



Escolha

A Ordem

Serviços Regionais do Norte

Ética e Deontologia

Acesso à Profissão

Membros da Ordem

Supervisão e Qualidade

Publicações

Departamento de Formação

Departamento Técnico

Normativo Técnico

Legislação Comunitária

Biblioteca

Notícias

Protocolos e Outras

Divulgações

Links com Relevância para a

Profissão

Contactos

Área Reservada

X Congresso

XI Congresso

XII Congresso

Information about OROC

e-Learning

NEWSLETTER

REVISTA



Revista

Nº28

Janeiro/Março de 2005

**Introdução  
Pressupostos da responsabilidade subsidiária**

A responsabilidade subsidiária tributária surge numa fase patológica da vida da relação jurídica de imposto. Isto porque quando falamos em responsabilidade tributária, estamos a referir-nos a uma situação em que:

- O obrigado ao cumprimento do imposto não o fez;
- Foi contra ele instaurado um processo de execução fiscal;
- Nesse processo verificou-se, ou que não há bens para pagar a dívida fiscal, ou que esses bens são insuficientes;
- A execução fiscal vai então reverter contra eventuais responsáveis.

O procedimento de reversão contra algum ou alguns dos responsáveis subsidiários deve ser realizado nas hipóteses previstas nos arts 23º e 24º da L.G.T. e 153º nº 2 do C.P.P.T., o que leva ao seguinte procedimento:

- 1- Averiguação da existência ou não de bens penhoráveis do devedor originário e dos seus sucessores;
- 2- A comprovada insuficiência do património do devedor originário para satisfazer a dívida exequenda e acréscimos legais;
- 3- Oficializar-se as entidades competentes, nomeadamente à conservatória do Registo Comercial da área da sede dos devedores originários, no sentido de se obter a identificação dos responsáveis subsidiários, a qual deve também constar das certidões de dívida emitidas.
- 4- A reversão da execução concretiza-se através da citação dos responsáveis subsidiários. Porém, previamente terá de realizar-se a audição prévia dos hipotéticos responsáveis subsidiários (art. 23º nº 4 e art. 60º da L.G.T., em articulação com o art. 45º do C.P.P.T.).
- 5- O Chefe do Serviço de Finanças mandará então reverter a execução contra os responsáveis subsidiários, tendo em conta que os administradores ou gerentes devem ser sempre chamados à execução em primeira linha (Vd. Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2ª ed., Coimbra Almedina, 2001, págs. 397 e segs.)

**Incumprimento do dever de fiscalização**

No que se refere à específica responsabilidade subsidiária tributária dos órgãos de fiscalização e dos Revisores de Contas, esta decorre do incumprimento das suas funções de fiscalização (art. 24º nº 2 da L.G.T.).

Este incumprimento tem de ser culposo, por dolo ou por negligência, e afere-se em função da culpa funcional dos mesmos. Porém, isto não basta, pois terá de existir um nexo causal entre o incumprimento dos deveres a que estão adstritos e o dano resultante desse incumprimento.

Esta responsabilidade deverá ser fundamentada pela administração tributária com base no relatório anual de contas, na certificação legal de contas ou com base em informações, recomendações e advertências prestadas à administração pelo Revisor no exercício das suas funções de fiscalização. O ónus da prova recai sobre a Fazenda Pública.

Assim, em caso de ausência de indícios sólidos de incumprimento culposo desses deveres de fiscalização, ou do nexo causal entre estes e o incumprimento dos deveres tributários por parte da sociedade, os serviços tributários devem abster-se de efectuar reversões em execução fiscal contra esses órgãos de fiscalização.

