económica de pagar impostos do “responsável subsidiário”. Este vai pagar um “imposto” pelo facto de ter sido administrador ou gerente. Mas, pelos rendimentos auferidos pelo exercício destas funções, já pagou o competente IRS. Não se pode dizer que o novo encargo é resultante das vantagens auferidas pelo exercício dessas funções.

9 — Cont. — Inconstitucionalidade

Resumindo:

- a) Nos casos análogos — vd. o artigo 78.º, 1 do Código das Sociedades Comerciais) não há presunção de culpa.

Pelo que o artigo 13.º do Código de Processo Tributário é insuficientemente justificado, violando o disposto nos artigos 2.º e 266.º,2 da Constituição da República.

- b) O legislador tributário pretendeu, com a inversão do ónus da prova contra o contribuinte, criar um novo sujeito passivo, com o que viola o princípio da capacidade contributiva (vd. artigo 107.º da Constituição da República).

10 — Cont. — Outros casos de culpa presumida

Afastamento da analogia

É certo que existem em Direito Civil normas que prevêm responsabilidade sem culpa.

É o caso dos acidentes de trabalho e de circulação. Mas aqui existe justificação suficiente: dificilmente poderia ser de outro modo; parece difícil imaginar uma alternativa. Trata-se de actividades perigosas em benefício do que as leva a cabo. A compensação deste benefício é, no interesse legítimo de terceiros, a responsabilidade objectiva do beneficiário.

Como se escreve no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 68/87... “compreender-se-á que, em alguns domínios, tal princípio tenha cedido perante interesses sociais mais prementes. Assim, caracterizadamente, em matéria de acidentes de trabalho e de circulação; justifica-se aí que uma pré-constituída obrigação de segurança em favor do lesado neutralize a natural individualização da responsabilidade”. Mas só aí, como bem entende o legislador através do referido Decreto-Lei.

Ora bem: a actividade do administrador e gerente não é uma actividade perigosa para outrem (embora o legislador a queira transformar, através do artigo 13.º, numa actividade perigosa para o próprio administrador ou gerente ...); o benefício (rendimento) que o que a exerce dela retira, é contemplado em sede de IRS.

Novos encargos são injustificados, já o demonstrei, em termos de serem inconstitucionais.

Só são justificáveis normas como a do artigo 78.º, 1 do Código das Sociedades Comerciais.

Para esgotamento lógico do problema, vou passar à análise do artigo 13.º, ao sentido que dele se poderia retirar se fosse constitucional a presunção de culpa nele estabelecida.

11 — Os problemas a analisar

Surgem, com extrema frequência, nos litígios na matéria que nos propomos tratar, os seguintes problemas: saber se o gerente (ou administrador) meramente de Direito, que não de facto, é ou não responsável subsidiariamente; e quais os pressupostos e conteúdo dessa subsidiariedade.

Também se nos afigura de interesse analisar o seguinte ponto: a responsabilidade prevista no artigo 13.º também se estende aos administradores de fundações e associações? e das cooperativas e empresas públicas?

12 — Administrador de facto e administrador de Direito

Sucede, com alguma frequência, os gerentes das sociedades por quotas ou os administradores das Sociedades anónimas designados através do contrato social ou eleitos na Assembleia Geral, não exercerem efectivamente essas funções.

Diversas razões conduzem a este resultado: acordo entre os diversos gerentes, ou administradores; desinteresse de um deles pelo cargo, por exercício absorvente de outra actividade profissional, abandono de facto da administração não formalizada pelas vias previstas na lei; etc.

Estes gerentes e administradores “em nome”, mas não nos factos, não cabem na previsão do artigo 13.º do Código de Processo Tributário ⁽¹³⁾.

Com efeito, e antes de mais, seria injusto que fossem responsáveis subsidiários, pois não eram efectivamente gerentes ou admi-

⁽¹³⁾ Neste sentido, e entre muitos outros, já o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 68/87 de 9 de Fevereiro, a propósito do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

nistradores. Não contribuíram para a insuficiência do património da empresa ou sociedade.

Neste sentido depõe, desde logo, o texto do artigo 13.º. Este fala de “pessoas que exerçam funções de administração”: do sentido literal resulta o exercício em termos de exercício efectivo, e não só a eleição para o cargo.

Esta ideia é reforçada pela referência imediatamente a seguir, ao “período de exercício do cargo”; e não a período do mandato ou equivalente. A primeira expressão sugere o exercício efectivo. A segunda revelaria que bastaria a eleição para um mandato.

