

Processo C-278/24 [Genzyński]ⁱ**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1,
do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

22 de abril de 2024

Órgão jurisdicional de reenvio:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo do Voivodato de Wrocław, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

31 de janeiro de 2024

Recorrente:

P.K.

Recorrido:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Diretor do Serviço da Autoridade Tributária de Wrocław, Polónia)

Objeto do processo principal

Condições da responsabilidade solidária de um membro do órgão de administração de uma pessoa coletiva pelas dívidas de IVA dessa pessoa coletiva.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Disposições nacionais que estabelecem a responsabilidade solidária de um membro do órgão de administração de uma pessoa coletiva pelas dívidas de IVA, e práticas nacionais nesta matéria, apreciadas à luz da Diretiva 2006/112/CE, do TFUE, da Carta dos Direitos Fundamentais, dos princípios da segurança jurídica, da confiança legítima, da igualdade perante a lei, da não discriminação e do direito a uma boa administração.

ⁱ O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

Questões prejudiciais

«1. Devem as disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ([...] a seguir «Diretiva IVA»), incluindo os seus artigos 193.º, 205.º e 273.º, em conjugação com o artigo 325.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia ([...] a seguir «TFUE») e o artigo 17.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia ([...] a seguir «Carta»), bem como o princípio da proporcionalidade ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que prevê um mecanismo de responsabilidade solidária de um membro do órgão de administração de uma pessoa coletiva pelas dívidas de IVA dessa pessoa coletiva, sem que tenha sido previamente estabelecido que esse membro do órgão de administração agiu de má-fé ou que a sua conduta é imputável a um erro culposos ou negligência?

2. Devem as disposições da Diretiva IVA, incluindo os seus artigos 193.º, 205.º e 273.º, em conjugação com o artigo 325.º TFUE, o princípio da segurança jurídica, o princípio da confiança legítima, o princípio do direito a uma boa administração decorrente do artigo 41.º da Carta, em conjugação com o artigo 2.º do Tratado da União Europeia ([...] Estado de direito, respeito pelos direitos humanos), e o artigo 47.º da Carta (direito à ação, direito a que a causa seja julgada de forma equitativa) ser interpretados no sentido de que se opõem a uma prática nacional que impõe a um membro do órgão de administração que, para se eximir da responsabilidade solidária pelas dívidas de IVA de uma pessoa coletiva que tem um único credor, apresente um pedido de declaração de insolvência que é infundado nos termos das disposições e da prática do direito nacional da insolvência, e que, por conseguinte, viola a essência do direito de propriedade (artigo 17.º da Carta)?

3. Devem as disposições dos artigos 193.º, 205.º e 273.º da Diretiva IVA, em conjugação com o artigo 325.º TFUE, bem como o princípio da igualdade perante a lei e o princípio da não discriminação (artigos 20.º e 21.º da Carta) ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional [referida na primeira questão] que admite a desigualdade de tratamento entre os membros do órgão de administração de pessoas coletivas, de modo que um membro de um órgão de administração de uma pessoa coletiva com mais de um credor pode eximir-se da responsabilidade pelas dívidas da sociedade mediante a apresentação de um pedido de declaração de insolvência, ao passo que um membro de um órgão de administração de uma pessoa coletiva que tenha apenas um credor não pode apresentar validamente esse pedido, o que o priva da possibilidade de se eximir da responsabilidade solidária pelas dívidas de IVA da pessoa coletiva e do direito à ação (artigo 47.º da Carta)?»

Disposições de direito da União invocadas

Artigo 2.º e artigo 4.º, n.º 3, TUE;

Artigo 352.º, n.º 1, TFUE;

Artigo 17.º, n.º 1, artigo 20.º, artigo 21.º, n.º 1, e artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais;

Artigo 193.º, artigo 205.º, e artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Disposições de direito nacional invocadas

Artigo 103.º, n.º 1, da ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Lei de 11 de março de 2004, relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços; a seguir «Lei do IVA»);

Artigo 26.º, artigo 91.º, artigo 107.º, artigo 108.º e artigo 116.º da ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Lei Geral Tributária, de 29 de agosto de 1997; a seguir «LGT»);

Artigo 1.º, artigo 2.º, artigo 10.º, artigo 11.º, artigo 20.º, artigo 21.º, artigo 22.º e artigo 29.º da ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Lei da Insolvência, de 28 de fevereiro de 2003; a seguir «Lei da Insolvência»);

Artigo 130.º da ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Lei de 17 de novembro de 1964, que aprova o Código de Processo Civil; a seguir «CPC»);

Artigo 299.º da ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Lei de 15 de setembro de 2000, que aprova o Código das Sociedades Comerciais; a seguir «CSC»).

