

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA POR VIOLAÇÃO DOS DEVERES DE ADMINISTRAÇÃO

Fábio da Silva Veiga¹

RESUMO: Constitui objeto da apresentação a seguir, a análise jurídica dos pressupostos da *responsabilidade tributária* dos administradores, sendo para tal facto a concretização de condutas alheias aos deveres de administração². Inclui, com isso, o estudo dos requisitos taxativos de aferição da responsabilidade tributária elencados no artigo 24.º da Lei Geral Tributária (LGT) a conjugar num traço comparativo à aplicabilidade da responsabilização dos administradores enumerada no artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC). Tem-se ainda, o escopo de se trazer à reflexão os mecanismos de aplicabilidade de um ordenamento especializado no âmbito empresarial (o CSC) ao plano da taxatividade do sistema jurídico fiscal (a LGT). Com isso, evidencia-se a possibilidade de uma interpretação limpa de resquícios arbitrários imperados na legislação tributária, pela qual não raro responsabiliza os administradores sem dar o devido respeito à igualdade de condições zeladas pelos princípios constitucionais, logo que o Estado-Fisco se apropria de condutas arbitrárias para consecução de seus fins arrecadatórios.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária; deveres dos administradores; Direito da Empresa.

1. Condições gerais da responsabilidade tributária subsidiária dos administradores

É comum no âmbito das relações de negócios surgir certos sentimentos de insegurança por parte dos empresários, especialmente no que toca à proteção de seu património pessoal.

1 Mestrando em Direito dos Contratos e da Empresa – Universidade do Minho (Braga, Portugal); Colaborador Jurídico no Gabinete de Advogados António Vilar & Associados (Porto, Portugal); Bacharel em Direito no Brasil – Faculdades Unificadas de Foz do Iguaçu, UNIFOZ.

2 Quando falamos “administração” referimos ao contexto de órgão de administração que integra-se os gerentes das sociedades por quotas bem como os Administradores nas sociedades anónimas, assim sendo a acepção genérica “administradores”, pretende significar estes tipos de órgãos de administração.

No que se refere às dívidas fiscais das sociedades comerciais, o sistema de tributação português tem um tratamento especial com relação a este assunto. Veremos algumas considerações que tecemos a seguir.

Em primeiro plano, a responsabilidade tributária dos administradores tem natureza acessória relativamente a uma relação tributária principal, ou seja, quando a sociedade tenha tomado uma direção insustentável economicamente, incapaz de satisfazer os compromissos fiscais lhe atribuídos e em consequência disto tenha originado dívidas que terminaram por ser objeto de execução fiscal. Somente após esta execução os administradores respondem perante o fisco. Esta aí o caráter secundário. De ser assim, a condição geral da responsabilidade tributária dos administradores é a existência destas dívidas que fundaram o processo de execução fiscal.

Resulta assim a legitimidade e o interesse que a lei reconhece ao responsável tributário em levar ao processo as razões que julgue ser pertinentes para reclamar ou impugnar a constituição desta responsabilidade.

O complexo regime consagrado na ordem tributária portuguesa, nomeadamente aquele previsto no artigo 24.º, n.º 1, letras *a* e *b*, da Lei Geral Tributária (doravante denominado, LGT), sob a epígrafe “Responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos” engloba uma pluralidade de concepções sobre a temática da responsabilização por dívidas tributárias de outrem, denotando o dever de cumprimento das obrigações fiscais designadamente por aquelas pessoas investidas na administração de sociedades comerciais. Ultrapasse-se, assim, a esfera *social* da empresa à figura *particular* do indivíduo.

Visto ser imprescindível a figura humana no desenvolvimento da atividade empresarial, a lei visa atingir o património pessoal do empresário quando este inobserva as determinações legais de liquidação das dívidas da sociedade comercial. Dessa maneira, se ocorrer uma situação que enseje a violação dos deveres de administração – tais como: desvio do património social, incumprimento de obrigações creditícias em favor próprio ou de terceiros, uso da sociedade com desvio de finalidade do objeto social, simular negócios com o fito de ludibriar o fisco, entre inúmeros outros factos congéneres – e que estes estejam atinados à prossecução dos fins fiscais, tem-se a previsão de uma responsabilização subsidiária que surge após a insuficiência de bens que se possam liquidar num processo de execução fiscal contra a sociedade, sendo atingido o património do administrador que praticou tal conduta violadora.

