

Breves nótulas sobre a natureza jurídica da responsabilidade dos titulares de órgãos sociais das pessoas colectivas

José Manuel Costa Galo Tomé de Carvalho

Resumo

O presente texto moldado na prática judiciária, reflecte a emergência de um novo paradigma no âmbito da fiscalidade, consagrando a responsabilização tributária dos titulares de órgãos sociais pelas dívidas tributárias das pessoas colectivas como medida eficaz de combate à fraude e evasão fiscais.

Tal responsabilização é uma figura de natureza subsidiária e típica do direito fiscal que opera, verificados determinados pressupostos substantivos e formais, através do instituto da reversão.

A crescente criminalização económica implica uma maior articulação e interdependência relacional entre o direito penal e fiscal, sendo que, particularmente em sede de apreciação de pedido civil enxertado em processo penal, cumpre respeitar as especificidades do instituto da reversão, sob pena de ser atingido um conjunto de regras típicas da legislação tributária vigente e beliscada a unidade do sistema jurídico.

\*\*\*\*\*

Abstract

This text based on the judicial practice reflects the emergence of a new paradigm in the fiscal area, insofar as it enshrines the tax liability of the beneficial owner of a corporate body in respect of tax debts of legal persons as an efficient measure to fight against tax evasion and avoidance.

Such tax liability is a subsidiary notion typical of tax law that operates by way of the reversion institute, provided that certain substantive formal conditions are satisfied.

The increasing economic criminalisation implies a greater articulation and interdependence in the relations between criminal law and fiscal law; thus, particularly in the case of appreciation of a civil claim embodied in a criminal proceeding, the specificities of the reversion institute must be complied with so that a whole series of traditional rules of tax legislation in force may not be affected and the unity of the juridical system is not injured.

## 1- Introdução e delimitação do tema

O estudo da responsabilidade dos membros dos corpos sociais pelas dívidas fiscais das sociedades comerciais é um tema de grande amplitude e complexidade intensamente trabalhado pela doutrina comercial e fiscal e, como decorrência lógica, diversos autores têm dado à estampa inúmeras obras, artigos e recensões sobre a problemática.

O texto que agora se publica não visa excutir a problemática, antes pretende assumir o papel de um pequeno guia prático e orientador sobre a natureza jurídica da responsabilidade dos titulares dos órgãos sociais pelas dívidas fiscais.

A presente publicação corresponde, no essencial e nas suas traves mestras, ao texto de uma intervenção feita no âmbito do Curso de Pós-Graduação sobre Fiscalidade (On Line) promovido pelo Instituto Superior de Gestão, na qual se introduzem, apenas, correcções formais, incluindo uma ou outra precisão de carácter técnico, bem como algumas actualizações decorrentes da evolução legislativa que assumem algum relevo para o tratamento do tema subjudice.

Assim, face às condicionantes supra referidas, sem prejuízo de um breve excursus descritivo sobre a origem histórica do instituto e de uma leitura sintética dos comandos legalmente estabelecidos a este propósito, decidi eleger como tema central a natureza jurídica da responsabilidade dos membros dos corpos sociais pelas dívidas tributárias das pessoas colectivas e dos entes fiscalmente equiparados, abstraindo-me de considerações sobre a constitucionalidade da implementação da medida e da própria análise anatómica da responsabilidade tributária do gestor.

Ciente da crítica fundada sobre a natureza parcelar e fragmentada do objecto de estudo, deter-me-ei na exegese sintética do regime jurídico constante do n.º 1 do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, mas apenas como forma de enquadramento da questão fundamental da natureza jurídica do instituto.

\*

## 2- Evolução histórica

O estudo da responsabilidade dos gestores pelas dívidas tributárias tem como pano de fundo o movimento de crescente responsabilização dos gestores perante os credores sociais.

De forma a evitar falências fraudulentas e outros abusos financeiros e comerciais que ocorreram em torno da protecção especial de que gozam as sociedades comerciais, desde finais do século XIX mas especialmente a partir de meados do século XX, a sociedade e a ordem jurídica foram introduzindo mecanismos de controlo externo da actividade dos gestores que inicialmente estavam simplesmente vinculados a uma fiscalização e repressão interna exercida pelos sócios e pelos órgãos societários.

Neste contexto evolucionar, a generalidade das legislações comerciais optou por adoptar um conjunto de modelos de responsabilização dos dirigentes sociais das empresas que visaram combater o incumprimento das dívidas sociais e a dissipação do património social.