13 — A natureza jurídica da posição do responsável subsidiário

O responsável subsidiário encontra-se “em regra na posição como que de um fiador legal”.⁽¹⁴⁾ Com efeito, tal responsável só é chamado depois de ter sido chamado o devedor (principal) e se verificar que este não está em condições económicas de pagar o imposto. Por os seus bens serem insuficientes para tal.

Os impostos são liquidados à sociedade. É esta o sujeito passivo. O responsável subsidiário só é mediatamente obrigado. Não se trata, sequer, de responsabilidade solidária, mas de responsabilidade subsidiária.

Seria responsabilidade solidária se o credor-Estado se pudesse dirigir logo contra o outro “responsável”, exigindo deste o pagamento do imposto. E se este fosse obrigado a pagar, não se podendo defender com o facto de a dívida ser da sociedade. Liberando, tal pagamento, a sociedade nas relações com o credor-Estado. Embora o que pagou tivesse direito de regresso contra a sociedade pelo que desembolsou.

Não é isto o que sucede, repetimo-lo.

Os responsáveis subsidiários podem ser solidários entre si. Mas só são responsáveis subsidiariamente perante o Estado.

⁽¹⁴⁾ José Manuel Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, Coimbra, pág. 302. Sublinhe-se que o qualificamos de verdadeiro sujeito passivo subsidiário.

Ou seja: o pagamento por parte de algum deles liberta os outros; podendo o Estado dirigir-se contra qualquer deles.

Mas só subsidiariamente pode o Estado dirigir-se contra qualquer deles. Depois de se ter dirigido com insucesso contra a sociedade (15).

Aliás, a solidariedade só pode existir quando a lei expressamente o declare, como é bem sabido. E, nesta matéria, a lei não declara a solidariedade entre os responsáveis e a sociedade.

14 — “Período de exercício do cargo”

O artigo 13.º refere-se a “período de exercício do cargo”. O artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos mencionava “período da sua gerência”. A este propósito, o Professor Raúl Ventura escreveu: “Seja qual for o facto que deve ter ocorrido para desencadear a responsabilidade do administrador ou gerente — nós entendemos que é a liquidação da contribuição ou imposto ou a imposição da multa — é indubitável que deve ocorrer no período da gerência daquela pessoa que se torna responsável” (16). “... A responsabilidade, uma vez constituída nos termos referidos, só se mantém enquanto a gerência durar, ou, por outras palavras, que a cessação das funções faz extinguir a responsabilidade contraídas. Esta interpretação — que a letra da lei só por si não repele — tem a apoiá-la o argumento fundamental de que, extintas as funções, o administrador ou gerente não tem maneira alguma de forçar a sociedade, principal responsável, a efectuar o pagamento do débito fiscal, argumento que pode ser desenvolvido em diversos corolários, como, por exemplo, a possibilidade de administradores seguintes satisfazerem débitos fiscais mais recentes, para se eximirem à própria responsabilidade e deixarem de pagar débitos relativos a períodos anteriores (17).

(15) Vd. em sentido correspondente ao do texto, José Manuel Cardoso da Costa, ob. cit., pág. 302 e sgs.

(16) Dissolução e Liquidação de Sociedades, Almedina, pág. 423.

(17) Aut. ob. cit., pág. 424.

Adiro, sem reservas, a esta doutrina quanto à interpretação do artigo 13.º do C.P.T. A liquidação do imposto deve ter ocorrido durante o exercício do cargo.

15 — Direitos, perante a sociedade, do responsável que pagou o imposto

O responsável subsidiário que pagou o imposto terá direito de regresso contra a sociedade. Cabe, porém, perguntar se fica automaticamente sub-rogado nos direitos da Fazenda Pública — por muito que este problema pareça desprovido de interesse prático por a sociedade não ter bens para satisfazer o seu crédito.

A sua sub-rogação nos direitos da Fazenda Pública envolve meios procedimentais e processuais reforçados para obter a cobrança do seu crédito (procedimento e processo de execução fiscal) e utilização das garantias de que a Fazenda Pública disponha (artigo 112.º do Código de Processo Tributário). Parece, porém, de afastar, por colocar tais credores em posição privilegiada perante os outros credores da sociedade.⁽¹⁸⁾

Como parece de excluir que tais responsáveis possam ser sub-rogados nos direitos da Fazenda Pública, nos termos do artigo 111.º do Código de Processo Tributário. Com efeito, tal sub-rogação será um estímulo ao pagamento voluntário por terceiro dos impostos. Pagamento voluntário dos impostos que não se verifica aqui ⁽¹⁹⁾.

16 — Responsabilidade subsidiária: a) O benefício da excussão

Vimos, há pouco, que o responsável subsidiário só pode ser obrigado a pagar o imposto — só se torna *devedor* do imposto — depois de o Estado se ter dirigido sem sucesso contra a sociedade sujeito passivo.

