



DEPARTAMENTO DE DIREITO
MESTRADO EM DIREITO
ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA
“LUÍS DE CAMÕES”

**ÔNUS DA PROVA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE
GESTORES E ADMINISTRADORES**

Autora: Roberta Espinha Corrêa

Orientador: Professor Doutor Júlio César Nunes Tormenta

Coorientador: Professor Doutor Cláudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho

Número da candidata: 20151967

Outubro de 2021

Lisboa

DEDICATÓRIA

Dedico este meu longo e árduo estudo em Portugal ao meu querido marido Nelson e à minha filha Paula, que me acompanharam em todas as viagens, que me incentivaram nas pesquisas e ausências constantes, me apoiando incondicionalmente.

Dedico também aos meus queridos pais, que desde o princípio da minha vida acadêmica estiveram presentes com o seu apoio, mesmo à distância.

AGRADECIMENTOS

Dirijo o meu sincero agradecimento ao meu prezado orientador, Professor Dr. Júlio Tormenta, a quem devo um muito sentido agradecimento pela disponibilidade sempre manifestada, e por demonstrar e me fazer compreender que, para ser professor, é preciso nascer com essa nobre missão, não basta somente escolher ou mesmo querer, é um dom.

Ao Doutor Paulo Antônio Machado da Silva Filho, pelo conhecimento, contribuição e incentivo dispensados.

À Regina Zélia Purri, pelo excelente trabalho de formatação e normalização do projecto.

RESUMO

Esta dissertação consistiu em saber se é ônus do Fisco demonstrar a responsabilidade dos administradores ou gestores das sociedades, com relação a tributos cujos prazos para pagamento sejam durante o período de exercício de seus cargos. Assim, este problema foi apresentado em forma da seguinte pergunta: “Cabe ao Fisco demonstrar a responsabilidade do administrador da sociedade com relação aos tributos não pagos durante a sua gestão?”. O surgimento do problema apresentado ocorreu em face da previsão contida no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da Lei Geral Tributária, e leva à indagação de sua aplicação ou não, em conjunto com o que preceitua o Código das Sociedades Comerciais, com relação à responsabilidade dos administradores. E assim, surgiu outro problema de pesquisa que poderia ser formatado na seguinte pergunta: “O artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais deve ser considerado quando da interpretação da responsabilidade tributária dos administradores, prevista no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da Lei Geral Tributária?”. Com esta pergunta buscou-se, de certa forma, demonstrar a necessidade de temperamento no que condiz à responsabilidade tributária dos administradores, prevista na Lei Geral Tributária, especificamente com relação ao não pagamento de tributos durante a sua gestão. Por fim, um terceiro problema de pesquisa analisado diz respeito à comparação com o direito brasileiro, a fim de responder “como surge a responsabilidade dos administradores com relação aos tributos não pagos durante a sua gestão?”. Para tanto, a pesquisa teve uma abordagem qualitativa, uma vez que a hipótese desta foi fundamentada em uma interpretação dos documentos pesquisados (doutrina e estudos), através do método dedutivo, por meio do qual chegamos à sua conclusão. Além disto, com relação ao objeto da metodologia, foi utilizada a pesquisa bibliográfica tanto da doutrina, como das normas que regem o tema. Assim, foram vistas as opiniões de autores sobre as normas que regem a responsabilidade subsidiária dos sócios em questões tributárias, e a questão do ônus da prova da culpa com a finalidade de que haja o direcionamento e a responsabilização. Desta forma, por estes meios buscou-se atingir o objetivos com uma pesquisa descritiva, que também foi realizada de maneira comparativa às normas e doutrinas do Brasil, buscando, assim, uma análise mais crítica ao avaliar como o tema é tratado em um ordenamento jurídico diverso. Sendo assim, foram utilizadas pesquisas bibliográficas, no que tange a estudos sobre a responsabilidade tributária dos administradores e a aplicação das normas da Lei Geral Tributária, principalmente o artigo 24.º. Ademais, também analisou-se a própria norma do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, interpretando os

seus dispositivos referentes à responsabilidade tributária, como também os dispositivos do Código das Sociedades Comerciais. Para responder à terceira pergunta a bibliografia abrangeu a doutrina brasileira que estuda os artigos 134º e 135º do Código Tributário Nacional. O trabalho buscou utilizar o método descritivo para fundamentar e responder os problemas de pesquisa, alcançando, ao final, a conclusão sobre o ônus da responsabilidade tributária dos administradores durante o seu período de gestão, no que tange aos tributos que deveriam ser pagos naquela época.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Ônus. Prova. Culpa.

ABSTRACT

This dissertation purpose is to analyze if it is a burden of the Tax Authorities to prove the responsibility of company's management, in relation to taxes that were not paid during their term. Therefore, this issue was presented as the following question "Is it a burden of the Tax Authorities to prove the responsibility of company's management, in relation to taxes that were not paid during their term". This issue emerged due to the context of article 24th, n° 1, item b) of the General Tax Law and brings up the question of its validity taking into consideration what is foreseen by the Commercial Companies Code in relation to management responsibility. Therefore, another issue emerged that could be transcript as the following question": "Does article 78.º of the Commercial Companies Code must be considered when analyzing managements responsibility as foreseen in article 24th, n° 1, item b) of the General Tax Law". With this question it was attempted, in a way, to show the need of a position in relation the managements tax responsibility. Foreseen in the General Tax Law, especially in relation to taxes that were not paid during their term. Finally, a third issue analyzed refers to a comparison with Brazilian Law, to answer the following question "When does management responsibility arises when company's taxes are not paid during their term?" The research had a qualitative approach, since the hypothesis was based on the interpretation of documents (doctrine and studies), through a deductive method, that brought us to our conclusion. Additionally, regarding the focus of the methodology, a bibliographic research was used for the doctrine as well as the norms that rule the subject. Therefore, the opinions of several authors were studied about the norms that rule the secondary responsibility of shareholders in tax matters, and burden of proof of guilt aiming direction and responsibility. Therefore, the objective was pursued through a detailed research that was also used to be compared with Brazilian doctrine and norms, aiming at a critical analyzes of how the subject is handled in other legal order. So, bibliographic research was used, in relation to the tax responsibility of management and if article 24th of the General Tax Law would apply. Also, article 24th of the General Tax Law norm itself was analyzed, studying its items related to tax responsibility, as well as the Commercial Societies Code. To answer question number 3 the bibliography included Brazilian doctrine that studies articles 134th and 135th of the National Tax Code. The study attempted to use a descriptive method to answer the research issues, reaching, at the end, a conclusion about the burden of tax responsibility of management during its term in relation to taxes owed in the same period.

Key Words: Responsibility. Tax. Burden. Proof. Guilt.

LISTA DE SIGLAS

AT	Administração Tributária
CC	Código Civil
CCB	Código Civil Brasileiro
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CIRE	Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
CIRPC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CT	Código do Trabalho
CTN	Código Tributário Nacional
CTN	Código Tributário Nacional do Brasil
DL	Decreto Lei
IDRPJ	Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica
IN	Instrução Normativa
IRC	Imposto de Renda Colectivo
LGT	Lei Geral Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TJ	Tribunal de Justiça

INDICE

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1 – DIREITO PORTUGUÊS	23
1 BREVE HISTÓRICO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS GERENTES E ADMINISTRADORAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS	23
1.1 SISTEMA OBJECTIVO	23
1.2 SISTEMA SUBJECTIVO SIMPLES	23
1.3 SISTEMA SUBJECTIVO OBJECTIVADO	26
1.4 SISTEMA SUBJECTIVO MISTO	28
2 O REGIME ACTUAL: O ARTIGO 24.º, N.º 1 DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA (LGT)	28
2.1 ENQUADRAMENTO	28
2.2 GESTÃO DE DIREITO E GESTÃO DE FACTO	35
2.3 PRESUNÇÃO DA GESTÃO.....	38
3 ARTIGO 24.º, N.º 1, ALÍNEA A) DA LGT RESPONSABILIDADE PELA DIMINUIÇÃO DO PATRIMÓNIO – EXERCÍCIO DO CARGO NO PERÍODO ANTERIOR AO FINAL DO PRAZO LEGAL DE PAGAMENTO	40
4 ALÍNEA B), DO N.º 1, DO ARTIGO 24.º DA LGT RESPONSABILIDADE PELA FALTA DE PAGAMENTO-EXERCÍCIO DO CARGO NO FIM DO PRAZO DE PAGAMENTO	46
4.1 PRESUNÇÃO LEGAL DE CULPA.....	49
4.2 ACTUAÇÃO ILÍCITA DO GESTOR.....	52
4.3 ARTIGO 78.º DO CSC FRENTE AO ARTIGO 24.º, N.º 1, ALÍNEA B) DA LGT	54
4.4 JURISPRUDÊNCIA	59
4.4.1 <i>Supremo Tribunal Administrativo</i>	59
4.4.2 <i>Tribunal Central Administrativo Norte</i>	63
4.4.3 <i>Tribunal Central Administrativo Sul</i>	64
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	67

CAPÍTULO 2- DIREITO BRASILEIRO	69
2.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA SOBRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GESTORES E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES	69
2.2 POSIÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA.....	72
2.3 PONDERAÇÕES DOCTRINÁRIAS.....	80
2.3.1 <i>A doutrina sobre os limites, a natureza e a estrutura legislativa da Responsabilidade Tributária</i>	<i>80</i>
2.3.2 <i>A expressão “pessoalmente” prevista no artigo 135, III do Código Tributário Nacional (CTN).....</i>	<i>84</i>
2.3.3 <i>O apuramento da responsabilidade e o ônus da prova</i>	<i>86</i>
2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	88
CAPÍTULO 3 - DIREITO COMPARADO ENTRE BRASIL E PORTUGAL	90
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	90
3.2 REDIRECIONAMENTO (REVERSÃO) DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA OS GESTORES NO BRASIL.....	90
3.3 REVERSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL EM PORTUGAL.....	93
3.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	97
4 CONCLUSÃO	100
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	106

INTRODUÇÃO

Durante o período de sua gestão numa sociedade comercial, o gestor ou administrador poderá responder pelas dívidas tributárias que surgirem e não forem pagas, desde que haja culpa. Nestes casos, pode-se dizer que este gestor passará a integrar a relação jurídica tributária que há entre o Fisco e a Sociedade Comercial, na qualidade de responsável tributário.

No Direito Tributário, o estudo da relação jurídica tributária tem destaque em qualquer ordenamento jurídico, incluindo tanto o português como o brasileiro. A relação jurídica tributária pode estar relacionada a uma obrigação tributária principal (pagamento de tributo), como também a uma obrigação tributária acessória ou secundária (obrigações de fazer como escrituração contábil, emissão de nota fiscal, prestação de informações, entre outros), necessárias ao cumprimento da obrigação principal.

Na obrigação tributária principal encontramos de um lado o sujeito ativo, representado pelo Fisco, como pessoa jurídica de direito público, ou outra pessoa jurídica de direito público que a lei preveja e que possua o direito ao recebimento do tributo, a ser pago pelo sujeito passivo, de acordo com determinações preestabelecidas em lei. Por sua vez, o sujeito passivo pode ser tanto uma pessoa singular, como uma pessoa colectiva de direito privado e de direito público. Além disto, o sujeito passivo, de acordo com a estrutura do ordenamento jurídico, pode ser classificado de maneira mais específica, a depender de sua relação com o facto gerador da obrigação tributária principal. Nesta classificação temos, por exemplo, o contribuinte, que é aquele sujeito passivo que possui uma relação direta com o facto gerador da obrigação tributária principal, sendo que normalmente é ele quem realiza o facto gerador (por exemplo, o contribuinte do tributo sobre a renda é o sujeito passivo que aufere a renda; já o contribuinte do tributo sobre a propriedade imóvel é a pessoa que figura como o proprietário daquele imóvel), isto é, o titular da manifestação da capacidade contributiva que a lei tem em vista atingir e que, por consequência, deve suportar a ablação ou o desfalque patrimonial que o imposto acarreta.

Em contrapartida, também temos o responsável tributário. O responsável tributário da obrigação tributária principal é o sujeito de direito que, mesmo não tendo realizado o facto gerador da obrigação tributária principal, se torna responsável pelo seu pagamento, em virtude de uma previsão legal. Esta previsão legal pode acarretar uma responsabilidade tributária por substituição, solidária ou, ainda, subsidiária. No primeiro caso, a responsabilidade tributária por substituição surge desde o momento da ocorrência do facto gerador da obrigação

tributária principal, havendo, destarte, uma sujeição passiva direta, apesar do sujeito passivo não ser o contribuinte e, conseqüentemente, aparecer como sujeitos da relação jurídica o substituto e o substituído.

Já na responsabilidade tributária solidária e na responsabilidade tributária subsidiária, temos uma sujeição passiva indireta, sendo que a norma que descreve a hipótese de incidência tributária terá como consequência a sujeição passiva direta para o contribuinte, enquanto que outra norma atribui a responsabilidade tributária para o sujeito passivo indireto (de maneira solidária ou subsidiária), preenchidos os requisitos ali previstos.

Esta situação é vista com frequência, tanto no sistema tributário português como no sistema tributário brasileiro, quando nos referimos à tributação das pessoas jurídicas. Assim, ambos os sistemas tributários possuem previsões, no sentido de atribuir responsabilidade tributária para os gestores e administradores das sociedades comerciais, tornando-os sujeitos passivos indiretos dos tributos que a pessoa jurídica figura como contribuinte (sujeito passivo direto). Apesar da existência de peculiaridades no que tange à imposição da sujeição passiva indireta, por meio da responsabilidade tributária, facto é que o direcionamento da cobrança, seja de maneira solidária ou subsidiária, pode ser analisado dentro de uma delimitação temporal (durante o período em que os gestores e administradores exerceram a função de gerência), como também analisada dentro da existência de certos requisitos (como a existência de culpa pela inadimplência tributária).

Dentro deste contexto, o estudo da responsabilidade solidária ou subsidiária pelas dívidas tributárias das sociedades oferece infindáveis vias de pesquisa, mas, em função da delimitação do tema, a fim de aferirmos o sentido e o alcance da responsabilidade tributária, será pesquisada a responsabilidade dos gestores ou administradores das sociedades, devido ao seu complexo regime, assim como a sua evolução ao longo dos tempos, principalmente diante da onerosidade e grande relevância de que se revestem os encargos tributários para a sociedade.

Importante verificar até que ponto os administradores ou gestores – sócios ou não – respondem pelo não pagamento das dívidas fiscais de uma sociedade ou mesmo pelo esvaziamento patrimonial da empresa provocando, assim, insuficiência de fundos para arcar com as dívidas.

A análise da responsabilidade tributária visa compreender em quais situações a legislação pode atribuir a terceiros (no caso os gestores e administradores) que não sejam o contribuinte (no caso as pessoas jurídicas) para responderem pelo não cumprimento da obrigação tributária. Com esta compressão, busca-se a segurança jurídica.

Trabalhos ou estudos que envolvam a responsabilidade dos administradores ou gestores pelas dívidas tributárias das sociedades oferecem muitas vias de pesquisa possíveis, revelando, assim, um grande interesse devido ao seu complexo regime e à sua evolução ao longo dos tempos e, principalmente, em virtude da onerosidade e da grande relevância que os encargos tributários impactam numa sociedade.

A grande preocupação quanto à abordagem e ao tratamento do tema que iremos pesquisar são as formas de responsabilização que o Estado credor poderá explorar e se valer para garantir uma maior eficácia na cobrança coercitiva de seus créditos. Dentro deste estudo, procurar-se-á analisar se tais medidas estão revestidas de razoabilidade, bem como se o entendimento do judiciário garante aos jurisdicionados (responsáveis subsidiários) que, no caso, seriam os gestores e administradores, segurança jurídica.

Isto porque, no que diz respeito à responsabilidade dos gestores, a culpa, que é o elemento que a norma legal aponta como requisito para a sujeição passiva indireta, é presumida, havendo uma inversão do ônus de prova. Assim, os gestores vêm-se obrigados a provar a sua não culpa.

Em face deste panorama, levanta-se como problema principal deste trabalho auferir se é ônus do Fisco demonstrar a responsabilidade dos administradores ou gestores das sociedades com relação a tributos cujos prazos para pagamento ocorram durante o período de exercício de seu cargo. Este problema pode ser apresentado em forma da seguinte pergunta: “Cabe ao Fisco demonstrar a responsabilidade resultante da culpa do administrador da sociedade com relação aos tributos não pagos durante a sua gestão?”.

O problema apresentado acima surge em face da previsão contida no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da Lei Geral Tributária (LGT), e leva à indagação da sua aplicação ou não em conjunto com o que preceitua o Código das Sociedades Comerciais (CSC), relativamente à responsabilidade dos gestores e administradores. Assim, surge um problema secundário de pesquisa que poderia ser formatado na seguinte pergunta: “O artigo 78.º do CSC deve ser considerado quando da interpretação da responsabilidade tributária dos administradores, prevista no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT?” Com esta pergunta busca-se, de certa forma, demonstrar a necessidade de temperamento no que condiz à responsabilidade tributária dos administradores prevista na LGT, especificamente com relação ao não pagamento de tributos durante a sua gestão.

Por fim, um terceiro problema de pesquisa, também secundário, seria um questionamento a respeito da comparação com o direito brasileiro, a fim de se responder ao seguinte: “quais as semelhanças e diferenças no que tange à responsabilidade tributária dos

gestores e administradores com relação ao sistema tributário português e brasileiro?” Neste caso será feita uma comparação dos requisitos da responsabilidade subsidiária dos administradores ou gestores, previstos no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, com a prevista nos artigos 134.º e 135.º do Código Tributário Nacional do Brasil (CTN), especificamente em relação ao ónus da prova de culpa pela falta de pagamento de tributos no período de gestão destes administradores.

O artigo 24.º, n.º 1, alíneas a) e b) da LGT, com o título “Responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos”, engloba uma série de concepções da responsabilidade subsidiária pela dívida tributária de outrem, determinando o cumprimento das obrigações fiscais por aquelas pessoas que estão na administração das sociedades comerciais.

O que quer a lei tributária é atingir o património pessoal do administrador quando não houver a liquidação das dívidas tributárias pela sociedade comercial. Portanto, havendo violação dos deveres de administração (exemplo: desvio de património social, simulação de negócios que visem ludibriar o fisco) e se estes deveres estiverem ligados ao cumprimento das obrigações fiscais, como é o caso do pagamento de tributos, surge assim, a responsabilização subsidiária que ocorrerá após a insuficiência de património do devedor principal dentro do processo executivo fiscal, o que levará o gestor e o administrador a responder com seus bens por essa atitude violadora.

E o artigo 24.º, n.º 1, alíneas a) e b) da LGT enquadra a responsabilidade subsidiária dos administradores em duas situações. A primeira, quando o facto constitutivo da dívida tributária tenha ocorrido no período em que exerceu a gestão da sociedade e, neste caso, o Fisco deve provar a sua culpa, pois ainda não existem dívidas vencidas no período da sua administração ou gestão. Mas, nesta situação, o dano seria futuro, ou seja, a dívida fiscal seria fruto de uma gestão anterior negligente do administrador.

A outra situação seria a presunção pela Administração Pública de que o administrador é responsável tributário de forma subsidiária, quando ocorre a falta de pagamento das dívidas fiscais no período de exercício de sua gestão. Esta situação é de culpa presumida e caberá aos gestores e administradores ilidirem a mesma. Portanto, deverão os gestores e administradores demonstrar, por meio de provas robustas, que não foram culpados pela falta de pagamento dos tributos, a fim de evitarem que esta dívida atinja seu património pessoal.

O ónus da prova direccionada aos gestores e administradores, no caso da alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, é considerado por grande parte da doutrina, como verdadeira prova diabólica (“*diabólica probatio*”), em face da dificuldade na sua produção. Assim, tal

responsabilidade é vista na jurisprudência com uma certa parcimónia.

Desta forma, a princípio, a prova de responsabilidade tributária, nos casos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT se presume, devendo o responsável subsidiário demonstrar que não lhe pode ser imputada a falta de pagamento. Logo, deverá o gestor e administrador da sociedade comercial demonstrar que atuou na sua gestão de maneira diligente e, mesmo assim, os seus recursos não foram suficientes para saldar a dívida tributária.

Em certas situações é possível verificar, facilmente, a falta de responsabilidade, como a ocorrência de caso fortuito e força maior (como incêndios e enchentes, ou o contabilista que recebe o valor para pagamentos dos tributos devidos, mas se apropria deles, de maneira indevida), o que romperia o nexo de causalidade com a actuação do gestor e administrador.

Contudo, de uma maneira geral, a demonstração da falta de culpa é considerada como uma prova diabólica e que seria, portanto, incompatível com os princípios de direito (presunção de inocência, boa fé das declarações dos contribuintes).

Dentro deste cenário ainda surge a discussão de gerência de facto e de direito, sendo que parte da doutrina entende que a simples gerência de direito não ocasionaria a responsabilidade tributária (teoria do domínio do facto e da comissão por omissão, advindas do Direito Penal). Por outro lado, há o entendimento no sentido de que a simples gerência de direito ocasionaria a responsabilidade tributária, em face de uma omissão do administrador em gerenciar de facto a pessoa jurídica.

Martins (2008)¹ apresenta um exemplo de relações onde uma pessoa acaba sendo gerente de direito, mas não exerce a função de gerência, em face de uma “relação de subordinação existencial”, citando relações como filho-pai e mulher-marido. Estas situações seriam diferentes daquelas em que o administrador acabe deixando de exercer determinado ato (o que acaba acarretando no não pagamento de tributo), mas que o não exercício seja é decorrente de desleixo ou perfídia. Haveria, neste paralelo, uma diferença entre a falta de exercício efectivo de gerência e a culpa em determinado ato de gerência, por omissão.

Assim, nestas situações, quais sejam, falta de gerência de facto, a Administração tributária não poderia direccionar a execução fiscal em face do administrador que tem poderes de gerência apenas de direito e não de facto. A jurisprudência portuguesa segue esta linha no acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), no dia 11 de março

¹ MARTINS, Sofia Manuela Pereira Moura Dias – A Responsabilidade Tributária Subsidiária e a Reversão Fiscal, p. 10-12.

de 2010, no processo n.º 00349/05.6BEBRG.²

Conforme se infere da decisão acima mencionada, o tribunal entendeu que não se presume a gerência de facto em face daquele que tem a gerência de direito.

Cordeiro³ ensina que os administradores prestam um serviço à sociedade, sendo que os sócios têm um papel importante, mas não de carácter exclusivo, cabendo aos administradores servir aos sócios, mas não enquanto pessoas singulares, mas sim, como partes que colocaram a gestão de seus valores num modo colectivo de tutela e proteção. Importante lembrarmos que os actos decorrentes da actuação dos administradores são imputados à sociedade. E, como não há responsabilidade sem dever, torna-se necessário analisar os deveres de conduta dos administradores, conforme estabelecido no artigo 64.º do CSC Português.

Estes deveres de diligência dos administradores estão ligados a um esforço adequado e correção técnica, de acordo com a racionalidade económica. E, aliado a estes deveres, estaria necessariamente presente o da lealdade dos administradores, conforme artigo 64.º, alínea b) do CSC.⁴

Desta forma, aquele administrador que é um gestor criterioso e ordenado, entre outras obrigações estará em consonância com a finalidade empresarial e, caso ocorra algum prejuízo à empresa em virtude de variações de mercado, negócios etc., não há que se responsabilizar o administrador, já que a atividade de risco não deve pesar sobre sua responsabilidade pessoal. Portanto, a culpa pelo prejuízo que sofre a sociedade não deve ser presumida e, deve o gestor administrador responder pessoalmente somente nos casos de irracionalidade económica, caso não tenha o administrador agido com a devida observância. Assim está, inclusive, previsto no artigo 72.º do CSC.

²“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.

III - Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto.

IV - Do art. 11.º do CRC resulta apenas que se presume que é gerente de direito aquele que consta como gerente do registro comercial.

V - 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.

VI - O juiz não pode 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.

VII - Acresce que a AT, pese embora a possibilidade referida em V, que assiste ao tribunal em sede de oposição à execução fiscal, não pode dispensar-se de alegar no despacho de reversão a gerência de facto.” (TCAN. 2.ª seção- Contencioso Tributário. Jul. 11/03/2010. Rel. Desembargador Francisco Rothes).

³ CORDEIRO, Antônio Menezes – Manual de Direito das Sociedades, p. 789-798.

⁴ CORDEIRO, Antônio Menezes –Código das Sociedades Comerciais Anotado, p. 50.

Logo, a responsabilidade subsidiária dos gestores e administradores deveria ser analisada pela ocorrência de violação dos deveres de administração, conforme estipulado no Código das Sociedades Comerciais.

E ainda, dentro da comparação com o CSC, importante trazer a previsão contida no artigo 78.º do mencionado Código pois, neste sentido, parece que tal norma é a solução mais correta e adequada para equiparação com o regime da responsabilidade dos administradores no direito fiscal, conforme opiniões doutrinárias, que não aceitam a presunção de culpa estipulada pela alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT.⁵

Segundo esta corrente doutrinal, a LGT em seu artigo 24.º, n.º 1, alínea b) está em desconformidade com os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e da igualdade.

O Professor José Casalta Nabais também entende como a grande maioria dos doutrinadores, que este ónus da prova imposto ao administrador “revela-se uma verdadeira *diabólico probatio* e, por isso mesmo, demasiado oneroso”.⁶

E complementa que a LGT ao impor uma situação de grave injustiça, convertendo a administração ou gestão de sociedades numa atividade de alto risco, afugentaria, assim, os administradores sérios e corretos, além de fomentar “os mais variados e imaginativos expedientes lícitos para obstar à aplicação de tão severos efeitos”.⁷

Neste sentido, concordamos com os doutrinadores que defendem que o artigo 78.º do CSC está em consonância com a alínea “a” do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, onde a presunção de licitude dos actos dos administradores, em caso de inobservância culposa, deverá ser provada e não somente presumível, conforme determina a alínea “b” do mesmo artigo.

Neste estudo demonstraremos a relevância do tema proposto, tendo em vista que a LGT confirma a conduta ilícita sendo presumida culposa nos casos em que o pagamento de débito fiscal não seja realizado ou entregue no prazo, durante o período da gestão do administrador, conforme previsão da alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT. Cabe destacarmos Manuel Henrique de Freitas Pereira, que afirma o seguinte: “Em relação às primeiras situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, a responsabilidade só pode ser exercida depois de a administração fiscal provar que foi por culpa do administrador, diretor ou gerente que o património social se tornou insuficiente; em relação às segundas situações previstas na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT verifica-se uma inversão do

⁵ NABAIS, José Casalta- Direito Fiscal, 2003, p. 283.

⁶ NABAIS, J. C., *Op.Cit.* p. 282.

⁷ *Idem.*

ônus da prova, significando que, para afastar esta responsabilidade, quem deve provar que não tem culpa na falta de pagamento são os administradores, directores ou gerentes. Trata-se, neste último caso, de uma “presunção de culpa”, compreensível em face do disposto do art. 32.º da LGT que estabelece, em relação aos mesmos, a incumbência de cumprir os deveres tributários das entidades por eles representadas”.⁸

A presente pesquisa se concentrará na análise da responsabilidade dos gestores administradores dentro do direito de empresa, como é o caso do Código das Sociedades Comerciais, que a nosso ver é muito mais especialista, equiparando-a ao entendimento da Lei Geral Tributária, o que possibilitará uma união saudável, já que a LGT consagra ao final o interesse do Fisco, que inúmeras vezes avilta os direitos da empresa com o argumento de defesa dos interesses públicos, ao contrário do CSC, que possui em seu corpo normativo regras jurídicas do direito de empresa, adequadas à realidade jurídica das relações comerciais ou empresariais.

O trabalho ainda abordará a responsabilidade tributária dos administradores por dívidas da sociedade no Direito Brasileiro, que está prevista nos artigos 134.º, inciso VII e 135.º, inciso III do CTN, e pode ser subsidiária ou solidária, dependendo da posição deste terceiro em relação ao devedor principal (contribuinte / sujeito passivo direto), assim como no que diz respeito ao grau de culpa ou dolo com que este terceiro interfere no não pagamento do tributo.

No Direito brasileiro observamos que “[...] para que a responsabilização pelo adimplemento do crédito tributário seja do sócio ou administrador, é de extrema relevância a identificação de actos de gestão que foram praticados de forma ilícita e contrariamente aos interesses da sociedade, o que pode não ser tarefa fácil, porque diversos elementos e circunstâncias devem ser considerados para que reste caracterizada a má gestão...”⁹

Esta conduta praticada pelo administrador, que não esteja expressamente incluída entre suas atribuições previstas no contrato social ou estatutos, nem sempre configura a má gestão. É necessário que a conduta do gestor e administrador, além de extrapolar os poderes que lhes foram atribuídos ou permitidos, tem que haver dolo da sua parte e não visar a finalidade social. Nesta situação o administrador somente será pessoalmente responsabilizado, desde que haja comprovação de que praticou ato ilícito com dolo (artigo 135.º do CTN), porque a responsabilidade subjetiva depende de elemento probatório irrefutável; caso

⁸ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – Fiscalidade, p. 277.

⁹ MANENTE, Luciana Nini – A Responsabilidade Tributária do Sócio ou Administrador na Execução Fiscal e suas Defesas Processuais, p. 40-41.

contrário, a sua sujeição passiva indireta e a inclusão dele no polo passivo de uma execução fiscal deverá ser caracterizada como ilegal e arbitrária. Já o art. 134.º, VII do CTN cuida dos casos sem dolo, mas de culpa, onde o sócio (não é o administrador, já que o administrador não precisa ser sócio) tenha sido negligente e, por isso, será responsabilizado pelos actos em que interveio ou as omissões que cometeu.¹⁰

No que diz respeito ao artigo 134.º, VII do CTN brasileiro, a responsabilidade ali prevista é subsidiária do terceiro, pois surge no caso de impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Neste caso, pode a Fazenda Pública direccionar a execução contra o responsável, quando verificado que o contribuinte ou devedor principal não possui bens necessários passíveis de penhora que garantam a execução.

Contudo, não estão no alcance desta norma tributária de responsabilidade pessoal os acionistas administradores e os directores de sociedade anónima, já que nestas sociedades predomina o “*intuitu pecuniae*”.¹¹

Em relação às sociedades limitadas, tendo em vista que o artigo 1.061.º do Código Civil Brasileiro (CCB) de 2002¹² autorizou o exercício da administração destas sociedades por pessoas externas e que não figuram no quadro societário, abrandou-se então o “*intuitu personae*” que era anteriormente característico das sociedades limitadas, verificando-se, assim, que se trata de regra voltada para as sociedades de capital.¹³

“Portanto, para fins tributários, o artigo 134.º, inciso VII do CTN não se aplica às sociedades limitadas, mas tão somente às sociedades passíveis de serem classificadas como de pessoas, tais como as sociedades em nome colectivo, em comandita simples e as cooperativas”.¹⁴

Verifica-se que a LGT, em seu artigo 23.º, dispõe semelhantemente ao artigo 134.º do CTN, a regra geral da responsabilidade tributária, ao determinar que seja provada a insuficiência de fundos e bens dos contribuintes e devedores solidários, para que seja efetivada a subsidiariedade.¹⁵

O trabalho a ser desenvolvido também analisará qual legislação (portuguesa ou

¹⁰ MANENTE, L. N., *Op. Cit.*, p. 40-41.

¹¹ *Ibidem*, p. 42.

¹² “Art. 1061.º Se o contrato permitir administradores não sócios, a designação deles dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de 2/3 (dois terços), no mínimo, após a integralização”.

¹³ MANENTE, L. N., *Op. Cit.*, *Ibidem*, p. 43.

¹⁴ *Idem*.

¹⁵ “Artigo 23.º - Responsabilidade tributária subsidiária:

1. A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal.

2. A reversão contra o responsável subsidiário depende de fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão. [...]”

brasileira) é mais abrangente e complexa, no que diferem e se identificam, e de que forma uma complementar a outra. Numa primeira análise já verificamos que há uma divergência entre as normas dos dois países, pois ao contrário do CTN (Brasil), o qual estabelece que existe responsabilidade solidária entre o contribuinte ou devedor principal e os terceiros; na LGT se fala em responsabilidade subsidiária entre o sujeito passivo principal e os terceiros, mas que há solidariedade entre estes terceiros, donde se conclui que não é possível cobrar do contribuinte ou do responsável. É necessário primeiro cobrar do contribuinte e, na falta de bens penhoráveis deste, cobra-se do responsável.¹⁶

Por outro lado, analisando-se a responsabilidade prevista no artigo 135.º do CTN, verifica-se que a mesma é pessoal dos sujeitos previstos no artigo 134.º, assim como inclui ainda os mandatários, prepostos e empregados, além dos directores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, responsabilidade que refere aos “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de actos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.¹⁷

A doutrina e jurisprudência brasileiras têm entendido que esta responsabilidade seria por substituição, quando se comprova a prática de acto ou facto eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos.¹⁸

¹⁶ SABBAG, Eduardo – Manual de Direito Tributário, p. 774.

