

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
DOS ADMINISTRADORES E GERENTES
NA LEI GERAL TRIBUTÁRIA E NO NOVO CPPT (*)

Pelo Dr. Pedro Sousa e Silva

A — INTRODUÇÃO

1. A nossa lei fiscal prevê que, em certas situações, sejam responsabilizadas pela dívida de imposto outras pessoas, *para além* do sujeito passivo originário. Nesses casos, paralelamente ao sujeito passivo principal (o devedor de imposto), existem outros sujeitos passivos (os responsáveis) que podem vir a responder em seu lugar, no caso de não ser paga a dívida de imposto.

Este mecanismo legal tem por objectivo reforçar a garantia do cumprimento da obrigação fiscal, assumindo os responsáveis uma posição semelhante à dos fiadores das dívidas de terceiros (respondendo pessoalmente com o seu património, pelo incumprimento do devedor originário).

2. O regime geral da responsabilidade tributária vem descrito nos artigos 22.º e 23.º da LGT, que consagram como regra a

(*) Texto da lição proferida em 8.07.99, no âmbito do concurso de provas públicas para professor-coordenador do ISCA da Universidade de Aveiro, actualizado por força da publicação posterior do Dec.-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o Código de Procedimento e Processo Tributário (adiante, abreviadamente, "CPPT").

responsabilidade *subsidiária* (e não a *solidária*, que só vigorará quando a lei expressamente a estabeleça) ⁽¹⁾.

Quando a responsabilidade fiscal é *subsidiária*, o credor está obrigado por lei a utilizar todos os meios legais ao seu dispor (nomeadamente a execução fiscal) para se fazer pagar à custa do devedor originário. Só quando esses meios estejam esgotados (provando-se a inexistência ou insuficiência de meios ou bens na posse daquele) é que pode exigir-se do responsável subsidiário o pagamento da dívida ⁽²⁾. Isto significa que a responsabilidade só se torna efectiva na falta ou insuficiência fundada de património bastante, do devedor originário, para o pagamento das dívidas fiscais.

Por essa razão, os responsáveis *potenciais* só serão *efectivamente* responsabilizados se e quando, já no decurso de uma execução contra o devedor originário, se constatar essa falta ou insuficiência, caso em que será ordenada a *reversão* da execução contra aqueles.

A LGT veio determinar, no seu art. 23.º/4, que a reversão contra os responsáveis seja precedida da respectiva *audição*, dando-lhes a possibilidade de se defenderem antes da instauração da execução contra si, o que permitirá seguramente evitar a instauração

(1) No texto, referimo-nos à responsabilidade *face ao devedor principal*. Questão diversa é a de saber qual o regime da responsabilidade entre os *vários* responsáveis, quando existam dois ou mais relativamente à mesma dívida. Nesta última perspectiva, a lei distingue dois tipos de responsabilidade a cargo dos vários responsáveis: Assim, em certos casos especialmente identificados pelo legislador, a responsabilidade é *solidária* (caso em que o credor pode exigir a *qualquer um* dos responsáveis o pagamento integral da dívida em causa, e cabendo depois ao devedor solidário que tenha efectuado o pagamento integral da dívida, exercer o direito de regresso face aos outros co-responsáveis, exigindo-lhes a quota-parte da dívida da sua responsabilidade). Noutras situações, porém, não há solidariedade entre os vários responsáveis, que são *conjuntamente* responsáveis entre si; o que significa que cada responsável responde única e exclusivamente pela *sua quota parte* na dívida global (donde resulta que o credor apenas pode exigir a cada um a sua parcela no montante global da dívida).