**Os deveres dos Revisores  
Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas**

No presente capítulo, limitar-nos-emos a coligir material legislativo relativo aos deveres dos ROC, sendo que a análise de doutrina e jurisprudência terá lugar ulteriormente. Importará para tal iniciar o estudo em questão pela análise dos deveres, quer legais, quer estatutários dos Revisores Oficiais de Contas. Neste sentido, poder-se-á dividir os deveres em deveres específicos e deveres gerais. No que respeita ao Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas consagrado no Decreto-Lei n.º 487/99 de 16 de Novembro, os deveres específicos encontram-se previstos no art. 52º. Estes consistem nos deveres de: elaborar relatório anual sobre a fiscalização efectuada (art. 52º, n.º 1, alínea a); elaborar documento de certificação legal das contas, numa das suas modalidades, ou declaração de impossibilidade de certificação legal (art. 52º, n.º 1, alínea b); de subscrever o relatório e ou o parecer do órgão de fiscalização em que se integre (art. 52º, n.º 1, alínea c); de requerer isoladamente a convocação da assembleia geral, quando o conselho fiscal, devendo, o não faça (art. 52º, n.º 1, alínea d). Convirá, ainda, sublinhar o dever de respeitar as normas técnicas aprovadas ou reconhecidas pela Ordem, que se mostrem aplicáveis aquando do exercício de quaisquer outras funções de interesse público que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de Revisores Oficiais de Contas, em que haja obrigação de emitir certificações ou relatórios (art. 52º, n.º 2).

Relativamente a este último dever, será conveniente analisar a regulamentação técnica que incide sobre a actuação dos ROC no domínio da fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais e parafiscais da entidade revisada, nomeadamente, a Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 511.

Com efeito, a DRA tenta responder à eventual existência de conflitos entre as normas fiscais e os princípios contabilísticos geralmente aceites, ao estabelecer que "... sempre que considere materialmente relevante o efeito da adopção de regras fiscais não coincidentes com os princípios contabilísticos geralmente aceites, deve o revisor debater com os gestores da empresa a conveniência da introdução do(s) necessário(s) ajustamento(s) nas demonstrações financeiras...". Mais, não sendo introduzidos tais ajustamentos, deverá o ROC emitir certificação legal das contas com a correspondente reserva, por desacordo ou por incerteza, conforme as circunstâncias (pontos 35 e 36 da DRA).

Este dever encontra-se relacionado com o facto do art. 24º nº 2 da **Lei Geral Tributária** e do art. 81º nº 2 do **Código das Sociedades Comerciais** estatuírem a responsabilidade pela violação dos deveres fiscais e parafiscais das empresas.

A DRA 511 ainda estabelece a obrigação do ROC verificar "... não só que as dívidas efectivas se encontram adequadamente contabilizadas e/ou divulgadas, mas também a de verificar se de outras situações de eventual incumprimento podem resultar dívidas ainda não determinadas ou omitidas ou responsabilidades contingentes (incluindo penalidades, multas, coimas, juros compensatórios e juros de mora), cuja não relevação, ou não divulgação, possa afectar significativamente a imagem dada pelas demonstrações financeiras" (ponto 19 da DRA).

De facto, mostra-se necessário despistar a possibilidade de possíveis omissões ou indeterminações por parte do órgão de gestão da empresa, pelo que a DRA contém diversos aconselhamentos a fim de evitar a atribuição de responsabilidade aos ROC, ao proporcionar-lhes a orientação sobre os procedimentos de revisão a adoptar na verificação do cumprimento pelas entidades dos seus deveres fiscais e parafiscais.

**Deveres em geral**

Os deveres em geral, encontram-se previstos, nomeadamente, no artigo 62º do Estatuto, que estabelece o dever dos membros da Ordem de contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando com zelo e competência as suas funções e evitando qualquer actuação contrária à dignidade das mesmas. Igualmente, o art. 64º prevê o dever dos membros da Ordem de observar as normas, avisos e determinações dela emanados, e o art. 67º estabelece o dever dos mesmos pagarem quotas, taxas, emolumentos e multas.

O art. 71º veda qualquer tipo de publicidade profissional aos ROC, e o art. 72º estabelece o dever de guardar sigilo profissional. É de referir ainda o art. 73º, que exige a existência de seguro pessoal de responsabilidade civil profissional com o limite mínimo de 500.000 € por facto ilícito.