Colocando de lado qualquer nota sobre a evolução do direito comparado, a mera comparação literal das sucessivas normas internas que consignaram a responsabilidade dos gerentes ou administradores pelas dívidas das sociedades ao Estado e à Segurança Social permite concluir que a questão tem assumido uma natureza prioritária e as exigências cautelares motivaram na última década sucessivas alterações quanto à matéria da responsabilidade subsidiária dos titulares de cargos sociais.

Este tipo de responsabilidade foi introduzido no ordenamento jurídico tributário pelo artigo 1º do Decreto nº17730, de 7 de Dezembro de 1929, que dispunha que “por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer dívidas ao Estado que forem

liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade”.

Como resulta da leitura da norma, a responsabilidade abrangia, não apenas as dívidas por impostos, mas os restantes créditos do Estado. Responsabilidade esta que se podia classificar como objectiva, independente de qualquer consideração sobre a culpa dos administradores e gerentes das empresas e sociedades de responsabilidade limitada na falta de pagamento das dívidas ao Estado.

Porém, desde logo a jurisprudência introduziu uma cláusula de salvaguarda no accionamento da responsabilidade, pressuponha esta, além da qualidade de titular de órgão societário, o exercício real e efectivo de funções de administração ou de gerência (ver, por todos, Ac. STA de 06\03\63).

Este regime foi aplicável até 1 de Julho de 1963, data em que entrou em vigor o Código de Processo das Contribuições e Impostos, cujo art.º 16º reproduziu integralmente, com ligeiras alterações formais resultantes da introdução de algumas vírgulas, o regime previsto no art.º 1º do DL nº17730.

Em ambos os diplomas “haveria uma verdadeira presunção de culpa funcional, independente da imputação a um comportamento individual, que permitia da parte da doutrina reconduzir a natureza do instituto a uma fiança legal, uma verdadeira garantia de cobrança dos créditos do Estado. O administrador ou gerente de direito apenas podia, pois, impedir a reversão caso provasse o não exercício real e efectivo de funções de administração ou gerência. A mera administração ou gerência de facto,

por seu turno, era insusceptível de gerar qualquer responsabilidade subsidiária” Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, pág. 137).

Apesar de Paulo Cunha e Costa Santos (in Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes, pág. 12) defenderem que o diploma em causa não sofreu alterações formais o parágrafo único do art.º 16º do CPCI foi posteriormente alterado pelo DL n.º 500/79, de 22/12.

Entretanto, o art.º 4º do DL n.º 512/76, de 3/7, estendeu o regime inscrito no referido art.º 16º às dívidas relativas a contribuições do regime geral de previdência e a determinadas multas por incumprimento de certas obrigações.

A linha de orientação acima expressa foi alterada pelo DL n.º 68/87, de 19/2, que tornou aplicável o regime do art.º 78º do Código das Sociedades Comerciais à responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada.

Prescreve o art.º 78º do CSC que os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas a protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.

Opina Leite Campos (in Direito Tributário, 2ª ed., pág. 386) que, a partir daí, «a responsabilidade dos administradores e gerentes para com os credores sociais está sujeita a dois limites: o da prova da sua culpa, por parte dos interessados; o da prova de que houve inobservância (culposa) das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores».

Donde decorre, que «não basta, pois, provar uma administração negligente, a violação das regras de uma administração técnica e cientificamente correcta. É necessário que se prove que o prejuízo derivou da inobservância culposa das

disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores» (ibidem, pág. 386).

No plano jurisprudencial surgiram então duas correntes de opinião uma que vincava a natureza interpretativa do preceito, acolitada na posição assumida por Rui Barreira (in A responsabilidade dos gestores por dívidas fiscais, Fisco n.º 17) e outra dominante que defendia que o regime era inovador (Ac. STA, de 11/10/95).

As regras da responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de natureza tributária foram modificadas pela disciplina contida no art.º 13º do Código de Processo Tributário, que na versão originária dispunha que:

«1- Os administradores, gerentes ou outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação de créditos fiscais.

2- A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização, revisores oficiais de contas, nas sociedades em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários das sociedades resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização».

O n.º 1 do art.º 52º da Lei n.º 52-C/96, de 27/12 limitou-se a alargar o elenco dos responsáveis tributários referidos na versão original do art.º 13º do CPT às pessoas que exerçam somente de facto as funções de administração ou gestão.

