

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GESTORES: A EVOLUÇÃO DO REGIME DA REVERSÃO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS: O ÓNUS DA PROVA

Rodrigo Maria de Azevedo Soares Cordeiro da Silveira

Advogado e Docente do IS CET

RESUMO

A responsabilidade dos gestores pelas dívidas tributárias das empresas por si administradas e o respectivo processo de reversão do processo executivo contra aqueles tem sido alvo de várias abordagens de estudo e de análise por parte da doutrina e da jurisprudência.

Na sua evolução legislativa, o respectivo regime jurídico tem vindo a sofrer relevantes alterações, com especial incidência na questão do ónus da prova dos seus pressupostos.

A temática em causa tem um interesse intrínseco do ponto de vista do Direito Fiscal substantivo – nomeadamente, no que se refere à análise do instituto da responsabilidade tributária – e, também, do Direito Fiscal adjectivo ou processual – na análise da reversão do processo de execução fiscal e dos respectivos meios de defesa ou garantias do sujeito passivo.

Palavras-chave

Responsabilidade Tributária; Gestores; Responsabilidade Tributária Subsidiária; Reversão Fiscal; Ónus da Prova; Lei Geral Tributária.

1. INTRODUÇÃO

A responsabilidade dos gestores²¹ pelas dívidas tributárias das empresas²² por si administradas tem, no ordenamento jurídico português, um regime complexo e foi já alvo de uma relevante evolução histórica.

A responsabilidade tributária subsidiária destes titulares dos corpos sociais de administração, efectivada através da reversão dos respectivos processos de execução fiscal, tem suscitado, no seu percurso legislativo, inúmeros estudos, densificações conceptuais e evoluções jurisprudenciais. Sem embargo da diversa doutrina e jurisprudência existente sobre esta temática, julgamos que a mesma suscita um interesse sempre actual, na medida em que dela resulta a tentativa de percepção e mensuração, por parte daqueles que desempenham ou podem vir a desempenhar funções de gestão nas empresas, dos efectivos riscos patrimoniais que advêm do desempenho de tais funções. E a análise de tais riscos despertará, naturalmente, um interesse ainda maior em momentos de debilidade económica como aquele em que vivemos presentemente.

O presente trabalho abordará, assim e somente, a responsabilidade tributária inerente ao cargo do gestor de empresa²³, com especial enfoque na evolução do regime do ónus da prova dos respectivos pressupostos fácticos e legais.

21- Pelo conceito de *gestores*, deverá entender-se, neste trabalho, quaisquer administradores, directores ou gerentes que exerçam funções de administração ou gestão em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados.

22 - Pelo conceito de *empresas*, deverá entender-se, neste trabalho, quaisquer pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados.

23 - Não será analisada, neste trabalho, a responsabilidade tributária dos órgãos sociais de fiscalização, bem como dos revisores oficiais de contas e dos técnicos oficiais de contas.

1.1. O CONCEITO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Define o nº 3 do artigo 18º da LGT que são sujeitos passivos da relação jurídica tributária todos aqueles que estão vinculados ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo (devedor originário), substituto ou responsável.

Ora, em princípio e por regra, a responsabilidade tributária – que abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais²⁴ – cabe ao sujeito passivo originário²⁵.

No entanto, a responsabilidade tributária pode ser atribuída a um substituto, ou seja, a prestação tributária é exigida a uma pessoa diferente do contribuinte²⁶.

Finalmente, a responsabilidade tributária pode ainda abranger – para além do próprio sujeito passivo originário – outras pessoas, de forma solidária ou subsidiária relativamente àquele²⁷. Sendo certo que o nº 3 do artigo 22º da LGT, determina que: *“A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária”*.

E é sobre esta responsabilidade tributária subsidiária – responsabilidade por dívidas de outrem – que nos debruçaremos na análise da responsabilidade tributária dos gestores das empresas. Ou seja, da responsabilidade do gestor, enquanto responsável subsidiário por uma dívida de outrem (da empresa por si administrada, que é o sujeito passivo originário).