Na análise do tema, é imperioso colacionar a letra do artigo³ em evidência, conforme *in verbis*:

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

a) *Pelas dívidas cujo facto contributivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal do pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido **por culpa sua que o património** da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornam **insuficiente** para a sua satisfação;*

b) *Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento».*

Diante disso, a Lei Geral Tributária, no Art. 24.º, a) e b), se limitou a enquadrar a responsabilidade subsidiária dos administradores a dois casos ou situações eventuais quanto ao elemento patrimonial: a de o **facto constitutivo** da dívida tributária ter ocorrido no período de exercício do gestor em causa – ocasião em que a Administração fiscal deve provar a culpa – , ou seja, não estamos a falar de dívidas vencidas no período da administração, mas em situações em que o dano futuro (existência da dívida fiscal) tenha correlação com a conduta pretérita “desidiosa” do administrador ocorrida à época de sua administração.

Neste primeiro caso, a lei tributária em comento agiu com maior coesão jurídica, pois se limitou ao facto constitutivo da obrigação tributária relacionando ao período de exercício dos poderes de administração, o que se quer dizer, se uma vez provado que o administrador se comportou com negligência, *por exemplo*, na gestão da sociedade comercial, e por conta disso não deixou um ativo de caixa suficiente para liquidar os débitos fiscais que fora constituídos no período de sua administração, poderá incorrer como responsável subsidiário. Nota-se, que esta prova é atribuição da administração pública e está razoavelmente relacionada com o

3 O art. 24 LGT teve esta redação após a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

perfil de um Estado de Direito Democrático, pelo qual a presunção de *licitude* é fundamento base de direitos fundamentais nos estados modernos.

Noutra situação, a alínea *b)* do artigo 24.º da LGT a administração pública presume que o administrador é responsável tributário na modalidade subsidiária quando a falta de pagamento das dívidas fiscais se tenha operado no exercício de sua gestão. Portanto, consagra aqui uma presunção *jure et de iure*, em que é difícil de ser afastada, embora refutável, sendo que neste sentido a responsabilização do administrador é muito mais pesada no que tange àquelas dívidas tributárias cujo *prazo legal de pagamento* ou entrega tenha *terminado no período do exercício* da função de administrador – neste, a culpa é presumida e portanto, deve ser ilidida pelos administradores. Isto é, no último caso os administradores (gerentes e administradores em sentido estrito) têm uma forte carga de responsabilidade sobre as dívidas tributárias não pagas no período de sua administração, e aqui devem possuir um forte conjunto probatório para se eximirem desta responsabilidade cujo fim visa atingir seu património pessoal.

Ainda nesta esteira, a LGT enuncia aspectos pertinentes ao poder de representação no tocante às matérias tributárias, e neste ponto, refere-se em seu artigo 16.º a explicitação da razão de ser da capacidade tributária, na qual enfatiza que os atos praticados em matérias tributária produzem efeitos na esfera jurídica do autor, na medida dos poderes de representação a este conferidos⁴. Desse modo, é de se perceber que além dos requisitos definidos explicitamente pelo artigo 24.º da LGT, importa realçar que os requisitos que formam a figura contratualista dos administradores são verdadeiros demonstradores de sua esfera de atuação.