Numa perspectiva substancial, não obstante a responsabilização do gestor apenas ser chamada à colação nas situações em que com culpa efectiva este tenha contribuído para a diminuição do património social, a principal alteração introduzida pelo Código de Processo Tributário traduziu-se na consagração de uma presunção de culpa do

administrador, ficando assim a cargo do titular do órgão de gestão a prova da inexistência de culpa.

O regime inscrito no art.º 13º do Código de Processo Tributário vigorou até ao dia 1 de Janeiro de 1999, data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária, cuja versão inicial foi alterada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, que introduziu modificações de índole subjectiva na responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos pelo pagamento de dívidas tributárias.

\*

### 3- Regime actual – Esboço dos traços fundamentais

#### 3.1- Da transcrição da norma em análise – artigo 24º, nº1, da Lei Geral Tributária.

«1- 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 equiparáveis 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 de exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento».

\*

#### 3.2- Considerações sobre a responsabilidade subsidiária dos titulares de órgãos sociais

Importa, como ponto de partida, sublinhar um aspecto afluído acima mas que convém, mais uma vez, colocar em evidência: o conceito de culpa na sua formulação civil e fiscal.

Entre as concepções possíveis, poderíamos, de forma algo apodíctica, referir que a culpa consiste na omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto (diligência de um bom pai de família), quer no que respeita à responsabilidade extracontratual, quer no domínio da responsabilidade aquiliana.

A culpa exprime assim um juízo de responsabilidade pessoal da conduta do agente: o lesante, em face das circunstâncias específicas do caso, devia e podia ter agido de outro modo. É um juízo que assenta no nexó existente entre o facto e a vontade do autor e pode assumir duas modalidades distintas: o dolo e a negligência (Antunes Varela, Das Obrigações em Geral, vol. I; Vaz Serra RLJ n.º 110; Galvão Teles, Direito das Obrigações).

Em suma: a culpa, em qualquer das suas formas, traduz-se sempre num juízo de censura em relação à actuação do agente. O lesante, pela sua capacidade e em face das circunstâncias concretas da situação, podia e devia adoptar um outro comportamento adequado a evitar resultados danosos.

Assim, os administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados serão responsabilizados pelo pagamento das dívidas fiscais sempre que, material e objectivamente, se prove ou exista presunção no mesmo sentido que a sua actuação foi censurável, sem causa de justificação ou de escusa, no tocante ao incumprimento de disposições legais destinadas à protecção de credores de que resulte insuficiência ou diminuição do património da sociedade para o pagamento das referidas dívidas – neste sentido, consultar, entre outros, o Ac. da 2ª secção do TCA, de 20/01/98, publicado na

Antologia de Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo, nº2, pág. 280.

Como já acima foi referido o presente estudo cinge-se à apreciação do nº1 do preceito em análise que comporta dois regimes: um decorrente da responsabilidade pela falta de pagamento e um outro fundado na responsabilidade pela diminuição do património.

O regime relativo à falta de pagamento dos tributos prevista na al. b) do nº1 do art.º 24º da LGT mantém no essencial a responsabilidade subsidiária estabelecida no nº1 do art.º 13º do CPT e consubstancia-se essencialmente nos seguintes traços:

- a falta de pagamento ou entrega dos tributos, por parte da sociedade;
- a imputação desta falta de pagamento ou entrega ao gestor, onde interessa realçar como elementos fundamentais a questão do ónus da prova e a da imputação da falta de pagamento ao gestor.

No que concerne ao primeiro pressuposto não ocorrem dificuldades de relevo na interpretação e corresponde à responsabilidade emergente do exercício das funções de administração no momento do final do período legal de pagamento ou entrega dos tributos.

As dívidas abrangidas por este regime «são, assim, as que deveriam ter sido pagas no período compreendido pela responsabilidade, independentemente de terem sido efectivamente liquidadas ou postas à cobrança nesse espaço de tempo» (Lima Guerreiro, ob. cit., pág. 142).

Na esteira do preconizado no pretérito pelo art.º 13º do CPT, a responsabilidade tributária dos titulares de órgãos sociais de gestão continua a aplicar-se aos administradores e gerentes de facto, não se tornando necessário que exista uma cumulação efectiva de funções de direito e de facto para haver reversão do processo de execução fiscal.

