

## A RESPONSABILIDADE DOS GESTORES NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA

SÉRGIO VASQUES (\*)

Faculdade de Direito de Lisboa  
Centro de Estudos Fiscais

O regime da responsabilidade dos gestores pelas dívidas fiscais das empresas sofreu nos últimos anos sucessivas alterações, sendo a mais recente a que é trazida pela Lei Geral Tributária. Acompanha-se neste artigo a evolução da legislação na matéria, passam-se em revista alguns dos casos submetidos aos tribunais portugueses, e ensaia-se uma análise da nova lei que, capaz de uma responsabilização mais cuidada dos gestores de empresas, é no entanto marcada por equívocos técnicos graves.

The regime of managers' responsibility for tax debts of enterprises has suffered several modifications in the course of recent years; the latest of such modifications has been introduced by the General Taxation Law. This article presents the evolution of the competent legislation, together with an overview of some cases submitted to Portuguese courts, and an analysis of the new law that, although providing for a more accurate responsabilisation of business managers, is also marked by some serious technical ambiguities.

### ÍNDICE:

*1 — O Código de Processo das Contribuições e Impostos; 2 — O Regime do Decreto-Lei n.º 68/87; 3 — O Código de Processo Tributário; 4 — A Lei Geral Tributária; I — Responsável, sujeito passivo, contribuinte e devedor; II — Tema e ónus da prova; III — Impostos, taxas e tributos; IV — O complemento à lei.*

### 1 — O CÓDIGO DE PROCESSO DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS

O Código de Processo das Contribuições e Impostos, de 1963, estabelecia que por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que fossem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada,

(\*) Agradecemos à INFORFISCO (PRICEWATERHOUSECOOPERS), na pessoa do Dr. Pedro Amorim, a ajuda prestada no levantamento informático da jurisprudência. Ao Dr. Jorge Costa Santos e ao Dr. Rui Barreira ficamos em dívida pelos comentários críticos a uma primeira exposição deste texto — esperamos tê-los aproveitado do melhor modo.

seriam pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes.

A lei, simples na redacção, era aplicada pelos tribunais através de um raciocínio mais simples ainda, que se resumia no seguinte silogismo: (i) o pagamento de impostos constitui um dever legal; (ii) o acatamento deste dever constitui, assim, obrigação de todo o gestor; (iii) logo, o não cumprimento dos débitos tributários traduz a inobservância de comandos legais de gestão; (iv) enfim, por estes constituírem vínculos específicos, a inobservância presume-se culposa <sup>(1)</sup>.

Concebida nestes termos a responsabilidade dos gestores dizia-se ainda uma responsabilidade pela culpa, isto é, com fundamento numa conduta censurável — mas porque a censura se pressupunha conatural ao incumprimento das obrigações tributárias, a tese tinha um alcance limitado <sup>(2)</sup>.

Na prática, se um credor privado pretendesse fazer reverter contra o gestor a dívida que tivesse sobre a empresa, cabia-lhe, nos termos da lei comercial, provar que aquele havia contribuído culposamente para a diminuição do respectivo património. Já se a Fazenda Pública pretendesse fazer reverter contra o gestor a dívida fiscal que tivesse sobre a empresa, bastava-lhe, nos termos do CPCI, demonstrar que o gestor tinha essa qualidade e que o património da empresa não bastava para a satisfação da dívida fiscal — tudo o mais se presumia.

Se bem virmos, o regime, severo, do Código de Processo das Contribuições e Impostos acusava a concepção que, há trinta ou quarenta anos atrás, o Poder fazia do papel do Estado e dos agentes económicos. Ao Estado cabia uma posição elevada, acima do jogo económico, pois que ele era o garante do interesse colectivo — e o interesse colectivo não se confundia com a soma dos interesses particulares, *sobrepunha-se-lhes*.

A mensagem que o Código dirigia aos gestores de empresas era, portanto, clara: no exercício das suas funções, os gestores deveriam comportar-se como *bonus pater familias*, cuidando dos seus negócios com cautela e bom-senso, e com especiais cautela e bom-senso quando lidassem com o Estado — lesar o Estado era mais grave que lesar o próximo.

A solução do Código surgia como uma solução romba, mas não tanto que não restassem subtilezas de interpretação com que a temperar. Uma primeira estaria na conexão, no tempo, entre o exercício da gestão da empresa e o ilícito do não pagamento. A doutrina corrente nesta matéria era a de que a responsabilidade pelo pagamento do imposto tanto cabia àquele que fosse gerente *ao tempo da verificação do facto tributário*, como àquele que o fosse *ao tempo da respectiva cobrança*.

Isto, porque "por um lado, são os gerentes quem actua em nome da sociedade como órgãos, estando assim organicamente ligados à prática dos actos de que deriva a obrigação do tributo e à apresentação das respectivas declarações, através das quais, por via

---

(1) Veja-se RUI BARREIRA, "A Responsabilidade dos Gestores de Sociedades por Dívidas Fiscais", in *Fisco*, n.º 16, 5.

(2) RUBEN DE CARVALHO/RODRIGUES PARDAL (1969), *Código de Processo das Contribuições e Impostos Comentado Anotado*, 134.

de regra, a Administração Fiscal toma conhecimento dos elementos necessários à liquidação; e, por outro, e na mesma qualidade, devem providenciar no sentido de os impostos serem pagos atempadamente, isto é, no período da cobrança voluntária" (3).

O argumento suscitava especial reserva naqueles casos em que a gestão fosse exercida apenas em parte do período de formação do facto tributário — quando, por exemplo, o gestor havia cessado as suas funções a meio de ano relativamente ao qual a Contribuição Industrial não viria, mais tarde, a ser paga. Nestas circunstâncias a solução mais evidente para temperar o rigor da lei estaria em responsabilizá-lo *pro rata temporis*, i.e., tão só na proporção do imposto correspondente ao período do exercício de funções.

Mas, aventada aqui e acolá, essa solução nunca viria a fazer vencimento entre a jurisprudência. Predominaria antes o entendimento de que sendo o facto tributário de formação complexa e sucessiva, "essencialmente uno", a responsabilidade haveria de ser feita pelo todo. Isto, ainda que o indivisível se dividisse para outros efeitos que não o da responsabilização dos gestores — como sucedia para efeitos de fraccionamento de rendimentos (4).

Um outro remédio para a lei, esse experimentado com maior sucesso, estava na contenção do objecto da responsabilidade dos gestores. O art. 16.º do CPCI referia-se indiscriminadamente a contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado — a largueza da redacção sugeria, portanto, que o regime do CPCI se aplicava a quaisquer dívidas, que não apenas às de natureza tributária. Mas, aqui, a jurisprudência procuraria distinguir onde o legislador não o havia feito.