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 Por Decisão de 15 de junho de 2022, a autoridade tributária de primeira instância declarou P.K. (a seguir «recorrente») solidariamente responsável pelas dívidas fiscais da sociedade E. Sp. z o.o. (a seguir «sociedade») a título do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo aos meses de maio, junho, julho e agosto de 2017, acrescido de juros de mora, no montante total de 1 306.639,70 PLN, com base, nomeadamente, no artigo 107.º, § 1 e § 2, ponto 2, e no artigo 108.º, § 1, em conjugação com o artigo 116.º da LGT. Resulta dos fundamentos da decisão da autoridade tributária de primeira instância que, em janeiro de 2014, o recorrente foi nomeado presidente do órgão de administração da sociedade. Em setembro de 2017, o recorrente demitiu-se das referidas funções. Relativamente aos períodos mensais acima referidos, foi referido que a sociedade tinha apresentado declarações de IVA nas quais indicou os montantes de IVA a liquidar. Em seguida, efetuou correções nas declarações relativas aos meses de junho, julho e agosto de 2017. Uma vez que as obrigações não foram liquidadas

no prazo legal para o efeito, as mesmas foram convertidas em dívidas fiscais. Após ter emitido avisos de liquidação, a autoridade tributária de primeira instância emitiu títulos executivos. Foram também intentadas diversas ações executivas, contudo os ativos detidos pela sociedade não permitiram a recuperação integral da dívida fiscal. Face ao exposto, a autoridade tributária de primeira instância, na qualidade de autoridade de execução, arquivou o procedimento executivo instaurado contra a sociedade por ser inoperante. Com base em todos os elementos de prova recolhidos, foram declaradas verificadas as condições que permitem estabelecer a responsabilidade do membro do órgão de administração pelas dívidas fiscais da sociedade, uma vez que o recorrente era membro desse órgão de administração no momento em que surgiram as dívidas e a execução coerciva dos ativos da sociedade se revelou inoperante (condições positivas). Foi também declarado que a sociedade tinha deixado de pagar definitivamente as suas dívidas à Autoridade Tributária desde 25 de junho de 2017 (prazo legal de liquidação da dívida de IVA relativa ao mês de maio de 2017). O recorrente não demonstrou que tinha apresentado, em tempo útil, um pedido de declaração de insolvência ou que, nessa altura, tinha sido iniciado um processo de recuperação ou sido aprovado um acordo no âmbito de um procedimento de aprovação de um acordo, nem que a falta de apresentação do pedido de declaração de insolvência não lhe era imputável. Também não indicou os bens da sociedade cuja execução permitiria cobrir, em grande medida, as dívidas fiscais da sociedade. Resulta da fundamentação da referida decisão que, por carta de 11 de abril de 2022, o recorrente pediu, nomeadamente: que os elementos de prova fossem completados com os autos de todos os processos instaurados contra a sociedade pela autoridade tributária de primeira instância entre 2016 e o final de 2017, a fim de determinar em que processos, em que momento e em que medida foram emitidas medidas cautelares de congelamento dos ativos da sociedade ou tomadas outras medidas processuais com vista à apreensão judicial ou penhora dos ativos da sociedade (incluindo os montantes em dinheiro nas contas bancárias e os créditos a título de reembolso do excedente de IVA); que o recorrente fosse ouvido quanto às circunstâncias acima referidas; que fosse solicitado aos bancos que gerem as contas bancárias da sociedade que apresentassem a documentação relativa à data e ao alcance da penhora das contas bancárias da sociedade nos anos de 2016 e 2017. Segundo o recorrente, os elementos de prova acima referidos destinavam-se a demonstrar que as ações das autoridades tributárias impediram a atuação do órgão de administração, o qual, nas circunstâncias acima referidas, não pôde apresentar um pedido de declaração de insolvência. Por Despacho de 13 de maio de 2022, foi indeferido o pedido de produção de prova, uma vez, segundo a autoridade tributária de primeira instância, não era pertinente para o presente processo tributário.

