

ANA PAULA DOURADO

*Jurista do Centro de Estudos Fiscais
Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa*

**SUBSTITUIÇÃO
E RESPONSABILIDADE
TRIBUTÁRIA**

LISBOA 1998

Sumário:

Introdução. Caracterização e fundamento da substituição e da responsabilidade tributárias. 1. A indefinição conceptual do legislador, da doutrina e da jurisprudência. 2. O substituto tributário e a retenção na fonte. 2.1. Conceito de substituição tributária. 2.2. A legitimidade processual do substituto tributário. 3. O responsável tributário – aproximação a um conceito. 3.1. O conceito de responsável tributário no ordenamento português. 3.2. As situações de responsabilidade tributária no ordenamento português. 3.3. Características da responsabilidade. 3.3.1. Referência à acessoriedade, responsabilidade ilimitada, responsabilidade pessoal e real. 3.3.2. Responsabilidade subsidiária e responsabilidade solidária. 3.4. A legitimidade processual do responsável tributário. 4. A responsabilidade do substituto e do substituído tributários. 4.1. Natureza jurídica das relações tributárias do substituído e do substituto reguladas nos artºs 15º CPT, 96º CIRS e 91º CIRC. 4.2. A violação culposa dos deveres de retenção e de entrega. 4.3. A responsabilidade dos representantes das sociedades de responsabilidade limitada pela não retenção ou não entrega do imposto.

INTRODUÇÃO

CARACTERIZAÇÃO E FUNDAMENTO DA SUBSTITUIÇÃO E DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIAS

A substituição bem como a responsabilidade tributárias configuram posições subjectivas perante a Administração, destinadas ao cumprimento da obrigação fiscal ⁽¹⁾ ⁽²⁾, e são, por isso, normalmente estudadas a propósito dos sujeitos passivos ou da relação obrigacional tributária ⁽³⁾.

⁽¹⁾ JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S, GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ MARIA TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 1995, pp. 304 e 305; cf. para 37 (1) AO, que se refere a pretensões da relação obrigacional de imposto («Steuerschuldverhältnis»), abrangendo a pretensão ao imposto («Steueranspruch») e a pretensão de responsabilidade («Haftungsanspruch»): a lei poderia ter optado por falar em obrigação de imposto e de responsabilidade («Steuerschuld» e «Steuerhaftung») já que ambas significam o mesmo; simplesmente, a primeira tem como ponto de referência o credor do imposto e a segunda, o devedor: KLAUS TIPKE/ W. KRUSE, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO*, Köln, 1994, comentário ao para 37, pp. 2 e 3.

⁽²⁾ Os autores diferem quanto ao entendimento sobre se as obrigações tributárias que recaem sobre o responsável e o substituto são próprias ou alheias. V., no primeiro sentido SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993, p. 229; neste segundo sentido, ANDREA PARLATO, *Il Responsabile ed il sostituto d'imposta*, Trattato di Diritto Tributario, Diretto da ANDREA AMATUCCI, II vol. Padova, 1994, p. 395.

⁽³⁾ Entre nós, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., capítulo IV, estuda-os dentro do

A sistematização doutrinária e jurisprudencial, em cada ordenamento, está relacionada com a sistematização legal, embora haja casos em que a doutrina e a jurisprudência, ao procederem a construções teóricas elaboradas, resistem às soluções legislativas (é o exemplo da doutrina e jurisprudência italianas). Por vezes, a lei integra-as na categoria dos sujeitos passivos, distinguindo-as porém dos sujeitos passivos que revelam capacidade contributiva e que portanto realizam o pressuposto do facto tributário; outras vezes, a lei não reconduz as categorias de substitutos e/ou de responsáveis à de sujeitos passivos, mas caracteriza as primeiras estabelecendo sempre com estes uma relação legal, uma vez que quer o responsável quer o substituto devem pagar imposto por uma dívida cujos pressupostos do facto tributário se verificam na esfera de outro sujeito.

A tributação através dos substitutos e responsáveis caracteriza-se por ser alheia a considerações de capacidade contributiva, e por isso não deverá ser, nos regimes tributários dos Estados de Direito, generalizada⁽⁴⁾. Mas a discussão acerca da legitimidade em tributar sujeitos que não preenchem os pressupostos de capacidade contributiva, subjacentes à norma do imposto que lhes cumpre pagar, deverá ter lugar ao nível do Direito Constitucional Fiscal⁽⁵⁾, e não vamos seguir essa orientação neste trabalho. Assinale-se apenas que essa

capítulo intitulado «Sujeitos da relação jurídica de imposto», considerando-os dentro das situações de personalidade tributária passiva; LEITE CAMPOS distingue entre sujeitos passivos, contribuintes e devedores, não explicando o que distingue as duas últimas categorias da primeira, mas considerando que o substituto é devedor e não contribuinte, porque em relação a ele não se verifica o facto tributário: *Lições de Direito Fiscal*, Coimbra, 1981/82, pp. 157 e 158 de imposto; devido à classificação da lei alemã, a doutrina alemã distingue a relação jurídica tributária, a relação de dívida fiscal e a relação obrigacional tributária, estudando dentro da relação obrigacional tributária, mas conferindo-lhe autonomia relativamente à pretensão fiscal, a pretensão de responsabilidade: dentro da pretensão fiscal inclui sim a pretensão resultante das situações de substituição: v. KLAUS TIPKE/J. LANG, *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriss*, Köln, 1994, parte geral, para 9; DIETER BIRK, *Steuerrecht I*, München, 1994, parte 4; W. KRUSE, *Derecho Tributario*, Parte general (trad.), Madrid, 1978, enquadra a matéria da responsabilidade num capítulo denominado «extensão da obrigação tributária», que se enquadra na parte II (Direito obrigacional tributário) e não faz referência ao substituto nem à retenção de imposto; a propósito do Direito italiano, ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., p. 410 também refere que o responsável e o substituto são estudados pela doutrina italiana com o objectivo de estudar e classificar os sujeitos passivos da obrigação tributária.

⁽⁴⁾ Nas palavras de ANDREA PARLATO, esta tributação tem um carácter excepcional: ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., p. 395.

⁽⁵⁾ ECKHARD BAX, *Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer – und verfassungsrechtlicher Sicht*, Baden-Baden, 1992, p. 20; ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., p. 395, nota 9.

discussão não é decisiva para efeitos da caracterização destes sujeitos, e na ausência de uma opção expressa do legislador por incluí-los entre os sujeitos passivos, a doutrina manifesta diferentes opiniões⁽⁶⁾.

Parante a impossibilidade de esgotar o assunto que nos foi dado tratar, seleccionámos algumas das questões relativas à substituição e responsabilidade, com o objectivo último de tratar a responsabilidade do substituto. Uma vez que o tema «substituição e responsabilidade» nos deixava uma ampla liberdade de concretização, optámos por dar mais relevância à questão da responsabilidade, pois entendemos que a discussão da substituição, actualmente conduzida pelas doutrinas espanhola e italiana, se perde um pouco em questões conceptuais e não traz grandes contributos para a análise do regime jurídico. Já a responsabilidade tributária, nomeadamente, a responsabilidade do substituto, coloca, na nossa opinião, uma das mais interessantes e complexas discussões do Direito Fiscal na actualidade. Assim, começamos por discutir os conceitos de substituição, de responsabilidade, algumas questões relativas ao regime português em vigor, para finalmente discutir alguns casos de responsabilidade do substituto.

Para melhor compreender alguns aspectos do nosso regime e também para dar uma panorâmica das questões mais discutidas pela doutrina estrangeira (algumas das quais correspondem às questões mais controversas entre nós), fazemos referência, ao longo do trabalho, aos regimes espanhol, italiano e alemão, e às respectivas doutrina e jurisprudência, por encontrarmos semelhanças entre aqueles e o nosso regime. Assim, a interpretação doutrinária e jurisprudencial dos regimes mencionados é um elemento auxiliar da interpretação do regime português da substituição e da responsabilidade, sendo curioso verificar que algumas das teorias doutrinárias, nomeadamente italianas, influenciaram parte da doutrina portuguesa. Por conseguinte, a referência ao Direito comparado, ainda que obrigatoriamente sucinta tendo em conta o limite de páginas que nos foi dado, ajudou-nos a resolver algumas dificuldades interpretativas.

⁽⁶⁾ Como veremos adiante, a doutrina mais recente considera que os substitutos, substituídos e responsáveis tributários são sujeitos passivos ou, pelo menos, sujeitos da relação tributária obrigacional (v. infra, as discussões na doutrina italiana e espanhola). Já a doutrina menos recente, como entre nós ARMINDO MONTEIRO, *Direito Fiscal, Da Relação jurídica fiscal*, vol. III, Lisboa, 1946-47, considerava que os «encarregados de cobrança» eram agentes do fisco, que, embora tendo responsabilidades especiais, não eram sujeitos da relação jurídico-tributária, porque não é sobre eles que «incide juridicamente o imposto»: pp. 306 a 308. V. infra, sobre os conceitos de substituto e responsável.

1. A indefinição conceptual do legislador, da doutrina e da jurisprudência

O Código das Execuções Fiscais de 1913 não continha nenhum preceito classificatório, enumerativo ou de enquadramento dos sujeitos passivos, contribuintes, substitutos e responsáveis, embora fizesse referência e regulasse situações de responsabilidade. O Código de Processo das Contribuições e Impostos (1963), ao enumerar os sujeitos com legitimidade para intervir nos processos tributários, refere os contribuintes, devedores ou seus representantes, os responsáveis, incluindo os substitutos (artº 12º b) do CPCI).

Na vigência destes Códigos, a nossa doutrina não atribuía um significado uniforme aos conceitos de contribuinte, devedor e sujeito passivo, nem dava o mesmo enquadramento às categorias de substitutos e de responsáveis. Assim, encontramos conceitos mais restritos, onde aos sujeitos passivos compete satisfazer a obrigação tributária, incluindo os substitutos e responsáveis, enquanto sujeitos passivos não originários⁽⁷⁾, e conceitos mais amplos de sujeito passivo, abrangendo as pessoas que suportam o encargo económico (em que o substituto seria um devedor originário e o responsável, um devedor não originário)⁽⁸⁾.

(7) Assim, para SÁ GOMES, era «sujeito passivo todo aquele que está adstrito à satisfação da obrigação tributária, a qualquer título», e nele o autor integrava os substitutos e responsáveis, enquanto sujeitos passivos não originários: NUNO SÁ GOMES, *Os Sujeitos passivos da obrigação tributária*, CTF, 1975, n.ºs 196-198, pp. 46-48 e 57.

(8) Cardoso da Costa identificou o sujeito passivo com o devedor e neles enquadrava o substituto, distinguindo deste o contribuinte: J.M. CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, 1972, pp. 272, 273 e 287. Em Braz Teixeira encontramos um conceito de sujeito passivo idêntico ao dos dois autores mencionados, embora inclua nele as pessoas sobre quem recaem deveres acessórios, e entenda que o contribuinte tanto pode ser o sujeito passivo como a pessoa que suporta o encargo económico. Por outro lado, o autor enquadra o substituto nos devedores originários, a par do contribuinte, e os responsáveis nos devedores não originários: A. BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, Coimbra, 1985, pp. 191-193. V. ainda, na vigência do CPCI, a posição de ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, os quais entendiam que o contribuinte era o devedor de imposto e as pessoas chamadas a pagar em primeira linha (*Código de Processo das Contribuições e Impostos, Comentado e Anotado*, Coimbra, 1986, pp. 76-80; cf. a anotação ao CPCI de ANTÓNIO BAPTISTA DA SILVA e JOSÉ ALVES RODRIGUES, *Código de Processo das Contribuições e Impostos, actualizado e anotado*, Lisboa, 1981, pp. 74 ss.). Refira-se ainda Galhardo Simões que, em 1963, distingue entre sujeito passivo (efectivo devedor do imposto) e contribuinte (aquele que, segundo a intenção da lei, deve sofrer o encargo patrimonial), e inclui nos devedores originários o contribuinte e o substituto, deles excluindo os responsáveis: GALHARDO SIMÕES, *Subsídios para um conceito jurídico de contribuinte*, CTF, 1963, n.º 49, pp. 113-115, 118.

O Código de Processo Tributário em vigor identifica sujeitos passivos e contribuintes, e inclui em ambas as categorias os responsáveis e os substitutos, alargando ainda a categoria de sujeitos passivos (e eventualmente a de contribuintes) a todas as pessoas sobre as quais recaiam obrigações tributárias de natureza idêntica (artº 10º do CPT; cf. artº 152º n.º 5 do CPT, onde a referência ao contribuinte abrange substituto e substituído); o legislador utiliza indiscriminadamente a expressão sujeitos passivos e contribuintes noutras disposições (artº 78º do CPT)⁽⁹⁾ (10). Resulta ainda da lei (artº 4º n.º 1 do CPT conjugado com o artº 10º do CPT) que é sujeito passivo aquele que tem personalidade tributária, ou seja, aquele que é susceptível de ser sujeito de relações jurídicas tributárias (artº 4º n.º 1 do CPT). O artº 95º do CPT volta a fazer referência aos contribuintes, incluindo os substitutos e responsáveis, aos quais é atribuída legitimidade para reclamar graciosamente, com vista à anulação do acto tributário. No entanto, os artsº 239º, 243º e 245º do CPT introduzem alguma indefinição a propósito do processo de execução fiscal, dele constando outras designações, não totalmente coincidentes com as adoptadas no artº 10º do CPT: nos artsº 239º n.º 1 e 243º n.º 1 do CPT faz-se referência a devedores originários e seus sucessores dos impostos, e no artº 245º do CPT contrapõe-se o devedor ao responsável subsidiário, não explicando a norma se devedor é o substituto ou o substituído (esta norma tem de ser conjugada com o artº 15º do CPT e com as normas de responsabilidade em caso de substituição noutros Códigos). Para além de o legislador ter recorrido a um termo diferente, no caso do artº 239º n.º 1 do CPT, cabe saber se a designação «devedores originários» implica uma outra divisão no conceito de sujeito passivo referido no artº 10º do CPT, no sentido de incluir os substitutos, enquanto os responsáveis se situam entre os devedores não originários; neste caso, ou os responsáveis se situam de entre os «sucessores dos impostos e demais dívidas» na expressão do artº 239º n.º 1 do CPT, ou, preferencialmente, entenderemos que o n.º 1 não faz qualquer referência aos responsáveis, utilizando a expressão «sucessores» em sentido rigoroso, e sendo suficiente a referência que lhes é feita pelo n.º 2. A não inclusão dos responsáveis de entre os devedores origi-

(9) A terminologia não é uniforme na doutrina em geral: em Espanha também se defende que pode ser designado indiferentemente como sujeito passivo aquele que realizou o pressuposto do facto tributário, ou contribuinte, quando, além de realizar o referido pressuposto, assume a posição de devedor perante a Administração: JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ MARIA TEJERIZO LOPEZ, *Curso...* cit, p. 304.

(10) No sentido de diferenciar entre contribuinte e responsável, embora a propósito do CPCI, e não do CPT actualmente em vigor, v. *Acórdão do STA de 24 de Abril de 1990*, rec. n.º 12124, Secção de Contencioso Tributário, Acórdãos Doutriniais do STA, n.º 355, pp. 864 e 865.

nários permite aproximar esta norma da norma análoga do CPCI (artº 146º do CPCI); mas já quanto aos substitutos, entendemos que, em bom rigor, são também devedores não originários, com base no critério da capacidade contributiva ⁽¹¹⁾. No entanto, o entendimento que tem sido dado ao artº 239º nº 1 do CPT é o de contrapor devedor originário ao responsável subsidiário. Uma vez que o substituto pode, em alguns casos, ser executado em primeiro lugar (como veremos adiante), ele é para efeitos do artº 239º nº 1 do CPT, um devedor originário.

O artº 20º do CIRS considera o substituto como devedor principal do imposto, mas essa noção não coincide com a de devedor originário, a qual deve ser aplicada apenas ao sujeito que realiza os pressupostos do facto tributário. Refira-se ainda o artº 241º do CPT, o qual estabelece a responsabilidade de cada herdeiro, sendo criticável que o legislador tenha utilizado a designação de responsabilidade para uma situação de sucessão nas dívidas fiscais.

Desta breve referência a algumas disposições do Código de Processo Tributário, pode-se concluir que existe alguma hesitação e falta de rigor do legislador, especialmente quanto aos conceitos de devedor e de responsável, embora o Código seja claro quanto à inclusão dos substitutos e dos responsáveis nas categorias de sujeito passivo e de contribuinte ⁽¹²⁾.

A inequívoca opção do legislador quanto a este aspecto é muito relevante, pois, pelo facto de serem sujeitos passivos, aos responsáveis e substitutos é atribuída legitimidade para intervir no processo judicial tributário e no processo administrativo tributário (artºs 37º c), 38º, 11º nº 2 e 152º do CPT).

Já na vigência do actual Código, Soares Martinez considera que o sujeito a quem é juridicamente exigível a prestação de imposto é contribuinte, devedor e sujeito passivo, não existindo nenhuma diferença entre estas três categorias ⁽¹³⁾, posição com a qual concordamos inteiramente. Ainda segundo o mesmo autor, o substituto e o responsável também são sujeitos passivos, contribuintes e devedores – mas devedores não originários ⁽¹⁴⁾, o que já é discutível face ao artº 239º nº 1 do CPT ⁽¹⁵⁾.

⁽¹¹⁾ Seguimos o entendimento de SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 249.

⁽¹²⁾ Cf., ainda na vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artº 12.º do mesmo código permitia retirar a mesma conclusão, embora apenas se referisse à «legitimidade para intervir como partes nos processos das contribuições e impostos»: v. *Acórdão do STA de 24 de Abril de 1990*, rec. nº 12124, Secção do Contencioso Tributário, Acórdãos Doutrinários do STA, nº 355, p. 864.

⁽¹³⁾ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 228.

⁽¹⁴⁾ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 228; v. do mesmo autor, em 1953, e num sentido semelhante ao actual, *Da Personalidade jurídica tributária*, Coimbra, 1953, pp. 348 ss...

⁽¹⁵⁾ Como nos fez notar o Dr. Nuno Sá Gomes, durante a apresentação e discussão oral deste trabalho.

A mencionada consideração dos substitutos e dos responsáveis como sujeitos passivos e contribuintes, que resulta da nossa lei, não é uma solução universal, existindo uma generalizada indefinição doutrinária, jurisprudencial e legal em torno desta questão, que podemos ilustrar, também de forma resumida, com os exemplos espanhol, italiano e alemão.

Assim, segundo o artº 30º da Ley General Tributaria espanhola, é sujeito passivo «a pessoa natural ou jurídica que segundo a lei é obrigada ao cumprimento das prestações tributárias, seja como contribuinte ou substituta do mesmo» ⁽¹⁶⁾; e, segundo o artº 37º da LGT «a lei poderá declarar responsáveis da dívida tributária, junto aos sujeitos passivos, outras pessoas solidária ou subsidiariamente» ⁽¹⁷⁾. Ou seja, segundo a lei espanhola, há «obrigados ou devedores tributários», como por ex. os responsáveis, que não são sujeitos passivos, e, ao contrário do que acontece na lei portuguesa, o contribuinte distingue-se do substituto, ambos fazendo parte de uma categoria comum: o sujeito passivo. O responsável será um terceiro que se coloca junto ao sujeito passivo, mas que não o afasta, não sendo um sujeito do imposto, pois responde por uma dívida alheia e apenas está sujeito às prestações materiais do imposto, solidária ou subsidiariamente ⁽¹⁸⁾. Esta opinião, embora maioritária na doutrina, é contrariada por outros autores que consideram que, apesar de o artº 30º não referir o responsável, este é também um sujeito passivo ⁽¹⁹⁾. O Regulamento General de Recaudacion de 1990 procede a uma diferente enumeração dos sujeitos tributários, designando-os de obrigados tributários: são devedores principais os sujeitos passivos (contribuintes ou substitutos), os sujeitos que efectuem retenções por conta e os sujeitos infractores, pelas sanções pecuniárias devidas; e são obrigados, no caso de os anteriores não paga-

⁽¹⁶⁾ V. JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ MARIA TEJERIZO LOPEZ, *Curso...* cit., p. 305.

