



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**A RESPONSABILIDADE
TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA
DE GERENTES E ADMINISTRADORES
PREVISTA
NO ARTIGO 24.º, N.º1 DA LGT**

CÉLIA MARLENE ALVES MORAIS

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

“Quem é o teu amigo?
O oficial do teu ofício.”

Dito Popular

SUMÁRIO

Sumário	3
Introdução.....	5
1- Breve Enquadramento da Responsabilidade Tributária Subsidiária de Gerentes e Administradores à Luz do Regime Geral.....	6
2- Considerações sobre a Responsabilidade Tributária subsidiária: âmbito subjectivo, âmbito objectivo; ónus da prova (quanto à gerência de facto e quanto à culpa)	9
3- Trâmites relacionados com a Efectivação da Reversão no Processo de execução fiscal.....	18
4- Meios de Defesa dos Responsáveis Tributários subsidiários	20
5- A natureza jurídica da Responsabilidade Tributária subsidiária.....	23
Conclusão	26
Bibliografia.....	29

INTRODUÇÃO

No decorrer do III Curso de Pós-Graduação de Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto, faculdade na qual iniciei e concluí a minha licenciatura, foi-nos proposta a elaboração de um trabalho final cujo tema resultaria da livre escolha de cada formando. Sempre tive em mente a elaboração de um trabalho cujo tema não fosse ultrapassado, retrógrado, nem ligado a facilidades de exposição, mas que gozasse de actualidade (não efémera) e de extrema importância prática, que fosse de certo modo um auxílio e um compêndio para todos aqueles que o possam consultar.

Assim, o presente trabalho versará sobre Responsabilidade Subsidiária Tributária dos Gerentes e Administradores (prevista no art. 24.º, n.º1 da LGT) pelas razões acima enumeradas, às quais acrescem as seguintes: a frequência com que somos consultados no escritório devido a situações *in casu* de reversão fiscal; a crescente utilização desta figura por parte da Administração Fiscal com o objectivo (por vezes exacerbado) de arrecadar receita fiscal para o Estado e a exposição sucinta, esclarecedora e emotiva quanto a alguns pontos da Reversão em Direito Fiscal feita nas (poucas) sessões dedicadas ao CPPT e à LGT da Pós-Graduação em Direito Fiscal.

Premiando a capacidade de síntese e de condensação da matéria, surgiu a imposição do limite máximo de vinte páginas para a feitura deste trabalho, vinte páginas que, por impossibilidade física, não abarcam a extensão e profundidade que o tema escolhido necessariamente comporta, mas que corresponderão a um esforço de sistematização do tema supra identificado, sublinhando-se, no entanto, a importância da leitura das obras referenciadas e de outras relevantes nesta matéria para o seu entendimento cabal. Salienta-se que, por uma questão de metodologia, vai ser feita referência aos casos de responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores de sociedades.

Como as pessoas colectivas estão impossibilitadas de agir por si próprias, a prossecução dos seus interesses e dos seus fins estatutários pressupõe a existência de pessoas físicas que, no âmbito dos poderes que lhe são atribuídos, praticam actos e celebram negócios jurídicos em nome e no interesse daquela, exteriorizam ou emitem a vontade da pessoa colectiva, representam-na perante terceiros e recebem declarações de vontade destes dirigidas àquela, sendo certo que os efeitos e as consequências desses actos vão-se produzir na esfera jurídica da pessoa colectiva – são os chamados órgãos representativos ou executivos da pessoa colectiva. Órgãos que são compostos por

peças singulares, gerentes ou administradores, sobre os quais impendem os deveres de diligência, de cuidado e de zelo na condução do destino societário. Nesse sentido, a responsabilidade tributária subsidiária será assacada aos gerentes e administradores que, no exercício efectivo das suas funções, violem culposamente os deveres supra mencionados, tendo ainda de estar reunidos os demais requisitos, quer substantivos quer adjectivos, para que ocorra a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários.

Entende-se que a responsabilidade subsidiária tributária tem uma natureza dissuasória, preventiva, de defesa do interesse público, nomeadamente de defesa da receita fiscal a arrecadar nos cofres do Estado. Nas palavras de Soares Martínez “ *as situações de responsabilidade tributária subordinar-se-iam, assim, não apenas a um fim de garantia mas também, algumas vezes, a um fim repressivo, de punição de irregularidades*”¹.

Os gestores ou administradores de facto, quando a pessoa colectiva se encontra em dificuldades, servem-se das obrigações tributárias como meio preferencial de financiamento neste sentido: sacrificam os interesses do Estado, preferindo falhar nos pagamentos a este do que desacerar no pagamento aos credores privados. Servem-se da inexistência de meios céleres de combate a tal situação e da ineficácia de reacção atempada do Estado perante o incumprimento das obrigações fiscais, pois este, em comparação com os credores privados, não dispõe de mecanismos tão “persuasivos” como os usados por aqueles (por ex.: à falta de pagamento de fornecedores segue-se a interrupção de fornecimentos; à falta de pagamento aos trabalhadores segue-se a greve) até pela própria natureza do imposto – não nos esqueçamos que as obrigações fiscais são obrigações sem contrapartida.

¹ Soares Martínez, *Direito Fiscal*, 10ª Edição (Reimpressão), Almedina, 2003, pág. 251.

1- BREVE ENQUADRAMENTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA DE GERENTES E ADMINISTRADORES À LUZ DO REGIME ACTUAL.

Do disposto no artigo 22.º da LGT retira-se que a regra geral da responsabilidade tributária originária sofre duas excepções, sendo elas a responsabilidade solidária (*o responsável solidário é um convededor solidário que, por força da lei, está em igualdade de circunstâncias com o responsável originário, o que implica que possam ser demandados ambos simultaneamente ou qualquer um deles indistintamente ao cumprimento da prestação tributária*) e a responsabilidade subsidiária (*só a impossibilidade de cumprimento do responsável originário pode originar o subsequente chamamento do responsável subsidiário ao cumprimento da prestação tributária*), constituindo esta última (a responsabilidade subsidiária) a regra nesta matéria, nos termos do preceituado no n.º3 do artigo referido.

De acordo com a terminologia adoptada pelos autores e juristas Soares Martinez e Pedro Panzina, a responsabilidade tributária, quer dos responsáveis solidários, quer dos responsáveis substitutos, tem na sua base a particular relação estabelecida entre estes e o titular da responsabilidade originária, pelo que os primeiros são «*responsáveis secundários, acessórios ou não originários*»² perante os responsáveis originários, pois não existem sem estes últimos³.

No caso dos responsáveis subsidiários tributários⁴, a sua legitimidade passiva⁵ resulta de ter sido contra eles ordenada a reversão da execução fiscal, devendo entender-se que só poderão ser chamados a uma execução fiscal que seja instaurada inicialmente contra o devedor originário ou responsáveis solidários⁶.

² Soares Martinez, Direito Fiscal, 10ª edição (reimpressão), Almedina, 2003, pág. 228.

³ Pedro Panzina, A Responsabilidade Subsidiária Tributária, *Revista Fiscal*, Vida Económica, Maio, 2007, pág. 9

⁴ "Temos, portanto, que na Lei Geral Tributária o responsável surge, alternativa ou cumulativamente, como contribuinte indirecto, sujeito passivo não-originário, sujeito alheio à relação jurídica de imposto e devedor acessório" – Sérgio Vasques, A Responsabilidade dos Gerentes na Lei Geral Tributária, *Fiscalidade*, 1, Janeiro, 2000, pág.56.

⁵ Vd. arts. 18.º da L.G.T e 9.º do CPPT.

⁶ Neste sentido Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*, 5ª edição, Volume II, Áreas Editora, pág. 48.