- 2 Após a interposição de recurso pelo recorrente, o Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Diretor do Serviço da Autoridade Tributária de Wrocław; a seguir «autoridade de recurso»), por Decisão de 18 de outubro de 2022, confirmou a decisão da autoridade tributária de primeira instância.

- 3 Por conseguinte, o recorrente interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 4 O recorrente alegou que a decisão impugnada violava, nomeadamente: o artigo 11.º da Lei da Insolvência, em conjugação com o artigo 20.º, n.º 1, e o artigo 21.º, n.º 1, da Lei da Insolvência, ao interpretá-los erradamente e ao partir do princípio de que a insolvência pode ser declarada contra um devedor – empresa que tem um único credor, apesar de, com base nas disposições acima referidas, na posição estabelecida na jurisprudência e na doutrina, bem como na prática uniforme dos tribunais de insolvência, resultar que, para um devedor ser considerado insolvente e poder ser instaurado um processo de insolvência contra ele, é necessário que não cumpra as suas obrigações pecuniárias em relação a pelo menos dois credores, dado que o processo de insolvência tem por objetivo a satisfação equitativa de todos os credores através da totalidade dos ativos do devedor; o artigo 116.º, § 1, ponto 1, alínea b), da LGT, ao não ter sido aplicado este artigo, uma vez que o recorrente, durante o período em que exerceu funções de membro do órgão de administração da sociedade, não tinha base jurídica nem factual para apresentar um pedido de declaração de insolvência, pelo que a autoridade tributária de primeira instância determinou erradamente a responsabilidade do recorrente pelas dívidas fiscais da sociedade.
- 5 O recorrido alegou que o recorrente podia apresentar um pedido de declaração de insolvência no caso de credor único, uma vez que a condição de exoneração prevista no artigo 116.º, § 1, ponto 1, da LGT se refere à apresentação desse pedido e não ao efeito do mesmo, que é constituído pela declaração de insolvência. Foi feita referência à jurisprudência dos tribunais administrativos, da qual resulta que a aceitação do ponto de vista do recorrente colocaria em posição privilegiada os membros do órgão de administração de sociedades que têm um único credor, o Skarb Państwa (Tesouro Público), relativamente àqueles de sociedades que têm pelo menos dois credores. Haveria, por conseguinte, uma evidente desigualdade de tratamento entre os membros de órgãos de administração (terceiros) em função do número de credores das sociedades por eles geridas, bem um enfraquecimento da função de garantia do instituto da responsabilidade de terceiros.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

Fundamentação da primeira questão prejudicial

- 6 Além dos limites que fixa, o artigo 273.º da Diretiva IVA não especifica as condições nem as obrigações que os Estados-Membros podem prever. Por conseguinte, esta disposição confere aos Estados-Membros uma margem de apreciação quanto aos meios destinados a garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e a combater a fraude. Os Estados-Membros são

obrigados a exercer esta competência no respeito do direito da União e dos seus princípios gerais e, por conseguinte, no respeito do princípio da proporcionalidade. As disposições nacionais que têm por efeito instituir, *de facto*, um sistema baseado na responsabilidade objetiva extravasam o que é necessário para proteger os direitos do Skarb Państwa (Tesouro Público). A imputação da responsabilidade pelo pagamento do IVA a uma pessoa que não o devedor do imposto, sem dar a essa pessoa a possibilidade de se eximir da responsabilidade mediante a apresentação de provas em como não pode ser associada aos atos do devedor do imposto, deve ser considerada incompatível com o princípio da proporcionalidade. Com efeito, seria manifestamente desproporcionado imputar a essa pessoa, de maneira incondicional, a responsabilidade pela perda de receitas fiscais causada pelas ações de um terceiro sujeito passivo sobre o qual não tem controlo. Nestas condições, o exercício da faculdade de que dispõem os Estados-Membros de designarem um devedor solidário, diverso do devedor do imposto, para assegurarem uma cobrança eficaz deste último deve ser justificado pela relação factual e/ou jurídica existente entre as duas pessoas em causa, à luz dos princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade. O facto de uma pessoa, que não é o devedor, ter agido de boa-fé, atuando com toda a diligência de um operador informado, de ter tomado todas as medidas razoáveis ao seu alcance e de a sua participação num abuso ou numa fraude estar excluída constituem elementos a ter em consideração para determinar a possibilidade de obrigar esta pessoa a pagar solidariamente o IVA devido (Acórdãos do Tribunal de Justiça de 21 de dezembro de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, n.º 26, e de 20 de maio de 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, n.ºs 37 e 76).