A gerência de facto ocorre quando alguém, ainda que de modo esporádico e em acto isolado, exterioriza por algum modo a representação da vontade do ente colectivo ou sujeito fiscal equiparado, vinculando a sociedade perante terceiros.

Além de delimitar claramente a etapa temporal em que se enquadra a responsabilidade subsidiária do gestor, a lei geral tributária procedeu a uma revisão da matéria do ónus da prova e, no contexto das variantes tecnicamente usuais (responsabilidade sem culpa efectiva e com culpa funcional, responsabilidade com culpa efectiva, responsabilidade com culpa efectiva presumida ou responsabilidade com culpa efectiva a provar pelo lesado), o novo regime impôs a imprescindibilidade de uma culpa efectiva e a inversão do ónus da prova.

A obrigação do gestor não é a de pagar a dívida tributária, dever esse que é da exclusiva responsabilidade da sociedade, mas a de diligenciar pelo cumprimento da obrigação fiscal por parte da própria pessoa colectiva.

Assim, alinhado pela posição assumida por Sofia Casimiro (in A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, pág. 124), quando sustenta que «aquela alínea (al. b) do n.º 1 do art.º 24 da LGT) deverá ser interpretada como prevendo a responsabilização do gestor nos casos em que lhe sejam imputadas, culposamente, omissões ou actuações que, por sua vez, impeçam o pagamento dos tributos por parte da sociedade. Estão essencialmente em causa as situações de não adopção dos procedimentos necessários ao pagamento ou à entrega dos tributos e as situações em que o gestor promove diligências que impeçam o cumprimento das obrigações tributárias por parte da sociedade».

Concluindo mais adiante que, face à distinção conceptual existente entre culpa e imputação, por força do próprio texto da lei de autorização legislativa, vigora «uma presunção de culpa mas não da ilicitude, pelo que caberá à administração provar a

violação desse dever de boa conduta tributária, sem lhe caber já, no entanto, provar a censurabilidade dessa violação» (ob. cit., pág. 125).

A alínea a) do n.º 1 do art.º 24º da LGT contempla uma forma de responsabilidade tributária pelo exercício do cargo no período anterior ao final do prazo legalmente fixado para o pagamento da obrigação fiscal.

Após a revisão operada pela Lei n.º 30-G/2000 (Lei do Orçamento), divisa-se ainda um alargamento do leque das pessoas abrangidas pela esfera de protecção da norma, quer numa perspectiva social, que passa a incluir a referência às pessoas colectivas e aos entes fiscalmente equiparados em substituição das sociedades, cooperativas e empresas públicas, quer numa matriz funcional, dado que actualmente abraça aqueles exerçam funções de gestão e não só as pessoas singulares que desempenhem cargos de administração.

Ao invés daquilo que sucede relativamente às dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo ou cujo prazo de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, no caso da alínea b) do n.º 1 do art.º 24º da Lei Geral Tributária a diminuição patrimonial tem de ser causada por acto culposos de gestão.

A lei não fixou qualquer presunção de culpa, ficando o ónus da prova quer do ilícito quer da culpa a cargo da administração fiscal para poder provar a responsabilidade do antigo titular do cargo de gestão por violação por acção ou por omissão de obrigações legais ou contratuais.

Aqui ficam, ao cabo e ao resto, de forma sumária, **a vol d'oiseau**, os principais traços característicos da questão da responsabilidade culposa dos gerentes ou administradores pelas dívidas tributárias das pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados fundadas quer na falta de pagamento strictu sensu quer na insuficiência para

a satisfação da obrigação fiscal decorrente da diminuição consciente do património da empresa.

\*

#### 4- Natureza jurídica da figura

A natureza jurídica da responsabilidade tributária dos administradores e gerentes das sociedades pelo pagamento das dívidas tributárias é uma questão que concita algum debate mas suscita algumas dificuldades doutrinárias de caracterização.

Em tese geral, a questão só pode ser analisada convenientemente à luz do cotejo dos vários diplomas que foram editados a propósito da figura, sem embargo de progressivamente a doutrina reconduzir a figura a três principais tipos de soluções:

- i) uma fiança legal;
- ii) uma forma de responsabilidade civil extracontratual;
- iii) uma figura típica do direito tributário;

A primeira posição é assumida pelos que defendem que a responsabilidade tributária corresponde a uma fiança legal. Neste sentido, pronunciam-se, entre outros: Brás Teixeira, in Princípios de Direito Fiscal; Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal; Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, Código de Processo Tributário - anotado e comentado; Menezes Leitão, A substituição e a responsabilidade fiscal no direito português, CFT 388; Leite Campos e Mónica Campos, Direito Tributário; Rodrigues Pardal, Garantias da obrigação tributária; e, Sofia Casimiro, A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais.

