

# Nótula sobre a Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes das Sociedades

## ÍNDICE

- I - A EVOLUÇÃO DOS REGIMES LEGAIS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GERENTES OU ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES
- II - O REGIME DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES OU GERENTES DAS SOCIEDADES NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA
  - 2.1 O ÂMBITO OBJECTIVO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES OU GERENTES DAS SOCIEDADES
    - 2.1.1 O ÂMBITO MATERIAL
    - 2.1.2 O ÂMBITO TEMPORAL
      - 2.1.2.1 O PRAZO DE PRESCRIÇÃO
  - 2.2 O ÂMBITO SUBJECTIVO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES OU GERENTES DAS SOCIEDADES
    - 2.2.1 GERENTE DE FACTO E GERENTE DE DIREITO
    - 2.2.2 PROCEDIMENTO DA EXECUÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA
    - 2.2.3 O ÔNUS DA PROVA
- III - AS VÁRIAS POSIÇÕES SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES OU GERENTES
- IV - CONCLUSÕES
- V - BIBLIOGRAFIA



SÓNIA DE CARVALHO  
Advogada

## I - A EVOLUÇÃO DOS REGIMES LEGAIS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GERENTES OU ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES

A responsabilidade tributária surgiu regulada, pela primeira vez, na nossa Lei, através do DL n.º 17 730 de 7/12 de 1929, cujo artigo 1.º tinha a seguinte redacção: *“Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente caucionou o acto”*.

Ora, parece evidente que o regime previsto era extremamente gravoso e amplo, já que abrangia quaisquer dívidas ao Estado, independentemente da sua natureza, que durante o período de exercício de funções pelos gerentes e administradores fossem liquidadas ou impostas. Com efeito, como o Prof. Teixeira Ribeiro escreveu, a responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes *“começou por ser, quando foi criada em 1929 ...uma responsabilidade aparentemente sem quaisquer limitações de ordem legal.”*<sup>1</sup>

Contudo, conforme acrescentou o mesmo autor, *“...as limitações vieram a ser reconhecidas pela jurisprudência ao interpretar aquele artigo”*. Efectivamente, a jurisprudência limitou os termos demasiado amplos dessa responsabilidade, por um lado, esclarecendo que a responsabilidade dos administradores e gerentes era subsidiária relativamente à sociedade e solidária entre os mesmos e por outro lado, exigindo como pressuposto dessa responsabilidade subsidiária, o efectivo exercício dos cargos de gerência administração, excluindo assim os gerentes e administradores de direito que nunca exerceram as respectivas funções de facto.<sup>2</sup>

Esta orientação manteve-se inalterável na redacção do artigo 16.º do CPCI de 1963<sup>3</sup> e foi aplicada ao regime da falta de pagamento de contribuições do regime geral de previdência através do DL n.º 512/76, de 3/7 e posteriormente pelo art. 13.º do DL n.º 103/80, de 9/5.

Nestes termos, a doutrina e a jurisprudência continuaram a exigir o exercício efectivo das funções e a válida investidura no cargo, embora se discutisse se a responsabilidade se fundamentava numa culpa orgânica ou funcional que estaria na base de uma responsabilidade subsidiária objectiva ou numa presunção de culpa inilidível ou se pressupunha uma culpa subjectiva.<sup>4</sup>

A doutrina e a jurisprudência dominantes entendiam que perante o credor Estado e a Segurança Social, os administradores e gerentes sujeitavam-se a um regime de culpa presumida que, no fundo, se fundamentava numa *“simples culpa inerente ao exercício de funções, que se considerava demonstrada desde que tais dívidas não tivessem sido pagas e aqueles tivessem efectivamente exercido funções de administração.”*<sup>5</sup>

O legislador, através deste artigo 16.º do CPCI, atribuiu ao Estado uma situação privilegiada, já que para a Fazenda Pública fazer reverter contra o gerente a dívida fiscal, bastava-lhe demonstrar nos termos do citado artigo do CPCI que o gerente ou administrador tinha essa qualidade e que o património social era insuficiente para a satisfação da dívida enquanto o credor privado tinha, nos termos da lei comercial, de provar que o gerente culposamente dissipara o património da empresa. No fundo, era exigida aos gerentes e administradores no exercício das suas funções, a diligência do *Bonus Pater Familias* retratada no n.º 2 do art. 487.º do CC mas nas relações destes com o Estado, esta diligência era qualificada.<sup>6</sup>

Também surgiram alguns problemas face a esta fórmula legal na determinação da conexão temporal entre o exercício da gestão de empresa e o ilícito de não pagamento. A doutrina respondeu a esta questão considerando que tanto era responsável o gestor ao tempo da verifi-

cação do facto tributário como aquele que o fosse ao tempo da respectiva liquidação. Para sustentar esta posição a jurisprudência entendia que “*por um lado são os gerentes quem actua em nome da sociedade como órgãos, estando assim organicamente ligados à prática dos actos de que deriva a obrigação do tributo e à apresentação das respectivas declarações, através das quais, por via de regra, a Administração Fiscal toma conhecimento dos elementos necessários à liquidação e, por outro, e na mesma qualidade, devem providenciar no sentido de os impostos serem pagos atempadamente, isto é no período de cobrança voluntária.*”<sup>7</sup> Ora, desde logo se levanta o problema dos impostos periódicos, relativamente aos quais parece ser da mais elementar justiça adoptar um critério de responsabilização *pro rata temporis*, isto é, o gestor ou administrador seria responsabilizado apenas na proporção do imposto correspondente ao período do seu exercício de funções. Infelizmente, a Jurisprudência concebia o facto tributário como um todo, insusceptível de divisão, pelo que também a responsabilidade era aferida pelo todo.<sup>8</sup>

Para além disso, a formulação do artigo parecia estender este regime a quaisquer dívidas, ao referir *contribuições, impostos, multas ou quaisquer outros dívidas ao Estado*, o que exigiu por parte da Jurisprudência um esforço no sentido de restringir a letra do artigo e abranger apenas as dívidas de natureza tributária.<sup>9</sup>

Por último, este regime extremamente severo compeliu os tribunais a exigirem a cumulação da gerência nominal com o exercício real e efectivo da mesma, aliás, à semelhança do que a doutrina e jurisprudência faziam face ao Decreto n.º 17730 de 7/12 de 1929. Contudo, é de notar que este pressuposto da responsabilidade, muitas vezes, contribuiu para situações de grande injustiça, uma vez que, o Tribunal, depois de provada a gestão de direito, presumia a gestão de facto, admitida como “*inferência natural ou judicial fundamentada nas regras práticas da experiência ou nos ensinamentos da observação empírica dos factos.*”<sup>10</sup> Como afirmam Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, em anotação ao artigo 16.º, in CPCI, Comentado e Anotado, 2.ª Ed., pág. 90 “*Verificada a gerência de direito, presume-se a gerência de facto. É ao responsável subsidiário que, em sede de oposição à execução cabe o ónus da prova de que, apesar da gerência de direito, não exerceu a gerência de facto.*” Ora, tal redundava muitas das vezes numa “*diabolica probatio.*”

Noutras situações verificava-se o oposto e era desresponsabilizado o gestor que efectivamente tinha a seu cargo a gestão da empresa, por não ter sido formalmente investido nessa função.<sup>11</sup>

No entanto, começaram a surgir vozes que clamavam pela necessidade de temperar este regime tão gravoso e pela afirmação da culpa como pressuposto da responsabilidade, às quais o legislador respondeu com o DL 68/87, de 9/2 cujo preâmbulo, desde logo, referia que “*perde sentido, cada vez mais, dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionadamente privilegiado perante os demais credores sociais.*”

Este DL era constituído por um artigo único que tinha a seguinte redacção: “*A responsabilidade dos gerentes e administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no art. 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, aprovado pelo DL 45005, de 27/4/1963 e no art. 13.º do DL n.º 103/80 de 9/5 é aplicável ao regime do art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo DL 262/86, de 2 de Setembro.*”

O art. 78.º do CSC dispunha expressamente no seu n.º 1 que “*Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.*” Assim, os gerentes e administradores só eram responsabilizados quando os interessados demonstrassem que os mesmos tinham culposamente tornado insuficiente o património social. A culpa dos gerentes e administradores tinha de ser alegada e provada em juízo, recaindo sobre o Estado o ónus de provar que tinha sido o comportamento censurável do gestor que tornara o património social insuficiente para a satisfação da dívida.<sup>12</sup> Com este regime, a responsabilidade tributária deixou de se limitar àqueles que exerciam efectivamente as suas funções, abrangendo também os gerentes ou administradores meramente nominais. Intenção, aliás, já presente no preâmbulo do diploma, no qual depois de uma breve referência à anterior exigência legal de efectividade de funções se afirma que “*vistas bem as coisas, o titular de um cargo directivo que não o exerce efectivamente estará, com isso, pelo menos numa perspectiva virtual, a inobservar um dever de diligência, não justificando, pois, um regime de favor.*”

Com efeito, o regime do art. 78.º do CSC não excluiu a responsabilidade dos gerentes e administradores nominais. Este raciocínio faz sentido, uma vez que a culpa é aqui pressuposto de responsabilidade, sendo esta avaliada sob os princípios da responsabilidade extracontratual. Ora, para a verificação da responsabilidade extracontratual a lei exige, entre outros pressupostos, a prática de um facto ilícito e culposo que pode consistir numa acção ou omissão. Uma vez que, nos encontrávamos perante os pressupostos da responsabilidade aquiliana, já não havia necessidade de excluir os gerentes e administradores nominais, pois estes só seriam responsabilizados depois de provada a culpa e não com base na responsabilização automática e indiscriminada dos regimes do Decreto de 1929 e do art. 16.º do CPCI, baseados numa mera culpa funcional e orgânica, que para os gerentes meramente nominais poder-se-ia revelar ser extremamente injusta.

No entanto, este raciocínio foi “*sol de pouca dura*” e poucos anos depois com a aprovação do Código de Processo Tributário, em Julho de 1991, com a redacção do art. 13.<sup>º13</sup> do referido diploma, foi ressuscitada a presunção de culpa dos gerentes e administradores na insuficiência do património social para satisfação dos créditos tributários, ficando estes com o ónus de provar que a insuficiência não se deveu a culpa sua.