⁽¹⁷⁾ V. SONSOLES MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los Responsables tributarios*, Madrid, 1994, p. 19; JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ MARIA TEJERIZO LOPEZ, *Curso...* cit., pp. 304 ss.; LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, Madrid, 1992, pp. 204-207.

⁽¹⁸⁾ JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ MARIA TEJERIZO LOPEZ, *Curso...* cit., pp. 320 e 321; MARÍA DOLORES ARIAS ABELLÁN, *Modificaciones a la Ley General tributaria en la regulación jurídica del responsable*, Civitas, REDF, 1985, nºs 47-48, pp. 417-419.

⁽¹⁹⁾ JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Los Sujetos pasivos de la obligación tributaria*, Civitas, 1991, nº 72, p. 467; LUIS M. ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, cit., pp. 26 e 27; também neste sentido, JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, *La Soggettività tributaria*, Trattato di Diritto Tributario, cit., pp. 373 e 374.

rem, os responsáveis solidários e subsidiários, os adquirentes de explorações e actividades económicas (20). As retenções por conta são diferenciadas legalmente da substituição tributária.

Por seu turno, a lei italiana não caracteriza os responsáveis, e a doutrina pronuncia-se amplamente sobre a sua qualidade ou não de sujeitos passivos. Há quem distinga os terceiros dos sujeitos passivos, entendendo por sujeitos passivos todos aqueles que têm a obrigação de pagar o imposto e que por isso têm deveres que integram a obrigação tributária e relações com ela conexa (21). Daria Coppa elabora esta construção, contrapondo os sujeitos passivos aos sujeitos cujas obrigações não implicam uma prestação pecuniária (terceiros), e cujo número aumentou consideravelmente nos últimos tempos devido à multiplicidade de deveres formais e de consequentes relações tributárias. Segundo outros autores, o terceiro deve ser definido tomando como referência a obrigação tributária e não o preenchimento da «fattispecie» que provoca a obrigação de pagar imposto (22). Por conseguinte, segundo este critério, tanto responsáveis como substitutos são sujeitos passivos.

Ao atentarmos na lei alemã, o conceito de sujeito passivo (obrigado fiscal) («Steuerpflichtiger») abrange o sujeito que realiza o facto tributário («Steuerschuldner», devedor originário para a nossa lei), o responsável («Haftungsschuldner»), o sujeito que tem a obrigação de reter e entregar o imposto ao Estado («Steuerentrichtungspflichtiger»), o sujeito que tem de entregar a declaração de imposto, o sujeito que presta uma garantia, o sujeito que tem de preencher livros e registos, ou que tem outras obrigações decorrentes das leis fiscais (para 33 (1) da AO) (23). O sujeito que tem a obrigação de reter e entregar o imposto (de liquidar o imposto de outro) é considerado pela lei alemã como sujeito passivo («Steuerpflichtiger») que cumpre a pretensão tribu-

(20) JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S, GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ MARIA TEJERIZO LOPEZ, *Curso...* cit, p. 311; para uma crítica à designação de «obrigados tributários», importada do Direito alemão, v. LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, cit., pp. 30-32.

(21) DARIA COPPA, *Gli Obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990, pp. 5, 8.

(22) ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., pp. 403-406; também neste sentido, e com a maioria da doutrina, NICOLA D'AMATI, *Derecho tributario - Teoría y crítica* (trad.), Madrid, 1989, p. 374.

(23) DIETER BIRK, *Steuerrecht I*, cit., pp. 92 ss. e 137 ss. A definição de devedor fiscal é pois complicada, existindo uma «Steuerschuldverhältnis» (para 37 (1) AO), uma «Steuerpflichtverhältnis» (para 33 (1) AO) e obrigações fiscais fora da «Steuerpflichtverhältnis» (para 33 (2) AO); DIETER BIRK, *Steuerrecht I*, cit., p. 93; KLAUS TIPKE/ H. KRUSE, *Abgabenordnung...*, cit., comentário ao para 33, p. 6; ECKHARD BAX, *Die Haftung...*, cit., pp. 26 e 27.

tária principal (24), mas não é devedor originário (não é «Steuerschuldner»: cf. para 43 da AO). Por conseguinte, embora cumpra obrigações respeitantes a uma situação estranha (de outrem), e por isso seja também designado como um terceiro que tem de liquidar o imposto por conta do devedor originário (cf. para 33 (1) da AO e para 43 (2) da AO) (25), enquanto participante de uma relação obrigacional fiscal, distingue-se dos terceiros (para 33 (2) da AO) (26) (27).

Ou seja, o sujeito passivo (ou obrigado fiscal) («Steuerpflichtiger») será a pessoa sobre quem recaem direitos e deveres fiscais, e participante, pelo menos potencial, de uma relação obrigacional fiscal (28).

Refira-se ainda que o conceito mais abrangente, no Código alemão, é o de relação jurídica tributária, onde se incluem a pretensão fiscal, a pretensão de indemnização, a pretensão de responsabilidade, a pretensão de um dever acessório, a pretensão de reembolso, bem como as pretensões previstas em cada uma das lei tributárias (para 37 da AO).

2. O substituto tributário e a retenção na fonte

2.1. Conceito de substituição tributária

A retenção na fonte aparece como um novo sistema de liquidação do imposto na Grã-Bretanha, no início do séc. XIX («stoppage at source»), relacionado com a introdução do imposto sobre o rendimento, e foi generalizado após a segunda Grande Guerra o método designado por «Pay-as-you-earn» (29). A

(24) KLAUS TIPKE/J. LANG, *Steuerrecht*, cit., p. 126; ECKHARD BAX, *Die Haftung...*, cit., p. 27.

(25) Apesar de não utilizarem as mesmas expressões, ambas as disposições (para 33 (1) AO e para 43 (2) AO) querem dizer o mesmo: KLAUS TIPKE, W. KRUSE, *Abgabenordnung...* cit, comentário ao para 33, pp. 7 e 8.

(26) A relação obrigacional fiscal é por isso integrante da relação jurídica fiscal: v., por ex., KLAUS TIPKE/J. LANG, *Steuerrecht...*, cit., p. 126.

(27) Segundo o para 33 (2) AO, «não é sujeito passivo quem, num assunto fiscal alheio, tem de dar informações, apresentar documentos, fazer um relatório pericial ou autorizar a entrada em propriedades, domínios negociais e empresas».

(28) Embora a lei apenas acentue os deveres fiscais: KLAUS TIPKE/ W. KRUSE, *Abgabenordnung...* cit, comentário ao para 33, pp.6 e 9. O responsável intervém nesta relação obrigacional tributária: ALBERT BEERMANN, *BFH - Rechtsprechung zur Lohnsteuerhaftung nach para 69 AO*, FR, 1992, nº 8, p. 262.

(29) Sobre o sistema PAYE e os custos advenientes para os trabalhadores e empregadores, v. CEDRIC SANDFORD, MICHAEL GODWIN E PETER HARDWICK, *Administrative*

este novo sistema são atribuídas muitas vantagens, designadamente, por facilitar a cobrança do imposto, antecipar a entrada das receitas no Estado, reduzir os comportamentos de evasão fiscal, e, do ponto de vista do devedor originário, diminuir-lhe os esforços fiscais ⁽³⁰⁾.

Antes de averiguarmos se a retenção na fonte se reconduz à figura da substituição tributária, diga-se, desde já, que o pagamento (ou a declaração e entrega) total ou parcial do imposto por uma pessoa que não preenche os pressupostos tributários, no lugar de outra, e após dedução do respectivo montante, apresentou-se sob a forma de diferentes modalidades à medida que foi sendo introduzida noutros países europeus ⁽³¹⁾ ⁽³²⁾.

A retenção significa ainda, a intervenção de entidades privadas no procedimento de liquidação tributária ⁽³³⁾. Na Itália, por ex., foi introduzida em 1866 a retenção directa («ritenuta diretta») e posteriormente a tributação mediante regresso («tassazione mediante di rivalsa») ⁽³⁴⁾. Para além destas duas modalidades, foram posteriormente introduzidas em Itália, a retenção directa por conta e a retenção por conta. Diga-se resumidamente ⁽³⁵⁾, que a estrutura da retenção directa é bastante simples, pois implica uma relação entre o credor do imposto e o contribuinte, o que pressupõe a existência de um débito extra-fiscal do primeiro para com este (por exemplo, juros de

and compliance costs of taxation, Fersfield, Peerymead, 1989, pp. 64 ss.; v. também ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Milano, 1993, pp. 13-15. Ainda assim, é possível encontrar antecedentes à retenção na fonte: por exemplo, em Itália, no século XVI, sob a forma de "retenção directa" dos impostos sobre a riqueza móvel (em que os pagamentos feitos pelos sujeitos activos do imposto são retidos na fonte): ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria...*, cit., p. 16, nota 11.

⁽³⁰⁾ J.J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, 1984, pp. 317-319; LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, pp. 261 ss.; MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ, *La Retención a cuenta en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, 1996, pp. 125-133; ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...* cit., p. 426.

⁽³¹⁾ ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria...* cit., p. 14.

⁽³²⁾ Para uma perspectiva de Direito comparado, v. H.W.KRUSE, *Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht – zugleich Rechtfertigung des Themas*, Grundfragen des Lohnsteuerrechts (hrsg. STOLTERFOHT), Köln, 1986, p. 8. Segundo o autor, o procedimento relativo à tributação do rendimento de trabalho é influenciado pelo regime alemão na Itália, Luxemburgo, Holanda e Áustria (p. 9).

⁽³³⁾ Acerca do problema da liquidação tributária através de entidades privadas, CHRISTOPH TRZASKALIK, *Die Steuererhebungspflichten Privater*, Steuerrecht und Verfassungsrecht (org. FRIAUF), 1989, pp. 158 ss..

⁽³⁴⁾ Sobre o aparecimento destas figuras, seu regime e a discussão acerca da natureza jurídica, ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria...*, cit., pp. 16 ss..

⁽³⁵⁾ Sobre este assunto, ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria...*, cit., pp. 16-21.

dívida pública). Na retenção mediante regresso, a lei indica como contribuinte o devedor da prestação, e obrigado à retenção, e não o credor da prestação. Foi a propósito da retenção mediante regresso que surgiu o instituto da substituição. A retenção directa por conta e a retenção por conta introduzem como dado novo a necessidade de um acerto na liquidação anual, e, dogmaticamente, permitem questionar a identificação destas modalidades com a substituição.

Em Espanha também é feita uma distinção entre a retenção directa, indirecta e por conta ⁽³⁶⁾. O significado da retenção directa espanhola não difere do que lhe é atribuído em Itália, sendo a retenção indirecta, uma retenção definitiva, em que a obrigação tributária já nasceu, é liquidada e exigível. Finalmente, no caso da retenção na fonte, entende-se que ainda não se produziu o nascimento da obrigação tributária.

Como assinalámos, a substituição tributária, definida pelas leis espanhola e italiana como a obrigação de pagamento do imposto que recai sobre um sujeito (o substituto) em lugar de outro que preenche os pressupostos do facto tributário (o substituído) ⁽³⁷⁾, tem dado origem a discussões relativas ao enquadramento de determinadas configurações legais nesta definição.

Desde o regime legal da substituição tributária de 1958, discute-se em Itália se a retenção definitiva e a retenção por conta constituem situações de substituição tributária, se sujeito passivo é o substituto, o substituído ou ambos e se o direito (ou obrigação) de regresso tem natureza privatística ou de Direito Público ⁽³⁸⁾. Com efeito, o aparecimento da figura da retenção definitiva, em que o devedor originário pode ser chamado ao pagamento caso não tenham sido feitas as retenções legalmente exigidas ⁽³⁹⁾, e, especialmente, o

⁽³⁶⁾ LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, cit., pp. 231 ss.; MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ, *La Retención...*, cit., pp. 24, 25 e 27 ss.; também se distingue entre substituição com retenção e sem retenção: ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE, *Derecho tributario...*, cit., pp. 237-242.

⁽³⁷⁾ Segundo as leis italianas de 1958 e de 1973 (esta em vigor), a substituição ocorre ainda que a retenção seja a título de pagamento por conta.

⁽³⁸⁾ V. ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria...*, cit., por ex., pp. 161 ss. e 188 ss.; ENRICO DE MITA, *Sostituzione tributaria*, Novissimo Digesto Italiano, vol. XVII, Torino, p. 999. Outra discussão disse respeito à estrutura da substituição tributária, tendo alguns autores reconduzido a figura a esquemas originários do Direito Civil (forma especial de execução em relação a terceiros, representação «ex lege» mas de Direito Público, instituto da substituição, subrogação na relação da dívida, cessão de crédito) v., para uma exposição crítica destas teorias, BENEDETTO COCIVERA, *Il Sostituto d'imposta*, Riv. di Diritto Fin. e Scienza delle Fin., vol. XVIII, 1959, parte I, pp. 338-348.

⁽³⁹⁾ Mas esta situação era entendida por alguns, como por ex. por Tesouro, como patoló-

aparecimento da figura da retenção por conta, em que o devedor originário mantém a obrigação de declarar no fim de cada ano fiscal o montante global auferido, ficando obrigado a pagar um montante acrescido ao retido, ou a ser reembolsado, abalaram a concepção referida de substituição tributária (obrigação de pagamento de um sujeito em lugar de outro) ⁽⁴⁰⁾.

Em todo o caso, a discussão em torno do regime legal de 1958, tendo sempre por referência o conceito de substituição, centrou-se na questão de saber quem era sujeito passivo na retenção a título definitivo [ou substituição propriamente dita ⁽⁴¹⁾], e grande parte da doutrina – a chamada doutrina da unicidade da relação – considerou que o único sujeito passivo legalmente consagrado era o substituto, existindo uma norma principal da qual derivava a relação tributária «normal», e outra norma secundária, que operava um desvio no processo de imputação da obrigação tributária, não cabendo nesta construção a figura da retenção por conta, porque a relação entre o substituto e o Estado aparece junto da relação do substituído e não em lugar dela (substituição imprópria) ⁽⁴²⁾. São os autores da unicidade da relação que vêm estabelecer cuidadosamente as diferenças entre o regime de «substituição propriamente dita» e o regime da retenção por conta ou «substituição imprópria» ⁽⁴³⁾.

Em contrapartida, a doutrina da duplicidade de relações ⁽⁴⁴⁾ dava relevância à existência de duas relações obrigacionais tributárias, uma a cargo do

gica, e por isso não alterava o papel irrelevante do substituído: JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN, *La Sustitución...*, cit., p. 379; para uma resenha da discussão em Itália e em Espanha, LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, cit., pp. 164-168.

⁽⁴⁰⁾ ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria...*, cit., pp. 174 ss..

⁽⁴¹⁾ JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN, *La Sustitución tributaria en el ordenamiento jurídico italiano*, Civitas, REDF, 1993, n° 73, p. 376; utiliza-se também a designação de impostos substitutivos: idem, p. 387; CARLO BAFILE, *Sostituzione tributaria*, Novissimo Digesto Italiano, Appendice, vol. VII, Torino, p. 472.

⁽⁴²⁾ Por exemplo, Allorio, De Mita, Berliri, Fantozzi, Alessi, Stammati, Giannini, Tesauro, Parlato. V. ENRICO DE MITA, *Sostituzione tributaria*, cit., pp. 999 e 1000; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 1956, pp. 107-112; AUGUSTO FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, pp. 247-250; ANDREA PARLATO, *Il Sostituto d'imposta*, Padova, 1969, p. 132 ss.; *Il Responsabile...*, cit., pp. 428-429 e 445; também segundo o autor, a figura da retenção está mais próxima da responsabilidade do que da substituição.

Para uma panorâmica sobre os autores defensores desta doutrina e citando a esse propósito Parlato, v. ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria...*, cit., pp. 168-172; JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN, *La Sustitución...*, cit., p. 389 e v. também, a propósito do assunto, pp. 372 ss, 376 ss., 385.

⁽⁴³⁾ JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN, *La Sustitución...*, cit., pp. 385 ss..

⁽⁴⁴⁾ Bettí, D'Albergo, D'Amati, Maffezzoni, Cocivera, Russo, Potito, Bafile, entre outros.

substituto e outra do substituído, e portanto, segundo esta doutrina, não só o substituído é um verdadeiro sujeito passivo, como não são apontadas grandes diferenças entre a retenção definitiva e a retenção por conta ⁽⁴⁵⁾.

Se esta discussão continha em si mesma a crise do conceito originário de substituição tributária, é especialmente a partir da reforma de 1973, em que a retenção por conta é generalizada e os casos de retenção definitiva passam a ser escassos, que o substituído é considerado como um sujeito passivo, sendo por vezes relegada para segundo plano a função do sujeito obrigado à retenção, independentemente de a doutrina e a jurisprudência reconduzirem as retenções definitivas à «verdadeira» substituição tributária ⁽⁴⁶⁾. À retenção a título definitivo é agora deixado pouco espaço de discussão, entendendo-se que deve tratar-se de uma forma de tributação excepcional, uma vez que põe em causa a progressividade do imposto, discutindo-se porém se a coobrigação do substituído, na ausência da retenção devida, configura uma situação de obrigação a título principal ou de responsabilidade fiscal ⁽⁴⁷⁾.

A lei italiana de 1973 contém uma definição de substituto respeitante aos impostos sobre o rendimento, idêntica aliás à do regime de 1958: «quem por virtude de disposições legais se encontra obrigado ao pagamento de impostos em lugar de outros, por factos ou situações a estes respeitantes e também a

⁽⁴⁵⁾ JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN, *La Sustitución...*, cit., pp. 381 ss e 392; CARLO BAFILE, por ex., em *Sostituzione tributaria*, cit., p. 473, defende que o tratamento de ambas as figuras deve ser unitário, mas lembra autores que defendiam ter apenas o substituído a qualidade de sujeito passivo (p. 474); para Cocivera, o substituído é um verdadeiro sujeito passivo, porque ao preencher o facto tributário fundamenta o nascimento e manutenção da relação obrigacional de tributação, mas o substituto é um mero auxiliar de pagamento e não um sujeito passivo, pois só intervém no momento executivo da obrigação à qual ele é estranho (BENEDETTO COCIVERA, *Il Sostituto d'imposta*, cit., pp. 348-353); Potito chama a atenção para as relações existentes entre substituído e Administração, o que demonstra a sua posição de sujeito passivo a par do substituto e considera a retenção na fonte como uma manifestação típica da substituição (ENRICO POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, Enciclopedia del Diritto, vol. XLII, pp. 1227-1231); D'AMATI, *Derecho tributario...*, cit., pp. 370-37; o autor refere-se à substituição como uma forma de parasubjetividade tributária, considerando que o substituto não é um verdadeiro sujeito do imposto; PASCUALE RUSSO, *Lezioni di Diritto tributario, Parte generale. I*, 1992, Milano, pp. 175-188.

⁽⁴⁶⁾ CARLO BAFILE, *Sostituzione tributaria*, cit., pp. 473 e 474 (e independentemente de o substituto ser considerado um sujeito passivo e não um terceiro); ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria...*, cit., p. 175. V. infra a discussão sobre o art.º 15.º n.ºs 2 e 3 CPT.

⁽⁴⁷⁾ Para Russo e Bafile, o devedor originário é neste caso um obrigado fiscal a pleno título, enquanto para Lupi o substituído é sempre obrigado principal e para Fantozzi, a referida hipótese implica uma situação de responsabilidade fiscal (ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria...*, cit., p. 183).

título de pagamento por conta, deve exercer a repercussão se não se estabeleceu expressamente outra coisa» (48).

A doutrina e jurisprudência italianas mais difundidas actualmente, entendem que a retenção por conta não reproduz integralmente a substituição tributária propriamente dita, mas utilizam as expressões substituto e substituído (49).