**CASO COOPERFOTO, 1996** (5): Estava em causa o reembolso de quantias emprestadas à empresa pelo Fundo de Desemprego, empréstimo vencido no ano de 1983. O tribunal recusou a reversão contra o gerente sustentando que o art. 16.º do CPCI se refere a dívidas de contribuições, impostos, multas e outras que sejam "liquidadas ou impostas" às empresas. Ora, estes termos tê-los-ia empregue o legislador com a intenção de reservar o regime de responsabilidade do CPCI às dívidas que comungassem das características da unilateralidade e coercividade típicas dos impostos mas que a jurisprudência entendesse não caberem, no rigor doutrinal dos conceitos, na designação de imposto. Como sucedia com as dívidas parafiscais.

Por este modo limitava-se, e em medida importante, o alcance objectivo do art. 16.º do CPCI. E isto fazendo-se uso de argumento puramente formal, sem que se avançassem quaisquer razões de substância para a distinção. O tribunal refugiava-se na letra da lei, esquecendo o facto de muitos impostos e contribuições dispensarem, de há muito tempo àquela parte, o "acto de autoridade" da liquidação.

---

(3) CASO ADELINO DA FONSECA, LDA (Acórdão do STA de 11 de Outubro de 1995, recurso n.º 19.421) in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 381, 311. Sobre este mesmo problema se debruça o STA no caso JEBERSAVE, em acórdão anotado por ANA PAULA DOURADO, em *Fisco*, n.º 57, 36.

(4) Vejam-se os casos ROLIM COMERCIAL (Acórdão do STA de 8 de Maio de 1996, recurso n.º 19.916) e FRITAÇO (Acórdão do STA de 15 de Maio de 1996, recurso n.º 19.784).

(5) Acórdão de 27 de Novembro de 1996, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 385, 374.

Argumentos de substância, esses, encontrávamo-los noutras decisões do tribunal — de sentido contrário, porém — em que se fazia notar que o intuito do legislador ao estabelecer o regime especial do art. 16.º fora o de "conferir meios de garantia mais eficazes na cobrança coerciva dos seus créditos contra sociedades de responsabilidade limitada". E essa garantia justificar-se-ia igualmente em relação a dívidas tributárias e às que não revestem essa natureza, "não havendo razões para interpretar restritivamente o preceito em causa" (6).

O formalismo tinha as suas virtudes, porém, e por isso veríamos o alcance do art. 16.º limitado por via interpretativa às dívidas de imposto ou, noutros casos, às dívidas da Administração Directa do Estado, pois que no contexto da lei também a expressão "Estado" se prestava a discussão.

O principal meio encontrado pela jurisprudência para temperar o regime do CPCI esteve, contudo, na exigência do exercício "real e efectivo" da gestão da empresa. Não bastava uma gerência nominal ou de direito para que se produzisse a reversão, era necessário que gerência de direito e gerência de facto se *cumulassem* no período da verificação do facto tributário ou do pagamento voluntário.

Mas esta cumulação, que à primeira vista surgia como um "requisito óbvio" de justiça, suscitaria tantos problemas quantos veio resolver. Em certos casos suscitava-os porque, demonstrada a gestão de direito os tribunais presumiam a gestão de facto, ilação admitida como "inferência natural ou judicial fundamentada nas regras práticas da experiência ou nos ensinamentos da observação empírica dos factos" (7). Ao gestor caberia, em sede de oposição, o ónus de provar que, apesar da gerência de direito, não exercera a gerência de facto (8) — o que redundava, frequentes vezes, numa prova diabólica.

Noutros casos sucedia o inverso, sucedia resultar desresponsabilizado o gestor que efectivamente geria a empresa, pela razão singular de formalmente não ter sido investido na qualidade de gerente ou administrador.

**CASO LUAM, 1996** (9): Estavam em causa quotizações para Fundo do Desemprego relativas aos anos de 1977 e 1981. A gerente, Petronella, nunca havia participado na vida da empresa, nem era sequer consultada sobre as decisões relativas à mesma, tendo-se limitado a assinar um pequeno número de cheques, letras e livranças, estas últimas na qualidade de avalista. Quem, de facto, geria no dia-a-dia a sociedade era o outro sócio-gerente. Ainda assim, o tribunal viria a responsabilizá-la pelas dívidas ao Fundo do Desemprego, sustentando que esta não fora capaz de elidir cabalmente a presunção *juris tantum* da gerência de facto. Na verdade, ainda

---

(6) CASO EMPRESA PORTUGUESA DE ESPECTÁCULOS (Acórdão do STA de 26 de Julho de 1972, in *Acórdãos Doutrinários*, n.º 131, 1599). Veja-se ainda o caso Garcia e Oliveira Lda. (Acórdão do STA de 1 de Abril de 1981), in *Acórdãos Doutrinários*, n.º 239, 1308.

(7) CASO NICOLITO LDA (Acórdão do STA de 14 de Maio de 1997, *processo* n.º 21.468, não publicado).

(8) ALFREDO JOSÉ DE SOUSA/JOSÉ DA SILVA PAIXÃO (1986), *CPCI Anotado*, 90.

(9) Acórdão do STA de 26 de Junho de 1996, recurso n.º 20.633.

que tivesse permanecido alheia aos negócios da empresa, Petronella tinha assinado letras e cheques avulsos — e em nada relevava o tê-lo feito raramente, pois "não é a menor quantidade ou raridade desses actos que lhes degrada a qualidade".

Os resultados produzidos pela doutrina do duplo requisito revelavam-se, pois, absurdos, e isto não apenas nos casos em que o gestor era incapaz de elidir a presunção da gerência de facto. Assim, naqueles casos em que se conseguia elidir essa presunção, acabava por premiar-se o alheamento do gestor em relação aos negócios da empresa <sup>(10)</sup>.

Mas resultado mais absurdo ainda era o que se produzia quando o gestor, exercendo embora de facto as suas funções, não havia sido formalmente investido no seu cargo, faltando em consequência um dos pressupostos necessários à sua responsabilização.

**CASO PIMPAREL & GONÇALVES, LDA, 1997 <sup>(11)</sup>:** Estavam em causa dívidas da Contribuição Industrial relativas ao ano de 1982. José Augusto tinha adquirido quota na sociedade e geria desde então a empresa juntamente com outro sócio. Embora durante o período em causa residisse em Arcozelo, deslocava-se diariamente para a empresa, sedeada em Bragança, estando nela assiduamente, só à noite regressando à sua terra natal. O tribunal entendeu que, apesar de José Augusto gerir efectivamente a empresa, ele não podia ser responsabilizado pelos impostos em dívida. Isto porque, nos termos da lei comercial, "a gerência atribuída na escritura social a todos os sócios não se entende conferida aos que só posteriormente adquiram essa qualidade". Ora, na sequência da aquisição da quota, a gerência não tinha sido, de direito, atribuída a José Augusto, nem pelo pacto social nem por designação em assembleia. Dado que sem a gerência de direito se entendia não poder operar, "em caso algum", o mecanismo do art. 16.º do CPCI, tanto bastava para excluir a sua responsabilidade pelas dívidas fiscais da empresa <sup>(12)</sup>.