A responsabilidade subsidiária tributária deriva, entre outros elementos, de características funcionais⁷ e comportamentais previstas na lei, conforme se pode retirar da leitura do art. 24.º da LGT, isto porque “o legislador pretendeu abarcar na previsão todos os que tenham efectiva acção e capacidade de influir na relação jurídica tributária das pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados”⁸, responsabilidade que apresenta um duplo carácter ou essência: é subsidiária no âmbito das relações entre os responsáveis subsidiários e a sociedade (“só são chamados, em regra, ao cumprimento da obrigação tributária se a sociedade não cumprir, por não dispor de condições económicas e se o seu património for insuficiente para esse fim”⁹) e solidária no âmbito das relações entre os vários membros de corpos sociais (“o que permite que a Administração Fiscal exija de qualquer de um deles a totalidade da dívida tributária”¹⁰). A reversão contra o devedor subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão – n.º 2 do art. 23.º LGT – e é sempre precedida da audição do responsável subsidiário – n.º 4 daquele artigo. O n.º 5 da disposição legal em causa atribui um privilégio ao devedor subsidiário que, sendo citado para o pagamento da dívida tributária e o efectuar no prazo de oposição, fica isento do pagamento de juros de mora e de custas. Pagamento que, de acordo com o n.º 6 do art. 23.º da LGT., tem efeito suspensivo (e não extintivo) da execução fiscal, pois no caso de virem a ser encontrados bens ao devedor principal ou ao responsável solidário, ficam estes obrigados ao pagamento de juros de mora e das custas.

Importa ainda salientar que “a regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias” está sujeita, nos termos do preceituado nos arts. 8.º, n.º 1, b) da LGT e 103.º, n.ºs 2 e 3 da CRP, ao princípio da legalidade tributária¹¹, ou seja, o sentido e a extensão da responsabilidade subsidiária tributária, o regime da sua efectivação e as garantias dos responsáveis tributários têm de estar previamente fixados

⁷ «Características Funcionais» no sentido de exercício efectivo de funções de gerência ou de administração, ainda que não se tenha título para tal, ainda que quem exerça tais funções não seja gerente de direito ou nominal.

⁸ Pedro Panzina, A Responsabilidade Subsidiária Tributária, *Revista Fiscal*, Vida Económica, Maio, 2007, pág.13.

⁹ Cf. Anotação ao Acórdão do TCAS de 19-4-2005, Processo n.º 00418/04, *Revista Fiscal*, Vida Económica, Janeiro, 2006, pág. 37.

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ Princípio da legalidade tributária “na sua dimensão de garantia de autotributação – isto é, definição dos impostos pelos próprios cidadãos através dos seus representantes – (...) hoje sobressai a participação democrática de todos os cidadãos na definição e distribuição dos encargos públicos. (...)” - Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2ª edição, Vislis, 2000, pág. 59.

na lei. Subsequentemente, uma pessoa não pode ser responsabilizada, enquanto responsável subsidiária em matéria tributária, sem a preexistência de lei que o determine (sendo imperativa a existência “*de uma norma que atribua ao sujeito passivo a responsabilidade pelo pagamento de um determinado imposto*” e a “*existência de outra norma que atribua também a terceiros a responsabilidade por esse mesmo pagamento*”¹²) e se nessa pessoa não se verificar a reunião dos requisitos subjectivo-funcionais que a lei fixe.

As figuras da substituição e responsabilidade tributárias são matéria para cuja regulação é exigida lei em sentido formal “*na parte em que levarem à definição de responsáveis, pois, neste caso tratar-se-á da definição da incidência tributária subjectiva, matéria incluída na competência reservada da Assembleia da República*”¹³.

¹² Cf. Anotação ao Acórdão do TCAN de 9-12-2004, Processo n.º 00028/04, *Revista Fiscal*, Vida Económica, Fevereiro, 2006, pág. 34.

¹³ Cf. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2ª edição, Vislis Editores, 2000, pág. 60.

2- CONSIDERAÇÕES SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA:

- **ÂMBITO SUBJECTIVO E ÂMBITO OBJECTIVO.**
- **ÓNUS DA PROVA (QUANTO À GERÊNCIA DE FACTO E QUANTO À CULPA)**

Preceitua o n.º1 do artigo 24.º da LGT¹⁴ o seguinte:

“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 seu 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 ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

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

Já o n.º 2 do artigo 153.º do CPPT¹⁵ dispõe:

¹⁴ Artigo 24.º da LGT que foi antecedido pelo artigo 16.º do CPCI (“ Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que foram liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitadas, 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 os houver, se este expressamente sancionou no acto de que deriva a responsabilidade”) e pelo art. 13.º do CPT (“Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, 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 bancários”).

¹⁵ Artigo 153.º, n.º2, do CPPT que correspondia ao anterior n.º2 do artigo 239.º do CPT (DL n.º 154/91, de 23 de Abril) de acordo com o qual “o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: a) inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; b) insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido ...”. Por sua vez o art. 239.º, n.º2 do CPT foi o sucedâneo do artigo 146.º do CPCI (aprovado pelo DL n.º45 005, de 27 de Abril de 1963) que versava o seguinte: “ A execução pode ser instaurada contra a pessoa que no título executivo figurar como originário devedor ou sucessor e poderá reverter, na falta de bens penhoráveis, contra os responsáveis solidários e subsidiários pelo pagamento da dívida exequenda.”

“O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer uma das seguintes circunstâncias:

- a) *Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;*
- b) *Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.”*

Esta disposição legal define as circunstâncias cuja ocorrência determina o chamamento dos responsáveis subsidiários à execução. É requisito da reversão contra os responsáveis subsidiários a inexistência ou insuficiência de bens do devedor originário, dos seus sucessores e dos responsáveis solidários, pois o n.º 2 do art. 153.º do CPPT tem de ser entendido à luz do preceituado no n.º 2 do artigo 23.º da LGT¹⁶. Quanto à concretização da *fundada insuficiência dos bens penhoráveis* e à sua compatibilização com o benefício da excussão prévia, constitui um auxílio precioso a consulta de jurisprudência referente a esta matéria e aconselha-se a leitura do artigo «O Momento da Reversão da Execução Fiscal contra os Responsáveis Subsidiários», da autoria de Tânia Meireles da Cunha, artigo publicado na Revista *CTF* n.º 416.

No que respeita ao ónus da prova, a sua distribuição entre a Fazenda Pública e os responsáveis subsidiários tributários resultou mais cuidada no artigo 24.º da LGT como veremos posteriormente.

Os membros dos corpos sociais acima enumerados no artigo 24.º, n.º 1 da L.G.T. respondem subsidiariamente pelo seguinte *quid* tributário:

- a) Dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado depois deste,
- b) Dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo.

¹⁶ “ (...) Pois, em face do sentido da autorização legislativa constante da referida Lei, que é o de compatibilização das normas do CPT com as da LGT e regulamentação das disposições desta (...), seria organicamente inconstitucional uma alteração do regime previsto na LGT sobre as condições de reversão, uma vez que se trata de matéria relativa à incidência subjectiva dos tributos, incluída na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1 alínea p), da CRP), em que o Governo está limitado, ao legislar, pelo sentido da lei de autorização em que se basear (arts. 112.º, n.º 2, e 198.º, n.º 1, alínea b), da CRP)” – Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume II, Areas Editora, 2007, págs. 47 e 48.

No tangente à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes, um dos seus pressupostos basilares é o exercício efectivo do cargo, durante o período da verificação do facto tributário ou ao tempo da respectiva cobrança. Esta é a chamada gerência real ou gerência de facto. Não basta então a gerência nominal ou gerência de direito, exige-se a prova da gerência de facto ou gerência real para que ocorra a responsabilidade subsidiária em análise, ou seja, a prática de actos próprios de gerência, actos de administração ou de disposição em nome e no interesse da sociedade.