1.2. Pressupostos da responsabilidade civil dos administradores na ordem tributária

É de notar a relevância do *comportamento* do administrador no que diz respeito de sua influência no *deficit* tributário da sociedade comercial. Neste peculiar, vê-se que o instituto da *responsabilidade tributária* convoca os pressupostos da responsabilidade civil, *maxime*, os pressupostos da responsabilidade civil por factos ilícitos. Desse modo, para melhor comparação do instituto da responsabilidade civil, podemos defini-lo em apertada síntese, na

⁴ Cfr. art. 16.º da LGT: “os actos em matéria tributária praticados pelo representante em nome do representado produzem efeitos na esfera jurídica deste, nos limites dos poderes de representação que lhe forem conferidos por lei ou por mandato”.

demonstração de seus cinco tradicionais pressupostos, a saber: uma conduta por ação ou omissão; a ilicitude desta conduta; a existência de dolo ou mera culpa nesta mesma conduta; a existência de danos; e por fim, a conexão entre a conduta e os danos, por intermédio do nexo de causalidade. Portanto, reunidos estes pressupostos numa conduta de gestão, aplica-se a responsabilidade tributária na sua modalidade subsidiária, quando o caso assim coadunar.

1.3. Breve noção dos deveres dos administradores no âmbito do Direito da Empresa

Tentando delimitar a esfera de responsabilidades dos administradores, importa realçar a configuração prático-jurídica dos administradores. Nesta esteira MENEZES CORDEIRO⁵, afirma que os «administradores servem a sociedade, na qual os sócios têm, um papel importante mas não exclusivo». Entende este autor, que o «administrador servirá pois os sócios, não enquanto pessoas singulares, mas como partes que puseram a gestão dos seus valores num modo colectivo de tutela e de protecção». Em termos jurídicos, aos administradores podem ser circunscritos a dois poderes. Por um lado, o poder de gestão que traduz a permissão normativa que os administradores têm de decidir e agir, em termos materiais e jurídicos, no âmbito dos direitos e deveres da sociedade. Neste caso, estamos perante um poder de administrar, para além de ser entendido como um direito potestativo, é também encarado como um direito fiduciário no sentido de que os administradores no âmbito da sua atuação devem observar regras e agir na base da lealdade. Por outro lado, a par do poder de administração, os administradores tem também o poder de representar a sociedade, que se traduz num vínculo jurídico, de base legal, que permite imputar à sociedade os atos decorrentes da atuação dos administradores.

Sendo atinado os termos circunstanciais dos administradores, é pertinente ressaltar as peculiaridades destes com relação a suas responsabilidades. Nesse sentido, consiste, num primeiro momento, clarificar de que não há responsabilidade sem dever, e neste sentido, para entender tais pressupostos, devemos conhecer em sucinta análise os deveres dos administradores, nomeadamente os deveres de conduta⁶, estritamente vinculados com a figura

5 CORDEIRO, António Menezes. *Manual de Direito das sociedades*, vol. I, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2007, p: 789 798.

6 Vide estudo tratado por nós em: VEIGA, Fábio da Silva. LARANJEIRA, Amanda Lúcia Araújo. *O dever de lealdade dos administradores: consequências no dever de não concorrência e não apropriação das*

do dever de cuidado, o *duty of care* anglo-saxónico estampado no artigo 64.º a) do Código das Sociedades Comerciais.

Neste artigo do CSC sob a epígrafe «*Deveres Fundamentais*» alterado pelo Decreto – Lei nº 76º-A/2006 de 29 de Março, preceitua que «*Os gerentes ou administradores da sociedade devem observar: a) Deveres de cuidado, revelando a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da actividade da sociedade adequadas às suas funções e empregando nesse âmbito a diligência de um gestor criterioso e ordenado.*»

Compreende a doutrina nas palavras de MENEZES CORDEIRO⁷, que estes deveres de diligência dos administradores se reportam, genericamente, ao desenvolvimento de um esforço adequado (designadamente informativo) e a uma correção técnica da atuação dos administradores, segundo critérios de racionalidade económica. Devendo ser complementados pela explícita alusão aos deveres de lealdade dos administradores, estes últimos consagrados na alínea b) art. 64.º do CSC. Este mesmo dever de diligência teve sua importação conceitual do direito alemão, cujo conteúdo remete-se em anotação, no § 93/I, 2 AktG pelo UMAG de 22 de Setembro de 2005, na tradução de CORDEIRO⁸, *in verbis*: “*Não há uma violação de dever quando o membro da direção, na base de informação adequada, devesse razoavelmente aceitar que, aquando da decisão empresarial, agia em prol da sociedade*”.