Na sustentação da sua posição, Leite de Campos afirma que «o responsável só é chamado depois de ter sido o devedor (principal) e se verificar que este não está em condições económicas de pagar o imposto» (ob. cit., pág. 392).

Adianta ainda que o responsável subsidiário é um fiador legal, «logo, é necessário que o Estado, para accionar a sua responsabilidade tenha excutido os bens do originário

devedor. A subsidiariedade da fiança significa que o seu cumprimento só pode exigir-se se o devedor não cumprir, nem puder cumprir, aquilo a que se encontra adstrito, traduzindo-se no benefício da excussão» (ob. cit., pág. 393-394).

A fiança é a garantia especial pela qual uma pessoa assegura o cumprimento de uma obrigação de que não é realmente o sujeito passivo (Paulo Cunha, Da garantia das obrigações, Lisboa 1938\39, vol. II, pág. 36).

O fiador garante a satisfação do direito de crédito, ficando pessoalmente obrigado perante o credor (art.º 627º, nº1, do CC).

A fiança tem o conteúdo da obrigação principal e cobre as consequências legais e contratuais da mora ou culpa do devedor (art.º 634º do CC).

A fiança está sujeita à forma exigida para a obrigação principal e tanto pode ser constituída por contrato entre o fiador e o credor, como por contrato entre o fiador e o devedor a favor do credor, como ainda por negócio jurídico unilateral.

«Se a função da fiança é garantir o cumprimento da própria obrigação do afiançado, ela não é logicamente concebível sem esta porque seria uma garantia sem objecto. É daqui que decorre a sua acessoriedade relativamente à obrigação principal (...). Assim, na falta de convenção em contrário, o fiador que pratique um acto em si válido e eficaz - obriga-se por quanto o devedor se obriga e nos demais termos em que este se obriga (...). Quer dizer, a identidade de conteúdo das suas obrigações - a de garantia e a principal - é um elemento natural da fiança. É uma consequência natural mas não necessária da natureza e função desta» (Paulo Sendin e Evaristo Mendes, A Natureza do Aval ..., pág. 37).

A propósito da fiança de obrigações futuras, Vaz Serra escreveu que «podendo a fiança ser prestada para garantia de obrigação futura, é, todavia, de exigir que, no momento dessa prestação, seja determinado o título de que a obrigação poderá ou deverá resultar, ou, ao menos, como há de ele ser determinado, pois, de contrário, o objecto da

fiança não seria determinado nem determinável, e ela seria, portanto, nula (art.º 280º, nº1, do CC)» (RLJ 107º-259) (ver ainda, Romano Martinez e Fuzeta da Ponte, Garantias do Cumprimento, 1994, pág. 34 e seguintes).

Almeida e Costa sustenta que o fiador que se vincula como principal pagador não se torna o único devedor. Antes, «na verdade, a obrigação daquele, embora não seja subsidiária em face do credor, continua a ser acessória em relação à do devedor afiançado, com as respectivas consequências» (Direito das Obrigações, pág. 753).

Sofia Casimiro considera que «não restam, pois, diferenças entre a garantia pessoal do gestor e a fiança, cujas definições e características identificativas são totalmente coincidentes. Diremos mais: preenchida a essência caracterizadora da figura da fiança, encontramos dificuldade em afastar esta figura em sede de natureza da responsabilidade do gestor.

Porém, a nosso ver, com o devido respeito por posição contrária, a responsabilidade subsidiária dos gestores sociais não configura uma fiança **ex-lege**, apesar de comportar diversos elementos típicos desta garantia, e deve ser entendida como um «meio de reacção da Fazenda Pública contra o abuso da responsabilidade limitada» (Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária, pág. 139).

Afino assim pela crítica expressa por Paulo Cunha e Costa Santos (Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes, pág. 28) quando invocam que «a exigência legal de um nexos causal entre a insuficiência do património social para solver as dívidas tributárias das sociedades e o comportamento dos gerentes ou administradores que são chamados a responder por elas mostra que a responsabilidade tributária que sobre estes impende não se configura como uma fiança, pois a obrigação do fiador é independente de quaisquer considerações quanto ao seu contributo para o incumprimento, pelo devedor principal, da obrigação garantida».