⁽¹⁸⁾ José Manuel Cardoso da Costa, ob. cit., pág. 308-309.

⁽¹⁹⁾ No mesmo sentido, José Manuel Cardoso da Costa, ob. loc. cits.

Mas não basta uma qualquer exigência do Estado para pagar o imposto.

O responsável subsidiário, referimo-lo há pouco, é um fiador legal. Logo, é necessário que o Estado, para accionar a sua responsabilidade, tenha excutido os bens do originário devedor.⁽²⁰⁾ A subsidiariedade da fiança significa que o seu cumprimento só pode exigir-se se o devedor não cumprir, nem puder cumprir, aquilo a que se encontra adstrito, traduzindo-se no benefício da excussão⁽²¹⁾.

O benefício da excussão consiste no direito que pertence ao fiador de recusar o cumprimento enquanto não estiverem executados todos os bens do devedor principal; “e, inclusivé, depois dessa excussão, se provar que o crédito não foi satisfeito por culpa do credor (artigo 638.º, 1 e 2 do Código Civil.)”⁽²²⁾

Assim, não basta que o Estado, para accionar a responsabilidade subsidiária, sinta dificuldade em obter o cumprimento da dívida pelo devedor; ou julgue os seus bens insuficientes para permitirem o pagamento. É necessário que tenha penhorado os bens do devedor; promovido a sua venda; e verifique que o produto é insuficiente. Exercendo os seus direitos contra o responsável subsidiário pela *diferença*.

A não ser que a sociedade não tenha bens. Caso em que o Estado se poderá dirigir imediatamente contra o responsável subsidiário.

Pode questionar-se o sentido do benefício da excussão quando o valor dos bens do devedor é manifestamente insuficiente para pagar a dívida. Dir-se-ia que, neste caso, se deveria proceder imediatamente à penhora dos bens do responsável subsidiário, na medida aproximada para se cobrir a diferença. Julgamos, porém, que tal ponto de vista enferma de evidente desprezo pelos direitos do responsável subsidiário. Este está legalmente obrigado a pagar a *diferença* entre o montante do imposto e o produto da venda dos

⁽²⁰⁾ Vd. José Manuel Cardoso da Costa, ob. cit., pág. 301-303; Ruy de Albuquerque e António Menezes Cordeiro, Da responsabilidade fiscal subsidiária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à Previdência e o artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, CTF, 335/336, 1986, pág. 174.

⁽²¹⁾ Mário Júlio de Almeida Costa, Direito das Obrigações, 5.ª ed., p.751 segs.

⁽²²⁾ Aut. ob. ult. cits, pág. 752

bens do devedor ou o que este pagou. Nada mais. Sobre este ponto todos estarão de acordo. Como de acordo estarão em que não é indiferente ao responsável subsidiário ver penhorados bens de valor superior ao da *diferença* referida.

Suponha-se que o responsável subsidiário, citado para a execução, se propõe pagar o imposto na diferença. Esta diferença só é conhecida depois de “executados” os bens do devedor. Não antes. O que vale para o pagamento do imposto, vale para a penhora de bens.

17 — A responsabilidade subsidiária: cont.: b) Ausência de culpa do credor

Referimos, há pouco, que o credor não poderá exigir o cumprimento da “fiança” se o crédito não foi satisfeito por sua culpa.

Trata-se de uma exigência extremamente importante nesta matéria.

A Administração fiscal tem cinco anos para liquidar os impostos. Sucede, com frequência, que liquida o imposto no fim do quinto ano. Só desencadeando o procedimento executivo no decurso do sexto ano. Ou sucederá que liquida o imposto, deixando arrastar-se o procedimento executivo, nomeadamente no que se refere à penhora dos bens.

Durante este período, raramente se terá preocupado com a garantia constituída pelo património do devedor. Não acompanhou a evolução deste; não tomou medidas para defesa do seu crédito; etc. Só no momento da execução, em regra, a Administração fiscal vem verificar o estado do património do devedor. Pode ser já tarde. A situação económico-financeira da empresa pode ter-se degradado durante este período; podem ter sido delapidados os seus bens; etc. Quando uma rápida liquidação dos impostos, acompanhada por um controlo adequado da evolução do património do devedor, podia ter evitado a situação de incobrabilidade do crédito. Nestas situações, terá sido por culpa do credor-Estado que não se cobrou o imposto.