Este artigo 13.º do CPT foi recebido com muita relutância pela doutrina<sup>14</sup> que viu nesta orientação um regresso à culpa funcional do decreto de 1929, já que, era o administrador ou o gerente quem tinha de fazer a prova negativa da sua culpa, prova esta sempre difícil de fazer. Uma das vozes discordantes desta orientação foi, sem dúvida, o Ilustre Prof. Teixeira Ribeiro, que, em anotação ao já citado Ac do STA de 28/11/90, onde aplaude a aplicação pelo Tribunal do disposto no DL 68/87 e estabelece a comparação deste regime com o regime previsto no art. 13.º do CPT, proferiu a celebre exclamação *As voltas que o mundo dá!* ao concluir que *“se já era difícil à Fazenda Nacional fazer a prova positiva da culpa, ainda mais difícil é aos administradores e gerentes fazerem a sua prova negativa. De modo que, na prática, isso significa regressar-se de facto muitas vezes - isto é, sempre que os administradores falhem na prova negativa - à culpa funcional do decreto de 1929”*.<sup>15</sup>

Efectivamente, a redacção do artigo 13.º do CPT implicou um retrocesso face ao DL 68/87, mas é preciso não esquecer que este último chamou a atenção para a questão fulcral da culpa e para a definição do que é uma conduta censurável ou não na gestão da empresa, nomeadamente através da ponderação dos vários factores que intervêm na gestão da empresa e aos quais esta é vulnerável, como as oscilações de mercado, a dimensão da empresa e o sector económico a que pertence.<sup>16</sup>

Por outro lado, o art 13.º não assentava na culpa funcional mas sim na presunção da culpa dos gestores e administradores na insuficiência do património social, a qual, apesar de presumida, podia ser ilidida nos termos gerais, embora tal afastamento seja extremamente difícil, por se tratar de uma prova negativa. A culpa funcional, pelo contrário, nem sequer poderia ser afastada, a não ser que se provasse que as funções não eram exercidas de facto. Contudo e pesem embora estas diferenças, a Administração Fiscal ainda fazia assentar a responsabilidade numa verdadeira *culpa orgânica e funcional* como expressamente afirmou no ofício-circulado n.º 1675/95 de 17 de Abril.

Com a redacção deste artigo mantiveram-se algumas questões já discutidas a propósito do art. 16.º do CPCI, nomeadamente, o legislador continuou sem fixar se a fórmula legal durante o período de exercício do cargo contempla a ocorrência do facto gerador do tributo ou a sua liquidação e cobrança. A Administração Fiscal e a jurisprudência dominante continuaram a sustentar que a responsabilidade respeita quer à ocorrência do facto gerador do tributo quer ao momento em que o imposto se torna exigível.<sup>17</sup>

Na sequência do que já acontecia com o art. 16.º do CPCI e ao contrário do regime do art. 78.º do CSC, o art. 13.º exigiu o efectivo exercício das funções de administração, não sendo responsabilizados os meros gerentes de direito. Contudo, como já foi dito, a Jurisprudência presumia a gerência de facto depois de provada a gerência de direito<sup>18</sup>, tendo os administradores ou gerentes de direito de demonstrar o não exercício de funções. Todavia, com o Orçamento de Estado de 1997, o art. 52.º da lei n.º 52-C/96 de 27 de Dezembro acrescentou ao n.º 1 do art. 13.º do CPT *“ainda que*

*somente de facto”*. Com esta alteração deixou se ser exigido como pressuposto legal da responsabilidade o exercício simultâneo da gerência de facto e de direito, sendo suficiente para a efectivação da responsabilidade a mera gerência ou administração de facto.

Por último, queremos salientar que um dos aspectos positivos do art. 13.º do CPT consistiu em restringir o âmbito material da responsabilidade tributária às dívidas por contribuições e impostos, em oposição à fórmula alargada do art 16º do CPCI.

A responsabilidade dos gerentes por multas e coimas fiscais referida no art 16.º do CPCI foi recuperada pelo regime da responsabilidade civil subsidiária previsto nos termos do art. 7.º A do RJIFNA, no qual, apesar de se verificar um retrocesso face ao referido art. 13.º do CPT, não se encontrava estabelecida uma presunção de culpa dos administradores e gerentes, recaindo sobre a Administração Fiscal o ónus da prova da mesma.<sup>19</sup>

Este regime foi posteriormente alterado pelo art. 112.º da LGT nomeadamente no que se refere à existência de presunção de culpa dos administradores ou gerentes na hipótese prevista na alínea b) do n.º 1 do aludido artigo, onde se verificou uma inversão do ónus da prova contra os administradores ou gerentes.<sup>20</sup>

Para finalizar a exposição da evolução deste instituto até à entrada em vigor da Lei Geral Tributária a qual será objecto de análise em seguida, gostaríamos de referir que, no decurso dessa evolução surgiram algumas decisões que, sem preconceitos e livres de esquemas silogísticos, reflectem uma análise ponderada e séria da questão da culpa como pressuposto da responsabilidade. Destacamos como exemplo a decisão do AC do STA de 22/9 de 1993, publicado na Ciência e Técnica Fiscal, n.º 376, 211, no qual o Tribunal soube avaliar a diligência exigida aos gestores face às condições adversas do mercado, nomeadamente, *“a crise do sector, a falta de mercado para os seus produtos, restrições ao crédito, o não pagamento por falta de clientes”*. Diante de tais circunstâncias, o Tribunal teve o discernimento para compreender que nem a dedicação exclusiva do gestor poderia evitar a longa caminhada para a ruína e que não foi por culpa do gestor que o património social se tornou insuficiente para a satisfação das dívidas fiscais. Com base neste raciocínio compatível com as exigências da determinação da culpa e independentemente da questão do ónus da prova, o Tribunal rejeitou a reversão, o que em nossa opinião, fez com toda a razoabilidade e de acordo com os princípios jurídicos que devem nortear o instituto da responsabilidade tributária dos administradores e gerentes.

## II - O REGIME DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES OU GERENTES DAS SOCIEDADES NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA

### 2.1 O ÂMBITO OBJECTIVO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES OU GERENTES DAS SOCIEDADES

#### 2.1.1 O Âmbito Material

O n.º 1 do art. 24.º da Lei Geral Tributária<sup>21</sup> dispõe o seguinte:

APECA

boletim/100



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

- a) *Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva e ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua insatisfação;*
- b) *Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.”*

Como já analisámos anteriormente, o art. 13.º do CPT tinha o seu âmbito material limitado às contribuições e impostos. Conforme resulta da leitura do art. 24.º da LGT acima transcrito, este, ao invés de referir contribuições e impostos, identifica como objecto da responsabilidade tributária as *dívidas tributárias*.<sup>22</sup>

Para compreendermos a amplitude da expressão é necessário analisar o n.º 2 do art. 3.º da LGT no qual o legislador estabelece que os tributos compreendem os impostos, incluindo aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

Parece que face a este n.º 2 do art. 3.º as dívidas tributárias referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 24.º abrangem impostos e taxas, já que para a Lei, ambos são considerados tributos, representando o art. 24.º um alargamento da responsabilidade dos gestores ou administradores face à redacção do art. 13.º do CPT.

Parte da doutrina, nomeadamente Sérgio Vasques<sup>23</sup>, concluiu que face à redacção do art. 24.º da LGT e do n.º 2 do art. 3.º não há interpretação legal capaz de restringir a responsabilidade subsidiária aos impostos. Este Autor, apesar de rendido ao aludido alargamento da responsabilidade subsidiária às taxas, não aceita, contudo, o tratamento homogéneo das taxas e dos impostos, sustentando que se no imposto pode haver a necessidade de estabelecer um regime gravoso como a inversão do ónus da prova da alínea b) do art. 24.º da LGT, que mais tarde analisaremos, porque há da parte do Estado uma impossibilidade de reagir eficazmente contra o seu incumprimento, já que o pagamento do imposto é uma obrigação unilateral, sem contrapartida que o Estado possa suspender, o mesmo não sucede com as taxas. Efectivamente, às taxas corresponde sempre uma contrapartida, a prestação de serviço ou utilização de um bem público, que o Estado face ao incumprimento da empresa pode no exercício da “*excepção do não cumprimento*” que assiste a qualquer credor privado, recusar a sua prestação.

Sérgio Vasques considera esta inserção das taxas no âmbito objectivo do art. 24.º “*uma solução inteiramente carente de justificação*”. Avançando ainda que, este

“*alargamento da responsabilidade dos gestores parece ser resultado de um mero descuido técnico.*”<sup>24</sup>

Contudo, parece que este deslize técnico do legislador pode ser torneado através da leitura do n.º 3 do art. 3.º da LGT que expressamente diz que “*o regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial.*”

Ora, na esteira da posição de Isabel Marques da Silva e Diogo Leite Campos<sup>25</sup> parece que o art. 24.º não pode ser aplicável às taxas sem menção expressa e inequívoca do legislador. Estes autores exigem esta vontade expressa do legislador tendo em conta a natureza muito diferente dos impostos e das taxas e os meios de defesa que o Estado dispõe em relação a cada uma. Corroborando Sérgio Vasques, também Isabel Marques da Silva e Diogo Leite Campos, sustentam que as taxas, dada a sua natureza de prestação bilateral, permitem ao Estado uma reacção mais eficaz para forçar o devedor a cumprir, nomeadamente, recusando a prestação do serviço, do que os impostos que são uma prestação unilateral sem contrapartida.

Estes autores divergem, todavia, de Sérgio Vasques quando entendem que o legislador não podia sequer abranger no art. 24.º as taxas, por força da lei que autorizou o Governo a aprovar a LGT, já que nos termos do n.º 8 do art. 2.º da Lei 41/98, de 4/8, o Governo só estava autorizado a regular as taxas pela LGT naquilo em que não fosse exigido um regime especial.