**Código de Ética e Deontologia Profissional**

No que toca ao Código de Ética e Deontologia Profissional importa referir os preceitos sobre a independência (art. 2º), competência (art. 4º), deontologia (art. 5º), capacidade (art. 6º), lealdade (art. 7º), sigilo profissional

**COMISSÃO TÉCNICA  
DOS IMPOSTOS DA OROC**  
 Maria Isabel F. Carneiro  
 Luís Manuel G. Almeida  
 José Fernando M. de Araújo  
 Diogo Leite de Campos  
 João Amaral Tomás  
 António Simões Mateus

**Este estudo tem como universo genérico de incidência o âmbito da responsabilidade tributária subsidiária dos ROC, mediante o estudo da legislação aplicável, complementado pela análise doutrinária e jurisprudencial**

3º), responsabilidade (art. 4º), competência (art. 5º), organização (art. 6º), regulação (art. 7º), sigilo profissional (art. 8º), publicidade e informação (art. 9º), deveres dos ROC para com os colegas, com os clientes e com a Ordem e outras entidades (art. 10º, 11º e 12º), normas a observar no exercício da profissão (art. 13º) e honorários e despesas (art. 15º).



#### **Código das Sociedades Comerciais**

Os restantes deveres encontram base legal no Código das Sociedades Comerciais. O art. 413º do CSC estabelece que a fiscalização da sociedade compete a um fiscal único, que deve ser ROC ou SROC, ou a um conselho fiscal, o que é válido quer para as sociedades anónimas, quer para as sociedades por quotas por remissão do art. 262º do CSC.

Já o art. 420º define a competência do fiscal único ou do conselho fiscal, entre as quais se encontram, nomeadamente, as seguintes funções, a saber: fiscalizar a administração da sociedade (alínea a); vigiar a observância da lei e do contrato de sociedade (alínea b); verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhe servem de suporte (alínea c); verificar a exactidão do balanço e da demonstração dos resultados (alínea e); e elaborar anualmente relatório sobre a sua acção fiscalizadora e dar parecer sobre o relatório, contas e propostas apresentadas pela administração (alínea g).

À luz do n.º 2 do art. 420º do CSC, existe o dever do fiscal único ou qualquer membro do conselho fiscal proceder a todos os actos de verificação e inspecção que considere convenientes para cumprimento das suas obrigações de fiscalização. Convirá ainda sublinhar o dever do ROC, membro do conselho fiscal, proceder a todos os exames e verificações necessários à revisão e certificação legal das contas, nos termos previstos em lei especial, e bem assim os outros deveres especiais que esta lei lhe imponha (Cfr. art. 420º, n.º 3 do CSC). Adicionalmente, o art. 420.º-A do CSC prevê o dever de prevenção e vigilância no caso das sociedades anónimas, o qual encontra paralelo no art. 262º-A no que respeita às sociedades por quotas.

Por fim, há de ter em atenção: os deveres dos ROC sobre as entradas em espécie (art. 28º), o da iniciativa do órgão de fiscalização quanto a deliberações nulas (art. 57º), as normas sobre a apresentação de contas e da deliberação sobre elas (arts. 65º, 66º e 67º), as normas sobre responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização (art. 81º) e dos ROC (art. 82º), as regras respeitantes ao aumento de capital (arts. 91º e 93º), à fusão de sociedades (arts. 99º e 114º), à cisão (art. 120º), à transformação (art. 132º) e à liquidação de sociedades (arts. 149º, 151º, 152º, 155º e 160º).

Por outro lado, o art. 421.º do CSC enuncia diversos poderes do fiscal único dos quais caberá salientar o poder de obter da administração a apresentação, para exame e verificação, dos livros, registos e documentos da sociedade, bem como, o poder de obter da administração ou de qualquer dos administradores informações ou esclarecimentos sobre o curso das operações ou actividades da sociedade ou sobre qualquer dos seus negócios. O art. 422º enumera todos os deveres do fiscal único e dos membros do conselho fiscal.

Os deveres acessórios a que estão sujeitas as empresas ou entidades são de diversos tipos: declarativos, de manutenção de registos, controlos e documentação, de liquidação, de retenção e de pagamento ou entrega. O Revisor Oficial de Contas é o responsável por expressar, de forma verdadeira e apropriada e com base nas demonstrações financeiras preparadas pelo órgão de gestão, uma opinião profissional e independente sobre se as demonstrações apresentam ou não, a posição financeira e os resultados das operações da entidade.