1.2. O CONCEITO DA REVERSÃO FISCAL

Perante o enquadramento jurídico da responsabilidade dos gestores pelas dívidas tributárias das empresas que administram, falta saber a forma como se concretiza tal responsabilidade. Ora, determina o nº 1 do artigo 23º da LGT que a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal²⁸. Ou seja, desde que se verifiquem os pressupostos legais previstos, nomeadamente, os do referido artigo 23º da LGT, o processo de cobrança coerciva levado a cabo pela Administração Tributária – pese embora a natureza judicial da execução fiscal²⁹ – vai ser, assim, revertido contra o responsável tributário subsidiário.

O responsável subsidiário passa a ter uma legitimidade processual passiva superveniente na execução fiscal anteriormente promovida contra o responsável originário³⁰. E esta legitimidade processual passiva superveniente na execução fiscal é plena. Por essa razão, para além do responsável subsidiário poder “atacar” o procedimento de reversão fiscal em si mesmo (nomeadamente, invocando a falta de cumprimento ou de verificação dos respectivos pressupostos legais) através da oposição à execução³¹, pode, desde logo, reclamar ou impugnar a própria dívida cuja responsabilidade lhe foi atribuída nos mesmos termos do devedor principal³².

24 - Artigo 21º, nº 1, da LGT.

25 - Se forem vários os responsáveis originários, a regra é que sejam solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária, conforme o disposto no nº 1 do artigo 21º da LGT.

26 - Artigo 20º, nº 1, da LGT.

27 - Artigo 22º, nº 2, da LGT.

28 - O processo de execução fiscal destina-se à cobrança coerciva das dívidas relativas a tributos, coimas, outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo e, ainda a reembolsos e reposições, conforme o disposto no artigo 148º do CPPT.

29 - Artigo 103º, nº 1, da LGT.

30 - Artigo 153º do CPPT.

31 - Artigo 203º e seguintes do CPPT.

32 - Artigo 22º, nº 4, da LGT.

2. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA

2.1. O DECRETO-LEI Nº 17.730, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1929

O primeiro diploma legal a regular, no ordenamento jurídico português, a responsabilidade tributária dos gestores pelas dívidas fiscais das empresas por si administradas foi o Decreto-Lei nº 17.730, de 7 de Dezembro de 1929, cujo artigo 1º 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 os houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade”*.

Da leitura do referido diploma, logo se evidencia o carácter extraordinariamente abrangente e quase ilimitado do regime então estatuído. Por um lado, tínhamos uma abrangência do objecto da responsabilidade, na medida em que a mesma dizia respeito a todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado. No fundo, este regime previa a responsabilização não só pelos tributos, mas por quaisquer dívidas ao Estado, independentemente da sua natureza. Por outro lado, tratava-se de um regime sem quaisquer limitações, pois da redacção do seu normativo depreendia-se uma responsabilidade solidária, formal e objectivista. Uma responsabilidade formal, na medida em que não exigia uma prestação efectiva e real do cargo, e objectivista, uma vez que não estabelecia a necessidade de qualquer culpa (ou, sequer, conduta ilícita) por parte do gestor.

Ora, acabou por ser a jurisprudência a estabelecer alguns limites a este regime extremamente gravoso, desde logo interpretando o diploma no sentido da responsabilidade dos gestores ser subsidiária relativamente à empresa e solidária entre os mesmos. Além disso, considerou exigível o exercício efectivo do cargo, ou seja, a gestão de facto. Já a ilicitude ou a culpa não eram sequer consideradas, pelo que, para evitar a aplicação do regime da responsabilidade tributária, o gestor teria forçosamente o ónus de demonstrar que, embora gestor nominal ou de direito da empresa (responsável tributário originário), não exercera nesta, de facto, o cargo e as funções de administração.