Nesta questão, manifestamos a nossa total adesão a estes argumentos, defendendo que as taxas têm de ser sujeitas a um regime especial, já que não há qualquer razão imperiosa que justifique, em sede de responsabilidade tributária, um tratamento para as taxas igual ao dos impostos. Até porque, tal tratamento fere, inclusivamente, a Constituição da República Portuguesa no seu art. 18.º, visto que o tratamento igual destas figuras envolve uma restrição do direito fundamental de propriedade consagrado no art. 62.º da CRP, injustificada, desnecessária e desproporcionada que a CRP não permite.<sup>26</sup>

Por último, coloca-se a questão de saber se o art. 24.º pretende abranger nas expressões “*pagamento*” ou “*entrega*” as dívidas por entregas por conta do imposto devido a final a que a sociedade está obrigada no domínio do IRC. Ora, numa primeira leitura parece que sim. No entanto, há uma parte da doutrina que, tendo em conta exigências de Justiça, entende ser extremamente injusto atribuir às dívidas das entregas por conta, natureza tributária, já que a dívida tributária ainda não se constituiu quando é exigida a entrega por conta, que umas vezes é uma antecipação do pagamento e noutras uma prestação de caução imposta por lei.<sup>27</sup>

Esta a solução parece-nos ser a mais razoável para uma questão tão delicada como esta.

### 2.1.2 O Âmbito Temporal

Face ao art. 24.º é extremamente importante definir a conexão temporal existente entre o exercício das funções de administração e a ocorrência do facto gerador do



tributo e a sua liquidação, pois, o legislador deu tratamentos diferentes a um momento e outro com consequências muito sérias na inversão do ónus da prova.

Assim, a alínea *a*) do n.º 1 do art. 24.º considera os administradores ou gerentes responsáveis pelas dívidas tributárias cujo *facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste*. Relativamente a estas dívidas é sobre a Administração Fiscal que recai o ónus de provar que foi por culpa do administrador ou gerente que o património social se tornou insuficiente.

Esta alínea quis abranger as dívidas tributárias cujo *facto constitutivo* ocorreu enquanto o gerente ou administrador exercia funções mas que se venceram fora do período de exercício de funções desse gerente ou administrador.

Na segunda parte da mesma alínea, estão contempladas as dívidas cujo *facto tributário* não ocorreu no período de exercício de funções e o respectivo vencimento só ocorreu depois de terminado esse período de exercício de funções. Esta interpretação é a única que atribui sentido a esta última parte porque se o *facto constitutivo* ocorresse no período de exercício do cargo estaríamos dentro do âmbito de aplicação da alínea *a*) e se o vencimento fosse durante o período de exercício de funções estaríamos, como vamos analisar a seguir, no âmbito da alínea *b*).

Ora, como nota alguma doutrina, esta segunda parte da alínea *a*) representa um alargamento da responsabilidade dos administradores ou gerentes, pois, durante a vigência do art. 13.º do CPT, a Jurisprudência entendia que os administradores podiam ser responsáveis pelas dívidas cujo *facto constitutivo* ou o vencimento ocorresse durante o exercício do cargo, mas nunca considerou os administradores ou gerentes responsáveis por dívidas tributárias cujo *facto gerador* ou o vencimento tivesse ocorrido fora do período de exercício. Ao invés, os administradores ou gerentes podem ser agora responsabilizados por dívidas cujo *facto gerador* tenha ocorrido antes de iniciarem funções e que só se venceram depois de terminadas as suas funções.<sup>28</sup>

Contudo, neste regime da alínea *a*) não há presunção de culpa e à semelhança do regime imposto pelo DL 68/87, recai sobre a Administração Fiscal o ónus da prova da culpa do administrador na insuficiência do património.

Como observa Isabel Marques da Silva será muito difícil à Administração Fiscal provar a culpa dos gerentes e administradores na insuficiência do património social, já que nenhum dos dois momentos fundamentais da dinâmica da relação jurídica do imposto apresenta conexão temporal com a actuação do gerente ou administrador.<sup>29</sup>

A alínea *b*), contudo, faz incidir o ónus da prova sobre os administradores e gerentes quando o vencimento da dívida tributária ocorreu durante o período de exercício de funções destes, considerando-os responsáveis "*pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do*

*seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento*".

Nos termos desta alínea são os gerentes ou administradores que à semelhança do regime do art. 13.º do CPT, ficam obrigados a fazer a prova negativa da sua culpa, pois têm de afastar a presunção de culpa ilidível que o legislador fez recair sobre si.<sup>30</sup>

Este artigo está de acordo com o art. 32.º da LGT que veio consagrar o denominado "*dever de boa prática tributária*", por força do qual é consagrado um especial dever de diligência no cumprimento dos deveres tributários daqueles que exercem funções de administração "*que se presume violado caso tais deveres tributários não sejam cumpridos*".<sup>31</sup> De recordar, que este especial dever de diligência em matéria tributária já estava implícito nos anteriores regimes de responsabilidade subsidiária, nos quais face à diferença de regime entre a Lei comercial e a responsabilidade tributária, nomeadamente a existência de presunção de culpa na responsabilidade tributária (decreto de 1929, art. 16.º do CPCI e 13.º do CPT) era exigida mais diligência dos administradores relativamente ao credor Estado do que aos demais, sendo a falta dessa especial diligência sancionada com mais severidade do que nas relações entre credores privados.

Relativamente ao ónus da prova na alínea *b*) é preciso entender "*cum grano salis*" a expressão "*não lhes foi imputável a falta de pagamento*" para haver harmonia entre o objecto da prova nas alíneas *a*) e *b*). Se nos termos da alínea *a*) a Administração Fiscal tem de demonstrar que foi por culpa do administrador ou gerente que o património social se tornou insuficiente, para o art. 24.º ser coerente, na alínea *b*) o administrador também tem de provar que não foi por culpa sua que o património social se tornou insuficiente. O objecto de censura nas duas alíneas não se refere à falta de pagamento mas à insuficiência culposa do património social para satisfação dos créditos fiscais.<sup>32/33</sup>

Nestas duas alíneas do art. 24.º, como podemos observar, coexistem simultaneamente, o regime do art. 13.º do CPT presente na alínea *b*) e na alínea *a*) nota-se uma aproximação ao regime do art. 78.º do CSC aplicável à responsabilidade tributária por força do DL 68/87.

A justificação para a severidade do regime probatório descrito na alínea *b*) relativamente aos administradores e gerentes reside no *facto*, aqui já discutido, das obrigações fiscais serem obrigações sem contrapartidas, não tendo o Estado nenhum meio eficaz para reagir contra o seu incumprimento. Por esse motivo, generalizou-se a ideia que os primeiros pagamentos a serem suspensos pelas administrações ou gerências das sociedades quando enfrentam dificuldades, são os pagamentos ao Estado. A doutrina refere-se mesmo a *uma fragilidade estrutural* que diminui o Estado no confronto com os credores privados, provocando *uma debilidade especial do Estado*.<sup>34</sup>

Entendemos que este argumento apresenta alguma consistência teórica embora não possamos cair no erro de, escudando-nos nesta *debilidade especial*, permitirmos atropelos dos princípios fundamentais do Estado

de Direito, através da imposição de regimes probatórios, com presunções de culpa tão severas, que pela dificuldade no seu afastamento, quase assumem a qualidade de presunções *iuris et de iure*. Não encontramos argumento nenhum que justifique um estatuto desproporcionadamente privilegiado do Estado face aos demais credores.

A Administração Fiscal deveria, por isso, ser sensível a este aspecto e compreender, de uma vez por todas, que também se encontra sujeita à Lei e que não lhe é permitido interpretar arbitrariamente a lei a seu bel-prazer, como sucedeu com o já referido ofício circulado de Abril de 1995. Acharmos que a presunção "*iuris tantum*" prevista na alínea b) n.º 1 do art. 24.º e a amplitude material da responsabilidade verificada na alínea a) já estabelecem um regime mais do que suficiente para precaver a tal *fragilidade estrutural do Estado*.

### 2.1.2.1. O Prazo de Prescrição

A Lei Geral Tributária estabelece no n.º 1 do art. 48.º um novo prazo de prescrição das dívidas tributárias - 8 anos, "*contados, nos impostos periódicos a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto ocorreu*", valendo este prazo de prescrição tanto para os sujeitos passivos originários como para os sujeitos passivos não originários, incluindo obviamente os responsáveis tributários subsidiários.

Este prazo interrompe-se ou suspende-se ocorrendo qualquer uma das causas referidas no art. 49.º da LGT e essa interrupção ou suspensão produz efeitos quer relativamente ao devedor originário quer relativamente aos responsáveis tributários, nos termos do n.º 2 do art. 48.º da LGT.

Ora, esta matéria já fez correr muita tinta, pois, desde o CPCI e o CPT que se aplicava esta solução, embora tenha sido arguida a sua inconstitucionalidade por violação do princípio da confiança insito ao Estado de Direito.<sup>35</sup>

Efectivamente, a jurisprudência e a doutrina têm entendido que a interrupção da prescrição relativa às obrigações de responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores não depende da citação destes para a execução fiscal ou da reversão, mas da simples instauração da execução fiscal contra a sociedade originariamente devedora.

Contudo, também havia quem defendesse que a interrupção da prescrição destas obrigações não podia deixar "*de estar associada a um acto interruptivo especificamente dirigido aos responsáveis tributários, por força do carácter necessariamente pessoal desses actos, imposto pelas mais elementares exigências de princípios da segurança jurídica*."<sup>36</sup> Assim, a interrupção da prescrição das obrigações da responsabilidade tributária subsidiária só ocorreria quando a execução fiscal instaurada contra a sociedade originariamente devedora revertesse contra eles e os mesmos a ela fossem chamados.

No fundo, a grande questão residia em saber se a instauração da execução fiscal contra a sociedade originaria-

mente devedora interrompia também o prazo de prescrição em relação às obrigações de responsabilidade tributária ou se este efeito só ocorria com o chamamento dos responsáveis ao processo, isto porque os dois momentos estão separados por vários anos e muitas obrigações que não prescrevem no primeiro momento estão prescritas no segundo.

Os argumentos da primeira posição traduziam-se essencialmente no seguinte:<sup>37</sup>

- 1) A relação tributária é uma só, englobando contribuintes, substitutos e responsáveis. Donde resulta que é unitário o prazo de prescrição quanto a todos eles. Razão por que a instauração da execução interrompe a prescrição não só relativamente ao executado originário como também aos substitutos e responsáveis.<sup>38</sup>
- 2) A instauração da execução fiscal interrompe as obrigações tributárias em causa, conforme estabelecia o art. 27.º §1 do CPCI e o n.º 3 do art. 34.º do CPT. Ora, se a lei se refere à prescrição da obrigação tributária deve concluir-se que tal efeito interruptivo opera em relação a todos os sujeitos passivos, quer originários quer não originários.
- 3) Tal interrupção ocorre com a instauração da execução fiscal e não com a citação dos executados sem distinguir se são devedores originários ou não originários.
- 4) A reversão da execução fiscal contra os administradores ou gerentes da sociedade contra a qual esta foi originariamente instaurada implica uma mera modificação subjectiva da instância processual, sem quaisquer efeitos substantivos ou materiais, nomeadamente a interrupção do prazo prescricional.
- 5) A Administração Fiscal não dispõe de meios processuais para interromper a prescrição através de um acto específico dirigido aos responsáveis subsidiários concomitante à citação da sociedade executada, por aquele apenas poder ocorrer quando se encontram preenchidos os pressupostos da reversão, nos termos do art. 146.º do CPCI e 239.º do CPT.