Trocando em miúdos, quando um administrador age sob a diligência de um gestor criterioso e ordenado, entre outras obrigações, estará atingindo a finalidade da *empresa* (sociedade comercial) e se casualmente ocorrer um prejuízo a esta por variações de negócios, de mercado, de eventos naturais, etc., o administrador não deverá ser responsabilizado, visto que a atividade de risco em que se ocupa não deve pesar sobre sua responsabilidade pessoal. Por tais razões a culpa pelo prejuízo que a sociedade vier a causar não deve ser presumida, mas somente em casos de irracionalidade económica em que se demonstra que o administrador agiu sem a devida observância. Com maior relevo tal argumento está inserido no n.º 2, do artigo 72.º do CSC: “a responsabilidade é excluída se alguma das pessoas referidas no número anterior [administradores em sentido amplo] provar que actual em termos

oportunidades de negócios – sob a perspectiva do direito português. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 87, 01/04/2011.

7 CORDEIRO, António Menezes. Código das Sociedades Comerciais Anotado, Coimbra, Almedina, 2009, p. 50.

8 CORDEIRO, António Menezes. *Ob.cit.* p. 26.

informados, livre de qualquer interesse pessoal e segundo critérios de racionalidade empresarial”.

2. Necessidade de adequação da LGT à realidade empresarial

No seguimento da reflexão da aplicabilidade de um ordenamento especializado em matéria do direito da empresa no âmbito fiscal, traz-se à exposição entendimento de vertente doutrinária que compactua opinião semelhante.

Há opinião doutrinária que rechaça a presunção de culpa estipulada na alínea *b*) do art. 24.º da LGT - situação em que cabe ao administrador provar que não agiu culposamente. Baseia-se contundentemente esta doutrina no sentido de entender que a lei de encontro aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade. Neste sentido o professor da Faculdade de Direito de Coimbra, Dr. JOSÉ CASALTA NABAIS, refere que esta distribuição do ónus da prova «revela-se uma verdadeira *diabolica probatio* e, por isso mesmo demasiado onerosa. Na verdade, a exigência da prova de ausência de culpa, justamente porque assenta numa inadequada ponderação entre os bens jurídicos constituídos, de um lado, pelo interesse público na percepção dos impostos que está por detrás da responsabilidade dos administradores e gerentes e, de outro, pelos diversos direitos (como o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa económica ou empresarial) destes particulares, que uma tal presunção de culpa acarreta, revela-se, a nosso ver, não inteiramente conforme com os princípios da igualdade e da proporcionalidade⁹».

A responsabilidade subsidiária dos administradores, num plano ideal, de diálogo, seria analisada por decorrência da violação dos deveres de administração, conjugados neste raciocínio, com a interpretação conferida no Código das Sociedades Comerciais. Porquanto, é mais do que compreensível a necessidade de se conjugar campos de tratamento especializados da cultura jurídica com aqueles menos técnicos, como é o caso das leis tributárias no que condiz à compreensão da conduta dos “administradores” no seu *latu sensu*.

No mais, ainda no sítio da comparação com o entendimento do CSC, vale ressaltar o modelo de compreensão que este diploma legal exhibe, designadamente na previsão contida no artigo 78.º, cuja leitura transcrevemos *ipsis literis* seu n.º 1: “os gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela **inobservância**

9 NABAIS, José Casalta. *ob. Cit.*, p. 282.

culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos” (grifei). Compreende neste peculiar o professor CASALTA NABAIS¹⁰, no sentido de que tal norma parece ser a solução mais acertada no sentido de equiparação com o regime da responsabilidade dos administradores no direito fiscal, pois perante a situação que a Lei Geral Tributária evidencia, faz inserir os administradores num grau de elevada injustiça, «sobretudo pelo facto de, por essa via e sem que o Fisco retire daí qualquer proveito visível, a administração ou gestão das sociedades se converter, em certa medida, numa actividade de alto risco que ou afugenta os administradores ou gestores sérios ou fomenta os mais variados e imaginativos expedientes lícitos para obstar à aplicação de tão severos efeitos».