## 2 — O REGIME DO DECRETO-LEI N.º 68/87

Se o Código de Processo das Contribuições e Impostos correspondia ao espírito dos seus tempos, esses tempos viriam a esgotar-se em 1987. O Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, propunha-se um objectivo único, o de pôr termo à posição de privilégio de que, nesta matéria, o Estado gozava sobre os demais credores sociais.

Disponha-se simplesmente que, na responsabilização dos gestores por dívidas fiscais, se passasse a aplicar também o disposto no art. 78.º do Código das Sociedades Comerciais: os *gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou*

---

<sup>(10)</sup> Bom exemplo disto está no CASO FERBELE (Acórdão do STA de 28 de Fevereiro de 1996, recurso n.º 20.011).

<sup>(11)</sup> Acórdão STA de 16 de Abril de 1997, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 387, 325.

<sup>(12)</sup> Com voto de vencido de Rodrigues Pardal que observava que o recorrente era sócio e exercia a gerência de facto, o que "de acordo com as regras da experiência", bastaria para considerá-lo como responsável nos termos do art. 16.º do CPCI.

*contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.*

Significava isto que, doravante, sempre que a Fazenda Pública pretendesse operar a reversão contra o gestor de uma dívida fiscal da empresa, caber-lhe ia, como a qualquer credor privado, o ónus de provar que fora por força de um comportamento censurável do gestor que o património da empresa se tornara insuficiente para a respectiva satisfação <sup>(13)</sup>.

O diploma fazia o Estado descer ao nível dos credores privados, era esse o seu exacto propósito: *no tocante à responsabilidade civil dos gerentes e administradores das sociedades — lia-se no Preâmbulo — não deverá a solução divergir, no fundamental, da genericamente adoptada. Dá-se, para mais, o caso de o novo Código das Sociedades Comerciais delinear em termos conceitualmente mais correctos os quadros gerais dessa responsabilidade. Daí que perca cada vez mais sentido dotar o Estado, enquanto credor social, de um estatuto desproporcionalmente privilegiado.*

Talvez porque o diploma pretendesse "normalizar a vida económica" equiparando o Estado aos credores privados, a sua vida seria breve — logo em 1991 o Código de Processo Tributário volta a alterar as regras do jogo, substituindo a normalidade pela excepção necessária.

Mas ainda que assim fosse, foi o Decreto-Lei n.º 68/87 que marcou o ponto de viragem na discussão do tema da responsabilidade dos gestores por dívidas fiscais. Com efeito, é a partir deste momento que os tribunais começam a recentrar a discussão do tema na questão fundamental da culpa, no saber o que constitui e o que não constitui uma conduta censurável na gestão de uma empresa, e qual a sua consequência.

E o que é censurável no dia-a-dia de um gestor de empresas depende de mil e um factores: da dimensão da empresa, do sector económico no qual opera, das condições de mercado, do imposto que está em causa... E de mil e um factores depende também a capacidade de um comportamento censurável de gestão em produzir um resultado danoso para o património da empresa.

Vejamos dois casos tratados pelos nossos tribunais, um primeiro evidenciando ainda a resistência à inovação da lei, outro apontando já novas pistas no tratamento da questão.

**CASO CONFECÇÕES VOUGUINHA, 1995** <sup>(14)</sup>: Estavam em causa dívidas ao Estado relativas a incentivos financeiros. Pretendendo o Estado a reversão da execução contra o gerente, o Tribunal Tributário de 2.ª Instância reconhece que, à luz do Decreto-Lei n.º 68/87, a responsabilidade dos gerentes "implica a existência de culpa".

<sup>(13)</sup> Cf. RAUL VENTURA/BRITO CORREIA, "Responsabilidade civil dos Administradores de Sociedades Anónimas e dos Gerentes de Sociedades por Quotas", in *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 195, 66. Veja-se ainda PINTO FURTADO, *Código Comercial Anotado*, II, tomo 1.º, 411.

<sup>(14)</sup> Acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância, de 4 de Abril de 1995, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 378, 349.

Mas já não seria do mesmo modo líquido que essa culpa tivesse que se provar, isto é, que se não presume. Na verdade, a jurisprudência sempre tinha entendido que a culpa do artigo 16.º do Código de Processo de Contribuições e Impostos se presumia, e presumindo-se a culpa, teria o recorrente que arredar essa presunção para afastar de si a responsabilidade subsidiária — o que não tinha feito. E assim sendo, logo se seguia o silogismo: é de presumir, de acordo com a normalidade das coisas, que a sociedade devedora poderia ter pago oportunamente a dívida, "considerando até o seu montante relativamente reduzido". Assim, face às circunstâncias conhecidas, um bom pai de família — ou seja, um homem médio colocado na posição do recorrente, o que vale dizer um gerente diligente — teria providenciado o pagamento tempestivo da dívida exequenda. O recorrente, porém, não o fizera e com isso omitira a diligência que lhe era exigível, faltando ao cumprimento de uma obrigação — agira, portanto, com culpa.

**CASO LEITE & COMPANHIA, 1997** <sup>(15)</sup>: Estavam em jogo dívidas de IVA, Segurança Social e Fundo do Desemprego relativas aos anos de 1987 a 1990, em valor total de cerca de 30 mil contos. À data em que as dívidas haviam nascido, bem como à data em que haviam sido postas à cobrança, marido e mulher eram os únicos gerentes da sociedade. O marido começou a ter problemas de saúde graves a partir de 1985, sendo submetido a mais que uma intervenção cirúrgica logo em 1986. A mulher acompanhou-o nos seus momentos de doença, ficando a empresa entregue a si própria por períodos relativamente prolongados.

O tribunal admitiu que os gerentes "agiram com culpa e que desleixaram de modo grave a gerência da executada". Mas, apesar disso, reconhecia não se ter provado a existência denexo de causalidade entre aquela actuação e a insuficiência do património social para o pagamento das dívidas exequendas, pois que era possível que, mesmo com uma actuação mais diligente, tal insuficiência viesse a ocorrer.

Ora, não se tendo demonstrado, neste caso, a existência do nexode causalidade, o tribunal reconhecia como forçoso conceder razão aos recorrentes, negando a pretensão do Fisco.

Duas decisões muito distintas, portanto. A primeira revela ainda insistência no raciocínio maquinal que norteou, por longos anos, a aplicação do Código de Processo das Contribuições e Impostos. A segunda, atacando já frontalmente as questões da culpa e da causalidade — revelando como, com estes dados, se podem produzir decisões mais justas e certas.