- 7 Na jurisprudência dos tribunais comuns polacos, estabeleceu-se uma tendência de tratar a responsabilidade solidária de um membro do órgão de administração de uma sociedade de direito comercial, com base no artigo 116.º da LGT, como responsabilidade objetiva. Isto leva a um desequilíbrio entre o interesse fiscal e o interesse da pessoa singular.
- 8 Na jurisprudência nacional, sublinha-se que a responsabilidade de um membro do órgão de administração: é de natureza subsidiária (a execução de uma dívida fiscal contra um determinado terceiro depende da ineficácia das tentativas para obter a cobrança da dívida fiscal junto do próprio sujeito passivo de IVA – responsabilidade pela dívida de outrem); é solidária (o credor fiscal pode reclamar o crédito simultaneamente junto do sujeito passivo e do terceiro); não surge por força da lei, mas carece da adoção de uma decisão constitutiva (a Autoridade Tributária é obrigada a proferir essa decisão); tem a natureza de garantia (garante os créditos de direito público contra a elisão dos sujeitos passivos, pagadores e cobradores do imposto). Além disso, indica-se que a responsabilidade de terceiros não tem nenhuma relação com a obrigação fiscal do sujeito passivo ou com a obrigação instrumental do pagador e do cobrador do imposto.
- 9 Um membro do órgão de administração é solidariamente responsável, sem qualquer limitação individual, quando a Autoridade Tributária demonstre que

estão reunidas as condições positivas e o próprio membro do órgão de administração não invoque eficazmente a existência de condições de exoneração. A lista de condições é exaustiva.

As condições positivas incluem:

- 1/ a constituição de dívidas fiscais de uma sociedade comercial – sujeito passivo de IVA (ou seja, o não pagamento de uma obrigação fiscal);
- 2/ no período em que o membro do órgão de administração em causa exerceu funções de administração – é importante dispor dos poderes formais de membro do órgão de administração durante o período em questão, independentemente de o membro do órgão de administração em causa ter efetivamente a seu cargo os interesses da entidade;
- 3/ a ineficácia da execução coerciva tramitada contra o sujeito passivo de IVA.

As condições de exoneração incluem (exclusivamente):

- 1/ a demonstração pelo membro do órgão de administração de que apresentou, em tempo útil, um pedido de declaração de insolvência ou de que, nessa altura, foi iniciado um processo de recuperação ou aprovado um acordo no âmbito de um processo de aprovação de um acordo. Esta condição refere-se exclusivamente à apresentação do pedido e não ao efeito desse pedido que é constituído pela declaração de insolvência;
 - 2/ a demonstração, pelo membro do órgão de administração, de que a não apresentação do pedido de declaração de insolvência não lhe é imputável – refere-se ao dolo ou negligência, quando o membro do órgão de administração da sociedade, tendo atuado com toda a diligência exigida na gestão dos seus negócios, não apresentou esse pedido por motivos que não lhe são imputáveis;
 - 3/ o membro do órgão de administração indicou os bens da sociedade cuja execução permitirá saldar, em grande parte, as dívidas fiscais da sociedade – esta execução deve ser viável e ter por efeito satisfazer o credor.
- 10 Como resulta do exposto, a disposição que regula a responsabilidade solidária não se refere de forma alguma à apreciação da conduta do membro do órgão de administração, como a má-fé ou a falta da diligência devida (erro culposo ou negligência) durante a sua gestão dos negócios da sociedade. Também não se refere ao exercício, por parte do mesmo, das suas funções de administração quando do surgimento de qualquer das condições relacionadas com o não pagamento do IVA. O elemento da culpa só é tomado em consideração quanto à falta de apresentação do pedido de declaração de insolvência. Por conseguinte, um membro do órgão de administração contra o qual se pretende declarar a responsabilidade solidária não pode invocar eficazmente a prova das circunstâncias previstas na jurisprudência do Tribunal de Justiça relativamente a um aspeto mais amplo da culpa. Isso conduz a uma situação em que o membro do