Assim, o Revisor Oficial de Contas terá de concluir se há correspondência ou não entre as demonstrações financeiras apresentadas e a situação financeira real ou verdadeira da empresa ou entidade, relativamente à data e ao período a que os mesmos documentos se referem, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites. Deste modo, o Revisor Oficial de Contas ao elaborar, planejar e executar o seu exame e ao avaliar e relatar as conclusões, deve ter em conta as situações de incumprimento pela empresa ou entidade das leis e regulamentos vigentes que possam afectar as demonstrações financeiras.

Porém, o referido exame poderia não detectar necessariamente todas as situações de incumprimento. A obrigação do Revisor Oficial de Contas é a de verificar que as dívidas efectivas se encontram adequadamente contabilizadas e/ou divulgadas, como também as situações de que possam resultar dívidas fiscais ainda por determinar ou omitidas ou responsabilidades contingentes (juros de mora e compensatórios, coimas, penalidades, etc.).

O Revisor Oficial de Contas não pode ser responsabilizado pelo incumprimento, intencional ou não, por parte da empresa ou entidade, dos seus deveres fiscais e parafiscais, excepto se dele teve conhecimento ou participou e não seguiu os procedimentos adequados às circunstâncias e que a ele se impunham.

#### **Conclusão**

Respeitando o objecto do estudo em questão à responsabilidade tributária subsidiária dos ROC, revelou-se necessário o prévio conhecimento dos seus deveres estatutários e legais de cuja violação poderá resultar a sua responsabilidade. Passamos a analisar as normas fiscais sobre a responsabilidade subsidiária dos ROC, começando pelos pressupostos da responsabilidade em geral.





## A responsabilidade dos ROC

### Responsabilidade fiscal

#### Artigo 24.º da LGT

A responsabilidade tributária subsidiária dos ROC vem prevista no art. 24.º da Lei Geral Tributária, a qual foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro. O art. 24.º n.º 1 estabelece que "Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si...". O art. 24.º, n.º 2 estende esta responsabilidade aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

Ora, cabe antes de mais analisar os pressupostos da responsabilidade em questão (Vd. Diogo Leite de Campos, Benjamin Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, 3.ª ed., Lisboa, Visis, 2003, anot. ao art. 24.º).

#### Artigo 23.º da LGT

O art. 23.º da LGT (vd. tb. art. 153.º, 2, do CPPT) dispõe que reversão contra os responsáveis subsidiários depende da fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários (e seus sucessores), pelo que apenas perante a verificação de uma destas situações poderá operar a reversão da execução fiscal.

#### Responsabilidade subsidiária

Assim, é preciso analisar o conceito de responsabilidade subsidiária. Esta caracteriza-se pelo facto de "...só depois de demonstrada a insuficiência do património do devedor para fazer face à obrigação é que o garante da obrigação pode ser chamado a responder por uma dívida fiscal que não é sua..." (Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 2001).

Ainda assim, a dívida não é do ROC, é antes da entidade para a qual este exerce as suas funções, pelo que, será ainda necessário a existência de culpa do ROC relativamente ao incumprimento dos deveres de fiscalização para que a dívida mude de sujeito passivo.

#### Benefício da excussão

O responsável subsidiário só é mediamente obrigado. Este funciona como um fiador legal (Vd. José Manuel Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, Coimbra, pág. 301 e segs.). "Logo, é necessário que o Estado, para accionar a sua responsabilidade, tenha executado os bens do originário devedor. 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. Consistindo o benefício da excussão no direito que pertence ao fiador de recusar o cumprimento enquanto não estiverem executados todos os bens do devedor principal e inclusive, depois da excussão, se provar que foi por culpa do credor que o crédito não foi satisfeito (Mário Júlio de Almeida Costa, Direito das Obrigações, 5.ª ed., pág. 751 e segs.).

Em último caso, bastaria a verificação objectiva da insuficiência de bens do devedor principal, com cálculo rigoroso dessa insuficiência. Pois só neste limite haverá possibilidade de reversão.

#### Responsabilidade solidária

Por outro lado, esta é uma responsabilidade solidária. Com efeito, o art. 21.º da LGT, sob a epígrafe solidariedade passiva, dispõe que, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária (vd. Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, Lisboa, Visis, 3.ª edição, 2003, anot. ao artigo 21.º). A solidariedade vem definida no art. 512.º do Código Civil, sendo este artigo aplicável em sede de responsabilidade tributária por remissão do art. 2.º alínea d) da LGT.