Mas essa não é a opinião de outros autores (50), que entendem dever dar-se um tratamento unitário aos dois tipos de retenção e que por isso dão uma definição alargada de substituição tributária, considerando mesmo que a verdadeira substituição está consagrada na retenção por conta, porque é respeitada a capacidade contributiva: assim, ocorre uma situação de substituição «quando existe um sujeito passivo que sem ser o contribuinte, deve cumprir uma obrigação em lugar deste, no todo ou em parte», não sendo necessária uma «modificação da posição devedora do contribuinte», «nem que seja excluída a sua subjectividade passiva» (51).

Em Espanha encontramos, actualmente, a mesma discussão acerca da eventual identificação da retenção na fonte com a substituição tributária.

De acordo com a lei espanhola, é substituto «aquele que por imposição legal está obrigado a cumprir as obrigações formais e materiais da obrigação tributária, em lugar do contribuinte», afastando-o da relação tributária, e ficando como o único obrigado perante a Administração (52).

Podem resumir-se as opiniões da doutrina entre os que identificam a retenção com a substituição (53), os que enquadram os deveres de retenção e pagamento como deveres de colaboração (54), e os que negam tratar-se de

(48) V. JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN, *La Sustitución...* cit., p. 372.

(49) É essa a interpretação de JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN, *La Sustitución...*, cit., p. 392.

(50) Destaque-se CARLO BAFILE, *Sostituzione tributaria*, cit., p. 473.

(51) CARLO BAFILE, *Sostituzione tributaria*, cit., p. 473.

(52) JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ MARIA TEJERIZO LOPEZ, *Curso...* cit., p. 307.

(53) Entre os autores espanhóis, consideram que o sujeito obrigado à retenção por conta é um substituto, LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, pp. 291 ss.; JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Los Sujetos pasivos...*, cit., pp. 465-466. Para além destes autores, também MATÍAS CORTÉS, ELYZALDE Y AYMERICH, COLLADO YURRITA, têm o mesmo entendimento: v., embora a autora tenha opinião contrária, MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ, *La retención...*, cit., pp. 178 ss.; a jurisprudência também começou a pronunciar-se a favor da identificação entre retenção e substituição (sentença da Audiência Territorial de Valladolid, de 21.3.1985: LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, cit., pp. 291ss).

(54) FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, 1993, pp. 251-254. V. sobre esta concepção e para a respectiva crítica, MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ, *La Retención...*, pp. 191-194.

uma situação de substituição, alguns dos quais considerando que o sujeito obrigado à retenção é sujeito passivo da relação obrigacional de retenção (55).

Refira-se, ainda, que a legislação espanhola relativa à retenção por conta dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e das sociedades foi recentemente alterada (56), mas não vamos tratar aqui do novo regime, já que ele não traz novidades quanto à polémica acerca da figura da substituição tributária.

No que diz respeito à lei de processo tributário alemã, embora não contenha uma definição de substituto tributário, inclui entre os sujeitos passivos aquele que tem a obrigação de reter e entregar o imposto ao Estado, distinguindo-o porém do devedor originário (paras 33 e 43 AO) (57). A questão da retenção na fonte e da sua recondução à figura da substituição tributária não tem, contudo, sido objecto de discussão pela doutrina alemã.

Em Portugal, o Código das Execuções Fiscais de 1913 não fazia qualquer referência à substituição tributária, referência essa que já aparece no artº 12º b) do Código de Processo das Contribuições e Impostos (1963): «...os que suportam efectivamente o encargo financeiro nos casos de substituição tributária» e nos Códigos de Imposto (Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, Código do Imposto Profissional, Código do Imposto das Mais-valias) (58).

É de notar, porém, que a retenção na fonte é introduzida em alguns Códigos de imposto, ainda durante a vigência do Código das Execuções Fiscais. Com efeito, o Código do Imposto Profissional de 1944 (Decreto-lei 33735 de 26.6.1944) previa a retenção na fonte das remunerações do trabalhador assalariado, quando estes optassem por esse sistema (artº 10º); a substituição no Código da Sisa data de 24.11.1958 e o Código do Imposto de Capitais de

(55) V. MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ, *La Retención...*, pp. 178 e 195 ss. MARÍA TERESA MORIES considera que o sujeito obrigado a reter por conta é «sujeito passivo da obrigação por conta» (p. 197); segundo JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO, GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ MARIA TEJERIZO LOPEZ (*Curso...* cit., p. 307), a retenção por conta não se reconduz à figura da substituição tributária, porque embora o sujeito que efectua a retenção esteja, tal como o substituto, obrigado a reter, declarar e entregar o imposto, o contribuinte não é, neste caso, afastado da relação tributária: por isso, a introdução deste sistema nas leis de imposto sobre o rendimento, significou, quanto a estes, a eliminação da figura da substituição, passando sim a haver duas relações tributárias.

(56) V. Real Decreto 113/98, de 30 de Janeiro, *BOE de 31 de Janeiro e de 17 de Fevereiro*.

(57) JÖRG GILOY, *Nettolohnverträge und Lohnsteuerpauschalierung*, Grundfragen..., cit., pp. 213, 214.

(58) V. RÚBEN ANJOS CARVALHO e F. RODRIGUES PARDAL, *Código de Processo das Contribuições e Impostos Anotado e Comentado*, Coimbra, 1969, pp. 123-124.

1962 (Decreto-Lei 44561 de 10.9.1962) estabelecia a retenção na fonte do imposto de capitais (no caso da secção B), pelas entidades a quem incumbia o pagamento dos rendimentos (art's 40º e 42º do CIC) ⁽⁵⁹⁾.

Actualmente, a nossa lei prevê múltiplas situações de retenções na fonte, umas designadas por retenções por conta e outras que constituem retenções a título definitivo.

Os deveres de retenção do imposto sobre o rendimento e entrega à Administração Fiscal cabem às entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente e de pensões, nos termos do artº 92º do CIRS, às entidades que dispoem ou devendo dispor de contabilidade organizada, devam rendimentos de trabalho independente, rendimentos de capitais, rendimentos prediais e/ou comissões por intermediação na celebração de contratos, nos termos do artº 94º do CIRS, às entidades devedoras dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, segundo os art's 74º e 94º nº 2 do CIRS (para além de rendimentos das categorias B, E e I, e grande parte dos rendimentos de não-residentes – todos os rendimentos das categorias A, B, E, H, I), às entidades devedoras de rendimentos referidos no artº 75º do CIRC, nos termos do mesmo artigo e do artº 76º do CIRC ⁽⁶⁰⁾ ⁽⁶¹⁾.

A enumeração dos rendimentos que implicam deveres de retenção de IRS e IRC ilustram os encargos que o legislador português impõe aos devedores dos referidos rendimentos. Além do encargo decorrente do próprio dever de retenção, e ao contrário do que acontece nas outras retenções que têm carácter real, as retenções dos rendimentos de trabalho dependente e de pensões implicam encargos adicionais para a entidade pagadora, porque se exige que no montante a reter seja tida em consideração a situação pessoal do devedor originário ⁽⁶²⁾ ⁽⁶³⁾.

⁽⁵⁹⁾ V. GALHARDO SIMÕES, PINTO LOUREIRO, MANUEL PEREIRA e MARÇAL MOREIRA DE FREITAS, *Código do imposto de capitais, Anotado*, Coimbra, 1962, anotações aos art's 40.º e 42.º.

⁽⁶⁰⁾ Sobre as retenções na fonte e a substituição tributária, J.L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da obrigação tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, Lisboa, 1995, pp. 86 ss..

⁽⁶¹⁾ O nosso regime de taxas liberatórias estabelece diferentes taxas consoante o tipo de rendimentos, inclusivamente, dentro da mesma categoria de rendimentos. Na Alemanha, o tratamento diferenciado dos diferentes tipos de rendimentos de capital suscitou dúvidas sobre a sua constitucionalidade e conduziu a uma alteração legislativa no sentido do alargamento dos rendimentos de capitais sujeitos a retenção: PAUL NAENDRUP e MANFRED STEINBORN, *Die Quellensteuer und ihre Auswirkungen*, FR, 1989, nº 5, p. 126.

⁽⁶²⁾ J.L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação...*, cit., p. 87, nota 92 e p. 91.

⁽⁶³⁾ Na Alemanha, o procedimento relativo à tributação dos rendimentos de trabalho

Da conjugação do artº 10º com o artº 15º do CPT, resulta que a substituição tributária abrange, segundo o regime instituído pelo legislador português, tanto a retenção a título definitivo como a retenção por conta, e que quer substituto quer substituído são sujeitos passivos, pelo que as discussões anteriormente referidas apenas são entre nós relevantes, na medida em que permitem esclarecer algumas das opções legais quanto à responsabilidade do substituto e do substituído.

Para além das normas mencionadas, encontramos outros casos de substituição tributária no artº 7º para 3 do Código da Sisa já referido e ainda em vigor, e nos art's 96º e 97º do Regulamento do Imposto do Selo.

Diga-se ainda a finalizar que a substituição tributária, enquanto ligada à retenção na fonte, encontra o seu campo de aplicação privilegiado nos impostos sobre o rendimento ⁽⁶⁴⁾.

Quanto às discussões doutrinárias entre nós, sobre o conceito de substituto e substituído, refira-se apenas a grande influência das discussões italianas, de que é exemplo Soares Martinez, o qual, em 1953 defendeu, citando alguma doutrina alemã e italiana defensora da unicidade de relações, que o substituto era um verdadeiro sujeito passivo, não se pronunciando sobre o substituído ⁽⁶⁵⁾.

2.2. A legitimidade processual do substituto tributário

No caso dos substitutos, porque são sujeitos passivos e assumem as obrigações que lhe são inerentes, desde o início da relação tributária (dever de retenção e entrega), o objecto e fundamento da reclamação e impugnação são

dependente (sujeitos a retenção) é tão complexo e tal é a abundância de literatura sobre o assunto, que se pode falar de um Direito Fiscal do salário (Lohnsteuerrecht): JOACHIM LANG, *Die Einkünfte des Arbeitnehmers*, Grundfragen..., cit. pp. 20 e 21; WALTER DRENSECK, *Verwaltungsakte im Lohn – und Einkommensteuerverfahren*, Grundfragen..., cit., pp. 378-381 (acerca das diferenças e semelhanças entre o procedimento tributário relativo ao rendimento de trabalho dependente e ao outro rendimento).

⁽⁶⁴⁾ Segundo alguns autores, como por ex. P. Russo, trata-se mesmo de um campo de aplicação exclusivo: v. ROBERTO PIGNATONE, *Sostituzione tributaria...*, cit., p. 237; outros autores consideram que o instituto da substituição é de aplicação geral, embora os impostos directos sejam objecto privilegiado: CARLO BAFILE, *Sostituzione tributaria*, cit., p. 476.

⁽⁶⁵⁾ SOARES MARTINEZ, *Da Personalidade...*, cit., pp. 360-362. No mesmo sentido, e relegando o papel do substituído para segundo lugar, J.M. CARDOSO DA COSTA, *Curso...*, cit., pp. 295 e 296.

os mesmos para o devedor originário e para o substituto (artºs 95º, 97º, 101º nº 2, 118º e 120º do CPT), para além do regime especial estabelecido para o caso de erro na entrega do imposto superior ao retido (artº 152º do CPT) e para o caso de erro sobre os pressupostos da existência ou do quantitativo da retenção por conta (artº 153º do CPT).

3. O responsável tributário – aproximação a um conceito

Quando o legislador não faz uma opção sobre o assunto, a indagação sobre um conceito de responsável tributário passa pela tentativa de enquadrá-lo ou na categoria de sujeito passivo, ou, no outro extremo, na categoria de terceiro, ou, ainda, numa figura autónoma destas.

A categoria de sujeito passivo, por contraposição à de terceiro, foi formulada pela doutrina menos recente, tendo por referência os sujeitos que preenchem o facto tributário, mas é hoje discutível que se deva definir tal relação como aquela que emana da realização de um facto que exprime a capacidade contributiva⁽⁶⁶⁾.

No Direito italiano, o responsável é chamado, com base na lei, a responder conjuntamente com outro sujeito por uma obrigação tributária, por factos ou situações referentes a este outro, relativamente a quem se verificam os pressupostos da capacidade contributiva (v. artº 64º, nº 3, D.P.R., 29/9/73, N. 600) e tem direito de regresso para com o sujeito que preenche os pressupostos do facto tributário⁽⁶⁷⁾.

Alguma doutrina italiana distingue entre os sujeitos obrigados directamente e os sujeitos responsáveis, embora Andrea Parlato, por exemplo, questione a correcção dessa distinção, tendo em conta a natureza solidária da obrigação do responsável no Direito italiano⁶⁸. A generalidade da doutrina portuguesa, espanhola e italiana criticam o dualismo Schuld/Haftung a que fazem corresponder, respectivamente, o débito (Schuld, debitum romano) e o ser obrigado (Haftung, obligatio romana), ou a obrigação jurídica/obrigação eco-

⁽⁶⁶⁾ V. DARIA COPPA, *Gli Obblighi ...*, cit., p. 3.

⁽⁶⁷⁾ ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., pp. 394 e 409. Sobre o regresso em caso de responsabilidade do empregador, v. JOACHIM N. STOLTERFOHT, *Einwirkungen des Lohnsteuerrechts auf das Arbeitsverhältnis*, Grundfragen..., cit., pp. 205-206.

⁽⁶⁸⁾ ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., pp. 410 e 411.

nómica⁽⁶⁹⁾. Esse dualismo seria indevidamente retirado da alienabilidade do débito⁽⁷⁰⁾.

No Direito alemão, a questão não suscita controvérsia, pois a lei estabelece expressamente diversas categorias: sob a designação de «Steuerpflichtiger» o sujeito passivo, de «Steuerschuldner» o devedor originário e de «Haftungsschuldner» o responsável.

Assim, os autores alemães aceitam, sem criticar, a distinção feita pela lei fiscal entre devedor (originário) («Schuldner») e responsável («Haftungsschuldner»), apesar de, no Direito Civil, o sujeito que é obrigado ser também o sujeito que responde, e apesar de, no caso do sujeito passivo que preenche os pressupostos do facto tributário, também não haver uma cisão entre obrigação e responsabilidade⁽⁷¹⁾.

⁽⁶⁹⁾ V. ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., p. 412; SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., pp. 229 e 230; SOARES MARTINEZ explica que a doutrina dualista, recebida no Direito Fiscal, nomeadamente, por Pugliese, foi elaborada «com base no estudo das fontes de Direito das populações medievais do Norte da Europa»; segundo esses estudos, dissociavam-se as relações obrigacionais em dois vínculos, um pessoal e outro patrimonial. Ao primeiro correspondia a «Schuld» ou «debitum», e ao segundo, a «Haftung» ou «obligatio». No entanto, na p. 28, o autor começa por referir uma distinção entre sujeito passivo, contribuinte e devedor, sendo o último, aquele sobre quem recai o dever de prestar (ou seja «Haftung» ou «obligatio» e não «debitum»). No quadro da indefinição generalizada de termos, parece-nos existir alguma confusão na doutrina acerca da tradução e correspondência dos termos Schuld e Haftung para o designado devedor de imposto; v. ainda, SOARES MARTINEZ, *Da Personalidade...*, cit., pp. 339-343; e do autor, *A Obrigação tributária*, CTF, vol. IX, 1963, pp. 673-678. V. ainda ARMINDO MONTEIRO, *Direito Fiscal*, cit., vol. III, pp. 44 e ss: o autor refere a influência da doutrina alemã no Regulamento de 23 de Dezembro de 1899, diploma fundamental do regime da Sisa e do impostos sobre Doações e Sucessões: segundo o art.º 121.º, «a obrigação de pagar a contribuição de registo, bem como as dívidas dela provenientes, prescrevem pelo lapso exigido pelo artigo 535.º do Código Civil, para as obrigações civis» (p. 49). A distinção entre dívida e obrigação foi feita nos seguintes termos, pelo despacho do Ministro das Finanças, de 13.6.1936: «a dívida provém da liquidação do imposto e surge depois da obrigação do imposto» (p. 49).

⁽⁷⁰⁾ ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., p. 412: o devedor seria aquele que, em definitivo, sofre uma diminuição patrimonial, enquanto o responsável teria uma obrigação de pagamento de imposto; é por isso sujeito passivo, mas sem existir nenhuma relação de débito; v. ainda, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., pp. 228 e 229.

⁽⁷¹⁾ V. WALTER SCHICK, *Steuerschuld und Steuerhaftung im Lohnsteuerverfahren*, BB, 1983, nº 17, p. 1043; ECKHARD BAX, *Die Haftung...*, cit., pp. 24, 26 e 27; KLAUS TIPKE/ W. KRUSE, *Abgabenordnung...*, cit., comentários ao para.vor 69 Tz 3, pp. 4 e 5. Embora no Direito Civil haja excepções: é o caso da responsabilidade objectiva; JÜRGEN GUTH/RAINER LING, *Steuerrechtliche Haftung*, Tübingen, 1982, pp. 1 e 2; HEINZ MÖSBAUER, *Die Haftung für die Steuerschuld*, Köln, Berlin, Bonn, München, 1990, pp. 6 a 9. No entanto, e como refere por exemplo MÖSBAUER, o conceito de responsabilidade é utilizado,

A responsabilidade não é um conceito específico do Direito Fiscal, mas importado do Direito Civil ⁽⁷²⁾, e no entanto o seu significado deve ser procurado autonomamente na teleologia, função e linguagem do Direito Fiscal: à responsabilidade tributária corresponde uma pretensão de Direito Público ⁽⁷³⁾ e aquela constitui um meio de garantia de pagamento da dívida de imposto ⁽⁷⁴⁾.

3.1. O conceito de responsável tributário no ordenamento português

No nosso ordenamento não se encontra uma definição de responsável tributário, limitando-se o Código de Processo Tributário a dizer que o responsável é sujeito passivo, estando as situações de responsabilidade previstas nesse mesmo Código e nas leis de imposto e assentando em situações de facto muito diferentes ⁽⁷⁵⁾.

na ciência jurídica, no sentido de obrigação e de dever; no final dos anos vinte, discutia-se na Alemanha, se o conceito de responsabilidade teria um significado único ou múltiplo no Direito Fiscal. Actualmente, se o conceito de responsabilidade fiscal significa o dever de cumprir uma obrigação, tal como nos outros ramos de Direito, ela distingue-se da obrigação do devedor originário (Schuldner) porque ocorre depois de iniciado o processo de execução: idem, pp. 7 e 8 (e resulta da violação culposa de um dever fiscal).

⁽⁷²⁾ JÜRGEN GUTH/RAINER LING, *Steuerrechtliche Haftung*, cit., pp. 1 e 2.

⁽⁷³⁾ ECKHARD BAX, *Die Haftung...*, cit., pp. 23 e 255; JÜRGEN GUTH/RAINER LING, *Steuerrechtliche Haftung*, cit., p. 2; HEINZ MÖSBAUER, *Zur steuerrechtlichen Haftung der gesetzlichen Vertreter, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigten*, DStR, 1982, nº 5, p. 123.

⁽⁷⁴⁾ Sobre o desenvolvimento do instituto da responsabilidade fiscal na Alemanha, com autonomia relativamente à relação obrigacional tributária e com funções de garantia, v. as referências feitas por JOACHIM LANG, *Das neue Lohnsteuerrecht*, StuW, 1975, nº 2, p. 130.

⁽⁷⁵⁾ V. os exemplos históricos do Código das Execuções Fiscais aprovado pelo Decreto (governamental) nº 82, de 23 de Agosto de 1913, dados por Armindo Monteiro: o art.º 107.º determinava que «Nos casos em que haja mais de um responsável não solidário pelo pagamento da importância dum conhecimento, o secretário de Finanças, verificado o facto, fará no processo de execução a desgrinça da parte que a cada um deles pertence pagar, sendo as custas e selo rateados proporcionalmente (...);» o art.º 104.º do mesmo Código estabelecia que «Os proprietários são responsáveis pelas colectas da contribuição predial que não possam ser cobradas dos respectivos arrendatários por insolvência dos mesmos»: trata-se de verdadeiras situações de responsabilidade tributária subsidiária, pois são chamadas «ao cumprimento da obrigação outras entidades depois de executados os bens do devedor e de provada a sua insuficiência» (*Direito Fiscal...*, cit., vol. III, pp. 310 e 311); o art.º 1.º do decreto 17730 estabelecia um regime de responsabilidade solidária quanto aos gerentes e administradores, e o art.º 71.º do Decreto 16731 de 13 de Abril de 1929, responsabilizava as empresas pelo imposto profissional.