(2) A isto se chama o *benefício da excussão* (reconhecido no art. 23.º/2 da LGT). Ou seja, os responsáveis têm o direito de só verem os seus bens penhorados depois de estarem executados ("excutados") todos os bens do devedor principal (cfr. art. 828.º do Código de Processo Civil). Em anotação ao citado art. 23.º, LEITE DE CAMPOS, B. RODRIGUES e J. SOUSA afirmam mesmo que a reversão só pode ocorrer depois de penhorados e *vendidos* os bens do devedor principal (*Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 1999, p. 106; itálico acrescentado).

de muitos procedimentos inúteis. Ordenada que seja a reversão (mediante *declaração fundamentada*, indicando os pressupostos e extensão da responsabilidade), os responsáveis fiscais poderão, nessa altura, deduzir reclamação ou impugnação judicial, para discutir a dívida que foi liquidada ao devedor originário e que lhes está a ser exigida (art. 22.º/4). Em sua defesa, podem ainda os responsáveis deduzir uma *oposição à execução*, com o objectivo de demonstrar que não se verificam os pressupostos de que depende a sua responsabilidade ⁽³⁾.

Se o responsável fiscal proceder ao pagamento da dívida durante o prazo da oposição (30 dias a contar da citação — art. 203.º do CPPT), fica isento de juros de mora e de custas, extinguindo-se a sua responsabilidade com o pagamento em singelo (art. 23.º/5 da LGT).

3. Importa destacar a relevante inovação introduzida pelo art. 48.º/3 da LGT em matéria de prescrição, quando estabelece que a *interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação*.

Esta norma veio finalmente dar cobertura a uma tese ⁽⁴⁾ que vinha sendo injustamente rejeitada pelos tribunais tributários, e que defendia a *contagem autónoma* dos prazos de prescrição quanto aos responsáveis subsidiários, para que estes não ficassem eternamente sob a "espada de Damôcles" de uma eventual reversão de execução, resultante das demoras do Fisco na cobrança coerciva das dívidas quanto aos devedores originários. O entendimento predominante, de que a interrupção da prescrição quanto ao

(3) No prazo e com os fundamentos previstos, respectivamente, nos arts. 203.º e 204.º do CPPT.

(4) Sustentada, nomeadamente, por RUY DE ALBUQUERQUE E MENESES CORDEIRO, *Da responsabilidade fiscal subsidiária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à previdência e o artigo 16.º do C.P.C.L* (in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 334-336, p. 184 e segs.), que entendiam que, tendo a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes natureza extracontratual, e sendo a lei omissa a respeito do prazo de prescrição aplicável a esta responsabilidade, necessário se tomava determinar esse prazo que, por aplicação subsidiária do disposto no art. 498.º do C. Civil, só poderia ser de três anos.

devedor principal produzia efeitos quanto ao devedor/responsável subsidiário, era profundamente injusta, levando a que viessem frequentemente a ser responsabilizadas pessoas que, há mais de dez anos, estavam desligadas dos executados originários.

Esta nova regra prevê, assim, a prescrição da dívida tributária relativamente aos responsáveis subsidiários quando estes não sejam citados para a execução fiscal até final do 5.º ano posterior ao da *liquidação* da dívida. Ou seja, uma vez feita a liquidação, a Administração Fiscal tem 5 anos para tentar cobrar a dívida em execução instaurada contra o executado originário, para verificar a falta ou insuficiência dos bens deste e para, dentro do mesmo prazo, promover a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários e a sua *citação*. Se esta ocorrer em momento posterior, a dívida deverá considerar-se prescrita, já que a interrupção da execução decorrente da citação do devedor originário será nesse caso inoponível ao devedor subsidiário. O que é de aplaudir.

4. No Direito português encontramos vários exemplos de responsabilidade tributária: O caso da substituição tributária (art. 28.º da LGT), em que o substituído é responsabilizado pelas importâncias que indevidamente deixem de ser retidas pela entidade obrigada à retenção (que será a responsável originária ou subsidiária, consoante os casos, previstos nos números 2 e 3 daquela disposição). O das sociedades pertencentes a um grupo sujeito ao regime de tributação pelo lucro consolidado, ao abrigo do disposto no art. 59.º do CIRC, conforme se dispõe no art. 92.º do mesmo código, que prevê um regime de solidariedade entre as várias responsáveis, sem prejuízo do direito de regresso pela parte do imposto que a cada uma delas efectivamente respeite; neste caso, a responsabilidade originária pelo pagamento do imposto cabe à sociedade dominante e a responsabilidade subsidiária às sociedades dominadas. Ou o caso do testamenteiro e do cabeça-de-casal, que são responsabilizados em caso de não pagamento das dívidas da herança por partilhar, conforme disposto no art. 147.º do CMSISD.