Um outro conjunto de autores entende que a natureza jurídica da responsabilidade tributária do gestor busca a sua justificação na responsabilidade civil ou meramente patrimonial.

Como principais arautos desta tese figuram Ruy de Albuquerque e Menezes Cordeiro (in Responsabilidade fiscal tributária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à previdência (...), secundados por Rui Barreira (in A responsabilidade dos gestores de sociedades por dívidas fiscais) que, no entanto, qualifica expressamente a responsabilidade do gestor como uma responsabilidade civil aquiliana.

Em abono desta tese existem igualmente argumentos válidos, desde logo, a exigência de uma actuação culposa por parte do gestor que decorre de uma violação por acção ou por omissão de dever jurídico prévio: a falta de pagamento dos tributos fiscais ou a responsabilidade pela diminuição do património social.

Pessoa Jorge define a responsabilidade civil como a «situação em que se encontra alguém que, tendo praticado uma acto ilícito, é obrigado a indemnizar o lesado pelos prejuízos que lhe causou» (Ensaio sobre os pressupostos da responsabilidade civil).

Ensina Gomes da Silva (O dever de prestar e o dever de indemnizar, I, pág. 245) «... Elementos fundamentais da responsabilidade são o dano e a relação em que ele se encontra com o responsável (...). A responsabilidade é, por conseguinte, obrigação nascida de um prejuízo e têm por objecto a reparação deste. O intuito com que a lei o estabelece não é o de intimar os indivíduos nem o de reprimir os factos ilícitos: é apenas o de satisfazer a justiça comutativa, reparando danos causados. O prejuízo, por conseguinte, é o fulcro de toda a responsabilidade».

São vários os pressupostos da responsabilidade civil por actos ilícitos, como se extrai do art. 483º-1 do CC: a) o facto do agente ("um facto dominável ou controlável pela vontade, um comportamento ou uma forma da conduta humana"- Prof. A. Varela, "Das Obrigações em Geral", Vol. I, pág. 447, 4ª ed.) que pode traduzir-se numa acção ou

omissão; b) a ilicitude (ou antijuridicidade) que pode revestir a modalidade de violação de direito alheio (direito subjectivo) e a violação de uma disposição legal destinada a proteger interesses alheios; c) o nexo de imputação do facto ao lesante ou culpa do agente, em sentido amplo, o que significa que a sua conduta merece a reprovação ou censura do direito e que pode revestir a forma de dolo ou negligência; d) o dano ou prejuízo; e) o nexo de causalidade entre o facto praticado pelo agente e o dano sofrido pela vítima.

Da análise do art.º 24º, nº1 da Lei Geral Tributária verifica-se que os elementos constitutivos acima referidos se encontram presentes.

Todavia, a responsabilidade do gestor é uma responsabilidade subsidiária e o mecanismo da reversão está estruturado como uma responsabilidade por dívidas de outrem e só será efectivada se a sociedade (devedor principal) não pagar nem tiver património suficiente para efectuar esse pagamento.

Significa isto que o âmbito objectivo da responsabilidade civil não corresponde ao âmbito objectivo da responsabilidade tributária, tanto mais que na primeira a responsabilidade visa a reparação do dano e na segunda a responsabilidade tem por escopo a satisfação da dívida alheia.

Obviamente que existe uma responsabilidade meramente patrimonial do gestor, que se funda numa actuação culposa, mas os elementos constitutivos da responsabilidade civil por facto ilícito não são suficientes para garantir a satisfação do crédito do Estado e, além disso, fisiologicamente, o direito ao reembolso por parte do responsável tributário subsidiário contribui para a exclusão da tese.

Por último, existe um elenco de autores que advoga que a responsabilidade tributária dos administradores por dívidas fiscais é uma figura típica e específica do direito fiscal, um instituto que tem regras autónomas e, apesar de reunir elementos típicos quer da responsabilidade civil por factos ilícitos quer da fiança, não se confunde com qualquer das figuras.

Posicionam-se nesta trincheira, entre outros: Ana Paula Dourado (A responsabilidade tributária dos gerentes: pressupostos, Fisco, ano 5º, n.º 57 e Substituição e Responsabilidade Tributária, CFT, n.º 391), Pedro Soares Martinez (Direito Fiscal), Carvalho Martins (Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas fiscais), Seabra Figueiredo (A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores na lei fiscal, Vida Económica, 1997) e Lima Guerreiro (Lei Geral Tributária).