### 3 — O CÓDIGO DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

Em face disto, bem se pode dizer que foi pouco significativo o que o Código de Processo Tributário, de 1991, trouxe de novo à discussão do tema. Bem entendido,

(15) Acórdão do STA de 22 de Janeiro de 1997, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 386, 379.

o Código inverte agora o ónus da prova contra o gestor, fazendo o regime girar volta-completa: não é já a Fazenda Pública que tem o encargo de demonstrar o comportamento ilícito e culposo do gestor, é o gestor que tem o encargo de demonstrar a sua falta. Uma prova diabólica, a prova do que não se fez ou não se quis. Mas se o regime gira, gira em volta do mesmo eixo, porque o *thema probandum* é já, inquestionavelmente, a culpa e consequência na gestão da empresa.

Dissemos "inquestionavelmente", mas talvez o advérbio seja generoso em demasia. De facto, nem com o Decreto-Lei n.º 68/87, nem tão pouco com o Código de Processo Tributário, se pôs termo definitivo ao simplismo de raciocínio que até aqui predominava no tratamento desta matéria.

Assim, constata-se que ainda hoje a Administração Fiscal hesita em rever os seus esquemas de pensamento, ou que ao menos não os revê tão rapidamente quanto é revista a lei. Veja-se, por exemplo, o disposto no Ofício-Circulado n.º 1.675, de Abril de 1995: "a responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores das pessoas colectivas de responsabilidade limitada afere-se em função de uma interpretação pessoal dos actos sociais e fundamenta-se numa culpa orgânica e funcional, porquanto são eles os elementos representativos das sociedades, os quais exteriorizam a vontade das mesmas nos mais diversos negócios jurídicos realizados". E também no Ofício-Circulado n.º 4.673, de Outubro de 1995 se chama a atenção para as "grandes dificuldades sentidas, pela Fazenda Pública, em demonstrar inequivocamente a gerência de facto, dos administradores e gerentes de direito das sociedades comerciais.

Mais grave do que isso, os tribunais tributários só a custo abandonam a tradição maquinal do CPCI, continuando a aplicar os mesmos argumentos a um regime legal agora diverso.

**CASO CONSTRUÇÕES S. TIAGO LOBÃO, 1996** <sup>(16)</sup>: Estavam em causa dívidas de IVA relativas a 1992 e 1993. Tinha-se provado que o oponente era gerente de direito e que o pacto social lhe atribuía funções específicas e remuneração para o efeito, mas não conseguia o oponente provar "que ele não fosse efectivamente gerente da sociedade executada originariamente". Ora, sustenta o tribunal, a lei não exige que o gerente, para ser responsável pelas dívidas da sociedade ao Estado, exerça uma administração continuada, o que exige é que ele pratique, durante o período a que as dívidas de impostos respeitam, actos vinculantes da sociedade. É gerente efectivo ou de facto o sócio da sociedade que actua no exercício das suas actividades, tomando decisões exteriorizando a vontade da sociedade perante os empregados e os clientes, fazendo uso efectivo dos poderes de administração. Acrescia que a função do oponente era remunerada e que tais remunerações "cabem aos cargos efectivamente exercidos pelos gerentes". Cumprir as obrigações fiscais, incluindo o pagamento dos impostos — aduzia o tribunal — cabe no âmbito das funções de expediente. Ora, uma vez que o gestor não havia evidenciado qualquer

---

(16) Acórdão de 13 de Março de 1996, recurso n.º 20.142.

facto revelador do não exercício da gerência de facto, deveria assim resultar responsabilizado pelas dívidas da sociedade.

Pesasse embora o peso da tradição, a facultar ainda a responsabilização por silogismo, facto é que, seguindo as pistas já lançadas à luz do Decreto-Lei n.º 68/87, os tribunais vieram a produzir decisões de interesse e precisão nesta matéria. O Caso COMEC fixa os termos da questão com a clareza necessária.

**CASO COMEC, 1993** <sup>(17)</sup>: O tribunal considerava que o gestor exercera a administração "como faria um administrador prudente e interessado, e dedicou à gestão da empresa os seus melhores esforços" tendo a ruína desta ficado a dever-se a factores externos à mesma, que nem a sua dedicação exclusiva teria podido superar, tais como "a crise do sector, a falta de mercado para os seus produtos, as restrições ao crédito, o não pagamento por falta de clientes, etc". Assim sendo, não seria por culpa do gestor que o património da sociedade se havia tornado insuficiente para a satisfação das dívidas fiscais.

Certamente que um dos deveres dos gestores, "aliás subsumido ao seu dever geral de diligência na boa administração da empresa, resultante dos arts. 64.º e 78.º do CSC, é o do atempado cumprimento das obrigações fiscais desta, entre os quais se conta indubitavelmente o do pagamento dos respectivos impostos. Só que tal não basta para afirmar a responsabilidade do gestor. "É preciso bem mais: (...) é ainda necessário que o não pagamento, derivado da insuficiência do património para a satisfação dos créditos sociais se deva à inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores". Ora era isso que tinha faltado no caso concreto — não só a ruína da empresa se devera a factores alheios à vontade do gestor como ele próprio tinha chegado a "entrar com dinheiro" para tentar salvá-la.

É evidente o contraste com a jurisprudência tradicionalmente produzida ao abrigo do Código de Processo das Contribuições e Impostos — o novo quadro legal obriga os tribunais a uma busca e discussão diferentes, *a quem quer que caiba o ónus da prova*.

## 4 — A LEI GERAL TRIBUTÁRIA

### I — Responsável, sujeito passivo, contribuinte e devedor

No Código de Processo Tributário o legislador mostrara grande hesitação ao enquadrar o responsável tributário na tipologia subjectiva da relação jurídica de imposto. O Código reconhecia ao responsável a qualidade de sujeito passivo, pare-

---

(17) Acórdão do STA de 22 de Setembro de 1993, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 376, 211.

cendo acolher a costumeira contraposição doutrinária entre sujeito passivo originário e não-originário. Mas logo se contradizia, contrapondo-o, juntamente com o substituto, ao contribuinte (art. 10.º) e tomando-o como responsável por dívida de outrem (art. 11.º) <sup>(18)</sup>.

A Lei Geral Tributária teria constituído uma boa oportunidade para se mostrarem ideias claras na matéria e ordenar com algum sentido as figuras em jogo. Em vez disso, mantiveram-se as contradições do Código — ou agravaram-se estas ainda, pois que o legislador arriscou juntar à tipologia tradicional alguma inovação própria.

Vejamos então. A definição de sujeito passivo encontramos-la no art. 18.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária. Aí, firma o legislador que sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, *seja como contribuinte directo, substituto ou responsável*. Fica-se, portanto, na convicção de que, nos termos da Lei Geral Tributária, o responsável constitui uma espécie de *contribuinte indirecto*, contrapondo-se, juntamente com o substituto, ao *contribuinte directo*, aquele que preenche a *fattispecie* da lei de imposto.

A inovação seria inócua não fora o estabelecer-se, no art. 22.º, n.º 2, que para *além dos sujeitos passivos originários*, a responsabilidade pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas. O responsável tributário que, nos termos do art. 18.º, surge como *contribuinte indirecto*, surge agora nas vestes de *sujeito passivo não-originário*, retomando a velha tipologia da nossa doutrina.