Efectivamente, é entendimento unânime na Doutrina e na Jurisprudência que a responsabilidade ora tratada impende somente sobre gerentes efectivos e que, uma vez verificada a gerência de direito ou nominal, dela se presume¹⁷ a gerência de facto, pois a segunda traduz-se na execução da primeira (presunção de quem é nomeado para um cargo exerce-o na realidade). É à Fazenda Pública¹⁸ que compete provar o exercício efectivo da gerência, tarefa que podemos considerar facilitada na medida em que, feita a prova da gerência de direito, passa a beneficiar da presunção judicial ou natural da gerência de facto (ficando dispensada da sua prova). Esta presunção (de que a gerência de facto se infere da gerência de direito) é uma presunção simples, natural ou judicial¹⁹, isto é, tem na sua base as máximas da experiência comum, as regras práticas da vida (*id quod plerumque accidit*), o raciocínio do julgador, os ensinamentos da observação empírica dos factos, e só é admitida nos casos e nos termos em que é admitida a prova testemunhal – artigo 351.º do C. Civil. A elisão de tal presunção pode ser efectuada por qualquer meio de prova, mesmo através de prova testemunhal, de forma a criar fundada dúvida sobre o facto presumido. Para a infirmar não é necessário fazer prova do contrário do facto presumido (do não exercício da gerência), basta abalar a convicção resultante da presunção. É suficiente que o oponente, desfavorecido com a presunção, “*produza contraprova, isto é, que prove factos destinados a tornar duvidosa a presumida gerência de facto, sendo que se o conseguir a questão terá de ser decidida contra a Fazenda Pública*”²⁰.

Concluindo: só o exercício efectivo da gerência consubstancia *requisito constitutivo do direito à reversão da execução contra os responsáveis subsidiários*. A gerência nominal

¹⁷ Vd. Artigo 349.º do C. Civil.

¹⁸ Vd. Artigo 342.º do C. Civil.

¹⁹ *À contrário*, a presunção legal encontra-se estabelecida expressa e directamente na lei e, nos termos da regra inserta no n.º2 do art. 350.º do C. Civil, só pode ser ilidida quando a lei o permita e mediante prova em contrário.

²⁰ Acórdão do TCAN de 9-12-2004, Processo n.º 00028/04, *Revista Fiscal*, Vida Económica, Fevereiro, 2006, pág. 28 e seguintes. Vd. Artigo 346.º do C. Civil.

ou de direito, desacompanhada do exercício efectivo do cargo, não releva para efeitos da citada responsabilização²¹, já a situação inversa releva (a gerência real ou de facto desacompanhada da gerência de direito - não revestida dos poderes jurídicos que a gerência de direito confere - já releva). Assim, o gerente nominal terá de provar que, embora investido na gerência de direito, não exerceu na sociedade executada, ao tempo da verificação do facto tributário nem ao tempo da sua cobrança, a gerência de facto.

De acordo com o Acórdão do TCAN de 9 de Dezembro de 2004, Processo n.º 00028/04, no caso de delegação de poderes de gerência num terceiro²², o delegante é ainda responsável subsidiário, isto porque *“a delegação de poderes de gerência tem como pressuposto o exercício efectivo do cargo pelo delegante, envolvendo o poder de este encarregar alguém de se ocupar de matéria de administração e gerência que lhe incumbem, tendo de ser provada pela exequente como pressuposto para a responsabilização de um gerente nominal”*. O mesmo é dizer que, no caso de um gerente nominal nunca ter exercido efectivamente o cargo correspondente, a sua omissão (sem qualquer outro dado e não se demonstrando que o oponente anuíra, de forma livre e voluntária, qualquer representação ou delegação de poderes) não pode ser interpretada como constituindo uma voluntária delegação de poderes na pessoa de outrem nem como uma ratificação de uma representação sem mandato²³, não podendo, assim, o gerente nominal ser considerado responsável tributário subsidiário. Chama-se a atenção para a declaração de voto de vencido, junta ao Acórdão identificado, de acordo com a qual continua a exercer a gerência de facto o gerente de direito único de uma sociedade (não podendo esta funcionar legalmente sem a sua intervenção) que se alheie das suas funções, permitindo que um terceiro exerça a gerência de facto, por similitude com um gerente de direito que outorga uma procuração para tal fim, devendo por isso ser considerado gerente de facto, quer o terceiro, quer o gerente nominal conjuntamente com aquele.

Por seu lado, o Acórdão do TCAS de 19 de Abril de 2005 veio dizer que *“os gerentes nomeados que, voluntariamente, consentem que outrem em seu nome pratique a generalidade dos actos necessários ao giro comercial da sociedade e a quem o terceiro presta contas, tais actos praticados pelo representante repercutem-se na esfera jurídica dos representados, como se por estes fossem praticados”*, neste sentido, são gerentes de

²¹ Ibid.

²² Ibid.

²³ Vide artigos 258.º e 268.º do C. Civil e 407.º do C.S.C., este último relativo à delegação de poderes de gestão nas sociedades anónimas.

facto os representados e não o representante, pois este pratica actos cujos efeitos produzir-se-ão imediatamente na esfera jurídica dos representados, nos termos do disposto no artigo 258.º do Código Civil²⁴. Representação que não está sujeita à observância de qualquer requisito especial de forma, em obediência ao princípio geral de liberdade de forma – art. 219.º do C. Civil.

Assim, são considerados gerentes de facto e consequentemente responsáveis tributários subsidiários, aqueles que, sendo gerentes de direito, outorguem procuração a terceiro para o exercício da gerência de facto, pois *“outro entendimento conduziria a que qualquer gerente de direito se poderia eximir”* deliberadamente, *“por acto voluntário e unilateral, da referida responsabilidade (subsidiária) mediante a outorga de procuração a terceiro para o exercício das funções de administração ou gerência”*²⁵. Conquanto os mandatários, *“na sua qualidade de gerentes ou administradores de facto, possam também responder pelas dívidas tributárias da executada, a verdade é que os actos por estes praticados se reflectem juridicamente na esfera dos oponentes.(...) Não querendo gerir a sociedade executada, aos oponentes restava uma solução: renunciar à gerência. Não o tendo feito e continuando eles a gerir a empresa através de terceiros para o efeito mandatados, a sua responsabilidade subsidiária mantém-se, já que para todos os efeitos legais, o exercício da gerência de facto lhes é imputável por força do mandato”*²⁶.

Resta saber se a renúncia²⁷ ao cargo seria também considerada, pela Doutrina e pela Jurisprudência, um acto próprio de gerência e se, consequentemente, tal acto seria suficiente para considerar como provada a gerência de facto, sendo que, salvo melhor opinião, para se poder provar/afirmar o exercício da gerência de facto, não basta uma actuação pontual como por exemplo a circunstância de o gerente ter assinado a declaração de início de actividade da sociedade comercial²⁸. Se não é suficiente para efeitos de responsabilização subsidiária pelo pagamento das dívidas fiscais da sociedade a assunção do cargo societário de gerente ou administrador, também *“não o é, o facto de o gerente nomeado se demitir ou afastar voluntariamente do exercício do cargo ou consentir em distanciar-se totalmente desse exercício, pois que o que releva para efeitos da sua responsabilização é o cometimento de um facto ilícito por culpa*

²⁴ Cf. No mesmo sentido o Acórdão do STA de 15-3-1995, recurso n.º 18 448.

²⁵ Acórdão do TCAN de 15-6-2004, Processo n.º 00087/04, <http://www.dgsi.pt>

²⁶ Ibid.

²⁷ Vd. Artigos 258.º e 404.º do C. das Sociedades Comercias.

²⁸ Cfr. Acórdão do TCAN de 9 de Dezembro de 2004, Processo n.º 00028/04, Revista Fiscal, Fevereiro, 2006, pág.33

*funcional do gerente*²⁹”. É importante salientar que esta é a posição acolhida num acórdão, o que não invalida que se encontrem posições díspares da supra mencionada.

Um elemento de extrema importância nesta matéria é a culpa dos gerentes, administradores ou directores de pessoas colectivas ou de entes fiscalmente equiparados, relacionada com a diminuição do património social ou com o não pagamento ou entrega atempada da dívida tributária.