Nos termos deste artigo, a solidariedade passiva traduz-se na possibilidade de cada um dos devedores responder pela prestação integral e esta a todos liberar. Assim sendo, a qualquer dos devedores se pode exigir a totalidade da prestação, existindo apenas a posteriori direito de regresso do primeiro sobre os restantes devedores.

Assim sendo, os administradores e gerentes, bem como os ROC, são responsáveis entre si pelas dívidas tributárias das entidades nas quais exercem funções, no caso de insuficiência patrimonial destas para a satisfação das dívidas tributárias. Desde que se tenham verificado os pressupostos da responsabilidade de cada um, e na medida das dívidas não cumpridas por motivo imputável a cada responsável.

#### Dívidas reversíveis

Ao abrigo do art. 24.º, n.º 1 alíneas a) e b) da LGT apenas as situações aí previstas poderão ser objecto de responsabilidade.

Desta forma, os ROC serão apenas, uma vez verificados os devidos pressupostos, responsáveis:

- a) pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo;
- b) pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado do exercício do seu cargo;
- c) pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo.

Como tal, poder-se-á antever uma situação em que exista uma responsabilização simultânea de diferentes ROC, no caso do exercício de funções na mesma entidade durante períodos diferentes. Com efeito, as alíneas a) e b) do art. 24.º da LGT possibilitam a origem deste tipo de situações ao criar um critério de responsabilidade muito abrangente a nível temporal.

#### Condição: a verificação dos pressupostos da responsabilidade em geral

##### Pressupostos da responsabilidade em geral

Vamos analisar mais de perto o art. 24.º, n.º 2 da LGT, em articulação com os pressupostos gerais da responsabilidade civil. Segundo Antunes Varela e Pires de Lima (Cfr. Código Civil Anotado, II, pág. 471), "... a responsabilidade pressupõe a) o facto; b) a ilicitude; c) a imputação do facto ao lesante (a existência de culpa); d) o dano; e) um nexo de causalidade entre o facto e o dano...". Para que se verifique uma situação de responsabilidade civil, subsidiária ou não, é necessário que exista um facto ilícito - que se traduz, na responsabilidade ora em apreço, no **incumprimento das suas funções de fiscalização**.

Todavia, este último conceito apresenta-se como um conceito vago e indeterminado, ao qual convirá atribuir um concreto conteúdo, nomeadamente, por razão da aplicação do art. 24.º n.º 2 da LGT. A este propósito, diz-nos Saldanha Sanches que, no que respeita ao incumprimento das funções de fiscalização dos ROC, "... Não se trata de responsabilidade pela prática do acto de não entrega de imposto em dívida ou, eventualmente, de violação de outros deveres de cooperação (falsificação da escrita comercial), mas sim não revelação de tais factos, se deverem ser por eles (ROC) conhecidos, na necessária certificação das contas da sociedade ou das pessoas colectivas que têm por dever auditar: e apenas nestes casos..." (Manual de Direito Fiscal, Lisboa 2001, pág. 191).

É perante a demonstração de que da violação das funções de certificação legal das contas resultou a violação dos deveres tributários das entidades nas quais os ROC exercem funções, que pode resultar a responsabilização destes nesta sede. Acrescente-se que para se falar de omissão do comportamento devido, é necessário que este tivesse sido possível porque, como diziam os antigos, *ad impossibilia nemo tenetur*.

#### Culpa

É ainda necessária a existência de culpa por parte do ROC. De facto, nos termos do art. 483.º, n.º 2 do Código Civil, "só existe obrigação de indemnizar independentemente de culpa nos casos especificados na lei", pelo que a responsabilidade objectiva tem carácter excepcional. Segundo Antunes Varela e Pires de Lima "...agir com culpa significa actuar em termos de a conduta do agente merecer a reprovação ou censura do direito; o lesante, pela sua capacidade e em face das circunstâncias concretas, podia e devia ter agido de outro modo...".