A hesitação agrava-se logo em seguida no n.º 3 do próprio art. 22.º Com efeito, lê-se aí que a responsabilidade por *dívidas de outrem* é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária. Parece, portanto, que o responsável que no art. 18.º se tomava como *contribuinte indirecto* e no art. 22.º, n.º 2, como *sujeito passivo não-originário*, não é, no art. 22.º, n.º 3, uma coisa nem outra pois que a dívida tributária é *de outrem*. E não fosse isto o bastante, logo se acrescenta no n.º 4 do art. 22.º que os responsáveis podem reclamar ou impugnar a dívida "nos mesmos termos do devedor principal".

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. Se a Lei não inovar em mais coisa alguma, nisto inova certamente.

E a este há que acrescentar outro reparo. Tendo prescindido de definir a responsabilidade tributária, o legislador não se coibiu de definir a substituição (art. 20.º). Fá-lo, contudo, de modo erróneo, fixando que a substituição se verifica quando, por imposição da lei, "a prestação for exigida a pessoa diferente do contribuinte" — definição de tal modo ampla e imprecisa que a ela se reconduziria a própria responsabi-

---

<sup>(18)</sup> Muito naturalmente, aí onde hesita o legislador, hesita também a doutrina. Vejam-se ALFREDO DE SOUSA/SILVA PAIXÃO (1994), *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, art. 10.º; e LIMA GUERREIRO/SILVÉRIO MATEUS (1991), *Código de Processo Tributário Comentado*, art. 10.º

lidade tributária. E feito isto, acrescenta ainda o legislador — erro mais grosseiro, este — que "a substituição é efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido". Quando, como é sabido, só a inversa seria verdadeira <sup>(19)</sup>.

Em última análise, dir-se-á, os equívocos conceituais e terminológicos do legislador, supri-los-á o aplicador. É assim efectivamente, tem-no sido até agora. Mas, em qualquer caso, sempre se esperaria mais de um diploma que pretende "contribuir poderosamente para uma maior segurança das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes".

## II — Tema e ónus da prova

A leitura do art. 24.º da Lei Geral Tributária deixa perceber que a inovação principal da lei no tocante à responsabilidade dos gestores está numa distribuição mais cuidada do ónus da prova. É incontestável que o que se discute na lei, tal como no Código de Processo Tributário, é uma responsabilidade *pela culpa*, aquela que exige do gestor um comportamento não só consequente mas censurável. A inovação está tão só no saber a quem cabe a respectiva demonstração.

O Código de Processo Tributário invertia por inteiro o ónus da prova contra o gestor, sendo sempre a este que cabia demonstrar o facto negativo da ausência de culpa ou da ausência de consequência do seu comportamento. A Lei Geral Tributária trata o problema com maior delicadeza, distinguindo para o efeito duas situações.

Nos termos da alínea *a*) do art. 24.º, o gestor é subsidiariamente responsável *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 que o património da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação*.

Pretendem-se assim isolar aquelas situações em que o gestor exerce as suas funções e é no decurso desse exercício que se forma o facto tributário ou se entra mesmo no prazo para o pagamento, mas *antes que se esgote o prazo para o pagamento*, o gestor cessa as suas funções. Nestes casos o ónus da prova corre por conta da Fazenda Pública — é ela quem deve demonstrar que foi por acto culposo do gestor que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida.

A solução representa um retorno ao regime do Decreto-Lei n.º 68/87 e, portanto, de reaproximação à lei comercial. Sem excepionalidade, impõe-se àquele que invoca um direito o ónus de o comprovar.

A excepionalidade do regime fica toda ela depositada na alínea *b*) do art. 24.º Dispõe-se aqui que os gestores são subsidiariamente responsáveis *pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exer-*

---

<sup>(19)</sup> Aliás, podemos mesmo dizer que com a tendência moderna para a privatização das relações tributárias, a substituição sem retenção tem vindo pouco a pouco a recuperar interesse, muito em particular no domínio para-fiscal.

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

Se, portanto, é no decurso do próprio exercício de funções que se esgota o prazo para o pagamento do imposto — e não vindo ele, naturalmente, a suceder — o ónus da prova inverte-se já contra o gestor: é ele quem tem que provar que não lhe foi imputável a falta de pagamento. Nestas circunstâncias, portanto, e só nestas, prolonga-se a solução do Código de Processo Tributário: o gestor continua obrigado a fazer prova de um facto negativo, poupando-se a Fazenda Pública a qualquer esforço probatório.

Aqui, note-se bem: o legislador impõe ao gestor o ónus de provar que "não lhe foi imputável a falta de pagamento". A expressão é ambígua e há-de ler-se com a habilidade que os valores em jogo impõem. O que ao gestor se haverá de exigir é que prove que *não foi por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para sua satisfação da dívida tributária*. Se o objecto da prova fosse diverso nas duas alíneas do n.º 1 do art. 24.º, se não houvesse entre elas absoluta simetria, todo o dispositivo falharia em coerência. A ilicitude está, numa e outra disposições, não na mera falta de pagamento, mas na violação das normas dirigidas à protecção dos credores da empresa. E, numa e outra disposições, essa violação haverá de ser culposa também. Só assim faz sentido o *conjunto* do art. 24.º

Se bem virmos, pois, todo o regime da Lei Geral Tributária gira em volta de um momento fundamental, o momento do pagamento do imposto ou, dir-se-á com propriedade, o momento em que se esgota o prazo para o pagamento do imposto. Se a gestão se interrompe antes de verificado esse momento, o ónus da prova corre por conta da Fazenda Pública, se a gestão coincide com ele, o ónus volta-se já contra o gestor.

As razões do legislador compreendem-se com facilidade e são de natureza essencialmente dissuasória: pretende-se prevenir que, chegado o momento crucial de pagar o imposto, o gestor, em dificuldades, opte por sacrificar os interesses do Estado aos interesses dos credores privados.

Não se trata de uma reedição do preconceito político que subjazia ao Código de Processo das Contribuições e Impostos. O que justifica esta solução é a constatação mais mundana de que, quando em dificuldades, as empresas preferem falhar nos pagamentos ao Estado do que falhar no pagamento aos credores privados. Por razões evidentes: à falta de pagamento aos fornecedores pode seguir-se a interrupção dos fornecimentos; à falta de pagamento aos trabalhadores pode seguir-se a greve e o protesto. Já o Estado não dispõe de nenhum meio rápido e eficaz de reagir contra o incumprimento das obrigações fiscais, porque estas são *obrigações sem contrapartida*. O Estado padece, pois, neste capítulo, de uma fragilidade estrutural que o diminui no confronto com os credores privados. É, portanto, uma debilidade especial que justifica o regime probatório especial que a Lei Geral Tributária ainda reserva ao Estado na alínea b) do art. 24.º <sup>(20)</sup>.

---

(20) Cf. SALDANHA SANCHES (1998), *Manual de Direito Fiscal*, 136.