Da conjugação dos artigos 64.º, 78.º, 252.º a 262.º, 390.º a 412.º, todos do Código das Sociedades Comerciais, entre outros, resulta que os administradores ou gerentes, uma vez nomeados e tendo iniciado o exercício das suas funções, são titulares de poderes deveres ou poderes funcionais (“de direitos acompanhados de deveres”). Se é verdade que passam a ter, a título exemplificativo, o direito de remuneração³⁰ pelo exercício do seu cargo, não é menos verdade que estão sujeitos a obrigações (obrigações estatutárias, obrigações de origem interna, obrigações decorrentes de preceitos legais) face à sociedade³¹ e perante terceiros. Têm desde logo a obrigação de administrar, dirigir, conduzir a sociedade comercial com diligência e tendo em mente o interesse desta, de modo a que subsista e cresça, evitando que o património social se torne insuficiente para a satisfação das dívidas da sociedade comercial. Não nos esqueçamos que estas pessoas físicas (gerentes, administradores ou directores) formam e exteriorizam a vontade da pessoa colectiva, vinculando-a com a sua assinatura perante terceiros³² e praticando actos, dentro dos poderes que lhe foram atribuídos, em nome e no interesse da pessoa colectiva, actos cujos efeitos se irão produzir na esfera jurídica desta última.

²⁹ Ibid.

³⁰ Vd. Artigo 255.º do C. das Sociedades Comerciais.

³¹ “No exercício dos seus poderes de administração, o administrador (...) está ligado por vínculos específicos à sociedade. Tais vínculos implicam deveres acessórios, entre os quais (...) podemos inserir a boa fé” e determinam que “os fins pessoais do administrador ficarão sempre aquém dos da sociedade”. Assim “na actuação dos administradores, está em causa uma gestão de bens alheios” que “pressupõe uma específica lealdade, à qual podemos conferir uma natureza fiduciária: todos os poderes que lhes sejam concedidos devem ser exercidos não no seu próprio interesse, mas por conta da sociedade”. - António Menezes Cordeiro, A lealdade no Direito das Sociedades, *Revista da Ordem dos Advogados*, Dezembro de 2006, Lisboa pág. 1033 e seguintes.

³² Vd. Artigo 260.º, n.º4 do C. das Sociedades Comerciais.

O artigo 64.º do C. das Sociedades Comerciais³³, na versão resultante do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março, sob a epígrafe “*Deveres Fundamentais*”, veio densificar ou concretizar³⁴ os deveres a que gerentes e administradores estão obrigados, sendo eles os deveres de cuidado, de diligência e de lealdade. O dever de cuidado está tripartido em: reunião da competência e disponibilidade para o exercício das funções; obrigação de acompanhar e vigiar a actividade social; obrigação de obter informações indispensáveis à tomada de decisões. O dever de diligência concretiza-se na fórmula do “gestor criterioso e ordenado”. Já o dever de lealdade está relacionado com a obrigação de não concorrência, obrigação de transparência, de neutralidade, a não actuação em conflitos de interesses, a probidade perante OPAs³⁵. Interessa-nos, particularmente, o dever de diligência, dever enunciado no artigo supra referido e igualmente presente no art. 78.º do mesmo Código (“*Os gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade 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.*”).

Como é sabido, a culpa exprime um juízo de responsabilidade pessoal, um juízo de censura da conduta do agente, pelo que a culpa dos membros de corpos sociais (gerentes ou administradores) vai ser apreciada tendo por referência a diligência de um gestor/administrador criterioso (por equiparação à diligência de um *bónus pater familias*, ao padrão do homem médio colocado na posição do gerente³⁶) que, sem causas de justificação ou de escusa³⁷, perante o circunstancialismo do caso concreto e dentro da

³³ O artigo 64.º do C. das Sociedades Comerciais teve na sua origem o artigo 17.º/1 do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de Novembro de 1969 que dispunha o seguinte: “ Os administradores da sociedade são obrigados a empregar a diligência de um gestor criterioso e ordenado.” Na versão original do artigo 64.º do C. das Sociedades Comerciais – DR I Série n.º 201, de 2 de Setembro de 1986, 2307/II – a sua redacção tinha a seguinte composição: “ Os gerentes, administradores ou directores de uma sociedade devem actuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores.”

³⁴ Neste sentido Armando Manuel Triunfante, *Código das Sociedades Comercias Anotado*, Coimbra Editora, 2007, pág.59 e seguintes. Em sentido diverso António Menezes Cordeiro, *Os Deveres Fundamentais dos Administradores das Sociedades*, ROA, Setembro, Ano 66 (2006), Lisboa, pág. 477 (“*O artigo 64.º/1 não corresponde a quaisquer desenvolvimentos nacionais: nem doutrinários, nem jurisprudenciais. Grosso modo ele traduz uma série de aportações retiradas de fontes exteriores, desinseridas dos sistemas que as originaram.*”).

³⁵ “A lealdade que se impõe é-o, naturalmente: à sociedade o que é dizer, aos sócios, mas em modo colectivo” – António Menezes Cordeiro, *Os Deveres Fundamentais dos Administradores Das Sociedades*, ROA, Setembro, Ano 66 (2006), Lisboa, pág. 485.

³⁶ Vd. Arts. 487.º, 762.º e 799.º, n.º2, todos do C. Civil.

³⁷ Acórdão do STA de 22-11-1993, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º376, pág. 211, de acordo com o qual não foi por culpa do gestor que o património da sociedade se havia tornado insuficiente para a satisfação das dívidas fiscais devido aos seguintes factores: “*a crise do sector, a falta de mercado para os seus produtos, as restrições ao crédito, o não pagamento por falta de clientes*”.

discricionariedade técnica³⁸ que subjaz ao exercício de tais funções de gerência ou administração, devia e podia ter agido de outro modo, devia e podia, ainda que envolvendo riscos devidamente calculados e ponderados, ter adoptado outro acto, outra conduta.

A culpa relevante nos termos e para os devidos efeitos do disposto no artigo 24.º da L.G.T. não é a que respeite somente à diminuição do património da pessoa colectiva ou de entes fiscalmente equiparados, nem a que *“respeite apenas ao incumprimento da obrigação de pagamento de imposto – mas só aquela que se reporte substantivamente ao incumprimento da obrigação das disposições legais destinadas à protecção dos credores, quando desse incumprimento resulte, em nexo de causalidade adequada, a insuficiência do património da sociedade para satisfação dos créditos fiscais.”*³⁹

Este elemento (a culpa) da responsabilidade tributária subsidiária pode ser subdividido em culpa na diminuição do património e culpa pelo não pagamento dos impostos. No primeiro subtipo o gerente culpado pela diminuição do património societário será responsável pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado depois deste, competindo à Administração Fiscal fazer a prova de que foi por culpa sua que o património se tornou insuficiente. No segundo caso é responsável, pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, o gerente culpado pelo não pagamento do imposto, recaindo sobre o responsável o ónus da prova de que não foi por culpa sua que o pagamento não se efectuou.

Por outras palavras: nas situações em que o gestor exerce, efectivamente, as suas funções e é no decurso desse exercício que se forma o facto tributário ou se inicia o prazo para o pagamento, mas antes que tal prazo se esgote, o gestor cessa as suas funções, o ónus da prova, de que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida por acto culposo do gestor, corre por conta da Fazenda Pública – alínea a) do artigo 24.º da L.G.T. Se é no decurso do exercício efectivo do cargo societário de gerente que se esgota o prazo para o pagamento do imposto, não vindo ele a acontecer (o pagamento não se efectuou no prazo devido), o ónus da prova inverte-se

³⁸ Discricionariedade no sentido de determinar, de entre os actos possíveis a realizar/adoptar, aqueles que são adequados à prossecução do fim e dos objectivos para que a sociedade se constituiu, dando-lhe a devida execução.