2.2. O CÓDIGO DE PROCESSO DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS (DECRETO-LEI Nº 45.005 DE 27 DE ABRIL DE 1963)

Com a aprovação e entrada em vigor do Código das Contribuições e Impostos (Decreto-Lei nº 45.005 de 27 de Abril de 1963), o seu artigo 16º veio regular esta matéria da responsabilidade tributária^{33 34}, através da seguinte redacção: *“Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou a sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerente e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade”*. Em regime retomou essencialmente o previsto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 17.730, de 7 de Dezembro de 1929, de que era, no fundamental, idêntico, e foi a jurisprudência que, uma vez mais, atenuou a gravosidade do mesmo ao continuar a considerar a responsabilidade do gestor como subsidiária em relação à empresa por si administrada e a necessidade de um exercício real e efectivo das funções de gerência.

No entanto, o legislador manteve uma concepção objectivista, não fazendo qualquer alusão à exigência de culpa por parte do gestor. Assim, sobre os gestores existia uma culpa *“ex lege”* ou uma culpa funcional (inerente e inseparável do efectivo exercício do cargo), pelo que apenas através da prova do não exercício efectivo do cargo de administração ou gerência permitiria ao gestor eximir-se do regime da responsabilidade tributária subsidiária.

33 - O regime passou a contemplar ainda as dívidas pelo pagamento das contribuições para a Segurança Social, através do artigo 4º do Decreto-Lei nº 512/76 de 3 de Julho e, posteriormente, do artigo 13º do Decreto-Lei nº 103/80 de 9 de Maio.

34 - Este artigo foi posteriormente aletrado, no seu parágrafo único, pelo Decreto-Lei nº 500/79, de 22 de Dezembro.

Finalmente, a doutrina e a jurisprudência entendiam que o período da gestão abrangido por este regime correspondia tanto ao tempo da verificação do facto tributário, como ao tempo da obrigatoriedade do pagamento.

Este regime era, assim, bastante severo, pois, verificando-se a insuficiência do património social para a satisfação da dívida, bastava à Administração Tributária a demonstração da gerência nominal ou de direito para reverter o respectivo processo de execução fiscal contra o gestor (uma vez que, estabelecida a gerência de direito, presumia-se a gerência de facto). Ora, se a presunção em causa era uma presunção ilidível, a verdade é que o ónus da prova, por parte do gestor – de que, apesar de ser gestor de direito, não exercera a gestão de facto – era uma prova de factos negativos, conhecida como “prova diabólica”, em razão da sua dificuldade. E assente que ficasse a gestão de facto, já não era possível ao gestor demonstrar a ausência de culpa, como se referiu, pois tratava-se de uma culpa funcional, inilidível³⁵, ou de uma “culpa inerente ao exercício de funções, que se considerava demonstrada desde que tais dívidas não tivessem sido pagas e aqueles [gestores] tivessem efectivamente exercido funções de administração”³⁶.

Ou seja, quer no regime previsto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 17.730, de 7 de Dezembro de 1929, quer no estabelecido no artigo 16º do Decreto-Lei nº 45.005 de 27 de Abril de 1963 (CPCI), estava-se perante uma responsabilidade *ex lege*, resultante de uma mera culpa funcional, que pressupunha obrigatoriamente, no entanto, a cumulação da gerência de direito e da gerência de facto.³⁷

2.3. O DECRETO-LEI Nº 68/87 DE 9 DE FEVEREIRO

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 68/87 de 9 de Fevereiro, o regime da responsabilidade tributária dos gestores sofreu uma alteração inovadora e de fundo. O artigo único deste Decreto-Lei dispunha que: “à responsabilidade dos gerentes e dos administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16º do Código do Processo das Contribuições e Impostos aprovado pelo Decreto-Lei 45.005 de 27 de Abril de 1963 e no artigo 13º do Decreto-Lei nº 103/80 de 9 de Maio é aplicável o regime do artigo 78º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 262/86 de 2 de Setembro” Desta forma, para que os gestores fossem responsabilizados pelas dívidas tributárias, teria que se ter verificado, da sua parte, uma inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores que tivesse determinado a insuficiência do património social para satisfazer tais dívidas³⁸. Com a introdução deste pressuposto legal – a existência da culpa – passou a ser possível aos gestores provarem a ausência do tal comportamento censurável conducente à insuficiência do património social e, assim, eximirem-se da responsabilidade tributária subsidiária. Mas mais: a interpretação dominante considerou que o ónus de tal prova caberia à Administração Tributária³⁹.