Além do mais, em qualquer das situações previstas, o responsável é um sujeito passivo que é chamado a pagar uma dívida de outrem (art.º 11.º nº 1 do CPT) ⁽⁷⁶⁾, no sentido em que os pressupostos do facto tributário não ocorrem relativamente a ele, mas sim os pressupostos da responsabilidade, o que significa que as obrigações derivadas da lei para o devedor originário e para o responsável, assentam em pressupostos distintos.

Embora possa ser utilizada pelo legislador em muitos sentidos, a responsabilidade tributária deve ser distinguida das situações que implicam uma obrigação fiscal por dívida própria, de forma que o responsável distingue-se do devedor originário ⁽⁷⁷⁾, e a designação deve ser utilizada, no Direito Fiscal, no sentido estrito. O legislador não é na verdade muito rigoroso quanto à utilização do termo responsável, cabendo ao intérprete diferenciar entre responsabilidade (por dívida de outrem) e dívida fiscal própria ⁽⁷⁸⁾. Por exemplo, no art.º 12.º do CPT, o legislador, importando o conceito de «responsabilidade limitada» do Direito Comercial, confunde a obrigação fiscal do estabelecimento individual de responsabilidade limitada, por dívida própria (o EIRL é sujeito passivo de IRS), com a responsabilidade tributária subsidiária (em caso de falência por causa relacionada com a actividade do seu titular) do titular do EIRL. No art.º 241.º do CPT, sob a designação de «responsabilidade de cada herdeiro» regulam-se situações de sucessão tributária». No art.º 15.º do CPT, que adiante analisaremos, utiliza-se, em certos casos, o termo responsabilidade de forma indevida.

Se quisermos avançar com um conceito de responsável aplicável em qualquer dos ordenamentos estudados, podemos dizer que o responsável é um sujeito passivo obrigado ao pagamento da dívida de imposto, cujos pressupostos tributários se verificam relativamente a um devedor originário, e essa res-

⁽⁷⁶⁾ No mesmo sentido, a propósito do Direito alemão: ECKHARD BAX, *Die Haftung...*, cit., p. 19; ALBERT BEERMANN, *BFH - Rechtsprechung...*, cit., FR, 1992, nº 8, p. 262; DIETER BIRK, *Steuerrecht I*, cit., p. 137; RAYMOND HALACZINSKY, *Die Haftung im Steuerrecht*, Berlin, 1978, p. 21.

⁽⁷⁷⁾ Para o Direito alemão, ECKHARD BAX, *Die Haftung...*, cit., p. 28; JÜRGEN GUTH/RAINER LING, *Steuerrechtliche Haftung*, cit., p. 2; HEINZ MÖSBAUER, *Die Haftung...*, cit., p. 9; *Haftung im Steuerrecht*, DB, 1983, n.º 36, p. 1893; *Zur steuerrechtlichen Haftung ... cit.*, p. 123; WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., p. 1043. Em todo o caso, o devedor originário pode ser, em certas circunstâncias, responsável, como estabelece o para 42 d), 4,2, EStG, ao qual faremos referência. Contra este entendimento que distingue a dívida própria de uma dívida alheia, v. SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 229.

⁽⁷⁸⁾ V. ECKHARD BAX, *Die Haftung...*, cit., pp. 29 e 254; ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., p. 419: também na Alemanha e na Itália, essa confusão ocorre.

ponsabilidade resulta normalmente do incumprimento culposo de deveres fiscais determinados por lei, sendo-lhe atribuído direito de regresso ⁽⁷⁹⁾.

3.2. As situações de responsabilidade tributária no ordenamento português

Ao procurarmos, no Código de Processo Tributário, normas que estabeleçam um regime de responsabilidade tributária, encontramos sistematizadas na secção II (Dos sujeitos e responsáveis tributários) do capítulo II (Das relações tributárias) do título I (Do ordenamento processual tributário) diferentes situações ⁽⁸⁰⁾: os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativamente ao período de exercício do seu cargo (...) – artº 13º nº 1 do CPT; a responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas, nas sociedades em que os houver (...) – artº 13º nº 2 do CPT; na liquidação de qualquer sociedade começarão os liquidatários por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias devidas (artº 14º nº 1) ⁽⁸¹⁾; a responsabilidade prevista neste artigo era extensiva, nos mesmos termos, ao administrador da massa falida (artº 14º nº 3), antes da redacção dada pelo Decreto-lei 132/93 de 23 de Abril ⁽⁸²⁾. Os

⁽⁷⁹⁾ V., por todos, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 25; MANUEL PIRES, *Direito Fiscal*, Lisboa, 1980/81, pp. 325-327; CARDOSO DA COSTA, *Curso...*, cit., pp. 296-297; ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., p. 411; HEINZ MÖSBAUER, *Die Haftung...*, cit., pp. 6-9; ECKHARD BAX, *Die Haftung...*, cit., p. 28.

⁽⁸⁰⁾ O Regulamento da Contribuição Industrial (Decreto de 16.7.1896) estabelecia a responsabilidade dos logistas e chefes de estabelecimentos fabris ou comerciais, ou companhias anónimas de qualquer espécie, pelas colectas dos seus empregados, caixeiros e mestres de oficinas quando não fossem pagas nos prazos da lei, bem como dos empresários de espectáculos públicos pelas colectas dos seus artistas quando estes não pagassem nos prazos da lei (artº 12º para 1 e 2), embora não estabelecesse um mecanismo de substituição.

⁽⁸¹⁾ Cf. uma norma semelhante na lei italiana: NICOLA D'AMATI, *Derecho Tributario...*, cit., p. 383.

⁽⁸²⁾ Cf. uma norma semelhante na lei espanhola, embora estabeleça apenas uma responsabilidade subsidiária (artº 40º nº 2 LGT): responsabilidade subsidiária «de los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y entidades em general, por las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos anteriores a estas situaciones, siempre que por negligencia ou mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las mismas».

casos de responsabilidade mencionados configuram situações de responsabilidade subsidiária em relação ao devedor originário e apenas de responsabilidade solidária entre os responsáveis em sentido estrito, pelo que não se coloca, na realidade, a questão de saber quando é que os responsáveis solidários podem ser chamados à execução, uma vez que se aplica o regime do artº 239º nº 2 do CPT que estabelece os trâmites do chamamento dos responsáveis subsidiários.

Na mesma secção II do capítulo II do título I, está regulada a responsabilidade em caso de substituição tributária (artº 15º do CPT), onde não se faz qualquer referência à solidariedade, mas, como veremos, também nem sempre se estabelece um regime de subsidiariedade.

Na secção III (Da legitimidade) do capítulo I (Disposições gerais) do título V (Do processo de execução fiscal) encontramos a responsabilidade de terceiros no caso de se tratar de uma dívida com privilégio sobre bens que se tenham transmitido a terceiros, desde que não existam bens do devedor originário ou sejam insuficientes (artº 243º do CPT) ⁽⁸³⁾; esta responsabilidade, limitada aos bens transmitidos, está relacionada com um privilégio legal da administração sobre certos bens e não com alguma relação especial entre a possibilidade de colecta do rendimento do devedor originário e o responsável, como acontece nos casos anteriores. Também nesta secção se estabelece a responsabilidade de escrivães e demais funcionários que intervierem no processo e que tenham praticado actos dolosos conducentes à impossibilidade de cobrança da colecta (artº 247º do CPT): cf. artº 108º nº 3 (secção III, capítulo VII, título I).

Para além das normas do Código de Processo Tributário, outros Códigos de imposto contêm disposições relativas à responsabilidade. É o caso do artº 96º do CIRS, onde se estabelece a responsabilidade de entidades devedoras de certos rendimentos sujeitos a retenção por conta (cf. artº 92º do CIRS) e do artº 91º do CIRC, que regula a responsabilidade das retenções a título definitivo e por conta. O Regulamento do Imposto do Selo estabelece a responsabi-

⁽⁸³⁾ Cf. artº 41º LGT que declara responsáveis os adquirentes de bens afectos por lei à dívida tributária, estando a responsabilidade limitada aos bens em causa, e em caso de a dívida não poder ser paga pelo devedor originário; no entanto, a doutrina espanhola não enquadra esta situação na responsabilidade tributária, por entender que esta é necessariamente ilimitada, considerando a situação prevista no artº 41º LGT uma garantia real de crédito: JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, cit., p. 324. Em sentido contrário, os autores alemães entendem a responsabilidade limitada como uma modalidade de responsabilidade; v., por ex., JÜRGEN GUTH/RAINER LING, *Steuerrechtliche Haftung*, cit., p. 3.

lidade tributária dos funcionários que tenham dado andamento a processos relativamente aos quais se não tenham observado as normas do Imposto de selo (art.º 230º c), f) g) e art.º 231º a), b), c), d), f) e l) do Regulamento do Imposto do Selo).

Em quase todos os casos previstos no Código de Processo Tributário, a responsabilidade assenta na existência de uma relação especial entre responsável e devedores originários, relação essa (por ex. substitutos, liquidatários de uma sociedade) que implica para os primeiros o cumprimento de deveres fiscais (retenção e entrega do imposto, dever de satisfação da dívida fiscal em primeiro lugar, aquando da liquidação de uma sociedade, etc) ⁽⁸⁴⁾, excepto no caso da responsabilidade de terceiros por bens adquiridos, relativamente aos quais existia um privilégio da administração para efeitos de cumprimento da dívida fiscal. Neste caso, a responsabilidade é limitada aos bens transmitidos. Este pressuposto comum das situações de responsabilidade – o incumprimento de determinados deveres fiscais por parte de substitutos, representantes ou terceiros – permite compatibilizá-las com a exigência constitucional da tributação segundo a capacidade económica, que, embora não esteja consagrada expressamente, decorre do art.º 104º da CRP. Por exemplo, o Tribunal Constitucional alemão considerou que a responsabilidade se justifica por constituir uma garantia de tributação regular ⁽⁸⁵⁾, e a doutrina alemã entende, a propósito do empregador, que a responsabilidade é a forma encontrada pelo legislador para garantir que este cumpra os deveres impostos por lei, podendo ser interpretada como uma forma de penalização pelo não cumprimento desses deveres fiscais ⁽⁸⁶⁾, ou apenas como o dever de responder por uma dívida alheia ⁽⁸⁷⁾.

⁽⁸⁴⁾ Cf., a propósito do Direito alemão, WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., BB, 1983, n.º 17, p. 1044.

⁽⁸⁵⁾ WALTER SCHICK, *Steuerschuld...* cit., BB, 1983, n.º 17, p. 1043.

⁽⁸⁶⁾ WALTER SCHICK, *Steuerschuld...* cit., BB, 1983, n.º 17, pp. 1043 e 1044; BRIGITTE GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., p. 152; o empregador responde pelo não cumprimento dos seus próprios deveres fiscais; ALBERT BEERMANN, *BFH – Rechtsprechung...*, cit., p. 267; HARTMUT HAHN, *Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers – Anmerkung*, BB, 1986, n.º 16, 1069 (anotação ao acórdão do BFH de 25.10.1985). V., no mesmo sentido, já em 1953, seguindo Myrbach-Rheinfeld, SOARES MARTINEZ, *Da Personalidade...*, cit., Lisboa, 1953, p. 354.

⁽⁸⁷⁾ BRIGITTE GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., p. 152; SCHMIDT/DRENSECK, *Einkommensteuergesetz Kommentar*, München, 1995, comentário ao para 42 d), ponto 2 das anotações (p.1957).

3.3. Características da responsabilidade

3.3.1. Referência à acessoriedade, responsabilidade ilimitada, responsabilidade pessoal e real

A responsabilidade caracteriza-se pela acessoriedade, porque depende da existência de uma relação tributária obrigacional principal ⁽⁸⁸⁾, característica que tanto pode coexistir com o regime de subsidiariedade como com o regime de solidariedade (ou até com uma responsabilidade primária, como a que resulta da nossa lei – art.º 15º n.ºs 1 e 3 do CPT), e significa que a extinção da relação tributária principal implica a extinção da responsabilidade, porque a sua função é garantir o cumprimento da primeira ⁽⁸⁹⁾.

A responsabilidade tributária, tal como no Direito Civil, é, em princípio, ilimitada, no sentido em que estão sujeitos a execução todos os bens do responsável; no entanto, ela pode ser limitada a determinados bens, ser limitada temporalmente, podendo também variar o grau de responsabilidade ⁽⁹⁰⁾.

A chamada responsabilidade pessoal significa que é a própria pessoa que realiza a prestação devida ou que suporta a execução fiscal nos seus bens, enquanto na responsabilidade real existe um bem especificamente afecto ao cumprimento da obrigação tributária ⁽⁹¹⁾.

A responsabilidade tributária está sujeita ao princípio da legalidade, nos termos do art.º 103º n.º 2 da CRP, mas nada impede que alguém se responsabilize por outrem com base num contrato, como prevê expressamente o Código

⁽⁸⁸⁾ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., p. 251; JOSE MARIA GARRETA SUCH, *La Responsabilidad civil...*, cit., pp. 255-258; SCHMIDT/DRENSECK, *Einkommens-teuergesetz...*, cit., comentário ao para 42 d), ponto 2 das anotações (p.1957); ECKHARD BAX, *Die Haftung...*, cit., p. 254; JÜRGEN GUTH e RAINER LING, *Steuerrechtliche Haftung*, cit., p. 4; WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., p. 1043; HEINZ MÖSBAUER, *Die Haftung...*, cit., pp. 4 e 5; do mesmo autor, *Haftung*, cit., DB, p. 1893 e, *Inanspruchnahme durch Steuerhaftungsbescheid*, DStR 1984, n.º 4, p. 95; na lei alemã, a responsabilidade só não se extingue com a extinção da relação obrigacional tributária do devedor originário, numa situação de fraude fiscal (para 370 AO) ou de simulação fiscal (para 374 AO).

⁽⁸⁹⁾ JOACHIM LANG, *Das neue Lohnsteuerrecht...*, cit., StuW, p. 131.

⁽⁹⁰⁾ ECKHARD BAX, *Die Haftung...*, cit., pp. 30 e 254; HEINZ MÖSBAUER, *Die Haftung...*, cit., pp. 13-14; RAYMOND HALACZINSKY, *Die Haftung...*, cit., p. 23.

⁽⁹¹⁾ V. JÜRGEN GUTH/RAINER LING, *Steuerrechtliche Haftung*, cit., p. 3: o autor refere a responsabilidade real por contraposição a uma responsabilidade pessoal; no primeiro caso, existe um bem que é especificamente afecto ao cumprimento da obrigação tributária, enquanto no segundo todo o património do responsável é sujeito a execução (idem, p. 3); apontando, entre outras, esta classificação, HEINZ MÖSBAUER, *Haftung im Steuerrecht*, cit., DB, pp. 1893 e 1894; e DIETER BIRK, *Steuerrecht I*, cit. pp. 138 e 139.

de processo tributário alemão (para 192 da AO) ⁽⁹²⁾. Neste caso, a pretensão só pode ser exigida ao responsável contratual através das disposições do Direito Civil, de forma que perde a natureza de uma pretensão de Direito Público ⁽⁹³⁾.

3.3.2. Responsabilidade subsidiária e responsabilidade solidária

O chamamento dos responsáveis à execução, feito pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, está regulado na secção III do capítulo I do título V, já mencionado a propósito de duas situações de responsabilidade (reversão contra terceiros adquirentes de bens e reversão da execução contra funcionários) nela previstas.

Nesta secção estabelece-se a legitimidade dos executados. Quanto aos responsáveis tributários, regulam-se os pressupostos para o chamamento dos responsáveis subsidiários (art.º 239.º do CPT) e os pressupostos e forma de chamamento quando exista pluralidade de responsáveis subsidiários (art.º 246.º do CPT).

A responsabilidade tributária é, em regra, subsidiária, salvo se a lei expressamente estabelecer o contrário (art.º 11.º n.º 1 do CPT). O n.º 2 do mesmo artigo contrapõe a solidariedade à subsidiariedade («as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar...»). Segundo o art.º 239.º n.º 2 do CPT, os responsáveis subsidiários só podem ser chamados à execução se tiver ocorrido pelo menos uma de duas circunstâncias: inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido. Não é pois necessária a declaração prévia de falência ou insolvência do devedor principal, no mesmo sentido da lei alemã, e ao contrário da lei espanhola que faz essa exigência, embora, segundo esta, o responsável subsidiário também só responda depois de executado o património do contribuinte ⁽⁹⁴⁾.

⁽⁹²⁾ Em sentido contrário, considerando que a responsabilidade tributária deve ser determinada por lei, JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ MARIA TEJERIZO LOPEZ, *Curso...* cit., p. 321.

⁽⁹³⁾ JÜRGEN GUTH/RAINER LING, *Steuerrechtliche Haftung*, cit., p. 2. É neste sentido que deve ser entendido o art.º 36.º LGT, segundo o qual, «A posição dos sujeitos passivos e demais elementos da obrigação tributária não poderão ser alterados por actos ou acordos entre os particulares. Tais actos e acordos não surtirão efeitos perante a Administração sem prejuízo das suas consequências jurídico-privadas»: LUIS M. ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, cit., pp. 21 e 22.

⁽⁹⁴⁾ JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, cit., p. 324.

O art.º 245.º do CPT, por seu turno, estabelece que no caso de substituição tributária e na falta ou insuficiência de bens do devedor, a execução reverterá contra os responsáveis subsidiários.

O Direito espanhol contém uma norma análoga ao art.º 11.º do CPT e prevê dois casos de responsabilidade solidária, um que diz respeito aos sujeitos que colaborem com o sujeito passivo no cometimento de infracções tributárias, e outro respeitante aos membros ou participantes em entidades sem personalidade jurídica reguladas no art.º 33.º da LGT ⁽⁹⁵⁾.

Uma vez que não estão reguladas as circunstâncias que podem dar origem à execução em caso de responsabilidade solidária, a doutrina espanhola entende que o responsável solidário só pode ser chamado à execução findo o período voluntário de pagamento por parte do devedor originário (designado em Espanha por contribuinte) ⁽⁹⁶⁾. Enquanto no caso da responsabilidade solidária, o responsável se coloca no mesmo plano que o devedor originário, no caso da responsabilidade subsidiária, o responsável coloca-se num plano secundário ⁽⁹⁷⁾. Mas, segundo os mesmos autores, tendo em conta a relação entre devedor originário e responsável solidário, não se deve considerar que a responsabilidade solidária seja reconduzível à figura jurídica da solidariedade ⁽⁹⁸⁾. Pode, em con-

⁽⁹⁵⁾ JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, cit., pp. 322. Mas não existem normas legais destinadas a regular a responsabilidade solidária: JOSE MARIA GARRETA SUCH, *La Responsabilidad...*, cit., pp. 259-261.

⁽⁹⁶⁾ Assim o entendem JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, cit., pp. 323, CASADO OLLERO, FALCON Y TELLA, LOZANO SERRANO e SIMÓN ACOSTA, *Cuestiones tributarias prácticas*, Madrid, 1989, pp. 158; e SONZOLES MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los Responsables...*, cit., p. 151.

⁽⁹⁷⁾ JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, cit., pp. 321.; v. a jurisprudência espanhola no mesmo sentido, ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE, *Derecho tributario - Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Madrid, 1985, pp. 255 ss..