³⁹ Acórdão do TCAS de 19-4-2005, Processo n.º 00418/04, *Revista Fiscal*, Vida Económica, Janeiro, 2006, pág. 36.

contra o gestor: é ele quem tem de provar que não lhe foi imputável a falta de pagamento (“o gestor continua obrigado a fazer prova de um facto negativo, poupando-se a Fazenda Pública a qualquer esforço probatório”, o que redundava, “frequentes vezes, numa prova diabólica”⁴⁰).

Para que exista culpa tem de verificar-se a violação de uma obrigação ou de uma regra de conduta previamente estabelecida. Quanto à culpa pela falta de pagamento (e a imputação dessa falta ao gestor), a ilicitude reside na violação, por parte do gestor, da obrigação de promover (ou não impedir) o pagamento das dívidas tributárias por parte da sociedade⁴¹, obrigação que se entende estar prevista no art. 32.º da LGT. Na alínea b) do n.º1 do art. 24.º da LGT há uma presunção de culpa, pelo que a Administração Fiscal está dispensada de a provar, mas terá de fazer a prova da violação do dever de boa prática tributária (a prova da ilicitude). A ilicitude relativa à diminuição do património da sociedade consistirá na violação, pelo gestor, de obrigações legais ou contratuais que visam a manutenção (e evitar a diminuição) da garantia geral dos credores sociais – art. 78.º CSC.⁴²

Assim, se a gestão real ou de facto cessa antes de verificado o momento em que se esgota o prazo para pagamento do imposto, o ónus da prova recai sobre a Fazenda Pública, se a gestão coincide com ele, o ónus volta-se contra o gestor.

⁴⁰ Sérgio Vasques, A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º1, Janeiro, 2000, pág. 50 e 58.

⁴¹ Pois a obrigação de pagar e entregar as dívidas tributárias é da sociedade, é direccionada à sua esfera jurídica porquanto tem personalidade jurídica – art. 5.º CSC – não podendo ser violada pelo gestor.

⁴² Posição assumida por Sofia de Vasconcelos Casimiro, A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais, Almedina, s.d., pág.119 e segs.

3 - TRÂMITES RELACIONADOS COM A EFECTIVAÇÃO DA REVERSÃO NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão no processo de execução fiscal⁴³, e a reversão é ordenada *por despacho proferido pelo órgão da administração tributária que dirige a fase administrativa do processo de execução fiscal*. Antes da emissão do despacho (de reversão), é obrigatória a audição dos responsáveis subsidiários – arts. 23., n.º4 e 60.º da LGT.

Para que os responsáveis subsidiários possam exercer cabalmente (e se assim entenderem) o direito de audição⁴⁴, oralmente ou por escrito, a notificação⁴⁵ que antecede tal exercício (notificação a efectuar por carta registada com aviso de recepção e a enviar para o domicílio fiscal do responsável subsidiário) tem de conter: o projecto da decisão da reversão, a sua fundamentação (matéria de facto e de direito), o prazo para o exercício do direito (fixado entre 8 e 15 dias), as horas e o local onde o processo poderá ser consultado⁴⁶.

No exercício do direito de audição, os responsáveis subsidiários podem pronunciar-se sobre os seus pressupostos, sobre a sua extensão, a informação acerca das quantias por que responde cada um deles, bem como requerer diligências complementares e juntar documentos. A não apreciação dos elementos novos invocados pelos interessados constitui vício de forma (insuficiência de fundamentação) que poderá conduzir à anulação da decisão do procedimento.

Só depois da audição ou depois de esgotado o prazo para tal, poderá ser ordenada a reversão e, conseqüentemente, ser realizada a citação do responsável, citação que deverá conter os elementos essenciais da liquidação, incluindo a sua fundamentação de facto e de direito, bem como deve informá-los sobre os direitos e prazos de que dispõem para pagamento da dívida (pagamento em prestações e dação em pagamento), para deduzir impugnação judicial ou reclamação graciosa (esta, eventualmente seguida de recurso hierárquico e impugnação contenciosa) ou oposição à execução fiscal (arts. 189.º, 190.º,

⁴³ Vd. Arts. 23.º, n.º1 da LGT e 9.º, n.º3 do CPPT.

⁴⁴ Vd. Arts. 267.º, n.º5 da CRP; 8.º, 100.º a 103.º do CPA (aplicável subsidiariamente); e 45.º do CPPT.

⁴⁵ Vd. art. 37.º do CPPT e 77.º n.º6 da LGT.

⁴⁶ Vd. Em sentido correspondente ao do texto, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, 2.º Edição, Vislis, 2000, pág. 251 e segs. e a Circular n.º 13/99, de 8 de Julho, DSJT, que tem por epígrafe «Audiência Prévia».

n.º1, 99.º e ss., 68.º e ss., 203.º, n.º1, e 204.º, n.º1, todos do CPPT e 22.º, n.º4; 23.º, n.ºs 4 e 5 da LGT).

Relativamente à legalidade do despacho que ordena a reversão⁴⁷ e à falta da prévia audição do revertido (por não lhe ter sido dada essa possibilidade), será feita uma breve alusão no capítulo referente aos meios de defesa do responsável subsidiário tributário, pelo que se aconselha a consulta do Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, da autoria do Meritíssimo Sr. Dr. Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, inúmeras vezes citado no presente trabalho.

⁴⁷ “O processo de execução fiscal tem natureza judicial na sua totalidade, mas o despacho de reversão tem natureza de acto administrativo (art.120.º do CPA), pelo que tem de conter as exigências legais próprias deste tipo de actos, nomeadamente quanto à fundamentação (arts. 268.º, n.º3, da CRP e 77.º da LGT)” – Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 5.º Edição, Vol. II, Áreas Editora, 2007, pág.51.

4 - MEIOS DE DEFESA DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS SUBSIDIÁRIOS

Nos termos do disposto no n.º4 da LGT “*as pessoas (...) subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais*”.

Os responsáveis subsidiários têm ao seu dispor várias formas de impugnação graciosa e de impugnação contenciosa, sendo que na primeira se incluem a reclamação graciosa (arts. 68.º a 77.º CPPT), o pedido de revisão do acto tributário (art. 78.º LGT), e o pedido de revisão da matéria colectável (arts. 91.º e 92.º da LGT), e na segunda se inclui a impugnação judicial (art. 99.º e segs. do CPPT)⁴⁸. Com estes meios de reacção pretendem a anulação ou declaração de nulidade ou inexistência do acto tributário, isto é, visam discutir a (i)legalidade da dívida exequenda, e o seu êxito aproveita a todos os responsáveis subsidiários (*anulado o acto tributário a execução extingue-se contra todos*).

Se, pelo contrário, pretendem discutir a eficácia do acto tributário em relação a eles (e não a validade ou existência do acto tributário), ou invocar factos modificativos ou extintivos da dívida tributária em causa, factos que provoquem a sua inexigibilidade ou a sua não responsabilidade pelo pagamento, o meio processual a utilizar é a oposição à execução fiscal (art. 203.º e segs. do CPPT), na qual tem de ser invocado um dos fundamentos previstos no n.º1 do art. 204.º do CPPT. A título exemplificativo, se a execução for instaurada originariamente contra um devedor subsidiário, este pode reagir através da oposição à execução, ao abrigo da alínea i) do n.º1 do art. 204.º do CPPT, pois o responsável subsidiário tributário só pode ser chamados a uma execução fiscal desde que esta tenha sido instaurada inicialmente contra o devedor originário ou responsáveis solidários⁴⁹. Assim, a finalidade da oposição à execução é saber se, naquele caso concreto, se verificam os pressupostos da responsabilidade subsidiária (por ex.: a questão da gerência de direito versus gerência de facto; a ilegitimidade do

⁴⁸ Cf. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, 2.ª Edição, Vislis, 2000 pág.120.