Por outro lado, acrescentam ainda que "... a culpa pode revestir duas formas distintas: o dolo e a negligência ou mera culpa...". (Antunes Varela e Pires de Lima, Código Civil Anotado, II, pág. 474). Sabemos que a diligência normativa é o grau de esmero exigível para determinar e executar a conduta que representa o cumprimento de um dever, todavia, o padrão de culpa a ter em conta na responsabilidade ora apreciada (dos ROC), não se basta pela diligência do bom pai de família, como estabelece o art. 487.º, n.º 2, do Código Civil. Apesar de "mesmo nos próprios deveres de conteúdo definido haver sempre uma certa margem de indiferença" (Gomes da Silva), facilmente se depreende que a diligência necessária ao cumprimento dos deveres enunciados será mais exigente. Constitui então o modelo (padrão normativo de conduta) o de um profissional médio, com conhecimento exacto dos seus deveres e que actua com a diligência própria que a sua profissão implica. Não existindo na lei, no que respeita à responsabilidade subsidiária do art. 24.º, n.º 2 da LGT, qualquer distinção relativa ao grau de culpa exigido para que a responsabilidade opere, esta verifica-se independentemente de estarmos perante uma situação de mera culpa (negligência) ou de dolo. Com efeito, onde a lei não distingue, não deve o intérprete distinguir.

#### Ónus da prova

No que respeita ao ónus da prova, ao abrigo do art. 74.º da LGT e do art. 342.º do Código Civil, cabe à Fazenda Pública (Administração Fiscal) a demonstração da existência de culpa por parte do ROC aquando do incumprimento dos deveres de fiscalização.

#### Insuficiência do património

Como vimos, o art. 24.º, n.º 2, da LGT, dispõe "...que a responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos ROC...". Daqui resulta que: a responsabilidade subsidiária se aplica aos ROC, esta aplica-se no âmbito e nos

pressupostos das alíneas a) e b).

Contudo, suscita-se a questão de a alínea a) do art. 24.º, n.º 1, exigir, no que respeita aos administradores, directores e gerentes, a culpa quanto à insuficiência do património para a satisfação da dívida da entidade em questão; e o art. 24.º, n.º 2, no que respeita aos ROC, exigir apenas a culpa quanto ao incumprimento das funções de fiscalização.

O art. 24.º, n.º 1, será a priori um artigo que respeita aos administradores, pelo que se questiona se a culpa aqui prevista relativa à insuficiência do património (esta noção é a correspondente à do 1313º do CPC: inferioridade do activo em relação ao passivo do património, correspondente ao estado de insolvência dos não comerciantes) da pessoa colectiva se aplica igualmente aos ROC por remissão do art. 24.º, n.º 2 da LGT.

Poder-se-ia pensar que, uma vez que o art. 24.º, n.º 2, não prevê a culpa relativa à insuficiência do património, mas tão-somente do incumprimento dos deveres de fiscalização, a primeira não seria exigível enquanto pressuposto de responsabilização subsidiária dos ROC.

Porém, apresenta-se como necessária, igualmente (para além da demonstração da culpa quanto ao incumprimento das funções de fiscalização), a demonstração da culpa relativa à insuficiência do património da entidade para a satisfação da dívida fiscal. A não ser assim, estar-se-ia a exigir para a responsabilização dos ROC a verificação de pressupostos menos exigentes do que os exigidos para a responsabilização dos administradores, directores e gerentes, o que não é admissível. Com efeito, a responsabilidade subsidiária prevista no art. 24º da LGT não é igual para os administradores, directores e gerentes, e para os ROC.

Enquanto os primeiros formam a vontade da sociedade (art. 252º, n.º 1 e art. 259º do CSC relativamente aos gerentes – sociedades por quotas; art. 390.º, art. 405.º e art. 406.º do CSC relativamente aos administradores – sociedades anónimas), os segundos têm apenas o dever de fiscalizar a actuação dos primeiros, nomeadamente quanto à conformidade dos seus actos com a lei civil e fiscal. Para Saldanha Sanches (Manual de Direito Fiscal, Lisboa 2001) "... igualmente responsabilizado no mesmo artigo da LGT, mas com uma posição jurídica inteiramente distinta (culpa in vigilando) são os titulares dos órgãos da sociedade ou da pessoa colectiva encarregados de garantir a observância por estas da lei civil ou fiscal...".