Tomemos agora alguns casos apreciados pelos nossos tribunais à luz do Código de Processo Tributário e vejamos se a Lei Geral traz algo de novo ao seu tratamento. No Caso BARATA & LOPES, LDA é uma vez mais abordado o problema da interrupção da gestão antes do incumprimento da dívida de imposto.

**CASO BARATA & LOPES, LDA, 1997** <sup>(21)</sup>: Discutiam-se dívidas de IVA relativas a factos verificados em 1988 mas cujo prazo para liquidação se esgotara apenas em 1992. O gestor havia cessado as suas funções em 1989, sustentando por isso que não lhe podia ser imputada qualquer responsabilidade pela falta de pagamento. O tribunal de 1.<sup>a</sup> instância havia decidido que a culpa relevante seria só a culpa pelo incumprimento da prestação tributária no momento da sua liquidação e pagamento. O STA contesta, sustentando que quer o Decreto-Lei n.º 68/87, quer o CPT não aferem a culpa em função deste evento, "mas antes em função do incumprimento das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores e, ainda assim, só quando de tal incumprimento resulte que o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos". Ora, assim sendo, não teria que existir forçosamente qualquer contemporaneidade entre o momento da inobservância das disposições destinadas à protecção dos credores e o resultado que seja seu efeito, da insuficiência do património para pagamento dos créditos, à luz dos princípios da causalidade adequada.

A primeira teria de ocorrer durante o período da gerência na medida em que tem de traduzir-se, forçosamente, numa acção ou omissão referível à actividade do gerente. Já a segunda, porém, poderá bem ocorrer num momento em que o gerente já não está em exercício de funções: o nexó de causalidade adequada entre a acção ou omissão e o seu resultado admite, por definição ou natureza, que possa haver um espaço ou hiato de tempo entre ambos, um espaço de tempo de gestação do dano consequente da conduta do agente.

E exemplifica o Tribunal: bem pode acontecer que o gerente dissipe ou disponha hoje do património em favor próprio ou de certos terceiros de modo que amanhã ele seja insuficiente para o pagamento dos créditos então já existentes, e assim viole culposamente as normas legais que conferem a esse património a natureza de garantia comum ou especial dos credores, e que a obrigação, nomeadamente de imposto, apenas seja exigível ou se vença amanhã.

O gerente tanto poderá, pois, ser responsabilizado subsidiariamente pelo pagamento das dívidas emergentes de impostos cujos factos tributários ocorram durante a sua gerência e cuja cobrança voluntária ocorra num momento em que ele já não é gerente, como de impostos em que apenas a sua cobrança voluntária se verifique durante o período da gerência. Ponto necessário é que concorram, além dos demais requisitos legais que estão fora de discussão, o acabado de analisar relativo à culpa.

E essa, haver-se-á de medir pelo padrão do *bonus pater familias* — o do homem normal que o Direito visa — padrão, porém, que não é rígido, devendo ter em conta

---

(21) Acórdão de 5 de Novembro de 1997, recurso n.º 21.900.

a actividade desenvolvida segundo o sector a que respeita a relação obrigacional em causa e as circunstâncias concretas do caso (22).

A argumentação do tribunal parece-nos aqui inatacável — o afastamento do gestor no momento do pagamento não basta para excluir a sua culpa e responsabilidade (23). Se o que releva na responsabilização do gestor é a prática de um comportamento que culposamente diminui o património da empresa, a dilação no tempo é admissível, natural mesmo. E por este modo pode, com precisão e justiça, pôr-se termo ao dilema que assaltava os tribunais sempre que se tratava de aplicar o CPCI a estas situações, hesitando-se entre o inevitável da responsabilização pelo todo e o razoável da responsabilização *pro rata temporis*.

O tratamento reservado a este problema à luz do Código de Processo Tributário não se mantém inalterado à luz da Lei Geral, ainda que se mantenham os seus dados essenciais. Sabemos, simplesmente, que verificado já o afastamento do gestor no momento do pagamento voluntário, o ónus da prova corre agora por conta da Fazenda Pública. O tema da prova mantém-se, portanto, mas altera-se a distribuição do ónus.

No Caso GOMES DE ALMEIDA, vemos discutido um outro problema para o qual a doutrina tem chamado já a atenção: o saber qual a liberdade a reconhecer ao gestor na administração do imposto já liquidado aos clientes — IVA ou Imposto de Transacções — mas ainda não entregue nos cofres do Estado (24).

**CASO GOMES DE ALMEIDA, LDA, 1996** (25): Estavam em causa dívidas de Imposto de Transacções dos anos de 1981 e 1982. O gerente alegava que "na gestão corrente, não se pode separar o dinheiro destinado ao Estado do destinado aos demais credores", podendo haver necessidade de "circunstancialmente, lançar mão das quantias recebidas de clientes para pagamento de impostos, a fim de garantir a viabilidade da empresa" (26). Mais, a insuficiência do património da empresa dever-se-ia ao facto de ter sido expropriado o edifício onde esta tinha o seu estabelecimento, tendo tal facto motivado uma diminuição de vendas e perda de clientes. Lançando mão do art. 13.º do CPT, aduz o tribunal que o Imposto de Transacções, uma vez liquidado, devia ser entregue à Fazenda Pública nos três meses seguintes àquele em que as transacções se tivessem efectuado. O produtor ou o grossista seria responsável pela liquidação do imposto e posterior entrega nos cofres do Estado, "sendo entretanto como que um fiel depositário das respectivas quantias, que em nenhuma circunstância podia fazer suas".

---

(22) Cf. Acórdão do STJ de 3 de Novembro de 1992, in *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 421, 400.

(23) E, neste ponto, não conseguimos acompanhar SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA (1995), "Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes", in *Fisco*, n.º 70/71, 107.

(24) Veja-se SALDANHA SANCHES/RUI BARREIRA (1995) 98.

(25) Acórdão de 6 de Março de 1996, recurso n.º 19.657.

(26) Supomos existir aqui lapso, pretendendo dizer-se precisamente o inverso.

Ora o gerente havia, no caso concreto, determinado que quantias recebidas pela empresa como pagamento do imposto de transacções fossem utilizadas para outros fins que não aqueles para os quais foram colectadas. O comportamento em virtude do qual não foram satisfeitas ao Estado as dívidas do Imposto de Transacções entendeu-o o tribunal culposo e inadmissível, pois que "mesmo em épocas de crise e em empresas descapitalizadas, não se justifica a apropriação e uso de capitais do Estado à revelia e contra a vontade deste. O gestor em causa seria, portanto, culpado pela insuficiência patrimonial da empresa — ou ao menos não conseguira ilidir cabalmente a presunção do art. 13.º do CPT. Tanto mais que a expropriação que alegava como justificação para o incumprimento havia afinal ocorrido em momento posterior à própria execução fiscal...