⁴⁹ Cf. Jorge Lopes de Sousa, op. cit., pág.48.

exequente, a ilegalidade do despacho que ordena a reversão⁵⁰), mas o êxito da oposição só aproveita ao responsável subsidiário que a tenha deduzido. Há quem entenda que, nos termos do disposto na alínea b) do n.º1 do art. 204.º do CPPT, o revertido pode questionar a verificação dos pressupostos concretos da sua responsabilização, nos quais se inclui o montante por que responde (art. 160.º, n.º1 do CPPT)⁵¹.

Estes meios de defesa (reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial e oposição à execução) podem ser usados cumulativamente, de modo autónomo, com invocação dos fundamentos próprios de cada um desses meios processuais e tendo em atenção os prazos próprios para a dedução de cada um deles. Chama-se a atenção para o facto de não poder ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento – art. 68.º, n.º2 do CPPT.

No processo judicial tributário, o erro na forma do processo é uma nulidade de conhecimento oficioso e susceptível de sanação, quando tal for possível⁵². Se foi usado erradamente um meio processual quando o adequado era outro, é obrigatória a convalidação do processo para a forma adequada se a petição em causa for adequada para seguir a nova forma – arts. 98.º, n.º4 do CPPT e 97.º, n.º3 da LGT. Quando o responsável subsidiário pretende deduzir impugnação judicial contra um acto tributário, com fundamento em erro na quantificação da matéria colectável ou nos pressupostos da utilização de métodos indirectos de avaliação desta (art. 86.º, n.º5 LGT), sendo que a matéria colectável foi fixada através de métodos indirectos (arts. 87.º a 90.º LGT), o pedido de revisão de matéria colectável é obrigatório, é requisito essencial para que possa, posteriormente, impugnar judicialmente o acto tributário.

⁵⁰ É a oposição à execução (e não a impugnação judicial) o meio processual adequado para impugnar a legalidade do despacho que ordena a reversão, afectado pelos seguintes vícios, enquadráveis na alínea i) do n.º1 do art. 204.º do CPPT, entre outros: incompetência, falta de fundamentação ou de prévia audição do revertido, falta de excussão do património do devedor. Neste sentido vejam-se os Acórdãos do STA de: 24-01-2001, recurso n.º 25701; 8-2-2001, recurso n.º 25758; 24-3-2004, recurso n.º 1844/03; 6-4-2005, recurso n.º 1100/04; 7-5-2003, recurso n.º 159/03; 12-1-2005, recurso n.º 1229/04.

⁵¹ Cf. Abílio Morgado, Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do art. 24.º da LGT, CTF, 415, Janeiro/Junho, 2005, págs. 136 e 149, e Jorge Lopes de Sousa, op.cit., pág.87 e 88 (“*Só após o exercício desse direito de audição ou do decurso do respectivo prazo, será efectuada a citação de cada um dos responsáveis subsidiários, com indicação da quantia por cujo pagamento é responsável*”, “*a citação deverá conter os elementos essenciais da liquidação que está subjacente à execução fiscal, incluindo a respectiva fundamentação*”, “*sem tais indicações, o acto tributário não será eficaz relativamente aos responsáveis subsidiários*” arts. 77.º, n.º6 LGT e 36.º, n.º1 deste Código), pelo que essa falta constituirá um fundamento autónomo de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea i) do n.º1 do art. 204.º deste Código.”).

⁵² “ (...) *nem sempre poderá ser feita a convalidação, pois para tal é necessário que (...) a respectiva petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos desta nova forma processual*” pelo que “*normalmente uma petição de impugnação judicial não pode ser convalidada em petição de oposição por ter já decorrido o prazo em que tal seria possível*”. - Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado, 5.ª Edição, Vol.I, Áreas Editora, 2006, pág.691.

Os meios processuais ou meios de defesa de que os responsáveis subsidiários dispõem são vários e de diferente natureza, contudo, é uma tarefa nem sempre fácil a de deslindar, perante cada caso concreto, se o fundamento que se tem em mãos se circunscreve a um fundamento de impugnação ou de oposição à execução, existindo o perigo de, não tendo deduzido oposição mas impugnação e sendo considerado o fundamento invocado um fundamento de oposição, não poder ser convolada na forma processual adequada por ter decorrido o prazo de 30 dias. Para além disso, ainda que se possam usar, de forma autónoma, os vários meios processuais (por ex.: o responsável subsidiário pode deduzir impugnação judicial com base num fundamento e oposição à execução com base noutra), tal implica o duplicar dos custos desembolsados pelo responsável subsidiário.

Salienta-se também, de forma negativa, a conduta omissa da Administração Fiscal perante as reclamações gratuitas que recebe, pois, tendo em conta que naquele meio processual não raramente são juntas provas documentais que comprovam, p. ex., o não exercício da gerência, aquela prefere fazer “ouvidos de mercador” e nada responder, contribuindo para o entupimento dos Tribunais Administrativos e Fiscais e para a subsequente desaceleração da resolução da contenda.

5 - A NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA

A questão da qualificação da natureza jurídica da responsabilidade subsidiária tributária não tem uma resposta unívoca, contudo, a responsabilidade ora tratada, tem sido identificada com: uma fiança legal, uma figura exclusiva do Direito Fiscal, uma forma de responsabilidade extracontratual.

De acordo com alguns autores, a figura do responsável subsidiário tributário representa um reforço da cobrança da dívida exequenda⁵³, ou seja, exerce uma função análoga à da garantia e nessa medida a sua posição é equivalente à do fiador nas obrigações civis⁵⁴.

Efectivamente, a responsabilidade subsidiária tributária “*tem por fins tornar mais fácil e mais segura a cobrança do imposto exequendo*”⁵⁵, contudo não pode ser considerada, sem mais, uma fiança legal. Não nos esqueçamos que ao fiador não lhe é exigido o exercício efectivo de um cargo nem um comportamento censurável que tem como consequência a existência de uma dívida tributária ou o seu não pagamento. O fiador responderá sempre pela dívida, independentemente do seu comportamento quanto ao não cumprimento da obrigação por parte do devedor. Acresce que nas obrigações civis o credor pode exigir um reforço da garantia, o que não se verifica quanto ao responsável subsidiário tributário.

Surge um segundo entendimento ao abrigo do qual a responsabilidade subsidiária tributária é uma figura própria do Direito Tributário, tem a tipicidade própria deste ramo de Direito (não encontra paralelo noutras figuras de outros ramos de Direito). Baseiam tal posição na função preventiva e/ou dissuasora de certos comportamentos que a responsabilidade subsidiária tributária desempenha (ela tem “*um fim repressivo, de punição de irregularidades*”⁵⁶, “*um carácter marcadamente sancionatório*”⁵⁷). De facto o responsável subsidiário tributário é alguém que: “*se encontra obrigado, por estar nessa relação jurídico-tributária, a um determinado comportamento*”⁵⁸, está

⁵³ “ (...) pode entender-se por garantia qualquer forma ou modo de assegurar a efectividade do crédito (...)”, “*existe também (...) a responsabilidade solidária ou subsidiária dos responsáveis tributários em termos largamente comuns com o Direito Civil*”. - Diogo Leite de Campos e Mónica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2.ª Edição, reimpressão, Almedina, 2005, pág. 425.

⁵⁴ “*O responsável subsidiário (...) é um fiador legal. Logo, é necessário que o Estado, para accionar a sua responsabilidade, tenha executado os bens do originário devedor.*” - Ibid., Ibid., pág. 393.

⁵⁵ Acórdão do STA de 24-04-90, Processo n.º 012123, <http://www.dgsi.pt>

⁵⁶ Cf. Soarez Martinez, *Direito Fiscal*, 10ª Edição (Reimpressão), Almedina, 2003, pág. 251.

⁵⁷ Cf. J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, pág. 152.