Como tal, a responsabilização destes últimos deverá ser sempre mais exigente quanto aos pressupostos, e nunca ser mais abrangente ou mais "fácil" do que a dos administradores ou gerentes.

#### O art. 24.º, 1: reapreciação.

Em suma, para que haja responsabilidade dos ROC, nos termos do art. 24.º, n.º 1, alínea a), requerer-se-á:

- O incumprimento culposo das funções de fiscalização;
- A violação dos deveres fiscais da entidade em questão;
- O nexo de causalidade (imputação) entre o incumprimento culposo das funções de fiscalização e a violação dos deveres fiscais da entidade em questão;
- A culpa do ROC relativamente à criação da insuficiência patrimonial da entidade em questão para a satisfação das dívidas fiscais por que será responsável.

Já relativamente à alínea b) do artigo 24º requerer-se-á apenas:

- O incumprimento culposo das funções de fiscalização;
- A violação dos deveres fiscais da entidade em questão;
- O nexo de causalidade (imputação) entre o incumprimento culposo das funções de fiscalização e o não pagamento da dívida fiscal.

O art. 24.º, n.º 1, procede a uma diferenciação em sede de ónus de prova, porque enquanto que na alínea a) o ónus da prova cabe à Administração Pública, já na alínea b) este ónus cabe à pessoa chamada à execução fiscal a título de responsável subsidiária. Desta situação decorre que nos casos previstos na alínea a) (dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo; ou dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois do período de exercício do seu cargo) se torna extremamente complicado preencher os pressupostos da responsabilização subsidiária dos ROC.

Com efeito, serão raras as situações em que a culpa da insuficiência patrimonial das pessoas colectivas, para a satisfação de dívidas tributárias, se deve à actuação dos ROC, isto é, procede de culpa sua. Também não será muito mais fácil alegar e provar os pressupostos de responsabilidade do ROC no âmbito da alínea b).

#### Nexo de causalidade (imputação)

Último pressuposto da responsabilidade subsidiária, é a existência de um nexo de causalidade entre o incumprimento das funções de fiscalização dos ROC e a violação dos deveres tributários das pessoas colectivas. O art. 24.º, n.º 2 da LGT estabelece que a responsabilidade prevista no art. 24º se aplica aos ROC desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das pessoas colectivas resultou do incumprimento das funções de fiscalização dos ROC.

Assim sendo, é necessário demonstrar que a violação dos deveres de fiscalização foi causa da violação dos deveres tributários da pessoa colectiva em questão. Porém, o art. 563º do Código Civil exige ainda que a conduta do ROC seja adequada à produção do resultado que se haja verificado. Para Vaz Serra: "... parece razoável que o agente só responda pelos resultados para cuja produção a sua conduta era adequada e não por aqueles que tal conduta, de acordo com a sua natureza geral e o curso normal das coisas, não era apta para produzir e que só se produziram em virtude de uma circunstância extraordinária...".

Assim, não haverá responsabilidade por parte dos ROC na circunstância de se provar que o incumprimento das funções de fiscalização, no caso concreto, em nada interferiu na violação dos deveres fiscais, e que esta se deve a outra circunstância (Neste sentido, IX considerando, Acórdão do STA de 30 de Março de 2004, Processo n.º 01613/02).

#### Cont. Ónus da prova do nexo de causalidade

Ainda relativamente ao nexo de causalidade, importará referir que o ónus da prova cabe à Administração Fiscal, tendo esta deste modo de alegar/provar: a) incumprimento das funções de fiscalização dos ROC; b) que a violação dos deveres tributários das entidades em questão resultou desse incumprimento, isto é, que o incumprimento teve como efeito essa violação (nexo de causalidade);

A pessoa chamada à reversão deverá, para maior segurança, provar que não foi devido ao incumprimento dos seus deveres de fiscalização que houve incumprimento das dívidas fiscais, isto é, que o incumprimento das funções de fiscalização, no caso concreto, em nada interferiu na violação dos deveres fiscais.