órgão de administração poderia, na verdade, ter demonstrado que agiu com a devida diligência, contudo nem a invocação deste tipo de circunstância nem mesmo a sua prova o exime da sua responsabilidade na falta de uma das condições de exoneração. Isto demonstra que, no ordenamento jurídico polaco, a responsabilidade solidária de um membro do órgão de administração se baseia no princípio do risco e reveste um caráter objetivo. Por conseguinte, à luz das disposições da Diretiva IVA, pode essa responsabilidade extravasar o âmbito fixado pelo dever de diligência e pelo princípio da culpa?

- 11 No caso em apreço, o recorrente sustenta que a situação de não pagamento do IVA resultante das declarações fiscais se deveu a uma série de ações praticadas pela autoridade tributária e, em especial, às medidas cautelares aplicadas, que, *de facto*, o impediram de dispor dos ativos da sociedade enquanto exercia funções de membro do seu órgão de administração. Assim, as mesmas impediram-no de pagar o IVA resultante das declarações fiscais nos períodos de liquidação subsequentes e, conseqüentemente, conduziram à instauração de um processo que tem por objeto a sua responsabilidade. As autoridades tributárias recusaram-se a produzir a prova pedida pelo recorrente, apesar de a terem na sua posse (elas mesmas tinham praticado esses atos), porque, a seu ver, tais provas eram irrelevantes no processo em apreço.
- 12 Em conclusão, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas razoáveis quanto a saber se a responsabilidade solidária dos membros de um órgão de administração, resultante das disposições nacionais, é compatível com o objetivo do artigo 273.º da Diretiva IVA, em conjugação com o artigo 325.º TFUE, e se viola (ou não) o princípio da proporcionalidade, uma vez que se trata de um mecanismo baseado no princípio risco. Tanto mais que esse risco pode abranger as conseqüências das ações das próprias autoridades tributárias, como acontece no processo em apreço.
- 13 Uma vez que, em conformidade com o artigo 193.º da Diretiva IVA, a regra é que o IVA é devido pelos sujeitos passivos, os casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º constituem uma exceção. Além disso, nos termos do artigo 205.º da Diretiva IVA, uma pessoa diversa do sujeito passivo pode ser solidariamente responsável pelo pagamento do IVA, nos casos aí previstos, se o Estado-Membro assim o decidir. Embora reconhecendo que as disposições conjugadas do artigo 273.º da Diretiva IVA e do artigo 325.º TFUE possibilitam a introdução de um procedimento de responsabilidade solidária dos membros do órgão de administração conjuntamente com o sujeito passivo de IVA, este procedimento deveria ter em conta o elemento da culpa numa perspetiva mais ampla do que a contida nas disposições nacionais polacas, o que teria por efeito alargar o âmbito do procedimento conduzido nesta matéria e suscita dúvidas quanto à questão de saber se a responsabilidade solidária dos membros do órgão de administração atualmente em vigor viola (ou não) o princípio da proporcionalidade.
- 14 Esta responsabilidade não pode ser equiparada à de um sujeito passivo de IVA pelo pagamento do imposto, uma vez que se trata de uma exceção. Um membro

do órgão de administração deve ter a possibilidade de, no decurso de um processo em que se decida a sua responsabilidade pessoal, provar que, ao representar o sujeito passivo do IVA, não agiu de má-fé e que a sua conduta não pode ser imputada a um erro culposo ou negligência. A impossibilidade de se eximir dessa responsabilidade viola o direito de propriedade desse membro do órgão de administração (artigo 17.º da Carta), uma vez que, em consequência da decisão que declara a sua responsabilidade solidária, fica privado da totalidade ou de parte dos seus ativos.