Estes argumentos<sup>39</sup> apesar de à partida apresentarem alguma consistência teórica têm algumas lacunas, revelando-se unicamente adequados às dívidas tributárias relativas às contribuições para a Segurança Social, abrangidas pela aplicação do DL 52/88, de 19/2. Assim é, porque este diploma veio expressamente dizer no seu art. 25.º que as mesmas só prescrevem com a prescrição das respectivas dívidas. Ora, isso significa que qualquer facto interruptivo das dívidas tributárias se comunica às dívidas de responsabilidade subsidiária, isto é, se a prescrição se interrompe com a instauração da execução fiscal, também se interrompe a prescrição das correspondentes dívidas de responsabilidade tributária subsidiária. Neste âmbito não há dúvidas que esta posição tem plena aplicação, embora tal não resulte dos argumentos atrás referidos mas da existência de uma disposição legal específica.

Para as restantes obrigações de responsabilidade tributária estes argumentos envolvem alguns atropelos teóricos.



Em primeiro lugar a relação tributária não é uma só, quer esteja em causa o devedor originário ou o responsável subsidiário. As relações jurídicas são distintas em vários aspectos.

- a) O sujeito passivo não é o mesmo, pois, num caso trata-se do contribuinte, em relação ao qual se preenchem pressupostos tributários e o outro é o responsável em relação ao qual se tem de preencher os requisitos da responsabilidade tributária.
- b) O facto constitutivo das relações jurídicas também não é o mesmo, pois a relação jurídica tributária constitui-se com base na verificação dos pressupostos tributários enquanto a relação jurídica de responsabilidade constitui-se com base em pressupostos específicos, que podem ser a qualidade de gerente ou administrador ou a prática de um acto ilícito e culposo, dependendo se está em causa a responsabilidade objectiva ou subjectiva.
- c) O objecto da relação também não é o mesmo pois, os responsáveis tributários subsidiários não respondem *in solidum*, não lhes sendo exigidos os juros de mora se efectuarem o pagamento dentro do prazo para oposição, nos termos do art. 150.º do CPC, do n.º 3 do art. 246.º do CPT e actualmente do n.º 5 do art. 23.º da LGT.

Por último, como nota parte da doutrina, há nesta matéria duas relações jurídicas, ou seja, a *primitiva relação jurídica de imposto* e a *relação jurídica secundária*, a relação jurídica de responsabilidade, da qual a primeira constitui juntamente com outros elementos, pressuposto de verificação.

Assim, resta apenas concluir que estamos perante duas relações jurídicas distintas e como tal rejeitar o carácter unitário do prazo prescricional com a consequência dos prazos de prescrição das respectivas relações não se confundirem nem se confundirem as vicissitudes de um e outro.<sup>40</sup>

Contudo, como observou Paulo Pitta e Cunha<sup>41</sup>, mesmo que se tratasse da mesma relação jurídica, impunha-se a mesma solução. No domínio das obrigações solidárias, a solução consagrada, quanto ao regime da prescrição no art. 521.º do CC “*assenta ainda no efeito pessoal da interrupção, limitando-a ao devedor atingido pelo o acto interruptivo*”<sup>42</sup>. Isto significa que a interrupção do prazo prescricional em relação a um dos devedores solidários não se comunica aos restantes. Como no Direito Fiscal não há nenhuma norma que expressamente contrarie esta norma, ela é aplicável às relações jurídicas entre a Administração Fiscal, devedor originário e responsável tributário subsidiário.

O segundo argumento, uma vez que se fundamenta na ideia que a relação jurídica é a mesma, também não pode proceder face às razões que apontamos. Até porque, se em Direito privado a interrupção da prescrição tem efeitos meramente pessoais, como se observa no art. 521.º do CC relativamente às obrigações solidárias e no art. 536.º do CC relativamente à Fiança, não há qualquer razão para o princípio do carácter pessoal dos actos interruptivos da prescrição ser afastado em Direito Fiscal.

Assim como, também não é correcto retirar do facto da interrupção da prescrição ocorrer com a mera instauração da execução fiscal e não com a citação dos executados, que em Direito Fiscal se encontra afastado o princípio do efeito pessoal da interrupção. Na verdade, os preceitos citados ao determinarem a instauração da execução fiscal contra o devedor originário cuja identificação é um elemento essencial do título executivo, nos termos da alínea c) do art. 156.º do CPC e alínea c) do n.º 1 do art. 249.º do CPT<sup>43</sup>, exigem a prática de um acto interruptivo especificamente dirigido ao executado. A lei fiscal não prescinde, deste modo, do carácter pessoal do acto interruptivo, sendo unicamente possível concluir que este não é receptício nos termos do n.º 2 do art. 323.º do CC.

De salientar que o art. 49.º LGT na redacção originária do DL 398/98 de 17/12 não considerava a citação como causa interruptiva de prescrição. O mesmo aconteceu relativamente à instauração da execução. Contudo, a redacção introduzida pela Lei 100/99, de 26 de Julho ao n.º 1 do art. 49.º fez regressar a citação às causas de interrupção da prescrição.<sup>44</sup>

O quarto argumento também não procede uma vez que a reversão da execução depende de pressupostos de carácter material, como a jurisprudência assim reconheceu<sup>45</sup>, não podendo, por isso, ser encarada como mera modificação subjectiva da instância processual e por outro lado tem de se ter em atenção que o chamamento do responsável tributário acarreta uma pluralidade de partes passivas, à semelhança do que sucede com o litisconsórcio ou junção no Processo Civil e que em caso algum o chamamento de alguém a um processo impediu a produção de quaisquer efeitos materiais ligados a esse facto, por ocorrer uma modificação subjectiva da instância.

Por último, também não procede o argumento que se apoia na inexistência de um meio processual para o credor fiscal interromper a prescrição relativamente ao devedor originário e responsável tributário. Com efeito, a lei só exige a citação de responsável tributário quando se verifica a reversão da execução fiscal contra estes. Contudo, não há uma impossibilidade de o credor fazer interromper a prescrição antes desta citação. Esta inexistência de meio adequado mais não é que é uma lacuna que pode ser integrada nos termos do art. 10.º do CC para ser colmatada.<sup>46</sup>

Neste contexto, conforme concluiu Paulo Pitta Cunha, pode ser aplicada a norma existente no n.º 1 do art. 636.º do CPC que dispõe que “*se o credor interromper a prescrição contra o devedor e der conhecimento desse facto ao fiador, considera-se a prescrição interrompida contra este na data da comunicação*”. O credor pode interromper a prescrição por via extra-judicial, contrariando o regime geral do n.º 1 do art. 323.º do CC.<sup>47</sup>

Seria sem dúvida, em nosso entender, esta a melhor solução para colmatar a falta de um meio processual específico para interromper a prescrição contra os responsáveis tributários, sem ter de aguardar pela citação da reversão da execução fiscal contra estes.



Contudo, a Lei Geral Tributária no n.º 2 do art. 48.º veio expressamente consagrar a posição *pro fisco* que defendia que as causas de interrupção e suspensão da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e responsável tributário, rejeitando a aplicação analógica das normas reguladoras da prescrição nos arts. 323.º e 327.º do CC, com fundamento que a prescrição está sujeita ao princípio da legalidade tributária da reserva da lei formal como garantia dos contribuintes em matéria de impostos e taxas, nos termos do n.º 2 do art. 103.º da CRP alínea i), do n.º 1 do art. 165.º da CRP e art. 3.º e alínea a) do n.º 2 do art. 8.º da LGT.<sup>48</sup> Aliás, como Diogo Leite Campos afirma, esta solução “*é um simples postulado do princípio da mesma identidade legis causa da obrigação tributária que é garantida pessoalmente pelo devedor subsidiário.*”<sup>49</sup>

Contudo, o n.º 3 do art. 48.º da LGT veio temperar este regime ao considerar que, se o responsável subsidiário não for citado, em processo de execução fiscal, ao fim de 5 anos, o prazo de prescrição corre ininterruptamente, não se suspendendo por qualquer causa relativa ao devedor principal, prevista no art. 49.º.

Para a doutrina, esta excepção ao princípio da identidade impõe-se por razões de justiça material, dado estar-se perante uma obrigação de garantia, de causa legal a dívidas de terceiro.<sup>50</sup>

## 2.2 O ÂMBITO SUBJECTIVO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES OU GERENTES DAS SOCIEDADES

O art. 24.º da LGT recorta desde logo na sua epígrafe “*A responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos*”<sup>51</sup> o âmbito subjectivo da responsabilidade tributária subsidiária. Esta, sem dúvida que indicia um alargamento, que surge consagrado no n.º 1 do artigo, do elenco dos responsáveis tributários subsidiários a todos os que exerçam funções de administração ou gestão em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados.

*Os responsáveis técnicos, que são nos termos do n.º 2 e 3, nomeadamente os membros dos órgãos de fiscalização, os revisores oficiais de contas e os técnicos oficiais de contas, são objecto de um tratamento diferente dos corpos sociais, já que a efectivação da sua responsabilidade pressupõe a demonstração que o incumprimento fiscal da empresa resultou do incumprimento das funções de fiscalização por parte dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas e da violação dos deveres específicos da actividade por parte dos técnicos oficiais de contas.*

### 2.2.1 Gerente de Facto ou Gerente de Direito

A LGT no seu artigo 24.º consagra à semelhança do que aconteceu com o art. 13.º do CPT com as alterações introduzidas pelo n.º 1 do art. 52.º da Lei n.º 52-C/96, de 27/12, o regime que responsabiliza os gerentes ou administradores de direito e “*aqueles que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão*”.