#### Apreciação do regime legal

A responsabilidade subsidiária dos ROC aparece "enxertada" na responsabilidade dos administradores, gerentes, etc., por mera referência a esta, sem um tratamento autónomo suficiente. Sem levar em consideração, como deveria ser, a sua especificidade. Daqui resulta uma associação demasiadamente fácil entre os dois regimes, em termos de os Serviços de Finanças fazerem muitas vezes reverter a execução contra todos os "responsáveis" constantes do registo comercial, sem mais distinções.

E de ser fácil associar, a nível do tratamento da responsabilidade, a dos ROC com a dos administradores e gerentes, não lhes introduzindo as necessárias distinções. Há que distinguir aqui dois planos: o da prática; e o da concepção legislativa. No plano prático, tem-se vindo a verificar o incumprimento por parte da administração fiscal do direito de audição prévia do "responsável" no momento da reversão.

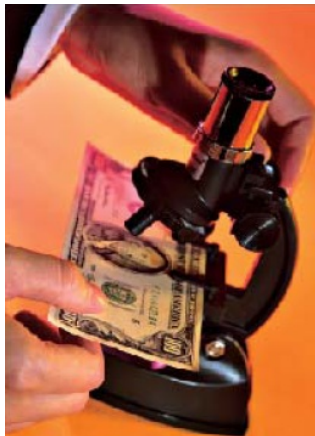
Ou é esquecido tal direito; ou a reversão não é fundamentada; ou é insuficientemente fundamentada; ou são ignoradas as razões invocadas na resposta. São muito prejudicados os ROC que são objecto da reversão como se fossem outros responsáveis subsidiários, sem se levar em conta a especificidade do seu regime jurídico. Também há o risco crescente de os Tribunais fazerem uma apressada associação nesta matéria.

Há que chamar à atenção dos responsáveis dos serviços da Administração Fiscal para este ponto, exigindo um rigoroso cumprimento da lei. Lembremos que os prejudicados poderão pedir indemnização ao Estado – para além de se defenderem pelos meios legais. A nível da concepção legislativa parece-nos incorrecta a demasiada aproximação entre a responsabilidade subsidiária dos ROC e a dos administradores ou gerentes.

Com efeito, há que levar em conta a responsabilidade específica dos ROC, sob pena de uma associação desta responsabilidade com a dos administradores ou gerentes levar às seguintes consequências, ambas reprováveis: uma associação automática, em termos de a reversão se operar contra os ROC, como se fossem administradores ou gerentes; e, depois, a uma associação de ambas as responsabilidades a nível dos Tribunais.

E, também, a extrema dificuldade, quando não impossibilidade, se aliás for aplicada rigorosamente, em provar a responsabilidade dos ROC, mesmo quando ela exista. Julgamos que a via correcta nesta matéria seria a de eliminar pura e simplesmente a referência à responsabilidade fiscal subsidiária dos ROC. Com efeito, a previsão legislativa corre o risco de se aplicar em escassíssimos casos, atentos os pressupostos que estabelece, e que indicámos anteriormente.

Isto, apesar de, na prática, se poderem verificar numerosíssimos casos de reversão sem fundamento. Parece-nos, pois, que os interesses do Direito, da Justiça, e do Estado, levarão a que não se criem instrumentos pesados, complicados e onerosos unicamente aplicáveis a escassos casos. Mas se for decidido que se deve manter esta regima, então deverão criar-se melhor os pressupostos da responsabilidade subsidiária dos



manter este regime, em qualquer circunstância, nos pressupostos de responsabilidade subsidiária da ROC, separando-os claramente da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes.

#### **Bibliografia**

Diogo Leite de Campos, Benjamin Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, 3ª ed., Lisboa, Visis, 2003 (anot. aos arts 23º e 24º);

Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, Direito Tributário, 2ª ed., Coimbra Almedina, 2001;

Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Lisboa, Lex, 2001;

Isabel Marques da Silva, A responsabilidade tributária dos corpos sociais, in Diogo Leite de Campos et alii, Problemas fundamentais do Direito Tributário, Visis, Lisboa, 1999;

Sérgio Vasques, A responsabilidade dos gerentes na LGT, in Fiscalidade, págs. 47 e segs.

*Comissão Técnica dos Impostos da OROC*

[« voltar](#)

© 2005 - OROC

[Política de Privacidade](#) | [Sugira este Site](#) | [Adicione aos Favoritos](#)

 SEARA.com