⁵⁸ Cf. Ibid., Ibid., pág. 136.

obrigado a responder pelas dívidas tributárias de outrem, do responsável originário, porque a lei assim o determina; está sujeito a uma responsabilização patrimonial aparentemente ilimitada devido ao interesse juridicamente protegido através do crédito tributário, *a sustentação da despesa pública que se faz em larga medida com a receita tributária.*

Por outro lado, há Jurisprudência e Doutrina que consideram estarmos perante responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos⁵⁹, porquanto se verifica a reunião dos cinco pressupostos que a caracterizam, geradores da obrigação, por parte do responsável, de reparar o dano, sendo eles: conduta do agente, ilicitude dessa conduta, conduta praticada com dolo ou mera culpa, verificação de um dano e nexo de causalidade entre o dano e a conduta. Considera-se que a ilicitude está, não na mera falta de pagamento ou na falta ou insuficiência de bens, mas na violação das normas dirigidas à protecção dos credores sociais, entre os quais se inclui o Estado. Deste modo, *“a responsabilidade do gerente pela violação das normas que impõem o cumprimento da obrigação fiscal radica na responsabilidade por facto ilícito assente em culpa funcional, isto é, em responsabilidade civil extracontratual, e não em responsabilidade contratual, pelo que o gerente não pode ser responsabilizado pelo facto de não ter exercido as funções de gerente em que se encontrava investido por força do pacto social”*⁶⁰. As críticas levantadas a esta linha de pensamento são as seguintes: *“na responsabilidade subsidiária tributária estamos perante dívidas e não perante danos, dívidas que continuam a ser do responsável principal, (...) estamos perante uma obrigação de pagar uma dívida, e não uma obrigação de indemnizar”*⁶¹.

Assim, a multidisciplinaridade do instituto da responsabilidade subsidiária tributária, revelada pela verificação de que tem pontos de contacto com várias figuras de outros ramos de direito, tais como as figuras da fiança e da responsabilidade civil extracontratual, comprova a sua complexidade e diversidade. Apesar do entendimento maioritário de acordo com o qual a responsabilidade subsidiária tributária tem uma estreita ligação com a responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos, considero que a responsabilidade tratada é uma figura típica do Direito Fiscal, cuja propriedade reside na defesa da receita tributária, no combate ao incumprimento de

⁵⁹ De acordo com o Acórdão do TRE de 16-1-2006, Processo n.º 2042/05-2, <http://www.dgsi.pt>, *“a responsabilidade subsidiária tributária reveste natureza civilística, pois que como tal é sempre tratada.”*

⁶⁰ Acórdão do STA de 9-12-2004, Processo n.º 00028/04, *Revista Fiscal*, Vida Económica, Fevereiro, 2006, pág.28.

⁶¹ Pedro Panzina, A responsabilidade subsidiária tributária, *Revista Fiscal*, Vida Económica, Maio, 2007, pág. 17.

obrigações fiscais (não pagamento de dívidas fiscais) e à dissipação do património social, apresentando-se como um mecanismo de controlo externo das actividades e funções exercidas pelos gestores, como uma medida de combate à fraude e à evasão fiscais⁶².

⁶² Neste sentido José Manuel Tomé de Carvalho, Breves Nótulas sobre a natureza jurídica da responsabilidade dos titulares de órgãos sociais das pessoas colectivas, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 11, Julho, 2002, pág.75 e segs.

CONCLUSÃO

Chegado o momento final da presente explanação, cumpre-me sublinhar que a responsabilidade subsidiária tributária de gerentes e administradores não se esgota nesta epopeia de 20 páginas (apesar da paginação demonstrar um número superior ao referido devido à capa, contracapa, sumário etc., da introdução até ao final desta conclusão contabilizam-se vinte páginas).

Não foi pretensão elaborar um manual absoluto e integral acerca do tema eleito (a genuinidade do transmuntano está na humildade que coloca em tudo quanto faz e em se aperceber das limitações que o rodeiam), mas um epílogo de consulta rápida (para aqueles que padecem de falta de tempo e de clientes impacientes e maçadores), um esboço (e não uma delineação) dos traços gerais desta figura tão complexa quanto trabalhosa (equiparada à caixa de Pandora), pondo em relevo as várias posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre a matéria e fazendo sobressair o interesse prático e inesgotável do objecto de estudo em causa.

A função repressiva ou dissuasória da responsabilidade subsidiária tributária parece querer combater a falta de consciencialização da essencialidade do cumprimento das obrigações tributárias, contudo esse objectivo de prevenção de futuros incumprimentos pode ser feito à custa do património pessoal de alguém que, embora tenha aceite exercer funções de gerência ou de administração de uma sociedade e as exerça de facto, por mais diligente e zeloso que seja, está impossibilitado de prever e de controlar todos os riscos inerentes à actividade societária ou comercial, podendo ainda recair sobre ele a presunção de culpa prevista na alínea b) do n.º1 do art. 24.º da LGT, cujo afastamento (a prova de que não teve culpa) pode constituir uma *“prova diabólica”* a realizar pelo gestor. Assim poder-se-á dizer que *“quem quer se aventure nos perigosos terrenos da gestão empresarial, fá-lo-á por sua conta e risco, sabendo que está a por em causa todos os seus bens.”*⁶³

Desde cedo foi apontado o dedo à responsabilidade subsidiária tributária devido à derrogação do princípio da separação de patrimónios que ela significa, porquanto o património pessoal do gerente responde pelas dívidas do “património comercial” da sociedade.

⁶³ J.L. Saldanha Sanches e Rui Barreira, Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes, *Fisco*, 70/71, Maio/Junho 95, Ano VII, pág.100.

Vários autores questionaram e questionam a constitucionalidade desta figura controversa, nomeadamente do seu art. 23.º, n.ºs 2 e 3 da LGT, pois permite a reversão da execução antes de determinado o *quantum* da insuficiência. Consideram que “*foi subvertido o instituto da reversão e transformado em medida cautelar, só que com menos exigências, quer em termos de prova, quer em termos processuais/procedimentais, e com menos garantias para o sujeito passivo*”⁶⁴.

O art. 23.º, n.º3, da LGT subverte a subsidiariedade da responsabilidade em questão, colocando o revertido numa posição de insegurança “*pois não sabe durante quanto tempo os seus bens irão ser penhorados, nem por que montante é responsável*”⁶⁵, podendo, em certas situações, verificar-se a violação dos princípios da necessidade (corolário do princípio da proporcionalidade em sentido amplo), da segurança jurídica e da protecção da confiança (arts. 5.º e 55.º da LGT).

Pode-se dizer que a responsabilidade tributária subsidiária é multifacetada ou que tem uma multiplicidade de funções e de interpretações, na medida em que a sua natureza não ganha consenso absoluto. Se é certo que se assemelha a uma garantia de pagamento de tributos de outrem, também é certo que contém elementos característicos da responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos. Contudo, contrariamente à jurisprudência dominante e com o devido respeito que merece, parece de igual modo acertado considerar que estamos perante uma figura própria do Direito Tributário, em cuja modelação se encontram influências de dois institutos tipicamente obrigacionais (fiança legal e responsabilidade civil extracontratual) e elementos próprios da responsabilidade subsidiária tributária e como tal não comuns a qualquer dos institutos referidos.

É essencial que a jurisprudência distinga entre os comportamentos que levam à exclusão da responsabilidade (por ex.: Pode um gestor ter discordado da decisão dos restantes gestores de não pagar impostos) e os que deverão ter como consequência a responsabilização patrimonial dos gerentes ou administradores, bem como é essencial que sejam preenchidos os conceitos indeterminados de falta de pagamento e de insuficiência do património da pessoa colectiva.

Relativamente aos inúmeros meios de defesa que estão à disposição dos responsáveis subsidiários, de pouco servem se não se conseguir descortinar atempadamente a qual

⁶⁴ Tânia Meireles da Cunha, O momento da Reversão da Execução Fiscal contra os Responsáveis Subsidiários, *CTF*, 416, Julho/Dezembro, 2005, pág.159.