⁽⁹⁸⁾ No entanto, este entendimento não é unânime entre os autores. A propósito do Direito espanhol, segundo JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso...*, cit., pp. 32, 325 e 326, o responsável solidário responde no mesmo plano que o contribuinte (devedor originário), no sentido em que o chamamento não requer a declaração de insolvência do contribuinte (devedor originário), mas deve seguir-se à falta de pagamento por parte deste, durante o período voluntário, apesar de a lei não se pronunciar expressamente sobre este aspecto. Outros autores, citados neste livro, consideram que o responsável subsidiário não é sujeito passivo, por responder por uma dívida alheia, mas já os responsáveis solidários são sujeitos passivos, reconduzindo desta forma a responsabilidade solidária à solidariedade e só atribuindo a função de garantia ao instituto da responsabilidade subsidiária (v. idem, p. 321, e os autores aí citados). Por outro

trapartida, afirmar-se que, quer o instituto da responsabilidade (subsidiária ou solidária), quer o instituto da solidariedade tentam garantir a obtenção de receitas fiscais, submetendo mais do que uma pessoa à obrigação de pagamento de um imposto com origem num único pressuposto de facto tributário⁽⁹⁹⁾.

A responsabilidade solidária parece ter um diferente significado entre nós. Na opinião de alguns autores, a subsidiariedade opõe-se à solidariedade apenas nas relações entre responsáveis, e, no caso de subsidiariedade, tem que se definir a quantia que cada um tem de pagar⁽¹⁰⁰⁾. Esta interpretação parece ter o apoio do artº 11º nº 2 do CPT, porque a subsidiariedade aparece contraposta à solidariedade.

Não concordamos inteiramente com esta posição. Se atentarmos nos regimes de responsabilidade dos Códigos de Processo, desde o Código de Execuções Fiscais de 1913 (cf. artºs 42 para 3, 104º e 106º), incluindo o do actual Código de Processo Tributário, poderemos concluir que, na verdade, o legislador nunca estabelece o chamamento simultâneo do contribuinte e do responsável nem atribui discricionariedade à Administração Fiscal quanto ao chamamento de um ou de outro em primeiro lugar. Não estabelece pois, o regime de solidariedade no sentido da lei espanhola, nem no sentido da lei alemã.

Mas quando o legislador estabelece a execução do património do devedor originário em primeiro lugar, e, num segundo momento, a execução dos responsáveis, estamos perante uma responsabilidade subsidiária, a qual não diz respeito às relações entre responsáveis.

Também nas situações estabelecidas por lei, a responsabilidade poderá não ser subsidiária como prevê o artº 11º nº 1 do CPT, no sentido em que, por exemplo, o património do responsável poderá ser o único objecto de execução (artº 15º nº 1 do CPT), ou poderá ser executado em primeiro lugar e o património do devedor originário em segundo (artº 15º nº 3 do CPT)⁽¹⁰¹⁾. Em qualquer caso recusamos a designação de responsabilidade originária, como

lado, a lei espanhola faz coexistir a responsabilidade solidária com o regime de conjunção (no caso de membros dos entes sem personalidade jurídica, eles respondem proporcionalmente à sua participação) (idem, pp. 322 e 323).

A respeito da responsabilidade solidária conjugada com o regime de conjunção, JUAN MARTÍN QUERALT CARMELO L.S., GABRIEL CASADO OLLERO e JOSÉ M. TEJERIZO LOPEZ, falam em «solidariedade imprópria» (p. 322).

⁽⁹⁹⁾ V. JÜRGEN GUTH/RAINER LING, *Steuerrechtliche Haftung*, cit., pp. 1 e 7: a lei alemã refere-se a «Gesamtschuldner», estabelecendo expressamente que devedor originário e responsável são «Gesamtschuldner» (para 44 AO).

⁽¹⁰⁰⁾ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, cit., pp. 252-253; no mesmo sentido MANUEL PIRES, *Direito Fiscal*, cit., pp. 328-329.

⁽¹⁰¹⁾ V. infra.

teremos ocasião de justificar. Também nada impede que o legislador venha a criar situações de responsabilidade solidária no sentido das leis espanhola e alemã (solidariedade imprópria), como alternativa à subsidiariedade (artº 11º nº 2 do CPT), ou seja, atribuindo discricionariedade à Administração para executar o património do devedor originário ou do responsável⁽¹⁰²⁾. E, a corroborar esta interpretação, podemos recuar ao Código de Imposto Profissional de 1929 (artº 71º), segundo o qual «As entidades que tiverem ao seu serviço empregados, são solidariamente responsáveis pelo Imposto Profissional que a estes caiba pagar». No entendimento do STA, a responsabilidade pelo pagamento do imposto cabia «tanto ao empregado como ao patrão»⁽¹⁰³⁾.

Por outro lado, se houver uma pluralidade de responsáveis, eles poderão responder, entre eles, segundo o regime da solidariedade (em sentido rigoroso) ou da conjunção. Segundo o nosso entendimento, o artº 246º nº 1 do CPT, referente ao chamamento de uma pluralidade de responsáveis subsidiários, apenas estabelece o dever de citação de todos os responsáveis, «... depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem», cabendo ver, consoante a situação que dá origem à responsabilidade, se deve ser aplicado um regime de conjunção ou de solidariedade (cf., já neste sentido, os artºs 106º para 1 e 107º do Código das Execuções Fiscais).

Assim, por ex., no caso de existir uma pluralidade de responsáveis, os artºs 13º e 14º do CPT estabelecem um regime de solidariedade⁽¹⁰⁴⁾, enquanto os artºs 243º e 247º do CPT estabelecem um regime de conjunção.

A alternativa colocada pelo artº 11º nº 2 do CPT, entre solidariedade e subsidiariedade não exclui a hipótese da conjunção. Esta alternativa pode também significar que, depois de verificada a insuficiência do património do devedor originário para pagamento da dívida, serão chamados, consoante os casos, os responsáveis solidários (os gerentes de uma sociedade de responsabilidade limitada) ou subsidiário (uma sociedade de responsabilidade limitada

⁽¹⁰²⁾ Aliás, segundo Manuel Pires, essa responsabilidade sem o benefício de excussão do devedor originário já decorre dos artºs 231.º e 232.º do Regulamento do Imposto de Selo (MANUEL PIRES, *Direito Fiscal*, cit., p. 328).

⁽¹⁰³⁾ OLIVEIRA COUTINHO, *Código do Imposto Profissional*, Coimbra, 1941, anotação ao artº 71, p. 47.

⁽¹⁰⁴⁾ V. *Acórdão do STA de 27 de Maio de 1992*, Secção do Contencioso Tributário, rec. nº 13885, in *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, nº 379, p. 781, onde o Tribunal considera, no âmbito da vigência do CPCI, que a responsabilidade solidária dos gerentes prevista no artº 16.º CPCI se referia apenas à relação entre os gerentes, pois a reversão só podia operar contra estes, depois de executado o património da sociedade (artº 146.º CPCI).

que não reteve por conta o imposto do trabalhador). Neste caso, subsumível ao artº 11º nº 2 do CPT, existe uma subsidiariedade de segundo grau conjugada com a solidariedade: a empresa responde subsidiariamente ao contribuinte (artº 15º nº 2 do CPT), e os gerentes subsidiariamente à empresa e solidariamente entre si (artº 13º do CPT). É neste sentido que interpretamos também o artº 146º do anterior Código de Processo das Contribuições e Impostos.

O nosso regime tem até algumas semelhanças com o regime alemão, o qual estabelece um regime regra de responsabilidade subsidiária conjugado com a possibilidade de chamamento do responsável em primeiro lugar e com um regime de solidariedade dos responsáveis, no sentido rigoroso do termo: assim, em princípio, os responsáveis só são chamados quando se verifica que o devedor originário não tem bens suficientes para satisfazer a dívida tributária, a não ser que se verifiquem as situações do segundo período do para 219 da AO, nomeadamente, quando se trata de um comportamento de fraude ou de simulação fiscal ou quando se trate de um substituto tributário que não cumpriu as suas obrigações de retenção e entrega do imposto; mas, a partir do momento em que é citado como responsável, este torna-se um sujeito passivo solidário, ou seja, tem de responder pela totalidade da dívida (para 44 (1) da AO) ⁽¹⁰⁵⁾.

3.4. A legitimidade processual do responsável tributário

No que diz respeito aos responsáveis, e na vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artº 16º permitia aos gestores responsabilizados pelos pagamentos de impostos devidos pelas empresas respectivas, apresentar, *em nome da sociedade*, a reclamação ou impugnação nos termos e com os fundamentos previstos no Código, relativamente às dívidas cuja responsabilidade lhes era atribuída.

Perante esta norma, Ruy de Albuquerque e Menezes Cordeiro entenderam que os responsáveis (os gestores) apenas tinham legitimidade para «utilizar os meios de defesa da sociedade principal devedora, em nome desta», quando se encontrassem reunidos os pressupostos da responsabilidade; mas, para se defenderem enquanto gestores, e para negarem a verificação dos pressupostos da responsabilidade, apenas poderiam recorrer aos meios previstos no Código Civil, relativos ao fiador (artº 637º nº 1 do CC) ⁽¹⁰⁶⁾.

⁽¹⁰⁵⁾ JÜRGEN GUTH/RAINER LING, *Steuerrechtliche Haftung*, cit., p. 2.

⁽¹⁰⁶⁾ RUY DE ALBUQUERQUE e MENEZES CORDEIRO, *Da Responsabilidade fis-*

No entanto, como refere Rui Barreira, o CPCI previa a legitimidade dos responsáveis para serem partes dos processos tributários (artºs 5º e 12º c) do CPCI), e a defesa dos representantes da sociedade efectuava-se no processo de execução fiscal (artº 176º b) do CPCI) ⁽¹⁰⁷⁾.

A função do artº 16º do CPCI parece ser a de assegurar que estes, ainda depois de finda a sua gerência, ao menos pudessem impugnar a dívida da sociedade, em nome da sociedade, por não dizer respeito ao período da sua gerência (artºs 5º, 12º b) e 16º do CPCI), uma vez que era discutível que o representante da sociedade pudesse, na vigência desta norma, elidir a existência de uma actuação culposa.

A propósito do regime espanhol, Sonzoles Mazorra, que atribui a natureza jurídica de fiança à responsabilidade, ainda assim, não afasta a aplicação das normas tributárias que permitem ao responsável impugnar a sua condição de responsável, bem como a própria liquidação da dívida tributária ⁽¹⁰⁸⁾. Devido ao paralelismo que encontra entre os dois institutos, a autora considera que o instituto da fiança dá um sentido unívoco aos conceitos da fiança privada e da responsabilidade tributária, e que algumas normas do regime legal da fiança podem ser aplicadas ao caso do responsável tributário, mas os resultados a que chega são manifestamente insuficientes ⁽¹⁰⁹⁾. Sem entrar na discussão da natureza jurídica da responsabilidade tributária, contentamo-nos em dizer que, tratando-se de um instituto de Direito Público, não faz sentido reconduzi-lo à fiança, tal como aliás reconhece expressamente entre nós, a Secção de Contencioso Tributário do STA ⁽¹¹⁰⁾, pois a responsabilidade tem carácter autónomo e regras autónomas, como temos referido.

cal subsidiária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à previdência e o art.º 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, CTF, 1986, nºs 334-336, pp. 181 e 182.

⁽¹⁰⁷⁾ RUI BARREIRA, *A Responsabilidade dos gestores de sociedades por dívidas fiscais*, Fisco nº 16, 1990, p. 6.

⁽¹⁰⁸⁾ SONZOLES MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los Responsables tributarios*, Madrid, 1994, pp. 183 e 184; também reconduzindo a responsabilidade tributária à fiança, v. JOSE MARIA GARRETA SUCH, *La Responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de las sociedades*, Madrid, 1996, pp. 271-273.

⁽¹⁰⁹⁾ SONZOLES MAZORRA MANRIQUE DE LARA, *Los Responsables...*, cit., pp. 96 e 97: no entanto, a autora apresenta escassos resultados, pois poucas são as normas relativas à fiança que entende aplicáveis à responsabilidade, sendo aliás duvidosa a sua relevância: assim, considera aplicável o art.º 1851 do Código Civil espanhol, segundo o qual a obrigação do fiador se extingue ao mesmo tempo que a do devedor e pelas mesmas causas que as demais obrigações (pp. 165 e 166): ora, esta consequência derivava já do carácter acessório da obrigação de responsabilidade por referência à obrigação tributária principal.

⁽¹¹⁰⁾ *Acórdãos do STA de 24 de Janeiro de 1990*, rec. nº 12007, Secção do Contencioso

O Código de Processo Tributário em vigor, também abrange a reclamação ou impugnação quanto à própria verificação dos pressupostos da responsabilidade ⁽¹¹¹⁾: a legitimidade e fundamentos são atribuídos pelos arts 11º nº 2, 37º c), 38º, 95º, 97º nº 1 e 120º a) do CPT.

Uma vez que o artº 120º do CPT prevê como fundamento da impugnação qualquer ilegalidade, designadamente, a errónea qualificação e quantificação dos factos tributários, a verificação dos pressupostos da responsabilidade pode ser impugnada.

4. A responsabilidade do substituto e do substituído tributários

A responsabilidade do substituto tributário é justificada por muitos autores pela existência de deveres fiscais resultantes de uma relação triangular ⁽¹¹²⁾ ⁽¹¹³⁾ entre entidade obrigada a efectuar retenções e a entregá-las ao Fisco (substituto), sujeito sobre quem se verifica o facto tributário e sobre quem é realizada a retenção, e o Fisco: por exemplo, no caso do trabalhador por conta de outrem, o trabalhador preenche os pressupostos do facto tributário, sendo por isso o devedor originário, mas a lei utiliza um procedimento artificial para que a Administração obtenha as suas receitas, encarregando o empregador de reter o imposto e de entregá-lo às Finanças ⁽¹¹⁴⁾. O incumprimento destes deveres (próprios) pelo empregador fundamenta e delimita o regime de responsabilidade tributária ⁽¹¹⁵⁾.

Tributário, Fisco 18, 1990, pp. 37 e 40; e de 24 de Abril de 1990, rec. nº 12124, Secção do Contencioso Tributário, Acórdãos Doutrinários do STA, pp. 866 e 867.

⁽¹¹¹⁾ A propósito do CPCI, v. RUY DE ALBUQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Da Responsabilidade...*, cit., CTF, p. 181.

⁽¹¹²⁾ WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., BB, pp. 1041 e 1043.

⁽¹¹³⁾ Que é afinal um procedimento de lançamento e liquidação: v. GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., pp. 142 e 143. Essa relação triangular implica a regulação legal de dois procedimentos de tributação, um respeitante aos deveres fiscais do substituto e outro relativo aos deveres fiscais do contribuinte substituído: v. HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug*, Berlin, 1990, pp. 24 ss.; KLAUS OFFERHAUS, *Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren*, BB, 1982, nº 13, p. 793.

⁽¹¹⁴⁾ E por isso, a lei portuguesa, tal como, por ex., a lei alemã, considera o empregador-substituto, como um sujeito passivo (Steuerpflichtiger), embora não um devedor originário (Steuerschuldner): GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., p. 142; JOACHIM LANG, *Das neue Lohnsteuer*, cit., StuW, p. 113.

⁽¹¹⁵⁾ WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., BB, 17, 1983, pp. 1042, 1044, 1045: não sendo um «tutor económico do substituído», nem um representante do trabalhador, a responsa-

A responsabilidade do substituto tributário é tratada, em termos gerais, no artº 15º do CPT, e encontramos também no CIRS e no CIRC normas sobre a responsabilidade do substituto por referência à situação dos sujeitos que têm deveres de retenção e entrega do imposto (artº 96º do CIRS e artº 91º do CIRC). Ao confrontarmos os artigos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas com o do Código de Processo Tributário, verificamos que há alguma sobreposição de regimes, não existindo porém uma completa coincidência, sendo de notar a existência de uma regulação desordenada e não sistemática, com repetição parcial de normas; por outro lado, o regime do Código de Processo Tributário respeitante à retenção a título definitivo não é claro, pois, ou estabelece uma solução oposta à do regime das retenções por conta, se interpretarmos o artº 15º nº 3 do CPT no sentido do artº 91º nº 4 do CIRC, ou, se considerarmos que o artº 15º nº 3 contém um regime semelhante ao do nº 2, teremos de considerar que o artº 91º nº 4 do CIRC introduz um regime especial por referência ao regime geral do Código de Processo Tributário.

- a) O artº 96º do CIRS diz respeito à responsabilidade do substituto e do substituído, em termos semelhantes aos regulados no Código de Processo, mas o seu âmbito parece ser limitado às retenções por conta (os casos previstos nos arts 91º a 93º e nº 1 do artº 94º do CIRS), não estando reguladas situações de responsabilidade (nem do substituto nem do substituído) quando a retenção é feita a título definitivo. Com efeito, os nºs 1 e 3 do referido artigo limitam expressamente a responsabilidade das importâncias retidas e não entregues (nº 1), e o pagamento de juros compensatórios calculados sobre o montante das retenções não efectuadas (nº 3) aos casos de retenção por conta e imputam-na ao substituto. Embora o nº 2, respeitante à responsabilidade nos casos de retenção não efectuada, total ou parcialmente (a qual recai «originariamente» sobre o substituído e subsidiariamente sobre o substituto, tal como estabelece o artº 15º nº 2 do CPT), já não faça essa distinção, parece-nos que a interpretação de acordo com o elemento sistemático deverá conduzir à mesma conclusão.

bilidade tributária do empregador só pode encontrar justificação na referida violação de deveres impostos por lei; GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., p. 152.

b) A redacção do artº 91º nº 1 do CIRC, resultante do decreto-lei nº 7/96 de 7 de Fevereiro remetia a regulação da responsabilidade do substituto, nos casos de retenção por conta (retenção não efectuada, total ou parcialmente e não entrega ou entrega fora de prazo das importâncias retidas), para outro local («sem prejuízo da responsabilidade que ao caso couber»), regulando apenas o pagamento de juros compensatórios e também não tratava da situação do substituído. Com o decreto-lei 23/97 de 23 de Janeiro, o artº 91º nº 3 veio explicitamente tratar a responsabilidade do substituto nos casos de retenção por conta: o substituto é subsidiariamente responsável pelo pagamento do imposto não retido. O nº 4 dispõe sobre a «responsabilidade do substituído» nos casos de retenção a título definitivo, estabelecendo um regime de «responsabilidade subsidiária» (pela diferença entre o imposto deduzido e o que deveria tê-lo sido) inverso ao da retenção por conta. O nº 5 regula, por sua vez, os juros devidos pelas entidades substitutas que não retiveram ou que retiveram mas entregaram fora do prazo legal quantias sujeitas a retenção a título definitivo.

c) O artº 15º do CPT autonomiza três situações:

– a situação em que a entidade obrigada à retenção retém mas não entrega nos cofres do Estado essas importâncias; a situação em que deve ser efectuada a retenção por conta e esta não ocorre; nos restantes casos (cabendo saber se se trata dos casos em que a retenção deveria ter sido feita a título definitivo ou dos casos em que a retenção é parcial) em que a retenção não ocorre (cabendo saber se a norma abrange também a não retenção parcial ou apenas a não retenção total).

Exemplo 1:

O substituto deve reter 25.000\$, retém 25.000\$ e não entrega.

Exemplo 2:

O substituto deve reter, por conta, 25.000\$ e não retém.

Exemplo 3:

O substituto deve reter, por conta, 25.000\$, retém 20.000\$ e entrega 20.000\$.

Exemplo 4:

O substituto deve reter, a título definitivo, 25.000\$ e não retém.

Exemplo 5:

O substituto deve reter, a título definitivo, 25.000\$, retém 20.000\$ e entrega 20.000\$.

No que diz respeito à primeira situação (exemplo 1), a responsabilidade tributária atinge apenas a entidade obrigada à retenção, e, segundo a lei, o substituído fica desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento⁽¹¹⁶⁾.

Quanto à situação prevista no nº 2 do artº 15º do CPT (exemplos 2 e 3), quando a retenção deve ser efectuada a título de pagamento por conta, e no caso de não ter sido efectuada, ou de ter sido efectuada parcialmente, existe, segundo a lei, uma «responsabilidade originária» do substituído limitada ao imposto não retido.