Considera parte da doutrina, que actualmente ainda é exigido o exercício efectivo de funções de gerência ou administração, apesar de já não ser exercido simultaneamente a qualidade de administrador ou gerente de direito e de facto.

Contudo, não parece tão líquido que os administradores ou gerentes meramente de direito sejam excluídos do elenco dos responsáveis porque se a responsabilidade tributária subsidiária adquiriu contornos da responsabilidade aquiliana é desencadeada, como esta, por um facto ilícito e culposo, que tanto pode ser uma acção como uma omissão. O gerente ou administrador nominal que não exerce funções está a adoptar um comportamento omissivo, que viola os mais elementares deveres de cuidado de boa administração e gerência e que pode ser causador da insuficiência do património social para satisfação do crédito fiscal<sup>52</sup>.

Relativamente à responsabilização de *todos os que exercem, ainda que somente de facto, funções de administração*, devemos entender que esta fórmula deve ser objecto de uma interpretação restritiva, pois uma interpretação literal pode incluir no elenco dos responsáveis tributários subsidiários, quadros superiores e intermédios da direcção da empresa, que em nada interferem na vida fiscal da mesma, sendo apenas resultado de estruturas empresariais que tendem cada vez mais a adaptar modelos de gestão mais eficientes que passam pela maior descentralização e autonomia para a tomada de decisões dentro de certas áreas.

Como parte da doutrina observa parece excessivo impôr aos funcionários da empresa, que apesar de quadros superiores, não deixam de ser trabalhadores dependentes, “*um encargo manifestamente arbitrário e desproporcionado e por isso violador do princípio constitucional do excesso*”.<sup>53</sup>

Impõe-se nesta matéria, aliás à semelhança do que aconteceu com o art. 13.º do CPT, uma interpretação restritiva cujo critério fundamental segundo a doutrina seria a equiparação destes gerentes e administradores de facto com os gerentes ou administradores de direito que exerçam os seus cargos, significando isso que só poderão ser responsabilizados aqueles que exercerem de facto funções de administração com a mesma amplitude e os mesmos poderes de gestão que caracterizam o exercício dessas mesmas funções por quem de direito.<sup>54</sup>

Entendemos que esta interpretação restritiva é a que melhor pode temperar o regime extremamente agressivo do art. 24.º que podia conduzir à responsabilização de trabalhadores que, efectivamente, ocupam cargos de chefia, como os directores de recursos humanos, de marketing, da área comercial mas que não têm qualquer relação com o património social da empresa e cujas decisões em nada interferem com este, cujo destino depende essencialmente dos sócios da empresa.<sup>55</sup>

### 2.2.2 Procedimento da Execução da Responsabilidade Tributária Subsidiária

Nesta matéria cumpre desde logo observar que a responsabilidade dos corpos sociais por dívidas tributárias da



sociedade é uma responsabilidade subsidiária em relação à sociedade e solidária entre administradores e gerentes, ficando assim dependente dos requisitos exigidos pelo art. 23.º da LGT.

O art. 23.º da LGT apresenta pelos menos três alterações relativamente aos artigos 239.º e 246.º do CPT, que anteriormente se debruçavam sobre esta questão.

No n.º 4 a LGT exige que antes da reversão de execução fiscal contra o responsável, este seja ouvido, mesmo nos casos de culpa presumida. A este direito de ser ouvido, entende a doutrina que se aplicam as regras dos n.ºs 3 a 6 do art. 60.º da LGT, nos termos das quais a Administração Fiscal, por carta registada enviada para o domicílio fiscal do contribuinte, marca uma data, não inferior a 8 dias nem superior a 15 dias para que, por escrito ou oralmente, o contribuinte exerça o direito a ser ouvido, comunicando-lhe a intenção de proceder à reversão da execução fiscal, contra este descrevendo os fundamentos. Todos os elementos novos que o responsável subsidiário traga ao processo no exercício do referido direito devem ser obrigatoriamente tidos em conta na fundamentação da decisão.

Também o n.º 4 exige que a citação da reversão contra os responsáveis subsidiários contenha uma declaração fundamentada dos pressupostos e a extensão da dívida revertida, indo ainda mais longe que o dever de fundamentação das decisões da administração tributária estabelecido no art. 77.º da LGT.

Por último, a LGT veio estabelecer para a verificação da reversão requisitos mais exigentes. A LGT apresenta, como mote, que a responsabilidade dos administradores ou gerentes é subsidiária e por isso, também estes, como quaisquer responsáveis subsidiários, gozam do benefício da excussão, isto é, do direito de se oporem a que a execução dos seus bens se efectue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal. Assim, a LGT, ao contrário do art. 239.º, n.º 2 do CPT do qual parecia resultar que era bastante a suspeita de serem insuficientes os bens penhoráveis do devedor principal para a verificação da reversão<sup>56</sup>, exige, como pressuposto para a sua verificação, a existência de uma fundada insuficiência do património da sociedade, estabelecendo que, se no momento da reversão não for possível determinar se os bens da sociedade penhorados são suficientes para o cumprimento da dívida, por não estar definido com precisão o montante devido pelo responsável subsidiário, fica o processo de execução fiscal suspenso até à completa excussão do património da sociedade, sem prejuízo da adopção de providências cautelares adequadas.<sup>57</sup>

### 2.2.3 O Ónus da Prova

Neste domínio já muito foi dito no capítulo respeitante ao âmbito temporal da responsabilidade tributária, já que o art. 24.º faz depender o ónus da prova da conexão da dívida tributária com o exercício ou não de funções por parte do gerente ou administrador

Assim e numa tentativa apenas de oferecer uma maior sistematização desta matéria tão importante, voltamos

a referir que, a LGT na alínea b) do n.º 1 do art. 24.º, só relativamente às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo, faz incidir sobre o gerente ou administrador o ónus de provar que a insuficiência do património social para satisfação do crédito não lhe é imputável. Estabelecendo uma presunção de culpa ilidível contra o gerente e administrador, a LGT limita a inversão do ónus da prova da culpa na insuficiência do património social para satisfação das dívidas vencidas durante o período de exercício de funções.

A alínea a), contudo, já faz incidir sobre o Fisco o ónus da prova da culpa dos administradores ou gerentes pela insuficiência do património para satisfação das dívidas cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste.

Na alínea b) a LGT segue de perto a fórmula legal dos art. 16.º do CPCI e do 13.º do CPT, ao estabelecer uma forte presunção legal contra os administradores ou gerentes, que aponta para uma responsabilidade objectiva, estritamente funcional.

Na alínea a) já estamos mais perto do art. 78.º da CSC, incidindo sobre a Administração Fiscal, o ónus da prova do comportamento ilícito e culposo por parte do administrador ou gerentes, na insuficiência do património. Este regime aproxima-se do modelo da responsabilidade extracontratual.

Parece lícito concluir que a LGT procedeu a uma distribuição do ónus da prova mais favorável aos administradores e gerentes do que a solução prevista no art. 13.º do CPT. Contudo, temos de admitir que apesar de ser uma distribuição do ónus da prova mais razoável, está longe de ser a ideal, na medida em que nos casos previstos na alínea b) a presunção de culpa faz recair sobre os gerentes e administradores a prova da ausência de culpa, o que se revela, como qualquer prova de facto negativo, uma *diabolica probatio*, extremamente gravosa para estes.

## III - AS VÁRIAS POSIÇÕES SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES OU GERENTES

Depois de analisada a evolução legislativa do instituto da responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores até aos nossos dias, decidimos dedicar algumas linhas para nos debruçarmos sobre as várias caracterizações jurídicas que têm sido aventadas para o mesmo. Assim, foram essencialmente três posições que assumiram relevo na qualificação jurídica da responsabilidade.

### A) DA FIANÇA LEGAL

Autores como, Braz Teixeira, Diogo Leite Campos e Cardoso da Costa, qualificaram a responsabilidade como uma verdadeira fiança legal, uma garantia que surge por força da lei, de acordo com a qual, sempre que o devedor principal não cumpra a obrigação em causa, passa a satisfação do crédito a ser da responsabilidade do fiador, neste caso do administrador ou gerente, independentemente deste ter actuado com dolo.<sup>58</sup>



Efectivamente, como tivemos oportunidade de observar, até à entrada em vigor do DL 68/87 e da Lei Geral Tributária, a questão da culpa era quase irrelevante para a efectivação da responsabilidade, já que no Decreto de 1929 e no art. 16.º do CPCI se afigurava uma responsabilidade objectiva baseada numa culpa funcional e orgânica e no art. 13.º se desenhou uma responsabilidade subjectiva sustentada numa presunção de culpa extremamente difícil de afastar.

Contudo, mesmo perante esquemas tão rigorosos, a verdade é que, como observam o Prof. Paulo de Pitta Cunha e Jorge Costa Santos,<sup>59</sup> o próprio entendimento da jurisprudência temperou esta faceta de garantia da responsabilidade subsidiária, ao exigir que os gerentes ou administradores, para além de o serem de direito também o fossem de facto e considerar no âmbito temporal da responsabilidade apenas as dívidas tributárias que apresentavam conexão com o gerente ou administrador por terem sido constituídas ou cobradas no período de exercício efectivo. No fundo, exigia-se que o incumprimento apresentasse algum nexo de causalidade com um comportamento censurável dos administradores ou gerentes.

Com a entrada em vigor do DL 68/87 que subordinou a responsabilidade tributária ao disposto no art. 78.º do CSC, que consagra uma verdadeira responsabilidade civil extracontratual, a exigência de culpa efectiva na insuficiência do património social para responsabilização atingiu a sua dimensão máxima.

No art. 13.º do CPT apesar de ser notório o retrocesso em relação ao DL 68/87 na apreciação da culpa, pois, há uma presunção de culpa, é possível, se o administrador conseguir fazer a *diabolica probatio* que não foi por culpa sua que o património se tornou insuficiente, o afastamento da responsabilidade.

Também o n.º 1 do art. 24.º na alínea *b*) consagra um regime muito semelhante ao do art. 13.º do CPT, baseado numa presunção de culpa difícil de afastar, mas apesar de tudo ilidível, embora nas situações previstas na alínea *a*) consagre um regime muito mais parecido com o do art. 78.º do CSC aplicável através do DL 68/87, no qual o ónus da prova da culpa incide sobre a Administração Fiscal.