⁶⁵ Ibid. Ibid. Pág.149.

dos meios se subsume o fundamento ou fundamentos que se pretendem invocar como reacção à reversão, ou de pouco servem tendo em conta o período temporal a que se sujeitam esperar pela resolução do litígio. Demora essa muitas vezes provocada pela Administração Fiscal que, por regra, utiliza alguns dos fundamentos invocados pelo responsável subsidiário no exercício do direito de audição prévia contra ele no despacho que ordena a reversão ou não dá qualquer resposta à reclamação graciosa deduzida (arts. 56.º e 57.º da LGT), obrigando ao recurso a meios de impugnação contenciosa, que agrava, conseqüentemente, o *enfartamento* dos Tribunais Administrativos e Fiscais e gera obstrução na obtenção de uma decisão em prazo razoável.

Seria de aplaudir um eventual esforço de compatibilização e de uniformização dos regimes de responsabilidade dos gestores e administradores perante os credores sociais⁶⁶, recorde-se, a título exemplificativo, que no Código das Sociedades Comerciais estão previstos deveres dos gerentes e administradores (arts. 64.º e 78.º entre outros do CSC) e também o seu incumprimento é gerador de responsabilidade.

Deste modo se conclui este pensativo trabalho que nunca ambicionou encerrar verdades absolutas mas despertar o espírito crítico enxertado em cada um de nós. Parafraseando um locutor de um conhecido programa radiofónico “*vale a pena pensar nisto*”.

⁶⁶ Opina também neste sentido Tânia Meireles da Cunha, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante Os Credores Sociais – A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, Almedina, s.d., pág.232.

BIBLIOGRAFIA

LIVROS E PERIÓDICOS

ALVES, José António Costa, «A Responsabilidade tributária dos corpos sociais e dos Responsáveis Técnicos», *Revista da Faculdade De Direito da Universidade do Porto*, FDUP, III, 2006.

ALVES, José António Costa/ MARTINS, Jesuíno Alcântara, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Instituto de Formação Tributária, 2002.

CAMPOS, Diogo Leite de/ RODRIGUES, Benjamim Silva/ SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, 2.^a Edição, Vislis Editores, 2000.

CAMPOS, Diogo Leite de/CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, 2.^a Edição (Reimpressão), Almedina, 2000.

CARVALHO, José Manuel Tomé de, «Breves Nótulas sobre a natureza jurídica da responsabilidade dos titulares de órgãos sociais das pessoas colectivas», *Fiscalidade – Revista de Direito e de Gestão Fiscal*, 11, Julho, 2000, pp. 75-88.

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A Responsabilidade Dos Gerentes, Administradores e Directores Pelas Dívidas Tributárias Das Sociedades Comerciais*, Almedina, s.d.

CODIGOS TRIBUTÁRIOS, Almedina, 2007.

CORDEIRO, António Menezes, «A Lealdade No Direito Das Sociedades», *R.O.A.*, Ano 66 (Dezembro 2006), pp.1033-1066.

CORDEIRO, António Menezes, «Os Deveres Fundamentais Dos Administradores Das Sociedades», *R.O.A.*, Ano 66 (Setembro 2006), pp.443-488.

CPA, Almedina, 2006.

CRP, Almedina, 2006.

CUNHA, Tânia Meireles da, «A Culpa dos Gerentes, Administradores e Directores na Responsabilidade por Dívidas de Imposto», *Boletim da Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra*, Vol. LXXVII, Coimbra, 2001.

CUNHA, Tânia Meireles da, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais – A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, Almedina, s.d.

CUNHA, Tânia Meireles da, «O Momento da Reversão da Execução Fiscal Contra os Responsáveis Subsidiários», *Ciência e Técnica Fiscal*, 416, Julho/Dezembro, 2005, pp. 129-162.

DIRECÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS – Ofício-Circulado 1675/, de 17 de Abril de 1995 – Direcção de Serviços de Justiça Tributária, <http://www.dgci.min-financas.pt>

DIRECÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS – Ofício-Circulado 4673/ 95, de 16 de Outubro – DSJT, Instrução dos Processo de Oposição à Execução, <http://www.dgci.min-financas.pt>

DIRECÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS – Ofício-Circulado 60043/2005, de 25 de Janeiro – DSJT, Responsabilidade Subsidiária: artigo 24.º da LGT, <http://www.dgci.min-financas.pt>

FIGUEIREDO, J. A. Seabra de, *A responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal – As Novas Tendências no Direito Tributário*, Vida Económica, 1996/97.

LEITÃO, Hélder Martins, *Meios de Defesa do Contribuinte*, Porto, Almeida e Leitão, 2003.

MARTÍNEZ, Soares, *Direito Fiscal*, 10ª Edição (Reimpressão), Almedina, 2003.

MARTINS, António Carvalho, *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 1999.

MORGADO, Abílio, «Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do art. 24.º da Lei Geral Tributária», *Ciência e Técnica Fiscal*, 415, Janeiro/Junho, 2005, pp.67-150.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, 2006.

PANZINA, Pedro, «A Responsabilidade Subsidiária Tributária» (Análise e Doutrina), *Revista Fiscal*, Vida Económica, Maio, 2007, pp. 7-18.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, s.d.

RICARDO, Joaquim Fernando, *Direito Tributário – Colectânea de Legislação*, 1.ª Edição, Vida Económica, 2003.

REVISTA FISCAL, *Jurisprudência Anotada*, Vida Económica, Janeiro, 2006, pp.31-40.

REVISTA FISCAL, *Jurisprudência Anotada*, Vida Económica, Fevereiro, 2006, pp.28-37.

REVISTA FISCAL, *Jurisprudência Anotada*, Vida Económica, Abril, 2006, pp.20-28.

REVISTA FISCAL, *Jurisprudência Anotada*, Vida Económica, Julho/Agosto, 2006, pp. 28 a 43.

SANCHES, J. L. Saldanha/ BARREIRA, Rui, «Culpa No Incumprimento E Responsabilidade dos Gerentes», *Fisco*, 70/71, Maio/Junho 95, Ano VII, pp. 98-107.

SANCHES, J. L. Saldanha, *Jurisprudência (anotação)*, *Fisco*, 2, 1988, pp. 26-30.

SILVA, Isabel Marques da, «A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais», *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, 1999, pp. 122-140.

SILVA, Isabel Marques da, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa - Das Sociedades E Dos Seus Administradores e Representantes*, Universidade Católica Editora, s.d.

SILVA, Pedro Sousa e, «A Responsabilidade Tributária Dos E Administradores E Gerentes Na Lei Geral Tributária E No Novo CPPT», *R.O.A.*, Ano 60 (Dezembro 2000), pp. 1445-1457.

SOARES, Maria Dulce, «A Responsabilidade dos Administradores e Gerentes pelas Dívidas Tributárias», in CIJE (Org.), *Jurisprudência Fiscal Anotada – Supremo Tribunal Administrativo*, Almedina, 2002, pp. 51-100.

SOUSA, Alfredo José de /PAIXÃO, José da Silva, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Comentado e Anotado*, Almedina, s.d.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 5.º Edição, Vol. I, Áreas Editora, 2006.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 5.º Edição, Vol. II, Áreas Editora, 2007.

TRIUNFANTE, Armando Manuel, *Código das Sociedades Comerciais – Anotado*, Coimbra Editora, 2007.

VASQUES, Sérgio, «A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária», *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 1, Janeiro, 2000, pp.47-66.

WEBSITES

Associação Fiscal Internacional, <http://www.ifa.nl>

Associação Fiscal Portuguesa, <http://www.afp.pt>

Centro de Investigação Jurídico-Económica, http://www.direito.up.pt/cije_web/

Diário da República, <http://www.dre.pt>

Direcção-Geral dos Impostos, <http://www.dgci.min-financas.pt>

InforFisco, <http://www.inforfisco.pt>

Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça, <http://www.dgsi.pt>

Ministério das Finanças e da Administração Pública, <http://www.min-financas.pt>

Ordem dos Advogados, <http://www.oa.pt>