A propósito do tema, Lima Guerreiro opina que «a mera inversão do ónus da prova, mais a não dependência da reversão da execução da declaração de falência do devedor principal ou de outros factos apurados em processo comum, são suficientes para caracterizar a responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes como figura específica do direito fiscal» (ob. cit., pág. 140).

Entendo que a simples inversão do ónus da prova e a não dependência da declaração de falência do devedor principal não constituem os elementos fundamentais da caracterização da natureza específica da responsabilidade tributária.

\*

5- Da relação existente entre a execução fiscal e o pedido de indemnização cível deduzido em sede de procedimento criminal:

Na prática judiciária assiste-se a um outro fenómeno que, apesar da bondade e magnitude da intenção subjacente, se revela incorrecto ou, noutra acepção mais consistente, incompatível com a natureza subsidiária da responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, que é o da dedução de pedido cível enxertado no processo penal nos casos em que esteja em curso um procedimento fiscal executivo.

Ensina Teixeira de Sousa que «o pedido individualiza-se por dois elementos: um elemento material, que é a pretensão processual e que lhe fornece o conteúdo; um

elemento funcional, que é a forma de tutela jurídica pretendida e que lhe atribui a função. Assim, são pedidos distintos não só os que comportam diferentes pretensões processuais, como os que possuem diversa função processual.

Deste modo, o pedido pode ser definido como a função processual requerida para uma individualizada pretensão processual» (Sobre a Teoria do Processo Declarativo, Coimbra Editora, 1980, pág. 156).

Para Manuel de Andrade (Noções Elementares de Processo Civil) o "pedido é a enunciação da forma de tutela jurisdicional pretendida pelo autor" e a causa de pedir "é o acto ou facto jurídico (contrato, testamento, facto ilícito, etc.) donde o autor pretende ter derivado o direito a tutelar; o acto ou facto jurídico que ele aduz como título aquisitivo desse direito" (ibidem, pág. 321 e 322; no mesmo sentido, A. dos Reis, Código Processo Civil Anotado, pág. 91 e seg.; Antunes Varela, Manual de Processo Civil, pág. 710 e seg.).

Usualmente, a Segurança Social ou a Fazenda Pública, conforme os casos, dispõem de um título executivo que, inclusivamente, deu origem a uma execução fiscal e, na sequência do processo instrutório preliminar e da subsequente remessa a juízo, o Ministério Público (ou a entidade pública que se encontrar a defender os interesses do Estado) acaba por voltar a deduzir uma pretensão de natureza cível no âmbito do procedimento criminal.

O demandante cível (Estado) não tem interesse em demandar, dado que o único efeito que poderá obter neste enxerto cível é a aquisição de novo título executivo, de conteúdo e dimensão equivalentes ao já existente.

Não se pode confundir dificuldade na obtenção do pagamento com a inexistência de título executivo e, além do mais, conforme resulta da dimensão axiológica dos conceitos de pedido, causa de pedir e parte acima enunciados, o Tribunal poderá ser

confrontado com a situação de repetição duma causa na modalidade de caso julgado ou de litispendência.

Como já acima se enunciou, a responsabilidade tributária dos titulares de órgãos sociais pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais é uma figura **sui generis** e típica do direito tributário, que bebe influências em dois institutos tipicamente obrigacionais: o da fiança legal e o da responsabilidade civil extracontratual.

Nestes termos, tendo em atenção o quadro legal aplicável e as considerações acima expandidas, atenta a natureza subsidiária da responsabilidade dos gerentes, o conteúdo típico e específico da reversão fiscal e a preexistência de um título executivo que é idóneo a provocar a responsabilização pessoal dos membros que integravam os corpos sociais da sociedade à data da falta de pagamento da obrigação fiscal, entendo que, na generalidade dos casos, é infundado o pedido de indemnização cível deduzido em sede de procedimento penal fundado na prática de um crime fiscal.

\*

#### 6- Conclusões:

No contexto que ficou enunciado na introdução, modestamente e despido de preocupações de índole académica, escorado na experiência profissional de magistrado judicial dos Tribunais Comuns e na consciência da existência de um novo rumo que percepcionei através da frequência do aludido curso de fiscalidade, entendi sublinhar alguns critérios de ponderação e enfatizar alguns pontos que podem ser úteis na clarificação do tema.