Esta alteração é extremamente significativa, quanto à diminuição da onerosidade do regime para os gestores. Com efeito, o gestor poderia continuar a invocar e demonstrar a não gerência de facto – como forma de não lhe ser aplicado o regime. Mas, ainda que a gerência de facto ficasse eventualmente estabelecida, o comportamento culposo do gestor era, agora, um pressuposto necessário para a sua responsabilização – culpa essa que teria que ser a própria Administração Tributária a invocar e a demonstrar judicialmente.

35 - Acórdão do TCAS, de 10 de Fevereiro de 2004, Processo nº 01109. “I. No regime do artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o oponente que tenha exercido a gerência efectiva da sociedade executada, pelo período a que respeita a dívida exequenda, é parte legítima na respectiva execução fiscal. II. A responsabilidade dos gerentes, neste regime, é doutrinariamente justificada pela ficção de uma espécie de culpa: a chamada culpa funcional. III. Essa culpa funcional integra uma modalidade de culpa presumida, estabelecida de modo inilidível, *iuris et de iure*, inexoravelmente decorrente do efectivo exercício do cargo de gerência...”

36 - Silva, Isabel Marques da, “Responsabilidade tributária dos corpos sociais”, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, 1999, p. 125.

37 - A este respeito e a título de exemplo, vejam-se os seguintes acórdãos: Ac. do STA de 8/02/1978; Ac. do STA de 20/02/1980; Ac. do STA de 18/01/1989; Ac. do STA de 17/03/1993; Ac. do STA de 31/03/1993.

38 - Conforme o disposto no artigo 78º do Código das Sociedades Comerciais.

39 - Entre outros, Acórdão do STA de 9 de Julho de 1997 e Acórdão do TCAS de 3 de Dezembro de 2003, processo nº 00952/03.

Neste período⁴⁰, o Estado passou a ter praticamente o mesmo estatuto que os restantes credores sociais⁴¹ e pode mesmo dizer-se que foi, até hoje, o regime menos gravoso para os gestores, enquanto responsáveis tributários subsidiários, apenas comparável “*cum grano salis*” a parte do regime actual, mais precisamente, àquela que se refere a alínea a) do nº 1 do artigo 24º da LGT⁴².

2.4. O CÓDIGO DE PROCESSO TRIBUTÁRIO (DECRETO-LEI Nº 154/91 DE 23 DE ABRIL)

Integrado na reforma fiscal de 1988/1989, presidida pelo Professor Paulo de Pitta e Cunha, foi aprovado o Código de Processo Tributário (Decreto-Lei nº 154/91 de 23 de Abril). E, mais uma vez, assistiu-se a uma alteração legislativa do regime da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores, que previa no nº 1 do seu artigo 13º que: “*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 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*”⁴³. Com este preceito legal, assistiu-se à confirmação expressa na letra da lei de que a responsabilidade dos gestores era subsidiária em relação à empresa por si administrada e solidária entre si, e foi consolidada a interpretação da exigência da gerência ou administração de facto. Por outro lado, restringiu-se a abrangência do regime ao limitar-se a responsabilidade em causa às dívidas tributárias – e já não a quaisquer dívidas ao Estado.

Finalmente, sobreviveu do regime anterior o pressuposto legal da culpa por parte do gestor. No entanto, num claro retrocesso, o ónus dessa culpa – ou melhor, da sua ausência – passou a ser do gestor. E esta inversão do ónus da prova voltou a tornar o regime extremamente gravoso para o gestor, pois embora ficasse claro estar-se perante uma presunção de culpa ilidível, tratava-se uma prova negativa e, conseqüentemente, de difícil produção. Note-se que, demonstrada a gerência de direito do gestor, por parte da Administração Tributária, teria aquele que necessariamente provar a não gerência de facto e, caso não lhe fosse possível, teria ainda que provar que não foi por culpa sua que o património social veio a revelar-se insuficiente para a satisfação das dívidas tributárias da empresa. Ou seja, em ambos os casos, o gestor teria o ónus da prova de factos negativos que, como já referimos anteriormente, redundava muitas das vezes numa “*diabolica probatio*”.