Ora, na fiança legal, este nexo causal entre o comportamento do gestor e a insuficiência do património não teria qualquer importância já que a obrigação do fiador não depende do seu contributo para o incumprimento pelo devedor principal da garantia, levando-nos a concluir que a responsabilidade tributária não é concebida como a fiança legal.

#### B) DA RESPONSABILIDADE CIVIL EXTRA-CONTRATUAL

Outros Autores<sup>60</sup> caracterizaram este instituto como responsabilidade extracontratual, o que face à evolução da lei acima estudada parece ter fundamento, uma vez que a questão da culpa começa a ter cada vez mais relevo, embora tenha sofrido um rude golpe com o afastamento do regime do art. 78.º do CSC aplicável por força do DL 68/87, pelo regime do art. 13.º CPT que a Adminis-

tração Fiscal insiste erradamente em associar à culpa funcional e orgânica aproximando-o mais da responsabilidade objectiva do que da subjectiva. Ora, tal entendimento por parte da Administração Fiscal está incorrecto já que apesar deste artigo estabelecer uma presunção de culpa contra os gerentes e administradores, admite que esta mediante prova em contrário, seja ilidida e afastada.

Certos autores<sup>61</sup> vêem com relutância esta qualificação jurídica na medida em que ficam demasiado presos a um conceito de responsabilidade aquiliana, nomeadamente, por nesta estar em causa um dano e uma obrigação de indemnização enquanto na responsabilidade tributária subsidiária está em causa uma dívida e uma obrigação tributária. Para além disso, os mesmos autores chamam a atenção para o facto de na responsabilidade civil extracontratual a dívida ser sempre do próprio responsável enquanto na responsabilidade tributária subsidiária é sempre de terceiro.

Relativamente aos argumentos acima explanados a favor das diferenças inconciliáveis das duas responsabilidades, considero que se prendem mais com aspectos formais do que com o cerne da questão, que passa por fazer depender a efectivação da responsabilidade de uma actuação ilícita e culposa e não com a questão de se tratar de um dano ou dívida ou de uma obrigação de indemnizar ou obrigação tributária. Até porque, no fundo, a dívida fiscal é um verdadeiro dano à Fazenda Pública e a reversão para execução do património próprio do gestor ou gerente mais não é do que fazer depender sobre o gestor ou gerente a obrigação de indemnizar o Estado pelo prejuízo que causou ao tornar culposamente - note-se - o património social insuficiente para a satisfação do crédito tributário.

Parece-nos que esta posição é a mais adequada e coincidente com a evolução do instituto para uma tónica cada vez maior na culpa e por isso mais próximo da responsabilidade subjectiva, embora o art. 13.º do CPT e a alínea *b*) do art. 24.º da LGT representem alguns atrasos na evolução do instituto para a responsabilidade subjectiva, já que ainda estão dependentes da existência de presunções de culpa, cujo afastamento é muito difícil de fazer na prática. Mas, a alínea *a*) do n.º 1 do art. 24.º já aponta para um modelo de responsabilidade subjectiva na medida em que faz incidir sobre a Administração o ónus da prova do comportamento ilícito e culposo dos administradores e gerentes na insuficiência do património social para satisfação dos créditos fiscais.

Esta posição tem consequências extremamente importantes, nomeadamente, no que diz respeito à aplicação do prazo de prescrição de 3 anos do art. 498.º do CC às dívidas fiscais, o qual seria, sem dúvida, muito mais vantajoso que o actual prazo de 8 anos do art. 48.º da LGT. Sendo a responsabilidade tributária subjectiva e dependente da verificação de culpa e do nexo de causalidade entre o dano e o comportamento ilícito e culposo, não se lhe pode negar um carácter sancionatório, que será tanto mais eficaz quanto mais rápido for desencadeada a responsabilidade. Daí entendermos ser o prazo de 3 anos previsto para a responsabilidade subjectiva



extracontratual perfeitamente adequado à responsabilidade tributária baseada na culpa subjectiva.

### C) DA FIGURA SUI GENERIS PRÓPRIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Esta posição defendida entre nós por vários autores<sup>62</sup>, configura a responsabilidade tributária como uma figura que apresenta simultaneamente aspectos comuns com a responsabilidade civil extracontratual e com a fiança, mas dentro da hermenêutica do direito fiscal.

Esta corrente assenta na concepção da estrutura dualista das obrigações, de maneira a obter a cisão clara entre responsabilidade e dívida, que mais tarde legitima a existência de responsabilidade por dívidas fiscais de terceiros, que tanto chocava certos autores no âmbito da qualificação como responsabilidade aquiliana.

Actualmente, parece já estar ultrapassada esta concepção da figura *sui generis* com fundamento na também já ultrapassada teoria da estrutura dualista das obrigações<sup>63</sup>, embora haja autores, como Paulo Pitta Cunha que manifestam simpatia por esta posição, acreditando que “a construção dogmática à luz das teorias dualistas sobre a estrutura das obrigações poderá apresentar importantes virtualidades”.<sup>64</sup>

### IV - CONCLUSÕES

Em jeito de conclusão, gostaríamos de referir os aspectos que se nos afiguram mais pertinentes, neste breve apontamento sobre a responsabilidade tributária.

Entendemos que, o regime actualmente previsto na LGT é, apesar de mais moderado que o regime previsto no art. 13.º do CPT, extremamente gravoso e perigoso. Efectivamente, achamos a presunção de culpa estabelecida na alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT desproporcionada e reveladora de uma ideia, infelizmente, ainda presente entre nós, que o Estado é um credor de primeira categoria e que os seus créditos estão envolvidos por uma aura especial que lhes dá uma dignidade que os créditos dos particulares não têm.

Ainda não conseguimos compreender a razão pela qual os créditos do Estado devem ser objecto de um tratamento privilegiado e dotados de mais garantias e de meios mais eficazes para a sua cobrança que os dos demais credores privados. Nesta matéria, sabemos que, há parte da doutrina que argumenta que este regime de favorecimento legal tem como fim ajudar o Estado na suprema tarefa da realização do Bem Comum. Perante a hipótese de ser esta *nobre missão* a justificação do referido regime, o que nos suscita dúvidas, continuamos a entender que o Bem Comum não pode significar o sacrifício dos mais elementares princípios de Justiça e a anulação dos direitos individuais, como o direito de propriedade e de iniciativa económica ou empresarial em nome da tal realização do Bem Comum.

O Estado de Direito e a nossa Constituição exigem que a restrição de direitos fundamentais seja proporcional, adequada e necessária ao fim a que se destina. Ora, a presunção do n.º 1 da alínea b) do art. 24.º da LGT juntamente com os excessivos alargamentos, subjectivo e objectivo, da responsabilidade presente neste artigo,

felizmente corrigidos por uma interpretação restritiva, é um meio desnecessário, desadequado e desproporcional face à maior eficácia na cobrança de impostos pelo Estado, pois “proporciona uma certa inércia da Administração Fiscal, descansada com a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes” lançando sobre estes a *diabolica probatio* de um facto negativo. “Transformando-os, no fim de contas, em verdadeiros contribuintes (sem capacidade contributiva).”<sup>65</sup>

Neste contexto, é necessário reconhecer que a gestão de empresas ou administração se tornou uma actividade de alto risco que pode assustar gestores e gerentes competentes mas que não querem arcar com ónus tão grandes e injustos ou conduzir ao aparecimento dos mais variados expedientes para ludibriar o regime legal.

Concluimos este trabalho com a defesa de um regime cada vez mais próximo da responsabilidade subjectiva extracontratual e do regime previsto no art. 78.º do CSC, no qual sejam analisados, com todo o pormenor e cuidado, os vários pressupostos da responsabilidade, desde a culpa até ao nexo de causalidade.<sup>66</sup>

Neste âmbito, defendemos *iure constituendo* para esta responsabilidade a adopção do prazo de 3 anos para prescrição previsto no art. 498.º do CC. Este prazo é o que mais se coaduna com a finalidade sancionatória da responsabilidade tributária e é perfeitamente adequado ao exercício do direito de indemnização por parte do Estado, que, inspirado, por este prazo mais curto, deverá passar a actuar mais cedo e a descansar menos à sombra de privilégios obsoletos e característicos de outras concepções políticas do poder estadual.

Um regime com estes traços será mais que suficiente para acautelar o interesse do Estado em obter a cobrança dos créditos e não fará recair sobre os quadros responsáveis pela administração e gestão das empresas e sociedades, um fardo, em nossa opinião, pesado demais para transportar.<sup>67</sup>

### V - BIBLIOGRAFIA

- ALBUQUERQUE, Ruy; CORDEIRO, António Menezes - Da responsabilidade fiscal subsidiária: A imputação aos gestores dos débitos das empresas à Previdência e o artigo 16.º do CPCI, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 334-336, Outubro-Dezembro, pág. 147.
- ALBUQUERQUE, Ruy - A responsabilidade dos gestores de sociedades por dívidas fiscais, *Fisco*, ano II, n.º 16, Janeiro, 1990, pág. 3.
- BARREIRA, Rui - A responsabilidade dos gestores por dívidas fiscais, in *Fisco*, n.º 16, 1990.
- CAMPOS, Diogo Leite de - A responsabilidade subsidiária em Direito Tributário, dos gerentes e administradores das sociedades, in *ROA*, ano 56, Agosto, 1996, pág. 477.
- CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Leite de - *Direito Tributário*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2000.
- CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim; SOUSA, Jorge Lopes de - *Lei Geral Tributária*, comentada e anotada, Vislis Editores, 2000.



- CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital - Constituição da República Portuguesa, Anotada, 3.<sup>a</sup> Ed., Coimbra, 1993.
- CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos de - A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, Almedina, 2000.
- COSTA, José Manuel Cardoso da - Curso de Direito Fiscal, 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra, 1972.
- CUNHA, Paulo Pitta; SANTOS, Jorge Costa - Responsabilidade Tributária dos administradores ou gerentes, Lex, Lisboa, 1999.
- DOURADO, Ana Paula - A substituição e Responsabilidade Tributária, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 391, Julho-Setembro, pág. 32; - A responsabilidade tributária dos gerentes: pressupostos, in Fisco, ano V, n.º 57, Setembro, 1993.
- GOMES, Nuno Sá - Manual de Direito Fiscal, Vol. I e II, Editora Rei dos Livros, 2000.
- LEITÃO, João Menezes Correia - A Substituição e Responsabilidade Fiscal no Direito Português, in Ciência e Técnica Fiscal, n.º 388, Outubro-Dezembro.
- MARTÍNEZ, Soares - Direito fiscal, 7.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 1993; - Da personalidade Tributária, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, pág. 353.
- MARTINS, António Carvalho - Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos, Coimbra Editora, 1994.
- NABAIS, José Casalta - Direito Fiscal, Almedina, 2000.
- RIBEIRO, J. J. Teixeira - Anotação ao Ac. de do STA de 28/11/1990, in RLJ, n.º 3815, pág. 46.
- RODRIGUES, Benjamim - A Prescrição no Direito Tributário, in Problemas Fundamentais de Direito Tributário, Vislis Editores, pág. 259.
- SANCHES, J. J. Saldanha, - Manual de Direito Fiscal, Lex, Lisboa, 1998.
- SANCHES, J. J. Saldanha; BARREIRA, Rui - Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes, in Fisco, n.º 70-71, Maio-Junho, 1995, pág. 98.
- SILVA, Isabel Marques da - A responsabilidade tributária dos corpos sociais, in Problemas Fundamentais de Direito Tributário, Vislis Editores, pág. 121.
- SILVA, Pedro Sousa e - A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na LGT e no novo CPPT, in ROA n.º 60, Dezembro 2000, pág. 1445.
- SOUSA, Alfredo José; PAIXÃO, José da Silva - Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, Almedina, Coimbra, 1991; - Código de Processo das Contribuições e Impostos, Comentado e Anotado, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 1988.
- TEIXEIRA, António Braz - Princípios de Direito Fiscal, 3.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 1985.
- VARELA, João de Matos Antunes; LIMA, Fernando Andrade Pires - Código civil Anotado, Vol. I, 4.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, 1987.
- VASQUES, Sérgio - A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária, in Fiscalidade, n.º I, Janeiro 2000, pág. 47.

#### NOTAS:

- 1 In Anotação ao Ac. de STA de 28/11/1990, in RLJ, ano 125.º, n.º 3815, pág. 46 e ss.
- 2 Isabel Marques da Silva, in A responsabilidade tributária dos corpos sociais, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 125.
- 3 O artigo 16.º do CPCI tinha a seguinte redacção: "*Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e ainda membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade.*".
- 4 vide Isabel Marques da Silva, op. cit., pág. 125.
- 5 Vide Isabel Marques da Silva, op. cit., pág. 126 e Ac. de 14 de Fevereiro de 1996, ADSTA, XXXV, 418, pág. 1154 o qual no seu sumário expõe sucintamente a posição da jurisprudência face ao art. 16.º do CPCI quando refere que "*No domínio do artigo 16.º do CPCI e 13.º do DL 103/80, a obrigação subsidiária bastava-se com os requisitos ou pressupostos da gerência de direito e da gerência de facto, da qual se inferia iure et de iure, que o gerente tinha agido, no exercício das suas funções, com culpa funcional.*".
- 6 O Conselheiro Nunes de Almeida no seu voto de vencido no Ac. TC, Proc. n.º 641/92, in DR II série, 9/11/94 qualificou o regime do art. 16.º do CPCI como "*excessivo e desproporcionado*" que impunha "*aos gestores a obrigação de actuarem em benefício de um concreto devedor e em prejuízo dos interesses da empresa e dos interesses da generalidade dos credores, responsabilizando-se em casos em que actuaram sem culpa.*".
- 7 In Ac. do STA de 11 de Outubro de 1995, Ciência Técnica Fiscal, n.º 381, pág. 311. Contudo, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, anotação ao art. 16.º, in CPCI Anotado, pág. 88, defendem que só deve ser responsabilizado os gestores ou administradores em funções ao tempo da cobrança da dívida de imposto. Para sustentar esta posição os autores referem que a responsabilidade em causa não é objectiva mas sim subjectiva assente numa culpa funcional. Como tal, só pode ter base um facto ilícito e na opinião dos autores este só pode ser o não cumprimento das obrigações fiscais e não a prática do facto tributário.
- 8 Em sentido oposto vide Ac. do STA de 8 de Maio de 1997 in ADSTA, Ano XXXVI, n.º 421, pág. 71 que entendeu ser mais razoável aplicar o rateio em função do tempo à responsabilidade do gerente.
- 9 V.g. Ac. do STA de 1 de Abril de 1981, ADSTA, n.º 239, pág. 1308 e o Ac. do STA de 9 de Junho de 1971, ADSTA, n.º 115, pág. 1078.
- 10 Ac. do STA de 14 de Maio de 1997, citado por Sérgio Vasques, in A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária, publicada na Revista de Direito e Gestão Fiscal, Fiscalidade, n.º 1, pág. 50 e Ac. de 14 de Fevereiro de 1996, op. cit.
- 11 Sobre este assunto ver os casos Luam, 1996 e Pimparel & Gonçalves, Lda. 1997, citados por Sérgio Vasques, op. cit., pág. 50 e 51.
- 12 Isabel Marques da Silva, op. cit., 127, refere a polémica criada em torno da natureza jurídica da norma contida no artigo único do DL 68/87 de 9/2, a qual foi encarada por uns como uma norma interpretativa dos artigos 16.º do CPCI e 13.º do DL n.º 103/80 com a consequência que se aplicava retroactivamente, exigindo-se a alegação e prova da culpa pelo credor tributário para processos relativos a dívidas anteriores à sua entrada em vigor - cfr. Diogo Leite Campos, op.cit., pág. 383 e ss - e por outros como um regime legal inovador apenas aplicável a casos



- futuros. Apesar da doutrina dominante ser favorável à primeira posição, o STA seguiu de perto a segunda e considerou esta norma como um regime inovador válido apenas para o futuro.
- 13 O n.º 1 do artigo 13.º apresentava a seguinte redacção: “*Os gerentes, administradores 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 relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.*”.
- 14 Diogo Leite Campos, in *Direito Tributário*, 2.ª ed. pág. 384 e ss. pugnou pela inconstitucionalidade do art. 13.º do CPT o qual considerava ser insuficientemente justificado violando, deste modo, os princípios constitucionais da necessidade, adequação e proporcionalidade consagrados no art. 2.º e n.º 2 do art. 266.º da CRP, entendendo o Ilustre Professor que o legislador pretendia criar com a inversão do ónus da prova contra o responsável subsidiário um novo sujeito passivo, violando o princípio da capacidade contributiva consagrado no art. 107.º da CRP.
- 15 RLJ, ano 125, n.º 3815, pág. 50.
- 16 Os Acórdãos do Tribunal Tributário de 2.ª Instância de 4/8 de 1995, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 378, pág. 349 e do STA de 22/1/97 in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 386, pág. 379, como nota Sérgio Vasques in op. cit., pág. 53 são bons exemplos da maior ou menor sensibilidade dos tribunais para a questão da culpa como pressuposto da responsabilidade subsidiária. No primeiro o Tribunal apesar do DL 68/87 entendia que se mantinha a presunção da culpa prevista no art. 16.º do CPCI, pois, o homem médio, com a diligência do *bonus pater familias* teria pago tempestivamente a dívida fiscal. Se o gestor assim não fez e não cumpriu o que lhe era exigível, violando uma obrigação, agira com culpa. O segundo acórdão já reflecte sensibilidade na apreciação da culpa de dois gerentes de uma sociedade que eram marido mulher. No decurso da gerência o marido adoeceu gravemente e a mulher dedicou-se totalmente ao seu marido. A empresa ficou abandonada por longos períodos de tempo e as dívidas tributárias acumularam-se. O tribunal apesar de censurar a forma como negligenciaram a gerência, entendeu não haver nexo de causalidade ente a actuação dos gerentes e a insuficiência do património social e negou a pretensão do Fisco em obter a reversão. Esta ponderação e sensibilidade são contudo raras nos nossos tribunais, ainda entregues ao raciocínio simplista e silogístico do art. 16.º do CPCI e do 13.º do CPT.
- 17 A favor da restrição da responsabilidade às dívidas vencidas no período do exercício do cargo, ver J. J. Saldanha Sanches/Rui Barreira, *Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes*, in *Fisco*, n.º 70-71, (Maio-Junho) 1995, pág. 98 e Alfredo José de Sousa/José da Silva Paixão, anotação ao art. 13.º, in *CPT Anotado*, pág.45.
- 18 Conforme qualificou Ac. do STA de 13/5/98, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 391, 1998, pág. 206, esta presunção não é uma presunção legal mas uma presunção de natureza fiscal.
- 19 O n.º 1 do art. 7.º-A do RJFNA apresentava a seguinte redacção “*Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis, em caso de insuficiência do património destas, por si culposamente causada, nas relações de crédito emergente da aplicação de multas ou coimas àquelas entidades referentes às infracções praticadas no decurso do seu mandato*”.
- 20 A alínea b) do n.º 1 do art. 112.º da LGT diz a propósito da responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes pelas multas e coimas o seguinte: “*b) pelas multas e coimas vencidas no período do seu mandato, salvo quando provarem que a falta de pagamento não lhes foi imputável*”.
- 21 Redacção introduzida pela Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro que estendeu a responsabilidade tributária subsidiária aos administradores, directores e gerentes que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados, compreendendo, assim, todas as pessoas colectivas. A redacção anterior do art. 24.º não era tão abrangente e vasta, pois, referia expressamente os administradores, directores e gerentes, ainda que somente de facto, que exerciam funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, não contemplando os responsáveis por cargos de direcção nas associações, como são, por exemplo, os clubes de futebol.
- 22 Pedro Sousa Silva, in *A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes...*, ROA, Ano 60, DEZ. 2000, pág. 1453 exclui as dívidas à Segurança Social do regime do art. 24.º da LGT pois, entende que o regime do art. 78.º do CSC aplicado por força do DL 68/87 ao art. 13.º do DL 103/80 de 9/5 que consagra o Regime Jurídico das Contribuições para a Previdência, continua a ter aplicação relativamente às dívidas à Segurança Social, uma vez que o DL 68/87 era aplicável ao regime do revogado art. 16.º do CPCI e ao referido art. 13.º do DL 103/80 de 9/5 o qual ainda se encontra em vigor. O Autor conclui assim que as dívidas à Segurança Social estão sujeitas a um regime específico do art. 78.º do CSC por força da aplicação do artigo único do DL 68/87 ao ainda em vigor art. 13.º 103/80 de 9/5.
- 23 Op. cit., pág. 63.
- 24 Op. cit., pág. 64. O autor refere que nos artigos 25.º e 26.º da LGT o legislador teve o cuidado de restringir expressamente a responsabilidade dos titulares de EIRL e dos liquidatários das sociedades às dívidas fiscais, portanto dívidas de impostos. Demonstrando o mesmo cuidado no n.º 1 do art. 27.º da LGT quando refere que a responsabilidade dos gestores de bens ou de direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português diz respeito a todas as contribuições e impostos dos não residentes.
- 25 Vide Isabel Marques da Silva, op. cit., pág. 134 e ss. e Diogo Leite Campos, Benjamin Rodrigues e Lopes de Sousa, anotação ao art. 24.º, *Lei Geral Tributária Anotada*, Vislis, 2000, pág. 133.
- 26 Vide Prof. Gomes Canotilho e Prof. Vital Moreira, in anotações ao art. 18.º e art. 62.º, *CRP Anotada*, pág. 144 e 330 e ss.
- 27 Vide Diogo Leite Campos, anotação ao art. 24.º, op. cit., pág. 133, Isabel Marques da Silva, op. cit., pág. 135 e João Menezes Correia Leitão, *A substituição e a responsabilidade no Direito Fiscal*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 388, 1997, pág. 117 e ss.
- 28 Este alargamento da responsabilidade está de acordo com a c) do n.º 15 do art. 2.º da lei 41/98, de 4/8 que autorizou o governo a aprovar a LGT, que permitia até a responsabilização dos gerentes e administradores por dívidas vencidas antes do período de exercício de funções.
- 29 Vide op. cit., pág. 134.
- 30 Sobre a natureza ilidível da presunção de culpa do art. 13.º vide Ac. do STA de 6/3/96, recurso n.º 19.657.
- 31 Vide Isabel Marques da Silva, in op. cit., pág. 132.
- 32 Nesse sentido Ac. do STA de 12/11/97, recurso n.º 21469.
- 33 Referem-se alguns acórdãos que permitem observar que o regime do art. 13.º do CPT e do art. 24.º da LGT não são muito diferentes, divergindo apenas na inversão do ónus da prova nas situações contempladas pela a) do art. 24.º v.g. Ac. de 5 de Novembro de 1997, recurso n.º 21.900 e Ac. de 6 de Março de 1996, recurso n.º 19.657 citados por Sérgio Vasques, in op. cit., pág. 59 e ss.
- 34 Nesse sentido Saldanha Sanches, in *Manual de Direito Fiscal*, pág. 136.
- 35 Vide Ac. do Tribunal Constitucional n.º 363/92, DR II série de 8/4 de 1993, pág. 3811 e ss.