Também neste caso o tribunal nos parece ter sabido dar à questão em jogo o tratamento devido. Se na gestão corrente da empresa é impraticável distinguir o produto do IVA da demais receita, certo é que, pressupondo o IVA um efectivo ingresso monetário, se intensificam os deveres de diligência em que fica constituído o gestor. A sua posição de então em diante é como que — *como que* — a de um fiel depositário.

O tratamento que o caso mereceu à luz do Código de Processo Tributário manter-se-ia intocado. Uma vez que o gerente exercia as suas funções ao momento em que se esgotou o prazo para pagamento, é contra ele que se inverte o ónus da prova.

### III — Impostos, taxas e tributos

Para além do problema do ónus da prova, a leitura do art. 24.º da Lei Geral Tributária deixa perceber uma outra inovação. Ao disciplinar a responsabilidade dos gestores pelas dívidas das empresas, é pelas "dívidas tributárias" destas que o legislador os faz responder. É quanto às dívidas tributárias, e só quanto a estas, que vale o regime especial de responsabilização que aqui se prevê. E sucede que a expressão *dívidas tributárias* ganha, no contexto da Lei, um significado muito preciso. Vejamos qual.

#### Artigo 3.º

##### *Classificação dos tributos*

1. Os tributos podem ser:

- a) Fiscais e parafiscais;
- b) Estaduais, regionais e locais.

2. Os tributos compreendem 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 públicas.

3. O regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no número anterior consta de lei especial.

O legislador, fazendo uso de técnica invulgar, começa por classificar o que não definiu ainda, distinguindo entre tributos fiscais e parafiscais; estaduais, regionais e locais. Quanto ao n.º 1 deste art. 3.º, pode dizer-se que qualquer outra classificação teria servido o propósito vazio que a disposição parece ter: tributos directos e indirectos, pessoais e reais, periódicos e de prestação única — muito se encontra nos manuais da especialidade que aqui pudesse figurar sem diferença.

Já o n.º 2 do art. 3.º parece menos inconsequente, pois que ao delimitar-se o conceito de tributo se delimita o campo de aplicação da própria Lei Geral. Fixa-se aqui que os tributos *compreendem* 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 públicas.

Vê-se que o legislador não define agora os tributos que primeiro quis classificar — os tributos, enfim, que constituem a razão de ser e objecto de aplicação da Lei Geral. Limita-se, em vez disso, a enunciar — e a título exemplificativo apenas, pois que usa advérbio de modo — algumas das espécies que concretizam o conceito, algumas das figuras que nele se "compreendem". E fá-lo de forma verdadeiramente insólita.

Antes do mais, a prevenção relativa aos "impostos aduaneiros e especiais". Em momento algum se contestou entre a doutrina e jurisprudência portuguesas que os impostos aduaneiros fossem genuínos impostos, em momento algum se sugeriu que merecessem tratamento dogmático autónomo. E bem, pois não se entrevêem facilmente razões para tal. Mas logo havia o legislador que introduzir a dúvida aí onde reinava a tranquilidade acertada. Nos tempos da *Schutz Zollpolitik* de Bismark a doutrina alemã discutia se, atenta a finalidade proteccionista dos direitos alfandegários, estes se poderiam dizer verdadeiros impostos. E por entre grande controvérsia, a *Reichsabgabenordnung*, primeiro, a *Abgabenordnung*, depois, viriam a conter disposições certificando que os direitos alfandegários constituem impostos para efeitos da sua própria aplicação (27). São essas disposições que a Lei Geral Tributária reproduz, de modo inteiramente acrítico, replicando uma polémica não apenas alheia, mas velha de cem anos.

O mesmo sucede com a referência aos "impostos especiais" e às "demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas" (28). Não basta já dividir o uni-

---

(27) Com alguma inutilidade, como é sabido, pois que largo sector da doutrina sempre exigiria, para tal qualificação, o fim principal ou acessório da angariação de receita. Cf. H.-W. KRUSE (1991), *Steuerrecht*, vol. I, 33-38; DIETER BIRK (1994), *Steuerrecht*, I, 29-37. No caso BEIRA-FRIO (Acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância de 19 de Outubro de 1993, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 377) o tribunal veio a entender que os direitos niveladores, correspondendo a um tributo extra-fiscal, não se enquadram no conceito jurídico-constitucional de imposto do art. 106.º, n.º 2, da Constituição de 1976. A tese parece-nos infundada, mas tem o mérito atacar frontalmente o problema. É evidente que uma disposição semelhante à da Lei Geral ou da *Abgabenordnung* não tem a capacidade de resolver, pela força da lei, uma questão que só pela doutrina se pode decidir.

(28) No que toca às contribuições especiais, a referência fundamental é o trabalho de PAUL HENSELER (1984), *Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben*. muito em especial, 27-87.

verso dos tributos entre os impostos e as taxas, como tem feito com segurança a doutrina portuguesa. O legislador vai mais longe e acolhe sem qualquer juízo crítico as figuras comuns da tipologia germânica — *Steuern, Gebühren, Beiträge, Sonderabgaben*. Todas elas se fazem compreender no conceito de tributo que fica por definir, todas elas e outras "espécies tributárias" ainda que sejam "criadas por lei" (29).

Uma vez mais caberá ao aplicador o ónus de abrogar o irrazoável que se legisla. E feito isso ficar-se-á, no pouco que aqui nos importa considerar, com uma ideia-chave: para efeitos da Lei Geral Tributária, o conceito de tributo compreende *os impostos*, por um lado, e *as taxas*, por outro — tudo o mais se lhes reconduz.

Ora, assim sendo, a Lei Geral Tributária traz consigo um alargamento importante da responsabilidade dos gestores. É que o regime excepcional de responsabilização dos gestores previsto pelo Código de Processo Tributário valia apenas para as "dívidas de contribuições e impostos". Era na reversão das dívidas de contribuições e impostos que se admitia a solução, excepcionalmente violenta, da inversão do ónus da prova contra o gestor.

Nos termos da Lei Geral Tributária, contudo, o regime excepcional de responsabilização dos gestores e a inversão do ónus da prova contra os mesmos, admite-se não só para as dívidas de contribuições e impostos, como também para as *dívidas de taxas*. E não julgamos que reste, no contexto dos arts. 3.º e 24.º da Lei, qualquer margem para expedientes de interpretação como os que marcavam o Código de Processo das Contribuições e Impostos ou mesmo o Código de Processo Tributário.

É certo que, logo no art. 3.º, o legislador aduz que o regime geral das taxas consta de lei especial. Mas na falta deste regime, ou na insuficiência das suas disposições, é a Lei Geral Tributária que se lhes aplica, pois que a relação entre um e outro textos é de especialidade (30).

Compreende-se facilmente como se veio a produzir este alargamento na responsabilidade dos gestores. Quis-se construir a Lei com base no conceito compreensivo de *tributo* e depois faltou o cuidado necessário no seu manuseamento, criando-se soluções comuns para impostos e taxas, *aí onde se deveria distinguir*.