O significado da designação de *responsabilidade originária*, utilizada também no artº 96º nº 2 do CIRS, suscita-nos algumas dúvidas. Além de introduzir uma indefinição conceptual, cabe saber se não se trata antes da permanência da situação do devedor originário como devedor tributário, uma vez que ele deve receber o seu rendimento líquido do imposto retido na fonte e isso não aconteceu. É essa a posição de alguma doutrina alemã e também de alguma doutrina italiana sobre normas que estabelecem, para a situação de não retenção por conta, um regime semelhante⁽¹¹⁷⁾ ⁽¹¹⁸⁾. Assim, verdadeira situação de responsabilidade (subsidiária, no caso da nossa lei), e acessória da obrigação fiscal do substituído⁽¹¹⁹⁾ ⁽¹²⁰⁾, é a que recai sobre o substituto, acrescida dos juros compensatórios devidos.

⁽¹¹⁶⁾ Tal como no regime italiano e no regime alemão: PASCUALE RUSSO, *Lezioni*, cit., p.180; SCHMIDT/DRENSACK, *Einkommensteuergesetz...*, cit., pp. 1957 ss., anotação ao para 42 d) EStG.

⁽¹¹⁷⁾ Na Alemanha, a Administração tem discricionabilidade para chamar em primeiro lugar o substituto ou o substituído (responsabilidade solidária do substituto) (para 219 AO). Na Itália, no caso da não retenção por conta, estabelece-se, tal como em Portugal, o chamamento do substituído em primeiro lugar: PASCUALE RUSSO, *Lezioni...*, cit., p. 178.

⁽¹¹⁸⁾ WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., BB, p. 1042; implicitamente, P. Russo defende essa posição, ao invocar o chamamento do substituído, enquanto obrigado tributário, para fundamentar a sua qualidade de sujeito passivo (PASCUALE RUSSO, *Lezioni...*, cit., pp. 178-179); e é essa claramente a opinião de Andrea Parlato que, a propósito da co-obrigação solidária do substituído do imposto, quando a retenção a título definitivo não é feita, refere que a «co-obrigação do substituído não pode reportar-se à figura do responsável, porque ela decorre do facto de não ter suportado o encargo da retenção» (ANDREA PARLATO, *Il Responsabile...*, cit., p. 419).

⁽¹¹⁹⁾ HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung...*, cit., p. 225.

⁽¹²⁰⁾ No Direito alemão, a propósito de uma norma análoga (não retenção do imposto e responsabilidade do substituto conjugada com a possibilidade de chamamento do substituído),

Outra interpretação possível quanto à designada *responsabilidade originária* do substituído está relacionada com a concepção desenvolvida por alguma doutrina italiana anteriormente mencionada, segundo a qual o substituto é o único sujeito passivo, sendo irrelevante, quanto à relação obrigacional tributária normal, o papel do substituído ⁽¹²¹⁾. Este entendimento seria todavia contrário ao artº 10º do CPT embora aparentemente consonante com a anterior redacção do artº 15º do CPT e do actual artº 20º do CIRS, de acordo com os quais o substituto é o devedor principal do imposto. Assim sendo, numa relação patológica, o substituído apareceria como responsável.

No entanto, se o substituto fosse, neste caso, o devedor principal, não faria sentido responsabilizá-lo subsidiariamente, pelo que só a interpretação referida em primeiro lugar é aceitável.

Uma lei espanhola do início do século (26.4.1900) continha uma designação semelhante, embora um regime oposto, ao instituído por este artº 15º nº 2 CPT ⁽¹²²⁾. Com efeito, estabelecia-se numa das normas que o «segundo contribuinte» (o substituto) era «responsável directo» (que corresponderá à designação da nossa lei «responsável originário») e o «primeiro contribuinte» (o substituído) era «responsável subsidiário» ⁽¹²³⁾. Se a designação utilizada pelo nosso legislador pode estar vulgarizada e eventualmente relacionada com uma expressão semelhante utilizada em Espanha, desde o princípio do século, e se ela significa que a «relação obrigatória se estabelece em primeiro grau com o responsável directo» ⁽¹²⁴⁾, ainda assim, ela é inadequada e pouco rigorosa, pelos motivos anteriormente explicitados.

O nº 3 do artº 15º diz respeito «aos restantes casos», e estabelece que o substituído é apenas responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram.

existe, segundo HORST SCHÄFER, uma situação de dupla acessoriedade, pois essa norma estabelece uma responsabilidade solidária («Gesamtschuld»), o que significa que a obrigação do substituído só existe enquanto existe a responsabilidade do empregador, extinguindo-se se, por exemplo, prescrever a responsabilidade deste ou for amniada (HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung...*, cit., pp. 225 e 226). No entanto, no caso português, essa dupla acessoriedade só se verifica no caso de retenção a título definitivo em que o substituto é chamado em primeiro lugar.

⁽¹²¹⁾ V. também a doutrina espanhola nesse sentido: o substituído é um devedor subsidiário: LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, pp. 206-207.

⁽¹²²⁾ E um regime semelhante ao art.º 15.º nº 3 CPT.

⁽¹²³⁾ LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, cit., pp. 124 e 125. E as «Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas» de 17.10.1947, fazem referência a um «responsável principal»: NARCISO AMOROS, *Derecho tributario*, Madrid, 1963, p. 326.

⁽¹²⁴⁾ LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, cit., p. 133.

Uma vez que o CIRS regula a responsabilidade do substituto em caso de retenção por conta e o CIRC, na sua mais recente redacção, a responsabilidade do substituto em caso de retenção definitiva e por conta, só podemos interpretar o artº 15º nº 2 do CPT como dizendo respeito aos casos de não retenção por conta total ou parcial, e os «restantes casos» do artº 15º nº 3, como abrangendo as situações em que a lei prevê uma retenção definitiva de imposto, mas esta não é efectuada, total ou parcialmente (exemplos 4 e 5). Se não fizessemos esta interpretação do artº 15º nº 3 do CPT, teríamos de concluir que o Código de Processo não fazia nenhuma alusão à responsabilidade em caso de retenção definitiva.

Quanto à última parte da norma, parece ser feita referência apenas à hipótese de uma retenção parcial. Mas, na verdade, também na retenção por conta prevista no nº 2, se a retenção for parcial, o substituído só será responsável pela quantia não retida, assim como, nos casos do nº 3 (que serão os de retenção definitiva), a não retenção poderá ser total ou parcial.

A interpretação da norma levanta-nos outras dúvidas.

O legislador responsabiliza o substituído e não menciona a posição do substituto; no que diz respeito ao substituído, utiliza-se a designação «responsável» e já não «responsabilidade originária», levantando-se a questão de saber se a norma consagra ou não, quanto ao substituído, o mesmo regime contido no nº 2; quanto ao substituto, cabe saber se deveremos fazer uma interpretação extensiva do nº 2, entendendo que, pelo espírito da norma, o legislador remete a regulação da sua situação para o regime do nº 2, considerando-o subsidiariamente responsável e sujeitando-o ao pagamento dos juros compensatórios nos termos desse nº 2.

A interpretação assim feita significa que os nºs 2 e 3 introduzem o mesmo regime, não se percebendo, nesse caso, a sua autonomização.

Para interpretarmos o artº 15º nº 3, podemos ainda invocar as normas de natureza processual dos códigos fiscais e de outras leis tributárias, de acordo com o artº 2º a) do CPT, que as considera (entre outras, consoante a natureza do caso omissis) de aplicação supletiva no processo tributário.

Se começarmos pelo artº 96º do CIRS, verificamos que este não nos ajuda a resolver as dúvidas sobre a interpretação do nº 3, pois, como dissemos anteriormente, o artº 96º do CIRS apenas se aplica às situações de retenção por conta, e os nºs 1 e 2 estabelecem um regime idêntico ao do artº 15º nºs 1 e 2 do CPT.

No entanto, como dissemos anteriormente, o artº 20º do CIRS contém uma norma sobre a substituição tributária, idêntica à anterior redacção do artº 15º nº 1 do CPT, a qual estabelece que, em regra, o substituto é o devedor principal do imposto, ressalvado o disposto no artº 96º do CIRS.

Um dos entendimentos possíveis do artº 20º do CIRS, é considerar que ele diz respeito ao momento de pagamento voluntário do imposto e não às situações de incumprimento que dão origem à responsabilidade fiscal, a qual é regulada no artº 96º.

Mas, por outro lado, a mencionada anterior redacção do artº 15º nº 1 do CPT demonstra que a caracterização do substituto como «devedor principal do imposto» não exclui necessariamente o momento da responsabilidade fiscal.

Assim, e em todo o caso, o artº 20º do CIRS contém uma norma que define a situação jurídica do substituto na relação obrigacional tributária («devedor principal do imposto»), e que pode considerar-se extensiva a todos os Códigos de imposto, a não ser que disponham em contrário.

Por conseguinte, em sentido contrário ao primeiro, poderíamos entender que, como decorrência da posição atribuída ao substituto pelo artº 20º do CIRS, quando a lei estabelece, sem mais, a «responsabilidade» do substituído, o seu património é executado subsidiariamente por referência ao do substituto, que deve ser executado em primeiro lugar, uma vez que ele é o «devedor principal». Se recorrermos ao CIRC, o artº 91º nº 4 parece conduzir ao mesmo resultado interpretativo, pois, nos termos deste artigo, nos casos de retenção a título definitivo ⁽¹²⁵⁾, os titulares dos rendimentos são «subsidiariamente responsáveis» pelo pagamento do imposto, pela diferença entre o imposto que tenha sido deduzido e o que deveria tê-lo sido.

Estabelece-se pois, para estes casos, uma solução diferente da responsabilidade quando a retenção é por conta, uma vez que o património do substituído é executado subsidiariamente, o que implica que o património do substituto – «devedor principal» – é executado em primeiro lugar.

Consideramos também que esta norma apenas diz respeito aos casos de não retenção ou de retenção feita abaixo dos montantes devidos (e só nesse caso os titulares dos rendimentos são subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, não existindo dois pressupostos normativos («responsabilidade pelo pagamento» – mesmo que tenha havido dedução – e «responsabilidade por aquilo que deveria ter sido deduzido»), mas apenas um).

Este regime do CIRC, bem como uma interpretação no mesmo sentido dada ao artº 15º nº 3 do CPT, são opostos ao regime regra da responsabilidade (em regra é subsidiária, segundo o artº 11º nº 1 do CPT), porque a subsidiariedade prevista no artº 11º nº 1 do CPT diz respeito à responsabilidade tributária

⁽¹²⁵⁾ Afastamos a hipótese de a remissão do nº 3 para o nº 2 abranger toda a previsão desta norma: carácter definitivo da retenção e importâncias não retidas ou retidas e entregues fora de prazo.

por dívidas de outrem, e a dívida do substituído é uma dívida própria, que não se extinguiu, uma vez que não foi feita a retenção de imposto devida, enquanto o «devedor principal» (o substituto) pode ser executado em primeiro lugar por uma dívida alheia, embora por incumprimento de um dever fiscal próprio (o dever de retenção).

Diga-se ainda que, para além das retenções por conta, não estão abrangidas aqui as situações de retenção definitiva mas não entregue, pois elas cabem no nº 1 do artº 15º do CPT.

4.1. Natureza jurídica das relações tributárias do substituído e do substituto reguladas nos artºs 15º do CPT, 96º do CIRS e 91º do CIRC

A propósito de um regime análogo ao artº 15º nº 1 do CPT e artº 96º nº 1 do CIRS, relativo à responsabilidade no caso da retenção do imposto sobre o rendimento de trabalho dependente ⁽¹²⁶⁾, na Alemanha, alguns autores defendem que, uma vez efectuada a retenção correctamente, se extinguiu a relação obrigacional tributária do substituído ⁽¹²⁷⁾, o que significa que a responsabilidade do substituto é uma responsabilidade por incumprimento do dever de entrega do imposto ⁽¹²⁸⁾, acessória da obrigação do dever de entrega não cumprido; em contrapartida, segundo o regime alemão, nas situações em que se mantém a obrigação fiscal do substituído (as situações de não retenção ou de retenção parcial do imposto), a responsabilidade do substituto é uma responsabilidade relativa (acessória) à obrigação fiscal do substituído.

A primeira situação corresponde aos exemplos dados por Horst Schäfer:

⁽¹²⁶⁾ Na Alemanha, a responsabilidade do substituto nos casos de retenção de imposto sobre os rendimentos de trabalho dependente, retenção de imposto sobre os rendimentos de capital e retenção de imposto sobre os rendimentos de não residentes é regulada pela lei de imposto sobre o rendimento, em cada um dos artigos referentes aos mencionados rendimentos (para 42 d), para 44 e para 50 a) EStG), estabelecendo-se regimes idênticos de responsabilidade: v. SCHMIDT/DRENSECK, *Einkommensteuergesetz...*, cit., comentários aos referidos artigos; v. CHRISTOPH GOEZ, *Die Quellenbesteuerung als Erhebungsform der Einkommenssteuer*, Münster, New York, 1993, pp. 36-39, 55, 56, 79, 80; sobre a responsabilidade tributária no caso das retenções de rendimentos de capitais, KLAUS LINDBERG e CARSTEN NOLTE, *Die neue Quellensteuer*, München, 1989, pp. 75-79.

⁽¹²⁷⁾ WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., BB, p. 1042; HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung...*, cit., p.229.

⁽¹²⁸⁾ Segundo o entendimento de HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung...*, cit., p. 229; não se trata pois de uma responsabilidade por dívida própria, nem por incumprimento da liquidação, nem por incumprimento da dívida de imposto total a entregar ao Fisco.

Exemplo 1

Um empregador deve reter 100 marcos. Retém 100 marcos, declara 80 e entrega 80.

Exemplo 2

Um empregador deve reter 100 marcos. Retém 120 marcos, declara 100 e entrega 100.

Neste caso, o empregador é responsável porque não cumpre o seu dever de entrega.

A posição do substituído seria então de responsabilidade se pudesse ser executado na sequência do incumprimento dos deveres fiscais de entrega do substituto e devido ao incumprimento de deveres fiscais próprios (dever de informar atempadamente a Administração), e de devedor originário se a retenção fosse inferior à legalmente exigida.

Na verdade, a lei alemã estabelece uma situação em que é possível chamar o substituído, após ter sido feita correctamente a retenção de imposto, mas não declarada correctamente ao Fisco pelo substituto: essa responsabilidade, que não é prevista na lei portuguesa, ocorre quando o substituído tem conhecimento de que a declaração da retenção não foi (correctamente) efectuada, e não informa atempadamente a Administração, e é justificada devido à sua situação de proximidade⁽¹²⁹⁾.

Horst Schäfer dá dois exemplos⁽¹³⁰⁾:

Exemplo 3:

Um empregador deve reter 100 marcos do rendimento de trabalho. Retém 80 marcos, declara-os – de tudo isto tem conhecimento o trabalhador – e entrega-os.

Exemplo 4:

Um empregador deve reter 100 marcos do rendimento de trabalho. Retém 120 marcos, declara 80 – o trabalhador tem conhecimento de tudo – e entrega 80.

Segundo o referido autor, no exemplo 4 estamos perante uma situação em que a não comunicação por parte do trabalhador às Finanças o responsabi-

⁽¹²⁹⁾ WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., BB, p. 1042; HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung...*, cit., pp. 230 ss..

⁽¹³⁰⁾ HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung...*, cit., p. 230.

liza (no sentido estrito do termo) pelo pagamento do imposto; no primeiro caso (exemplo 3), ele pode ser chamado a pagar o imposto não a título de responsabilidade, mas porque a sua obrigação fiscal permanece, e o facto de informar a Administração não o libera da sua obrigação fiscal, ao contrário do que aconteceria se se tratasse de uma situação de responsabilidade⁽¹³¹⁾. Em qualquer dos casos, a Administração Fiscal tem discricionariedade para decidir se chama o substituto ou o substituído.

A natureza jurídica da situação do substituído neste caso, não é todavia pacífica entre a doutrina alemã. Schmidt/Drenseck, Dieter Carl e Gast-de-Haan, por exemplo, bem como a Administração Fiscal, consideram que a relação obrigacional tributária do devedor originário não se pode extinguir com a retenção⁽¹³²⁾. Segundo Gast-de-Haan, por um lado, o para 42 d) nº 3 da EStG refere-se a pretensões no quadro de uma «obrigação conjunta». Por outro lado, não faria sentido tornar a continuação da obrigação tributária dependente do conhecimento pelo devedor originário da actuação do empregador, ou seja, de considerações subjectivas, o que seria contrário, segundo o autor, ao princípio da legalidade tributária⁽¹³³⁾. E se o pagamento através de retenção extinguisse a dívida fiscal, deveria ser possível obter a restituição do imposto que fosse indevidamente retido, o que não é possível no quadro do regime legal alemão⁽¹³⁴⁾. Segundo a opinião contrária, o para 42 d) da EStG é uma disposição com carácter de sanção, à qual corresponde o regime de responsabilidade fiscal, até porque se a retenção tiver sido superior ao montante devido e a declaração do substituto inferior, não se pode dizer que existe uma obrigação fiscal mas uma responsabilidade fiscal correspondente ao montante de imposto não declarado⁽¹³⁵⁾.

A discussão alemã centra-se, pois, à volta da possibilidade de o devedor originário (substituído) poder ser responsável por uma dívida relativamente à qual ele preenche ou preenchia os pressupostos tributários, ou seja, da possi-

⁽¹³¹⁾ HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung...*, cit., p. 231.

⁽¹³²⁾ SCHMIDT/DRENSECK, *Einkommensteuergesetz...*, cit., comentário ao para 42 d), pp. 1960, 1061 (pontos 18 e 19); DIETER CARL, *Stundung von Lohnsteuer gegenüber Arbeitnehmer und Arbeitgeber*, DB, 1988, nº 16, pp. 828 e 829; GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., pp. 146 e 147.

⁽¹³³⁾ Mas este argumento é reversível: pode dizer-se que não faria sentido fazer depender a extinção da relação obrigacional tributária que resulta de um elemento objectivo – a retenção na fonte – de um comportamento subjectivo – o conhecimento positivo da declaração incorrecta do montante retido: HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung...*, cit., p. 234.

⁽¹³⁴⁾ GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., pp. 146 e 147.

⁽¹³⁵⁾ HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung...*, cit., pp. 235 e 236.

bilidade de a dívida fiscal se extinguir antes de ser entregue o imposto às finanças pelo substituto ou antes de ser feito o englobamento final.

No caso português, o legislador segue outro caminho, não prevendo que o substituído possa ser executado após ter sido efectuada uma retenção correcta do imposto, mas refere-se a uma «responsabilidade subsidiária» do devedor originário quando a retenção a título definitivo não foi efectuada, o que significa que o substituto deve ser chamado em primeiro lugar.

Se quisermos encontrar um fundamento, ou, pelo menos, uma legitimação teórica para esta solução, diremos que ela está certamente relacionada com a concepção referida segundo a qual o substituto é o devedor principal e portanto também, com uma subalternização do papel do substituído ⁽¹³⁶⁾, embora a opção não seja uniforme (no regime de retenção por conta o substituído é chamado em primeiro lugar), e daí que a actual versão do art. 15º do CPT já não contenha a expressão mantida no artº 20º do CIRS. Por outro lado, como explica Pascuale Russo, na retenção a título definitivo, o substituído é exonerado do cumprimento das obrigações instrumentais que recaem sobre o devedor originário quando a lei não estabelece esse regime de retenção, existindo também com a retenção a título definitivo uma tutela legal do anonimato do credor dos rendimentos ⁽¹³⁷⁾. Não se deve, além do mais, subestimar a solução pragmática do legislador quanto às retenções a título definitivo, pois, tendo em conta que elas estão consagradas para situações em que a Administração fiscal pode ter dificuldades em executar o património do substituído, o objectivo de arrecadação de receitas é mais bem conseguido se for executado em primeiro plano o substituto. O Direito alemão também estabelece uma excepção à responsabilidade subsidiária para todas as situações de não retenção e entrega por parte do substituto (para 219 da AO) (para além de outras excepções), atribuindo discricionariedade à Administração para executar o património do substituto em primeiro lugar.