- 36 Vide Paulo Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos, Responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes, pág. 65.
- 37 Vide sobre esta matéria Paulo Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos, op. cit., pág. 65 e ss.
- 38 Vide Alfredo José de Sousa e Jorge Silva Paixão, op. cit., pág. 508.
- 39 Vide Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, op. cit., pág. 101 e 508 e Ac. do STA de 10/4/91 in ADSTA, ano XXXI, n.º 361, pág. 119 e ss.
- 40 Nesse sentido Ac. do STA de 9 de Julho de 1997, in ADSTA, ano XXXVI, n.º 432, pág. 1472 e ss.
- 41 Op. cit., pág. 68.
- 42 Antunes Varela e Pires de Lima, in CC Anotado, Vol. I, 4.ª edição, pág. 536.
- 43 A identificação do devedor é actualmente exigida como elemento essencial do título executivo pelo art. 163.º do CPPT.
- 44 A instauração da execução fiscal não é considerada facto interruptivo da prescrição nos termos do n.º 1 do art. 49.º da LGT ao contrário do que sucedia durante a vigência do n.º 3 do art. 34.º do CPT.
- 45 Vide Ac. do STA de 14 de Fevereiro de 1196, ADSTA, ano XXXV, n.º 417-418, pág. 1154-57, Ac. de STA de 9 de Julho de 1997, ADSTA, ano XXXVI, n.º 432, pág. 1472 e ss.
- 46 Paulo Pitta Cunha e Jorge Costa Santos, in op. cit., pág. 71.
- 47 In op. cit. pág. 71.
- 48 Benjamim Rodrigues, A prescrição no direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 262 e ss. e Acs. do STA de 25/2/93 de 28/4/93 e 29/9/93, in BMJ, n.º 424, pág. 478, in ADSTA, n.º 385, pág. 46, BMJ, n.º 429, pág. 596.
- 49 In op. cit., pág. 195.
- 50 Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, LGT Anotada, anotação ao art. 48.º, pág. 195.
- 51 Epígrafe que resultou da alteração introduzida pelo LEI 30-G/2000 de 29/12. A epígrafe da redacção anterior do art. 24.º era "A Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos."
- 52 De salientar que para ser gerente ou administrador de direito não basta a mera designação para o cargo, sendo exigida a respectiva aceitação expressa ou tácita, por parte do visado.
- 53 Paulo Pitta Cunha e Jorge Costa Santos, in op. cit., pág. 80.
- 54 Durante a vigência do art. 13.º do CPT a interpretação restritiva feita pela doutrina, Alfredo José de Sousa e José S. Paixão, anotação ao art. 13.º do CPT, in op. cit., pág. 53, com base no critério acima mencionado considerava gerentes ou administradores de facto aqueles que podiam vincular a sociedade perante terceiros, designadamente através de procurações que lhe tinham sido conferidas ou aqueles que tinham sido irregularmente designados ou eleitos.
- 55 Nesse sentido vide Ac. do STA de 8/3/95, in Apêndice ao DR de 31/7/97, pág. 677, que considerou que "não exerce tal gerência de facto um membro da administração que apenas desempenha funções de director técnico-comercial, sem qualquer intervenção na parte administrativa e financeira na sociedade, não participando nas reuniões da administração nem sequer sendo ouvido quanto às decisões ali tomadas".
- 56 Interpretação que foi corrigida por parte da Jurisprudência nomeadamente vide Ac. do STA de 8/6/88 nos ADSTA, n.º 322, pág. 129.
- 57 Nesse sentido Ac. do STA, 29/4/98 in BMJ n.º 476, pág. 191.
- 58 Vide Princípios de Direito Fiscal, Vol. I, 3.ª ed., 1985, pág. 323, Direito Tributário, 1.ª ed., 1996, pág. 348 ss., Curso de Direito Fiscal, 2.ª ed., 1972, pág. 302.
- 59 In op. cit., pág. 27 ss.
- 60 Ruy de Albuquerque e António Menezes Cordeiro, Da Responsabilidade fiscal subsidiária: A imputação aos gestores dos débitos das empresas à Previdência e o art. 16.º do CPCI, in CTF, n.º 334-336, pág. 147 e ss.
- 61 Paulo Pitta Cunha, op. cit., pág. 28.
- 62 António Carvalho Martins, Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de imposto, pág. 24 e ss. e Soares Martínez, Direito fiscal, pág. 253 e ss., jurisprudência - Ac. STA 2.ª secção, ADSTA, ano XXX, n.º 355, Julho, 1991, pág. 866 e ss.
- 63 Soares Martínez, in Da personalidade Tributária, Centro de Estudos Fiscais da DGCI, pág. 353 e ss.
- 64 In op. cit. pág. 30.
- 65 Diogo Leite Campos, A responsabilidade..., in ROA, ano 56, pág. 497.
- 66 Os Tribunais não demonstraram sensibilidade para apreciar a existência ou não denexo de causalidade, extremamente necessária para o tratamento de certas situações que ocorreram no nosso país, por exemplo, as empresas intervencionadas durante a revolução do 25 de Abril e a crise económica dos anos 80, nas quais não havia nexode causalidade entre o incumprimento fiscal e os comportamentos dos gerentes e administradores. Para além destas situações, há outros eventos, como tumultos, catástrofes naturais e outras situações fora do controlo dos gerentes e administradores da sociedade que impedem o cumprimento das obrigações fiscais. Impõe-se aos tribunais *sense and sensibility* Afinal, até na responsabilidade objectiva há exclusões da responsabilidade com base em circunstâncias de força maior.
- 67 Já consideramos bastante exigente o RJIFNA aprovado pelos DL n.º 20-A/90 de 15/1 com as alterações introduzidas pelos DL n.º 394/93 de 24/11 e DL n.º 140/95 de 14/6, o qual trouxe a criminalização da não entrega ao Estado do IVA e das retenções efectuadas para a Segurança Social e o IRS, nos seus artigos 24.º e 27.º-B. A aplicação que os tribunais têm feito destes artigos tem sido verdadeiramente desastrosa, na medida em que se esquecem ou fazem por esquecer que o RJIFNA no capítulo dos Crimes Fiscais está sujeito nos termos do seu artigo 4.º ao Código Penal e portanto ao seu artigo 13.º, no qual é consagrado o princípio *Nulla Poena sine culpa* quando se diz que "Só é punível o facto praticado com dolo ou, nos casos especialmente previstos na lei, com negligência". Os Tribunais têm condenado sistematicamente os gerentes das sociedades prevaricadoras sem sequer averiguarem se há culpa ou não no comportamento imputado aos arguidos, fundamentando a sua convicção na não entrega dos montantes em débito, donde retiram uma imediata presunção de culpa, o que atenta contra o princípio da presunção da inocência consagrado no n.º 2 do art. 32.º da CRP e contra princípio do art. 13.º do CP supra referido, o qual é nas douradas palavras de Figueiredo Dias "uma exigência jurídico-constitucional, resultante da essencialidade da preservação da pessoa humana exigida pelos artigos 1.º, 13.º n.º 1 e 25.º da CRP". Esta matéria revela mais uma vez a ideia de supremacia do Estado face aos demais credores e no específico caso dos crimes fiscais, face aos demais ofendidos, ideia que merece todo o nosso repúdio. Contudo, e porque seria injusto não fazer, destacamos o Ac. da 3.ª Vara Criminal do Círculo do Porto proferido no dia 9/3/2000 onde apesar de estar em causa a não entrega à Segurança Social das contribuições dos trabalhadores, o Tribunal, depois de analisar, sem preconceitos e com cuidado, a questão da culpa tendo em conta as circunstâncias do caso, teve a coragem intelectual e política de proferir uma sentença de Absolvição. Lamentamos profundamente que este Ac. seja um exemplo raro na jurisprudência sobre a matéria.