E no que toca à responsabilidade dos gestores, dever-se-ia distinguir por uma razão evidente: porque o que justifica o regime gravoso da alínea *b*) do art. 24.º, o que justifica a inversão do ónus da prova, é a impossibilidade de o Estado reagir eficaz e atempadamente contra o incumprimento das dívidas fiscais.

Mas isto que vale para as dívidas fiscais — para as dívidas de imposto — não

---

(29) Podemos, de resto, dizer que se alguma hesitação se sente na matéria ela se deve à jurisprudência frágil do Tribunal Constitucional. Alguma ilustração desta jurisprudência pode ser encontrada em Cardoso da Costa "O Enquadramento constitucional do Direito dos Impostos em Portugal: a Jurisprudência do Tribunal Constitucional", in JORGE MIRANDA (org.), *Perspectivas Constitucionais: Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, II, 397-428.

(30) O legislador admite a criação, a par da Lei Geral Tributária, de "leis gerais" para as taxas e para os tributos para fiscais. Com isto, a Lei que ora se aprova não será nem geral nem tributária — aplicar-se-á simplesmente aos impostos. Uma ideia acertada, posto que nela se tivesse acertado de início.

vale para as dívidas de taxas. É que se o pagamento de imposto constitui uma obrigação unilateral, sem contrapartida que o Estado possa suspender, o mesmo não se pode dizer do pagamento das taxas. Ao pagamento da taxa corresponde sempre uma contrapartida, consistente na prestação de um serviço ou na utilização de um bem do domínio público — serviço ou bem que o Estado pode, querendo, passar a recusar à empresa verificada a falta de pagamento. *Como qualquer credor privado.*

A solução da Lei Geral Tributária, ao fazer compreender as taxas no âmbito objectivo do art. 24.º afigura-se, por isso, uma solução inteiramente carente de justificação. E o que de mais grave há nisto é que tudo indica que este alargamento da responsabilidade dos gestores constitui mero descuido técnico.

De facto, se no art. 24.º o legislador se serve da expressão "dívidas tributárias", logo em seguida, ao disciplinar, no art. 25.º, a responsabilidade do titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada — note-se o paralelismo da situação — a Lei admite a reversão contra o mesmo das *dívidas fiscais* que impendam sobre o estabelecimento. De *dívidas fiscais* apenas, isto é, de dívidas de imposto.

O mesmo sucede quanto aos liquidatários de sociedades a que se reporta o art. 26.º — é pelas *dívidas fiscais* que estes ficam pessoal e solidariamente responsáveis. E a confirmar que se trata de uma invasão involuntária, acrescenta o legislador, no art. 27.º, n.º 1, que os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação a estes e entre si por todas as *contribuições e impostos* do não residente relativos ao exercício do seu cargo.

O legislador dispõe, pois, da terminologia com inteira liberdade, sem lhe ponderar de todo as consequências.

#### IV — O complemento à lei

Vemos que a mensagem que a Lei Geral Tributária transmite aos gestores de empresas é a de que não apenas devem cuidar dos seus negócios com diligência mas, chegados momentos de dificuldade, não devem servir-se do incumprimento das obrigações tributárias como meio preferencial de financiamento.

Dito isto, é certo que o regime assim justificado não deixa de constituir uma violência para os gestores de empresas que, incapazes de elidir a diabólica presunção, arriscam ainda decisões profundamente injustas como aquelas a que o Código de Processo Tributário por vezes dá origem. E por isso mesmo se revelam de interesse as propostas recentemente formuladas no relatório final da *Comissão de Estudo e Análise da Regulamentação do Processo Fiscal*, propostas que poderiam, se concretizadas, constituir complemento útil ao que agora se dispõe na Lei Geral Tributária (31).

Assim, a Comissão propõe que, à semelhança do profissional livre e do comerciante em nome individual, recaia sobre o gerente ou administrador de uma sociedade

---

(31) Relatório de 24 de Novembro de 1997, ainda não publicado.

comercial a obrigação de apresentar, junto da Repartição de Finanças competente, uma *declaração de início e uma declaração de cessação de actividade do cargo de gerente ou administrador*. Assim se permitiria à Administração Fiscal dispor de um ficheiro actualizado dos gerentes e administradores das sociedades executadas, evitando-se que sejam instauradas execuções contra pessoas que não têm qualquer responsabilidade.

Para além disto a Comissão propõe a *instituição de uma espécie de "carta de gerência"*. O mesmo é dizer, no acto de inscrição e de declaração de início de funções o gerente declararia, junto da Repartição de Finanças, tomar conhecimento que, de acordo com a lei tributária, poderá ser responsabilizado, na qualidade de gerente da empresa, pela não entrega dos impostos nos cofres do Estado, assinando um documento do qual constaria o quadro legal de responsabilidade dos gestores por dívidas tributárias.

Complementada com estas medidas, acredita-se que a Lei Geral Tributária seja capaz de cumprir as suas funções com maior justiça e precisão que o Código de Processo Tributário o tem feito, prevenindo execuções difíceis ou dirigidas contra gestores que só então se apercebem das obrigações associadas ao seu cargo.

A par deste, a Lei Geral Tributária e as medidas propostas pela Comissão de Estudo do Processo Fiscal poderão trazer consigo um outro efeito útil: o de fazer repensar as demais situações de responsabilidade que encontramos na lei portuguesa. É que, se parece um dado adquirido que a responsabilidade dos gestores de empresas é uma responsabilidade *pela culpa*, exigindo a demonstração de um comportamento censurável, o mesmo não é certo quanto a outras situações de responsabilidade tributária. E a insistência da Lei no tema da culpa, a compressão ao indispensável da inversão do ónus probatório, as medidas complementares propostas pela Comissão — tudo isso poderá levar a um estudo e discussão mais aprofundado dessas situações de responsabilidade, a uma interpretação e aplicação da lei que vedem, também nesses casos, uma responsabilização puramente objectiva.

Em suma: o que a Lei Geral Tributária traz de novo à responsabilidade dos gestores talvez tenha sobretudo importância pelo que não lhes diz respeito.

CÓDIGO  
DE PROCESSO  
DAS  
CONTRIBUIÇÕES  
E IMPOSTOS  
1963

ARTIGO 16.º

Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, 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 sancionou o acto de que deriva a responsabilidade.

CÓDIGO DAS  
SOCIEDADES  
COMERCIAIS  
(DL 68/87)

ARTIGO 78.º

**Responsabilidade para com os credores sociais**

1. Os gerentes, administradores ou directores 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.

CÓDIGO  
DE PROCESSO  
TRIBUTÁRIO

ARTIGO 13.º

**Responsabilidade dos administradores das empresas  
ou gerentes das empresas  
e sociedades de responsabilidade limitada**

1991

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

1996

1. Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, *ainda que somente de facto*, funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada...

LEI GERAL  
TRIBUTÁRIA  
1999

ARTIGO 24.º

**Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos**

1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, 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 sociedade 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.