É de se perceber, dessa forma, haver uma interpretação do artigo 78.º do CSC mais inclinada a se compatibilizar com a alínea *a*) do n.º 1, do artigo 24 da LGT, logo que esta traz no seu bojo a presunção de licitude dos atos dos administradores e, devendo a *inobservância culposa* ser provada, e não presumível.

3. Conclusão

Sob a perspectiva positivista, viu-se que a responsabilidade tributária subsidiária da Lei Geral Tributária depende de algumas pressupostos para se configurar, nomeadamente relacionados àqueles da responsabilidade civil.

Mas o que se demonstrou mais relevante para o estudo em apreço está relacionado à estipulação legal da LGT que confirma a conduta ilícita sendo presumida culposa nas situações cujo prazo de pagamento do débito fiscal ou entrega deste tenha terminado durante o período da gestão dos administradores (alínea *b* do n.º 1, do art. 24.º) independente do motivo da ausência de pagamento. É neste ponto que se concentra nossa defesa, posto que entendemos estar excluído, para uma adequada interpretação aplicativa da norma jurídica, os critérios que define a conduta dos administradores *naturalmente* inseridos numa atividade de risco. Assim como o sistema de responsabilização dos administradores que em última instância consagra o direito da empresa, nesse sentido o CSC se apresenta como possuidor de *especialidade* num campo em que o direito fiscal não é capaz de se totalizar.

Comprendemos afinal, de que uma equiparação de entendimento do LGT ao CSC é de salutar coesão, pois o segundo exclui as vicissitudes do primeiro, especialmente porque

¹⁰ IDEM, *ibidem*, p. 283.

aquele consagra em *ultima ratio* o interesse do Fisco que não raro as vezes macula os direitos subjetivos da empresa em nome de uma “suposta” defesa do interesse público. Pelo qual, adotamos mui conscientemente, para o aflorar do debate, o entendimento de que a legislação fiscal neste quesito deve incorporar no seu bojo normativo a cultura jurídica do direito da empresa, sendo controladamente suplantada para uma efetiva adequação à realidade jurídica das relações empresariais.

Bibliografia

CORDEIRO, António Menezes. Os deveres fundamentais dos administradores das sociedades (artigo 64. 1, do CSC). In *A Reforma do Código das Sociedades Comerciais, Jornada em homenagem ao professor Raúl Ventura*. Almedina, 2007.

CORDEIRO, António Menezes. *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, Coimbra, Almedina, 2009.

FAVEIRO, Vítor. *O estatuto do contribuinte: A pessoa do contribuinte no Estado Social de direito*, Coimbra, Coimbra editora, 2002. p. 572-581. ISBN: 972-32-10789

OXTXOA-ERRARTE GOIKOETXEA, Rosa. La Responsabilidad de los socios por la Infracapitalización de su sociedad, in *Revista de Derecho de Sociedades.*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2010. ISBN 978-84-9903-447-8

MORGADO, Abílio. Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, in *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 415, 2005. p. 67-150.

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

RICARDO, Joaquim Fernando. *Direito Tributário – Coletânea de Legislação*. 12ª ed., Vida Económica, Porto, 2010.

SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos, in *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006. p. 19-57.

VEIGA, Fábio da Silva. LARANJEIRA, Amanda Lúcia Araújo. *O dever de lealdade dos administradores: consequências no dever de não concorrência e não apropriação das oportunidades de negócios – sob a perspectiva do direito português*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 87, 01/04/2011 [Internet]. Disponível em http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9365. Acesso em 24/05/2011. ISSN: 1518-0360.

VEIGA, Fábio da Silva. LARANJEIRA, Amanda Lúcia Araújo. *A Business judgment rule no Código das Sociedades Comerciais de Portugal*. In *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF: 03 maio 2011. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=.31966>. Acesso em 24/05/2011. ISSN: 1984-0454.