Sempre se dirá que, em todas estas situações, se não verifica o requisito da culpa do responsável subsidiário exigido

pelo artigo 13.º do Código de Processo Tributário e antes dele pelo artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos. Se, durante o período de gestão do responsável subsidiário, a situação da empresa permitia o pagamento dos impostos e só depois da sua saída da administração da empresa, a situação se degradou, então não é por culpa dele que o imposto não é pago.

Ou então, que o imposto tenha sido liquidado já depois da saída do administrador do seu posto. O que afasta a responsabilidade deste.

Mas pode suceder que, no período subsequente ao da verificação do facto tributário, a situação da sociedade se tenha vindo a degradar por culpa do responsável subsidiário. Sem que o Estado tenha mostrado suficiente diligência no sentido de acautelar o seu crédito: liquidando o imposto; executando-o; etc.

O interesse público imporia um comportamento diferente daquele que foi levado a cabo. Pode dizer-se que, se o imposto não foi cobrado, foi por culpa do Estado

Esta culpa não conduz à inexigibilidade do imposto ao seu devedor. Mas deve paralisar o procedimento excepcional que é o de accionar a responsabilidade subsidiária. Com efeito, mais “culpado” é o credor-Estado pelo seu desinteresse ilegal — atente-se o dever de bem administrar — do que o gerente que geriu mal.

O prazo de cinco anos funciona nas relações entre o credor e o devedor. Mas deve ser entendido “cum grano salis” nas relações entre o Estado e o eventual responsável subsidiário. Não merece tutela a inércia da Administração fiscal, frequentemente descansada pela fiança legal do responsável subsidiário.

Está a violar-se o princípio da justiça subjacente ao Estado de Direito em sentido material (artigo 2.º da Constituição da República).

18 — A responsabilidade dos administradores de fundações e associações

Ao referir-se a empresas e sociedades de responsabilidade limitada, o legislador excluiu claramente, da previsão do artigo 13.º, as fundações e as associações.

Com efeito, nenhuma delas é uma empresa. Mesmo que a associação ou a fundação visem, legitimamente, obter excedentes financeiros no termo do exercício. Não se trata de organizações de meios para obter um certo resultado económico, lucrativo, como sucede quanto às empresas. Mas, sim, a prossecução de um outro fim, que tem de ser naturalmente sustentado através de recolha ou produção de bens.

19 — A responsabilidade dos administradores de cooperativas e de empresas públicas

Tanto as cooperativas como as empresas públicas são verdadeiras empresas, embora não organizadas sob a forma societária. De modo que as pessoas encarregadas da sua administração são responsáveis subsidiárias, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo Tributário.

20 — Apreciação crítica do artigo 13.º do Código de Processo Tributário

Julgo o regime jurídico da responsabilidade imposta pelo artigo 13.º do Código de Processo Tributário, demasiadamente gravoso e insuficientemente justificado, em termos de violar as exigências de justiça postas pelo Estado de Direito artigo 2.º da Constituição da República.

Os créditos de imposto são normais créditos com conteúdo patrimonial como qualquer obrigação que vincule particulares. Não vejo, mesmo, em tese geral, qualquer especial dignidade que revista estes créditos pelo mero facto de o credor ser o Estado.

Por outro lado, a sua cobrança — a sua cobrança efectiva e rápida — não deve ser mais tutelada do que a cobrança de um crédito de um particular perante outro, ou perante o Estado.

Algumas das (pretensas) necessidades públicas que as receitas dos impostos visam satisfazer, nada mais serão do que “ilusões” de qualquer poder executivo que toma a sua vã glória pela vontade do povo.

E mesmo as despesas públicas “consistentes” que as receitas visam cobrir — despesas com a saúde, a educação, os transportes, etc. — não têm mais dignidade do que idênticas despesas realizadas pelos particulares. E estes, para assegurarem a cobrança dos seus créditos dispõem de menos garantias e meios mais lentos e menos eficazes.

Mas, aceite-se que a “ordem pública”, essencial para o bem estar, o progresso económico e a própria humanização do ser humano, exige acrescidos e mais eficazes meios na cobrança dos seus impostos.

Estes meios devem ser adequados, não excessivos, em relação ao fim que se tem em vista.

Ora bem: o disposto no artigo 13.º é excessivo. Proporciona — já o indicamos — uma certa inércia da Administração fiscal, descansada com a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes. E lança sobre estes o ónus excessivo da prova de um facto negativo. Transformando-os, no fim de contas, em verdadeiros contribuintes (sem capacidade contributiva).

Bastaria um regime como o disposto no artigo 78.º, 1 do Código das Sociedades, para acautelar adequadamente os interesses do Estado.

Tive ocasião já de o sustentar em estudo apresentado, em 1994, a pedido do Ministério das Finanças.