3. O REGIME ACTUAL: ARTIGO 24º DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA (DECRETO-LEI Nº 398/98 DE 17 DE DEZEMBRO)

Actualmente, o regime da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores pelas dívidas tributárias das empresas por si administradas encontra-se regulado nos artigos 23º – pressupostos gerais da responsabilidade tributária subsidiária – e 24º, nº 1 – responsabilidade dos membros dos corpos sociais de gestão – ambos da LGT⁴⁴. A LGT foi aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98 de 17 de Dezembro e entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1999⁴⁵.

40 - Este regime, previsto no artigo único do Decreto-Lei nº 68/87 de 9 de Fevereiro, teve a duração de pouco mais de 4 anos, terminando com a entrada em vigor do Código de Processo Tributário, a 1 de Julho de 1991.

41 - O próprio preâmbulo do Decreto-Lei nº 68/87 de 9 de Fevereiro, referia que: “*perde sentido, cada vez mais, dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionadamente privilegiado perante os demais credores sociais*”.

42 - O referido preceito legal diz respeito às dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no exercício do cargo de gerência ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, em que cabe à Administração Tributária o ónus da prova da culpa do gestor pela insuficiência do património social para fazer face a tais dívidas.

43 - No nº 2 do mesmo artigo 13º, passou a contemplar-se, pela primeira vez, a responsabilidade tributária subsidiária dos revisores oficiais de contas, mas que não abordaremos neste trabalho.

44 - Os números 2 e 3 do citado artigo 24º da LGT, regulam, ainda, a responsabilidade dos órgãos sociais de fiscalização, dos revisores oficiais de contas e dos técnicos oficiais de contas, que, como referimos, não abordaremos neste trabalho.

45 - A responsabilidade subsidiária dos gestores pelas multas ou coimas associadas às infracções tributárias praticadas pelas empresas por si administradas vem regulada no artigo 8º do Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei nº 15/2001 de 5 de Junho.

3.1. PRESSUPOSTOS GERAIS

Os pressupostos gerais da responsabilidade tributária subsidiária encontram-se previstos no artigo 23º da LGT.

O nº 2 deste artigo 23º concretiza o carácter subsidiário da responsabilidade, estipulando que a reversão tem como pressuposto a fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal, sem prejuízo do benefício da excussão prévia⁴⁶.

Outro pressuposto geral deste regime é a obrigatoriedade de que a reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, seja precedida de audição do responsável subsidiário, conforme prevê o nº 4 do artigo 23º da LGT. Esta inovação permite que, numa lógica de economia processual, o potencial responsável seja ouvido previamente e que, face à fundamentação do projecto de reversão, possa apresentar os argumentos e as provas de forma a, eventualmente, persuadir a Administração Tributária de que não deve responder enquanto responsável subsidiário. Finalmente, o nº 5 do artigo 23º da LGT prevê uma isenção de juros e de custas para o responsável subsidiário, no caso de este efectuar o pagamento no prazo da oposição.

3.2. PRESSUPOSTOS ESPECIAIS

Os pressupostos especiais da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores encontram-se previstos no artigo 24º da LGT.

Desde logo, relativamente ao âmbito subjectivo ou pessoal do regime, o nº 1 deste artigo 24º refere que são subsidiariamente responsáveis 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 equiparados⁴⁷. Ou seja, não é exigido que a administração ou gerência sejam simultaneamente de direito e de facto, bastando o exercício efectivo do cargo de gestão.

Por outro lado, relativamente às entidades objecto do referido cargo de gestão, a lei utiliza a expressão “*personas colectivas e entes fiscalmente equiparados*”⁴⁸. Este conceito é abrangente e remete para o CIRC, pois se as pessoas colectivas são tributadas em IRC, os entes fiscalmente equiparáveis serão aqueles que, não sendo pessoas colectivas, são tributados como tal⁴⁹.