- 15 Estruturar do modo acima referido as regras em matéria de responsabilidade solidária de um membro do órgão de administração afigura-se uma arbitrariedade por parte das autoridades tributárias e suscita dúvidas razoáveis ao órgão jurisdicional quanto à violação das disposições da Diretiva IVA, do princípio da proporcionalidade e do artigo 17.º da Carta.

Fundamentação da segunda questão prejudicial

- 16 O artigo 273.º da Diretiva IVA não permite a um Estado-Membro contornar livremente as disposições da Diretiva IVA mas permite prever outras obrigações unicamente para assegurar a devida cobrança do IVA e evitar a fraude fiscal. A jurisprudência do Tribunal de Justiça refere que os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, nomeadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.
- 17 As dúvidas que o órgão jurisdicional suscita face às circunstâncias do processo em apreço dizem respeito à prática nacional aplicável a uma condição de exoneração da responsabilidade de um membro de um órgão de administração. Trata-se da condição segundo a qual o membro do órgão de administração pode eximir-se da sua responsabilidade solidária se provar que apresentou, em tempo útil, um pedido de declaração de insolvência ou que a não apresentação de um pedido de declaração de insolvência não lhe é imputável. A formulação desta disposição é clara, na medida em que, numa situação em que é iniciado um processo de insolvência contra uma pessoa coletiva, a dívida do credor fiscal é satisfeita nas mesmas condições que a de outros credores.
- 18 Da apreciação das disposições da Lei da Insolvência e da doutrina em matéria de insolvência decorre que não é possível instaurar um processo de insolvência no caso de existir um único credor. A declaração de insolvência só pode ser feita se existirem pelo menos dois credores do empresário a quem o processo diz respeito e tendo em conta o objetivo fundamental do instituto da insolvência que é, nomeadamente, a satisfação equitativa de todos os credores do devedor.
- 19 Ora, a autoridade tributária considera (com base na jurisprudência dos tribunais administrativos) que, para se eximir da referida responsabilidade, um membro do órgão de administração deve pedir a declaração de insolvência, mesmo no caso de um credor único, o que é contrário 1) à essência e aos princípios do direito da

insolvência, 2) às disposições da Lei da Insolvência, 3) à jurisprudência dos tribunais comuns e 4) à doutrina na matéria. Foi indicado que um pedido deve ser apresentado quando estão reunidas as condições necessárias para a insolvência do devedor, previstas nos artigos 10.º e 11.º da Lei da Insolvência, mesmo abstraindo do artigo 1.º, n.º 1, ponto 1, da Lei da Insolvência. Por conseguinte, se o devedor não cumprir as suas obrigações exigíveis, deve sempre apresentar esse pedido. A obrigação de apresentar um pedido de declaração de insolvência não implica a eficácia desse pedido nem a declaração de insolvência pelo tribunal da insolvência. O devedor apenas está obrigado a avaliar se cumpre as suas obrigações exigíveis, ao passo que a apreciação sobre se, de facto, existem condições para a declaração da insolvência é da competência exclusiva do tribunal competente nessa matéria. Assim, o incumprimento das obrigações exigíveis para com um único credor não dispensa um membro de um órgão de administração de apresentar um pedido de declaração de insolvência. Foi referido que isso resulta do carácter de garantia e subsidiário da responsabilidade do terceiro.