Outros casos, previstos na LGT, são o do titular do E.I.R.L., no caso de falência do seu estabelecimento (nos termos do art. 25.º), o dos liquidatários das sociedades, que deixem de satisfazer as dívidas fiscais da sociedade em liquidação, pagando em

seu lugar outras dívidas não preferenciais (art. 26.º), ou os gestores de bens ou direitos de não-residentes (nas condições previstas no art. 27.º).

5. Pela sua importância prática e pela frequência com que é aplicado, importará desenvolver especialmente o regime, previsto no art. 24.º da LGT⁽⁵⁾, da responsabilidade fiscal dos corpos sociais e responsáveis técnicos das sociedades, cooperativas e empresas públicas, pelas dívidas tributárias destas entidades. Esse regime tem, aliás, um importante paralelo na disciplina fixada no art. 112.º da LGT, que estabelece a responsabilidade dos titulares de órgãos de pessoas colectivas por *multas e coimas* por infracções fiscais imputáveis a estas, em termos muito semelhantes aos daquele artigo 24.º.

Como é sabido, os credores por dívidas de empresas e sociedades de responsabilidade limitada só podem fazer-se cobrar, em princípio, à custa do património social. É a regra da limitação da responsabilidade, que consta, v.g., dos arts. 197.º/3 e 271.º do CSC. Esta regra tem excepções, podendo acontecer que outras pessoas, para além da sociedade, venham a responder com o seu património por dívidas da pessoa colectiva a que estão ligados, como sócios ou como gerentes.

Uma dessas excepções vem prevista no art. 78.º do CSC, que responsabiliza os *gerentes, administradores ou directores* de sociedades comerciais quando, devido à *inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção* dos credos-

(5) Antes da entrada em vigor da LGT (em 1.01.99), esta matéria vinha regulada no art. 13.º do CPT (norma revogada pelo decreto que aprovou a LGT) e, antes de 1991, no art. 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (complementado pelo art. 78.º do CSC, após a publicação do Dec.-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro). A questão da aplicação no tempo do regime inovador do art. 24.º da LGT deverá resolver-se por simples aplicação da regra do n.º 1 do art. 12.º do Código Civil, abrangendo unicamente as dívidas vencidas posteriormente a 1 de Janeiro de 1999, ou seja, cujo não pagamento ocorra em momento posterior a esta data. Isto porque o pressuposto da responsabilidade é a *falta de pagamento*, pelo que o novo regime só deverá aplicar-se a factos (ou omissões, como o não pagamento) ocorridos após a sua entrada em vigor. Acresce que o art. 24.º da LGT não parece constituir lei interpretativa da norma do art. 13.º do CPT (do qual diverge claramente), não tendo por isso aplicação a regra do art. 13.º do Código Civil.

res sociais, *o património se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos*. Trata-se de um mecanismo — que já foi designado como *desconsideração da personalidade colectiva* ⁽⁶⁾ — destinado a reforçar a garantia do cumprimento de certas obrigações e que tem por objectivo incentivar os decisores financeiros a cumprir determinadas obrigações das sociedades, sob pena de responderem pessoalmente pelo seu incumprimento.

Outra excepção àquela regra está prevista, justamente, para as dívidas tributárias (fiscais e parafiscais), que beneficiam desta garantia especial, de natureza pessoal. Os responsáveis fiscais são, portanto, como que *fiadores* do devedor de imposto, do sujeito passivo originário. Em caso de não pagamento da dívida fiscal, por parte do sujeito passivo, os responsáveis respondem a título pessoal, com todo o seu património, como se tivessem *afiançado* aquela dívida.

B — O REGIME PREVISTO NO ART. 24.º DA LGT

1. Este regime abrange três categorias de pessoas, cuja responsabilidade é aferida de modo diferente:

- a) Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, *ainda que somente de facto*, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas (nas condições adiante referidas);
- b) Os membros dos órgãos de fiscalização e 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* ⁽⁷⁾;

⁽⁶⁾ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1998, p. 136 e ss.

⁽⁷⁾ Pela forma como se encontra redigida, esta norma mostra-se praticamente impossível de aplicar. Isto porque a responsabilização dos fiscais e revisores fica dependente da prova, a cargo da Fazenda Pública, de que: (1) houve uma *violação* dos deveres tributários das sociedades; (2) houve um *incumprimento* das suas funções de fiscalização; e (3) aquela violação *resultou* deste incumprimento. Ora, como é sabido, normalmente os principais responsáveis pelo incumprimento dos deveres das sociedades são os seus admi-

- c) Os técnicos oficiais de contas, em caso de *violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos*.

Estes responsáveis respondem *subsidiariamente*, em relação às empresas ou sociedades em que exerceram funções, e *solidariamente* entre si, conforme prescreve a parte final do n.º 1 do citado art. 24.º.

Passemos agora a analisar, especificamente, o regime aplicável ao primeiro grupo de responsáveis ⁽⁸⁾ (sendo certo que esta disciplina se mostra também aplicável, salvo quanto aos pressupostos e ónus da prova, aos dois outros grupos).

Os **sujeitos** desta responsabilidade são, pois, não só aqueles que hajam sido *formalmente* designados administradores, gerentes ou directores (em assembleia geral, ou por decisão unânime dos sócios consignada em escritura notarial), mas também aqueles que exerçam *de facto* funções de administração, sem terem para tal sido nomeados ⁽⁹⁾.

nistradores ou gerentes, e não os membros dos órgãos de fiscalização, a quem não cabe a iniciativa de apresentar declarações de impostos ou efectuar o respectivo pagamento. Por isso, mesmo nos casos mais graves de violação dos deveres dos fiscais, estes nunca serão os responsáveis directos pelo incumprimento (mas quando muito cúmplices, coniventes com os verdadeiros autores do acto ilícito que dá origem à responsabilidade). Considerando a responsabilidade prevista para estes casos de natureza *claramente excepcional*, cfr. SALDANHA SANCHES, ob. cit. p. 136, nota 185.

⁽⁸⁾ Sobre esta matéria, e embora à luz das disposições anteriores, cfr. com muito interesse DIOGO LEITE DE CAMPOS, *A responsabilidade subsidiária, em direito tributário, dos gerentes e administradores das sociedades*, in Revista da Ordem dos Advogados, Agosto de 1996, Vol. II, p. 447 e ss., SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA, *Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes*, Rev. Fisco, n.º 70/71, p. 104 e ss., SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 1993, p. 251 e ss., e A. J. SOUSA e J. S. PAIXÃO, *Código de Processo Tributário - Comentado e Anotado*, 1996, anotação ao art. 13.º. Já no âmbito da lei actual, cfr. CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, 2000, p. 227 e ss., LEITE DE CAMPOS, e. a. *Lei Geral Tributária comentada*, cit., p. 110 e ss.

⁽⁹⁾ Esta inovação da nossa lei tributária, que ainda não teve oportunidade de ser explicitada pela jurisprudência (pois foi introduzida no art. 13.º do CPT apenas com a Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro), suscita inúmeras dúvidas, até mesmo do ponto de vista

Em contrapartida — e conforme salientam A. J. SOUSA e J. S. PAIXÃO ⁽¹⁰⁾ — ao referir expressamente que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes se reporta «ao período de exercício do seu cargo», este normativo tornou claro o entendimento sufragado pela doutrina e jurisprudência de que «só quem exerce efectivamente as funções em nome e por conta de uma sociedade, e no exclusivo interesse desta, pode ser tido como gerente». Ou seja, as pessoas que tenham sido formalmente designadas administradores ou gerentes, mas que, durante o período a que respeita o imposto, não tenham exercido real e efectivamente essas funções (praticando não só actos de representação externa da sociedade, perante clientes e fornecedores, mas também de direcção da actividade, dando ordens aos funcionários), serão exoneradas dessa responsabilidade, desde que o consigam provar. É a conhecida jurisprudência de que não basta a denominada gerência de direito, mas é necessária também a gerência de facto, para originar a responsabilidade pelas dívidas fiscais das empresas.

2. Essa responsabilidade tem por **objecto** as dívidas tributárias das referidas entidades. Quer as dívidas nascidas durante o período de exercício do cargo, quer as que nesse lapso de tempo

constitucional (já que parece colidir com o princípio da Segurança Jurídica), na medida em que introduz um factor de incerteza inaceitável nas relações entre o Fisco e os contribuintes, pois é praticamente impossível delimitar com segurança o universo daqueles que exercem funções de administração quando não haja um acto formal de designação. Por isso, e ressaltando os casos de titulares das denominadas *procurações da gerência*, com poderes suficientemente amplos para praticar os actos normais de direcção da actividade e de representação externa das sociedades (que terão sido os especialmente visados por esta alteração do texto legal), torna-se impraticável prever qual o âmbito de aplicação deste novo conceito, que tanto poderá abranger um director-geral, como um chefe de secção de uma empresa, já que, a diferentes níveis de responsabilidade, são inúmeras as pessoas que, dentro de uma empresa de razoável dimensão, têm funções de administração, i.e., de gestão. Mas, no rigor dos princípios, só deverá considerar-se que alguém exerce funções de administrador ou gerente quando desempenhe, cumulativamente, atribuições de gestão e de representação externa da empresa — já que é essa dupla competência que caracteriza o cargo em questão. Na falta de qualquer um destes poderes, não parece que possa falar-se no exercício “de facto” de funções de administração.

⁽¹⁰⁾ CPT comentado e anotado cit., anotação ao art. 13.º.

deveriam ter sido pagas ⁽¹¹⁾. De referir que, além das dívidas fiscais *stricto sensu*, também as contribuições para a Segurança Social beneficiam desta garantia.

No entanto, as dívidas à Segurança Social estão sujeitas a uma disciplina específica, estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, que continua a vigorar.

Isto porque, neste domínio, a responsabilidade dos administradores e gerentes resulta do disposto no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio (diploma que também se mantém em vigor). Ora o artigo único do dito Dec.-Lei 68/87 aplica-se a dois regimes distintos: ao do revogado art. 16.º do CPCI (para a responsabilidade por contribuições e impostos) e ao citado artigo 13.º do Dec.-Lei 103/80 (para a responsabilidade por dívidas à Segurança Social). Acontece que este Dec.-Lei 68/87 nunca foi revogado. Revogado foi apenas o art. 16.º do CPCI, o que motivou que o diploma de 1987 deixasse de se aplicar à responsabilidade por dívidas de impostos. Mas, pelo contrário, o artigo 13.º do Dec.-Lei 103/80 nunca deixou de vigorar, pela que o artigo único do

⁽¹¹⁾ O art. 24.º da LGT veio pôr fim à discutida questão de saber se a responsabilidade deveria abranger o período em que a dívida nasceu ou aquele em que a dívida deveria ter sido paga, abrangendo potencialmente ambos os períodos, mas estabelecendo regimes diferenciados para as dívidas respeitantes a cada um deles, como se refere no texto. No domínio da lei anterior, havia autores que sustentavam a este propósito teses diametralmente opostas, tendo o Supremo Tribunal Administrativo perfilhado o entendimento de que eram responsáveis não apenas os gerentes ou administradores em funções ao tempo do nascimento da dívida, como também aqueles que estiveram em funções ao tempo em que a dívida deveria ser paga (Neste sentido, Ac. STA de 29.01.91, in *Acórdãos Doutrinários*, p. 1323). Esta posição suscitava as maiores reservas: quem não está em funções ao tempo do pagamento, não tendo já a possibilidade efectiva de o realizar, dificilmente poderá ser tido como responsável pela sua não realização. Mesmo assim, essa injustiça era atenuada pela aplicação do denominado *princípio da culpa*, contido na parte final do n.º 1 do art. 13.º do CPT, já que o gerente que tenha cessado funções antes do período de pagamento do imposto poderá facilmente demonstrar que não foi por culpa sua que a dívida deixou de ser paga, especialmente se, aquando da sua saída, a situação financeira da empresa era suficiente para fazer face às dívidas fiscais. Criticando esta orientação da jurisprudência, e defendendo justamente que a norma *tem que ter como destinatários os gerentes em exercício no momento em que deve ser feito o pagamento*, SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA, *Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes*, cit., p. 104. Trata-se porém de uma discussão ultrapassada, salvo para os casos em que ainda se mostre aplicável o regime do art. 13.º do CPT, agora revogado pela LGT.

DL 68/87 continua a ter aplicação, no que respeita à responsabilidade por *dívidas à Segurança Social*.

Sendo assim, não impende sobre os administradores ou gerentes qualquer ónus de provar a sua ausência de culpa pela insatisfação dos créditos da Segurança Social — sendo antes o sujeito activo quem tem o ónus dessa prova. Por outras palavras, quando estejam em causa dívidas à Segurança Social, o regime do artigo 24.º da LGT terá de ser conjugado com o disposto no artigo 78.º do CSC, cabendo sempre ao sujeito activo — como *condição prévia* da aplicação daquele regime — fazer a alegação e prova de que a insuficiência patrimonial resultou da *inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores sociais*.

3. Os **pressupostos** e o **regime** da responsabilidade variam, de acordo com o actual texto da lei, consoante se trate de dívidas *vencidas* no período do exercício do cargo, ou de dívidas *vencidas* fora dele (anterior ou posteriormente). Assim:

- Pelas dívidas tributárias *cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo*, os administradores ou gerentes respondem *quando não provem que lhes não foi imputável a falta de pagamento* (art. 24.º/1/b);
- 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*, os administradores ou gerentes só respondem quando se demonstre que foi *por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação* (art. 24.º/1/a).

Isto significa que, relativamente às dívidas *vencidas* no período de exercício do cargo, existe uma presunção de culpa funcional dos administradores e gerentes: uma vez verificada a *falta de pagamento* daquelas dívidas, recai sobre eles o ónus da prova da ausência de *culpa* pela falta de pagamento. Já quanto às dívidas *vencidas* anterior ou posteriormente àquele período, tal presunção não existe: o Fisco tem assim o ónus de provar que foi *por culpa*

dos administradores e gerentes que se gerou a *insuficiência do património* da sociedade para o pagamento das dívidas tributárias ⁽¹²⁾ ⁽¹³⁾.

4. Quando a administração fiscal venha a responsabilizar um administrador ou gerente nos termos do n.º 1 do art. 24.º da LGT — seja ao abrigo da presunção de culpa prevista na alínea *b)*, seja propondo-se fazer a prova da culpa exigida pela alínea *a)* — o visado poderá tentar elidir a sua responsabilidade, em processo judicial de *oposição à execução*, a instaurar no prazo de 30 dias a contar da respectiva citação (art. 203.º do CPPT). Para tal, terá que alegar e provar que (consoante os casos) apesar de ter sido nomeado para a gerência ou administração nunca exerceu de facto essas funções, ou que não lhe é imputável a falta de pagamento das dívidas vencidas quando estava em funções, ou então que não foi por culpa sua que o património se tornou insuficiente para satisfazer os créditos fiscais (nomeadamente demonstrando que existiram razões insuperáveis para a derrocada da empresa, ou que não ocorreu qualquer alienação de património durante o período da sua gerência, ou ainda evidenciando os esforços realizados para fazer face às dificuldades).

Acrescente-se ainda que, face ao regime da *solidariedade* que vigora entre os vários responsáveis pela mesma dívida, esta poderá ser exigida indiferentemente a qualquer um de entre eles, cabendo

⁽¹²⁾ Referindo explicitamente esta repartição do ónus da prova (de forma aliás bem mais clara que o citado art. 24.º/1), cfr. o art. 2.º/15/c) da lei de autorização legislativa para aprovação da LGT (Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto).