O nº 1 do artigo 24º estabelece, ainda, como pressuposto da responsabilidade subsidiária dos gestores, no âmbito objectivo ou real, tratem-se de dívidas tributárias. E o nº 2 do artigo 3º da LGT define como sendo tributos os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente, as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas⁵⁰.

Temos, finalmente, o pressuposto da conexão temporal. E, nos termos do disposto no artigo 24º da LGT, o gestor poderá ser responsabilizado pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de

46 - O nº 3 do artigo 23º da LGT prevê a suspensão do processo executivo desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, no caso de, no momento da reversão, não ser possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário.

47 - Conforme redacção dada pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

48 - A redacção anterior do artigo 24º, nº 1, dada pelo DL 398/98, de 17 de Dezembro, referia “sociedades, cooperativas e empresa públicas”.

49 - Além das pessoas colectivas, o artigo 2º do CIRC prevê uma incidência subjectiva de IRC sobre as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português e cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas (alínea b), do nº 1 do artigo 2º do CIRC) e, bem assim, sobre as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede ou direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS (alínea c), do nº 1 do artigo 2º do CIRC).

50 - Alguma doutrina defende uma perspectiva restritiva do conceito de tributos neste regime, nomeadamente Abílio Morgado, quando diz que: “No âmbito das “dívidas tributárias” devem integrar-se apenas as dívidas de impostos (...) perante a natureza da “responsabilidade tributária” (...) trata-se de uma figura excepcional, desproporcionada para a realidade das taxas, em que pode reagir-se prontamente ao incumprimento das respectivas dívidas”. In Morgado, Abílio, “Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do Artigo 24º da Lei Geral Tributária”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 2005, nº 415, p. 112.

exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste⁵¹ e pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo⁵². A conexão temporal tem uma importância decisiva no regime da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores, mais precisamente na determinação do ónus da prova, como veremos adiante.

3.3. O ÓNUS DA PROVA NO REGIME ACTUAL

Com a entrada em vigor da LGT, a completa inversão do ónus da prova contra os gestores, que havia sido introduzida no CPT⁵³, foi mitigada e ónus da prova da culpa passou a ser repartido entre a Administração Tributária e os gestores. Dispõe o Artigo 24º, nº 1, da LGT:

“Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerça, 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.”*

Temos assim que a referida repartição do ónus da prova encontra-se delimitada de acordo com o mencionado elemento de conexão temporal da responsabilidade subsidiária. Temos assim que:

- Artigo 24º, nº 1, alínea a), da LGT: Nas situações em que o gestor exerceu as funções durante o momento do facto tributário que conduziu ao nascimento do tributo e, bem assim, durante o momento do prazo do pagamento do tributo (mas tendo cessado as suas funções antes do seu término) é a Administração Tributária quem tem o ónus da prova, competindo-lhe demonstrar que foi por culpa do gestor que o património social se tornou insuficiente para satisfazer a dívida tributária da empresa – nomeadamente, demonstrando uma gestão associada à prática de factos ilícitos e culposos, que possam configurar a destruição e/ou ocultação do património social, o agravamento de activos ou de passivos, a existência de contabilidades fictícias e a ocultação de documentos contabilísticos ou da própria contabilidade⁵⁴.

- Artigo 24º, nº 1, alínea b) da LGT: Nas situações em que o gestor exerceu as funções no momento em que o prazo legal de pagamento ou de entrega do tributo tenha terminado, já caberá ao gestor o ónus da prova, competindo-lhe demonstrar a ausência de culpa na falta de pagamento. Neste caso, caberá ao gestor a prova de que a falta de pagamento não lhe é imputável, no sentido de provar que não foi culpado pela insuficiência patrimonial da sociedade que levou ao não pagamento dos impostos⁵⁵ – nomeadamente, demonstrando que exerceu as suas funções de forma diligente, respeitadora das disposições legais e contratuais, e que, apesar de tal facto, os recursos da empresa não permitiram efectuar o pagamento⁵⁶.

51 - Alínea a), do nº 1 do artigo 24º da LGT.

52 - Alínea b), do nº 1 do artigo 24º da LGT.