- 20 A exposição deste ponto de vista tem por objetivo sensibilizar para a situação em que se encontra um membro do órgão de administração. Exige-se a um membro do órgão de administração, enquanto representante de uma sociedade de direito comercial, que preste provas da diligência devida na gestão dos negócios, incluindo que conheça a legislação em vigor e se abstenha, por exemplo, de praticar atos que impliquem despesas desnecessárias. Tal decorre diretamente do artigo 209(1).º, § 1, do CSC, nos termos do qual um membro de um órgão de administração deve, no exercício das suas funções, atuar com a diligência inerente à natureza profissional da sua atividade e ser leal para com a sociedade. Em termos de IVA, a atuação de boa-fé por parte dos sujeitos passivos de IVA é um princípio do sistema comum do IVA, ou seja, um membro do órgão de administração que represente um sujeito passivo de IVA está (ou pelo menos deveria estar) ciente de tais normas de conduta.
- 21 A apresentação de um pedido de declaração de insolvência em caso de credor único – o Skarb Państwa [Tesouro Público] – é, pela própria natureza deste processo, um ato ineficaz (um credor não representa vários credores e o processo de insolvência é de natureza universal e não singular, como no caso da execução administrativa). É evidente que os tribunais de insolvência indeferem pedidos destes com o efeito de tornar a ação retroativamente ineficaz (artigo 130.º, § 2, do CPC). Daqui conclui-se que a apresentação deste pedido, *ex lege*, é ineficaz por força da lei («não produz os efeitos que a lei lhe atribui»). A este respeito, importa ainda observar que a preparação de tal pedido exige uma análise financeira, a elaboração de demonstrações financeiras e, muitas vezes, a contratação de um advogado, bem como o encargo de despesas não negligenciáveis, como a taxa de registo no tribunal e o adiantamento das despesas do processo judicial.
- 22 Um membro do órgão de administração tem o direito de esperar das autoridades do Estado que as disposições da Lei da Insolvência e a jurisprudência dos tribunais de insolvência sejam tidas em conta na sua totalidade na análise da

condição de exoneração, uma vez que esta está diretamente relacionada com o sistema do direito nacional da insolvência.

- 23 Exigir a apresentação de um pedido unicamente com base no artigo 116.º da LGT é contrário ao bem conhecido princípio em matéria de IVA da prevalência da substância sobre a forma (em inglês: *substance over form*). A essência do pedido não é a sua apresentação em si, mas sim a instauração de um processo efetivamente adequado (neste caso, um processo de insolvência). Sublinhe-se, mais uma vez, que, em conformidade com o artigo 130.º, § 2, do CPC, esse pedido deve ser indeferido, do que resulta que a apresentação do pedido não produz efeitos. Um membro do órgão de administração só deve apresentar um pedido de declaração de insolvência se estiverem reunidas condições reais para tal. Caso contrário, trata-se de um ato ineficaz, sem sentido e que implica despesas desnecessárias. Acrescente-se que estas despesas ficarão a cargo dos ativos da sociedade, reduzindo a possibilidade de satisfação de um eventual credor. Além disso, constituem fundamento para deduzir acusação contra um membro do órgão de administração por atos lesivos da sociedade. A título acessório, há que acrescentar que a abertura de um processo de insolvência limita os direitos dos credores e entrava a execução coerciva dos ativos do devedor.
- 24 Uma vez que o legislador nacional instituiu tal responsabilidade solidária que, pela sua natureza, não tem um valor paralelo, mas sim subsidiário, em relação à responsabilidade solidária do sujeito passivo de IVA, e estipulou as condições em que o membro do órgão de administração se pode eximir dela, deve ser possível cumprir essas condições. Isto é exigido não só pelo princípio da segurança jurídica mas também pelo princípio da confiança legítima e pelos valores do Estado de direito e do respeito pelos direitos humanos.
- 25 Concluindo, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas razoáveis quanto a saber se uma prática nacional, como a acima referida, não extravasa a margem de discricionariedade e vai além da finalidade do artigo 273.º da Diretiva IVA, em conjugação com o artigo 325.º TFUE e com os artigos 193.º e 205.º da Diretiva IVA, violando, assim, os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, bem como o princípio da boa administração e, por conseguinte, o artigo 47.º e o artigo 17.º da Carta, em conjugação com o artigo 2.º TUE.

Fundamentação da terceira questão prejudicial

- 26 O âmbito da discricionariedade e a referida formulação das condições de exoneração da responsabilidade solidária dos membros do órgão de administração suscitam dúvidas ao órgão jurisdicional quanto à sua conformidade com o princípio da igualdade perante a lei (incluindo o princípio da não discriminação – artigos 20.º e 21.º da Carta) e, por conseguinte, com o direito a uma ação perante um tribunal – artigo 47.º da Carta).
- 27 Seguindo a orientação resultante da jurisprudência do TEDH e do Tribunal de Justiça, é necessário, em primeiro lugar, apreciar a comparabilidade das situações.