¹⁷ “Art. 135.º do CTN: São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de actos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I- As pessoas referidas no artigo anterior;

II- Os mandatários, prepostos e empregados;

III- Os directores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

¹⁸ “TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. ART. 134, VII, DO CTN. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. Havendo erro material na decisão embargada bem como omissão quanto à assertiva de que a sociedade foi dissolvida irregularmente, merece ser acolhida a pretensão veiculada nos aclaratórios (art. 535 do CPC).

2. Quanto à alegação de que teria ocorrido dissolução irregular da sociedade, a ensejar a responsabilização dos sócios nos termos do art. 134, VII, do CTN, convém destacar que o aresto recorrido afastou a incidência deste dispositivo legal sob o argumento de que a sociedade por quotas de responsabilidade limitada não se constitui numa sociedade de pessoas.

3. O recorrente, na via especial, não teceu qualquer consideração sobre a aplicabilidade deste dispositivo legal às sociedades limitadas que não se enquadrem como sociedades de pessoas. Aplicabilidade da Súmula 283/STF.

4. Restou asseverado pelo Tribunal a quo que não foi demonstrado o cometimento pelo sócio-gerente de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social.

5. Os sócios (directores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, nos termos do art. 135, III, do CTN, somente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, quando se comprova a prática de ato ou facto eivado de excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos.

6. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos.”

MEIRA, Castro relat. – Acórdão do Superior Tribunal de Justiça com o número 109.143, de 14 de dezembro de 2.004 [Em linha]. Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=109143&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1> [Consult. 24 out. 2016].

Como se verifica, há uma grande diferença entre a legislação portuguesa e as disposições contidas no artigo 135.º do CTN do Brasil, onde os responsáveis respondem somente se agirem com dolo em actos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e o dever de provar é do Estado e não do responsável.

Há ainda que se falar da reversão do processo de execução fiscal, conforme previsto na LGT, em seu artigo 23.^{o19}, porém alguns requisitos devem ser observados para o chamamento do responsável tributário à execução fiscal, conforme n.º 2, do artigo 153.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Já na legislação brasileira é necessário discorrer sobre o redirecionamento da execução fiscal ao sócio ou administrador após a vigência do Novo Código de Processo Civil e a sua repercussão nas execuções fiscais. Dentre as novidades trazidas pelo CPC de 2015 está o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133.º, o qual impõe necessariamente o abuso de personalidade jurídica com o desvio de finalidade ou confusão patrimonial, o que difere sobremaneira do artigo 135.º do CTN. Desta forma, é mister a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica em concomitância com o artigo 135.º do CTN e as hipóteses ali previstas (actos de má-fé com o intuito de não pagar tributos, assim como confusão entre o património da sociedade e o pessoal do gestor, ou desvio da finalidade prevista no contrato ou estatuto da sociedade), para que seja possível o gestor ser considerado responsável solidário ou subsidiário, e responder com seus bens pessoais pelas dívidas tributárias.

Com base na legislação brasileira há que se falar na responsabilidade tributária dos gestores no caso de dissolução irregular da sociedade.

Desta forma, todas as explicações e demonstrações aqui apresentadas da responsabilidade tributária de gestores, comparando assim o Direito português ao Direito brasileiro, merecem uma pesquisa maior e um aprofundamento não somente nas divergências existentes nas duas legislações, mas também no que cada uma poderia contribuir com a outra.

O tema é muito interessante, instiga e estabelece inúmeros debates, não obstante já existirem numerosos trabalhos de altíssima qualidade.

Em face do problema principal, o objectivo geral do trabalho constituirá em analisar a comprovação de culpa como pressuposto para a responsabilidade tributária subsidiária dos administradores e gestores pelas dívidas tributárias, cujo prazo legal de pagamento ou entrega

¹⁹“Art. 23.º - Responsabilidade tributária subsidiária

1. A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal.

2. A reversão contra o responsável subsidiário depende de fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão”.

tenha terminado no período de exercício do seu cargo.

Especificamente, o objectivo do trabalho será estudar até que ponto os administradores ou gestores de uma sociedade responderiam pela falta de pagamento de dívidas tributárias, cujo prazo legal ou de entrega tenha terminado no período do exercício de seus cargos, causando insuficiência para arcar com suas dívidas, pela diminuição patrimonial da empresa, aferindo-se, portanto, a responsabilidade tributária elencada no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, a conjugar num traço comparativo à responsabilização dos administradores conforme artigo 78.º do CSC. Deste modo, o trabalho trará à reflexão os mecanismos de aplicabilidade de uma legislação especializada na área empresarial, como é o caso do Código das Sociedades Comerciais, ao plano da taxatividade do sistema jurídico fiscal previsto na Lei Geral Tributária, com a verificação de igualdade de condições das legislações fiscal e empresarial na responsabilização dos gestores e/ou administradores. Também será um objectivo específico deste trabalho comparar os requisitos previstos no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT da responsabilidade subsidiária dos administradores ou gestores conforme previsto nos artigos 134.º e 135.º do CTN do Brasil, especificamente em relação ao ónus da prova, seja de dolo ou de culpa, e analisar as condutas que impõem a responsabilidade pessoal dos administradores ou gestores perante o fisco, pela falta de pagamento de tributos no período de gestão dos administradores, para aferir qual legislação (portuguesa ou brasileira) se mostra a mais adequada aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade, apontando o ónus da prova no que tange à responsabilidade de facto e/ou de direito.

Também será estudado de que forma é redirecionada a cobrança de dívida fiscal ao administrador ou gestor de uma sociedade, assim como os meios de defesa destes, e em que momentos e em quais situações seria possível, conforme previsto na legislação processual portuguesa e brasileira, apontando e criticando a posição da jurisprudência sobre o tema.

A pesquisa terá uma abordagem qualitativa, uma vez que a hipótese da mesma será fundamentada numa interpretação dos documentos pesquisados (doutrina, estudos e decisões judiciais), e esta abordagem terá como método o dedutivo, por meio do qual se chegará à conclusão deste estudo.

Além disto, com relação ao objeto da metodologia, pode-se afirmar que a mesma utilizará de uma pesquisa bibliográfica, tanto da doutrina (estudos) como das normas que regem o tema (são os meios da pesquisa a serem utilizados).²⁰ Assim, serão analisadas as opiniões de autores sobre as normas que regem a responsabilidade subsidiária dos sócios em

²⁰ MICHEL, Maria Helena – Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais, p. 40.

questões tributárias, bem como a questão do ónus da prova da culpa, a fim de que haja lugar à responsabilização. Além disto, por estes meios, buscar-se-á atingir o objectivo com uma pesquisa descritiva, a qual também será feita de maneira comparativa às normas e doutrinas do Brasil, buscando, destarte, uma pesquisa descritiva mais crítica ao analisar como o tema é tratado num ordenamento jurídico diverso.²¹

Deste modo, serão utilizadas pesquisas bibliográficas no que tange a estudos sobre a responsabilidade tributária dos administradores e a aplicação das normas da LGT, principalmente o artigo 24.º. Ademais, também será analisada a própria norma do artigo 24.º da LGT, interpretando os seus dispositivos referentes à responsabilidade tributária, além dos dispositivos do CSC.

Para responder à terceira pergunta²², a bibliografia também abrangerá a doutrina brasileira que estuda os artigos 134.º e 135.º do CTN.

Realizadas as pesquisas bibliográficas mencionadas, o trabalho buscará utilizar o método descritivo para fundamentar as hipóteses que serão desenvolvidas ao longo do mesmo, com o intuito de responder aos problemas decorrentes e suscitados pela pesquisa.

A pesquisa será, então, qualitativa²³, na medida em que não se busca uma coleta de dados, mas sim uma análise crítica das normas e do sistema tributário, deduzindo no final a conclusão sobre o ónus da responsabilidade tributária dos administradores durante o seu período de gestão, no que tange aos tributos que deveriam ser pagos naquela época.

Assim sendo, no primeiro capítulo buscar-se-á compreender os pressupostos jurídicos de responsabilidade tributária dos administradores na legislação tributária portuguesa, diante da concretização de condutas alheias aos deveres de administração, notadamente a falta de pagamento de dívidas tributárias, cujo prazo legal ou de entrega tenha terminado no período do exercício do cargo de administrador ou gestor. A análise central será o ónus da prova de culpa do administrador, conforme a legislação tributária portuguesa, frente ao artigo 78.º do CSC, verificando-se, portanto, a igualdade de condições das legislações fiscal e empresarial na responsabilização dos administradores.

No segundo capítulo pretende-se identificar a responsabilidade tributária dos administradores por dívidas da sociedade conforme previsto na legislação brasileira, de acordo com os artigos 134.º e 135.º do CTN, no que diz respeito ao grau de culpa ou dolo com que este terceiro – administrador ou gestor – interfere no não pagamento do tributo. A análise

²¹ MICHEL, M. H., *Op. Cit.*, p. 44-45.

²² “Quais as semelhanças e diferenças no que tange à responsabilidade tributária dos gestores e administradores em relação ao sistema tributário português e brasileiro?”

²³ MICHEL, M.H., *Op. Cit.*, *Ibidem*, p. 37.

será vista tanto sob o enfoque da posição doutrinária, por meio da apresentação da posição de estudiosos sobre o assunto, como também a posição da jurisprudência brasileira.

No terceiro e último capítulo almeja-se refletir sobre as diferenças entre a legislação portuguesa e a brasileira, no que tange ao tipo de responsabilidade tributária, assim como o ónus da prova de culpa dos administradores ou gestores diante da falta de pagamento das dívidas tributárias, no prazo legal, no período de exercício de seu cargo. Neste terceiro capítulo, uma comparação será feita no que diz respeito aos procedimentos dos Fiscos, português e brasileiro, com a finalidade de realizar a cobrança dos sujeitos passivos indiretos, responsáveis pelos créditos tributários das sociedades comerciais. Assim, será efetivado um breve comparativo entre a reversão do processo de execução, no Direito Português, com o redirecionamento da execução fiscal, no processo executivo fiscal brasileiro.

Por fim, serão apresentadas as considerações finais no capítulo referente à conclusão. Além das principais considerações, será corroborado que o trabalho alcançou o seu objectivo geral e os objectivos específicos, respondendo os problemas da pesquisa de maneira satisfatória e concludente, no sentido da necessidade de temperar a norma portuguesa com a razoabilidade necessária para a imputação da responsabilidade tributária a gestores e administradores de sociedades empresariais, quando demonstrada pelo Fisco, a existência de culpa nos actos de gestão.

CAPÍTULO 1 – DIREITO PORTUGUÊS

1 BREVE HISTÓRICO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS GERENTES E ADMINISTRADORAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS

A Responsabilidade dos gerentes e administradores de sociedades pelas dívidas tributárias está vigente no ordenamento jurídico de Portugal desde 1929.

Neste breve percurso da responsabilidade tributária será analisada a posituação e o percurso da mesma no direito português, especialmente no que se refere à exigência (ou não) da culpa na actuação do gerente ou administração para sua efectivação.

Para Sofia de Vasconcelos Casimiro, existiram diversos regimes correspondendo a quatro sistemas: o objectivo, o subjectivo simples, o subjectivoobjectivado e o subjectivo misto.²⁴

1.1 SISTEMA OBJECTIVO

O Decreto n.º 17.730, de 7 de Dezembro de 1929, foi o primeiro diploma legal português que previu a responsabilidade dos gerentes e administradores pelas dívidas fiscais. Este decreto, em seu artigo 1.º, estabeleceu que “[...] por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, seriam responsáveis os administradores ou gestores em relação a actos ou actividades exercidas, pelo período de sua gerência, além dos membros do conselho fiscal, quando houver na sociedade, se este de forma expressa caucionou o acto que deriva a responsabilidade”.

O que se verificava nesse período era uma responsabilidade muito penosa para os gerentes e administradores, pois poderiam responder, ilimitadamente, com todo o seu património pelas dívidas tributárias da sociedade. Interessante observar que essa legislação impunha uma responsabilidade ilimitada pelas dívidas fiscais aos gerentes e administradores, mesmo que não exercessem as funções efectivamente.²⁵

Outra observação pertinente em relação ao sistema objectivo é a sujeição passiva exclusivamente de admistradores ou gerentes de sociedade limitada, pois a lei estabeleceu a

24 CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos – A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, p. 41-100.

25 CUNHA, Tânia Meireles – Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais, p. 108-109.

responsabilidade dos gestores unicamente para as empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, que seriam a sociedade anônima e a sociedade por quotas,²⁶ excluindo-se, portanto, os gerentes de sociedade em nome colectivo da aplicação deste regime de responsabilidade tributária.²⁷

Nas sociedades colectivas já existe previsão de que, se ocorrer o esgotamento do património social, os credores sociais poderão satisfazer seus créditos através do património pessoal dos sócios, que responderão ilimitadamente pelas dívidas que não forem liquidadas. Na visão de Sofia de Vasconcelos Casimiro²⁸ seria redundante a previsão de Responsabilidade dos gerentes pelas dívidas tributárias das sociedades em nome colectivo, posto que os gerentes (que são obrigatoriamente sócios), já carregam essa Responsabilidade.

Cumprir observar que a jurisprudência à época do artigo 1.º do Decreto n.º 17.730, de 7 de dezembro de 1929, foi no sentido de exigir a gerência de facto e não apenas a de direito, cabendo ao gestor de direito, o ónus de provar que não era o gestor de facto. Entendeu ainda a jurisprudência que os gerentes ou administradores eram solidários responsáveis entre si e, em relação à sociedade, haveria a responsabilidade²⁹ subsidiária. Conclui-se, assim, que aquilo que o texto legal não limitou, a jurisprudência o fez.³⁰

Ainda cumpre informar que o texto legal de 1929 não se preocupou com a exigência ou não da culpa do gestor, sendo entendido que a responsabilidade tributária existia, independentemente de se verificar a existência de culpa do gestor. O diploma que sucedeu o Decreto n.º 17.730, de 7 de dezembro de 1929, que foi o Decreto n.º 45.005, de 27 de abril de 1963, que instituiu o Código de Processo das Contribuições de Impostos (CPCI), em seu artigo 16.º verificava-se praticamente a mesma redacção do art.1.º do Decreto n.º 17.730, de 1929.³¹

1.2 SISTEMA SUBJECTIVO SIMPLES

O sistema subjectivo simples iniciou com a vigência do Decreto-lei n.º 68/87, de 9 de fevereiro, exatamente após a vigência do Código das Sociedades Comerciais, aprovado em 1986, pois diante do artigo 78.º do CSC, houve necessidade de alterar o regime de

26 CASIMIRO, S. de V., *Op. Cit.*, p. 46-47.

27 *Ibidem*, p. 48.

28 *Ibidem*, p. 49.

29 CUNHA, *Op. Cit.*, p. 109.

30 PARDAL, Francisco Rodrigues *apud* CUNHA, *Op. Cit.*, p. 109.

31 Art. 16º. CPCI: “Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que fossem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades limitadas, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes [...]”.

responsabilidade por dívidas fiscais.

E, assim, constou no artigo único do Decreto Lei n.º 68/87, de 9 de fevereiro que “[...] a responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16.º, do Código de Processo das Contribuições e Impostos [...], é aplicável o regime do artigo 78.º do Código das Sociedades comerciais[...]”, onde se conclui que, para os gerentes ou administradores das sociedades de responsabilidade limitada responderem pelas dívidas fiscais da sociedade, era necessário o preenchimento dos requisitos exigidos pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC).³²

Assim sendo, com base no artigo único do DL n.º 68/87, de 9 de fevereiro, constata-se que o artigo 16.º do CPC³³ e 13.º do DL n.º 103/80, de 9 de maio, não foram revogados, mas antes complementados, pelas determinações do art. 78.º do CSC³⁴, especialmente o seu n.º 1, que prevê a responsabilidade dos gestores que violem, culposamente, quaisquer disposições legais ou contratuais que protegeriam os credores e, por este motivo, tornou o património social insuficiente para o pagamento de suas dívidas.³⁵ Disposições contratuais mencionadas seriam as estatutárias, que obrigariam o gestor a cumpri-las.³⁶

Interessante verificar que o sistema subjectivo simples afastou a responsabilidade pela falta de pagamento do tributo, mas estabeleceu a responsabilidade pela diminuição do património, de forma que não seja suficiente para o pagamento das dívidas. E, necessariamente, se exige a existência de culpa, verificando-se uma actuação ilícita pelo gestor.³⁷

Em relação ao ónus da prova de culpa, neste sistema não houve consensualidade seja na doutrina, seja na jurisprudência.

No sistema subjectivo a jurisprudência presumia que o gestor tivera culpa para efeitos de efectivar a sua responsabilidade pelas dívidas tributárias. Diferente do entendimento que prevalecia no Sistema objectivo, os tribunais entenderam que essa presunção de culpa era

32 CUNHA, T.M., *Op. Cit.*, p. 120.

33 “[...] Nos termos dos artigos 16.º do CPC e 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de fevereiro, a responsabilidade dos administradores ou gerentes de uma sociedade de responsabilidade limitada é ex lege base numa interpretação pessoal dos actos sociais na vida da sociedade executada e numa presunção de culpa funcional [...] citado no Acórdão de 17 de março de 1993. Apêndice de 1995-1-20 do STA”.

34 “Artigo 78.º do CSC: Os gerentes ou administradores 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”.

35 CASIMIRO, S. de V., *Op. Cit.*, p. 81-82.

36 CORDEIRO, Antônio Menezes – Da responsabilidade civil dos administradores das sociedades comerciais. p. 495.

37 CASIMIRO, *Op. Cit.*, p. 84.

ilidível e seria necessária a culpa efectiva e não somente a funcional.³⁸.

Em relação à jurisprudência mencionada acima, houve uma forte oposição da doutrina, que não concordava no que se referia ao ónus da prova por não haver qualquer indicação legal nesse sentido, pois no sistema subjectivo há a necessidade de uma actuação culposa (aplicação do art. 78.º, n.º 1, do CSC com artigo único do DL n.º 68/87, de 9 de fevereiro), mas não há nada quanto à atribuição do ónus.³⁹

Para alguns autores como J.L. Saldanha Sanches⁴⁰ não há inovação na substituição da culpa funcional pela culpa efectiva, pois entende que esta culpa já estava prevista no sistema objectivo, mas que há sim inovação no que se refere ao afastamento da presunção de culpa, que neste regime deveria ser alegada e provada pela Administração Fiscal.⁴¹

Portanto, não obstante a jurisprudência considerar este diploma inovador, a doutrina não foi unânime, sendo que alguns entendiam que o sistema criado pelo DL. 68/87, de 9 de fevereiro foi meramente uma lei interpretativa, outros de forma oposta, entendiam que estavam diante de uma disposição inovadora, com um novo regime jurídico, alterando o anterior.⁴²

1.3 SISTEMA SUBJECTIVO OBJECTIVADO

Chama-se sistema subjectivo objectivado o regime previsto no artigo 13.º, n.º 1 do Código de Processo Tributário (CPT), DL n.º 154/91, de 23 de abril, e posteriormente alterado pelo artigo 52.º da Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro, que substituíram o sistema anterior introduzido pelo DL n.º 68/67, de 9 de fevereiro. Esse sistema vigorou até a entrada da LGT, através do DL n.º 398/98, de 17 de dezembro.

O artigo 13.º, em seu n.º 1 do CPT⁴³ estabeleceu que o gestor é responsável pelas dívidas tributárias da sociedade, quando de forma culposa, diminua o património da empresa,

38 Vide Acórdãos STA, de 24 de Janeiro de 1990, Apêndice ao DR, de 31 de Março de 1993, pp. 77 a 84; de 28 de Novembro de 1990, RLJ, ano 125.º (1992-1993), n.º 3.815, pp. 46 a 49; 17 de Novembro de 1991, CTF, n.º 366 (1992), p. 221 a 229 *apud* Casimiro, *Op. Cit.*, p. 87.

39 CUNHA, T.M., *Op. Cit.* p. 121.

40 SANCHES, J.L. Saldanha – Ainda sobre a responsabilidade dos gerentes por dívidas da sociedade, p. 36-42.

41 SANCHES, *Op. Cit.*

42 CASIMIRO, S. de V., *Op. Cit.*, p. 90.

43 “Artigo 13.º, n.º 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 do 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.”

tornando-se, portanto, insuficiente para a satisfação das dívidas fiscais.⁴⁴

Verifica-se neste sistema que houve a manutenção de responsabilidade em caso de diminuição do património, tal qual no sistema anterior, assim como a continuidade no que se refere à exigência de culpa efectiva por parte do gestor, mas uma total inversão no ónus da prova, que agora recai somente ao gestor, de forma clara e inequívoca.

No sistema anterior, doutrinadores em sua grande maioria, interpretavam que o artigo único do DL n.º 68/87, de 9 de fevereiro remeteria, em termos de ónus da prova, para o regime geral constante do Código Civil, que trata de igual procedimento quanto aos credores sociais, não havendo portanto, benefício ao credor fazendário quanto ao ónus de provar a culpa do gestor.

Contudo, no sistema subjectivo objectivado desapareceu esta interpretação, pois expressamente consignou uma presunção de culpa dos gerentes e administradores.⁴⁵

Entretanto, alguns autores ainda entenderam que esta inversão foi operada apenas quanto ao elemento “culpa” e não quanto aos demais pressupostos da efectivação da responsabilidade do gestor. Para estes autores, sempre caberá à Administração Tributária⁴⁶ provar a violação das disposições pelo gestor, que causaram a insuficiência do património.

E da mesma forma, vários outros autores se insurgiram contra esta presunção de culpa, como Diogo Leite de Campos⁴⁷, J.A. Seabra de Figueiredo⁴⁸ e Paulo de Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos⁴⁹, dentre outros.

Alguns doutrinadores vão mais além de refutarem esta presunção de culpa, pois acreditam que significava, na prática, o regresso à culpa funcional de 1929.⁵⁰

Importante destacar que alguns autores colocam em causa a constitucionalidade do artigo 13.º do CPT. Diogo Leite de Campos argumenta que a inversão do ónus da prova de culpa do gestor seria uma regra injusta, ferindo de forma grave valores subjacentes à ordem jurídica, sem existir suficiente interesse de tutela que justifique, o que violaria o artigo 2.º e 266.º da Constituição da República Portuguesa.

Ademais, para Leite Campos, vários princípios fundamentais tributários estariam

44 CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos – A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, p. 91.

45 CUNHA, *Op. Cit.*, p. 124-125.

46 CASIMIRO, *Idem*, p. 91.

47 CAMPOS, Diogo Leite de –A responsabilidade subsidiária em direito tributário, dos gerentes e administradores das sociedades, p. 482-488.

48 FIGUEIREDO, J. A. Seabra de –Responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores na lei fiscal: as novas tendências no Direito Tributário, p. 57-65.

49 CUNHA, Paulo de Pitta e SANTOS, Jorge Costa –Responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes, p. 99-132.

50 RIBEIRO, José Joaquim Teixeira –“Anotação” (ao acordão do STA de 28 de novembro de 1990), 49 e 50.

violados, como o princípio da proibição do excesso. E assim, o ónus da prova faria recair sobre o gestor um encargo excessivo, transmutando o responsável subsidiário num verdadeiro sujeito passivo subsidiário, violando também, portanto, o princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto no artigo 107.º da CRP, posto que os gestores já pagaram o suposto correspondente aos rendimentos auferidos, nessa qualidade, pela liquidação do IRS.⁵¹

1.4 SISTEMA SUBJECTIVO MISTO

O Regime atual é o previsto pelo artigo 24.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e que revogou, entre outros, o artigo 13.º do CPT, o qual foi aprovado pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro e entrou em vigor em 1.º de janeiro de 1999.

Este sistema é chamado de misto porque ele é subjectivo mas também objectivo. É subjectivo no que se refere à responsabilização do gestor, mediante a imputação prévia de uma culpa efectiva.⁵² E também é um sistema objectivo porque o legislador estabeleceu duas formas distintas do ónus da prova de culpa, em que seguiu o princípio geral, atribuindo este ónus à Administração Tributária, mas invertendo o ónus da prova mediante uma presunção de culpa na pessoa do gestor, Administrador, conferindo portanto, ao gestor⁵³ o ónus da prova da não existência de culpa.

E conforme será analisado a seguir o art. 24.º, n.º 1 da LGT, da mesma forma que o subjectivo simples, esclarece se a responsabilidade em causa é pela falta de pagamento ou pela diminuição do património, o que o fez, prevendo inclusive, as duas situações.

2 O REGIME ACTUAL: O ARTIGO 24.º, N.º 1 DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA (LGT)

2.1 ENQUADRAMENTO

A Lei Geral Tributária (LGT), em seu artigo 24.º, n.º 1, que trata da responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos, afirma que “Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si”, responsabilidade

51 CAMPOS, D. L. C., *Op. Cit.*, p. 482-488, 496-497.

52 CASIMIRO, S. de V., *Op. Cit.*, p. 97.

53 *Ibidem*, p. 98.

esta que abrange inclusive as pessoas colectivas, assim como os entes fiscalmente equiparados, deixando claro a referida lei o propósito de imputar responsabilidade aos órgãos de administração e gestão de empresas devedoras ao fisco, tendo em vista que estes órgãos determinariam a vontade das empresas, já que o património pertencente à pessoa colectiva está sujeito à administração, direcção ou gestão de certas pessoas, sendo que o cumprimento de obrigações tributárias depende de decisões tomadas pelas pessoas singulares. Portanto, este regime alargou a responsabilidade a todos os tributos, aos administradores ou gerentes das cooperativas e empresas públicas e aos administradores nominais, e excluiu de seu âmbito de aplicação as empresas singulares.⁵⁴

Este artigo revogou o artigo 13.º do CPT que tratava somente dos administradores ou gerentes de sociedade de responsabilidade limitada, tendo sido então a responsabilidade subsidiária alargada, nos termos do n.º 1, a todos que exerçam funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas. Desta forma, administradores, directores, gerentes ou 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.⁵⁵

Portanto, a norma ultrapassaria o princípio da responsabilidade limitada da pessoa colectiva, para responsabilizar patrimonialmente as pessoas singulares, pelo descumprimento da obrigação fiscal.⁵⁶ O que quer o legislador é garantir um dever dos administradores em não preterir as obrigações fiscais frente a outros credores, que teriam maiores possibilidades de pressionar a empresa.⁵⁷

Importante frisar que, neste caso, não se estaria falando em desconsideração da personalidade colectiva, mas chamar à responsabilidade o representante da empresa, sendo que ambos seriam solidários.⁵⁸ Isto porque, não obstante existir em algumas circunstâncias coincidência entre membros da pessoa colectiva com membros de seus órgãos, a verdade é que os membros dos órgãos sociais, como é o caso dos gerentes ou administradores, podem ser, e hoje em dia há uma tendência enorme que sejam pessoas distintas dos sócios ou acionistas (no caso de sociedades por quotas ou anónimas).⁵⁹ E não existe razão para se falar em desconsideração da personalidade jurídica nos casos de responsabilidade dos membros

54 SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira – Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos, p. 25.

55 MARTINS, António Carvalho – Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de impostos. p. 131.

56 SANCHES, José Luis Saldanha – Manual de Direito Fiscal, p. 270.

57 NABAIS, Casalta – Manual de Direito Fiscal, p. 272.

58 MORGADO, Abílio Manuel de Almeida – Ensaio sobre o Regime do Artigo 24.º da Lei Geral Tributária, p. 112.

59 CUNHA, Tânia M. de – Da responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais, p. 131.

dos órgãos de administração, já que são meios de reacção contra pessoas distintas e em momentos e circunstâncias também distintas.

No caso dos gerentes ou administradores, a responsabilidade dirige-se diretamente a eles; já a desconsideração da personalidade jurídica é em relação aos sócios e acionistas da sociedade. Do mesmo modo, a responsabilidade dos gestores ocorre em função de suas acções ou omissões, exatamente por não cumprirem as suas funções conforme deveriam e, em relação à desconsideração da personalidade jurídica da pessoa colectiva ou jurídica, o que se busca ao recorrer a este instituto é a reacção contra situações de abuso por parte dos sócios, desvirtuando-se da finalidade societária, mesmo sabendo do limite de sua responsabilidade, utilizando-se da mesma para obtenção de vantagens pessoais, em detrimento dos credores sociais.⁶⁰

No que diz respeito aos “entes fiscalmente equiparados” às pessoas colectivas, que seriam aquelas entidades que mesmo não sendo equiparadas juridicamente às pessoas colectivas, também são tributadas pelo IRC (Imposto de Renda Colectivo), logo seriam fiscalmente equiparadas às pessoas colectivas.

E, de acordo com o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRPC) no artigo 2.º, n.º 1, alíneas b) e c) e n.º 2 seriam⁶¹:

b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;

c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

2- Consideram-se incluídas na alínea b) do n.º 1, designadamente, as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, anteriormente ao registro definitivo.

Nota-se assim, que este conceito é vasto e abrangente.⁶²

Cumprе ainda frisar que a responsabilidade dos gestores ou administradores em relação à sociedade é pela regra do artigo 24.º, n.º 1 da LGT, subsidiária em relação ao devedor principal, mas no que diz respeito aos vários responsáveis, essa responsabilidade é

60 CUNHA, *Op. cit.*, p. 131 e 132.

61 SANTOS, J.P. de O., *Op. Cit.*, p. 22.

62 *Idem.*

solidária.⁶³ O conceito de subsidiário em língua portuguesa é definido como o que vem em reforço ou apoio e o de solidário como o que “que tem interesses e responsabilidade mútuos que torna cada um de muitos obrigados ao pagamento total da dívida”.⁶⁴

Assim, de forma simplificada, a responsabilidade tributária subsidiária implicaria que a dívida não é do responsável, mas sim da sociedade ou empresa em que ele foi titular de um órgão de administração e somente se tiver agido com culpa é que a dívida passaria a ser dele, passando, desta forma, a ser devedor do imposto da pessoa colectiva, sendo que em princípio ele nunca pagaria enquanto fosse pessoa singular.⁶⁵

O que quer assim o legislador é impor o cumprimento das obrigações tributárias, além de penalizar os que estão à frente dos sujeitos passivos originários e que não respeitaram os seus deveres de gestores, que seria actuar de forma sensata e ordenada, de acordo com os interesses da empresa.⁶⁶

Contudo, complementa o Doutor André Ventura, o que se verifica em muitas das vezes é que o gestor deixa de cumprir obrigações fiscais da empresa, pra cumprir outras inerentes aos objectivos da empresa, deixando de ser criterioso e ordenado na gestão do património empresarial, tornando assim, inviável, o cumprimento das obrigações fiscais.⁶⁷ E nesta situação, o legislador o colocou como responsável subsidiário, ou seja, caso a empresa não tenha condições de responder com o seu património pelas dívidas tributárias, os gestores serão chamados, subsidiariamente, para responderem com seu património e, solidariamente, entre eles. Se o ente colectivo não tem condições de pagar, o responsável subsidiário o fará. Já a solidariedade entre eles significa que qualquer um deles pode pagar a dívida total e, depois, exercer o direito de regresso sobre os demais gestores responsáveis, na parte que pagou para eles, conforme artigo 21.º da LGT.⁶⁸

Também pela leitura do *caput* do artigo 24.º, n.º 1 da LGT conclui-se que “não é suficiente a gerência de direito, sendo necessário que a ela se alie a gerência de facto”.⁶⁹ Nota-se que, além dos administradores, directores e gerentes, também podem ser responsabilizadas as pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, as funções de administração ou gestão.⁷⁰ Conforme o Professor André Ventura⁷¹ existem gerências que são simultaneamente de facto

63 CUNHA, T.M. de. *Op. Cit.* p. 132.

64 SANTOS, J.P. de O., *Op. Cit.*, p. 22.

65 SANCHES, J.L.S. *apud* SANTOS, J.P., *Op. Cit.*, p. 16.

66 VENTURA, André – *Lições de Direito Fiscal*, p. 75.

67 *Idem.*

68 *Ibidem*, p. 75.

69 CUNHA, T.M. de., *Op. Cit.*, p. 133.

70 SANTOS, J.P. de O. – *Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos*, p. 21.

71 VENTURA, A., *Op. Cit.*, p. 76.

e de direito, mas não há empecilho para que “haja, separadamente, um gerente de direito e um outro gerente de facto, pois segundo o artigo 24.º LGT não é necessária a gerência ser simultaneamente de direito e de facto, para que seja chamado como responsável; e quando existem estes dois tipos de gerentes, é a administração que cabe provar a gerência de facto”. E, complementa o autor, que se o gerente é apenas de direito a responsabilização não se concretiza, pois “é preciso o exercício efectivo de gerência ou administração”.⁷² Contudo, ocorrendo que o gerente de direito não é também o gerente de facto e que a omissão desse facto seja o causador do não cumprimento da obrigação tributária, aí sim, o gerente de direito pode vir a ser chamado como responsável subsidiário.⁷³

No decorrer do presente trabalho será tratado, em um tópico, da gestão de direito ou formal e gestão de facto ou nominal, diante da importância das particularidades destas gerências no a apuramento da responsabilidade tributária.

A norma do artigo 24.º, n.º 1 da LGT veio consagrar que devem ser considerados responsáveis subsidiários os administradores, directores e gerentes em função no período do exercício do cargo, no momento da verificação do facto constitutivo, quando da liquidação ou cobrança da dívida tributária sempre que, em qualquer dos casos, tenha sido por sua culpa que o património da sociedade tenha se tornado insuficiente para a satisfação da dívida fiscal.⁷⁴ E do mesmo modo são responsáveis pelas dívidas fiscais, cujo prazo legal para pagamento ou mesmo para entrega tenha expirado no período em que ele exerceu o cargo, “sempre que, em cumprimento de ónus específico, não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”.⁷⁵

O artigo 24.º, n.º 1 da LGT subdivide-se em duas alíneas, as quais definem alguns pressupostos da responsabilidade tributária dos gerentes ou administradores, sendo que a alínea a) estabelece a responsabilidade pelas “dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício de seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação”.⁷⁶ Já a alínea b) a responsabilidade será pelas “dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo,

⁷² *Idem.*

⁷³ *Ibidem*, p. 77.

⁷⁴ MARTINS, A.C., *Op. Cit.*, p. 132.

⁷⁵ *Idem.*

⁷⁶ LGT - Lei Geral Tributária – Códigos Tributários, p. 40.

quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”.⁷⁷

Para alguns autores, há a distinção entre estas alíneas do artigo 24.º, n.º 1 da LGT da seguinte forma:

- Alínea a): responsabilidade pela falta de património da empresa;
- Alínea b): responsabilidade pela falta de pagamento/entrega de imposto, independentemente da empresa ter ou não bens suficientes neste momento.⁷⁸

Assim sendo, enquanto na alínea a), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT o facto ilícito que faz incorrer o gestor ou administrador em responsabilidade é a “actuação conducente à insuficiência do património da sociedade”, já na alínea b) este facto “consubstancia-se na falta de pagamento da obrigação tributária”.⁷⁹

A diferença existente entre os regimes previstos na alínea a) e b) do n.º 1, do artigo 24.º da LGT estaria, no primeiro caso, na necessária diligência de quem exerce funções de administração ou gestão em guardar os meios financeiros para o pagamento das dívidas e, o segundo caso, a diligência quanto ao pagamento ou entrega dos montantes objeto das dívidas tributárias no momento em que termina o prazo legal para que aqueles se efectuem.⁸⁰

Importante dizer que, em qualquer das alíneas do artigo 24.º, n.º 1 da LGT encontra-se presente uma situação de insuficiência de património da sociedade para o pagamento das dívidas tributárias.⁸¹ E, para alguns autores, não existe outro caminho para o gestor a não ser provar que não foi por sua culpa que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida tributária.⁸² Mesmo jurisprudências de tribunais administrativos demonstram e aplicam o mesmo entendimento, que “(...) é necessário demonstrar, para afastar a responsabilidade subsidiária pelas dívidas de imposto cujo prazo para pagamento terminou durante o período da administração dos gerentes ou administradores da sociedade, que tal falta de pagamento ou entrega não é da sua responsabilidade. Deste modo, é necessário demonstrar, em sede de oposição à execução, que a falta de fundos da sociedade devedora para pagar o IVA em falta não se deve a qualquer omissão ou comportamento censurável do gestor. Deve ser valorada contra o oponente a dúvida relativa à verificação de culpa dos gestores pela falta de pagamentos dos impostos devidos e cujo pagamento devia ter sido

77 LGT, *Idem*.

78 CASIMIRO, S. de V., *Op. Cit.*, p. 116.

79 CUNHA, T.M. de, *Op., Cit.*, p.146.

80 MORGADO, A., *Op. Cit.*, p. 116-117.

81 PEREIRA, Ramiro Cristóvão – Da responsabilidade dos administradores pelas dívidas fiscais das sociedades: responsabilidade tributária subsidiária, p. 84.

82 VASQUES, Sérgio – A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária, p. 58.

efectuado durante o período da sua gestão”.⁸³

Para alguns autores, o regime do artigo 24.º, n.º 1 estabeleceu uma distribuição mais equilibrada do ónus da prova, tendo em vista que procedeu a um desmembramento do mesmo mais favorável ao administrador ou gestor, pelo facto de impor à Administração Pública Fiscal que apresentasse a prova da culpa dos administradores ou gestores em relação às dívidas fiscais, cujo facto gerador tenha ocorrido no período do exercício do cargo de gestão ou administração, ou cujo prazo legal de pagamento do tributo ou entrega tenha terminado depois deste. Assim como estabeleceu que caberia, aos administradores ou gestores, provarem a ausência de culpa na insuficiência do património da sociedade em relação às dívidas tributárias, cujo prazo de pagamento ou de entrega tenha terminado no período do exercício de seu cargo.

No decorrer desta pesquisa será visto que, na visão de muitos doutrinadores, não é a falta de pagamento que resulta na responsabilidade tributária subsidiária do administrador, pois a dívida tributária pode não ter sido paga por um bom acto de gestão que não seria censurável; inclusive, a dívida tributária pode não ter sido paga e, numa cobrança coercitiva, serem encontrados bens passíveis de penhora. Contudo, a falta de pagamento por insuficiência de património é que gera a responsabilidade subsidiária nos termos dos artigos 23.º e 24.º e, em relação ao art. 24.º, n.º 1, alíneas a) e b) da LGT, no que diz respeito ao objeto da prova verifica-se que, em ambas, está em causa a culpa na insuficiência de património.⁸⁴

De forma diversa existem outros entendimentos que a insuficiência de património está associada ao art. 24.º, n.º 1, alínea a) da LGT, sendo este o facto ilícito susceptível de fazer incorrer o gestor em responsabilidade, pois houve a sua actuação que conduziu à insuficiência de património. Já no art. 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, o facto ilícito consubstancia-se somente na falta de pagamento do tributo.⁸⁵

Contudo, incontroverso que não se fala em responsabilidade pelo risco de contingências externas que pesa sobre o administrador, mas sim de uma responsabilidade por ter, culposamente, concorrido a uma insuficiência do património. Neste caso há que se falar em aplicar a responsabilização com indemnização, como garantia dos credores.

Desta forma, tanto na alínea a) quanto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, no que diz respeito ao objeto da prova, entende-se que “em ambas está em causa a culpa na

83 Tribunal Central Administrativo Norte. Acórdão de 29/10/2009 (Processo n.º 228/07.2BEBRG).

84 PEREIRA, R.C., *Op. Cit.*, p. 97-98.

85 CUNHA, T.M. da., *Op. Cit.*, p. 146.

insuficiência do património”.⁸⁶

Segundo o Tribunal Central Administrativo Sul “a culpa afere-se em abstracto, pela diligência de um administrador ou gerente pressuposto medianamente diligente e respeitador das boas práticas comerciais (*bonus pater familiae*, na tradição jurídica) operando com a teoria da causalidade, segundo um processo lógico de prognose póstuma, por forma de averiguar se actuação daquele enquanto representante da sociedade originária devedora, concretizada quer em actos positivos quer em omissões, foi adequado à insuficiência do património societário para a satisfação dos créditos fiscais”.⁸⁷

2.2 GESTÃO DE DIREITO E GESTÃO DE FACTO

Para aferir de forma correta e conclusiva a Responsabilidade subsidiária de gestores ou administradores estabelecida no artigo 24.º, n.º1 da LGT, necessário verificar a gerência de facto ou formal, analisando, efectivamente, as funções de administração ou gestão independentemente de terem sido para tal designados, conforme tem entendido a maioria da doutrina e da jurisprudência. Situações recorrentes, tais como contratação de pessoal, assinatura de cheques e documentação fiscalmente relevante, são alguns indícios que demonstram o exercício da gestão de facto. E o n.º1, do artigo 24.º da LGT determina expressamente que a responsabilidade recai sobre “administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão”, ou seja, é decisivo o exercício efectivo de funções de gerência ou administração, não bastando, assim, a gerência nominal ou de direito para essa responsabilização ser concretizada⁸⁸.

Portanto, literalmente quer o legislador impor a responsabilização ao gestor de facto, excluindo-se assim, a responsabilidade do gestor meramente de direito.

Isto porque mesmo que as pessoas tenham sido formalmente designadas administradores ou gerentes, mas que durante o período a que respeita o imposto, não tenham na realidade exercido as funções de gestão ou administração, poderão ser exoneradas da responsabilidade, através da consideração da ilegitimidade como oponente aquando da reversão ocorrida no processo de execução fiscal ao abrigo do previsto na alínea b), do n.º 1,

86 CUNHA, T.M. da., *Op. Cit.*, p. 146.

87 Acórdão de 6 de outubro de 2009 – Processo n.º. 03267/2009.

88 TEIXEIRA, Pedro Jorge de Castro – **Responsabilidade tributária dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos**, p. 13.

do artigo 204.º do CPPT,⁸⁹ desde que consigam provar, que não exerceram efectivamente esta gestão.⁹⁰

Na visão de Tânia Cunha, a gerência ou gestão de facto ocorre quando alguém, exterioriza de algum modo a representação da vontade social, através de actos substantivos e materiais, de modo a vincular a empresa perante terceiros, mesmo que seja esporadicamente e somente em um setor da empresa.⁹¹

Para provar a gerência efectiva, no nosso entendimento, não é necessário que todas as áreas da empresa estejam sob esta gestão, bastando que seja exercida, efectivamente, algumas destas funções (ex: financeiro, comercial etc.).

Tânia Cunha diz ainda que o artigo 24.º da LGT põe o acento tónico no exercício efectivo das funções e que caberá à Administração Tributária provar a gestão de facto, não podendo se presumir a mesma “pelo facto de se estar perante uma situação de gestão de direito”.⁹²

E neste sentido, pode ser citada a recente jurisprudência que se tornou dominante no Supremo Tribunal Administrativo, conforme acórdão do Pleno, de 28 de fevereiro de 2007, processo n.º 01132/06.⁹³

Portanto, anteriormente era responsabilizado somente “o gerente que estava inscrito na conservatoria do registro comercial, mas hoje, o direito fiscal deu um grande salto, e acrescentou à lei, não só aqueles que são formalmente conhecidos como gerentes, mas também pode ser chamado aquele que de facto exerceu aquela função”.⁹⁴

Desta forma, a jurisprudência busca o exercício da gerência efectiva, pois há casos em que o gerente de direito não é também o gerente de facto por vários motivos. Quando ocorrer esta situação, será chamado inicialmente o gerente de direito, e depois, se confirmada a existência do gerente de facto, será então este chamado solidariamente.⁹⁵

89 Acórdão de 10/11/2016, referente ao Processo 00313/11.6BEBRG.

90 SILVA, Pedro Sousa e – A Responsabilidade dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no novo CPPT, p. 1446.

91 CUNHA, Tânia Meireles da – A culpa dos gerentes, administradores e diretores na responsabilidade por dívidas de impostos, p. 795.

92 CUNHA, T.M. da – Da responsabilidade dos gestores..., *Op. Cit.*, p. 136-137.

93 “A presunção judicial não tem existência prévia, é um juízo casuístico que o julgador retira da prova produzida num concreto processo quando a aprecia e valora (...). Ninguém beneficia de uma presunção judicial, porque ele não está, à partida, estabelecida, resultando só do raciocínio do juiz, feito em cada caso que lhe é submetido. (...). Do que se trata é de censurar a aplicação que fez de um regime legal, afirmando a existência de uma presunção judicial e retirando, maquinaalmente, de um facto conhecido, outro, desconhecido, como se houvesse uma presunção legal, que não há, e afirmando a inversão do ónus da prova, quando tal inversão não ocorre, no caso, na falta de presunção legal”.

94 VENTURA, A., *Op. Cit.*, p. 76.

95 VENTURA, A., *Op. Cit.*, *Ibidem*, p.77.

Outra situação concreta analisada pela jurisprudência é quando, num ponto específico, um terceiro tomou uma decisão de gestão, sendo que este não era nem o gestor de direito, nem o gestor de facto. Apesar de existirem diferentes posicionamentos na jurisprudência sobre quem seria o responsável neste caso, a maioria dos julgados entendeu que o terceiro não deve ser responsabilizado, pois a responsabilização da gestão de facto tem que ser de uma gestão contínua e sistemática. Não é o caso de uma decisão pontual na gestão da empresa, mas sim de uma actuação efectiva na vida da empresa, apesar de não ter o título.⁹⁶

A exigência no requisito da gestão ou direcção efectiva não é exclusiva do direito tributário, pois verifica-se a sua existência também no Código Penal, em seu artigo 227.º, assim como no artigo 82.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE). E, assim sendo, por ocasião do processo de insolvência, o administrador da insolvência poderá propor as acções de responsabilidade em nome do próprio devedor contra os administradores de facto e de direito, além de vários outros responsáveis que o artigo 82.º, n.º 2, alínea a) do CIRE prevê (fundadores, sócios, associados, membros etc.). Do mesmo modo, o Código Penal no artigo 227.º, n.º 3 estabelece que, no caso do crime de insolvência dolosa previsto naquele artigo, se for o devedor pessoa colectiva, sociedade ou mera associação de facto, quem tiver exercido de facto a respectiva gestão ou direcção efectiva e houver praticado algum dos factos previstos no artigo 227.º, n.º 1 também se enquadraria no crime de insolvência dolosa (como crime específico do devedor) dentro do capítulo dos crimes contra direitos patrimoniais, uma vez que o bem jurídico que se pretende proteger, através da insolvência dolosa, é o património dos credores. Este crime de insolvência dolosa pode assumir a forma de crime de dano no caso das situações previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, do art. 227.º do Código Penal de Portugal e de crime de perigo abstracto no caso da alínea d) do n.º 1, do art. 227.º do Código Penal de Portugal.

Também importante referir o previsto no artigo 80.º do CSC, segundo o qual as disposições respeitantes à responsabilidade dos gerentes ou administradores aplicam-se a outras pessoas a quem sejam confiadas funções de administração. Assim, decorre que o Código das Sociedades Comerciais determina que a responsabilidade abrange, igualmente, os gestores ou administradores de facto.⁹⁷

96 VENTURA, A., *Op. Cit., Idem*, p. 77.

97 “Cabe ao responsável subsidiário a prova em como não exerceu a gerência de facto e conseqüentemente não é responsável pela dívida fiscal. Não é necessário fazer a prova da inexistência da responsabilidade pela dívida fiscal, bastando abalar a convicção do Tribunal em como ele seria o responsável pela mesma” (Proc. N.º. 418/04, CT- 2.º Juízo, Relator Eugenio Siqueira, aresto firmado em 19 de abril de 2.005, Tribunal Central Administrativo Sul).

2.3 PRESUNÇÃO DA GESTÃO

A jurisprudência vem caminhando de forma semelhante à doutrina, no que diz respeito à gerência de direito e à gerência de facto. Trata-se de uma evolução da presunção da gestão, tendo em vista que nos dias atuais, as sociedades de responsabilidade limitadas: quotas e anónimas procuram cada vez mais gestores ou gerentes profissionais que não sejam necessariamente sócios ou acionistas. Trata-se de um rumo dirigido à busca de uma gestão empresarial profissional e especializada, passando pela separação do capital e da gestão.

O Tribunal Central Administrativo Sul considerou que “a presunção de gerência, resultante do registro da nomeação para esse cargo é a da gerência de direito e não a da gerência de facto, presumindo-se esta, se provada aquela. A presunção da gerência decorrente do registro, sendo uma presunção legal, só por prova em contrário, no caso necessariamente documental, pode ser ilidida. A presunção do efectivo exercício da gerência porque meramente judicial, pode ser ilidida por qualquer meio de prova, incluindo a prova testemunhal”.⁹⁸ Ademais importante lembrar que o artigo 11.º do Código de Registro Comercial estabelece que “o registro por transcrição definitiva constitui presunção de que existe a situação jurídica, nos precisos termos em que é definida”.

E, mais recentemente, o Tribunal Central Administrativo Sul⁹⁹ 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”.

E no caso deste acórdão citado, aonde foi provado que o gerente designado se desligou completamente de sua atividade na sociedade, não praticando nenhum acto em nome da mesma, o Tribunal assim concluiu: “(...) os comportamentos omissivos imputados ao gerente nomeado, de não dissolução e liquidação da sociedade e de não renúncia à mesma gerência, nenhum relevo podem ter, como não actos que são, para integrar o conceito positivo de gerência efectiva ou de facto, que pressupõe a prática de actos pelo gerente em nome e por conta da mesma sociedade”.

Contudo, ainda podemos citar que, em março de 2006, este mesmo Tribunal Central Administrativo Sul teve entendimento diferente¹⁰⁰ pois julgou que “(...) face ao registro, o

98 Acórdão de 25 de outubro de 2005 - Proc. n.º 00583/05, CT- 2.º Juízo, Tribunal Central Administrativo Sul.

99 Acórdão de 23 de novembro de 2010 - Proc. n.º 4118/10, CT- 2.º Juízo, Tribunal Central Administrativo Sul.

100 Acórdão de 7 de Março de 2006 - Proc. n.º 00933/0, CT- 2.º Juízo, Tribunal Central Administrativo Sul.

que se presume não é a gerência efectiva, mas sim, tal gerência nominal, ficando terceiros dispensados de a provarem”. E, neste contexto, entenderam que trata-se de presunção legal e somente através de prova documental pode ser ilidida, pois tanto os actos de constituição como os de cessação de gerência são actos formais (conforme artigos 63.º, n.º 1; 252.º, n.º 2 e 258.º, todos do CSC), ficando assim afastada a possibilidade de prova testemunhal para ilidir tal presunção.

Em 2011, no julgamento de 10 de Março do processo n.º 04295/10, o Tribunal Central Administrativo Sul entendeu que “(...) estabelece-se uma presunção natural de que a gerência de facto 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 facto do gerente 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 inferir que, no período em análise exerceu a gerência de facto, pelo que é responsável subsidiário pelo pagamento da dívida exequenda”.¹⁰¹

O Tribunal Central Administrativo Norte assim decidiu:

À luz do regime da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 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, 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 porque, 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.¹⁰²

Desta forma, o entendimento maioritário da doutrina e da jurisprudência considera ser apenas relevante a gestão efectiva para efeitos de responsabilidade subsidiária.

Entretanto, Casalta Nabais¹⁰³ coloca algumas dúvidas a este entendimento ao defender que o artigo 24.º da LGT “(...) alargou esta responsabilidade (...) aos administradores

101 Acórdão de 10 de Maio de 2011 - Proc. n.º 04295/10.

102 Acórdão de 8 de Abril de 2010 - Proc. n.º 351/05-8.

103 NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, 2003, p. 269.

nominais”, donde se deduz que o artigo legal ao expressar “ainda que somente de facto” estabeleceu que o gerente de facto para ser responsabilizado não necessita ser simultaneamente de direito. Assim para alguns doutrinadores, quando o legislador se refere “exercem ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão” visa abranger a gerência de facto e não propriamente excluir a gerência de direito.

Assim, passaremos a analisar os termos em que a responsabilidade subsidiária dos gestores ou administradores está prevista, de forma separada entre as duas alíneas do artigo 24.º, n.º 1 do da Lei Geral Tributária (LGT), como será demonstrado a seguir.

3 ARTIGO 24.º, N.º 1, ALÍNEA A) DA LGT

RESPONSABILIDADE PELA DIMINUIÇÃO DO PATRIMÓNIO – EXERCÍCIO DO CARGO NO PERÍODO ANTERIOR AO FINAL DO PRAZO LEGAL DE PAGAMENTO

Em relação à diminuição do património da empresa, a responsabilidade está regulada na alínea a), do n.º 1, do art. 24.º da LGT.

E a responsabilidade prevista neste instrumento legal estabelece a responsabilidade dos gestores, administradores ou mesmo diretores no exercício de suas funções, em períodos anteriores ao término do prazo previsto em lei, de pagamento ou entrega de tributos.

Nesta alínea, preocupou o legislador em deixar consignado que a responsabilidade por culpa pela insuficiência de património da sociedade, para o pagamento de dívidas tributárias, abrangeria as dívidas cujo facto gerador tivesse ocorrido no exercício das funções administrativas do gestor, inclusive aquelas que venceram após o período em que exerceram suas funções. Contudo, quis ainda o legislador ampliar o período da responsabilidade do gestor, inclusive em períodos em que não tenha exercido suas funções, como é o caso de facto constitutivo ou gerador de dívida tributária, não ocorrido ao tempo de sua gestão ou administração, cujo vencimento, inclusive, só ocorreu após a sua gestão, desde que seja por sua culpa que o património da sociedade tornou-se insuficiente para satisfação das dívidas tributárias.

A primeira parte da alínea a), do n.º 1, do art. 24.º da LGT refere-se à responsabilidade do gestor que exerceu funções durante a ocorrência do facto tributário, mas o exercício do cargo terminou antes do vencimento da dívida tributária. Já a segunda parte da mesma alínea é uma situação nova e que nas normas que antecederam ao artigo 24.º não havia uma conclusão, seja pela doutrina ou pela jurisprudência, que é a responsabilidade do gestor que

exerceu suas funções depois da ocorrência do facto tributário e tenha terminado as mesmas antes do fim do prazo de pagamento ou entrega do tributo.¹⁰⁴ Para muitos autores esta é a única interpretação possível, pois qualquer outra estaria inserida sempre no âmbito da primeira parte da alínea a), n.º 1, do artigo 24.º da LGT ou no da alínea b), n.º 1, do artigo 24.º da LGT.¹⁰⁵

Contudo, outros autores não têm a mesma opinião, pois entendem que a responsabilidade com base na culpa pela insuficiência do património da sociedade compreende, não somente as dívidas em que o facto constitutivo da responsabilidade se tenha verificado, como também, as que se tenham vencido no período de administração ou gerência.¹⁰⁶ Na análise de Tânia Meireles da Cunha,¹⁰⁷ António Guerreiro interpreta desta forma, pelo facto de separar completamente os casos onde há a culpa do administrador pela insuficiência do património societário, daqueles casos em que a culpa do gestor se deve por falta de pagamento da dívida tributária da empresa.

E, assim, poderia ser chamado à execução fiscal o gestor que estiver nas funções no momento em que a dívidatributária se vença, quer por imposição do disposto na alínea a) ou alínea b), do n.º1, do artigo 24.º da LGT.

Na nossa opinião, melhor razão assiste à Tânia Meireles da Cunha, ao afirmar que a posição do autor António Guerreiro tira sentido útil à segunda parte da alínea a), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, pois seria consumida pela alínea b) que é muito mais vantajosa para a administração tributária, no que tange ao ónus da prova. E, para a autora, nos casos em que os gestores se encontrem nas suas funções, seja no momento em que ocorreu o facto tributário (nascimento da dívida fiscal), seja quando terminou o prazo de pagamento da mesma, a responsabilidade dos administradores estaria submetida a ambas as alíneas.¹⁰⁸

Na opinião de Isabel Marques da Silva¹⁰⁹, os administradores ou gestores somente seriam subsidiariamente responsáveis pela dívida da sociedade (fiscais e segurança social) desde que tivessem agido com culpa para a insuficiência do património da sociedade em relação a satisfação destas dívidas. Mas esta culpa teria de ser alegada e provada em juízo pelo credor fiscal ou de segurança social. Esta é a melhor e única interpretação da alínea a), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT.

104 CUNHA, Tânia Meireles da – Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais. A culpa nas responsabilidades civil e Tributária, p.138-140.

105 SILVA, Isabel Marques – A Responsabilidade tributária dos corpos sociais, problemas fundamentais do Direito Tributário, p. 132.

106 GUERREIRO, António Lima – Lei Geral Tributária Anotada, p. 141.

107 CUNHA, T. M. da, *Op.Cit.*, p. 140.

108 *Ibidem*, p. 141.

109 SILVA, I. M., *Op. Cit.*, p. 126.

Contudo, nem sempre foi assim pois, anteriormente à entrada em vigor da Lei Geral Tributária, prevalecia a previsão do artigo 13.º do Código de Processo Tributário, o qual determinava que o ónus da prova de que não foi por sua culpa que o património social se tornou insuficiente para o pagamento da dívida fiscal caberia, sempre, ao gestor ou administrador da sociedade. Antes da vigência da LGT, os gestores tinham o ónus da prova que não haviam praticado qualquer “ato ilícito, culposo e casual da insuficiência do património da sociedade”.¹¹⁰

Importante frisarmos que na alínea a) não há presunção de culpa e caberá à administração tributária o ónus da prova da culpa do gestor ou administrador na insuficiência de bens para realizar o pagamento ou entrega do tributo.¹¹¹

Caberá assim, à administração fiscal, fazer a prova da identificação do responsável subsidiário, ou seja, o ónus probatório é da administração tributária nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT e 342.º do Código Civil. Ademais, com base nos princípios inseridos no artigo 58.º da LGT, assim como no princípio do interesse público e do inquisitório, deverá o fisco realizar todas as diligências instrutórias e necessárias à descoberta da verdade material.

Portanto, sem dúvida que, na “falta de regras especiais, ou seja, salvo presunção legalmente consagrada, é, assim à administração fiscal que cabe demonstrar os pressupostos de facto da sua actuação, designadamente a existência dos factos tributários em que assenta a liquidação do tributo, que não tenham sido declarados pelo contribuinte”.¹¹²

Por sua vez, Diogo Leite de Campos entende que os gestores também são responsáveis pelas dívidas cujo prazo de pagamento ou entrega previsto em lei tenha terminado depois de ter exercido o seu cargo. Estariam assim inseridas as dúvidas cujo facto gerador tenha ocorrido antes do exercício das funções de gestor.¹¹³

Desta forma, com base no entendimento de Diogo Leite de Campos, evita-se que o sentido da alínea a) seja consumido pelo sentido da alínea b). E, com base nesta interpretação, “os gerentes ou administradores também são responsáveis por dívidas tributárias da sociedade ou outro ente cujo facto gerador tenha ocorrido antes de iniciarem funções e que só se venceram depois de terminados as suas funções”.¹¹⁴

Enfim, tratando-se das situações abrangidas pela alínea a), do n.º1, do artigo 24.º da LGT é necessário que a Administração Tributária prove:

110 CUNHA, Paulo de Pitta; Santos, Jorge Costa – Responsabilidade Tributária dos administradores ou gerentes, p. 93.

111 SILVA, I. M. da, *Op. Cit.*, p. 132.

112 GUERREIRO, Antônio Lima – Lei Geral Tributária Anotada, p. 329.

113 CAMPOS, Diogo Leite *et al.* – Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada, p. 147.

114 *Idem.*

- I) A diminuição patrimonial do ente colectivo;
- II) O ente colectivo está impossibilitado de extinguir suas dívidas fiscais através do pagamento e,
- III) A existência de culpa do administrador ou gestor na diminuição do património.

Verifica-se, assim, que deverá a Administração Tributária fazer a prova da identificação do responsável subsidiário, mesmo quando o fundamento da responsabilidade for a falta de pagamento dos tributos vencidos no período da administração ou gestão, com base, desta forma, na regra do ónus da prova do artigo 342.º, n.º 1 do Código Civil (CC).¹¹⁵

Para que seja considerado abuso de responsabilidade, susceptível de configurar responsabilidade subsidiária, é necessária a verificação de situações aonde ocorra a destruição e danificação do património social, ou a ocultação e dissimulação do activo social, a criação ou agravamento de activos ou passivos, o uso do crédito da sociedade para satisfazer interesses de terceiros, manutenção de contabilidades fictícias, desaparecimento de documentos contábeis, utilização de crédito contrária ao interesse da empresa, assim como o prosseguimento de uma exploração deficitária conscientemente, sabendo que conduzirá à insolvência da empresa.¹¹⁶

Nota-se que, para existir uma reversão da execução fiscal, conforme o artigo 23.º, n.º 4 da LGT, não basta a existência de falta de mérito na gestão, mas a existência de uma gestão com factos ilícitos e culposos, que violem normas de protecção dos credores da sociedade.¹¹⁷ É imperiosa a diminuição do património da sociedade e a impossibilidade da mesma extinguir suas dívidas fiscais através do pagamento, pois caso ela tenha bens suficientes apesar da diminuição do património causado pelo gestor na condução da sua administração, não seria o caso de ocasionar a responsabilidade subsidiária do gestor, por falta de fundamento legal.

Necessário, assim, se provar a culpa do gestor ou administrador, culpa esta que não é uma mera culpa genérica, nem tão pouco culpa por não cumprir disposições legais, mas sim uma culpa porque o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação das obrigações fiscais e o gestor, de forma culposa, dissipou o património social.¹¹⁸

Na visão de Tânia Meireles da Cunha,¹¹⁹ essa responsabilidade exige a prática de um acto ilícito, danoso, culposo, pois existe um nexo de causalidade entre acto e dano.

115 GUERREIRO, A.L. – Estudos de Direito Fiscal, *apud* SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira – Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos, *Op. Cit.*, p. 39.

116 SANTOS, J. P. de O., *Op. Cit.*, p. 39.

117 *Idem.*

118 CAMPOS, D. L. *et. al.*, *Op. Cit.*, p. 111-112.

119 CUNHA, T. M. de, *Op. Cit.*, p.141-142.

A culpa que se exige dos administradores é uma culpa efectiva (por ter o património se tornado insuficiente), de forma semelhante ao que ocorre no artigo 78.º, n.º 1 do CSC.

E completa a autora que não há presunção de culpa e aplica-se o artigo 74.º, n.º 1 da LGT, ficando a cargo de Administração Tributária o ónus da prova.¹²⁰ No seu entendimento, a situação de ónus da prova da responsabilidade culposa do gerente, quanto à inserida no artigo 24.º, n.º 1, al. a) da LGT e prevista no artigo 78.º, n.º 1 do CSC, são essencialmente os mesmos pressupostos, colocando assim a Administração Tributária e os demais credores em paridade. Para Tânia Meireles da Cunha o artigo 24.º, n.º 1, al. a) da LGT seria até dispensável, por ter os mesmos pressupostos do artigo 78.º, n.º 1 do CSC.¹²¹

Na sua visão, a única intenção do legislador ao inserir o artigo 24.º, n.º 1, al. a) da LGT foi somente para tornar mais célere o procedimento de responsabilização dos gerentes e administradores, já que a LGT permite a reversão da execução fiscal contra os gestores e o CSC admite somente a acçãoodiretade responsabilidade.

Com o mesmo raciocínio de Tânia Meireles da Cunha, no que diz respeito à celeridade procedimental da responsabilização dos gestores que agiram comprovadamente com culpa, quando se trata de dívidas fiscais (face o procedimento de reversão previsto na LGT), diferentemente das dívidas dos demais credores sociais, Joana Patrícia dos Santos entende que exatamente por este motivo não há como concordar que a previsão contida no art. 24.º, n.º 1, al. a) da LGT é dispensável, mesmo sendo semelhante o seu regime ao previsto no artigo 78.º do CSC.¹²²

Destarte, o que se verifica na leitura do artigo 78.º, n.º 1. do CSC é que responderão os gerentes, administradores ou gestores para com os credores da sociedade quando, por inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes credores, o património social se torna insuficiente para satisfação das dívidas da sociedade, devendo o lesado fazer a prova, nos termos do artigo 487.º do Código Civil. Para Menezes Cordeiro existem dois limites na responsabilização dos administradores e gerentes para com os credores sociais:

- I) o da prova da sua culpa por parte dos interessados;
- II) a prova de que houve um incumprimento culposo das normas legais destinadas à protecção dos credores.¹²³

120 CUNHA, T.M., *Op. Cit., Idem.*

121 *Idem.*

122 SANTOS, J. P. de O., *Op. Cit.*, p. 41-42.

123 CORDEIRO, Antônio Menezes – Código das sociedades comerciais anotado, p. 276.

E completa que essa responsabilidade é uma imputação por incumprimentos ou por actos ilícitos culposos e que, se assim não o fosse, os administradores seriam responsabilizados pelo risco, o que não se adequaria ao sistema de responsabilidade civil portuguesa.¹²⁴

E Diogo Leite de Campos, ao comentar esse artigo legal, dá-nos o seu entendimento que não basta provar que houve uma administração negligente, com violação das regras de uma administração técnica e cientificamente correcta. Há que se provar que o prejuízo ocorrido foi derivado da inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores.¹²⁵

Menezes Cordeiro, estabelecendo um paralelo do artigo 78.º, n.º 1 do CSC com o artigo 483.º, n.º 1 do CC, salienta que “é à sociedade – e não aos administradores – que cumpre indemnizar”. O problema de uma directa responsabilidade dos administradores só surge quando a culposa inobservância das normas de protecção provoque uma insuficiência patrimonial.¹²⁶

E sob a influência do artigo 483.º, n.º 1 do CC, a violação de normas legais destinadas a proteger interesses alheios implica em responsabilidade civil extracontratual. Segundo essa norma, a obrigação de indemnizar tanto recai sobre quem violar ilicitamente o direito alheio, assim como sobre quem desrespeitar disposições legais destinadas a proteger interesses de outrem.¹²⁷

Conclui-se que a alínea a), do n.º 1, do art. 24.º da LGT retrata situações mais complexas, pois o gestor já cessou a sua gestão. A responsabilidade do gestor pelo pagamento da dívida tributária se dá porque ele contribuiu para a diminuição do património da empresa, devido à sua má gestão e foi devido à essa diminuição do património da empresa que esta se viu sem meios de pagar os impostos. Ou seja, tem que existir um nexo de causalidade, devendo haver uma ligação entre a gerência do gestor e o não pagamento de impostos.¹²⁸

Portanto, se for por culpa do gestor que o património da empresa se tornou insuficiente para cumprir as obrigações fiscais desta, então deve o gestor ser responsabilizado. E, nestes casos, deve a Administração Tributária provar que foi pelos actos culposos do gestor que a

124 CORDEIRO, A.M., *Op. Cit., Idem.*

125 CAMPOS, D. L. de – A responsabilidade subsidiária, em Direito Tributário dos gerentes e administradores da sociedade, p. 484.

126 CORDEIRO, A. M. – Manual de Direito das Sociedades, p. 935.

127 ANDRADE, João da Costa – Responsabilidade fiscal dos gerentes e administradores – A Culpa Jurídico Tributário, p. 840.

128 VENTURA, André – Lições de Direito Fiscal, p. 78.

empresa não conseguiu pagar seus impostos.¹²⁹

Deste modo, para ocorrer a responsabilização do gestor conforme determinado e previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT torna-se necessário que seja provado pela Administração Pública que o gestor, por sua culpa, diminuiu o património da empresa e, conseqüentemente, a empresa não efetuou o pagamento de tributos, cujo facto constitutivo ou gerador se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado após sua gestão. Nesta última situação “o gestor cessa as suas funções de gestão antes do decurso do prazo do pagamento de impostos, mas já dentro do prazo de pagamento dos mesmos”.¹³⁰

Portanto, determina o art. 24.º, n.º 1, alínea a) da LGT que o ónus da prova é da Administração Pública.

4 ALÍNEA B), DO N.º 1, DO ARTIGO 24.º DA LGT RESPONSABILIDADE PELA FALTA DE PAGAMENTO-EXERCÍCIO DO CARGO NO FIM DO PRAZO DE PAGAMENTO

A responsabilidade dos administradores ou gestores pela falta de pagamento das dívidas tributárias encontra-se prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT e corresponde à responsabilidade em função do exercício do cargo de administração no momento final do prazo de pagamento ou entrega dos tributos, o que quer dizer que reporta-se ao período aonde ocorra o final do prazo de pagamento ou entrega do montante correspondente à dívida tributária. Donde se conclui que o período de exercício da administração, gerência ou gestão coincide com a data de vencimento das dívidas tributárias.¹³¹

E, no caso da alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, a presunção pela falta de pagamento da obrigação tributária é imputável ao gestor, administrador ou gerente.¹³²

Caberá sempre ao administrador ou gerente a prova da inexistência de culpa na insuficiência do património social para o cumprimento das obrigações fiscais com o pagamento de contribuições ou impostos, cujo facto gerador ou o vencimento tenha ocorrido no exercício de suas funções de gestão ou administração.¹³³

129 VENTURA, A, *Op. Cit., Ibidem*, p. 79.

130 VENTURA, A, *Op. Cit., Ibidem*, p. 78.

131 SANTOS, J. P. de O., *Op. Cit.*, p. 30.

132 *Idem*.

133 *Ibidem*, p. 32.

Importante esclarecer que a LGT impõe ao gestor ou administrador o ónus de provar que a falta de pagamento da dívida tributária não lhe é imputável somente em relação às dívidas cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo. Essa é a determinação da alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT.¹³⁴

Ainda torna-se necessário acrescentar que na base de qualquer situação de responsabilidade tem de haver, necessariamente, uma situação de ilicitude¹³⁵, ou seja, um “acto que contraria o disposto na lei, traduzindo-se num incumprimento de um dever por ela imposto ou consubstanciando uma prática por ela proibida”.¹³⁶

Assim sendo, o legislador não se limitou somente a estabelecer que a falta de pagamento ou entrega de tributos imputaria ao gestor a efectivação da sua responsabilidade. O legislador além de ter procedido a uma inversão do ónus da prova, também estabeleceu uma real presunção dessa imputação, cabendo, portanto, ao administrador, provar a inexistência de tal imputação, já que nesse preceito consta uma expressa presunção de imputação.¹³⁷

Contudo, não é pacífico na doutrina o que significaria esta expressão imputação, aonde alguns entendem que a imputação seria a reunião de todos os pressupostos, como a culpa, o facto ilícito e o nexo causal entre o facto ilícito e o dano causado.¹³⁸

Entretanto, vários outros autores se posicionam de forma contrária à interpretação desta expressão, pois entendem que o significado seria apenas o vínculo de ordem psicológica que liga o acto ilícito ao agente, e que constitui a culpa.

Portanto, imputação para estes autores seria sinónimo de culpa.¹³⁹ Neste sentido temos, além de Sofia de Vasconcelos Casimiro, António Lima Guerreiro¹⁴⁰ e Nuno Sá Gomes¹⁴¹

E, nesta linha de raciocínio, é necessário, para a existência de culpa, a violação de uma obrigação previamente estabelecida. E, nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT a lei exige apenas a falta de pagamento e a culpa do gestor nessa falta de pagamento, vale dizer, a actuação culposa do administrador nesse incumprimento do pagamento.¹⁴²

Na observação de Sérgio Vasques, o gestor ou administrador está obrigado a fazer

134 SANTOS, J. P. de O., *Op. Cit., Idem.*

135 *Idem.*

136 SANTOS, J. P. *apud*: PRATA, Ana – Dicionário Jurídico, p. 509.

137 CASIMIRO, S. de V. - responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, p. 117/118.

138 CASIMIRO, S. de V. *apud* JORGE, Fernando Pessoa – Ensaio sobre os pressupostos da responsabilidade civil e CORDEIRO, António Menezes- Tratado de Direito Civil Português, p. 118.

139 *Idem.*

140 GUERREIRO, A. L., *Op. Cit.*, p. 142.

141 GOMES, N. S. – Manual de Direito Fiscal, p. 60 e 61.

142 SANTOS, J. P., de O., *Op. Cit.*, p. 32.

prova de um facto negativo, poupando assim, a Fazenda Pública, de qualquer esforço probatório. Ou seja, ele tem que provar que não lhe foi imputável a falta de pagamento.¹⁴³

Neste caso seriam as dívidas legalmente vencidas no período de administração, ou seja, aquelas que deveriam ter sido pagas no período compreendido pela responsabilidade, independentemente de terem sido efectivamente liquidadas ou mesmo colocadas à cobrança neste período.¹⁴⁴

A responsabilidade tributária prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT advém do não pagamento da prestação tributária.

O ónus da prova direccionada aos gestores, no caso da alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT é considerado, por grande parte da doutrina, como verdadeira prova diabólica (*diabolica probatio*), em face da dificuldade na sua produção. Assim, é visto na jurisprudência com uma certa cautela.

Assim, por princípio, a prova de responsabilidade tributária, nos casos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT se presume, devendo o responsável subsidiário demonstrar que não lhe pode ser imputada a falta de pagamento. Logo, deverá o administrador/gestor da empresa demonstrar que atuou na gestão desta de maneira diligente e, mesmo assim, os recursos da empresa não foram suficientes para saldar a dívida tributária.

Certas situações são possíveis de verificar, facilmente, a falta de responsabilidade, como a ocorrência de caso fortuito e força maior (como incêndios e enchentes, ou o contabilista que recebe o valor para pagamentos dos tributos devidos mas se apropria deles, de maneira indevida), o que romperia o nexo de causalidade com a actuação do gestor.

Contudo, de uma maneira geral, a demonstração da falta de culpa é considerada como uma prova diabólica e que seria, portanto, incompatível com os princípios de direito.

Dentro deste cenário ainda surge a discussão de gerência de facto e de direito, sendo que, para parte da doutrina, a simples gerência de direito não ensejaria a responsabilidade tributária (teoria do domínio do facto e da comissão por omissão, advindas do Direito Penal). Por outro lado, há o entendimento no sentido de que a simples gerência de direito proporcionaria a responsabilidade tributária em face de uma omissão do administrador em gerenciar de facto a pessoa colectiva.

Sofia Dias Martins¹⁴⁵ apresenta um exemplo de relações onde uma pessoa acaba sendo gerente de direito, mas não exerce a função de gerência, em face de uma “relação de

143 VASQUEZ, S. – A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária, p. 58.

144 GUERREIRO, A. L., *Op. Cit.*, p 142.

145 MARTINS, Sofia Manuela Pereira Moura Dias – A responsabilidade tributária subsidiária e a reversão fiscal, p. 12.

subordinação existencial” citando relações como filho-pai e mulher-marido. Estas situações seriam diferentes daquelas em que o administrador acabe deixando de exercer determinado acto (e que acaba acarretando no não pagamento de tributo), mas que o não exercício é decorrente de desleixo ou perfídia. Haveria, neste paralelo, uma diferença entre a falta de exercício efectivo de gerência e a culpa em determinado acto de gerência, por omissão.

Assim, nestas situações, quais sejam, falta de gerência de facto, a Administração tributária não poderia direccionar a execução fiscal em face do administrador que tem poderes de gerência apenas de direito e não de facto. A jurisprudência segue essa linha no acórdão proferido no dia 11 de março de 2010, no processo 00349/05.6BEBRG.¹⁴⁶

Conforme se infere da decisão acima mencionada, o tribunal entendeu que não se presume a gerência de facto em face daquele que tem a gerência de direito.

4.1 PRESUNÇÃO LEGAL DE CULPA

Para alguns autores, a culpa do gestor presume-se quando o prazo legal de pagamento ou entrega do imposto se encerrou no período de exercício do seu cargo, entendendo alguns que o gestor não podia desconhecer a existência da dívida tributária. Para alguns doutrinadores, extremamente conservadores e fiscalistas, o gestor teria colocado a empresa numa situação de insuficiência patrimonial e, portanto, causando um dano gravíssimo ao erário público e, para se eximir de responder patrimonialmente, precisa provar a inexistência de sua culpa, diante de indícios de conduta dolosa.

Entretanto, outros doutrinadores de uma linha menos conservadora e fiscalista entendem ser necessária uma determinada acção ou omissão do gestor e não somente a falta de pagamento ou falta de entrega do tributo. Assim, para que o gestor aja com culpa teria que

146 “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.

III - Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto.

IV - Do art. 11.º do CRC resulta apenas que se presume que é gerente de direito aquele que consta como gerente do registo comercial.

V - 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.

VI - O juiz não pode 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.

VII - Acresce que a AT, pese embora a possibilidade referida em V, que assiste ao tribunal em sede de oposição à execução fiscal, não pode dispensar-se de alegar no despacho de reversão a gerência de facto”.

inicialmente agir de forma ilícita e, desta forma, optar por uma omissão ou por um comportamento que não lhe é permitido. Desta forma, sem o preenchimento prévio desta condição, não poderia existir culpa.¹⁴⁷

Sofia Casimiro¹⁴⁸ ainda vai mais além, pois a falta de pagamento ou de entrega das dívidas tributárias só pode ser imputada à sociedade, que é dotada de personalidade jurídica e, desta forma, esta obrigação que é da sociedade não pode ser violada pelo gestor, pois quem não paga a dívida é a sociedade, ela é a devedora perante a Administração Pública e o incumprimento da obrigação é à sociedade imputável. E finaliza Sofia Casimiro¹⁴⁹ que “o acto ilícito praticado pelo gestor tem de ser, forçosamente, outro. O acto ilícito praticado pelo gestor tem de ser resultante da inobservância de uma diversa imposição legal”. Para esta autora, não poderia ficar esquecido o artigo 64.º do CSC, o qual estabelece um dever de diligência do gestor no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores.¹⁵⁰

Verificamos que, anteriormente à vigência da LGT, vários autores repetiam que bastaria a violação do dever de pagar a obrigação tributária, por parte do gestor.¹⁵¹

Contudo, apurar qual o dever violado pelo gestor seria realmente uma difícil tarefa em se tratando de responsabilidade deste gestor no apuramento da violação culposa que desencadeou a responsabilidade pelas dívidas tributárias da sociedade.

E, para facilitar a identificação da obrigação do gestor, cuja violação culposa desencadeou a responsabilização pelas dívidas tributárias da pessoa colectiva, a LGT consagrou, no artigo 32.º, o “dever da boa prática tributária”¹⁵², restando consagrado um dever de diligência no cumprimento dos deveres tributários daqueles que exerçam funções administrativas que se presume violado, caso tais deveres tributários não sejam cumpridos.¹⁵³

Do mesmo modo, Joana Patrícia dos Santos entende que a única obrigação que tem o gestor é a de promover o pagamento das dívidas tributárias por parte da sociedade, mas não a

147 CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos – A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, p. 119 e 120.

148 CASIMIRO, S. de V. *Op. Cit.*, *idem*, p. 120-121.

149 *Ibidem*, p. 121 a 123.

150 Artigo 64.º do CSC: “Os gerentes ou administradores da sociedade devem observar: 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 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”.

151 SANTOS, J. P., *Op. Cit.*, p. 34.

152 Artigo 32.º da LGT “Dever da boa prática tributária: Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas”.

153 SANTOS, J. P. O., *Op. Cit.*, p. 33.

de pagar a dívida, pois esta obrigação cabe apenas à sociedade. E assim deve a alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT ser interpretada como “prevendo a responsabilização do gestor nos casos em que lhe sejam imputados, culposamente, omissões, ou actuações que, por sua vez, impeçam o pagamento de tributos por parte da sociedade”.¹⁵⁴ E conclui que vigora uma presunção de culpa, mas não da ilicitude, cabendo à Administração Tributária provar a violação desse dever de boa prática tributária, devendo-se interpretar a “falta de pagamento” como “actos conducentes à falta de pagamento”, havendo ou não na data que encerrou o prazo de pagamento ou de entrega, bens suficientes no património da sociedade para responder pelas dívidas tributárias.¹⁵⁵

Casalta Nabais ainda nos ensina que a exigência da prova de ausência de culpa assenta numa inadequada ponderação entre os bens jurídicos constituídos, de um lado pelo interesse público na arrecadação dos tributos que está por detrás da responsabilização dos administradores e gestores e, de outro lado, por diversos direitos dos particulares (direito de propriedade e liberdade de iniciativa económica, por exemplo), que essa tal presunção de culpa estaria em desconformidade com os princípios da igualdade e da proporcionalidade, tendo em vista que a existência de presunção de culpa do administrador na responsabilidade tributária (o que não existe em relação ao regime da legislação comercial) exigiria mais diligência dos administradores em relação ao credor-Estado do que aos demais (privados),¹⁵⁶ sendo que a falta dessa diligência seria sancionada também com mais severidade do que nas relações com os demais credores privados. E continua, que se trata de uma situação com um grau de injustiça que impressiona muito, pelo facto de que, por essa via, a administração ou gestão da sociedade passa a ser uma atividade de alto risco que afugenta administradores ou gestores sérios ou fomenta os mais variados e imaginativos expedientes lícitos para obstar à aplicação de efeitos tão severos.¹⁵⁷

Ainda na visão de Joana Patricia Santos, a Administração Tributária torna-se num credor privilegiado e beneficiado em relação aos demais credores, pois fica muito difícil afastar a presunção de culpa ilidível que o legislador faz cair sobre o gestor.¹⁵⁸

Muito difícil o ónus da prova a cargo do gestor, pois a falta de pagamento imputável ao gestor é um conceito indeterminado, aonde existem muitas situações que podem ser integradas, tornando-se quase impossível ilidir a presunção de culpa. E complementa Joana

154 SANTOS, J. P. O., *Op. Cit.*, p. 34.

155 *Idem.*

156 *Idem.*

157 NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 2003, p. 279 e 280.

158 SANTOS, J. P. O., *Op. Cit.*, p. 36.

Santos¹⁵⁹ que, para preencher essa indeterminação deve-se recorrer às causas de exclusão ou da culpa ou da ilicitude, sendo necessária a existência de um comportamento lícito alternativo aos comportamentos ilícitos em que se verifica a violação do artigo 32.º da LGT.

Sofia Casimiro complementa que a responsabilidade do gestor pelas dívidas tributárias é uma responsabilidade civil, pois o regime da LGT exige uma actuação culposa do gestor. E a exigência de verificação de culpa pressupõe a violação de um dever jurídico prévio e, assim, a existência de um acto ilícito, pois a culpa só tem sentido quando inserida num contexto de ilicitude.¹⁶⁰

A responsabilidade dos administradores, conforme artigo 24.º da LGT, não resulta de facto ilícito próprio gerador da dívida de imposto, mas da sua actuação funcional no exercício do cargo de gestor ou administrador. A ilicitude do acto próprio do gestor, que fundamenta a sua responsabilidade, nada tem a ver com o facto constitutivo da obrigação tributária que não foi cumprida, mas sim com os deveres funcionais de administração, ou seja, pela inobservância culposa das disposições legais que protegem o credor tributário e que foi causa de insuficiência de património para a satisfação do pagamento daquele crédito.¹⁶¹

4.2 ACTUAÇÃO ILÍCITA DO GESTOR

Importante esclarecer que a ilicitude é o acto do qual decorreu a falta de pagamento, mesmo que não existam bens patrimoniais da empresa no momento em que terminou o prazo para a entrega ou pagamento do tributo.

Esta é a visão de Tânia Cunha ao abrigo da qual se deve interpretar a falta de pagamento com actos conducentes ao incumprimento da obrigação de pagamento, quer haja ou não, na data em que se deva cumprir a dita obrigação, bens suficientes no património das empresas para responderem pelas dívidas tributárias.¹⁶²

A autora mencionada ainda cita Rui Barreira¹⁶³ e Sofia de Vasconcelos Casimiro¹⁶⁴, aonde afirmam que a única obrigação do gestor é promover o pagamento das dívidas tributárias por parte da empresa, sendo que será responsabilizado nos termos do art. 24.º, n.º

159 *Idem*.

160 CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos – A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, p. 149.

161 SILVA, Germano Marques da – Responsabilidade penal das sociedades e dos seus administradores e representantes, p. 447-449.

162 CUNHA, Tânia Meireles – Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais – A Culpa nas Responsabilidade Civil e Tributária, p.148.

163 BARREIRA, Rui – A responsabilidade dos gestores de sociedades por dívidas fiscais, p. 3 e 55.

164 CASIMIRO, S. de V., *Op. Cit.*, p.120.

1, alínea b) da LGT quando “lhe sejam imputadas, culposamente, omissões ou actuações que, por sua vez, impeçam o pagamento dos tributos por parte da sociedade”. E Sérgio Vasques¹⁶⁵ arremata que, no âmbito da alínea b) da norma supra, que o que se haverá de se exigir ao gestor é que prove que não foi por sua culpa que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida tributária.

Corroborando as argumentações dos autores anteriormente citados, o Tribunal Central Administrativo Sul, em acórdão de 5 de março de 2002, no processo n.º 6245/02, entendeu que “a culpa relevante para a responsabilização subsidiária dos gerentes ou administradores das sociedades pelas dívidas fiscais destas não é a culpa pelo incumprimento das normas legais que obrigam ao pagamento, mas antes a que respeita ao incumprimento das disposições legais e contratuais destinadas à protecção dos credores quando dele resulte, como seu efeito adequado, a insuficiência do património social para o pagamento”.

No caso de actuação ilícita do gestor verifica-se, portanto, que a responsabilidade subsidiária ocorreria quer nas situações onde a empresa não teria bens suficientes para o pagamento do imposto, quer nos casos em que a empresa, no momento do pagamento do imposto, tenha bens suficientes mas não efetua o pagamento e, posteriormente, seja verificado que houve circunstâncias que levaram à insuficiência de património da empresa, não permitindo, dessa forma, a cobrança de dívida tributária.

Segundo Joana Patrícia dos Santos¹⁶⁶, nas duas alíneas do artigo 24.º coexistem simultaneamente o regime do artigo 13.º do CPT, presente na alínea b) e na alínea a), uma aproximação ao regime do artigo 78.º do CSC, aplicável à responsabilidade subsidiária por força do DL n.º 68/87. E complementa que, para o artigo 24.º ser coerente nos termos da alínea a), tem a Administração Fiscal que demonstrar que foi por culpa do administrador (ou gerente) que o património social se tornou insuficiente.¹⁶⁷ Para esta autora, o regime previsto na LGT é extremamente gravoso e perigoso¹⁶⁸, no que diz respeito à presunção de culpa e ónus da prova estabelecida no art. 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT e, por respeito aos princípios fundamentais que orientam o sistema jurídico português, deveria desaparecer a presunção de culpa constante nesta alínea.

E assim complementa Joana Patrícia que a melhor solução seria o restabelecimento do regime previsto no DL 68/87, de 9 de fevereiro, uniformizando-se os regimes de responsabilidade dos gestores perante os credores, conforme os princípios em vigor no direito

165 VASQUES, S. – A responsabilidade dos gestores na lei geral tributária, p. 58.

166 SANTOS, J. P. O., *Op. Cit.*, p. 42.

167 *Idem.*

168 *Ibidem*, p. 56.

português.

Defende um regime próximo à responsabilidade subjectiva contratual e o regime do artigo 78.º do CSC, que acautela os interesses do Estado, mas não representa um fardo para os que exercem cargos de administração em empresas com dificuldades financeiras.¹⁶⁹

Perfilhamos do mesmo entendimento, conforme abaixo relataremos.

4.3 ARTIGO 78.º DO CSC FRENTE AO ARTIGO 24.º, N.º 1, ALÍNEA B) DA LGT

Com relação à responsabilidade tributária dos administradores de pessoas jurídicas, a Lei Geral Tributária (LGT) apresenta em seu artigo 24.º, n.º 1 duas possibilidades, descritas nas alíneas a) e b). Enquanto que na alínea a) a responsabilidade do administrador deve ser demonstrada pelo Fisco, a alínea b) apresenta uma inversão desse ónus de prova, atribuindo ao administrador a responsabilidade de demonstrar que não seria responsável pelo crédito tributário constituído perante a pessoa jurídica (pessoa colectiva). Contudo, essa inversão do ónus tributário na pessoa do administrador, traduzindo-se numa presunção de culpa e, conseqüentemente, de responsabilidade tributária, é questionável, inclusive havendo entendimento no sentido de interpretar o referido dispositivo legal de acordo com o artigo 78.º do CSC. Assim, o ónus da prova volta para o Fisco, tornando a aplicação da responsabilidade tributária da alínea b) mais razoável.

O artigo 78.º do CSC dispõe sobre a culpa dos administradores como requisito para responder perante credores em situações aonde o património da entidade é insuficiente. É preciso que o interessado apresente a prova de que os administradores deixaram de cumprir culposamente as normas legais destinadas à protecção dos credores.

Coutinho de Abreu e Elisabete Ramos¹⁷⁰, na obra “Responsabilidade civil dos administradores e de sócios controladores”, analisa a responsabilidade dos administradores perante os trabalhadores, prevista no artigo 379.º, n.º 2 do antigo Código do Trabalho (CT) – Lei 99/2003 –, fazendo uma análise do artigo 78.º do CSC, que é mencionado naquele artigo. Coutinho de Abreu e Elisabete Ramos¹⁷¹ destacam que, na esfera trabalhista, o artigo 379.º, n.º 2 do antigo CT¹⁷² faz menção ao artigo 78.º do CSC, atribuindo, nesses casos, a

169 SANTOS, J. P. O., *Ibidem*, p. 57.

170 ABREU, Coutinho de; RAMOS, Elisabete – Responsabilidade civil dos administradores e de sócios controladores (notas sobre o art. 379º do Código do Trabalho).

171 ABREU, C. de; RAMOS, E., *Op. Cit.*, p. 22-23.

172 “2 – Os gerentes, administradores ou directores respondem nos termos previstos no artigo anterior desde que se verifiquem os pressupostos dos artigos 78.º e 79.º do Código das Sociedades Comerciais e nos moldes aí estabelecidos”.

responsabilidade à existência de culpa na inobservância de dispositivos legais que regulam a protecção dos credores, e a insuficiência de património da empresa para o ressarcimento e satisfação dos credores.

Com relação ao primeiro dos pressupostos – facto ilícito – Coutinho de Abreu e Elisabete Ramos¹⁷³ afirmam que “o comportamento do(s) administrador(es) há de ser ilícito, traduzindo-se essa ilicitude na ‘inobservância (...) das disposições legais ou contratuais destinadas ‘a protecção destes [dos credores sociais]’.” A questão que daí surge, conforme salientado por Coutinho de Abreu e Elisabete Ramos¹⁷⁴ é “saber quais as normas destinadas a proteger credores sociais”. Respondendo a essa questão, Coutinho de Abreu e Elisabete Ramos¹⁷⁵ afirmam que “no universo do CSC, as normas que jurídico-positivamente acolheram a função de garantia do capital social podem ser apontadas como normas destinadas a proteger os credores sociais”, e, apresenta alguns exemplos, como o “arts. 23.º (limites da distribuição de bens aos sócios), 218.º, 295.º (obrigatoriedade de constituição de reserva legal), 317.º, n.º 4 (limites quanto aos bens sociais que podem ser entregues como contrapartida da aquisição de acções próprias)”, entre outros.

Já com relação ao segundo pressuposto – prática culposa – deixam evidente que não basta a violação das normas que visam garantir o direito de credores, mas é imperativo que essa violação seja decorrente de conduta culposa. “Ou seja, a conduta do administrador merece censura ou reprovação do direito, porque, atendendo às circunstâncias, ele podia ter agido de outro modo”, segundo Coutinho de Abreu e Elisabete Ramos.¹⁷⁶

Outro ponto interessante analisado pelos mesmos autores¹⁷⁷ diz respeito à necessidade de habilitação e profissionalização dos administradores, para fins de imposição da responsabilidade do artigo 78.º do CSC. Nesse caso, o entendimento dos autores é que “o padrão geral para ajuizar da culpa (aplicável a todos os administradores) é o da (abstrata) ‘diligência de um gestor criterioso e ordenado’ (art. 64.º)”. Assim, não é necessário que o administrador seja um expert (no sentido de possuir uma “especial habilitação técnica ou académica, nem experiência profissional”.¹⁷⁸ para integrar os órgãos de administração de uma sociedade.

Sobre o artigo 64.º da CSC, Fábio da Silva Veiga¹⁷⁹ também apresenta algumas

173 ABREU, C. de; RAMOS, E., *Op. Cit.*, p. 23.

174 *Idem.*

175 *Ibidem*, p. 24-25.

176 *Ibidem*, p. 25.

177 *Ibidem*, p. 26.

178 *Idem.*

179 VEIGA, Fábio da Silva – A responsabilidade tributária subsidiária por violação dos deveres de

considerações, quando fala sobre a noção dos deveres dos administradores no âmbito do direito da empresa. Nesse diapasão, Fábio da Silva Veiga¹⁸⁰ aponta que, para analisar a responsabilidade, é preciso entender “os deveres dos administradores, nomeadamente os deveres de conduta, estritamente vinculados com a figura do dever de cuidado, o duty of care anglo-saxónico estampado no artigo 64.º, a) do Código das Sociedades Comerciais”.

Em suma, para aferir a culpa é preciso entender que o administrador não agiu com zelo e diligência quanto às suas atribuições e responsabilidades. Em outras palavras, e novamente citando Fábio da Silva Veiga¹⁸¹: “Trocando em miúdos, quando um administrador age sob a diligência de um gestor criterioso e ordenado, entre outras obrigações, estará atingindo a finalidade da empresa (sociedade comercial) e se casualmente ocorrer um prejuízo a este por variações de negócios, de mercado, de eventos naturais, etc., o administrador não deverá ser responsabilizado, visto que a atividade de risco em que se ocupa não deve pesar sobre sua responsabilidade pessoal”.

Ainda ressaltando a importância da existência de conduta culposa para gerar a responsabilidade dos administradores, Coutinho de Abreu e Elisabete Ramos¹⁸² apontam que “se, apesar da conduta diligente, a situação patrimonial da sociedade se degradou e os créditos dos trabalhadores não foram cumpridos, parece-nos claro que não procederá a acção da responsabilidade fundada no art. 379.º, n.º 2”.

No que se refere à insuficiência do património da entidade para responder pelos créditos, segundo a previsão do artigo 78.º do CSC, Coutinho de Abreu e Elisabete Ramos¹⁸³ apresentam uma interessante análise buscando esclarecer quando realmente ocorre tal situação. Nesse sentido, os autores advertem que a insuficiência não se confunde com a insolvência, podendo, por exemplo, ocorrer tal situação mesmo quando o ativo da sociedade é maior que o passivo, mas, não existe dinheiro líquido para solver as dívidas.

Já especificamente com relação à responsabilidade dos administradores na esfera tributária, podemos citar Fábio da Silva Veiga¹⁸⁴ que, escrevendo sobre “A Responsabilidade Tributária Subsidiária por Violação dos Deveres de Administração”, busca apresentar uma interpretação da norma de responsabilidade tributária prevista no artigo 24.º da LGT, com a responsabilidade dos administradores na esfera societária, prevista no artigo 78.º do CSC.

administração, p. 5759.

180 VEIGA, F. da S., *Op. Cit., Idem.*

181 *Ibidem*, p. 5760-5761.

182 ABREU, C. de; RAMOS, E., *Op. Cit.*, p. 27.

183 *Ibidem*, p. 28.

184 VEIGA, *Op. Cit.*, p. 5754.

Assim, o autor¹⁸⁵ objetiva “trazer à reflexão os mecanismos de aplicabilidade de um ordenamento especializado no âmbito empresarial (o CSC) ao plano da taxatividade do sistema jurídico fiscal (a LGT)”, e, com isso, assegurar uma responsabilização, no âmbito tributário, “limpa de resquícios arbitrários”.

Apresentando algumas considerações gerais sobre a responsabilidade subsidiária dos administradores, Fábio da Silva Veiga¹⁸⁶ adverte que a questão da responsabilidade gera “certos sentimentos de insegurança por parte dos empresários”, e que a responsabilidade dos administradores acaba sendo acessória (no sentido de subsidiária), a qual o mesmo autor¹⁸⁷ afirma ter um “caráter secundário”.

Apresentando o problema, Fábio da Silva Veiga¹⁸⁸ afirma que os administradores respondem perante o fisco somente após “a sociedade tenha tomado uma direcção insustentável economicamente, incapaz de satisfazer os compromissos fiscais lhe atribuídos e em consequência disto tenha originado dívidas que terminaram por ser objeto de execução fiscal”. Decorre daí a legitimidade do administrador para “levar ao processo as razões que julgue ser pertinentes para reclamar ou impugnar a constituição desta responsabilidade”.

Desse modo, Fábio da Silva Veiga¹⁸⁹ apresenta alguns exemplos de como irá surgir essa responsabilidade dos administradores, quando “ocorrer uma situação que proporcione a violação dos deveres de administração”. A título de exemplos, O autor¹⁹⁰ enumera as seguintes situações: “desvio do património social; incumprimento de obrigações creditícias em favor próprio ou de terceiros; uso de sociedade com desvio de finalidade do objeto social; simular negócios com o fito de ludibriar o fisco”, entre outros.

Especificamente com relação às situações que geram a responsabilidade tributária subsidiária dos administradores, prevista no artigo 24.º, n.º 1, alíneas a) e b) da LGT, Fábio da Silva Veiga¹⁹¹ afirma que, no primeiro caso, a responsabilidade somente irá recair sobre o administrador que, durante o seu período de gestão tenha ocorrido o facto gerador da obrigação tributária, e que tenha agido com culpa para o seu não cumprimento futuro (em outra gestão). Nesse caso, a comprovação da culpa é da Administração Tributária.

Logicamente que o mais complexo é a análise das situações ensejadoras de responsabilidade na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT em que a responsabilidade gira

185 VEIGA, *Op. Cit., Idem.*

186 *Idem.*

187 *Idem.*

188 *Idem.*

189 *Ibidem*, p. 5755.

190 *Idem.*

191 *Ibidem*, p. 5756-5757.

em torno de créditos tributários cuja data de pagamento é no período de gestão do administrador responsável, o qual deverá comprovar a ausência de culpa, segundo as disposições da norma em análise.

Esta presunção é “*jures tantum*” podendo ser afastada pelo administrador que a Administração Tributária impôs o dever de responder pela dívida tributária, em face do crédito tributário ter o seu vencimento para pagar durante o período de sua gestão. Fábio da Silva Veiga¹⁹² entende que essa responsabilidade é mais pesada, afirmando o seguinte:

Noutra situação, a alínea b) do artigo 24º da LGT a administração pública presume que o administrador é responsável tributário na modalidade subsidiária quando a falta de pagamento das dívidas fiscais se tenha operado no exercício de sua gestão. Portanto, consagra aqui uma presunção juristantum em que é difícil de ser afastada, embora refutável, sendo que neste sentido a responsabilização do administrador é muito mais pesada no que tange àquelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício da função de administrador – neste, a culpa é presumida e portanto, deve ser ilidida pelos administradores. Isto é, no último caso os administradores (gerentes e administradores em sentido estrito) têm uma forte carga de responsabilidade sobre as dívidas tributárias não pagas no período de sua administração, e aqui devem possuir um forte conjunto probatório para se eximirem desta responsabilidade cujo fim visa atingir seu patrimônio pessoal.

Fábio da Silva Veiga¹⁹³ enumera cinco pressupostos da responsabilidade tributária: “uma conduta por ação ou omissão; a ilicitude desta conduta; a existência de danos; e, por fim, a conexão entre a conduta e os danos, por intermédio do nexo de causalidade”. Cabe enfatizar que esses pressupostos, na realidade, são para a demonstração da culpa do administrador que enseja a responsabilidade. Contudo, é também imprescindível que haja a insuficiência do patrimônio da entidade para responder pelas dívidas tributárias, posto que estamos analisando a responsabilidade subsidiária e não substitutiva.

Feitas as considerações sobre a responsabilidade dos administradores, de acordo com o artigo 78.º do CSC, Fábio da Silva Veiga¹⁹⁴ passa a trazer apontamentos (reflexões) sobre a “necessidade de adequação da LGT à realidade empresarial”. Assim, a questão é se a presunção da responsabilidade, prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT é válida

192 VEIGA, F. da S., *Op. Cit., Ibidem*, p. 5757.

193 *Ibidem*, p. 5758.

194 *Ibidem*, p. 5761.

ou não, havendo doutrina que, segundo Fábio da Silva Veiga¹⁹⁵ entende “que a lei vai de encontro aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da igualdade”. Nesse sentido José CasaltaNabais¹⁹⁶ afirma que a presunção da culpa, impondo o ónus da prova ao administrador “revela-se uma verdadeira *diabolica probatio* [prova diabólica]”. Assim sendo, para Fábio da Silva Veiga¹⁹⁷, e parte da doutrina, referida presunção de culpa estaria afrontando princípios constitucionais como o da igualdade e da proporcionalidade.

Buscando solucionar tal situação, Fábio da Silva Veiga¹⁹⁸ adverte que, no que tange à questão da responsabilidade subsidiária dos administradores, a legislação tributária não é técnica suficiente e, portanto, deve ser analisada conjuntamente com as disposições contidas no Código das Sociedades Comerciais. Ao final, Fábio da Silva Veiga¹⁹⁹ conclui que “a legislação fiscal neste quesito deve incorporar no seu bojo normativo a cultura jurídica do direito de empresa, sendo controladamente suplantada para uma efectiva adequação à realidade jurídica das relações empresariais”.

4.4 JURISPRUDÊNCIA

No que diz respeito à jurisprudência portuguesa, o critério de pesquisa utilizado foi nos três Tribunais Superiores Administrativos Tributários: Supremo Tribunal Administrativo, Tribunal Central Administrativo Norte e Tribunal Central Administrativo Sul.

4.4.1 Supremo Tribunal Administrativo

Em 2015, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) julgou o Processo n.º 01363/14 (Acórdão de 29/04/2015, 2.ª Secção, recorrido Fazenda Pública), cuja relatora foi a Conselheira Dulce Neto e sobre a decisão, alguns trechos que analisam a responsabilidade do gestor, com base no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT e fazem referência ao artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, valem a pena transcrição e comentários.

Entre os pedidos formulados pelo Recorrente, no acórdão em questão, segundo a decisão, está “a inconstitucionalidade da norma contida no artigo 24.º, n.º 1, al. b), da LGT”.²⁰⁰

195 VEIGA, *Op. Cit., Idem.*

196 NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, 2003.

197 VEIGA, F. da S., *Op. Cit.*, p. 5761-5762.

198 *Ibidem*, p. 5762.

199 *Ibidem*, p. 5764.

200 Ao relatar a questão, o acórdão ainda esclarece essa questão da seguinte forma: “8) Da inconstitucionalidade da presunção de culpa do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT: Surge outra questão de direito: a

É importante destacar que, com relação à questão da constitucionalidade, o Tribunal Constitucional já pronunciou sobre o tema, durante a vigência do artigo 16.º do CPCI e artigo 13.º do CPT, reconhecendo a constitucionalidade.

Neste sentido, com relação ao artigo 13.º do CPT, cabe destacar os Acórdãos n.ºs 379/2000, 328/94 e 44/2001; e, com relação ao artigo 16.º, do Código de Processo das Contribuições e Impostos, a menção vai para os Acórdãos n.ºs 576/99 e 577/99.

A redação de tais artigos, concluindo essa ponderação, é similar à redação da alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT.

Contudo, por questões processuais, o recurso interposto não foi aceite, não havendo a análise de mérito da questão apresentada. Neste sentido, concluiu o acórdão que “não existe capacidade de expansão da controvérsia que legitime a admissão da revista como garantia de uniformização do direito, na medida em que se está perante uma situação pontual”.

Em outra decisão exarada pelo Supremo Tribunal Administrativo, o Acórdão n.º 029/15, publicado no dia 07 de outubro de 2015 e tendo como relator o Conselheiro Casimiro Gonçalves, discorreu sobre a dificuldade da prova de facto negativo, presente na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT²⁰¹ antes de negar admissão ao recurso interposto.

Entretanto verificamos que a partir de 2002 encontram-se decisões, também no Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de que a responsabilidade dos gestores é regulamentada pelo artigo 78.º do CSC, somente para as dívidas que não sejam tributárias. Neste sentido é o Acórdão n.º 025037, de 06/02/2002, cujo relator foi o Conselheiro Baeta de Queiroz.²⁰²

inconstitucionalidade da presunção de culpa do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, que faz recair injustamente sobre os sujeitos a prova negativa dos factos integradores da responsabilidade, a prova de que não actuaram culposamente para a insuficiência do património da sociedade, pois a culpa presumida viola o princípio da inocência por se tratar de direito delitual e não civil; 9) O Acórdão recorrido não fez a correta aplicação do artigo 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, artigo 32.º, n.º 2 da CRP, 78.º, n.º 1, do CSC, e 498.º do CC, pois foi com base naquela presunção, que o TCA Sul considerou não ter sido ilidida, concluindo que o Recorrente (que nunca foi gerente!) deveria ser responsabilizado pelo pagamento da dívida exequenda, pelo que deve ser revogado, mantendo-se a dita sentença da primeira instância como a melhor, mais válida e melhor adequada ao caso sub judice; 10) Na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT estabelece-se, no que aqui interessa, que as pessoas que exerçam funções de administração ou gestão em pessoas colectivas são subsidiariamente responsáveis “pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”, sendo esta questão manifestamente susceptível de repetição noutros casos, será de admitir a revista;”

201 “Apesar da dificuldade que existe na prova de um facto negativo, como é o caso de ausência de culpa, o oponente não pode deixar de alegar e provar factos concretos de onde se possa inferir que o não pagamento das dívidas tributárias revertidas se deveu a circunstâncias que lhe são alheias e que não lhe podem ser imputadas. Para afastar a responsabilidade subsidiária por dívidas de impostos cujo prazo de pagamento terminou durante a gestão, o gestor tem pois que demonstrar que a devedora originária não tinha fundos para pagar os impostos e que a falta de meios financeiros não se deveu a qualquer conduta que lhe possa ser censurável”.

202 EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. REVERSÃO DA EXECUÇÃO. ADMINISTRADOR DA EMPRESA. GERENTE DA EMPRESA. INSTITUTO NACIONAL DE

Por fim, vale mencionar de forma mais ampla a posição assumida pelo STA no Acórdão de 08/07/2009, do Processo n.º 0809/08, onde se decidiu que “o art. 24.º, n.º 1, b) da LGT não viola qualquer preceito constitucional, nomeadamente o art. 32.º, n.º 2, da CRP”. O voto é o seguinte:

No voto do relator da Seção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo foi relatado que o Recurso de Revista interposto ao STA contra acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul foi baseado no argumento de que o recorrente não teve culpa por não ter havido delapidação do património, sendo somente culpa presumida, citando jurisprudência que exigia a presença de dois requisitos para a reversão (inexistência de bens e a culpa do revertido nessa inexistência de bens), o que não teria ocorrido no caso concreto, conforme defendeu o recorrente. E assim, arguiu que a culpa presumida violaria o princípio constitucional da inocência inserido no artigo 32.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa e que o acórdão recorrido não fez a aplicação mais feliz das normas contidas no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, artigo 32.º, n.º 2 da CRP, artigo 78.º, n.º 1 do CSC e artigo 498.º do CC.

Admitido o recurso de revista, o STA inicia o julgado citando a alegação do recorrente quanto à inconstitucionalidade do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT por contrariar o artigo 32.º, n.º 2, da CRP onde “passados vários milênios de decisões em contrário (pensa-se que desde o código de Hamurabi), consagrou a presunção de inocência, enquanto aquele dispositivo o de culpa”.²⁰³

O acórdão já citado do STA baseou seu entendimento em acórdão anterior do próprio Tribunal, de 06/10/1999, Recurso n.º 22.759, o qual definiu que o princípio da presunção de inocência tem aplicação no âmbito do processo criminal ou sancionatório, mas não se aplicaria em contencioso de anulação de actos tributários ou no processo de oposição à execução. E, portanto, o artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT não colidiria com o princípio constitucional da presunção de inocência, pois este princípio teria aplicação somente no

INTERVENÇÃO E GARANTIA AGRÍCOLA. DÍVIDA FISCAL. SOCIEDADE COMERCIAL. DÍVIDA AO INGA.:I – A responsabilidade dos gestores das sociedades pelas dívidas destas, de contribuições e impostos, está estabelecida nos artigos 13º e 239º do Código de Processo Tributário que fixam o seu regime substantivo, do qual fazem parte as circunstâncias em que tal responsabilidade pode ser efectivada, mediante a imolação do seu património pessoal. II - A responsabilidade dos mesmos gestores por dívidas de outra origem que não contribuições e impostos, coercivamente cobráveis através da execução fiscal, não está estabelecida no Código de Processo Tributário, mas no Código das Sociedades Comerciais. III - Este diploma, dispondo que eles "respondem para com os credores da sociedade", não permite ao credor exigir o pagamento do seu crédito pelas forças do património do gestor, em execução fiscal instaurada só contra a sociedade, com base num título em que ele não figura como devedor.

203 Acórdão de 08/07/2009 do Processo 0809/08, cujo relator foi o Conselheiro Lúcio Barbosa, do Supremo Tribunal Administrativo.

âmbito do “procedimento penal ou sancionatório (disciplinar ou contra-ordenacional)”.²⁰⁴

Para o STA, o princípio constitucional da presunção de inocência não colidiria com a presunção de culpa inserida na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT mesmo se fosse aplicável, pois o que é relevante nesta norma é que as pessoas que exercem gestão ou administração nas empresas são subsidiariamente responsáveis “pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”.²⁰⁵

Citando doutrinadores como Diogo Leite Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, o STA fundamenta adicionalmente a sua decisão na posição dos autores supra para afastar a argumentação de inconstitucionalidade do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT frente ao princípio da presunção da inocência inserida no artigo 32.º, n.º 2 da CRP.²⁰⁶

Por fim, o acórdão aqui colacionado concluiu não haver qualquer antinomia (contradição) entre os preceitos discutidos de direito tributário e as garantias do processo criminal, pois o regime consagrado na norma tributária é proporcionado, ficando a cargo do responsável subsidiário a elisão de sua culpa, não havendo nessa situação jurídica que impõe a norma tributária, qualquer ofensa ao preceito constitucional negando, portanto, o provimento ao recurso de revista.

Ainda falando de decisões do STA, pesquisamos alguns Acórdãos no sentido de que se aplica o artigo 78.º do CSC para apuramento da responsabilidade tributária subsidiária, para período posterior à entrada em vigor do Decreto Lei n.º 68/87, conforme o Acórdão 022935, de 25/11/1998, cujo relator foi Mendes Pimentel:

“I - À responsabilidade subsidiária de gerente de sociedade de responsabilidade limitada por dívida fiscal cujo período de formação e de cobrança voluntária ocorreu após a entrada em vigor do DL n.º 68/87, de 9 de fevereiro, aplica-se o regime previsto no artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais.

204 Acórdão de 08/07/2009, do Processo 0809/08, cujo relator foi o Conselheiro Lúcio Barbosa, do Supremo Tribunal Administrativo.

205 *Idem*.

206 “Como referem Diogo Leite Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada, 1ª edição, p. 112 aqui o prazo legal de pagamento ou entrega terminou no período de exercício do cargo. Neste caso, a lei é mais severa, dado que a responsabilidade da pessoa que exerce funções de administração pareceu mais séria. Assim, o ónus da prova da ausência de culpa já é a cargo da pessoa que exerce funções de administração. No entanto tal presunção de culpa funcional relativa ao não acatamento dos deveres de gerência não dispensa o tribunal de procurar a verdade material, sendo que o processo tributário assegura ao oponente, responsável subsidiário, todos os meios práticos para demonstrar o infundado da presunção. Daí que, também por aqui, se conclua que o disposto na alínea b), do n.º 1 do art. 24.º da Lei Geral Tributária não colidiria, se aplicável, com o princípio constitucional da presunção da inocência”. Comungamos inteiramente deste entendimento, na parte que ora apreciamos (constitucionalidade do art. 24.º 1.º, b) da LGT.

II - A responsabilidade afirmada neste preceito tem carácter extracontratual ou delitual.

III - À face deste artigo 78.º é à Fazenda Pública que cabe o ónus da prova dos pressupostos da reversão da execução contra o responsável subsidiário, designadamente a sua culpa na génese da situação de insuficiência do património social para pagamento das dívidas fiscais”.

Neste sentido também é o Acórdão n.º 023523 de 02/06/1999, cuja relatoria foi de VitorMeira: “Na vigência do DL n.º 68/87 de 9 de Fevereiro, atenta a remissão para o regime do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, cabe à Fazenda Pública o ónus da prova de que foi por culpa do revertido que o património da executada se tornou insuficiente para o pagamento da dívida de imposto”.²⁰⁷

4.4.2 Tribunal Central Administrativo Norte

Ainda sobre a dificuldade da prova negativa, prevista no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, o Tribunal Central Administrativo Norte, no Acórdão 01071/09.0BEVIS, da 2.ª Secção – Contencioso Tributário, julgado no dia 24 de janeiro de 2017 e tendo como relatora a Desembargadora Ana Patrocínio, foi defendido o seguinte:

Na alínea b) do n.º 1 do referido artigo 24.º, ao responsabilizar-se os gestores que «não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento», estabelece-se uma presunção legal de culpa, no pressuposto de que, tendo o prazo legal de pagamento terminado no período da sua gestão, não podem desconhecer a existência da dívida, e por conseguinte, ao colocarem a empresa numa situação de insuficiência patrimonial, indiciam uma conduta dolosa que é especialmente grave para os interesses do Estado Fiscal, e por isso, só lhes restaprovear que não foi por culpa sua que a empresa caiu em tal situação.

O acto ilícito culposo que se presume praticado pelo gestor não se fica pela omissão de pagamento do imposto vencido. O que se presume é que o gestor não actuou com a diligência de um *bonus paterfamiliae*, com a observância das disposições legais aplicáveis aos gestores, em especial ao do artigo 64.º do CSC, que lhe impõe a observância de deveres de cuidado, de disponibilidade, de competência técnica, de gestão criteriosa e ordenada, de lealdade, no

207 Como já informado, o DL n.º 68/87 (Sistema Subjectivo Simples) foi substituído pelo Sistema Subjectivo Objectivo, que corresponde ao artigo 13.º, n.º 1 do CPT. “Art. 13.º do Código de Processo Tributário (CPT) – (Decreto-lei n. 154/91, de 23 de abril) – Responsabilidade dos administradores ou gerentes de empresas e sociedades de responsabilidade limitada. I – 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 do 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.”

interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade. Apesar da dificuldade que existe na prova de um facto negativo, como é o caso da ausência de culpa, o oponente não podia deixar de alegar e provar factos concretos de onde se possa inferir que a insuficiência patrimonial da empresa se deveu a circunstâncias que lhe são alheias e que não lhe podem ser imputadas. Para afastar a responsabilidade subsidiária por dívidas de impostos cujo prazo de pagamento terminou durante a gestão, o gestor tem pois que demonstrar que a devedora originária não tinha fundos para pagar os impostos e que a falta de meios financeiros não se deveu a qualquer conduta que lhe possa ser censurável.²⁰⁸

4.4.3 Tribunal Central Administrativo Sul

O Tribunal Central Administrativo Sul, em recente decisão de 09/07/2020, Acórdão referente ao Processo n.º 862/11.5BESNT, cuja relatora foi a Desembargadora Patrícia Manuel Pires, a mesma pronunciou-se no sentido de “subsumindo-se a realidade fática no artigo 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, a ilisão de culpa na insuficiência do património e no pagamento das dívidas revertidas compete ao Recorrente, não obstante a prova gerência de facto se encontrar na esfera jurídica da Administração Tributária”.

Finalmente, analisando a questão da responsabilidade subsidiária do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT em consonância com o artigo 78.º do CSC, o Tribunal Central Administrativo Sul analisa a questão afastando a aplicação conjunta.

Neste sentido, o Acórdão de 11/7/2019 referente ao Processo n.º 1471/11.5BELRS, tendo como relatora a Desembargadora Tânia Meireles da Cunha, decidiu que o “regime de responsabilidade dos gestores perante os credores sociais, previsto no Código das Sociedades Comerciais, não é aplicável em sede de responsabilidade tributária”.

Do aresto referente ao Acórdão supra transcrevermos a seguinte passagem:

Não é possível, pois, fazer o paralelismo entre o regime previsto no CSC e o previsto na LGT a este propósito, *tout court*. Com efeito, em termos de responsabilidade dos gestores perante os credores sociais, o regime previsto no CSC apresenta características distintas, que não permitem fazer os paralelismos efectuados pela Recorrente, designadamente por remissão para sentença proferida pelos tribunais da jurisdição comum. Assim, no âmbito do CSC, e muito sumariamente, temos uma responsabilização dos gerentes pelo dano indireto causado aos credores (cfr. art. 78.º do CSC), uma responsabilização pelo dano direto (cfr. art.º 79.º) e temos ainda a responsabilização, autonomamente prevista, do gestor de facto (cfr. art.º 80.º). No caso do art.º 78.º do CSC, norma legal expressamente direccionada aos credores sociais, a

208 Acórdão referente ao Processo n.º 01071/09.0BEVIS, da 2.ª Secção – Contencioso Tributário, julgado no dia 24/01/2017, relatora Desembargadora Ana Patrocínio, Tribunal Central Administrativo Norte.

responsabilização dos gestores exige a “inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas, logo pela existência de pressupostos e requisitos distintos dos previstos no âmbito da responsabilidade tributária, motivo pelo qual, como já referimos, não de (sic) pode decalcar, em casos como o dos autos, a interpretação feita desse regime.

Outra decisão que também se coaduna com o até então apontado neste trabalho é o Acórdão n.º 683/14.4BEALM, do dia 24 de janeiro de 2020 e cujo relator foi o Desembargador Mário Rebelo. Sobre a dificuldade da realização da prova, no caso do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, a decisão pondera que “em relação à al. b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, vários autores classificam esta inversão do ónus da prova como uma “diabolicaprobatio” (prova da não culpa), incompatível com a prossecução do princípio da justiça, pois a experiência e a prática não fazem concluir necessariamente que a culpa seja do gestor”.

E, dessa forma,“(…) embora da parte do oponente a prova da falta de culpa seja uma ‘diabólica probatio’, incompatível com o princípio da justiça, mas ainda assim o Recorrente provou não existir qualquer culpa da sua parte. A fundamentação da reversão é insuficiente. O tribunal ‘a quo’ não fundamentou a sua decisão nem apreciou todos os pontos suscitados pelo Recorrente. Foi ignorado o princípio da justiça material. Os autos deveriam ter sido suspensos, nos termos do art.º 88.º do CIRE. O Recorrente foi revertido noutros processos de execução fiscal, instaurados no SF da Moita e cujo despacho foi a anulação da reversão, o que revela um padrão consistente de anulação das reversões contra o Recorrente”.²⁰⁹

Outro julgado que também analisa essa questão da prova diabólica é o Acórdão de 10/7/2014, referente ao Processo n.º 06242/12, cujo relator foi o Desembargador Benjamim Barbosa, onde enfatizou que:

(…) está em causa uma reversão com base na al. b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, isto é, em que o termo do prazo de pagamento das dívidas tributárias ocorreu no período de exercício da gerência. Significa isto que ao contrário do que prescreve a al. a) do mesmo artigo, presume-se que a falta de pagamento é imputável ao administrador/gerente/gestor. Mas embora a lei utilize o conceito de “imputação” e não o conceito de culpa, deve entender-se que é este aquele a que se quer referir, tanto mais que é esse conceito que consta da lei de autorização legislativa que está na base do preceito. Assim, como é pacificamente aceite, é ao gerente/administrador que compete ilidir a presunção legal que resulta desta norma, o que acarreta acrescidas dificuldades de prova para o revertido, pois trata-se de fazer a prova de um facto negativo que no limite se

209 Acórdão n.º 683/14/4BEALM, de 24/01/2020, relator juiz Mário Rebelo, Tribunal Administrativo Sul.

pode traduzir numa verdade iraprobati diabolica.²¹⁰

Várias decisões versando sobre responsabilidade e o artigo 78.º do CSC aplicaram o mesmo raciocínio, de que tratar-se-ia de uma prova diabólica a demonstração negativa de culpa pelos gestores, mas que realmente a norma do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT assim o determinara.

No julgamento do processo n.º 000854/03, julgado no dia 17/12/2003, e tendo como relator o Desembargador Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa, também do Tribunal Central Administrativo Sul, a decisão em questão ponderou que o artigo 78.º, do Código das Sociedades Comerciais, em um dado momento, era aplicado por determinação legal do Decreto Lei n.º 68/87. E, somente posteriormente (atualmente) é que se aplicaria os comandos do artigo 24.º, n.º 1, alíneas a) e b) da LGT. Assim, com base em tal entendimento, a decisão foi no sentido de que não haveria uma aplicação conjunta dos dispositivos.²¹¹

210 Acórdão n.º 06242/12 de 10/07/2014, relator Desembargador Benjamim Barbosa, Tribunal Central Administrativo Sul.

211 “[...] Este regime veio, como se sabe, a ser rejeitado pelo Decreto Lei n.º 68/87 de 9-2, que mandou aplicar à responsabilidade dos administradores e gerentes por dívidas fiscais o artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, equiparando, desta forma, as condições de responsabilidade perante o Estado às exigidas em face de outros lesados – isto é, exigindo a prova da culpa por parte do credor, para responsabilizar os administradores e gerentes. O regime do artigo 13.º do Código de Processo Tributário prevê a responsabilidade dos administradores e gerentes, mas possibilita o seu afastamento mediante a prova da ausência de culpa no surgimento da insuficiência patrimonial para o pagamento das contribuições e impostos, cabendo o ónus da prova da falta de culpa ao administrador ou gerente – ou seja, estabelecendo uma espécie de presunção de culpa pelo não pagamento das dívidas em causa. Actualmente, o artigo 24.º, n.º 1, alíneas a) e b), da Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto Lei n.º 398/98 de 17-12) admite, também, a prova de que o não pagamento não foi imputável aos administradores, ou exige a prova da culpa no surgimento da insuficiência patrimonial. Segundo pensamos, da valência em contencioso tributário dos princípios do inquisitório ou da investigação e da livre apreciação das provas, e ainda do princípio da aquisição processual, decorre que não serve aqui um ónus da prova rigorosamente subjectivo, formal ou de produção; diversamente, entendemos que neste campo releva sobretudo um ónus da prova substancial, objectivo, ou material, no sentido de que a decisão tem de desfavorecer naturalmente quem (muito embora não tenha a particular incumbência de provar) não consiga ver materialmente provados os factos em que assenta a sua posição – inexistindo um ónus da prova formal, a cargo, especial ou exclusivamente, de algum dos participantes processuais (cf. a este respeito J. C. Vieira de Andrade, *Direito Administrativo e Fiscal*, Lições ao 3.º ano do Curso de 1995/96, p. 186; e J. L. Saldanha Sanches, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, *Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal* n.º 151, pp. 129 e ss.). Assim, os gerentes ou administradores das empresas serão responsabilizados pelo pagamento das dívidas fiscais, ou equiparadas, sempre que, material e objectivamente, se prove – ou sempre que legalmente seja de presumir – que a sua actuação foi censurável, sem causas de justificação ou de escusa, no tocante ao incumprimento de disposições legais destinadas à protecção dos credores de que resulte insuficiência do património da sociedade para o pagamento dessas aludidas dívidas – cf., por todos, o acórdão desta Secção do Tribunal Central Administrativo, de 20-1-1998, na Antologia de Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo, n.º 2, pp. 280 e ss”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Direito português estudado neste capítulo envolve o ponto central da presente pesquisa, que consiste em saber se é ónus do Fisco demonstrar a responsabilidade dos administradores ou gestores das sociedades em relação a tributos pagos, cujos prazos para pagamento sejam durante o período de exercício de seu cargo.

Para tanto, analisamos o artigo 24.º, n.º 1, e suas alíneas a) e b) da LGT, mas focamos na alínea b) e sua aplicação ou não em conjunto com o que preceitua o artigo 78.º do CSC em relação à responsabilidade dos administradores.

No nosso entendimento existe a necessidade de moderação no que condiz à responsabilidade tributária dos administradores prevista na LGT, especificamente com relação ao não pagamento de tributos durante a sua gestão.

Nos termos do artigo 78.º do CSC os gerentes, administradores ou gestores respondem para com os credores quando não observando culposamente as disposições legais ou contratuais que se destinam à protecção dos credores sociais, o património da sociedade se torne insuficiente para satisfazer os créditos sociais, incumbindo ao credor lesado a prova (artigo 487.º do CC).

Importante para finalizar este Capítulo quando Diogo Leite Campos²¹² afirmou que para ser o administrador ou gestor responsabilizado perante os credores sociais, essa responsabilidade estaria sujeita a dois limites: um seria necessária a prova de sua culpa por parte dos lesados e, o outro, de que houve inobservância (culposa) das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção desses credores. Assim, não bastaria somente provar que houve uma administração negligente ou violação das regras de uma administração técnica e cientificamente correta, mas necessário se provar que o prejuízo ocorreu pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores.

Conforme demonstrado, vários doutrinadores coadunam com tal entendimento, como Fábio da Silva Veiga,²¹³ dentre outros.

Contudo, a jurisprudência caminha de forma diversa da doutrina, conforme arestos e decisões apresentadas dos Tribunais Centrais Administrativos Norte e Sul. Quanto ao Supremo Tribunal Administrativo, verifica-se que o mesmo entendeu em análise da constitucionalidade do 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT em relação ao disposto no artigo 32.º, n.º

212 CAMPOS, Diogo Leite de – A responsabilidade subsidiária, em Direito Tributário, dos gerentes e administradores das sociedades, p. 484.

213 VEIGA, Fábio da Silva – A responsabilidade Tributária Subsidiária por violação dos deveres de administração.

2 da Constituição da República Portuguesa, que a norma tributária é constitucional, pois o princípio constitucional de inocência diz respeito à aplicação no processo criminal ou sancionatório, e não se aplicaria em contencioso de anulação de actos tributários ou no processo de oposição à execução fiscal. Assim, mesmo que o artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT consagre a presunção de culpa, este não seria incompatível com o princípio da presunção de inocência, pois esse princípio estaria somente na esfera criminal e sancionatória.

Nota-se, assim, que o Supremo Tribunal Administrativo analisou somente a alegação da constitucionalidade da norma tributária, ao se manifestar, e não o mérito de aplicação conjunta das normas infraconstitucionais contidas na Lei Geral Tributária (art. 24.º, n.º 1, al. b) e Código das Sociedades Comerciais (art. 78.º).

Após estas breves considerações sobre o que foi exposto e apresentado neste Capítulo, passaremos ao próximo Capítulo que abordará a responsabilidade tributária dos administradores por dívidas da sociedade no Direito Brasileiro.

CAPÍTULO 2- DIREITO BRASILEIRO

O presente capítulo tratará da responsabilidade tributária dos gestores e administradores das sociedades, de acordo com o sistema tributário brasileiro. Para tanto, será feita uma análise da legislação tributária brasileira, seguida da posição jurisprudencial e das principais ponderações doutrinárias sobre o tema. O objectivo é demonstrar como ocorre a responsabilidade tributária dos gestores e administradores das sociedades, destacando os limites desta responsabilidade, bem como as situações que ensejam o direcionamento, e como ele ocorre. Um ponto que será analisado, também, é a questão do ónus de culpa e como ocorrerá a responsabilidade. Neste sentido, será analisado o problema de pesquisa sob o enfoque do direito brasileiro, para responder se cabe ao Fisco demonstrar a responsabilidade resultante da culpa do administrador da sociedade com relação aos tributos não pagos durante a sua gestão.

2.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA SOBRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GESTORES E ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES

A responsabilidade tributária no sistema tributário brasileiro possui os seus comandos gerais, previstos no Código Tributário Nacional (CTN). Porém, cabe o registro de que a responsabilidade tributária consiste em matéria reservada à lei ordinária, podendo qualquer ente tributante (União Federal, Estados membros, Distrito Federal e Municípios) dispor, em lei própria, sobre novas situações. Outrossim, a Constituição Federal de 1988, na parte em que apresenta a estrutura constitucional do sistema tributário brasileiro, deixa claro que cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria tributária, segundo se infere de seu artigo 146, inciso III.

Especificamente com relação à responsabilidade tributária prevista no CTN, cabe destacarmos que o tema é tratado no Capítulo V “Responsabilidade Tributária”, do Título II “Obrigação Tributária”, do Livro Segundo “Normas Gerais de Direito Tributário”. O Capítulo V é ainda dividido em quatro seções, quais sejam: Seção I “Disposição Geral”; Seção II “Responsabilidade dos Sucessores”; Seção III “Responsabilidade de Terceiros”; e Seção IV “Responsabilidade por Infrações”. Para o presente estudo, analisaremos o artigo 128, constante na Seção I “Disposição Geral”, bem como o 135, inciso III, constantes na Seção III “Responsabilidade de Terceiros”.

O artigo 128 do CTN, que trata da disposição geral do Capítulo V, aduz que “sem

prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao facto gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em carácter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.²¹⁴

A norma acima, transcrita primeiramente, deixa claro que outras situações de responsabilidade tributária poderão ser criadas por lei (no caso, lei ordinária), sendo que o responsável tributário deverá estar vinculado ao facto gerador da respectiva obrigação, e a sua responsabilidade será substitutiva à do contribuinte ou supletiva. No caso de ser supletiva, entendemos que a norma quis dizer que a responsabilidade poderá tanto ser subsidiária como solidária. Por fim, a norma afirma que a responsabilidade tributária poderá referir-se ao cumprimento total ou parcial da obrigação.

Já quando adentramos especificamente na responsabilidade de terceiros, previstas na Seção III, o artigo 135, III do CTN, é o que disciplina a responsabilidade dos gestores e administradores das sociedades, aduzindo que “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.²¹⁵

O artigo de lei que transcrevemos acima corresponde à regra matriz de responsabilidade tributária dos gestores e administradores das sociedades. Alguns doutrinadores, como Cláudio Carneiro²¹⁶, entendem que artigo 135 do CTN deveria ser classificado como uma responsabilidade por infração e não como responsabilidade de terceiros, conforme classificado pelo Código. De acordo com o que será demonstrado nos tópicos seguintes, a norma apresenta, primeiramente, uma obrigação implícita, correspondente ao dever dos gestores e administradores de atuarem com zelo na condução e gestão das pessoas jurídicas, e de maneira colaborativa com a Administração Tributária. E a responsabilidade advém do descumprimento dessa colaboração, conferindo pessoalmente a esse gestor que descumpriu o dever de colaboração, a responsabilidade pelo pagamento dos créditos tributários da pessoa jurídica, de maneira solidária para com esta. A jurisprudência brasileira usou como critério a existência ou não de ilicitude por parte do responsável

²¹⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. [Consult. em 11-02-2019].

²¹⁵ BRASIL, *Op. Cit.*

²¹⁶ CARNEIRO, Cláudio –Processo Tributário Administrativo e Judicial, p. 203.

tributário.²¹⁷

Importante também fazer-se referência, ainda que de maneira breve, à recente Instrução Normativa (IN) n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018, da Receita Federal do Brasil, que “dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária”.

A IN 1.862/2018²¹⁸ deixa claro que o Auditor-Fiscal da Receita Federal deverá, no procedimento administrativo que visa à constituição do crédito tributário, identificar todos os sujeitos passivos, incluindo os responsáveis, e “reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária”, segundo se infere do parágrafo único de seu artigo 3.º. Ora, tal medida deixa claro que o ônus da prova, para a demonstração da responsabilidade tributária, cabe à Administração Tributária, no âmbito do procedimento fiscal, que visa à constituição do crédito tributário. Daí decorre o entendimento lógico no sentido de que, em momento posterior, quando do ajuizamento da execução fiscal, lastreada em título executivo extrajudicial, qual seja, a Certidão de Dívida Ativa, em que conste o responsável tributário, caberá a este o ônus da prova, em sede de embargos à execução fiscal, para demonstrar a não ocorrência dos precedentes fáticos da regra matriz de responsabilidade tributária.

Esta IN ainda prevê as situações de “imputação da responsabilidade tributária antes do julgamento em primeira instância administrativa”, podendo, nestes casos, ser incluído no procedimento administrativo o responsável tributário, mediante a juntada de provas por parte da Administração Tributária, abrindo-se prazo para a defesa, por meio de impugnação administrativa (segundo os artigos 11 a 14 da mesma).

De igual forma, caso o crédito tributário já tenha sido constituído por meio do procedimento administrativo, e o Auditor da Receita Federal venha a identificar o responsável tributário, poderá “formalizar a imputação de responsabilidade tributária mediante Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária”, segundo se infere do Capítulo III da IN n.º 1.862/2018 – “Da Imputação da Responsabilidade Tributária pelo Pagamento do Crédito Tributário definitivamente Constituído”. Com isso, será iniciado o procedimento administrativo para o apuramento da responsabilidade, seguindo o que prevê o artigo 3.º da IN, valendo destacar a necessidade de demonstração dos precedentes fáticos que ensejam a

²¹⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. [Consult. em 11-02-2019].

²¹⁸ BRASIL. Secretária da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018. Dispõe sobre procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretária da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97728&visao=anotado>. [Consult. em 11-02-2019].

aplicação da regra matriz de responsabilidade tributária.

2.2 POSIÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

Analisando a jurisprudência brasileira, que trata da responsabilidade dos gestores e administradores das sociedades, alguns casos merecem destaque em face de sua importância e repercussão.

Cabe enfatizar que os entendimentos da jurisprudência brasileira ora analisados, oriundos principalmente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), possuem uma relação no sentido de seguirem uma mesma linha de raciocínio que parte, principalmente, da análise da estrutura legal da regra matriz de responsabilidade.

O primeiro entendimento que vale destacar é a decisão emanada pelo STJ ao analisar o Recurso Especial n.º 1.101.728/SP, interposto pela empresa Borda do Campo Indústria e Comércio de Biscoitos Ltda. e outros, em ação judicial em que demandava em face do Estado de São Paulo. O recurso direcionado ao STJ foi analisado sob a sistemática de recurso repetitivo, onde a decisão ali proferida deve ser seguida pelas demais instâncias inferiores. A decisão ali proferida foi no dia 11 de março de 2009, e teve como relator o então Ministro Teori Albino Zavascki.

Neste primeiro caso, a responsabilidade dos sócios, confirmada pela decisão do Tribunal de Justiça (TJ) do Estado de São Paulo, afirmava que, segundo relatório do recurso especial: “A simples existência de débito parafiscal ou fiscal impago é apto a deflagrar a responsabilidade solidária de que trata o art. 135 do CTN, na medida em que configura descumprimento ou ‘infração à lei’, pois toda obrigação fiscal corresponde a uma obrigação exlege [...] tratando-se de obrigação fiscal, de ordem legal, a ausência do devido recolhimento configura excesso na gestão e infração à lei, permitindo a extensão da responsabilidade solidária, para fazer alcançar os sócios que formam a sociedade executada”.²¹⁹

Lado outro, e ainda segundo o relatório do recurso especial, os fundamentos que foram apresentados pelos recorrentes, no que tange à responsabilidade dos sócios, condizem em defender que “a simples falta de pagamento do tributo devido pela sociedade não acarreta a responsabilidade do sócio”.

E, foi exatamente nesse ponto que os argumentos apresentados pelos sócios-gerentes,

²¹⁹ STJ. RECURSO ESPECIAL. REsp 1101728 SP 2008/0244024-6. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. DJ: 11/03/2009. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802440246&dt_publicacao=23/03/2009. [Consult. em 10-02-2019].

então recorrentes, prosperaram, uma vez que a decisão emanada pela Corte Superior, nesse importante julgamento, foi no sentido de que “[...] a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios”.

A decisão em apreço acabou gerando o verbete sumular 430 do STJ, cujo enunciado é: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.²²⁰

Conforme mais adiante será constatado, o verbete sumular em questão tem importância também no que se refere à análise da regra matriz de responsabilidade, distinguindo-a da regra matriz de incidência tributária em que se afigura como sujeito passivo o contribuinte e não o responsável. Partindo desse raciocínio, será demonstrado que, por tal razão, a responsabilidade não é exclusiva, mas solidária.

A segunda decisão que cabe analisarmos no presente trabalho, e que também trata do tema da responsabilidade dos gestores e administradores das sociedades, corresponde àquela proferida pelo STJ ao analisar o Recurso Especial n.º 1.104.900/ES, interposto por Wilson Valadão de Azevedo e outro, em ação judicial em que demandavam em face do Estado do Espírito Santo. Nessa segunda decisão a discussão se refere ao ônus da prova da responsabilidade tributária.

A decisão proferida no dia 25 de março de 2009 teve como relatora a Ministra Denise Arruda, e o caso tratava-se de uma execução fiscal ajuizada pelo Estado do Espírito Santo, em que se cobrava crédito tributário constante de certidão de dívida ativa, onde constava não somente o nome da sociedade, mas também dos sócios.

Dessa forma, o STJ deixou claro que a jurisprudência era firme no sentido de que, quando a execução é ajuizada tendo como título executivo extrajudicial uma certidão de dívida ativa em que consta, além do nome da sociedade, o nome dos responsáveis tributários, a esses incumbem “o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’”.²²¹

Em outras palavras, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, com relação ao

²²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [...]. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. [Consult. em 11-02-2019].

²²¹ STJ. RECURSO ESPECIAL. REsp 1104900 ES 2008/0274357-8. Relatora: Ministra Denise Arruda. DJ: 25/03/2009. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802743578&dt_publicacao=01/04/2009. [Consult. em 10-02-2019].

ônus da prova na responsabilidade tributária, leva em consideração o que está inserido no título executivo extrajudicial executado. Se ali consta o nome dos sócios, gestores e administradores da sociedade, não é necessário ao longo do processo judicial, a demonstração da responsabilidade tributária, posto que esta já foi, pelo menos em teoria, apurada no procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário ao constituí-lo de maneira definitiva. Caso contrário, qual seja, a certidão de dívida ativa não constar o nome dos responsáveis tributários, o Fisco deverá, nos autos da execução fiscal, demonstrar os factos que caracterizam uma das hipóteses de responsabilidade tributária, previstas no art. 135 do CTN, cabendo-lhe, destarte, o ônus da prova.

Essa segunda decisão tem a sua importância, como visto, no que tange ao ônus da prova, e da necessidade da Administração Tributária demonstrar os precedentes fáticos que ensejam a ocorrência da regra matriz de responsabilidade tributária.

É importante destacarmos que essas duas primeiras decisões do Superior Tribunal de Justiça ora analisadas foram julgadas sob o regime do artigo 1036 do Código de Processo Civil brasileiro de 2015, que corresponde ao regime de Recurso Repetitivo. E, por tal sistemática de julgamento, a tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça deve ser imediatamente aplicada, gerando efeitos vinculantes aos demais tribunais inferiores. Portanto, tais decisões além de representarem posicionamentos sedimentados pelo Superior Tribunal de Justiça também correspondem a teses com efeitos vinculantes.

Além dessas duas decisões, proferidas sob o rito de repercussão geral, para o presente trabalho analisamos outras decisões proferidas pelo STJ sobre o tema. Para tanto, realizamos pesquisa no site institucional da Corte Superior, buscando recentes decisões proferidas que fazem referência em sua ementa ao artigo 135 do CTN.

O Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.570.480 é uma das decisões mais recentes, em que o relator Ministro Og Fernandes, da Segunda Turma, no dia 04 de dezembro de 2018, reafirma a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de somente ser permitido o redirecionamento da execução fiscal “nas hipóteses de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou no caso de dissolução irregular da sociedade empresária”.²²² No caso em questão, a Fazenda Nacional teria interposto recurso de agravo interno para tentar reverter decisão proferida monocraticamente, já no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), que

²²² STJ. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AgInt no REsp 1570480 SP 2015/0288168-1.

Relator: Ministro Og Fernandes. DJ: 16/02/2017. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201502881681&dt_publicacao=22/02/2017>. [Consult. em 10-02-2019].

modificou decisão de segunda instância onde o direcionamento de execução fiscal a sócia-gerente teria como embasamento a dissolução irregular da empresa executada. Segundo se infere da decisão final do STJ, não haveria situação de dissolução irregular quando a empresa executada “foi encontrada no endereço de cadastro e sob a direção da representante legal constituída no contrato social”.²²³ A decisão ainda exarou que “presume-se irregularmente dissolvida a empresa que não mais se encontra em funcionamento no endereço informado como domicílio fiscal, conforme orienta a Súmula n.º 435/STJ”.²²⁴

A importância da decisão está na constatação de um dos precedentes fáticos a ensejar a aplicação da regra matriz de responsabilidade tributária. Assim, de acordo com a jurisprudência brasileira sedimentada pelo STJ, o gestor da sociedade torna-se responsável tributário caso ocorra a dissolução irregular da empresa a qual ele administra.

Outra questão, que também já foi analisada pela jurisprudência do STJ, diz respeito à caracterização do “ato omissivo consistente na ausência de repasse das contribuições previdenciárias descontadas no salário dos empregados” como situação que enseja a responsabilidade das pessoas, previstas no art. 135, III do CTN. O caso em questão foi julgado pela Segunda Turma, tendo como relator o Ministro Herman Benjamin, no dia 19 de novembro de 2018. O Recurso Especial n.º 1.732.057/SP foi interposto pelos sócios da sociedade executada e, entre os fundamentos apresentados, alegaram ser parte ilegítima para figurar no polo passivo da execução fiscal.

Em seu voto, o relator do acórdão destacou a farta jurisprudência do STJ, em que o ato omissivo correspondente à falta de repasse de contribuições previdenciárias descontadas dos salários de empregados é apontado como ilícito capaz de viabilizar o redirecionamento de execução fiscal.

Essa seria outra situação que ensejaria a sujeição passiva indireta do responsável tributário, na figura do gestor da sociedade, não podendo, contudo, ser confundida com o inadimplemento da obrigação tributária principal, posto que aqui, o que ocorre, é o descumprimento de obrigação tributária acessória.

Ainda com relação ao redirecionamento, existe também a discussão encontrada na jurisprudência sobre qual gestor poderá ser direcionado à cobrança do crédito tributário. Nesse sentido, encontramos em decisão recente proferida pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial n.º 1.726.964/RJ, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, e julgado no dia 24 de abril de 2018) o entendimento de que, no caso de dissolução

²²³ STJ. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL, *Op. Cit.*

²²⁴ STJ. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL, *Op. Cit.*

irregular da empresa, “é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o facto de ele não integrar a sociedade quando do facto gerador do crédito tributário”.²²⁵

O entendimento da jurisprudência da segunda turma era no sentido de que fosse necessário demonstrar que o gerenciamento ocorria tanto na época da dissolução como no momento da ocorrência do facto gerador. Contudo, a mudança na jurisprudência ocorreu com o julgamento do Recurso Especial n.º 1.520.257/SP, julgado no dia 16 de junho de 2015, sendo o Ministro Og Fernandes o relator do acórdão.

O raciocínio, para a mudança jurisprudencial, consiste no facto de que, se o mero inadimplemento da obrigação tributária principal não corresponde a situação que enseja a responsabilidade tributária (Súmula 430/STJ), e a dissolução irregular da sociedade corresponderia a uma infração à lei capaz de gerar a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, conforme previsão do art. 135, III do CTN (Súmula 435/STJ), “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”. Então o momento de apuramento da responsabilidade não é o momento da ocorrência do facto gerador, mas sim o momento de ocorrência do facto que gerou correspondente à infração.

Há ainda a discussão sobre a necessidade de observância das disposições contidas em lei complementar para a imputação da responsabilidade tributária prevista em lei ordinária. Entre os precedentes sobre a demanda, cabe o destaque para a Arguição de Inconstitucionalidade no Recurso Especial n.º 1.419.104/SP, julgado pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, no dia 21 de junho de 2017, e cuja relatoria coube ao Ministro Og Fernandes.

No caso, a discussão dizia respeito “ao reconhecimento da responsabilidade tributária solidária entre a sociedade empresária e os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado”²²⁶, com suporte em previsão legal do art. 8.º do Decreto-lei n.º 1.736/1979, “independente dos requisitos previstos no art. 135, III, do CTN, que exige a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social

²²⁵ STJ. RECURSO ESPECIAL. REsp 1726964 RJ 2018/0031711-0. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJ: 24/04/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201800317110&dt_publicacao=21/11/2018>. [Consult. em 10-02-2019].

²²⁶ STJ. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO RECURSO ESPECIAL. AI no REsp 1419104 SP 2013/0382587-9. Relator: Ministro Og Fernandes. DJ: 21/06/2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303825879&dt_publicacao=15/08/2017>. [Consult. em 10-02-2019].

ou estatutos”.²²⁷ Na apreciação da questão, o Superior Tribunal de Justiça deixou clara a necessidade da responsabilidade tributária oriunda de lei ordinária ter que observar as disposições contidas em lei complementar, que no caso é o art. 135, III do CTN.

Já no âmbito do Supremo Tribunal Federal, para o presente tema, cabe a análise do Recurso Extraordinário n.º 562.276/PR, julgado pelo Tribunal Pleno no dia 03 de outubro de 2010, e cuja relatora foi a Ministra Ellen Gracie²²⁸. O primeiro ponto que vale o destaque da decisão é quando se afirma que as normas constantes dos artigos 128 e 135, inciso III são normas gerais matrizes da responsabilidade tributária, sendo que, mesmo que o legislador ordinário de algum ente federado venha a criar novas hipóteses de responsabilidade, deverão ser observados os preceitos gerais ali prescritos.

Outro ponto de fundamental importância é quando a decisão deixa claro que a responsabilidade do artigo 135, inciso III do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração “a lei, contrato social ou estatutos”, concluindo, em seguida, que “apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade”.²²⁹

Ainda nesse julgado proferido pelo STF podemos observar que a relatora Ministra Ellen Gracie discorre sobre o surgimento da obrigação tributária do responsável, afirmando que não haveria uma relação direta com o facto gerador (como ocorre com o contribuinte), surgindo tal responsabilidade em decorrência da lei, e que esse terceiro não poderá ser qualquer um, mas quando possui um “dever de colaboração com o Fisco”. Nesse sentido, cabe transcrevermos o trecho do voto condutor do acórdão, proferido pela relatora Ministra Ellen Gracie:

Essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do facto gerador do tributo. Do facto gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte.

Isso porque cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações próprios e o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o

²²⁷ STJ. ARQUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE, *Op. Cit.*

²²⁸ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REExt 562.276 PR. Relatora: Ministra Ellen Gracie. DJ: 03/10/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. [Consult. em 10-02-2019].

²²⁹ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO, *Idem.*

surgimento da obrigação do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste.

Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o facto gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação.

Efectivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do facto gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária.²³⁰

Ao final dessa análise, a Ministra Ellen Gracie conclui que “a relação de responsabilidade não se confunde, pois, com a relação contributiva”, “decorre de norma específica e tem seu pressuposto de facto próprio”.²³¹

Analisando especificamente o artigo 135, III do CTN, o voto condutor esclarece tratar de “uma regra matriz de responsabilidade tributária que não se confunde, de modo algum, com a regra matriz de incidência de qualquer tributo”²³². Assim, a responsabilidade irá surgir quando ocorrer a hipótese legal ali prevista, ou seja, “o pressuposto de facto ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade”²³³, agindo “com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias”.²³⁴

Outrossim, além desses pressupostos que fazem surgir a responsabilidade tributária, a decisão proferida deixa claro a existência, em contrapartida, de deveres formais implícitos, que também ensejariam a responsabilidade tributária. Assim, haveria “o dever de, na direcção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento”.²³⁵

Nesse ponto, cabe o registro de que o STF, ao falar em prática de ilícitos que ensejam

²³⁰STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REExt 562.276 PR. Relatora: Ministra Ellen Gracie. DJ: 03/10/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. [Consult. em 10-02-2019].

²³¹ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. *Op. Cit.*

²³² STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. *Op. Cit.*

²³³ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. *Op. Cit.*

²³⁴ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. *Op. Cit.*

²³⁵ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REExt 562.276 PR. Relatora: Ministra Ellen Gracie. DJ: 03/10/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>. [Consult. em 10-02-2019].

a responsabilidade tributária, está em harmonia com o Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária principal não gera a responsabilidade tributária. Nesse sentido, a Ministra Ellen Gracie adverte que: “A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e EREsp 374.139). Exige, isso sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (REsp 1.010.399 e REsp 989.724)”.²³⁶

Ao final do julgamento, a decisão foi no sentido de afastar o preceito contido no artigo 13 da Lei n.º 8.620/93, que criava responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos da norma matriz correspondente ao artigo 135, III do CTN. Tal lei ordinária atribuía a responsabilidade tributária aos sócios, mesmo que não tivessem poder de gerência, não observando o que dispunha a norma do Código Tributário Nacional, recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como norma geral de direito tributário, face a precisão do artigo 146, III do CTN. Conclui-se que “a regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica”²³⁷, resguardando “a pessoalidade entre o lícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter que responder pelo tributo devido pela sociedade”.²³⁸ Logo, ao assim decidir, evidencia-se que a existência de poderes de gestão e representação torna-se verdadeiro limite imposto para a imposição da norma de responsabilidade tributária dos gestores e administradores das sociedades.

Nessa medida, apresentados esses precedentes jurisprudenciais, pode-se concluir que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, primeiramente, está em consonância com a posição do Supremo Tribunal Federal, no que condiz ser a regra matriz de responsabilidade tributária do artigo 135, III do CTN, uma norma geral que deve ser observada pelas demais. E, em segundo lugar, a existência de um raciocínio lógico na análise da responsabilidade dos gestores e administradores das sociedades, a ponto de deixar claro que a estrutura normativa

²³⁶ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. *Op. Cit.*

²³⁷ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. *Op. Cit.*

²³⁸ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. *Op. Cit.*

cria uma responsabilidade solidária com a pessoa jurídica, e que é imprescindível à demonstração dos pressupostos fáticos que acarretam tal responsabilidade. Igualmente, uma vez havendo essa demonstração no processo administrativo que constituiu de maneira definitiva o crédito tributário, a execução fiscal de título executivo extrajudicial impõe ao executado ali constante o ônus de prova para afastar a presunção de certeza da certidão de dívida ativa.

2.3 PONDERAÇÕES DOUTRINÁRIAS

Entre os doutrinadores brasileiros, vários são aqueles que discorrem sobre a responsabilidade tributária dos gestores e administradores da sociedade. Neste sentido, trazemos para o presente trabalho algumas posições doutrinárias sobre os pontos ora estudados, como os limites, natureza, como ocorre o redirecionamento e o ônus da prova com relação à responsabilidade tributária.

2.3.1 A doutrina sobre os limites, a natureza e a estrutura legislativa da Responsabilidade Tributária

Ao falarmos em ponderações doutrinárias, um tema tratado por Leandro Paulsen²³⁹ é “Os limites à substituição e à responsabilidade”. O autor afirma que a responsabilidade tributária é fundamentada pelo “dever de colaboração e a praticabilidade da tributação”, sendo, contudo, imprescindível lei específica, que é fonte formal direta da obrigação do responsável.²⁴⁰

Além da necessidade de lei formal, Leandro Paulsen²⁴¹ também apresenta como limite a necessidade do “dever de colaboração”, aduzindo que “tem de haver capacidade de colaboração que viabilize o seu cumprimento pelo apontado responsável, de modo que lhe seja possível se desincumbir da obrigação que a ele é imposta, portando-se como é esperado dele”; para concluir em seguida que “se o diretor ou representante de pessoa jurídica for diligente e agir com retidão na sua gestão fiscal, não restará responsabilizado por dívidas da empresa”.

²³⁹ PAULSEN, Leandro – Responsabilidade e Substituição Tributárias, p. 178-203.

²⁴⁰ PAULSEN, L., *Op. Cit., Ibidem*, p. 182.

²⁴¹ PAULSEN, L., *Op. Cit., Ibidem*, p. 188.

O interessante das ponderações deste autor²⁴² é que ele acaba analisando o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 562.276/PR, realizado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, e que tratamos no tópico acima, sobre a posição jurisprudencial. Ao fazer a sua análise, Leandro Paulsen²⁴³ assevera que “a condição de sócio não dava à pessoa a capacidade de colaboração pressuposta pela norma, razão pela qual a lei que estabeleceu a solidariedade incorreu efectivamente em arbitrariedade, impondo confusão entre as pessoas jurídica e física”. Concordamos com tal posicionamento, sendo importante ressaltar que tal entendimento jurisprudencial foi proferido também pelo Superior Tribunal de Justiça, como tivemos o cuidado de demonstrar alhures. O argumento principal é a observância dos limites traçados pela norma geral correspondente ao art. 135, III do CTN.

Adentrando na questão da natureza da responsabilidade tributária, Leandro Paulsen²⁴⁴ afirma não haver um carácter contributivo, como seria o caso do contribuinte que deve pagar tributos em face de um dever fundamental e, desse modo, a responsabilidade tributária não surge em razão da capacidade contributiva do responsável.

Já Zenildo Bodnar²⁴⁵ entende que a imputação da responsabilidade ao sócio-administrador seria uma forma de “asseguramento legal do crédito tributário” cuja finalidade seria “aumentar a eficiência dos sistemas fiscais”.

Partindo novamente da ideia de que existe uma obrigação de colaboração com o Fisco, e cujo descumprimento acarreta a responsabilidade tributária, o que leva a tal obrigação ser vista como um limite para tal imposição, Leandro Paulsen²⁴⁶ aduz que o “descumprimento, por sua vez, corresponde à obrigação de pagamento como garantidores pela dívida”. Logo, o responsável, primeiramente, teria uma “relação que tem como objeto alguma actuação de impedir ou corrigir o descumprimento de obrigação de prestar tributo pelo contribuinte”; já a segunda relação é “uma obrigação do responsável que tem como condição o descumprimento da prestação tributária pelo contribuinte, evento este normalmente futuro e incerto”. Assim, este autor²⁴⁷ conclui, corretamente, que “a obrigação formal do responsável é originária, mas a obrigação que advém do seu descumprimento, ou seja, a de responder pela dívida tributária, é derivada”. Logo, a obrigação implícita na norma do art. 135, III do CTN é uma obrigação formal e originária, em que o gestor e administrador da sociedade deve colaborar com a Administração Tributária não praticando infrações à lei, contrato social ou estatuto. Caso isso

²⁴² PAULSEN, L., *Op. Cit.*, p. 188-189.

²⁴³ PAULSEN, L., *Op. Cit.*, *Ibidem*, p. 189.

²⁴⁴ PAULSEN, L., *Op. Cit.*, *Ibidem*, p. 255.

²⁴⁵ BODNAR, Zenildo – Responsabilidade tributária do sócio-administrador, p. 93.

²⁴⁶ PAULSEN, L., *Op. Cit.*, *Idem*.

²⁴⁷ PAULSEN, L., *Op. Cit.*, *Ibidem*, p. 269.

ocorra, e havendo obrigação tributária pendente, haverá a responsabilidade tributária para o pagamento do tributo, como obrigação derivada e que não possui natureza contributiva, mas garantidora.

Já analisando a técnica normativa, Leandro Paulsen²⁴⁸ adverte que a norma do art. 135, III do CTN possui uma obrigação de atuar com diligência de forma implícita, “a norma implícita é que os diretores, gerentes e representantes devem, dentro do dever de gestão fiscal de suas pessoas jurídicas, atuarem dentro dos poderes que lhes foram conferidos e zelarem para o adequado cumprimento das leis, contrato social e estatutos”. Em seguida, discorrendo sobre a estrutura das leis que criam as hipóteses de responsabilidade tributária, o autor²⁴⁹, ainda dentro do mesmo raciocínio, afirma que, no caso de hipótese de responsabilidade, “a norma não diz ao responsável o que tem de fazer”, apenas prescrevendo “a consequência da infração”, sendo que, “antes de ter lugar a incidência do consequente da norma que atribui a responsabilidade”, “há uma norma de conduta destinada ao possível futuro responsável que a pode cumprir, colaborando assim com a Administração Tributária e afastando a imposição de responsabilidade”.

Note-se, desta forma, que a responsabilidade tributária possui como pressuposto outra situação que não a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária principal. Aqui, é possível se fazer uma ligação com a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, já mencionada alhures, ao tratar do redirecionamento da execução fiscal aos gestores e administradores da sociedade, dispondo que não é preciso que eles estejam na sociedade no momento da ocorrência do facto gerador, mas sim, no momento da dissolução irregular (que corresponde ao pressuposto fático ensejador da responsabilidade tributária). Nesse sentido, Leandro Paulsen²⁵⁰ afirma que “o legislador, portanto, foca a pessoa que põe como responsável tributário como alguém capaz de atuar para que não ocorra o descumprimento da obrigação de pagamento pelo contribuinte”. No exemplo correspondente à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça seria o mesmo que dizer que se o gestor da empresa realizasse a dissolução regular da mesma, o pressuposto fático capaz de gerar a sua responsabilidade não ocorreria, e ele não poderia ser cobrado em face de mero inadimplemento.

Sobre a estrutura da norma, Flávio Machado Vilhena Dias²⁵¹ afirma que “o intérprete

²⁴⁸ PAULSEN, *Op. Cit.*, p. 232.

²⁴⁹ PAULSEN, *Op. Cit.*, p. 233.

²⁵⁰ PAULSEN, *Op. Cit.*, p. 240.

²⁵¹ DIAS, Flávio Machado Vilhena – O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – IDR PJ previsto no Novo Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/15) e sua aplicação na imputação da responsabilidade prevista no artigo 135, III do Código Tributário Nacional. In: HENRIQUE, Guilherme Almeida *et al.*, p. 137-165.

desavisado poderia apontar que os atos ilícitos praticados pelos agentes fariam nascer a obrigação tributária. Entretanto, não é essa a melhor leitura do comando normativo”. Ou seja, o autor coaduna com a posição aqui apresentada, no sentido de que a responsabilidade tributária advinda do comando do art. 135, III do CTN advém do precedente fático da norma matriz de responsabilidade. E, como estamos buscando demonstrar de maneira clara, tal estrutura legal é o caminho para responder à indagação a respeito da responsabilidade dos gestores e administradores das sociedades, em face de débitos tributários não quitados durante a sua gestão.

Facto é que a responsabilidade não está ligada com o não pagamento do tributo (que não corresponde à infração, conforme entendimento sumulado), mas com o descumprimento do dever que os gestores e administradores possuem de cooperar com a Administração Tributária. O professor Eduardo Sabbag²⁵² também elaborou obra doutrinária correspondente à análise das disposições do Código Tributário Nacional (“Código Tributário Nacional com Interpretação Jurisprudencial”), onde apresenta ponderações sobre o art. 135, III do CTN, destacando precedentes jurisprudenciais do STF e STJ.

Um primeiro ponto da obra de Eduardo Sabbag²⁵³ é quando ele apresenta posicionamento bastante similar ao de Leandro Paulsen²⁵⁴ no que condiz a estrutura legislativa e natureza da responsabilidade tributária. Afirma Eduardo Sabbag²⁵⁵ que o pressuposto de facto “é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias”. E, dando continuidade, Eduardo Sabbag²⁵⁶ também aduz haver uma obrigação formal implícita, e cujo descumprimento corresponde à hipótese de responsabilidade. Para tanto, destaca o já mencionado Recurso Extraordinário n.º 562.276/PR, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em novembro de 2010, e, com relação ao Superior Tribunal de Justiça, destaca os Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 260.107/RS, o Recurso Especial n.º 1.104.064/RS, e o Recurso Especial n.º 595.022/RS.

²⁵² SABBAG, E., *Op. Cit.*, p. 287.

²⁵³ SABBAG, E., *Op. Cit.*, *Idem.*

²⁵⁴ PAULSEN, L., *Op. Cit.*

²⁵⁵ SABBAG, E., *Op. Cit.*, *Idem.*

²⁵⁶ SABBAG, E., *Idem.*

2.3.2 A expressão “pessoalmente” prevista no artigo 135, III do Código Tributário Nacional (CTN)

O professor Hugo de Brito Machado²⁵⁷, em sua obra “Comentários ao Código Tributário Nacional”, faz importantes ponderações a respeito da responsabilidade dos gestores e administradores das sociedades, prevista no art. 135, III do CTN.

A primeira lição que cabe ser destacada, de Hugo de Brito Machado²⁵⁸, é com relação à expressão “pessoalmente”, constante da redação do art. 135, III do CTN, deixando claro que a pessoa jurídica não fica desobrigada ao cumprimento da obrigação tributária, aduzindo que “dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas que indica não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada”.

A questão já foi controvertida, tanto na jurisprudência como na doutrina, havendo autores que entendiam que a responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN acabava excluindo a responsabilidade da pessoa jurídica. Neste sentido, cabe mencionarmos Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁵⁹, Luciano Amaro²⁶⁰, José Otávio de Vianna Vaz²⁶¹ e Luciana Nini Manente²⁶². Esta última autora afirma que “a responsabilidade não é da sociedade, mas exclusivamente dos sócios desta, diretores, gerentes ou representantes, de forma direta e pessoal, pois pressupõe a prática de ato ilegal que implicou a obrigação de pagar tributo”.

Já Luciano Amaro²⁶³ afirma o seguinte: “Em confronto com o artigo anterior, verificase que esse dispositivo exclui do polo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente. A responsabilidade da pessoa deve ter aí o sentido (que já advinha no art. 131) de que ela não é compartilhada com o devedor ‘original’ ou ‘natural’. Não se trata, portanto, de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária. Somente o terceiro responde, ‘pessoalmente’”.

Hugo de Brito Machado²⁶⁴ acompanha Ricardo Lobo Torres²⁶⁵ nessa posição de que há solidariedade, manifestando-se no sentido de que: “Outra coisa é a responsabilidade de que

²⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito – Comentários ao Código Tributário Nacional, 2005.

²⁵⁸ MACHADO, H. de B., *Op. Cit.*, p. 593-594.

²⁵⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro – Manual de Direito Tributário, p. 404-405.

²⁶⁰ AMARO, Luciano – Direito Tributário brasileiro, p. 353-354.

²⁶¹ VAZ, José Otávio de Vianna – A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN, p. 35-36.

²⁶² MANENTE, L.N., *Op. Cit.*, p. 65-66.

²⁶³ AMARO, L., *Op. Cit.*, p. 353-354.

²⁶⁴ MACHADO, H. de B., *Op. Cit.*

²⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo – Curso de Direito Financeiro e Tributário, p. 238.

cuida o art. 135. Nela existe a solidariedade *ab initio*, e o responsável se coloca junto do contribuinte desde a ocorrência do facto gerador. Pouco importa, nesses casos, que o contribuinte tenha, ou não, património para responder pela obrigação tributária. A Fazenda credora pode dirigir a execução contra o contribuinte ou o responsável”.²⁶⁶

Segundo Cláudio Carneiro, a responsabilidade do artigo 135 é subjetiva, pessoal e solidária, pois as pessoas relacionadas nos incisos são responsáveis, mas somente se agirem com infração à lei, ao contrato social ou estatuto, ou com excesso de poderes.²⁶⁷

No que tange à jurisprudência, vale a menção ao Recurso Especial n.º 1.455.490/PR, julgado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, no dia 26 de agosto de 2014, e tendo como relator o Ministro Herman Benjamin. Segundo se infere desse julgado, atribuir a sujeição passiva de forma exclusiva aos responsáveis do art. 135, III do CTN é interpretar a norma de maneira extremamente gramatical/literal. A correta interpretação dada ao dispositivo é aquela que afirma ser a responsabilidade do sócio-gerente solidária. Inclusive, o verbete sumular 430/STJ, quando discorre da inexistência de responsabilidade no caso de mera inadimplência da obrigação tributária, aduz que tal facto não faz gerar a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

A posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça realmente é a mais correta, e, ao analisarmos o voto condutor, a explicação dada pelo relator, Ministro Herman Benjamin, afasta qualquer dúvida que possa pairar. Segundo consta do voto condutor: “Com efeito, são diferentes as causas que ensejaram a responsabilidade tributária e, por consequência, a definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decore da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstracto na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o “facto gerador” de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito). Não há sentido algum em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de um ato ilícito (dissolução irregular) constitua causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente”.

Logo, o termo contido na norma do art. 135, III, do CTN deve ser interpretado de maneira sistemática, compreendendo que a responsabilidade ali surgida é solidária entre o responsável, gestor da sociedade, e o contribuinte, a pessoa jurídica, haja vista que a obrigação tributária para cada qual é advinda de regras matrizes distintas, como analisado

²⁶⁶ MACHADO, H. de B., *Op. Cit.*

²⁶⁷ CARNEIRO, C., *Op. Cit.*, p. 204.

acima.

2.3.3 O apuramento da responsabilidade e o ónus da prova

Outra contribuição importante trazida por Hugo de Brito Machado²⁶⁸ é quando ele discorre sobre a “necessidade de apuramento”, afirmando que “constitui elemento essencial para a existência da responsabilidade dos terceiros mencionados no art. 135 a ocorrência de atos praticados com excesso de poderes, contrato social ou estatutos, sendo evidente a necessidade de prova, em cada caso”, concluindo que “se a responsabilidade depende de certos factos, é indiscutível a necessidade de apuramento dos factos que a caracterizam”.

Certo é que, dentro dessa lógica, o entendimento majoritário da doutrina brasileira, hoje em dia, é que para a constituição do crédito tributário, a Administração Tributária (AT), por meio do devido procedimento administrativo, deverá demonstrar e provar a responsabilidade tributária oriunda do pressuposto fático da norma. Uma vez feita essa demonstração, o responsável tributário do artigo 135, III do CTN constará, solidariamente com o contribuinte, na certidão de dívida ativa que será executada por intermédio do ajuizamento de execução fiscal. Lado outro, caso não conste na certidão de dívida ativa o nome do responsável tributário, o redirecionamento da execução fiscal em seu desfavor poderá ocorrer desde que haja a “demonstração da ocorrência de uma das hipóteses do art. 135 do CTN”.²⁶⁹ Conforme visto acima, hoje em dia está sedimentada a posição de que é indispensável a demonstração da responsabilidade tributária para que o responsável seja executado na esfera judicial através do processo de execução fiscal, bem como o ónus de prova cabe à Administração Tributária. Tal situação foi, inclusive, objeto de regulamentação por meio de instrução normativa da Receita Federal do Brasil, comentada acima. Não obstante tal facto, a questão já foi objeto de várias discussões na esfera judicial.

Neste sentido, encontramos juristas que defendem a necessidade de demonstração da responsabilidade, apresentando válidos fundamentos para tanto. Em sua obra *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, o juiz federal Renato Lopes Becho²⁷⁰, apresenta uma análise detida da questão, ainda na época em que a matéria estava sendo debatida no Judiciário.

²⁶⁸ MACHADO, H. de B, *Op. Cit.*, p. 600-602. (grifos do autor).

²⁶⁹ Recurso Especial n.º 326.069/SP (2013/0104996-3) [Em linha], julgado pela Primeira Turma, no dia 08 de maio de 2018, com relatoria do Ministro Gurgel de Faria. Disponível em:

<<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201301049963&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>[Consult. 16-3-2021].

²⁷⁰ BECHO, Renato Lopes – *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*, 2000.

Segundo Renato Lopes Becho²⁷¹, a execução proposta pelo Estado, na realidade, não é contra o responsável, mas o que está sendo executado é o título executivo extrajudicial (a Certidão de Dívida Ativa). Assim, “a responsabilidade precisa ser averiguada antes da execução fiscal, para que seja transformada em linguagem válida, ou por outro giro verbal, para que seja incluída no título executivo”.

Renato Lopes Becho²⁷², partindo do pressuposto válido do qual concordamos, da necessidade de demonstração do pressuposto fático da responsabilidade tributária por parte da Administração Tributária, apresenta três situações que poderiam ocorrer. A primeira seria tal demonstração da responsabilidade tributária antes da inscrição do débito em dívida ativa. Com isso, a certidão de dívida ativa conteria o nome do responsável propenso a ser executado. A segunda situação levantada por Renato Lopes Becho²⁷³ seria a juntada de um novo documento na inicial da execução fiscal, onde haveria a demonstração da responsabilidade tributária, como se fosse uma emenda à inicial. E, uma terceira situação seria a “inclusão do responsável no curso do processo, momento em que a Fazenda Pública juntará os documentos comprobatórios de referida responsabilidade”. Não obstante apresentar essas três soluções, Renato Lopes Becho²⁷⁴ entende que somente a primeira situação seria tecnicamente a mais correta, haja vista que as outras soluções “desnaturam o processo executivo”. Cabe lembrar, contudo, que na época em que fez essas ponderações, no ano de 2000, não existia o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, regulamentado no atual Código de Processo Civil brasileiro.

Nesta mesma linha de raciocínio, Zenildo Bodnar²⁷⁵ ao falar sobre o “momento processual para incluir o sócio no pólo passivo da execução e requisitos” discorre sobre essas três soluções apresentadas acima por Renato Lopes Becho²⁷⁶. Segundo Zenildo Bodnar²⁷⁷: “Outra questão relevante a analisar diz respeito ao momento adequado para que seja pleiteada a responsabilização do sócio-gerente ou administrador. O sócio poderá ser incluído no pólo passivo da execução já no seu início, juntamente com a pessoa jurídica, ou mesmo no curso da execução, mediante emenda ou substituição do título executivo, nos termos do art. 2.º, § 8.º, da Lei n. 6.830/80. Observados todos os pressupostos exaustivamente estudados quanto à responsabilidade do sócio, poderá a Fazenda Pública propor, desde logo, a execução contra o

²⁷¹ BECHO, R. L., *Op. Cit.*, p. 163-164.

²⁷² BECHO, *Op. Cit.*, p. 164-165.

²⁷³ BECHO, *Op. Cit.*, *Idem.*

²⁷⁴ *Ibidem*, p. 165.

²⁷⁵ BODNAR, Z., *Op. Cit.*, p. 136-137.

²⁷⁶ BECHO, R.L., *Op. Cit.*

²⁷⁷ BODNAR, Z., *Op. Cit.*, *Idem.*

sócio, desde que a responsabilidade seja apurada em regular processo administrativo”.

Com relação ao redirecionamento durante o curso da execução fiscal, Zenildo Bodnar²⁷⁸ deixa clara a necessidade de realização de procedimento administrativo onde será apurada e comprovada a responsabilidade para que haja o redirecionamento, assim, afirma o autor que: “Outra possibilidade é o redirecionamento da execução já iniciada, em desfavor do sócio-gerente ou administrador. Nesse caso, uma vez não localizados bens em nome da pessoa jurídica, atendidos os demais pressupostos, apurados mediante regular procedimento administrativo, poderá a Fazenda Pública requerer a substituição do título, pedindo a citação do sócio”.

Observa-se, assim, uma harmonia entre o posicionamento doutrinário, condizente com a necessidade de demonstração dos precedentes fáticos de responsabilidade tributária, e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

2.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante todas as ponderações sobre a legislação, jurisprudência e doutrina aqui apresentadas, podemos chegar a algumas conclusões, visando responder aos questionamentos propostos no presente trabalho.

Fica claro que o sistema tributário brasileiro, no que se refere à responsabilidade dos gestores e administradores das sociedades, tem a sua base no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, que por força do artigo 146, III da Constituição Federal de 1988 foi recepcionado como norma geral materialmente complementar, devendo, portanto, ser observada por leis ordinárias. Entendimento este ratificado tanto pelo STF como pelo STJ.

A responsabilidade do artigo 135, III do CTN é oriunda de pressuposto fático, que corresponde à regra matriz de responsabilidade, qual seja a prática de atos com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Sendo que a jurisprudência brasileira já considera há muito tempo a dissolução irregular da empresa, como uma forma de infração à lei passível de responsabilidade tributária do artigo em comento.

Ainda com relação aos preceitos normativos, a Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018, regulamentou o procedimento administrativo seguindo a posição jurisprudencial, e assegurando a necessidade de comprovação, por parte da Administração Tributária, das condutas ensejadoras das

²⁷⁸ BODNAR, Z., *Op. Cit., Ibidem*, p. 137.

responsabilidades tributárias. Assim, em um primeiro momento, que corresponderia à constituição do crédito tributário, o ônus da prova recai sobre a Administração Tributária. A demonstração da responsabilidade, na esfera administrativa, poderá ser realizada a qualquer momento, segundo se infere da referida instrução normativa.

Lado outro, o simples inadimplemento da obrigação tributária não gera a responsabilidade dos gestores, entendimento esse que acarretou na formulação do verbete sumular 430 do STJ.

Por outro lado, a questão do ônus da prova também ficou pacificada por intermédio de decisão do STJ no sentido de que, no caso do gestor constar no título executivo extrajudicial executado por meio de execução fiscal, o ônus da prova para afastar a responsabilidade é do responsável. E tal posição decorre do facto de que, na constituição do crédito tributário, o ônus da prova foi da Administração Tributária.

Igualmente, a jurisprudência é clara de que o gestor não precisa atuar na sociedade durante o momento de ocorrência do facto gerador, mas sim no momento do precedente fático, regra matriz da responsabilidade tributária, que lhe atribui a condição de responsável.

Já com relação à doutrina, observa-se que a posição majoritária, a qual acompanhamos, é no sentido de que a responsabilidade tributária advém de um dever de colaboração implícito na regra matriz de responsabilidade. Por sua vez, a regra matriz de responsabilidade apresenta um pressuposto fático que, descumprido o dever de colaboração, enseja a responsabilidade do gestor e administrador da sociedade.

Outrossim, a responsabilidade do artigo 135, III do CTN, não é exclusiva, devendo a expressão “pessoalmente” responsável ser interpretada no sentido de se relacionar com a pessoa que cometeu o descumprimento da obrigação de colaborar com a Administração Tributária. E, não sendo possível a cobrança do crédito tributário devido pela pessoa jurídica, será o mesmo devido pelo responsável do artigo 135, III do CTN.

Da mesma forma, como houve o debate judicial que levou ao esclarecimento por meio da edição da instrução normativa, o ônus da prova foi debatido demasiadamente pela doutrina que, majoritariamente, defendeu caber à Administração Tributária, no momento da constituição do crédito tributário, o ônus da prova da ocorrência da regra matriz de responsabilidade.

CAPÍTULO 3 - DIREITO COMPARADO ENTRE BRASIL E PORTUGAL

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O debate da responsabilidade tributária é sempre caloroso, seja na doutrina portuguesa quanto na brasileira, são muitas discussões e muito pouco consenso.

Para a pesquisa que ora apresentamos, nos interessa responder a um questionamento: comparando com o direito brasileiro, “como surge a responsabilidade dos administradores com relação aos tributos não pagos durante a sua gestão?”

O redirecionamento, portanto, contra os administradores ou gestores, nos leva ao debate quanto à distribuição do ónus da prova e a presunção de culpa, devendo, portanto, responder às seguintes perguntas: “quem deve provar e o que deve ser provado?”²⁷⁹

O que se observa é que o direito material determina como uma das hipóteses da responsabilidade do administrador, o inadimplemento da obrigação pela sociedade, acompanhada da falta de património suficiente da mesma para que seja redirecionada a execução fiscal contra o gestor, o que implicará numa forma de redirecionamento da execução fiscal. Mas, quando couber ao Fisco comprovar antecipadamente que foi o gestor que cometeu fraude ou infração, a reversão contra o administrador será totalmente diferente.²⁸⁰

Assim, ao longo deste capítulo serão descritas as convergências e divergências do sistema tributário português e brasileiro, no que tange à responsabilidade do gestor, administrador e diretores.

3.2 REDIRECIONAMENTO (REVERSÃO) DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA OS GESTORES NO BRASIL

Diante do que foi demonstrado no Capítulo 2, o que prevaleceu num primeiro momento, na jurisprudência brasileira, era que a mera inadimplência da obrigação tributária já configurava infração à lei, acarretando assim, responsabilidade dos gestores da sociedade. E, dessa forma, no decorrer do processo executivo fiscal, se fosse detectada a insuficiência do património da empresa, o Fisco já redirecionava a execução ao administrador da mesma.²⁸¹

²⁷⁹ CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de – Execução fiscal e efetividade análise do modelo brasileiro à luz do sistema português, p.118.

²⁸⁰ CAMPOS, G.C.G. de, *Op. Cit.*, p. 117-118.

²⁸¹ CAMPOS, G.C.G. de, *Op. Cit.*, *Ibidem*, p.124.

Tratava-se, portanto, de responsabilidade objectiva, onde o Fisco requeria o redirecionamento da execução ao gestor da empresa à época do vencimento da obrigação que não foi paga no prazo legal.

Conforme demonstrado no Capítulo anterior, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) brasileiro, alterando sua jurisprudência, estabeleceu que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.²⁸²

Assim sendo, mesmo inexistindo património social, não poderia o Fisco reverter a execução fiscal contra o administrador, pois é necessária a comprovação da prática de actos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN).

O Fisco argumenta que produzir tal prova contra os gestores demandaria a fiscalização dos estabelecimentos de cada empresa e seus livros fiscais do período dos débitos tributários, o que seria inviável, já que no Brasil²⁸³ as inscrições em dívida ativa somam por volta de um milhão ao ano.

Contudo, pactuamos com a doutrina maioritária que a responsabilidade dos gestores prevista no artigo 135, III, do CTN, responsabilidade essa que é pessoal e exclusiva, não está condicionada à falta ou insuficiência de bens da empresa. E daí a necessidade da existência de procedimento administrativo anterior à ação de execução fiscal, constando, portanto, na certidão de dívida ativa, os gestores ou administradores responsáveis.²⁸⁴

Neste sentido temos Regina Helena Costa, cuja posição é que a simples inadimplência da obrigação pela sociedade, apesar de ser infração à legislação tributária, não acarreta a responsabilidade dos gerentes ou representantes das empresas, pois é preciso demonstrar que o inadimplemento decorreu de acto ilícito praticado por estes gestores, que incorreram em excesso de poder ou infração de lei, contracto ou estatutos.²⁸⁵

Sabbag²⁸⁶ também pactua do mesmo entendimento ao analisar o inciso III do artigo 135 do CTN, afirmando que “a responsabilização exige que as pessoas indicadas no referido inciso tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal, quando em posição de influir para sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, até porque o dispositivo não menciona tal termo. Se o sócio existe, mas não é diretor, nem

²⁸² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Enunciado da Súmula 430 do STJ. [Em linha] Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. [Consult. 08 mar. 2021].

²⁸³ CAMPOS, G.C.G. de, *Op. Cit.*, p. 125.

²⁸⁴ CAMPOS, C.G. de, *Op. Cit.*, *Idem*.

²⁸⁵ COSTA, Regina Helena – Curso de Direito Tributário, p. 206.

²⁸⁶ SABBAG, Eduardo – Manual de Direito Tributário, p. 680.

gerente, não deve ser responsabilizado, sob pena de se perpetrar, de forma indevida e arbitrária o instituto do ‘redirecionamento’ contra os sócios, bastante comum nos executivos fiscais”. E finaliza que “o importante, como se nota, é a condução da sociedade com a prática de atos de direcção ou gerência, no exercício de funções diretivas da empresa, e não as disposições constantes do contrato social da unidade empresarial”.²⁸⁷

Assim, a maioria dos autores pactuam deste entendimento, ou seja, argumentando que nos termos do artigo 135, III, do CTN, a responsabilidade dos gestores é pessoal e exclusiva, e não está condicionada à insuficiência de bens da pessoa colectiva.

E, portanto, a responsabilidade deveria ser aferida em procedimento administrativo anterior ao ajuizamento da execução fiscal, constando na certidão de dívida ativa o nome do responsável tributário.

Contudo, outros autores discordam deste posicionamento, pois, exigir que seja instaurado procedimento administrativo anterior ao ajuizamento da execução, para aferir responsabilidade do gestor, ficaria impossível, na maioria das execuções fiscais, que se fundam em débitos declarados e não pagos.²⁸⁸

Para Gustavo Campos²⁸⁹, a produção de provas de que o gestor agiu com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto exigido pelo Fisco, é incompatível com o próprio processo executivo, pois seria necessário a paralisação do processo executivo contra a pessoa colectiva para instaurar um processo administrativo destinado a apurar a responsabilidade do gestor, ou mesmo dentro do processo executivo abrir um processo de conhecimento com esse mesmo objectivos.

Isso porque no Brasil, com exceção dos processos em que ocorra a dissolução irregular, conforme já analisado no Capítulo 2 desta dissertação, é o Fisco que tem que provar que o gestor teve responsabilidade pelo não pagamento de tributos, no momento da constituição do crédito tributário devendo, portanto, constar o nome do gestor no título executivo extrajudicial (CDA - Certidão de Dívida Ativa).

Nas Considerações Finais deste capítulo será emitida a nossa opinião quanto aos argumentos de doutrinadores contrários à jurisprudência da Corte Superior brasileira, neste caso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), como é o caso de Gustavo Campos na obra citada.

Assim, será abordada no próximo tópico, a reversão da execução fiscal em Portugal.

²⁸⁷ SABBAG, Eduardo, *Op. Cit., Idem.*

²⁸⁸ CAMPOS, G.C.G. de, *Op. Cit.*, p. 125.

²⁸⁹ CAMPOS, G.C.G. de, *Op. Cit., Idem*, p.126.

3.3. REVERSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL EM PORTUGAL

Segundo o Código de Processo e Procedimento Tributário (CPPT), em seu artigo 153.º, n.º 2 “o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: a) inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; b) fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido”.²⁹⁰

Portanto, no curso do processo executivo fiscal, se for verificada a insuficiência de bens penhorados do devedor principal, a Administração Fiscal reverterá a execução fiscal contra o responsável subsidiário. E, assim, se não houver património suficiente na sociedade para garantir o pagamento da dívida fiscal, os administradores ou gestores à época do vencimento do débito fiscal responderão, subsidiariamente, cabendo-lhes provar que a falta de pagamento não foi sua culpa, não podendo, portanto, lhes ser imputável.²⁹¹

Desta forma, com base no artigo 153.º, n.º 2 , alínea b) do CPPT (Decreto-lei n.º 433/99, de 26 de outubro), é possível reverter a execução fiscal contra aquele que estava no exercício da gestão na data do vencimento da dívida tributária, não precisando o Fisco provar a culpa do gestor.²⁹²

Para Gustavo Campos, no que diz respeito à distribuição do ónus da prova, a legislação portuguesa difere completamente da brasileira, pois em Portugal os administradores, diretores, gerentes e outras pessoas, ainda que exerçam somente de facto a administração ou gestão das pessoas colectivas são subsidiariamente responsáveis em relação a essas sociedades e solidariamente responsáveis entre si pelas dívidas fiscais, por força do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da Lei Geral Tributária (LGT).²⁹³

A posição de Gustavo Campos, em sua obra já citada, é totalmente fiscalista, pois afirma que em Portugal o gestor costuma ser o responsável tributário diante do mero não pagamento do tributo ligado à insuficiência do património da empresa, ao contrário do Brasil, onde a regra é da irresponsabilidade,²⁹⁴ exigindo-se mesmo não sabendo bem do que se trata, o acto doloso ou fraude na gestão.

²⁹⁰ Código do Procedimento e do Processo Tributário. Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de outubro–Códigos Tributários.

²⁹¹ CAMPOS, G.C.G de., *Op. Cit.*, p. 137.

²⁹² CAMPOS, G.C.G de., *Op. Cit.*

²⁹³ *Idem.*

²⁹⁴ *Ibidem*, p. 138.

Achamos por demais pesada essa afirmação de Gustavo Campos e concordamos com a posição de Joana Patrícia de Oliveira Santos²⁹⁵ de que, na legislação portuguesa, a LGT, há uma posição privilegiada do Estado que ainda se beneficia pela inversão do ónus da prova, agravando a situação dos administradores que necessitam provar um facto negativo, ou seja, o da não culpa.

E mais uma vez perfilhamos o entendimento do Professor Casalta Nabais²⁹⁶ ao dizer que a prova de ausência de culpa revela-se uma verdadeira “*diabolica probatio*” e por isso mesmo, demasiadamente onerosa. É possível afirmar que esta presunção de culpa revela-se não inteiramente conforme com os princípios da igualdade e da proporcionalidade²⁹⁷ (presunção de culpa constante do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT pois a experiência não poderia fazer concluir que, nas situações de falta de cumprimento das obrigações tributárias por uma sociedade, que a culpa seria – sem margem de dúvidas – do seu administrador ou gestor.

Portanto, sem justificações para a existência de presunção de culpa, há claramente, no entendimento de Tânia Meireles Cunha,²⁹⁸ violação ao princípio da justiça e dos princípios da imparcialidade e da certeza jurídica.

Quanto à imparcialidade, a posição privilegiada do Estado credor (conforme artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT no que diz respeito ao ónus da prova em relação ao responsável subsidiário, leva que seja posto em causa o princípio da verdade material, diante da dificuldade de se ilidir a presunção de culpa, por ser muito difícil a prova de um facto negativo. E a Administração Fazendária se beneficia, pois nada precisará averiguar, já que a presunção está consagrada. E, assim sendo, o disposto no artigo 58.º da LGT²⁹⁹ é contornado, diante da consagração da presunção de culpa que permite que não sejam efectivadas as diligências e averiguações pelo Fisco.³⁰⁰

Do mesmo modo, a certeza jurídica, caracterizada pela estabilidade, cognoscibilidade e previsibilidade, é posta em causa, diante da existência de um conceito indeterminado, que impede a prova em contrário, por não se saber ao certo quais são as condutas passíveis de responsabilização.

²⁹⁵ SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira – Estudos de Direito Fiscal, p. 12-18.

²⁹⁶ NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal, 2003, p. 263.

²⁹⁷ *Idem.*

²⁹⁸ CUNHA, Tânia Meireles da – Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais: a culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária, p. 205.

²⁹⁹ Artigo 58.º da LGT- Princípio do Inquisitório: “A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.”

³⁰⁰ *Idem.*

Ainda na visão de Tânia Cunha³⁰¹, a LGT, ao estabelecer nos artigos 55.³⁰² e 98.³⁰³ o princípio da igualdade no procedimento e processo, não o fez para estabelecer igualdade de posição ou interesse, ou seja, não se trata de contraposição entre interessados paritários, mas sim da necessidade de haver harmonização para que não se opere excessivos sacrifícios para uma das partes e, para isso, é necessário dotar ambas as partes de meios de defesa idênticos.

E, se assim ocorrer, há o risco de a parte fragilizada ver seus interesses sacrificados, não porque esta seja a solução mais adequada e justa mas, simplesmente, porque não dispôs, às partes, “armas” iguais de defesa.³⁰⁴

Portanto, perguntamos, como é que há igualdade de procedimento quando o artigo 24.º, n.º 1., alínea b) da LGT estabelece uma presunção de culpa sem qualquer justificação, onerando de forma insustentável gerentes e gestores da pessoa colectiva? A resposta é: não se verifica Administração e administrados em paridade quanto à igualdade no procedimento. E isso ocorre porque assim quis o legislador, onerando gestores e administradores com a prova de um facto negativo, que é a não culpa, facto esse absolutamente determinante para a caracterização da responsabilidade subsidiária.³⁰⁵

E mais, não se pode deixar de considerar que o Estado (credor da dívida tributária) também é o criador das leis, mesmotratando-se de poderes separados (legislativo e executivo), motivos pelo qual não existe uma igualdade de armas entre o sujeito activo e o passivo, estando o passivo em total desvantagem.³⁰⁶

Ainda buscando o entendimento de Tânia Meireles da Cunha é necessário aferir se o princípio da proporcionalidade (ou da proibição do excesso³⁰⁷) estará presente na actuação da Administração Tributária, de acordo com o que estabelece o artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT. Com base nesse princípio, deverá a Administração Tributária actuar de forma mais apropriada para a prossecução do interesse público, sacrificando o menos possível os interesses dos particulares e auferindo resultados superiores aos sacrifícios suportados.³⁰⁸

³⁰¹ CUNHA, T.M. da, *Op. Cit.*, p. 210.

³⁰² Artigo 55.º Da LGT- Princípio do Procedimento Tributário: “A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.”

³⁰³ Artigo 98.º LGT- Igualdade de Meios Processuais: “As partes dispõem no processo tributário de iguais faculdades e meios de defesa”.

³⁰⁴ CUNHA, T.M. da, *Op. Cit.*, p. 209.

³⁰⁵ CUNHA, T.M. da, *Ibidem*, p. 210.

³⁰⁶ *Idem*.

³⁰⁷ CANOTILHO, J.J. Gomes – Direito Constitucional e Teoria da Constituição, p. 255.

³⁰⁸ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de – Direito Tributário, p. 230-231.

Perfilhamos da mesma convicção de Tânia Cunha de que a imposição legal aos particulares, como é o caso dos gestores, de provar um facto negativo, é uma circunstância excessivamente onerosa. Além da dificuldade quanto ao ónus da prova, ainda existem outras vantagens que beneficiam a Administração Tributária, como a facilidade de reversão por força da presunção de culpa, correspondente a uma clara desvantagem dos gestores, pela dificuldade em se provar um facto negativo.

Além disso, a Administração Tributária, dentro do próprio processo de execução fiscal, chama os gestores à responsabilidade através da reversão, sem precisar de uma prévia decisão judicial, ao contrário do que ocorre com os demais credores sociais.³⁰⁹

E, por fim, fere ainda o princípio da proporcionalidade, pois o fundamento desse princípio é que o interesse que seja sacrificado o seja da menor forma possível e nas atividades da Administração Pública, se o interesse a ser sacrificado seja o dos cidadãos, estes terão o direito à menor desvantagem possível³¹⁰, devendo o legislador avaliar os meios que existem para adoptar aquele que implique num menor sacrifício. Portanto, deverá haver uma adequação dos meios utilizados aos fins a alcançar.³¹¹

Contudo, a presunção de culpa prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT não sacrifica o interesse dos particulares da menor forma possível, pois é praticamente impossível ou demasiadamente difícil provar a sua não culpa, levando particulares a responderem por aquilo que muitas vezes não fizeram.³¹²

Ademais, não se pode olvidar a importância social da empresa, como fonte de geração de empregos e riqueza, e a necessidade de sua preservação quando passar por dificuldades financeiras.

Alguns doutrinadores defendem, inclusive, ser lícito ao gestor escolher o pagamento de fornecedores para um impulso económico-financeiro à sociedade permitindo, inclusive, novos abastecimentos do que simplesmente satisfazer o credor tributário, para proteger o seu património pessoal.³¹³

Ademais, como já falamos, é clara a dificuldade de se ilidir a presunção de culpa, tornando-se, portanto, a responsabilização do gestor como regra. E, por uma questão de segurança jurídica, o mais correto seria a discriminação das condutas que geram

³⁰⁹ CUNHA, T. M. da, *Op. Cit.*, p. 312-313.

³¹⁰ CANOTILHO *apud* CUNHA, *Ibidem*, p. 211.

³¹¹ *Idem*.

³¹² CUNHA, T. M. da, *Ibidem*, p. 213.

³¹³ CUNHA, T. M. da, *Ibidem*, p. 228.

responsabilidade de forma clara na legislação tributária, o que, efectivamente, não existe na legislação portuguesa, especialmente no artigo 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT.

A responsabilidade objectiva do gestor por débitos da sociedade sem avaliar sua conduta, como impõe a alínea b), n.º 1, artigo 24.º, da LGT, aumenta os riscos da actividade empresarial e desestimula empresários sérios e honestos a arriscarem seu património pessoal para empreenderem actividades comerciais, productivas ou de serviços. Não é razoável que factores externos, como crises económicas nacionais ou internacionais, que afetem as actividades da pessoa colectiva, que levaram ao não pagamento de dívidas fiscais, façam com que gestores sérios e honestos respondam com seu património pessoal.

No nosso entendimento seria necessária a comprovação prévia do Fisco da prática do acto abusivo ou fraudulento, demonstrando a culpa do gestor, da forma como ocorre no direito brasileiro e que também tem previsão no direito português, conforme artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, de acordo com o que demonstramos e defendemos no Capítulo 1 deste trabalho.

3.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no que foi abordado no presente capítulo, no qual debruçamos sobre a análise dos modelos brasileiro e português, no que diz respeito à responsabilidade subsidiária dos administradores e gestores, quanto aos tributos não pagos durante a sua gestão, além de aprofundarmos na distribuição do ónus da prova e a presunção de culpa, concluímos que existem diferenças relativas ao modo de efectivação dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, com procedimentos distintos entre os dois sistemas de responsabilização pessoal do gestor, administrador ou gerente, sócio ou não, apesar de haver uma similaridade da sistemática do Direito Fiscal brasileiro com o de Portugal, motivo pelo qual, inclusive, foi escolhido o Direito brasileiro para compará-lo ao português no tema objeto desta dissertação.

Certamente não seria possível, no presente trabalho, aprofundar na sistemática do Direito Fiscal dos dois países e fugiria muito ao debate aqui proposto; contudo, o que se buscou na comparação foi avaliar se haveria convergência ou divergência entre o modelo brasileiro e o português, e se o modelo brasileiro poderia contribuir de alguma forma para o modelo português, na questão que debruçamos nesta dissertação, que é a inversão do ónus da prova e a presunção de culpa do gestor, conforme estabelecido na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT.

A LGT estabelece no artigo 24.º, n.º 1, nas suas alíneas a) e b), diferentes responsabilizações dos gestores ou administradores, conforme apresentamos no Capítulo 1, sendo que pela alínea a) a responsabilização do gestor ocorre quando, por sua culpa, o património da empresa se tornou insuficiente para cumprir obrigações fiscais e a prova de culpa deve ser da Administração Tributária. Assim, torna-se necessário que seja provado pelo Fisco que o gestor, por sua culpa, diminuiu o património da empresa e, em consequência desse acto, a empresa não efetuou o pagamento de tributos, portanto, o ónus da prova é da Administração Pública.

Já na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, a responsabilidade tributária do gestor se verifica quando este não tomou as providências necessárias para proceder com o pagamento do tributo e, assim, deverá suportar o ónus de provar a sua ausência de culpa, independentemente da empresa ter ou não bens suficientes neste momento.³¹⁴ Portanto, na alínea a), do n.º 1, do artigo 24 da LGT o facto ilícito que faz incorrer o gestor em responsabilidade é a “actuação conducente à insuficiência do património da sociedade” e na alínea b) este facto “consubstancia-se na falta de pagamento da obrigação tributária”.³¹⁵ Contudo, na alínea a), o ónus da prova é da Administração Tributária e, na alínea b), é do gestor a sua prova de não culpa, com a inversão do ónus da prova.

Assim sendo, no que diz respeito principalmente à alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, que foi objeto desta dissertação, diante dessa inversão do ónus da prova com a presunção de culpa do gestor, que se vê obrigado a provar a sua não culpa, ou seja, um facto ou evento negativo, verificamos ao compará-lo com o artigo 135, inciso III do CTN brasileiro, a existência de uma diferença profunda entre as disposições das mencionadas legislações dos dois países, posto que na legislação tributária brasileira, que trata da responsabilização dos gestores, administradores, gerentes, sócios ou não, é necessária a existência de dolo em actos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contracto social ou estatutos, sendo sempre do Fisco o ónus da prova.

Desta forma, se compararmos a alínea b), do n.º 1, do art. 24.º da LGT com a regra inserida no artigo 135, inciso III, do CTN, verificaremos que a norma portuguesa é demasiadamente pesada, principalmente diante da similaridade da sistemática do Direito Fiscal brasileiro com o de Portugal.

³¹⁴ CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos – A responsabilidade dos gerentes administradores e diretores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, p. 116.

³¹⁵ CUNHA, T. M. da, *Op. Cit.*, p. 146.

A LGT, ao inverter o ónus da prova com a presunção de culpa do gestor na situação prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º estabelece uma situação muito confortável para a Administração Fazendária, que nada tem a provar, e uma outra situação absurdamente pesada e onerosa para o gestor, que é provar a sua não culpa, ou seja, um facto ou evento negativo, já que a presunção de culpa do gestor é a regra geral da norma tributária (artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT).