53 - Competia sempre aos gestores provar a ausência de culpa na insuficiência do património social para a satisfação das dívidas tributárias da empresa

54 - Ou seja, o tipo de comportamento previsto, nomeadamente, como conducente à insolvência culposa, nos termos do disposto no artigo 186º do CIRE, conforme, aliás, o previsto no ponto 4.6. do Ofício Circulado nº 60.058, de 17 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária – DGCI.

55 - Entendemos que a interpretação mais harmoniosa desta norma é aquela que considera que a censurabilidade não está na falta do pagamento em si mesmo, mas na gestão culposa que leve à insuficiência do património social que permita tal pagamento, de forma a que o objecto da prova seja idêntico nas alíneas a) e b), do nº 1 do artigo 24º da LGT.

56 - A justificação desta presunção de culpa, prende-se também com o facto de o prazo de pagamento esgotar-se em momento coincidente

Note-se que, no caso desta alínea b), do nº 1, do artigo 24º da LGT, e ao contrário do que acontece na alínea a), do mesmo preceito legal, a o conceito utilizado é a *imputação* e não a *culpa*. Embora a exacta interpretação deste conceito de imputação seja objecto de alguma querela doutrinal, julgamos que, numa análise interpretativa sistemática, deve ser entendido que a inversão em causa é a inversão do ónus da prova da *culpa*⁵⁷.

Quanto ao ónus da prova da gerência, mantém-se a regra de que cabe à Administração Tributária o ónus da demonstração da gerência de direito ou nominal⁵⁸. E, provada que fique a gerência de direito, presume-se a gerência de facto (presunção judicial), pelo que competirá ao gerente de direito ilidir tal presunção e demonstrar que, apesar desta qualidade, não exerceu efectivamente esse cargo^{59 60}.

Já caberá à Administração Tributária a prova da gerência de facto quando a mesma não seja acompanhada da gerência de direito. Com efeito, uma vez que não existe, neste caso, qualquer presunção legal, o ónus da prova do facto constitutivo do respectivo direito – isto é, a prova da mera gerência de facto por parte do potencial responsável tributário subsidiário – terá forçosamente que recair sobre quem invoca tal facto, ou seja, sobre a Administração Tributária⁶¹.

4. CONCLUSÕES

No regime da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores é – como resulta da presente exposição – crucial a questão de saber sobre quem recai o ónus de provar os requisitos de que depende essa responsabilidade.

Fruto de uma evolução histórica com significativas alterações legislativas, com avanços e recuos, é nossa opinião que esta questão não se encontra, ainda hoje, definitivamente (bem) resolvida.

Por um lado e como vimos, persiste alguma ambiguidade no objecto da prova, no que se refere à alínea b), do nº 1, do artigo 24º da LGT, face a uma redacção que consideramos infeliz e que tem merecido uma interpretação extensiva, no sentido de se entender que a censurabilidade não está na mera imputabilidade da falta do pagamento, mas sim na violação culposa, por parte do gestor, dos deveres legais e contratuais, de diligência e zelo, conducente a uma insuficiência patrimonial social que impossibilite a satisfação da dívida tributária.

Por outro lado, ainda acerca da referida alínea b), do nº 1, do artigo 24º da LGT, não compreendemos que subsista, nos dias de hoje, um regime que privilegia o Estado de forma tão desproporcionada e injustificada face aos demais credores sociais, e que coloque o gestor permanentemente sob uma “espada de Dâmocles” perante a ameaça de poder vir a encontrar-se numa situação processualmente anacrónica e de ter que fazer a prova de factos negativos. Ainda que esta solução tenha hoje um carácter mais residual, quando comparada com regimes anteriores (como quando da vigência do artigo 13º, do CPT), consideramos que persiste como uma mácula no ordenamento jurídico de um Estado de Direito e como um entrave à certeza e à segurança jurídica.

com o exercício do cargo de gestor e, por isso, o dever do pagamento pontual dos impostos estar directamente associado ao dever de boa prática tributária consagrada no artigo 32º da LGT.

57 - A este respeito, veja-se, entre outros: Sofia de Vasconcelos Casimiro, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 118 e 119.