O objetivo da medida nacional em apreço é estabelecer a responsabilidade solidária de outra pessoa que não o sujeito passivo de IVA (artigo 193.º da Diretiva IVA) ou de uma pessoa diversa do sujeito passivo de IVA (artigo 205.º da Diretiva IVA), ou seja de um membro do órgão de administração. O facto de ser um membro de um órgão de administração de uma pessoa coletiva é a característica comum que justifica a igualdade de tratamento dessas entidades.

- 28 Uma das condições de exoneração prevê um critério de diferenciação: o número de credores. Um membro do órgão de administração de uma pessoa coletiva com mais de um credor pode eximir-se da sua responsabilidade pelo passivo da sociedade mediante a apresentação de um pedido de declaração de insolvência, ao passo que um membro do órgão de administração de uma pessoa coletiva com um único credor não tem a possibilidade de apresentar eficazmente esse pedido. Por outras palavras, o primeiro grupo de membros do órgão de administração pode procurar proteção face aos credores num processo de insolvência, ao passo que o segundo grupo não pode gozar dessa proteção devido à natureza do processo de insolvência. Trata-se, portanto, de uma situação em que o legislador nacional estabeleceu uma diferença entre os membros do órgão de administração, ou seja, trata-se de um desvio à igualdade perante a lei.
- 29 Isto é confirmado pela jurisprudência que indica que existe uma evidente desigualdade no tratamento dos membros de órgãos de administração (terceiros) em função do número de credores que têm as sociedades que gerem. É também referido que a desigualdade leva a um enfraquecimento da função de garantia do instituto da responsabilidade de terceiros. Este raciocínio implica que se aceita esta responsabilidade como uma responsabilidade objetiva.
- 30 Além disso, a jurisprudência tenta nivelar a desigualdade identificada criando uma nova condição nos termos do artigo 116.º da LGT (uma vez que não resulta desta disposição), que impõe que um membro de um órgão de administração de uma sociedade com um único credor apresente um pedido de declaração de insolvência, apesar de esse pedido ser claramente infundado e de tal atuação apresentar as características de uma interpretação *contra legem*.
- 31 Um membro de um órgão de administração de uma pessoa coletiva com vários credores pode proteger-se da responsabilidade solidária apresentando um pedido de declaração de insolvência no momento da insolvência. Assim, ao praticar atos de diligência, instaurando um processo que o protege dos seus credores, pode eximir-se dessa responsabilidade solidária, na medida em que o credor – o Skarb Państwa (Tesouro Público) – não é um credor privilegiado. Em situação bem pior encontra-se um membro de um órgão de administração de uma pessoa coletiva com um único credor que, apesar de exercer atos de diligência, não pode eximir-se dessa responsabilidade – não há base legal para isso no direito da insolvência. A sua situação jurídica não é alterada pela prática jurisprudencial que, nos termos do artigo 116.º da LGT, introduz a obrigação de apresentar um pedido de declaração de insolvência. Pelo contrário, isto evidencia a desigualdade criada pelo legislador e ilustra o raciocínio subjacente a esta condição de exoneração, que adquire uma

dimensão de fachada, embora a sua essência esteja fortemente relacionada com o regime do direito da insolvência.

- 32 Em conclusão, o órgão jurisdicional tem dúvidas razoáveis sobre se a formulação de uma medida nacional, que prevê a responsabilidade de um membro de um órgão de administração pelas dívidas do sujeito passivo de IVA, mediante a introdução das referidas condições de exoneração, não extravasa a margem de discricionariedade, ultrapassando a finalidade do artigo 273.º da Diretiva IVA, em conjugação com o artigo 325.º TFUE e os artigos 193.º e 205.º da Diretiva IVA, e sobre se não viola o princípio da igualdade perante a lei (artigos 20.º e 21.º da Carta), bem como o direito à ação perante um tribunal (artigo 47.º da Carta), numa situação em que o recorrente não dispõe de meios efetivos para proteger o seu direito de propriedade.

DOCUMENTO DE TRABALHO