Nesta ordem de ideias, para terminar cumpre, de forma também sintética, eleger as seguintes conclusões:

- a) a responsabilidade dos titulares de órgãos sociais de pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados pelo pagamento de dívidas tributárias tem como pano de fundo o movimento de crescente responsabilização dos gestores

perante os credores sociais e representa uma das mais válidas medidas de combate à fraude e à evasão fiscal.

- b) a responsabilidade tributária dos titulares de órgãos sociais pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais é uma figura **sui generis** e típica do direito tributário, que bebe influências em dois institutos tipicamente obrigacionais: o da fiança legal e o da responsabilidade civil extracontratual.
- c) Os sócios gerentes não são responsáveis directos e imediatos pelo pagamento da dívida reclamada e a responsabilidade destes é subsidiária e está sujeita a regras típicas do direito tributário.
- d) No caso de substituição tributária e na falta ou insuficiência de bens do devedor, a execução fiscal reverterá contra os responsáveis subsidiários (art.º 159º do Código de Procedimento e Processo Tributário).
- e) A reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário tem de ser precedida de um procedimento de avaliação e audição típica de direito tributário e está dependente da ocorrência de determinados condicionalismos e pressupostos que não são de verificação automática.
- f) A responsabilidade fiscal aparece como um modo de reforçar a garantia do pagamento do tributo fiscal que constitui genética e inicialmente uma obrigação própria do sujeito passivo do imposto.
- g) A admissão genérica dos pedidos de indemnização formulados no âmbito de um processo penal fundado na prática de um crime de natureza fiscal implicaria, assim, como efeito e corolário lógico, que os titulares de órgãos de administração passassem a responder directamente pelo pagamento da dívida de imposto quando na realidade são meros obrigados subsidiários, facto este que, face à natureza específica do instituto da reversão, é claramente violador da filosofia da legislação tributária vigente.

\*

José Manuel Costa Galo Tomé de Carvalho

Principal bibliografia consultada:

Paulo Cunha e Costa Santos, Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes

Leite Campos, Direito Tributário, 2ª ed.

Rui Barreira, A responsabilidade dos gestores por dívidas fiscais, Fisco n.º 17

Sofia Casimiro, A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais

Brás Teixeira, Princípios de Direito Fiscal

Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal

Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, Código de Processo Tributário - anotado e comentado.

Menezes Leitão, A substituição e a responsabilidade fiscal no direito português, CFT 388.

Rodrigues Pardal, Garantias da obrigação tributária

Paulo Cunha, Da garantia das obrigações, Lisboa 1938\39, vol. II

Paulo Sendin e Evaristo Mendes, A Natureza do Aval ...

Vaz Serra RLJ 107º

Romano Martinez e Fuzeta da Ponte, Garantias do Cumprimento, 1994,

Almeida e Costa, Direito das Obrigações

Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária,

Ruy de Albuquerque e Menezes Cordeiro, Responsabilidade fiscal tributária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à previdência ...

Pessoa Jorge, Ensaio sobre os pressupostos da responsabilidade civil

Gomes da Silva, O dever de prestar e o dever de indemnizar, I

Antunes Varela, "Das Obrigações em Geral", Vol. I, 4ª ed.

Teixeira de Sousa, Sobre a Teoria do Processo Declarativo, Coimbra Editora, 1980

Manuel de Andrade, Noções Elementares de Processo Civil

Alberto dos Reis, Código Processo Civil Anotado

Antunes Varela, Manual de Processo Civil

Isabel Marques da Silva, Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes

(Antunes Varela, Das obrigações em Geral, vol. I; Vaz Serra RLJ n.º 110; Galvão Teles, Direito das Obrigações).

Ana Paula Dourado (A responsabilidade tributária dos gerentes: pressupostos, Fisco, ano 5º, n.º 57 e Substituição e Responsabilidade Tributária, CFT, n.º 391), Pedro Soares Martinez (Direito Fiscal), Carvalho Martins (Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas fiscais), Seabra Figueiredo (A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores na lei fiscal, Vida Económica 1997) e Lima Guerreiro (Lei geral tributária).

Anabela Rodrigues (O crime de poluição, edição policopiada), secundada por Pedro Albergaria (A posição de garante dos dirigentes no âmbito da criminalidade da empresa, RPCC, ano 9, nº4)