58 - Estando a gerência de direito sujeita a registo, deverá a Administração Tributária fazer a respectiva prova documental. A este propósito, veja-se o ponto 4.3. do referido Ofício Circulado nº 60.058, de 17 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária – DGCI: “Só após a realização de tais diligências se deve officiar às entidades competentes, designadamente à Conservatória do Registo Comercial competente tendo em vista a obtenção da identificação dos responsáveis subsidiários...”.

59 - A este propósito, refere o Acórdão do TCAS, de 6 de Outubro de 2010, no Recurso nº 3336/09, que: “Prevendo a lei que a gerência de direito faz presumir a gerência de facto, mas sendo essa uma presunção judicial, admite-se a sua ilisão por qualquer meio de prova, sendo suficiente a contraprova e não sendo exigível a prova do contrario (cfr. arts. 350º e 351º do CC)”.

60 - Embora, se a mera gerência de direito coincidir com decurso do prazo do pagamento ou entrega dos impostos e a omissão da gerência de facto causar o não pagamento ou entrega dos mesmos, poderá levar a que o gerente venha a responder como responsável tributário subsidiário.

61 - Conforme o disposto no nº 1, do artigo 74º, da LGT.

BIBLIOGRAFIA

- BARREIRA, Rui, “Responsabilidades de Gestores por Dívidas Fiscais”, *Fisco*, nº 16, Ano 2, 1990
- CAMPOS, Diogo Leite de / RODRIGUES, Benjamim Silva / SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Coimbra, Vislis Editores, 1999
- CUNHA, Paulo de Pitta e / Santos, Jorge Costa, “Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes”, *LEX*, Lisboa, 1999, ISBN 9729495807
- CUNHA, Tânia Meireles da, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, Coimbra, Almedina, 2004
- CUNHA, Tânia Meireles da, “O Momento da Reversão da Execução Fiscal Contra Os Responsáveis Subsidiários”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 416, 2005
- CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 2000
- DOURADO, Ana Paula, “Substituição e Responsabilidade Tributária”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 391, 1998
- GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2001
- MORGADO, Abílio, “Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do Artigo 24º da Lei Geral Tributária”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 415, 2005.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª ed., Coimbra, Almedina, 2009
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2009
- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2008
- SILVA, Isabel Marques da, “Responsabilidade tributária dos corpos sociais”, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Coimbra, Vislis Editores, 1999.
- SANCHES, J. L. Saldanha / BARREIRA, Rui, “Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes”, *Fisco*, n.º 70-71, 1995
- SOUSA, Alfredo José de / PAIXÃO, José da Silva – Código do Procedimento das Contribuições e Impostos Comentado e Anotado, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 1986
- TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2010
- Ofício Circulado nº 60.043, de 25 de Janeiro de 2005, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária – Direcção-Geral dos Impostos – DGCI
- Ofício Circulado nº 60.058, de 17 de Abril de 2008, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária – Direcção-Geral dos Impostos – DGCI

JURISPRUDÊNCIA

- Acórdão nº 580/12 do STA, de 31/10/2012
- Acórdão nº 824/11 do STA, de 11/07/2012
- Acórdão nº 430/12 do STA, de 27/06/2012

Acórdão nº 167/11 do STA, de 22/06/2011

Acórdão nº 123/12 do STA, de 16/05/2012

Acórdão nº 257/12 do STA, de 12/04/2012

Acórdão nº 630/06 do TCAN, de 11/01/2013

Acórdão nº 400/10 do TCAN, de 20/12/2012

Acórdão nº 5698/12 do TCAS, de 18/09/2012

Acórdão nº 51/10 do TCAN, de 28/06/2012

Acórdão nº 27/10 do TCAN, de 14/03/2012

Acórdão nº 121/07 do TCAN, de 14/03/2012

ABREVIATURAS E SIGLAS

CC – Código Civil

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

CPCI – Código do Processo das Contribuições e Impostos

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CSC – Código das Sociedades Comerciais

LGT – Lei Geral Tributária

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TCA – Tribunal Central Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAC – Tribunal Central Administrativo Centro

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul