

# *A (ir)responsabilidade dos gerentes de direito pelas dívidas tributárias*

DR. PAULO MARQUES\*

*É uma falta de responsabilidade esperarmos que alguém faça as coisas por nós.*

JOHN LENNON

SUMÁRIO: 1. O enquadramento. 2. O entendimento literal da lei. 3. A gestão efetiva. 4. A presunção da gestão. 5. Um outro entendimento literal da lei. 6. Um “Prémio” para a inércia do gestor? 7. Conclusões.

## 1. O enquadramento

A maioria da doutrina<sup>1</sup> e da jurisprudência<sup>2</sup> tem entendido que apenas constituem sujeitos da responsabilidade tributária subsidiária (artigo 18.º, n.º 3,

\* Jurista. Inspetor Tributário da Autoridade Tributária e Aduaneira.

<sup>1</sup> Neste sentido apontam as palavras do Conselheiro FRANCISCO ROTHES, segundo o qual “É inequívoco que o artigo 24.º, da LGT exige a gerência efetiva ou de fato, o efetivo exercício de funções de gerência, não se bastando com a mera titularidade do cargo, a gerência nominal ou de direito” (in *Em torno da efetivação da responsabilidade dos gerentes – algumas notas motivadas por jurisprudência recente*, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, Porto, 2011, 53). De igual modo, PEDRO SOUSA E SILVA sustenta que “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 efetivamente essas funções (praticando não só atos de representação externa da sociedade, perante clientes e fornecedores, mas também de direção da atividade, dando ordens aos funcionários), serão exoneradas desta responsabilidade, desde que o consigam provar” (in *A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no Novo CPPT*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 60, Lisboa, dezembro 2000, 1446).

<sup>2</sup> O Tribunal Central Administrativo Norte considerou que “À luz do regime da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24.º da LGT, a possibilidade de reversão não se basta com a gerência de direito, exigindo-se o exercício de fato da gerência” (Acórdão de 14 de janeiro de 2010 – Proc. n.º 00787/06.7BEBRG).

da LGT)<sup>3</sup>, os gestores que exerceram *efetivamente* as funções de administração ou gestão independentemente de terem sido para tal designados, com base em indícios como a contratação de pessoal, a assinatura de cheques e documentação fiscalmente relevante, entre outros.

Pelo que se tem vindo a considerar insistentemente o gerente meramente de *direito* (nominal e não efetivo) como não sendo responsável pelas dívidas tributárias<sup>4</sup>. De resto, o não exercício efetivo da gerência constitui um dos argumentos alegados comumente pelos revertidos, como forma de se exonerar da responsabilidade patrimonial por dívidas tributárias de outrem (ente coletivo).

Apesar do mérito desta posição, entendemos que esta questão merece ainda assim uma reflexão crítica e aturada, como veremos.

## 2. O entendimento *literal* da lei

A posição sufragada pela doutrina e pela jurisprudência alicerça-se no teor *literal*<sup>5</sup> do artigo 24.º, n.º 1, da LGT: «Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, *ainda que somente de facto*»<sup>6</sup>. Como destaca João Santos Cabral “podemos hoje dizer que se exige a administração de facto para poder responsabilizar quem exerça, “*ainda que somente de facto, funções de administração*””<sup>7</sup>. De igual modo, Sofia Casimiro sustenta que “Desta redação parece ficar claro

<sup>3</sup> O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de fato ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou *responsável* (artigo 18.º, n.º 3, da LGT).

<sup>4</sup> O Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA tem defendido que “Se o administrador ou gerente de direito não exercia quaisquer funções de gerência de fato, não se justificava que fosse formulado em relação a ele um juízo de culpa suscetível de basear a responsabilidade subsidiária, já que não era possível a existência denexo de causalidade entre a sua atuação e a situação de insuficiência patrimonial da sociedade, nem se podia falar em relação a ele de possibilidade de pagar as dívidas fiscais e não fazer, dívidas essas de que, sem um exercício ao menos parcial da gerência, não poderia ter sequer conhecimento” (in *Código de Procedimento Tributário*, vol. III, 6.ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, 473).

<sup>5</sup> Estamos com OLIVEIRA ASCENSÃO quando realça que “Com base nesta *ratio* se valorará a letra para se chegar ao sentido decisivo. O princípio absoluto é o da preferência do espírito sobre a letra: aqui como noutros domínios, vale a afirmação de que a letra mata, o espírito vivifica. Vimos atrás qual a limitação desta prevalência do espírito, de tal modo que se não pode falar de um espírito que não encontre na lei um mínimo de correspondência verbal” (in *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 13.ª ed. refundida, Almedina, Coimbra, 2008, 416).

<sup>6</sup> A Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro (Orçamento do Estado para 1997), introduziu uma importante alteração no teor do artigo 13.º, do CPT, acrescentando «*ainda que somente de facto*».

<sup>7</sup> JOÃO SANTOS CABRAL in *A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto*, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita, vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, 255.

que a responsabilização exige a cumulação da gerência de facto com a de direito ou apenas a verificação de uma gerência de facto”<sup>8</sup>.

A interpretação *literal*<sup>9</sup> das normas tributárias, designadamente em matéria de responsabilidade tributária decorreria do princípio constitucional da legalidade<sup>10</sup> (tipicidade tributária), conforme preceituam os normativos dos artigos 8.º, n.º 1, alínea b), da LGT e 103.º, n.º 2 e 3, da Constituição. As figuras dos responsáveis tributários estão assim subordinadas ao princípio constitucional da legalidade tributária<sup>11</sup>, decorrendo daí que é a *lei* em sentido *formal* e apenas esta que estabelece os seus limites, extensão, efetivação e garantias.

Apesar da tipicidade tributária, a doutrina tem ainda assim admitido a *interpretação extensiva*<sup>12</sup>. Defendendo a admissibilidade da interpretação extensiva em Direito Fiscal, Braz Teixeira ensina que “se é inegável que o princípio da legalidade impede o recurso à analogia, parece igualmente pacífico que é inteiramente compatível com a interpretação extensiva”<sup>13</sup>. De igual modo, Lima Guerreiro

<sup>8</sup> SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO in *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 2000, 100.

<sup>9</sup> Segundo nos dá conta PEDRO SOARES MARTINEZ “tem-se entendido que tais *normas* só admitem uma *interpretação literal*, não devendo aceitar-se quanto a elas a *interpretação extensiva*, por motivos de *segurança jurídica*, e pela dificuldade de fixar onde termina a *interpretação extensiva*, e onde começa a *aplicação analógica*, que o princípio da legalidade veda quanto às matérias pelo mesmo princípio abrangidas” (in *Direito Fiscal*, 8.ª ed., Almedina, Coimbra, 1996, 136).

<sup>10</sup> Para os constitucionalistas JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS “Tal determinação constitucional funciona, precisamente, como uma garantia dos contribuintes, criando-lhes um quadro legal rigoroso e pondo-os ao abrigo de uma interpretação variável e porventura menos publicitada” (in *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo II, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, 220-221).

<sup>11</sup> Na lição de SÉRGIO VASQUES ensina-se que “o princípio da legalidade tributária se analisa, em primeiro lugar, na exigência formal da *reserva de lei parlamentar* em matéria fiscal e, em segundo lugar, numa exigência material de *tipicidade* ou *determinabilidade* das leis de imposto” (in *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, 277-278).

<sup>12</sup> A interpretação *extensiva* verifica-se sempre que o intérprete retira a conclusão de que o alcance da norma é mais amplo do que indiciam os seus exatos termos. Nessa situação, conclui-se que o legislador escreveu menos do que almejava referir (*«minus scripsit quam voluit»*) e o intérprete legitimamente, alargando o âmbito de incidência da norma, aplica esta a certos casos não expressamente previstos na sua letra, mas que nela se encontram, implicitamente, incluídas.

<sup>13</sup> ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA in *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 1990, 132. Na lição de MANUEL PIRES preleciona-se que “Importa recordar sobre o carácter das normas fiscais que estas são como quaisquer outras, que não são odiosas (natureza odiosa que, olhando o passado e como se viu, pode compreender-se noutras épocas) nem excepcionais (afetando como estranhas a livre ação das pessoas e a disposição dos bens).

De resto, mesmo que as normas fiscais fossem excepcionais, sempre se poderia operar a sua interpretação extensiva (cf. artigo 11.º C.C.), interpretação que se torna necessária face a disposições muitas vezes não cuidadas. Aliás, apenas quando é indubitável estar o espírito da lei além da sua expressão verbal é que se utiliza a interpretação extensiva” (in *Direito Fiscal – Apontamentos*, Almedina, Coimbra, 2008, 158).

dá-nos conta de que foi “ultrapassada há muito tempo a reminiscência do velho princípio “in dubio contra fiscum” da proibição da interpretação extensiva”<sup>14</sup>.

A inadmissibilidade da responsabilidade tributária subsidiária dos administradores ou gerentes *nominais* (não de facto) proposta por alguma doutrina alicerçar-se-ia na *proibição da aplicação analógica* em matéria de incidência, de taxa, de benefícios fiscais e de *garantias dos contribuintes* (artigos 103.º, n.º 2, da Constituição e 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária). A interdição da analogia como forma de integração de lacunas constitui segundo Nuno de Sá Gomes um “corolário do princípio da legalidade, a tipicidade taxativa<sup>15</sup>, pelo que os impostos são um *numerus clausus (nullum tributum sine legge proevia)*, não podendo, portanto, aplicar-se estas normas a situações não previstas na lei”<sup>16</sup>.

### 3. A gestão efetiva

A lei não conceptualiza, em bom rigor, o que sejam os *poderes de administração ou gerência*, mas somos levados a considerar que são os que se traduzam na representação da empresa face a terceiros (ex: credores, trabalhadores, fisco, fornecedores, entidades bancárias, etc.) de acordo com o objeto social e mediante os quais o ente coletivo fique vinculado (artigos 259.º e 260.º, do CSC). A administração<sup>17</sup> ou gerência de uma sociedade comercial constitui o órgão que possibilita a atuação no comércio jurídico com terceiros, ou seja, envolve *atos de exteriorização da vontade social*. Os atos praticados pelos gerentes, em nome da sociedade e dentro dos poderes que a lei lhes confere, vinculam-na para com terceiros, não obstante as

<sup>14</sup> ANTÓNIO LIMA GUERREIRO in *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000, 87.

<sup>15</sup> JOÃO TABORDA DA GAMA refere que “O princípio da tipicidade (*Tatbestandmassigkeit*) está relacionado com a escolha que o legislador faz das manifestações de capacidade contributiva que podem dar origem a uma imposição fiscal. Trata-se assim de um catálogo de situações de fato (qualificadas ou não juridicamente) e que sempre que originadas pelo contribuinte levam ao preenchimento da previsão legal, e consequentemente ao nascimento da obrigação de imposto” (in *Acto Elisivo, Acto Lesivo – Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, XL, n.ºs 1 e 2, Coimbra Editora, Lisboa, 1999, 296).

<sup>16</sup> NUNO DE SÁ GOMES in *Manual de Direito Fiscal*, vol. II, 9.ª ed., Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000, 375.

<sup>17</sup> Estamos com o distinto jurista ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO quando ensina que “A administração é um direito potestativo: traduz a permissão normativa que os administradores têm de decidir e de agir, em termos materiais e jurídicos, no âmbito dos direitos e dos deveres da sociedade” (in *Direito das Sociedades I*, Parte Geral, 3.ª ed. ampliada e atualizada, Almedina, Coimbra, 2011, 848).

limitações constantes do contrato social ou resultantes de deliberações dos sócios (artigo 260.º, n.º 1, do CSC).

O gestor de *facto*<sup>18</sup> a responsabilizar patrimonialmente no âmbito tributário, pode inclusivamente ser alguém com nomeação irregular; o que continuou a exercer funções apesar de já formalmente destituído, ou então aquele mesmo sem aquelas circunstâncias exerce efetivamente os atos caracterizadores das funções de administração da empresa («*administrador aparente*»). Segundo a doutrina tradicional, exclui-se deste modo a responsabilidade dos gerentes meramente de direito (não de *facto*). Como defende Pedro Castro Teixeira a propósito do artigo 24.º, n.º 1, da LGT, que “O preceito legal em análise refere como decisivo o exercício efetivo de funções de gerência e/ou administração. Assim sendo, *não bastará a gerência nominal (gerência de direito) para essa responsabilização se concretizar*. Assim, o gestor pode provar, em sede de oposição, não ser gerente de *facto*, isto é, o não exercício efetivo de funções na empresa, assim como poderá ser responsabilizado o gerente de *facto*, apesar de não corresponder a um gerente de direito”<sup>19</sup>.

Pensamos que nesta perspetiva, a gerência ou administração (efetiva) não necessita de abranger todas as áreas da administração da empresa (financeira, comercial, etc), bastando que seja exercida efetivamente alguma das respetivas funções<sup>20</sup>. Segundo Tânia Cunha “A gerência de *facto* ocorre quando alguém – ainda que de modo esporádico<sup>21</sup> e apenas em relação a um único pelouro da

<sup>18</sup> Na observação feliz de JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL “é indubitável que a administração de fato constitui uma realidade consentida pela sociedade ou admitida pela maioria dos sócios, sendo esta tolerância da sociedade o que permite distinguir a administração de fato da ingerência abusiva ou da usurpação de poderes societários” (in *A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Fato*, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita, vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, 279-280).

<sup>19</sup> PEDRO CASTRO TEIXEIRA in *Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais e dos Responsáveis Técnicos*, III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 13.

<sup>20</sup> Por seu lado, o Supremo Tribunal Administrativo considerou que “*Não exerce tal gerência de fato* um membro da administração que apenas desempenha funções de diretor-técnico comercial, *sem qualquer intervenção na gestão administrativa e financeira da sociedade*, não participando nas reuniões da administração nem sequer sendo ouvido quanto às decisões ali tomadas” (Acórdão de 8 de março de 1995 – Proc. n.º 018834).

<sup>21</sup> A mesma autora, noutro texto, parece defender uma posição diferente, ao referir a *durabilidade*, a par da continuidade, da efetividade, da regularidade, do poder de decisão e da independência das funções exercidas, como traços caracterizadores da *administração de fato*, sustentando que “*cremos que é a (relativa) durabilidade*, e não o caráter esporádico, que caracteriza uma situação de gestão de fato” (in *Responsabilidade Tributária Subsidiária - Apontamentos*, Miscelâneas, n.º 5, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Almedina, Coimbra, 2008, 144).

empresa – exterioriza de algum modo a representação da vontade social por meio de atos substantivos e materiais, vinculando a sociedade perante terceiros”<sup>22</sup>.

A exigência do requisito da *gestão ou direção efetiva* não existe exclusivamente no direito tributário. Podemos constatá-la, por exemplo, nos artigos 82.º, do CIRE e 227.º, do Código Penal. Durante a pendência do processo de insolvência, o administrador da insolvência tem exclusiva legitimidade para propor e fazer as ações de responsabilidade que legalmente couberem, em favor do próprio devedor, contra os fundadores, *administradores de direito e de facto*, membros do órgão de fiscalização do devedor e sócios, associados ou membros, independentemente do acordo do devedor ou dos seus órgãos sociais, sócios, associados ou membros [artigo 82.º, n.º 2, alínea a), do CIRE]. Sem prejuízo do disposto no artigo 12.º, é punível nos termos dos n.ºs 1 e 2 deste artigo, no caso de o devedor ser pessoa coletiva, sociedade ou mera associação de facto, quem tiver *exercido de facto* a respetiva gestão ou direção efetiva e houver praticado algum dos factos previstos no n.º 1 (artigo 227.º, n.º 5, do Código Penal) – «insolvência dolosa».

#### 4. A presunção da gestão

O registo por transcrição definitivo constitui *presunção* de que existe a situação jurídica, nos precisos termos em que é definida (artigo 11.º, do CRCOM). Para o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa “o que se presume com base no registo é que a pessoa aí indicada como sendo administrador ou gerente de uma sociedade comercial tem essa *qualidade jurídica*, mas não *que exerceu de facto*”<sup>23</sup> *as funções correspondentes ao seu cargo*”<sup>24</sup>. Por sua vez, refira-se que o Tribunal Central Administrativo Norte no Acórdão proferido em 8 de abril de 2010 (Proc. n.º 351/05.8), decidiu que “À luz do regime da responsabilidade subsidiária prevista no art. 24.º, n.º 1, da LGT, em qualquer das suas duas alíneas, *a possibilidade de reversão não se basta com a gerência de direito, mas também não requer esta, exigindo-se,*

<sup>22</sup> TÂNIA MEIRELES DA CUNHA in *A culpa dos gerentes, administradores e directores na responsabilidade por dívidas de impostos*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. LXXVII, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, 795.

<sup>23</sup> O Tribunal Central Administrativo Sul considerou que “A *presunção de gerência, resultante do registo da nomeação para esse cargo, é a da gerência de direito e não a da gerência de fato, presumindo-se esta, se provada aquela*. A presunção de gerência decorrente do registo, sendo uma presunção legal, só por prova em contrário, no caso necessariamente *documental*, pode ser ilidida. A presunção do efetivo exercício da gerência, porque meramente judicial, pode ser ilidida por qualquer meio de prova, incluindo a prova testemunhal” (Acórdão de 25 de outubro de 2005 – Proc. n.º 00583/05).

<sup>24</sup> JORGE LOPES DE SOUSA in *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. III, 6.ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, 457.

isso sim, o exercício de facto da gerência. É ao exequente que compete demonstrar a verificação dos pressupostos da reversão da execução fiscal. Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto, mas o tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição quanto à gerência de facto, pode utilizar presunções judiciais, motivo por que, com base na gerência de direito e noutras circunstâncias do caso, nomeadamente as posições assumidas no processo e provas produzidas ou não pelo revertido e pela Fazenda Pública, pode, usando de regras de experiência, inferir a gerência de facto. Não pode é o tribunal inferir a gerência de facto automática e exclusivamente com base na gerência de direito, sob pena de reconduzir a presunção judicial a uma presunção legal”. Mais recentemente, o Tribunal Central Administrativo Sul entendeu que “Da nomeação para gerente (gerente de direito) de uma sociedade, resulta uma parte da presunção natural ou judicial, baseada na experiência comum, de que o mesmo exercerá as correspondentes funções, por ser co-natural que quem é nomeado para um cargo o exerça na realidade, cuja base será completada com a prova do exercício do acervo de todas ou parte das correspondentes funções. Para ilidir essa parte dessa presunção simples ou natural não é necessário fazer a prova contrária do facto presumido, bastando, por qualquer meio de prova, abalar a convicção a que ela conduz, mostrando-se contudo afastada tal gerência de facto ou efetiva, desde logo, quando se prova que esse gerente designado se desligou por completo da atividade da sociedade em causa, tendo deixado de praticar quaisquer atos por conta e em nome da mesma sociedade” (Acórdão de 23 de novembro de 2010 – Proc. n.º 4118/10)<sup>25</sup>.

<sup>25</sup> Em sentido diferente, o Tribunal Central Administrativo Sul tem também entendido que “Não pode confundir-se a situação jurídica definida no registo – a gerência «in nomine», ou nominal –, com o efetivo exercício dessa gerência. O que, face ao registo, se presume não é a gerência efetiva, mas, sim, tal gerência nominal, ficando terceiros dispensados de a provarem. Esta é uma presunção legal que só por via de competente prova documental pode ser ilidida, dado que os atos de constituição ou de cessação da gerência (naquela acepção), sendo actos formais, como decorre dos arts. 63.º, n.º 1, 252.º, n.º 2 e 258.º, todos do CSC, vêem afastada a possibilidade da respectiva prova ser feita testemunhalmente. Mas, quer se entenda que da provada «gerência nominal», poderá, através de uma (outra) «presunção judicial» dar-se como provada também a gerência efectiva por parte do gerente inscrito (bastando, nesse caso, a este a alegação e prova de fatos que suscitem fundada dúvida acerca do exercício dessa gerência, ainda que com recurso a prova testemunhal), quer se entenda que, na ausência de preceito que estabeleça neste âmbito, uma presunção legal, a formulação do juízo relativo ao exercício da gerência da executada tem de se fundamentar em fatos trazidos pelas partes e constitui ele próprio uma conclusão de fato fundada na prova que foi produzida” (Acórdão de 7 de março de 2006 – Proc. n.º 00933/05).

O Tribunal Central Administrativo Sul entendeu que “estabelece-se uma presunção natural de que a gerência de fato se infere da gerência de direito, não sendo todavia suficiente, para concluir do exercício da gerência efectiva, a simples nomeação para o cargo de gerente da sociedade. No entanto, o fato do gerente

O fisco pode sempre provar (artigos 58.º e 74.º, n.º 1, da LGT) que o gerente de direito praticou múltiplos atos em nome e por conta da empresa – não na esfera jurídica do gerente –, designadamente a assinatura de cheques, o recebimento de remuneração em virtude da gerência, a assinatura de contratos, a participação numa reunião nessa qualidade, a assinatura de declarações fiscais, a aprovação de contas, a deslocação a um serviço de finanças nessa qualidade, entre outros. Acompanhamos o Tribunal Central Administrativo Sul, quando entendeu que “Mesmo que a maior parte das funções em que se traduz a gerência de facto sejam exercidas por terceiros, *não pode deixar de se considerar gerente de facto quem aprova as contas, assina declarações mod. n.º 22 de IRC*, preside às assembleias gerais ordinárias e recebe remuneração, de valor razoável, pelo exercício do cargo de gerente único de uma Sociedade” (Acórdão de 22 de fevereiro de 2000 – Proc. n.º 2207/09).

As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão *reclamar* ou *impugnar* a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal (artigo 22.º, n.º 4, 1.ª parte da LGT). A ideia do legislador parece não minorizar o gerente face ao ente coletivo, em matéria de garantias. Daqui decorrem situações reveladoras de alguma incoerência em que o gerente nominal da empresa que apresenta uma reclamação ou impugnação da liquidação vem em sede de oposição judicial à execução<sup>26</sup> alegar que nunca exerceu a gerência efetiva da empresa.

As simples *omissões* dão lugar à obrigação de reparar os danos, quando, independentemente dos outros requisitos legais, havia, por força da lei ou do negócio jurídico, o dever de praticar o ato omitido (artigo 486.º, do CC)<sup>27</sup>. A este propósito, Ramiro Cristóvão Pereira tem-se pronunciado no sentido de que “a excluírem

aqui revertido ter actuado como responsável pela área comercial da empresa no prosseguimento do seu escopo social, ter assinado cheques e participado nas assembleias-gerais nessa qualidade, já é suficiente para se inferir que, no período em análise, exerceu a gerência de fato, pelo que é responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda” (Acórdão de 10 de maio de 2011 – Proc. n.º 04295/10).

<sup>26</sup> Constitui fundamento da oposição judicial à execução a ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida [artigo 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT].

<sup>27</sup> Em relação ao artigo 486.º, do CC, o civilista ALMEIDA COSTA observa que “as omissões só geram responsabilidade civil, desde que – além dos restantes requisitos legais – se verifique um requisito específico: que exista o dever jurídico da prática do ato omitido” (in *Direito das Obrigações*, 5.ª ed., Almedina, Coimbra, 1991, 448). Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas (artigo 32.º, da LGT).



os administradores que sendo totalmente omissos no exercício das funções não praticassem nenhum ato concreto de administração ou representação, poderia estar-se a “premiar” aquele administrador que pela sua omissão fosse o mais responsável pela insuficiência económica.

Em nosso entender não é compreensível a existência de titulares dos órgãos da administração irresponsáveis. Ao assumir a titularidade do órgão de administração o administrador (todo o administrador) passa a estar investido num complexo conjunto de deveres específicos e genéricos de administração e representação com vista à realização do objeto social<sup>28</sup>.

Apenas em situações muito especiais em que ocorra causa de exclusão de culpabilidade<sup>29</sup> será aceitável que um titular investido num órgão de administração possa “lavar as mãos” do que ocorre com a sociedade e desresponsabilizar-se do que com esta ocorre<sup>30</sup>.

Deste modo, existe uma responsabilidade patrimonial subsidiária dos corpos de gestão das empresas por dívidas tributárias fundada na culpa “*in omittendo*” ou “*in vigilando*”. Em virtude da gerência constituir um cargo *intuitu personae*, a lei não permite que os gerentes se possam representar no exercício do seu cargo, não podendo então designar terceiro para assumir a titularidade do órgão que desempenha (artigo 252.º, n.º 5, do CSC).

Como já se disse, as disposições respeitantes à responsabilidade dos gerentes, administradores e diretores aplicam-se a outras pessoas a quem sejam confiadas funções de administração (artigo 80.º, do CSC). A este propósito, Elizabete Ramos defende que este normativo reconhece genericamente a administração de facto<sup>31</sup>.

<sup>28</sup> O Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA dá-nos conta de que “A mera omissão de concretização prática dos deveres de controlo da vida da sociedade inerentes ao cargo de gerente nunca foi considerada pelo STA bastante para justificar a responsabilidade” (in *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, II vol., Áreas Editora, Lisboa, 2007, 349)

<sup>29</sup> No entanto, a exclusão de culpa do agente pressupõe a afirmação prévia da ilicitude do fato em questão.

<sup>30</sup> RAMIRO CRISTÓVÃO PEREIRA in *Da responsabilidade dos administradores pelas dívidas fiscais das sociedades: responsabilidade tributária subsidiária*, Tese de mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, apresentada à Universidade de Lisboa através da Faculdade de Direito, 2001, 78.

Para o civilista ANTUNES VARELA “A omissão, como pura atitude negativa, não pode gerar física ou materialmente o dano sofrido pelo lesado; mas entende-se que a omissão é causa do dano, sempre que haja o dever jurídico especial de praticar um ato que, seguramente ou muito provavelmente, teria impedido a consumação desse dano” (in *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 10.ª ed., Almedina, 2010, 542).

<sup>31</sup> ELIZABETE RAMOS e TÂNIA CUNHA in *Responsabilidade Civil dos Administradores e Directores de Sociedades Anónimas perante os Credores Sociais*, Stvdia Ivridica 67, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, 76.

Para quem sustenta a exigência da gerência efetiva, decorre que incumbe à administração tributária o ónus da prova desse requisito (artigo 74.º, n.º 1, da LGT). No acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte de 11 de março de 2010 (Proc. n.º 349/05.6) asseverou-se que “I – À luz do regime da responsabilidade subsidiária prevista no art. 24.º, n.º 1, da LGT, em qualquer das suas duas alíneas, *a possibilidade de reversão não se basta com a gerência de direito, exigindo-se o exercício de facto da gerência*. II – É à AT, como exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos da reversão da execução fiscal.”

## 5. Um outro entendimento literal da lei

Colocamos algumas dúvidas ao entendimento maioritário da doutrina e da jurisprudência que tem vindo a considerar ser apenas relevante a gestão efetiva para efeitos de responsabilidade tributária subsidiária<sup>32</sup>. Pensamos que apesar da lei referir expressamente *«ainda que somente de facto»*, tal não impede necessariamente a responsabilidade tributária subsidiária dos administradores, diretores e gerentes *meramente de direito*<sup>33</sup>, ou seja, que comprovadamente não exerçam as funções de administração e gestão na empresa devedora. Esta expressão (*«ainda que somente de facto»*) significa apenas que o gerente de facto para ser responsabilizado não necessita de ser simultaneamente gerente de direito.

Chamamos a especial atenção para o facto de que o fiscalista Casalta Nabais defende que o artigo 24.º, da LGT “alargou esta responsabilidade [...] aos administradores nominais”<sup>34</sup>. De igual modo, na observação lúcida de José António Costa Alves, o qual acompanhamos, é defendido que *não existe uma exigência de que se trate necessariamente de gerência efetiva*, ao considerar que “Em comentário ao art. 24.º impõe-se mencionar que não se exige que a administração ou gerência seja em simultâneo de direito e de facto, pois segundo o mesmo basta o exercício ainda que somente de facto (exercício efetivo). À Administração compete provar a gerência de facto quando a mesma não for acompanhada da gerência de direito. Do mesmo

<sup>32</sup> Um dos fundamentos taxativos da oposição judicial à execução fiscal é justamente a *Ilegitimidade da pessoa citada* por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida [artigo 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT].

Como já vimos, o Tribunal Central Administrativo Norte decidiu que “Não pode é o tribunal inferir a gerência de fato automática e exclusivamente com base na gerência de direito, sob pena de reconduzir a presunção judicial a uma presunção legal” (Acórdão de 8 de abril de 2010 – Proc. n.º 00351/05.8).

<sup>33</sup> Os administradores ou gerentes *de direito* correspondem aqueles que são designados em assembleia geral para que administrem e representem a empresa.

<sup>34</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS in *Direito Fiscal*, Almedina, 2.ª ed., Coimbra, 2003, 269.

modo, um *gerente que o seja de direito*, mas que *não exerça de facto*, e que cause com essa omissão, por exemplo o não pagamento dos impostos legalmente devidos no período do exercício do cargo, *pode vir a responder em termos de responsabilidade subsidiária*<sup>35</sup>.

Como já referimos anteriormente, o gerente ou administrador ao figurar no contrato de sociedade e respetivo registo na Conservatória de Registo Comercial (artigo 11.º, do CRCom)<sup>36</sup>, vincula-se perante terceiros, criando legítimas expectativas no fisco, nos fornecedores, clientes, credores, trabalhadores e na sociedade civil em geral (artigo 64.º, do CSC)<sup>37</sup>. Pelo que os gestores ao serem nomeados

<sup>35</sup> JOSÉ ANTÓNIO COSTA ALVES in *A responsabilidade tributária dos titulares dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Ano III, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, 397.

<sup>36</sup> O registo por transcrição definitivo constitui *presunção* de que existe a situação jurídica, nos precisos termos em que é definida (artigo 11.º, do CRCom).

No entanto, no recente do Tribunal Central Administrativo Sul proferido em 21 de setembro de 2009 (Proc. n.º 04201/10) entendeu-se que “A mera qualidade jurídica de administrador/gerente, constante do registo, não permite presumir, por si só, o exercício das inerentes funções”.

Em sentido contrário, asseverou o Tribunal Central Administrativo Norte ao considerar que “Para haver responsabilidade subsidiária dos gerentes tem que haver exercício efectivo do cargo de gerente. O ónus de demonstrar a verificação dos pressupostos cabe à Administração Tributária para poder reverter a execução fiscal contra o gerente da sociedade. *Da inscrição no registo comercial da nomeação de alguém como gerente resulta a presunção legal de que é gerente de direito*. Provada a nomeação para a gerência de direito, o juiz *pode presumir que foi exercida de fato a gerência*” (Acórdão de 14 de janeiro de 2010 – Proc. n.º 00351/05.8BEBRG).

Por seu lado, o Supremo Tribunal Administrativo considerou que “A responsabilidade tributária subsidiária de gerentes de sociedades depende do *exercício de fato* da gerência. Inexiste qualquer presunção legal que imponha que da gerência de direito se deduza a gerência de fato. Tal presunção é meramente judicial e não legal. As presunções legais são as que estão previstas na própria lei, ao passo que as presunções judiciais são as que resultam das regras práticas da experiência. No entanto, o fato de inexistir uma presunção legal não obsta a que o Tribunal no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência comum para aferir essa gerência de fato” (Acórdão de 11 de março de 2009 – Proc. n.º 709/08).

Segundo o Tribunal Central Administrativo Sul “I. Em matéria de responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada, *incumbe à Fazenda Pública o ónus material da prova da efectiva gerência do administrador-oponente*. II. *Provada a gerência de direito, dela naturalmente pode inferir-se o exercício de uma gerência de fato*. III. Para infirmar a presunção natural da gerência de fato, não é necessária a produção de prova do contrário, basta que se produza simples contraprova. IV. Do ónus da prova aludido em I. decorre que um non liquet quanto à demonstração da gerência de fato deve ser resolvido contra a Fazenda Pública” (Acórdão de 17 de dezembro de 2003 – Proc. n.º 01074/03).

<sup>37</sup> ANTÓNIO PEDRO FERREIRA realça que “O enquadramento do governo das sociedades deve assegurar a gestão estratégica da empresa, um acompanhamento e fiscalização eficazes da gestão pelo órgão de administração e a responsabilização do órgão de administração perante a empresa e os seus acionistas” (in *Governo das Sociedades e a supervisão bancária – Interação e Complementaridades*, Quid Juris – Sociedade Editora, Lisboa, 2009, 24).

(designados formalmente) consideram-se investidos em deveres ou poderes funcionais. Reportando-se àquele preceito legal, Sofia das Neves Serafim observa que “É indiscutível que o âmbito de aplicação subjetiva daquela norma são os administradores de direito, ou seja, aqueles que fundamentam e retiram a sua qualidade de um ato formal e legítimo de investidura no cargo”<sup>38</sup>.

As *presunções* são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido (artigo 349.º, do CC). A gerência efetiva traduz-se na execução da gerência nominal, valendo a presunção de quem é nomeado para um cargo na sociedade exerce-o na realidade, sob pena de inutilidade do registo comercial. Ao gerente meramente *nominal* caberia assim a prova de que apesar dessa qualidade jurídica, não exerceu a gerência *real* ou de *facto*, caso considerássemos que apenas é de responsabilizar o gerente de facto. De resto, Américo Brás Carlos tem defendido que “a gerência de direito faz presumir a gerência de facto, embora tal presunção possa ser livremente elidida, sendo suficiente a contraprova e não sendo exigível a prova do contrário”<sup>39</sup>.

Como vimos, a posição firmada pela doutrina e pela jurisprudência radica no teor literal do artigo 24.º, n.º 1, da LGT: «Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, *ainda que somente de facto*».

A interpretação meramente *literal*<sup>40</sup> das normas tributárias, designadamente em matéria de responsabilidade, não constitui uma consequência necessária<sup>41</sup> do princípio da legalidade<sup>42</sup> fiscal [artigos 103.º, n.º 2 e 3, da Constituição e 8.º, n.º 1, alínea *b*), da LGT], como resulta claramente do artigo 11.º, n.º 1, da LGT. Estamos com o Conselheiro Freitas Pereira quando chama a atenção para o facto de que “o direito fiscal é tão limitativo dos direitos e liberdades individuais como

<sup>38</sup> SOFIA DE NEVES SERAFIM in *Os Deveres Fundamentais dos Administradores: o dever de cuidado, a business judgement e o dever de lealdade*, Temas de Direito das Sociedades, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, 506.

<sup>39</sup> AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS in *Impostos – Teoria Geral*, Almedina, Coimbra, 2008, 71.

<sup>40</sup> Estamos com PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA quando realçavam que “não significa, de modo, nenhum, que o intérprete não possa ou não deva socorrer-se de outros elementos para esse efeito, nomeadamente do espírito da lei” (in *Código Civil Anotado*, vol. I, 4.ª ed. revista e atualizada, reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, 58).

<sup>41</sup> Como ensina BRAZ TEIXEIRA “não é de modo algum legítimo e correto indicar como característica diferenciadora da ordem tributária o fato de as suas normas representarem uma restrição da liberdade individual, pois tal característica é comum, não só a todo Direito Público como ao Direito em geral” (in *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 1990, 129-130).

<sup>42</sup> Não podemos deixar de concordar com a observação lúcida de LIMA GUERREIRO, segundo o qual “O princípio da legalidade – apesar da rigidez com que o legislador constitucional o acolheu – não tem a pretendida extensão, já que não prejudica que a Administração Tributária possa dispor, embora nos termos da lei, de margens de livre decisão, como aliás, resulta de vasto número de soluções consagradas no Direito em vigor” (in *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000, 70).

qualquer outro ramo de direito, já que é próprio de todo o direito impor certas regras e limites à atuação individual e sendo assim devem ser aplicáveis ao direito fiscal os critérios de interpretação válidos para os outros ramos de direito”<sup>43</sup>.

Embora a *letra* da lei não esgote o esforço interpretativo, ela deve ser, pelo menos, o ponto de partida, uma vez que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do CC). No ensinamento precioso de Miguel Teixeira de Sousa “A letra da lei tem um valor próprio que não pode ser ignorado pelo intérprete. Um dos limites decorre das presunções que se encontram estabelecidas no art. 9.º, n.º 3, CC: a de que o legislador consagrou as soluções mais acertadas (algo que decorre do chamado *principle of charity*) e de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Assim, todo o significado que corresponde à letra da lei tem de ser um significado possível dessa lei”<sup>44</sup>.

Pela nossa parte, chamamos a atenção para o facto da própria *letra* da lei<sup>45</sup>, designadamente a 1.ª parte, do artigo 24.º, n.º 1, da LGT, permitir também uma interpretação no sentido de se abranger a responsabilidade tributária dos *gestores meramente de direito*, já que neste preceito legal estão abrangidos:

- os *administradores, diretores e gerentes*<sup>46</sup>  
e<sup>47</sup>
- *outras pessoas que exerçam*, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados<sup>48</sup>.

<sup>43</sup> HENRIQUE MANUEL DE FREITAS PEREIRA in *Fiscalidade*, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 2011, 197.

<sup>44</sup> MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA in *Introdução ao Direito*, Almedina, Coimbra, 2012, 355.

<sup>45</sup> Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (artigo 9.º, n.º 2, do CC). Para o saudoso civilista BAPTISTA MACHADO “a interpretação não deve cingir-se à *letra* mas reconstituir a partir dela o «pensamento legislativo». Contrapõe-se *letra* (texto) e *espírito* (pensamento) da lei, declarando-se que a atividade interpretativa deve – como não podia deixar de ser – procurar este a partir daquela.

A letra (o enunciado linguístico) é, assim, o *ponto de partida*” (in *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1997, 188).

Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3, do CC).

<sup>46</sup> Esta distinção faz todo o sentido, se tivermos em consideração o já nosso conhecido princípio da *tipicidade (numerus clausus)* das sociedades comerciais, aplicando-se não apenas aos tipos societários mas igualmente aos órgãos de gestão tipificados na lei e mesmo ao regime de responsabilidade por dívidas.

<sup>47</sup> O vocábulo *e* consiste numa conjunção *copulativa (aditiva)*.

<sup>48</sup> As disposições respeitantes à responsabilidade dos gerentes ou administradores aplicam-se a outras pessoas a quem sejam confiadas funções de administração (artigo 80.º, do CSC).

Pelo que podemos concluir que não terá sido seguramente por acaso que o legislador abrangeu no conjunto de sujeitos a responsabilizar patrimonialmente por reversão, além de «os *administradores, diretores e gerentes*» (de direito, nominais ou formalmente designados) também os «*outras pessoas que exerçam*, ainda que *somente de facto*» (de facto). Importará realçar que a ideia de exercício, ou seja de gestão efetiva («*exerçam*») apenas surge reportada expressamente pelo legislador a «*outras pessoas*» que não «os *administradores, diretores e gerentes*», o que é bem ilustrativo da responsabilização tributária dos gerentes nominais mesmo que não sejam de facto.

O gerente de *direito* mesmo quando delegante é igualmente responsável subsidiário, uma vez que a própria *delegação de poderes de gerência*<sup>49</sup> pressupõe o exercício efetivo da gerência pelo delegante, repercutindo-se os atos praticados pelo delegado na esfera patrimonial da empresa como se fossem praticados pelo próprio gerente de direito, sob pena de se eximir da sua responsabilidade subsidiária mediante este mecanismo. A delegação de poderes de gestão não exclui a competência normal dos outros administradores ou do conselho nem a responsabilidade daqueles, nos termos da lei (artigo 407.º, n.º 2, do CSC).

A própria *renúncia* pode igualmente evidenciar a gerência de facto, dado que a responsabilidade subsidiária pressupõe a existência de *culpa funcional*.

## 6. Um “Prémio” para a inércia do gestor?

Algumas das dívidas tributárias pressupõem justamente condutas *omissivas*<sup>50</sup> (ex: falta de entrega de IVA liquidado aos clientes ou de IRS descontado dos salários dos trabalhadores)<sup>51</sup>, resultando então do entendimento dominante na doutrina e jurisprudência a responsabilização patrimonial apenas dos gestores de

<sup>49</sup> Pode, porém, a gerência, quando o contrato o autorize, delegar os seus poderes em sócio comanditário ou em pessoa estranha à sociedade (artigo 470.º, n.º 2, do CSC).

<sup>50</sup> As infrações tributárias *omissivas* consideram-se praticadas *na data em que termine o prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários* (artigo 5.º, n.º 2, do RGIT).

O Tribunal Central Administrativo Sul entendeu que “constitui dever dos gerentes praticar não só os actos que os preceitos legais lhes impõem, a eles se dirigindo, como ainda todos os *actos necessários para o cumprimento de deveres que as leis impõem à sociedade*, a esta se dirigindo, a não ser que outro órgão social seja claramente encarregado desse cumprimento” (Acórdão de 20 de janeiro de 2004 – Proc. n.º 1172/03).

<sup>51</sup> Como decidiu recentemente o Tribunal da Relação de Évora, no seu aresto de 29 de janeiro de 2013 (Proc. n.º 385/09.3IDFAR.E1) “Na sua configuração atual, o crime de abuso de confiança fiscal é um crime de omissão pura ou própria, de mera (in)atividade, uma vez que a apropriação deixou de integrar o tipo legal, pelo que o crime consuma-se *na data em que terminar o prazo para o cumprimento dos respetivos deveres tributários*, conforme disposição expressa do art. 5.º n.ºs 1 e 2 do RGIT”.

facto e, portanto, um injustificado «prémio» para quem tem responsabilidades aos olhos da sociedade em geral, mas nada faz, embora seja destinatário de obrigações muito concretas (artigo 64.º, do CSC) e, nalguns casos, aufera porventura remuneração para o exercício da função de gestão da empresa. Por outro lado, quem atua e assume *de facto* o risco, confronta-se com atos coercivos praticados pelo órgão de execução fiscal (ex: penhoras, vendas, entre outros). Na observação de Filipe Barreiros “No exercício das suas funções, os administradores, por inerência do cargo que ocupam, são obrigados a tomar diversas decisões relativas à gestão da sociedade.

Estas decisões, por seu turno, comportam muitas vezes escolhas complexas e arriscadas em face da conjuntura de mercados globais incertos, dependentes de múltiplas circunstâncias a ter em conta e do desenvolvimento das economias de mercados atuais”<sup>52</sup>.

Pensamos que o legislador não pretendeu de todo premiar o completo alheamento do gerente ou administrador em relação aos assuntos fiscais da empresa. Estamos assim com Pedro Caetano Nunes quando opina que “a inobservância das normas jurídicas que impõem condutas à sociedade tende a constituir uma violação do dever de gestão”<sup>53</sup>.

De resto, os gerentes ou administradores da sociedade devem observar (artigo 64.º, n.º 1, do CSC):

- a) Deveres de *cuidado*, revelando a *disponibilidade*, a *competência técnica* e o conhecimento da atividade da sociedade adequados às suas funções e empregando nesse âmbito a *diligência*<sup>54</sup> de um gestor criterioso e ordenado; e
- b) Deveres de *lealdade*, no interesse da sociedade, atendendo aos interesses de longo prazo dos sócios e ponderando os interesses dos outros sujeitos relevantes para a sustentabilidade da sociedade, tais como os seus trabalhadores, clientes e *credores*.

<sup>52</sup> FILIPE BARREIROS in *Responsabilidade Civil dos Administradores: os Deveres Gerais e a Corporate Governance*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, 58.

<sup>53</sup> PEDRO CAETANO NUNES in *Dever de Gestão dos Administradores de Sociedades Anónimas*, Almedina, Coimbra, 2012, 498.

<sup>54</sup> Como refere JOÃO SOARES DA SILVA “É intuitivo que o dever de atuar ou administrar com diligência, como os demais deveres gerais, não permite pré-determinar e definir o comportamento devido pelo administrador de uma forma antecipada e abstrata, não podendo, por conseguinte dispensar uma determinação em concreto, a apreciar em cada caso pelo tribunal” (in *Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades: os Deveres Gerais e os Princípios da Corporate Governance*, Revista da Ordem dos Advogados, vol. II, Ano 57, abril 1997, 617).



No entanto, importa distinguir o *administrador* e a *empresa*, não tendo o administrador interesse pessoal (direto) no resultado da gestão<sup>55</sup>, logo muitas vezes está disposto a correr riscos que não correria se os bens fossem próprios, daí a necessidade da sua responsabilização patrimonial pelas dívidas da empresa<sup>56</sup>. Conforme nos dá conta o jurista brasileiro Gustavo Guimarães de Campos “O facto de responder com seu património pelas dívidas tributárias da sociedade certamente influencia a atuação do gestor, sobretudo quanto à priorização dos pagamentos em casos de dificuldades financeiras da empresa. Por isso, parece certo que a responsabilização dos gerentes estimula o cumprimento das obrigações tributárias pelas sociedades, atuando como instrumento de prevenção ou mesmo de pressão”<sup>57</sup>.

Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que *exercem* funções de administração em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas (artigo 32.º, da LGT). O próprio artigo 64.º, do CSC, no seu n.º 1, alínea *a*), exige *disponibilidade* e *diligência*<sup>58</sup> (*dever de agir*) aos corpos sociais de gestão das sociedades comerciais. Existindo indícios de que a gerência se limitou a assinar documentos e se desinteressou pelos destinos da sociedade,

<sup>55</sup> Reportando-se ao artigo 64.º, do CSC, o prestigiado jurisconsulto OLIVEIRA ASCENSÃO interroga-se que “se o gestor é mero titular do órgão, o ato é da sociedade. Deveria ser esta que responderia, exclusivamente. Como se compreende então uma responsabilidade direta do titular do órgão? Mas na realidade, não deixa de haver uma ação humana. O comportamento humano funcional é imputado à pessoa coletiva, formando-se o comportamento normativo desta” (in *Direito Comercial*, vol. IV, *Sociedades Comerciais*, Parte Geral, Lisboa, 1999, 453-454).

<sup>56</sup> Para JÓNATAS MACHADO, referindo-se às empresas, “Pretende-se que estas sejam governadas pelos princípios da responsabilidade e da transparência. Daí que se dê uma atenção renovada ao problema da responsabilização financeira e fiscal dos administradores, dos diretores e gerentes, bem como dos revisores oficiais de contas e dos técnicos oficiais de contas” (in *A responsabilidade subsidiária dos TOC's (Algumas considerações constitucionais a propósito do art. 24.º/3 da LGT)*, Fiscalidade n.º 30, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, abril-junho 2007, 6).

Nas palavras avisadas de SÉRGIO VASQUES “A responsabilização subsidiária dos gestores de empresas explica-se com facilidade pela relação que há entre as suas funções, o cumprimento das obrigações tributárias das empresas e a preservação do património empresarial capaz de as satisfazer. O que se pretende prevenir com esta regra, afinal, é que os gestores sucumbam à tentação de sacrificar o cumprimento das obrigações tributárias das empresas em benefício de obrigações de natureza diversa com que as empresas se confrontem ou que descuidem a gestão do património da empresa em termos tais que se torne inviável o pagamento dos tributos públicos que sobre ela impendem” (in *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, 350).

<sup>57</sup> GUSTAVO CALDAS GUIMARÃES DE CAMPOS in *Execução Fiscal e Efectividade – Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português*, Quartier Latin, São Paulo, 2009, 141.

<sup>58</sup> Para MENEZES CORDEIRO “a diligência equivale ao grau de esforço exigível para determinar e executar a conduta que integra o cumprimento de um dever” (in *Direito das Sociedades I*, Parte Geral, 3.ª ed. ampliada e atualizada, Almedina, Coimbra, 2011, 860).



deve concluir-se, com base num juízo de normalidade, que não usou da diligência (dever de conduta) de um *bonus pater familiae*, violando-se o artigo 64.º, n.º 1, alínea *a*), do CSC. Para ilidir a presunção da alínea *b*), do n.º 1, do artigo 24.º, da LGT, incumbe ao próprio gerente ou administrador visado a *prova de que a falta de pagamento não lhe foi imputável*.

No entanto, não podemos deixar de reconhecer que existe especial complexidade em provar-se um facto *negativo* (ausência de culpa) como impõe a alínea *b*), do n.º 1, do artigo 24.º, da LGT.

Como já dissemos, pensamos que o legislador quando refere «*exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão*» visa abranger a *mera gerência de facto* e não propriamente a exclusão da *gerência de direito*. Por outro lado, a letra da lei ao referir *funções* e não apenas *atos* (isolados) poderia conduzir a que se conclua pela (in)admissibilidade da responsabilização da *gerência ocasional*. Em relação a esta questão, João Santos Cabral tem-se pronunciado no sentido que «*ainda que somente de facto, de funções de administração*» deve “ser entendido na aceção restrita de direção empresarial, não abrangendo por conseguinte, a simples representação e cujo exercício apenas seria apto a qualificar o respetivo sujeito como «representante aparente».

[..]

É que só em face de uma tal estabilidade naquele exercício se poderá falar de uma atividade de administração minimamente equiparável às incumbências e à atuação do administrador de direito – porquanto *não se pode sequer depreender de um ato isolado o surgimento de uma qualquer relação de administração*, bem como a assimilação de regras de diligência e racionalidade económica suscetíveis de fundamentar uma responsabilidade pela sua violação. Por seu turno, e já para os danos que eventualmente resultem dos atos singulares e esporádicos de administração, considera-se que tanto a sociedade como os credores sociais poderão recorrer ao instituto da responsabilidade por factos ilícitos”<sup>59</sup>. Num sentido um pouco diferente, Tânia Cunha tem-se pronunciado no sentido de que “A *gerência de facto* ocorre quando alguém – ainda que de modo esporádico e apenas em relação a um único pelouro da empresa – exterioriza de algum modo a representação da vontade social por meio de atos substantivos e materiais, vinculando a sociedade perante terceiros”<sup>60</sup>.

<sup>59</sup> JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL in *A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto*, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita, vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, 277-279.

<sup>60</sup> TÂNIA MEIRELES DA CUNHA in *A culpa dos gerentes, administradores e directores na responsabilidade por dívidas de impostos*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. LXXVII, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, 795.

Os gerentes ou administradores respondem para com a sociedade pelos danos a esta causados por atos ou *omissões* praticados com preterição dos deveres legais ou contratuais, salvo se provarem que procederam sem culpa (artigo 72.º, n.º 1, do CSC). Segundo o Supremo Tribunal de Justiça “A responsabilidade dos gerentes, prevista no art. 72.º, n.º 1 do CSC, é uma responsabilidade *contratual e subjetiva*, dependente da *culpa*, que se presume. Tendo que existir sempre uma desconformidade entre a conduta do gerente e aquela que lhe era normativamente exigível. Para que o administrador seja civilmente responsável para com a sociedade é necessário que o ato por ele cometido seja considerado pelo direito como ilícito, aqui se abrangendo tanto a ilicitude civil obrigacional, como a ilicitude delitual. Sendo, em princípio, ilícito o ato (ou a omissão) que se traduza na inexecução do dever geral a que está vinculado o agente (responsabilidade extracontratual) ou de uma obrigação (responsabilidade contratual)” (Acórdão de 31 de março de 2011 – Proc. n.º 242/09.3). A responsabilidade é *excluída* se alguma das pessoas referidas no número anterior provar que atuou em termos informados, livre de qualquer interesse pessoal e segundo critérios de racionalidade empresarial (artigo 72.º, n.º 2, do CSC) – «*business judgment rule*». Como refere Coutinho de Abreu “o *mérito* de certas decisões dos administradores não é julgado pelos tribunais com base em critérios de “razoabilidade”, mas *segundo critério de avaliação excepcionalmente limitado*: o administrador será civilmente responsável somente *quando a decisão for considerada* (nos termos da formulação dominante) “*irracional*”<sup>61</sup>. Na observação de Filipe Barreiros “A responsabilidade dos administradores para com a sociedade, é assim subjetiva, pois baseia-se na culpa, consagrando no n.º 1 do art. 72.º, a regra da presunção de culpa. Serão os administradores que devem alegar e provar que a sua conduta não foi culposa e nem violaram os deveres de gestão, recaindo sobre eles o ónus da prova”<sup>62</sup>.

Não são igualmente responsáveis pelos danos resultantes de uma *deliberação colegial* os gerentes ou administradores que nela não tenham participado ou hajam votado vencidos, podendo neste caso fazer lavrar no prazo de cinco dias a sua declaração de voto, quer no respetivo livro de atas, quer em escrito dirigido ao órgão de fiscalização, se o houver, quer perante notário ou conservador (artigo 72.º, n.º 3, do CSC).

Como já vimos, aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários

<sup>61</sup> JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU in *Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades*, 2.ª ed., IDET, Almedina, Coimbra, 2010, 37.

<sup>62</sup> FILIPE BARREIROS in *Responsabilidade Civil dos Administradores: os Deveres Gerais e a Corporate Governance*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, 89.

das entidades por si representadas (artigo 32.º, da LGT). Incumbe aos gestores das empresas não propriamente o pagamento das dívidas tributárias daquela mas a sua efetiva promoção, conduzindo a sua omissão culposa à correspondente responsabilização patrimonial. É a violação culposa deste dever que justifica a responsabilização patrimonial dos gerentes e administradores da empresa e não o incumprimento *per si* da empresa. Como se interrogam sabiamente Coutinho de Abreu e Elizabete Ramos “porque não hão-de poder responder em casos tais perante a administração tributária também os administradores tão-só nominais? Como não responsabilizar administradores que violam sistematicamente os seus deveres legais gerais (artigo 64.º, n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais, artigo 32.º da Lei Geral Tributária)?”<sup>63</sup>.

Apesar da inversão do ónus da culpa (artigo 342.º, n.º 1, do CC), cabe à administração tributária a prova da *ilicitude*, ou seja, o incumprimento do dever de boa prática tributária. Aquele que, com dolo ou mera culpa, violar *ilicitamente* o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação (artigo 483.º, n.º 1, do Código Civil).

O Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de fevereiro que aplica aos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada o regime do artigo 78.º do CSC já referia que “o titular de um cargo diretivo, que não o exerce efetivamente estará, com isso, pelo menos numa perspectiva virtual, a inobservar um dever de diligência, não justificando, pois, um regime de favor”.

## 7. Conclusões

A *letra* da lei constitui um ponto de partida útil e necessário no esforço interpretativo, sobretudo em matéria de responsabilidade tributária [artigo 8.º, n.º 1, alínea *b*), da LGT].

O legislador distingue no artigo 24.º, n.º 1, da LGT os gerentes nominais de outras pessoas que exerçam a gerência efetiva da empresa, considerando que ambas as categorias integram o âmbito subjetivo da responsabilidade tributária subsidiária.

A entender-se de outro modo, não relevariam as condutas reiteradamente omissivas dos gerentes nominais para efeitos de responsabilização patrimonial por dívidas tributárias, acabando por discriminar-se negativamente aqueles gerentes nominais que se esforçam quotidianamente para que o ente coletivo cumpra

<sup>63</sup> JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU e ELIZABETE RAMOS in *Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores*, Miscelâneas, n.º 3, Almedina, Coimbra, 2004, 108.

as suas obrigações, indo ao encontro das expectativas legítimas decorrentes do registo comercial.

A coerência e unidade do sistema jurídico recomendam que os gerentes sejam responsabilizados pelas suas omissões no plano civilístico, criminal e igualmente tributário, não existindo razões atendíveis para que o credor tributário fique em situação de menor proteção jurídica do que os demais credores.