Pelas razões expostas, que valem também para o nosso regime, consideramos que, independentemente de a retenção ser por conta ou a título definitivo, no caso de retenção correcta, mas não entrega do imposto por parte do substituto, está extinta a relação de sujeição à retenção, mas no caso de não retenção ou de retenção parcial, o chamamento, ainda que subsidiário, do substituído, ocorre ainda no âmbito da relação obrigacional tributária e não da

⁽¹³⁶⁾ V. LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, cit., pp. 206-207.

⁽¹³⁷⁾ Segundo o regime italiano (art.º 35.º DPR 29.9.1973) «quando o substituto está inscrito no rol nominativo para impostos...relativos a rendimentos sobre os quais não foi feita a retenção definitiva, o substituído é co-obrigado solidariamente».

responsabilidade [até porque não existe o direito de regresso do substituído contra o substituto ⁽¹³⁸⁾]. Responsável é o substituto, mesmo na sua qualidade de devedor principal, porque não cumpre o seu dever de retenção ou de entrega de um montante que corresponde a uma dívida de outrem. Esta concepção decorre da interpretação do nosso regime legal que define a responsabilidade fiscal como tratando-se de um pagamento por dívida (preenchimento de facto tributário) de outrem, e não de uma aceitação da doutrina que distingue entre débito e responsabilidade, segundo a qual o débito caberia sempre ao devedor originário e a responsabilidade sempre ao substituto ⁽¹³⁹⁾; este só é responsável se não cumprir os deveres impostos por lei. O artº 11º nº 1 do CPT também legitima esta interpretação.

4.2. A violação culposa dos deveres de retenção e de entrega

Outra questão diz respeito à eventual exigência de uma violação culposa dos deveres de retenção e entrega do imposto por parte do substituto. As normas referidas do CPT (artº 15º), bem como do CIRS (artº 96º) e do CIRC (artº 91º) não fazem qualquer referência a uma actuação culposa, ao contrário, por exemplo, do artº 13º do CPT, que estabelece uma responsabilidade culposa dos gerentes, embora caiba a estes provar que não tiveram culpa ⁽¹⁴⁰⁾.

A jurisprudência alemã, perante uma norma de responsabilidade dos empregadores em que, analogamente, não é feita qualquer referência à culpa, e depois de uma fase inicial de alguma hesitação, tem-se pronunciado, de forma constante, a favor dessa exigência ⁽¹⁴¹⁾. Assim, em 1959, o Supremo Tribunal Financeiro alemão (BFH) considerou que se deveria ponderar a responsabilidade do empregador segundo princípios de equidade e de boa fé, e,

⁽¹³⁸⁾ Neste sentido, embora o autor entre em contradição, pois considerou que o contribuinte pode ser responsável se chamado em segundo plano e que, simultaneamente tem direito de regresso: LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, cit., pp. 206 e 207.

⁽¹³⁹⁾ Sobre esta doutrina, representada na América Latina por Jarach e Pugliese, v. LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, pp. 201-204.

⁽¹⁴⁰⁾ A Ley General Tributaria espanhola apresenta no seu art.º 79.º, quatro tipos de infracções graves, entre as quais, «a não entrega, dentro dos prazos regulamentarmente assinalados, da totalidade ou parte da dívida tributária, dos pagamentos por conta ou fraccionados, assim como das quantias retidas ou que deviam ter sido retidas», não se estabelecendo a culpa como requisito, o que foi objecto de críticas por parte da doutrina, que considerou ser necessária a admissão da elisão da presunção iuris et de iure (LUIS ALONSO GONZALEZ, *Sustitutos...*, pp. 309-316).

⁽¹⁴¹⁾ GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., pp. 150 e 151; WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., BB, p. 1045.

em acórdãos recentes, o tribunal recorre ao erro desculpável para afastar a responsabilidade do empregador ⁽¹⁴²⁾.

No entanto, o caminho seguido pela jurisprudência alemã e criticado por alguns autores e mesmo por um juiz do Supremo Tribunal – Albert Beermann –, é o de averiguar a culpa apenas no quadro da decisão discricionária relativa ao chamamento ou do substituto ou do substituído ⁽¹⁴³⁾.

Para justificar a exigência de culpa, a doutrina alemã recorre a diversos argumentos, entre os quais, o facto de no Direito Civil e no Direito Público a regra ser a de responsabilidade culposa ⁽¹⁴⁴⁾, e o princípio constitucional da igualdade, já que noutros casos de responsabilidade é expressamente exigida a culpa, não existindo fundamento que justifique um tratamento diferente. Com efeito, porque outras normas dos códigos tributários, nomeadamente a da responsabilidade fiscal dos gerentes e responsabilidade de outros funcionários, incluindo a dos funcionários fiscais ⁽¹⁴⁵⁾ ⁽¹⁴⁶⁾, postulam a culpa como pressuposto de responsabilidade, a norma sobre responsabilidade dos empregadores no Código de imposto alemão (para 42 d) da EStG) é considerada compatível com o princípio constitucional da igualdade, se tiver havido uma violação culposa dos deveres tributários, pois não há razão material para que os fundamentos da sua responsabilidade sejam agravados relativamente às mencionadas situações de responsabilidade ⁽¹⁴⁷⁾.

Por conseguinte, defende-se, a responsabilidade do empregador pressupõe a violação culposa dos seus deveres fiscais, e na ausência dessa culpa não existe uma situação de responsabilidade.

O grau de culpa é avaliado pela jurisprudência alemã, de acordo com o grau de culpa exigido para a responsabilidade dos gerentes regulada no para 69 da AO ⁽¹⁴⁸⁾.

⁽¹⁴²⁾ GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., pp. 150 e 151.

⁽¹⁴³⁾ WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., BB, p. 1045; GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., pp. 152 e 153.

⁽¹⁴⁴⁾ GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., p. 152.

⁽¹⁴⁵⁾ GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., pp. 152 a 154. Cf. os artºs 247º do CPT e 13º do CPT.

⁽¹⁴⁶⁾ E também, desde 1993, a norma relativa à responsabilidade em caso de não retenção e/ou não entrega do imposto sobre o rendimento de capitais, exige a violação dolosa ou com negligência grave dos respectivos deveres, como pressuposto da responsabilidade do substituto: SCHMIDT/ DRENSECK, *Einkommensteuergesetz...*, cit., comentários ao para. 44, ponto 4, pp. 1999 e 2000.

⁽¹⁴⁷⁾ WALTER SCHICK, *Steuerschuld...*, cit., BB, p. 1046; GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., pp. 152 e 153.

⁽¹⁴⁸⁾ GAST-DE HAAN, *Lohnsteuerschuld...*, cit., p. 156: violação dolosa ou com negligência grave.

Entre nós, a exigência da culpa por incumprimento dos deveres do substituto de retenção e entrega não tem sido tratada pela jurisprudência. A propósito da responsabilidade dos representantes das sociedades de responsabilidade limitada, ainda no âmbito do artº 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o qual nenhuma referência fazia à culpa, era praticamente unânime o entendimento da doutrina e jurisprudência de que se tratava de uma responsabilidade assente numa culpa funcional. Mas a verdade é que a jurisprudência e alguma doutrina pareciam satisfeitas em reconduzir essa culpa funcional ao mero incumprimento do dever de pagamento de imposto ⁽¹⁴⁹⁾.

A jurisprudência admitia a prova por parte dos gestores de que não exerciam de facto as suas funções, afastando nesse caso a responsabilidade ⁽¹⁵⁰⁾, mas desde que se provasse que os representantes da sociedade «eram gestores de direito e de facto ficavam logo responsáveis pelo pagamento dos impostos», e presumia-se uma culpa funcional ⁽¹⁵¹⁾; apenas com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 68/87 se passou a admitir a elisão de uma presunção de culpa (culpa relativamente à insuficiência do património da sociedade ou da empresa para solver os créditos fiscais) ⁽¹⁵²⁾. De entre a doutrina, Ruy de Albuquerque e Menezes Cordeiro referiam-se a uma culpa presumida elidível em caso de erro desculpável, conflito de deveres, estado de necessidade, situação de impossibilidade absoluta ou consentimento da instituição credora ⁽¹⁵³⁾. Rui

⁽¹⁴⁹⁾ Veja-se RUY DE ALBUQUERQUE e MENEZES CORDEIRO, *Da Responsabilidade...*, cit., CTF, p. 170, a propósito das dívidas à Previdência: «o não cumprimento dos débitos à Previdência traduz, pois, por si, a inobservância de comandos legais de gestão, a qual, por se tratar de vínculos específicos, se presume culposa». Parece decorrer desta posição uma presunção inilidível de culpa. Em sentido contrário, entendendo que existia uma presunção de culpa elidível, e votando vencido no *Acórdão do STA de 16 de Janeiro de 1991*, Rec. nº 13048, Secção do Contencioso Tributário, o juiz conselheiro CASTRO MARTINS.

⁽¹⁵⁰⁾ V. J.L. SALDANHA SANCHES, *Ainda sobre a Responsabilidade dos gerentes por dívidas das sociedades* (anotação) Fisco nº 18, 1990, p. 41.

⁽¹⁵¹⁾ Esta era também a posição de ALBERTO XAVIER, em *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981, p. 389.

⁽¹⁵²⁾ V. *Acórdãos do STA de 24 de Janeiro de 1990*, Rec. nº 12007, Secção do Contencioso Tributário, Fisco, p. 40; *de 24 de Abril de 1990*, Rec. nº 12124, Secção do Contencioso Tributário, Acórdãos doutrinários do STA, nº 355, p. 863; *de 30 de Maio de 1990*, Rec. nº 12501, Secção do Contencioso Tributário; *de 24 de Outubro de 1990*, Rec. nº 12681, Secção do Contencioso Tributário; *de 16 de Janeiro de 1991*, Rec. nº 13048, Secção do Contencioso Tributário; *de 29 de Janeiro de 1992*, Rec. nº 12125, Secção do Contencioso Tributário, BMJ nº 413, 1992, pp. 352-254; *de 11 de Novembro de 1992*, Rec. nº 14455, Secção do Contencioso Tributário, Fisco nº 57, 1993, p. 37.

⁽¹⁵³⁾ RUY DE ALBUQUERQUE e MENEZES CORDEIRO, *Da Responsabilidade...* cit., CTF, pp. 171 e 172.

Barreira defendeu a mera natureza interpretativa do Decreto-Lei 68/87, e, conseqüentemente, entendeu que os pressupostos de responsabilização dos gestores das sociedades, no quadro do art.º 16.º do CPCI eram a actuação culposa relativamente à insuficiência do património da sociedade para pagamento das dívidas fiscais ⁽¹⁵⁴⁾. Por seu turno, Saldanha Sanches interpretou o preceito no sentido de poderem ser responsabilizados os gestores que violassem culposamente um dever fiscal (cumprimento pontual das suas obrigações), devendo existir dolo ou negligência grave dos gestores ⁽¹⁵⁵⁾.

Relativamente ao art.º 15.º do CPT, parece-nos serem de considerar alguns dos argumentos utilizados anteriormente pela doutrina no sentido de ser pressuposto da responsabilização do substituto a existência de culpa: o facto de em regra a responsabilidade ser ilícita e culposa ⁽¹⁵⁶⁾, e o facto de outras normas do Código de Processo Tributário preverem expressamente a culpa como pressuposto de responsabilidade, não existindo razão para um tratamento diferente.

Também quando, no caso da retenção na fonte do rendimento de trabalho dependente e de pensões, aquela não é feita correctamente porque, tendo a entidade devedora dos rendimentos solicitado ao devedor originário, no início do exercício das suas funções ou antes de ser efectuado o primeiro pagamento ou colocação à disposição, os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar, e o trabalhador não informou a entidade empregadora sobre a sua exacta situação familiar, ou não lhe comunicou alterações fiscalmente relevantes, não existe culpa do empregador, pelo que lhe não é imputável uma situação de responsabilidade tributária (art.º 92.º n.º 2 do CIRS) ⁽¹⁵⁷⁾.

4.3. A responsabilidade dos representantes das sociedades de responsabilidade limitada pela não retenção ou não entrega do imposto

Sobre os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada, por serem representantes destas, recaem deveres fiscais, nomeadamente, os deve-

⁽¹⁵⁴⁾ RUI BARREIRA, *A Responsabilidade* ..., cit., Fisco, pp. 4 e 5.

⁽¹⁵⁵⁾ J.L. SALDANHA SANCHES, *Ainda sobre a Responsabilidade*..., cit., Fisco, p. 41.

⁽¹⁵⁶⁾ V., por todos, RUI BARREIRA, *A Responsabilidade*..., cit., Fisco, pp. 3 e 4.

⁽¹⁵⁷⁾ V., a propósito do regime alemão (paras 39/4, 39/5 a) e 39 a/6 EStG), neste sentido, HORST SCHÄFER, *Die Dreiecksbeziehung*..., cit., p. 223.

res de retenção e entrega dos impostos dos substituídos. No caso de o empregador ser uma sociedade de responsabilidade limitada, e sempre que a responsabilidade tributária recaia sobre o substituto (art.º 15.º n.ºs 1, 2 e 3 do CPT) deve conjugar-se estas normas referentes à responsabilidade do substituto com as normas relativas à responsabilidade dos representantes (responsabilidade dos gerentes).

Se couber ao empregador a responsabilidade, e se a sociedade não dispuser de meios para cumprir as suas obrigações fiscais, respondem subsidiariamente os gerentes, administradores e outras pessoas referidas no art.º 13.º do CPT, relativamente ao período da sua gestão ⁽¹⁵⁸⁾, salvo se provarem que não tiveram culpa quanto à insuficiência do património da empresa para a satisfação das dívidas ao Fisco ⁽¹⁵⁹⁾.

Recaindo os deveres de retenção e entrega do imposto sobre o empregador, os deveres fiscais do representante abrangem esses mesmos deveres, cabendo averiguar, caso essa retenção e entrega não tenham sido efectuadas, se houve culpa quanto à insuficiência patrimonial da empresa.

Os deveres fiscais legais que incumbem sobre o representante são deveres de Direito Público, pessoais e intransmissíveis ⁽¹⁶⁰⁾, desde que referentes ao período efectivo da sua gerência; no caso de vários gerentes exercerem essas

⁽¹⁵⁸⁾ Segundo interpretação do STA, o art.º 13.º CPT admite, quanto ao período pelo qual os gerentes são responsáveis, que ele abrange as dívidas nascidas no período da sua gerência, bem como as dívidas não pagas nesse período: *Acórdãos do STA de 24 de Outubro de 1990*, Rec. n.º 12681, Secção do Contencioso Tributário; *de 29 de Janeiro de 1992*, Proc. 12125, Secção do Contencioso Tributário, BMJ 413, 1992, pp. 351, 355 e 356; *de 11 de Novembro de 1992*, Rec. n.º 14455, Secção do Contencioso Tributário, Fisco n.º 57, 1993, p. 37.

Neste sentido, JL SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA, *Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes*, Fisco, 1995, n.ºs 70/71, p. 104. O mesmo entendimento era dado ao art.º 16.º CPCI: *Acórdão do STA de 24 de Outubro de 1990*, Secção do Contencioso Tributário, Rec. n.º 12681.

⁽¹⁵⁹⁾ Com o art.º 13.º CPT, o ónus da prova passou a caber aos gerentes, ao contrário do que acontecia no regime anterior introduzido pelo Decreto-Lei n.º 68/87 de 9 de Fevereiro, e devendo essa (ausência de) culpa ser apreciada pelo próprio Tribunal de Execução Fiscal: *Acórdão do STA de 29 de Janeiro de 1992*, proc. 12125, Secção do Contencioso Tributário, BMJ, cit., pp. 354 e 355; J.L. SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA, *Culpa*..., cit., p. 106. Em sentido contrário, considerando que o Decreto-Lei n.º 68/87 de 9 de Fevereiro continha uma presunção de culpa, a elidir pelos representantes da sociedade, v. *Acórdão do STA de 24 de Abril de 1990*, rec. n.º 12124, Secção do Contencioso Tributário, *Acórdãos Doutriniais do STA*, n.º 355, pp. 859, 865 e 866.

⁽¹⁶⁰⁾ ALBERT BEERMANN, *BFH-Rechtsprechung*..., cit., p. 264: esses deveres não podem ser transmitidos por acordos de Direito Privado entre o gerente e outras pessoas, nomeadamente trabalhadores, nem podem ser feitos acordos, por exemplo com instituições bancárias, onde se depositasse o imposto retido, ficando estas responsáveis pelo pagamento. O

funções durante o mesmo período de tempo, é admissível a limitação da responsabilidade a um ou alguns deles, se for evidente a existência de uma distribuição interna de deveres [uma divisão feita por escrito, fixa e vinculativa ⁽¹⁶¹⁾], segundo a qual o cumprimento dos deveres fiscais é atribuído a um ou alguns representantes da sociedade. Em regra, porém, a responsabilidade dos representantes da sociedade, e relativamente ao período do seu exercício, é solidária.

Os concretos deveres de actuação dos representantes das sociedades, cuja violação implica a sua responsabilidade tributária não estão definidos por lei, nem a nossa jurisprudência elaborou até agora, parâmetros relativos a um incumprimento não culposo dos deveres fiscais. O mesmo se diga quanto ao particular aspecto, que nos interessa de sobremaneira, do incumprimento dos deveres de retenção na fonte e entrega do imposto à Administração Fiscal. A lei impõe ao empregador – e seus representantes – os deveres de retenção e entrega do imposto, mas não especifica se haverá casos, nem quais os casos, em que seria admissível o incumprimento desses deveres sem uma consequente responsabilidade tributária do empregador ou dos representantes. Saldanha Sanches e Rui Barreira defendem, quanto ao dever de retenção na fonte, e na esteira da opinião de Tipke/Kruse acerca do regime alemão, que na ausência de meios suficientes para um pagamento integral dos salários e cumprimento simultâneo do dever de retenção, será admissível o pagamento integral dos salários líquidos, sendo justificável a ausência de retenção ⁽¹⁶²⁾.

Por outro lado, embora a propósito do IVA, os mesmos autores defendem, e uma vez mais seguindo Tipke/Kruse, que o dever legal de entrega ao Fisco das quantias cobradas, atingido o prazo legal, não implica o dever legal de as manter guardadas ⁽¹⁶³⁾, podendo uma sociedade dispor dessas quantias para a «normal gestão financeira de entrada e saída de fundos da empresa»; em caso de incumprimento «por interrupção de pagamentos por um cliente decisivo para a empresa», existe uma situação desculpável que a desresponsabiliza pelo pagamento de imposto ⁽¹⁶⁴⁾.

representante deve, segundo a jurisprudência constante do BFH, cumprir os deveres do empregador previstos no para. 34/1 AO.

⁽¹⁶¹⁾ Neste sentido, a propósito do Direito alemão, ALBERT BEERMANN, *BFH-Rechtsprechung...*, cit., p. 264.

⁽¹⁶²⁾ V. J.L. SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA, *Culpa no incumprimento...*, cit., p. 103 (os autores alertam para a falta de jurisprudência nesta matéria). V. KLAUS TIPKE/W. KRUSE, *Abgabenordnung...*, cit., para 69. p. 37.

⁽¹⁶³⁾ KLAUS TIPKE/W. KRUSE, *Abgabenordnung...*, cit., para 69. p. 36.

⁽¹⁶⁴⁾ J.L. SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA, *Culpa no incumprimento...*, cit., p. 102.

Segundo a jurisprudência alemã, o cumprimento dos deveres do representante deve ser feito, independentemente da posição económica do empregador. A jurisprudência alemã tem recorrido a este propósito aos princípios de igual satisfação de interesses (do trabalhador e do Fisco), de pagamento proporcional e de meios económicos alheios à empresa.