⁽¹³⁾ A este respeito, e comentando o regime do art. 13.º do CPT, RUI BARREIRA afirmava que o *pressuposto da responsabilidade é a diminuição das garantias patrimoniais de cobrança e não necessariamente o não pagamento da dívida*, acrescentando que *gestores responsáveis são aqueles que, por acção ou omissão, originaram a diminuição da garantia patrimonial* (in Revista “Fisco”, n.º 16, p. 3 e ss.). Nesta linha, LIMA GUERREIRO e DIAS MATEUS consideravam necessário, para responsabilizar os gerentes ou administradores, determinar que, quando do incumprimento da obrigação, *o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada era suficiente*, e que deixou de o ser por acção ou omissão culposa daqueles (in *CPT Comentado*, 1991, p. 41). Em sentido coincidente, o Ac. do STA de 12-11-97, Rec. n.º 21 469, considera que a culpa relevante é apenas a que se refere à insuficiência do património e não a que respeita ao incumprimento da obrigação de pagamento do imposto.

àquele que pagar um valor superior ao que lhe competiria, direito de regresso sobre os demais co-responsáveis (arts. 24.º/1 da LGT e 524.º do Código Civil).

C — CONCLUSÃO

Como se vê, este regime reveste uma severidade considerável, tornando muito arriscado exercer cargos de administração em empresas em situação difícil, ou com menor solidez financeira. É que, por mais cuidadosa e diligente que seja a gestão, em caso de incumprimento de obrigações tributárias os gerentes ou administradores ficarão sujeitos a execuções fiscais, envolvendo naturalmente a penhora do seu património pessoal. E, mesmo existindo a possibilidade de accionar, em oposição judicial, algumas válvulas de escape (com aplicação dependente do juízo, contingente e falível, dos tribunais) estas não permitem evitar os incómodos e despesas de processos executivos, que poderão ficar pendentes durante longos anos.

Não há qualquer justificação razoável para que o Estado detenha, actualmente, esta posição vantajosa face aos demais credores. Há mesmo quem considere estarmos perante um regime inconstitucional, por ofensa ao princípio da proporcionalidade nas relações Estado-contribuinte⁽¹⁴⁾. Deveria portanto bastar-lhe o regime do artigo 78.º do CSC.

E se o Estado pretende compensar a inércia dos seus serviços tributários através de privilégios legais, deveria lembrar-se que a

⁽¹⁴⁾ SALDANHA SANCHES, *Manual cit.*, p. 135. No mesmo sentido, cfr. o voto de vencido do Conselheiro Nunes de Almeida, qualificando o regime do art. 16.º do CPCI como *excessivo e desproporcionado*, constituindo além do mais *um convite ao abandono da gestão de empresas em situação difícil*, e impondo aos *gestores a obrigação de actuarem em benefício de um concreto devedor e em prejuízo dos interesses da empresa e dos interesses da generalidade dos credores, responsabilizando-se em casos em que actuaram sem culpa* (Ac. Tribunal Constitucional, no Proc. n.º 641/92, D.R. II Série, de 9.11.94).

CASALTA NABAIS, afirma mesmo que, apesar das melhorias introduzidas pelo artigo 24.º da LGT, continua a verificar-se ofensa aos princípios da igualdade e proporcionalidade, dado que ainda se faz recair sobre os administradores ou gerentes uma *demandada onerosa prova de ausência de culpa*, que se revela *uma verdadeira diabolica probatio*, que converte a gestão de empresas numa *actividade de alto risco* (ob. cit., p. 229).

severidade pode ter efeitos perversos, levando a que profissionais competentes e qualificados se recusem a assumir funções de administração nas empresas em dificuldades, ou seja, naquelas que mais necessitadas estarão de uma gestão eficaz e criteriosa. Nesses casos, é o próprio legislador quem incentiva a fraude à lei, ao recurso a «homens de palha», insolventes, que sirvam para imputar as responsabilidades excessivas decorrentes deste regime injusto.

Seria talvez preferível que o Estado passasse a cobrar atempada e eficientemente os seus créditos e, quando o não conseguisse fazer, procurasse os responsáveis nas suas próprias fileiras, começando a pedir contas àqueles que, negligentemente, deixem decorrer prazos de caducidade e de prescrição.

Aveiro, 22 de Janeiro de 2000