No caso de a sociedade empregadora apenas dispôr dos meios correspondentes ao pagamento do rendimento líquido de imposto, não fica, por essa razão, liberta do dever fiscal de retenção, existindo apenas uma limitação dos seus deveres ⁽¹⁶⁵⁾. Sempre que não forem suficientes os meios de pagamento, podem ser feitos pagamentos parciais, e destes decorre o dever fiscal de retenção, tendo em conta o montante salarial efectivamente pago ao trabalhador, ou seja, a percentagem de imposto a reter deve ser calculada por referência ao salário efectivamente pago e não ao salário que deveria ter sido pago ⁽¹⁶⁶⁾. Segundo a jurisprudência alemã, o dever de retenção contém em si, em cada pagamento salarial, uma proibição de pagamento bruto ao trabalhador ⁽¹⁶⁷⁾.

Tendo o imposto sido retido, coloca-se a questão de saber se o empregador ou seus representantes podem utilizar esses montantes para fins alheios à entrega à Administração fiscal. Neste sentido, desde que tal seja feito até ao dia em que vence a entrega do imposto, se pronunciam alguns autores ⁽¹⁶⁸⁾.

A jurisprudência alemã entende que existe um dever de entrega, para além do dever de retenção, de onde resulta que aqueles montantes são meios monetários economicamente estranhos à empresa, e a função do empregador é a de fiel depositário desses montantes, os quais apenas devem ser entregues ao Fisco ⁽¹⁶⁹⁾.

Assim, a aplicação dos montantes referidos a fins diferentes do previsto na lei fiscal, e o consequente incumprimento do dever fiscal de entrega, implicará a responsabilidade fiscal culposa do empregador, porque se trata de um comportamento materialmente contrário à lei ⁽¹⁷⁰⁾.

⁽¹⁶⁵⁾ V. SPRIEGEL/JOKISCH, *Die steuerrechtliche Haftung des GmbH – Geschäftsführers und der Grundsatz der anteiligen Tilgung*, DSIR 1990, nº 14, p. 435; ALBERT BEERMANN, *BFH-Rechtsprechung...*, cit., pp. 264 e 265.

⁽¹⁶⁶⁾ V. SPRIEGEL/JOKISCH, *Die steuerrechtliche Haftung...*, cit., p. 435; ALBERT BEERMANN, *BFH-Rechtsprechung...*, cit., pp. 264 e 265; é esta a jurisprudência constante alemã desde a decisão do BFH de 26.7.1988.

⁽¹⁶⁷⁾ ALBERT BEERMANN, *BFH-Rechtsprechung...*, cit., p. 265.

⁽¹⁶⁸⁾ SPRIEGEL/JOKISCH, *Die steuerrechtliche Haftung...*, cit., p. 437; KLAUS TIPKE/W. KRUSE, *Abgabenordnung...*, cit., para 69, p. 36.

⁽¹⁶⁹⁾ SPRIEGEL/JOKISCH, *Die steuerrechtliche Haftung...*, cit., p. 437; ALBERT BEERMANN, *BFH-Rechtsprechung...*, cit., p. 265.

⁽¹⁷⁰⁾ ALBERT BEERMANN, *BFH-Rechtsprechung...*, cit., pp. 265 e 266.

A não retenção e/ou não entrega do imposto é entendida pela jurisprudência alemã como uma violação dos deveres fiscais impostos por lei, embora, no caso de não retenção, a culpa deva ser relevante para efeitos de responsabilização, pois o dever de retenção é entendido como um grave encargo que incide sobre empresas e gerentes ⁽¹⁷¹⁾.

A crítica feita por Spriegel/Jokisch e Tipke/Kruse a este entendimento da jurisprudência, baseia-se no argumento de que as exigências relativas à retenção na fonte e entrega do imposto (as exigências relativamente ao substituto) não são maiores do que as relativas ao pagamento dos outros impostos. Segundo os referidos autores, e ao contrário do que defende a jurisprudência, os meios económicos em causa não são alheios ao empregador, pois o trabalhador nunca esteve na posse desses meios, nem são sua propriedade, mantendo apenas uma expectativa que até ao vencimento do prazo o montante do imposto seja entregue ao Fisco. Segundo estes autores, até ao dia em que o montante a reter deve ser entregue às Finanças, não se pode impedir que o empregador disponha dos referidos meios ⁽¹⁷²⁾.

Spiegel/Jokisch acrescentam que o montante devido ao Fisco pode ser também utilizado por credores da empresa ⁽¹⁷³⁾.

Por outro lado, segundo Tipke/Kruse, se em caso de dificuldade económica da empresa, se tiver optado pelo pagamento dos salários sem efectuar a retenção do imposto, deve averiguar-se se o comportamento do empregador ou do seu representante foi culposo, pois o não pagamento integral do salário líquido (para cumprir a obrigação de retenção), pode colocar em perigo a continuidade da empresa ⁽¹⁷⁴⁾.

Em jeito de ponderação dos argumentos apresentados, consideramos que não é aceitável que a culpa exigida para a responsabilização dos representantes da empresa (artº 13º nº 1 do CPT), signifique apenas um comportamento «materialmente contrário à lei» quando se trata de uma não retenção ou de uma não entrega do imposto retido, como defende a jurisprudência alemã para uma norma análoga à nossa.

⁽¹⁷¹⁾ ALBERT BEERMANN, *BFH-Rechtsprechung...*, cit., p. 266. A lei espanhola qualifica a não retenção como uma infracção simples, por contraposição à não entrega do imposto retido, a qual é qualificada como uma infracção grave: MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ, *La Retención...*, cit., pp. 346 ss, 350 ss..

⁽¹⁷²⁾ SPIEGEL/JOKISCH, *Die steuerrechtliche Haftung...*, cit., p. 437; KLAUS TIPKE/ W. KRUSE, *Abgabenordnung...*, cit., para 69, p. 36.

⁽¹⁷³⁾ SPIEGEL/JOKISCH, *Die steuerrechtliche Haftung...*, cit., p. 437.

⁽¹⁷⁴⁾ KLAUS TIPKE/ W. KRUSE, *Abgabenordnung...*, cit., para 69, pp. 36 e 37.

Os exemplos da doutrina para ilustrar a ausência de culpa (aplicação do montante retido porque o gerente aguarda o pagamento de um crédito, cujo cumprimento é tido como certo; não retenção na fonte, porque de acordo com critérios económicos de viabilização da empresa, é mais importante o pagamento integral dos salários líquidos), e alguns princípios da jurisprudência alemã (nomeadamente os princípios de igual satisfação de interesses e de pagamento proporcional, já que o princípio dos meios económicos alheios à empresa nos parece discutível), podem ajudar-nos a concretizar o significado da «culpa quanto à insuficiência do património da empresa para a satisfação dos créditos fiscais» – deixando para um trabalho futuro sobre o tema, o aperfeiçoamento do critério.

Assim, entendemos que o parâmetro concretizador da culpa, é o da gestão racional da empresa de acordo com juízos económicos ou mercantis tal como consta do Código das Sociedades Comerciais: actuação «com a diligência de um gestor criterioso e ordenado no interesse da sociedade, dos accionistas, dos trabalhadores» (artº 64º do CSC) e, neste caso, também do fisco. Também a legislação penal faz referência a uma infracção intencional de «regras económicas de uma gestão racional», como um elemento constitutivo do tipo de administração danosa (artº 235º do CP), devendo ser avaliada a margem de risco normal, e considera-se que um dos parâmetros interpretativos da «grave violação dos deveres» no crime de infidelidade (artº 224º do CP) é o risco permitido ⁽¹⁷⁵⁾.

Consideramos pois, que é a ausência da «adequada gestão empresarial» por parte de um «gestor ordenado e diligente» ⁽¹⁷⁶⁾, conjugada com os referidos princípios de igual satisfação de interesses do trabalhador e do fisco, e de pagamento proporcional, que permite responsabilizar fiscalmente o representante da empresa. Da conjugação destes parâmetros já é muito discutível que, por exemplo, o pagamento integral dos salários líquidos, fundamentado em necessidades de viabilização da empresa, legitime a não retenção de imposto.

⁽¹⁷⁵⁾ V. J.F. FARIA COSTA, *O Direito Penal Económico e as causas implícitas de exclusão de ilicitude*, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, Coimbra, 1985, pp. 52-64.

⁽¹⁷⁶⁾ KLAUS TIEDEMANN, *Lecciones de Derecho Penal Económico (comunitario, español, alemán)*, Barcelona, 1993, pp. 46 e 47.

BIBLIOGRAFIA

- ALBUQUERQUE, Ruy de / CORDEIRO, António Menezes – Da Responsabilidade fiscal subsidiária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à previdência e o artº 16º do CPCI, CTF, 1986, ns.334-336, pp. 147-190.
- ALONSO GONZALEZ, Luis – Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Tributario Español, Madrid, 1992
- AMOROS, Narciso – Derecho Tributario, Madrid, 1963
- ARIAS ABELLÁN, María Dolores – Modificaciones a la Ley General Tributaria en la regulación jurídica del responsable, Civitas, REDF, 1985, ns.47-48, pp. 417-430
- BAFILE, Carlo – Sostituzione tributaria, Novissimo Digesto Italiano, Appendice, vol. VII, pp. 472-476
- BARREIRA, Rui – A Responsabilidade dos gestores de sociedades por dívidas fiscais, Fisco, 1990, nº 16, pp. 3-8
- BAX, Eckhard – Die Haftung nach allgemeinem Abgabenrecht aus steuer- und verfassungsrechtlicher Sicht, Baden-Baden, 1992
- BEERMANN, Albert – BFH – Rechtsprechung zur Lohnsteuerhaftung nach § 69 AO, FR, 1992, nº 8, pp. 262-268
- BIRK, Dieter – Steuerrecht, I, München, 1994
- CAMPOS, A. Leite de – Lições de Direito Fiscal, Coimbra, 1981/82
- CARL, Dieter – Stundung von Lohnsteuer gegenüber Arbeitnehmer und Arbeitgeber, DB, 1988, nº16, pp. 826-831
- CARVALHO, Rúben Anjos/PARDAL, F. Rodrigues – Código de Processo das Contribuições e Impostos, Anotado e comentado, Coimbra, 1969
- CASADO OLLERO / FALCON Y TELLA / LOZANO SERRANO / ACOSTA – Cuestiones Tributarias Prácticas, Madrid, 1989
- COCIVERA, Benedetto – Il Sostituto d'imposta, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1959, XVIII, parte I, pp.327-358
- COPPA, Daria – Gli Obblighi fiscali dei terzi, Cedam, Padova, 1990
- COSTA, J.F. Faria – O Direito Penal Económico e as causas implícitas de exclusão da ilicitude, Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, Coimbra, 1985
- COSTA, J.M. Cardoso da – Curso de Direito Fiscal, Coimbra, 1972
- COUTINHO, Oliveira – Código do Imposto Profissional Anotado, Coimbra, 1941
- D'AMATI, Nicola – Derecho Tributario, Teoria y critica (trad.), Madrid, 1989
- DRENSECK, Walter – Verwaltungsakte im Lohn- und Einkommensteuerverfahren, STOLTERFOHT (hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Köln, 1986, pp. 377-429
- FANTOZZI, Augusto – Diritto Tributario, Torino, 1991
- FERREIRO LAPATZA, José Juan – Los Sujetos pasivos de la obligación tributaria, Civitas, REDF, nº 72, pp. 463-484

- GARRETA SUCH, José M. – La Responsabilidad Civil, Fiscal y Penal de los Administradores de las Sociedades, Madrid, 1996
- GAST-DE HAAN, Brigitte – Lohnsteuerschuld und Arbeitgeberhaftung, STOLTERFOHT (hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Köln, 1986, pp. 141-174
- GIANNINI, Achile – Istituzioni di Diritto Tributario, Milano, 1956
- GILOY, Jörg – Nettolohnverträge und Lohnsteuerepauschalierung, STOLTERFOHT (hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Köln, 1986, pp. 209-232
- GOMES, Nuno Sá – Os Sujeitos passivos da obrigação tributária, CTF, 1975, nºs 196-198
- GUTH, Jürgen / LING, Rainer – Steuerrechtliche Haftung, Tübingen, 1982
- HAHN, Hartmut – Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers – Anmerkung, BB, 1986, nº16, pp. 1067-1069
- HALACZINSKY, Raymond – Die Haftung im Steuerrecht, Berlin, 1978
- KRUSE, Wilhelm – Derecho Tributario – Parte General (trad.), Madrid, 1978 – Rechtshistorische und rechtsvergleichende Prolegomena zum Lohnsteuerrecht – zugleich Rechtfertigung des Themas, STOLTERFOHT (hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Köln, 1986, pp. 1-14
- LANG, Joachim – Das neue Lohnsteuerrecht, StuW, 1975, nº2, pp. 113-134 – Die Einkünfte des Arbeitnehmers, STOLTERFOHT (hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Köln, 1986, pp. 15-83
- LINDBERG, Klaus / NOLTE, Carsten – Die neue Quellensteuer, München, 1989
- MARTINEZ, Pedro Soares – Da Personalidade Jurídica Tributária, Lisboa, 1953 – A Obrigação tributária, CTF, vol. IX, 1963, pp. 621-773 – Direito Fiscal, Coimbra, 1993
- MARTINEZ LAFUENTE, Antonio – Derecho Tributario – Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria, Madrid, 1985
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles – Los Responsables Tributarios, Madrid, 1994
- MITA, Enrico de – Sostituzione tributaria, Novissimo Digesto Italiano, vol. XVII, pp. 998-1002
- MONTEIRO, Armindo – Direito Fiscal – Da Relação Jurídica Fiscal, vol.III, Lisboa, 1946/47
- MORIES JIMÉNEZ, María Teresa – La Retención a Cuenta en el Impuesto sobre la Renda de las Personas Físicas, Madrid, 1996
- MÖSBAUER, Heinz – Zur steuerrechtlichen Haftung der gesetzlichen Vertreter, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigten, DStR, 1982, nº 5, pp.123-127. – Haftung im Steuerrecht, DB, 1983, nº 36, pp. 1893-1898. – Inanspruchnahme durch Steuerhaftungsbescheid, DStR, 1984, nº 4, pp. 94-99. – Die Haftung für die Steuerschuld, Köln, Berlin, Bonn, München, 1990
- NAENDRUP, Paul / STEINBORN, Manfred – Die Quellensteuer und ihre Auswirkungen, FR, 1989, nº 5, pp. 125-127

- OFFERHAUS, Klaus – Zur Haftung des Arbeitgebers im Lohnsteuerverfahren, BB, 1982, nº 13, pp. 793-797
- PARLATO, Andrea – Il Sostituto d'imposta, Giuffrè, Milão, 1969. – Il Responsabile e il sostituto d'imposta, Trattato di Diritto Tributario (Dir. A. Amatucci), II vol., Padova, 1994, pp. 393-451
- PEREZ DE AYALA, José – La Soggettività tributaria, Trattato di Diritto Tributario (Dir. A. Amatucci), II vol., Padova, 1994, pp. 371-391
- PIGNATONE, Roberto – Sostituzione Tributaria e Prelievo alla Fonte, Milano, 1993
- PIRES, Manuel – Direito Fiscal, Lisboa, 1980/81
- POTITO, Enrico – Soggetto passivo d'imposta, Enciclopedia del Diritto, vol. XLII, 1990, pp. 1226-1255
- QUERALT CARMELO / CASADO OLLERO / TEJERINO LOPEZ – Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, 1995
- RIBEIRO, J.J. Teixeira – Lições de Finanças Públicas, Coimbra, 1984
- RUSSO, Pascuale – Lezioni di Diritto Tributario, Parte generale, I, Milano, 1992
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando – Curso de Derecho Financiero, Madrid, 1993
- SANCHES, Saldanha J.L. – Ainda sobre a Responsabilidade dos gerentes por dívidas das sociedades, Fisco, 1990, nº 18, pp. 40-42. – A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, Lisboa, 1995
- SANCHES, J.L.Saldanha /BARREIRA, Rui – Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes, Fisco, 1995, nºs 70-71, pp. 98-107
- SANDFORD, Cedric / GODWIN, Michael / HARDWICK, Peter – Administrative and Compliance Costs of Taxation, Fersfield, Perrymead, 1989
- SCHÄFER, Horst – Die Dreiecksbeziehung zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Finanzamt beim Lohnsteuerabzug, Berlin, 1990
- SCHICK, Walter – Steuerschuld und Steuerhaftung im Lohnsteuerverfahren, BB, 1983, nº 17, pp. 1041-1047
- SCHMIDT, Ludwig /DRENSECK, Walter/GLANEGGER, Peter/HEINICKE, Wolfgang / SEEGER, Siegbert F. / WEBER-GRELLET, Heinrich – Einkommensteuergesetz Kommentar, L. SCHMIDT (hrsg.), München, 1995
- SILVA, A. Baptista/RODRIGUES, J. Alves – Código de Processo das Contribuições e Impostos, Atualizado e Anotado, Lisboa, 1981
- SIMÕES, Galhardo – Subsídios para um conceito jurídico de contribuinte, CTF, 1963, nº 49, pp. 91-128
- SIMÕES, Galhardo/LOUREIRO, Pinto/PEREIRA, Manuel/FREITAS, M. Moreira – Código do Imposto de Capitais – Anotado, Coimbra, 1962
- SPRIEGEL, Helmut / JOKISCH, Andreas – Die steuerrechtliche Haftung des GmbH-Geschäftsführers und der Grundsatz der anteiligen Tilgung, DStR, 1990, nº 14, pp. 433-438

- SOUSA, Alfredo J. de/PAIXÃO, J. da Silva – Código de Processo das Contribuições e Impostos, Comentado e Anotado, Coimbra, 1986
- STOLTERFOHT, Joachim N. – Einwirkungen des Lohnsteuerrechts auf das Arbeitsverhältnis, STOLTERFOHT (hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts, Köln, 1986, pp. 175-207
- TEIXEIRA, A. Braz – Princípios de Direito Fiscal, vol. I, Coimbra, 1985
- TIEDEMANN, Klaus – Lecciones de Derecho Penal Económico (comunitario, español, alemán), Barcelona, 1993
- TIPKE, Klaus/ KRUSE, Wilhelm – Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO, Köln, 1994
- TIPKE, Klaus/ JOACHIM, Lang – Steuerrecht – Ein systematischer Grundriss, Köln, 1994
- TRZASKALIK, Christoph – Die Steuererhebungspflichten Privater, FRIAUF (hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, 1989
- VARONA ALABERN, Juan Enrique – La Sustitución tributaria en el ordenamiento jurídico italiano, Civitas, REDF, 1993, nº 79, pp. 371-431
- XAVIER, Alberto – Manual de Direito Fiscal, Lisboa, 1981

JURISPRUDÊNCIA

- Acórdão do STA de 24.1.1990, rec. nº 12007, Secção do Contencioso Tributário, Fisco, 1990, nº 18, pp. 36-40
- Acórdão do STA de 24.4.1990, rec. nº 12124, Secção do Contencioso Tributário, Acórdãos Doutrinários do STA, nº 355, pp. 859-867
- Acórdão do STA de 30.5.1990, rec. nº 12501, Secção do Contencioso Tributário, Apêndice ao DR de 15.4.1993, pp. 594-597
- Acórdão do STA de 24.10.1990, rec. nº 12681, Secção do Contencioso Tributário, BMJ, pp. 1149-1153
- Acórdão do STA de 16.1.1991, rec. nº 13048, Secção do Contencioso Tributário, Acórdãos Doutrinários do STA, Apêndice ao DR de 15.10.1992, pp. 110-116
- Acórdão do STA de 29.1.1992, rec. nº 12125, Secção do Contencioso Tributário, BMJ, 1992, nº 413, pp. 351-356
- Acórdão do STA de 27.5.1992, rec. nº 13885, Secção do Contencioso Tributário, Acórdãos Doutrinários do STA, nº 379, pp. 780-782
- Acórdão do STA de 11.11.1992, rec. nº 14445, Secção do Contencioso Tributário, Fisco, 1993, nº 57, pp. 36-38

ABREVIATURAS

BB – Betriebs-Berater

CTF – Ciência e Técnica Fiscal

DB – Der Betrieb

DStR – Deutsches Steuerrecht

FR – Finanz – Rundschau

Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. – Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze

StuW – Steuer und Wirtschaft