Diante do que foi aqui dito e analisado, passaremos à conclusão da pesquisa do trabalho de dissertação, no próximo tópico.

4 CONCLUSÃO

Para a conclusão desta dissertação gostaríamos de referir aos aspectos mais importantes sobre a responsabilidade tributária subsidiária prevista no artigo 24.º, n.º 1, alíneas a) e b) da Lei Geral Tributária (LGT).

Conforme foi mencionado, a responsabilidade pelos pagamentos dos tributos é da sociedade, assim como pelos danos sofridos³¹⁶, mas na falta de património da sociedade para cobrir estes danos, quem responderá é o gestor da mesma.

Pactuamos do entendimento de alguns doutrinadores portugueses, de que o regime previsto na LGT é literalmente gravoso e perigoso.³¹⁷

Verifica-se, claramente, que a função dos gestores é um cargo de alto risco, imprevisíveis por vezes, motivo pelo qual achamos a presunção de culpa prevista no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT desproporcionada e desigual entre os demais credores sociais, existindo assim a prioridade e privilégio do credor fiscal, sendo que os créditos fiscais são revestidos de uma “aura especial que lhes dá uma dignidade que os créditos dos particulares não tem”.³¹⁸

A existência de dualidade de regimes no artigo 24.º, n.º 1 da LGT, reflectido na distribuição de forma diferenciada do ónus da prova da culpa do gestor constante nas duas alíneas a) e b), sendo que na alínea b) a culpa do gestor se presume, mas o mesmo não se sucede na alínea a), já que nesta última deverá a Administração Tributária demonstrar a existência de culpa, o que nos leva à indagação por qual motivo quis o legislador optar por diferentes soluções nas duas situações jurídicas apresentadas nas alíneas a) e b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT.

Na visão de Tânia Meireles da Cunha³¹⁹, a alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, ao presumir a culpa dos administradores ou gestores, concede total garantia à Administração Tributária (que, diga-se de passagem, tem enorme dificuldade em provar essa culpa), que sempre poderá responsabilizar alguém, mesmo não conseguindo provar a culpa dos gestores. Para Tânia Cunha, esta distinção entre os termos de ónus da prova de culpa existe exatamente pelos problemas que enfrenta a Administração Tributária por falta de meios e de boa gestão de meios em provar a culpa dos gestores, motivo pelo qual é a “necessidade de obviar as

³¹⁶ SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira – Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos- Estudos de Direito Fiscal, p. 56.

³¹⁷ *Idem.*

³¹⁸ *Idem.*

³¹⁹ CUNHA, Tânia Meireles da – Da responsabilidade dos gestores de sociedade perante os credores sociais. A culpa nas responsabilidades civil e tributária, p. 224.

dificuldades da Administração Tributária” que justifica a dualidade prevista no artigo 24.º, n.º 1 da LGT.³²⁰

Desta forma, o problema principal deste trabalho de dissertação de mestrado foi pesquisado, analisado e ponderado com os entendimentos de diversos autores, além de manifestações jurisprudenciais.

Em relação ao problema secundário, diante da presunção de culpa do gestor, que tem a obrigação de provar a sua não culpa ou prova negativa de culpa, conforme artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT, a indagação de que se deve ser considerado o artigo 78.º do CSC quando da interpretação da responsabilidade tributária existente na alínea b), ou seja, se haveria a aplicação em conjunto ou não com o que preceitua o artigo do CSC. Viu-se que a doutrina se encontra em parte entendendo que se deve restabelecer o regime previsto no DL n.º 68/87, de 9 de fevereiro, cada vez mais próximo do regime previsto no artigo 78.º do CSC³²¹, criando-se, assim, uma uniformização dos regimes de responsabilidade dos gestores pelas dívidas das sociedades³²², desaparecendo, portanto, a presunção de culpa constante no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT.³²³

Apesar de terem naturezas distintas, já que a responsabilidade prevista no artigo 78.º, n.º 1 do CSC é extracontratual e a do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT é figura do direito tributário – portanto público – verifica-se que o regime é semelhante³²⁴, pois os gestores tem o dever de agirem com cuidado no cumprimento das obrigações da sociedade, satisfazendo os credores. E, em relação ao credor tributário, o artigo 32.^{o325} da LGT prevê o dever da boa prática tributária a cargo dos gestores das sociedades, protegendo, assim, este credor social. Também as acções ou omissões em sentido opostos, configuram-se actos ilícitos. O acto ilícito causa danos e na existência de danos haverá o ressarcimento, com exceção se a conduta não for culposa.³²⁶ Ocorrida tal situação danosa, em primeiro lugar responderá a sociedade, mas na inexistência de património suficiente, responderão os gestores. Então, o gestor em virtude da sua actuação ilícita, decorrente de violação das disposições de protecção aos credores, deverá indemnizar os credores sociais ou responder pelas dívidas tributárias perante o credor

³²⁰ CUNHA, T. M. da, *Op. Cit.*, p. 225.

³²¹ SANTOS, J. P. de O., *Op. Cit.*, p. 57.

³²² CUNHA, T. M. da, *Op. Cit.*, p. 228.

³²³ CUNHA, T. M. da, *Op. Cit.*, p. 230.

³²⁴ *Ibidem*, p. 226.

³²⁵ LGT – Lei Geral Tributária, artigo 32.º. "Dever de boa prática tributária: Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas".

³²⁶ CUNHA, T. M. da, *Op. Cit.*, p. 226.

Estado. Portanto, “em termos de positivação, ambas as normas têm pressupostos idênticos, à exceção da culpa”.³²⁷

E, para alguns autores, como Tânia Cunha³²⁸, assim como Diogo Leite de Campos³²⁹, não há justificação para esta distinção entre credores sociais que justifique colocar, de um lado o Estado e, do outro, os credores restantes, pois, além de estarem os responsáveis subsidiários colocados em uma posição extremamente desvantajosa, já que sobre eles se impõe uma presunção de culpa, fica claro que também estão prejudicados os demais credores sociais.

Ora, se o legislador considerou que nas dívidas fiscais caberia ao gestor provar a sua não culpa, por ser mais fácil, por qual motivo não fez o mesmo em relação aos demais credores? Porque adoptou um outro critério distinto quando não se trata da Administração Tributária? Como justifica que a Administração Tributária teria dificuldades em provar a culpa do gestor e, ao mesmo tempo, dizer que o gestor teria facilidade em provar a sua não culpa?³³⁰ E Tânia Cunha finaliza que “só podemos concluir que o Estado legislador não conseguiu se distanciar do Estado credor”.³³¹

Importante aqui afirmar que, neste contexto legal, nenhuma pessoa irá correr o risco de assumir a gestão de uma empresa em situação económica difícil, assumindo o risco inclusive de ver seu património pessoal respondendo por uma dívida que não é sua e nem mesmo contribuiu para tal. E também, em outra perspectiva, podemos afirmar que um gestor de uma empresa que esteja passando por dificuldades financeiras, na tomada de decisão de qual credor seria satisfeito, acabaria por priorizar o credor Estado para salvaguardar seu património pessoal, o que muitas das vezes não seria a melhor opção para a sociedade. Ao optar o gestor pelo pagamento prioritário do credor Estado ao invés, por exemplo, do credor fornecedor, estaria o gestor assim agindo, em seu próprio benefício, para não responder com seu património pessoal pelas dívidas tributárias da sociedade e, portanto, nem um pouco diligente e preocupado em estabilizar em termos económicos e financeiros a empresa.³³²

E portanto, diante desses argumentos, perfilhamos o entendimento de Tânia Meireles Cunha “que deveria haver, à semelhança do que se pretendeu com o DL nº 68/87, de 9 de fevereiro, uma uniformização dos regimes de responsabilidade dos gestores por dívidas das

³²⁷ CUNHA, T. M. da, *Op. Cit.*, p. 226-227.

³²⁸ *Idem.*

³²⁹ CAMPOS, Diogo Leite de *apud* CUNHA, T. M. de, *Op. Cit.*, p. 227.

³³⁰ CUNHA, T. M. de, *Idem.*

³³¹ *Idem.*

³³² CUNHA, T. M. de, *Ibidem*, p. 228.

sociedades”.³³³

E continua “não encontramos argumentos suficientemente poderosos para a Administração Tributária beneficiar de uma presunção de culpa dos gestores, como a prevista no artigo 24.º, n.º 1, al. b) da LGT, para além da necessidade de ultrapassar deficiências de funcionamento da própria máquina fiscal aliada à necessidade de maximização das receitas tributárias”.³³⁴

Ademais cumpre argumentar que, para justificar a existência de uma presunção de culpa deveria haver, no mínimo, uma concretização dessas condutas que seriam presumidas culposas.³³⁵

E a dificuldade de se ilidir tal presunção está associada à impossibilidade de não se saber quais as condutas exigíveis do gestor, já que o conceito “dever de diligência” é indeterminado. Se as condutas reprováveis fossem claras, poderia determinar o que provar e distribuir o ónus da prova conforme a capacidade de cada parte produzi-la.³³⁶

E mais, é possível que o gestor tenha atuado de forma diligente e que não tenha cumprido a obrigação por não ser possível, como por exemplo, a inexistência de património suficiente da pessoa colectiva.³³⁷

Portanto, aliar a presunção de culpa a um conceito indeterminado, como é o caso da “falta de pagamento imputável ao gestor”, é condenar a possibilidade de se refutar tal presunção, por se tratar de uma situação muito abrangente.³³⁸

Assim sendo, pactuamos do entendimento de Tânia Meireles da Cunha que “por questões de coerência do sistema, quer por respeito aos princípios fundamentais do nosso ordenamento jurídico, quer por simplesmente não se justificar a sua existência, deveria desaparecer a presunção de culpa constante do art. 24.º, do n.º 1, da alínea b) da LGT”.³³⁹

Desta forma, o restabelecimento do DL n.º 68/87, de fevereiro, e assim, consequentemente, a uniformização dos regimes de responsabilidade dos gestores perante os credores sociais, seria uma solução a ser adoptada no ordenamento jurídico português. No nosso entendimento, a Administração Tributária ter que provar a culpa dos gestores não pode significar a impossibilidade de efectivação de responsabilidade tributária.³⁴⁰ Mesmo que haja

³³³ CUNHA, T. M. de, *Op. Cit.*, *Idem.*

³³⁴ CUNHA, *Op. Cit.*, p. 229.

³³⁵ *Idem.*

³³⁶ CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de – Execução fiscal e efetividade. Análise do modelo brasileiro à luz do sistema português, p. 155.

³³⁷ CAMPOS, G. C. G. de, *Op. Cit.*, *Ibidem*, p. 156.

³³⁸ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves de *apud* CUNHA, T. M. da, *Op. Cit.*, p. 229.

³³⁹ CUNHA, T. M. de, *Ibidem*, p. 230.

³⁴⁰ CUNHA, T. M. de, *Op. Cit.*, *Idem.*

um esforço maior por parte da Administração Tributária, acreditamos que a presunção de culpa do gestor, como regra geral do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT aliada à dificuldade da prova de não culpa pelos revertidos, poderia ainda levar a uma situação tida como excepcional, pois diante desta dificuldade ou impossibilidade de provar, o gestor acabaria respondendo por uma culpa que não teve.³⁴¹

E, neste sentido, pactuamos do mesmo entendimento de Joana Patrícia de Oliveira Santos, de um regime mais próximo da responsabilidade subjectiva extracontratual e do regime previsto no artigo 78.º do CSC, analisando-se de forma pormenorizada e cautelosa, todos os pressupostos da responsabilidade, como culpa e nexa causal.³⁴²

Portanto, o artigo 78.º, n.º 1 do CSC permite que os credores da sociedade responsabilizem terceiros (gerentes, administradores, diretores etc.) pelo não cumprimento das obrigações da sociedade. Assim sendo, o interesse do Estado ficará acautelado na obtenção da cobrança dos seus créditos, não recaindo desta forma, sobre os gestores, um fardo por demais pesado.³⁴³

Não se pretende nesta conclusão colocar a Administração Tributária como o “mau da fita”³⁴⁴, até porque infelizmente ainda existe uma falta de conscientização colectiva no cumprimento das obrigações tributárias. Mas tal facto não pode ser levado em consideração à custa de figuras legais, cuja imposição gera dúvidas, seja pela incoerência do sistema, seja pela inconstitucionalidade duvidosa.³⁴⁵

Há quem pondere que estamos diante de um regime inconstitucional por ofensa ao princípio da proporcionalidade nas relações estado-contribuinte.³⁴⁶

Por fim, gostaríamos de afirmar que a ponderação entre interesses públicos e privados deve, acima de tudo e principalmente, em cumprimento dos princípios que informam o Estado de Direito, ser imparcial e justa, não se olvidando que “o interesse público atinge com maior intensidade a sua essência quando, no respeito pelos princípios da proporcionalidade, da justiça e da igualdade, corresponde à garantia dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos”.³⁴⁷

Por todo o exposto, entendemos que nenhuma receita fiscal justifica a distorção dos fundamentos e princípios do Direito ou a violação da Constituição da República. A receita

³⁴¹ CUNHA, T. M. de, *Op. Cit., Idem.*

³⁴² SANTOS, J. P. de O., *Op. Cit.*, p.57.

³⁴³ *Idem.*

³⁴⁴ MARQUES, António *apud* CUNHA, T. M. da, *Op. Cit.*, p. 230.

³⁴⁵ CUNHA, *Op. Cit.*, p. 231.

³⁴⁶ SANTOS, *Op. Cit.*, p. 56.

³⁴⁷ MARTINS, Sofia Manuela Pereira Moura Dias–A Responsabilidade Tributária Subsidiária e a Reversão Fiscal, p.19.

fiscal é de suma importância, mas se o modo da sua obtenção retrata um Estado cobrador, abusando do Direito para dar preferência aos cofres públicos e assumir uma visão meramente financeira e preterir o cidadão nos seus direitos, na nossa opinião não se justifica.³⁴⁸

Este é, salvo melhor opinião, o nosso modesto entendimento.

³⁴⁸ MARTINS, *Ibidem*, p. 20.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

PORTUGAL - LIVROS E MONOGRAFIAS (REFERÊNCIAS DE AUTORES)

ABREU, Coutinho de; RAMOS, Elisabete – Responsabilidade civil dos administradores e de sócios controladores (notas sobre o art. 379º do Código do Trabalho). Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho (IDET), **Miscelâneas**, n.º 3. Coimbra: Edições Almedina, 2004. ISBN: 978-97-2402 377-9.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de. Direito Tributário – 2 ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 230 e 231. ISBN:978-989-97-6351-7. *In*: CUNHA, Tânia Meireles da –**Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais**: a culpa nas responsabilidades civil e tributária. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN: 978-972-40-3664-9.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de. **Direito Tributário**. Imprensa: Coimbra: Almedina, 1997. ISBN: 972-400-963-7

CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamin Silva; SOUZA, Jorge Lopes de – **Lei Geral Tributária comentada e anotada**. 3.^a ed. Lisboa: Vislis Editores, 2003. ISBN 972-52-0160-4.

CANOTILHO, J.J. Gomes –**Direito constitucional e teoria da constituição**. 5.ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 266. ISBN: 972-40-1806-7.

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos – **A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das Sociedades Comerciais**. Coimbra: Almedina, 2000. ISBN: 972-40-1439-8.

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos *apud* JORGE, Fernando Pessoa – **Ensaio sobre os pressupostos da responsabilidade civil**. ed. reimp. Coimbra: Almedina, 1999. ISBN: 972-40-0873-8 e CORDEIRO, António Menezes. **Tratado de direito civil português**: direito das obrigações. Tomo IV. 1.^a ed. Coimbra: Almedina, 2010, ISBN: 9789724042527.

CORDEIRO, António Menezes – **Código das sociedades comerciais anotado**. Coimbra: Almedina, 2009. p. 100. ISBN: 978-972-40-3791-2.

CORDEIRO, António Menezes – **Da responsabilidade civil dos administradores das sociedades comerciais**. Lisboa: Lex, 1997. p. 13. ISBN: 972-9495-57-2.

CORDEIRO, António Menezes – **Manual de direito das sociedades**. Vol. I. 2.^a ed. Actualizada e aumentada. Lisboa: Edições Almedina, 2007. p. 103. ISBN: 978-972-40-3186-6.

CUNHA, Paulo de Pitta; SANTOS, Jorge Costa – **Responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes**. Lisboa: Lex, 1999. ISBN: 972-9495-80-7.

CUNHA, Tânia Meireles da – **Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais**: a culpa nas responsabilidades civil e tributária. 2. ed. Coimbra, Almedina, 2009. ISBN: 978-972-40-3664-9.

CUNHA, Tânia Meireles de – **Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais**. A culpa nas responsabilidades civil e tributária. Imprensa: Coimbra: Almedina, 2004. ISBN: 972-40-2241-x.

FIGUEIREDO, J. A. Seabra de. –A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores na Lei Fiscal – As novas tendências no Direito Tributário. Porto, **Vida Económica**, 1996/97.

GOMES, Nuno Sá – **Manual de Direito Fiscal**. 9.^a ed. Vol. II. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2000. ISBN: 978-9725-10-948-9.

GUERREIRO, António Lima – **Lei geral tributária anotada**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2001. ISBN: 972-51-0866-3.

MARTINS, António Carvalho – **Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de impostos**. 2.^a ed. Coimbra: Editora Coimbra, 1999. p. 132. ISBN: 972-32-0873-3.

MORGADO, Abílio Manuel de Almeida. Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o regime do artigo 24.º da Lei Geral Tributária. **Ciência e Técnica Fiscal**, 415, Janeiro a junho de 2005, p. 112.

NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 2.ª ed. refundida e aumentada. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN 972-40-1900-4.

PARDAL, Francisco Rodrigues – Da Propriedade Horizontal no Código Civil e Legislação Complementar. *In*: CUNHA, Tânia Meireles da – **Da responsabilidade dos gestores de sociedades perante os credores sociais**. 2.ª ed. Almedina: Coimbra Editora, 2009. ISBN: 978-972-40-3664-9.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – **Fiscalidade**. 1.ª ed. Coimbra: Almedina, 2005. ISBN: 972-40-2603-5.

PEREIRA, Ramiro Cristóvão – **Da responsabilidade dos administradores pelas dívidas fiscais das sociedades**: responsabilidade tributária subsidiária. Lisboa. Tese de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, apresentada à Universidade de Lisboa através da Faculdade de Direito. Lisboa: Novas Edições Académicas, 2001. ISBN: 978-613-9-63158-2.

SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira – **Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: G.C. Gráfica de Coimbra, 2006. ISBN :972-40-2868-2.

SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira, 1997. *In*: PRATA, Ana. **Dicionário Jurídico**. Coimbra: Almedina, 2018. ISBN: 978-97-24-03393-8.

SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira – Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos. *In*: **Estudos de Direito Fiscal**. Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-graduação em Direito Fiscal. Coordenação: Glória Teixeira– Faculdade de Direito da Universidade do Porto (CIJE – Centro de Investigação Jurídico Económico). Coimbra: Almedina, 2006. ISBN 972-40-2868-2.

SERENS, M. Nogueira Serens. **Código das Sociedades Comerciais**. 35.ª ed. Coimbra: Almedina, 2019. (4 dezembro 2019). Idioma: português. 628 p. ISBN-10: 972-408-

062-5. ISBN-13-978-972-4080-628.

SILVA, Germano Marques da – **Responsabilidade penal das sociedades e dos seus administradores e representantes**. Lisboa: Verbo, 2009. ISBN: 978-97-22-22883-1.

SILVA, Isabel Marques – **A responsabilidade tributária dos corpos sociais, problemas fundamentais do direito tributário**. Lisboa: Vislis Editores, 1999.

SILVA, Pedro Sousa e – A responsabilidade dos administradores e gerentes na lei geral tributária e no novo CPPT. Lisboa, **Revista da Ordem dos Advogados**, ano 60 (2000).

TEIXEIRA, Pedro Jorge Ribeiro de Castro – **A responsabilidade tributária dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos** – Uma abordagem interpretativa ao art. n.º 24 da Lei Geral Tributária. III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto, s/d.

VASQUES, Sérgio – A responsabilidade dos gestores na lei geral tributária. Lisboa, **Fiscalidade**, n. 1. ISG, 2000. [Em Linha]. https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/1_3_. [Consult. em 11-2-2019].

VENTURA, André – **Lições de Direito Fiscal**. Lisboa: Chiado Editora Books, 2014. ISBN: 978-98-95-11453-5.

VEIGA, Fábio da Silva – A responsabilidade tributária subsidiária por violação dos deveres de administração. *In*: **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, ano I, vol. 9, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Lisboa, RIDB, 2012. ISSN: 2182-7567.

BRASIL - LIVROS E MONOGRAFIAS (REFERÊNCIAS DE AUTORES)

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. ISBN: 978-85-0211-144-8.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo:

Dialética, 2000. ISBN: 85-7500-003-9.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**. 1ª ed. (ano 2005), 6ª reimp; Curitiba: Juruá, 2011. ISBN: 85-3621-118-0.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de –**Execução fiscal e efetividade: análise do modelo brasileiro à luz do sistema português**. São Paulo: QuartierLatin, 2009. ISBN: 85-7674-435-X.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. ISBN: 85-309-1065-6.

COSTA, Regina Helena –**Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2009. ISBN: 978-850-20-8126-0.

DIAS, Flávio Machado Vilhena. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica – IDR PJ previsto no Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15) e sua aplicação na imputação da responsabilidade prevista no artigo 135, III do Código Tributário Nacional. *In*: HENRIQUE, Guilherme Almeida; GODOI, Marciano Seabra de; BONITO, Raphael Frattari; LOBATO, Valter de Souza [Coords.]. **Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário** –Vol. 2. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 137-165. ISBN 978-85-8425-627-3.

MACHADO, Hugo de Brito – **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2005. ISBN 85-224-3692-4.

MANENTE, Luciana Nini – **A responsabilidade tributária do sócio ou administrador na execução fiscal e suas defesas processuais**. 1.ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013. ISBN: 85-767-4646-8.

MICHEL, Maria Helena – **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais**. 2.ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009. ISBN: 978-85-224-5519-5.

MORGADO, Abílio Manuel de Almeida – **Ensaio sobre o regime do artigo 24.º da**

Lei Geral Tributária. Lisboa: Edições Almedina, 2006. ISBN: 97-8972-40-2692-3.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias.** 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. ISBN 978-85-734-8927-9.

SABBAG, Eduardo. Código Tributário Nacional com Interpretação Jurisprudencial. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2013. ISBN: 85-203-4810-9.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 8 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. ISBN: 85-7147-193-2.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN.** Belo Horizonte: Del Rey, 2003. ISBN 85-7308-618-1.

PORTUGAL - ARTIGOS EM REVISTAS E LIVROS CONSULTADOS ONLINE

ABREU, J.M.Coutinho de; RAMOS, Elisabete – Responsabilidade civil dos administradores e de sócios controladores (notas sobre o art. 379º do Código do Trabalho); ABREU, J.M. Coutinho de – Privalização de Empresas Públicas e Empresarialização Pública; PEREIRA, Alexandre Dias – Princípios do Comércio Eletrônico; DIAS, Gabriela Figueiredo – **Project Finance.** Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho – IDET, **Miscelâneas**, n.º 3. Coimbra: Edições Almedina, 2004. ISBN: 978-97-2402 377-9.

ANDRADE, João da Costa. – Responsabilidade fiscal dos gerentes e administradores – A culpa jurídico tributário. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**, Vol. LXXX. Coimbra: Coimbra Editora. 2004.

CAMPOS, Diogo Leite de – A responsabilidade subsidiária em Direito Tributário, dos gerentes e Administradores das sociedades. Lisboa, **ROA**, Vol. III, Tomo II. (1996).

CUNHA, Tânia Meireles da – A culpa dos gerentes, administradores e diretores na responsabilidade por dívidas de impostos. Coimbra, **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**, 2001. ISSN: 0303-9773.

FIGUEIREDO, J. A. Seabra de – A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores na lei fiscal: as novas tendências no direito tributário. [Porto]: **Vida Económica**, 1997. 99 p. Seminário apresentado no âmbito do III curso de pós-graduação em gestão para licenciados em direito, organizado pelo centro regional do Porto da Universidade Católica Portuguesa. ISBN: 972-8307-34-9.

GOMES, Nuno Sá – **Manual de Direito Fiscal**. 9.^a ed. Vol. II. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2000. ISBN: 978-9725-10-948-9.

MARTINS, Sofia Manuela Pereira Moura Dias – **A responsabilidade tributária subsidiária e areversão fiscal**. V Pós-Graduação em Direito Fiscal. Porto: Faculdade de Direito. Universidade do Porto, 2011. (Publicações on-line). [Em Linha]. file:///C:/Users/cpanta/Downloads/Sofia%20Dias%20Martins%20(6).pdf. [Consult. em 11-2-fevereiro 2019].

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira – “Anotação” (ao acórdão do STA de 28 de novembro de 1990). RLJ, ano/25.º, n.º 3815, p. 49-50 (1992-1993).

SALDANHA SANCHES, J. L. – Ainda sobre a responsabilidade dos gerentes por dívidas da sociedade. **Fisco**, Ano 2, n.º.18 (1990). p. 36-42.

SILVA, Pedro Sousa e – A responsabilidade dos administradores e gerentes na lei geral tributária e no novo CPPT. Lisboa: **Revista da Ordem dos Advogados**, ano 60, 2000.

VASQUES, Sérgio – A responsabilidade dos gestores na lei geral tributária. Lisboa: **Fiscalidade**, n. 1. ISG, 2000. [Em Linha]. https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/1_3_Sergio-Vasques-A-responsabilidade-dos-gestores.pdf. [Consult. em: 11-02-2019].

BRASIL - ARTIGOS EM REVISTAS E LIVROS CONSULTADOS ONLINE

BARREIRA, Rui – A responsabilidade dos gestores de sociedades por dívidas fiscais. *In*: CARVALHO, S. de. Nótula sobre a responsabilidade tributária dos administradores ou

gerentes de sociedades. João Pessoa (PB), Brasil, **Revista Fisco**, n.º 16, 1990.

SALDANHA SANCHES, J. L. – Ainda sobre a responsabilidade dos gerentes por dívidas da sociedade. João Pessoa (P B), Brasil, **Revista Fisco**, Ano 2, n.º.18 (1990). p. 36-42.

JURISPRUDÊNCIA PORTUGUESA

LGT - Lei Geral Tributária. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/398/1998/p/cons/20210226/pt/html>. [Consult. em: 11-02-2019].

LGT - Lei Geral Tributária. [Em Linha]. https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/pages/lei-geral-tributaria-indice.aspx. [Consult. em: 11-02-2019].

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte. Acórdão de 29 de outubro de /2009 - Processo n.º 228/07.2BEBRG. [Em Linha]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/a7473870546529e980257679005dacde?OpenDocument>. [Consult. em: 11-2-2019].

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte. Acórdão de 10 de novembro de 2016, referente ao Processo 00313/11.6BEBRG - 2ª seção de contencioso tributário. [Em Linha]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/997082c6ee1758e5802580b50036dfa9?OpenDocument>. [Consult. em: 11-2-2019].

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte. Acórdão proferido no dia 11 de março de 2010, no processo 00349/05.BERRG. [Em Linha]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/05b2b0c3326d41738025775e0037c811?OpenDocument>. [Consult. em: 11-2-2019].

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte. Processo n.º 3114/10.5 BEPRT (Recurso Jurisdicional). [Em Linha]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/BEF012A759751E4480258297002F27AA>. [Consult. em: 11-2-2019].

TCAS – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul. Acórdão de 23 de novembro de 2010 - Proc. n.º 4118/10, CT- 2.º Juízo, Tribunal Central Administrativo Sul. [Em Linha]. <http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/4c0072849fd3595680257c0c005eab40?OpenDocument>. [Consult. em: 11-2-2019].

TCAS – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul. Acórdão de 7 de Março de 2006- Proc. n.º 00933/0, CT- 2.º Juízo, Tribunal Central Administrativo Sul. [Em Linha]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/50289249A0E5E4A080258274004FCC9B>. [Consult. em: 11-2-2019].

TCAS – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul. Acórdão de 8 de Abril de 2010 (Proc. n.º 351/05-8). [Em Linha]. https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_30_capSumula351.pdf. [Consult. em: 11-2-2019].

TCAS – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul. Acórdão de 25 de outubro de 2005. Proc. n.º 00583/05, CT- 2.º Juízo, Tribunal Central Administrativo Sul. [Em Linha]. <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/30f000c440f2173e802570a50067783f?OpenDocument>. [Consult. em: 11-2-2019].

TCAS – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul. Acórdão de 10 de Maio de 2011 - Proc. n.º 04295/10. [Em Linha]. <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/34fc15156d2f538680257893003013be?OpenDocument>. [Consult. em: 11-2-2019].

TCAS – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul. Processo n.º. 03267/2009 do Tribunal Central Administrativo Sul. [Em Linha]. <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1a6d8e6b6be1781e8025764d00352e83?OpenDocument>. [Consult. em: 11-2-2019].

TCAS – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul. Acórdão de 5 de março de 2002, no processo n.º 6245/02. [Em Linha].

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/3f596dbb2c4ccebf80256b7c00554383?OpenDocument>. [Consult. em: 11-2-2019].

JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

STF – Supremo Tribunal Federal. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. REExt 562.276 PR. Relatora: Ministra Ellen Gracie. DJ: 03/10/2010. [Em Linha]. <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. [Consult. em: 11-2-2019].

STJ – Supremo Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL**. REsp 1101728 SP 2008/0244024-6. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. DJ: 11/03/2009. [Em Linha]. https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802440246&dt_publicacao=23/03/2009. [Consult. em: 11-2-2019].

STJ – Supremo Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL**. REsp 1104900 ES 2008/0274357-8. Relatora: Ministra Denise Arruda. DJ: 25/03/2009. [Em Linha]. https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200802743578&dt_publicacao=01/04/2009. [Consult. em: 11-2-2019].

STJ – Supremo Tribunal de Justiça. **AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL**. AgInt no REsp 1570480 SP 2015/0288168-1. Relator: Ministro Og Fernandes. DJ: 16/02/2017. [Em Linha]. https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201502881681&dt_publicacao=22/02/2017. [Consult. em: 11-2-2019].

STJ – Supremo Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL**. REsp 1732057 SP 2018/0066987-0. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJ: 03/05/2018. [Em Linha]. https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201800669870&dt_publicacao=19/11/2018. [Consult. em: 11-2-2019].

STJ – Supremo Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL**. REsp 1726964 RJ 2018/0031711-0. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJ: 24/04/2018. [Em Linha].

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201800317110&dt_publicacao=21/11/2018. [Consult. em: 11-2-2019].

STJ – Supremo Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL**. REsp 1520257 SP 2015/0053066-3. Relator: Ministro Og Fernandes. DJ: 16/06/2015. [Em Linha]. https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201500530663&dt_publicacao=23/06/2015. [Consult. em: 11-2-2019].

STJ – Supremo Tribunal de Justiça. **ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO RECURSO ESPECIAL**. AI no REsp 1419104 SP 2013/0382587-9. Relator: Ministro Og Fernandes. DJ: 21/06/2017. [Em Linha]. https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303825879&dt_publicacao=15/08/2017. [Consult. em: 11-2-2019].

STJ – Supremo Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL**. REsp 1455490 PR 2014/0121250-6. Relator: Ministro Herman Benjamin. DJ: 26/08/2014. [Em Linha]. https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401212506&dt_publicacao=25/09/2014. [Consult. em: 11-2-2019].

DIPLOMAS - PORTUGUESES

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira. **Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas**. Última atualização: Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto. [Em Linha]. https://www.macedovitorino.com/xms/files/Why_Portugal/Sistema_Fiscal/Codigo_do_Imposto_sobre_o_Rendimento_das_Pessoas_Colectivas.pdf. [Consult. em: 11-2-2019].

BDJUR – **Base de Dados Jurídica**. [Em Linha]. http://bdjur.almedina.net/sumario.php?field=sdoc_id&value=8447. [Consult. em 11-2-2019].

CCP– Código Civil de Portugal. **Decreto-Lei n.º 47.344**. Diário do Governo n.º 274/1966, Série I de 1966-11-25 Consolidado. [Em Linha]. <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34509075/view>. [Consult. em: 11-2-2019].

CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/53/2004/p/cons/20190628/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

CÓDIGO do Procedimento e do Processo Tributário. Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro – Códigos Tributários, 11.^a ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN: 978-972-40-6574-8.

CÓDIGOS TRIBUTÁRIOS. 11.^a ed. Coimbra: Almedina, 2016. ISBN: 978-972-40-6574-8.

CPCI – Código de Processo das Contribuições de Impostos. Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45.005, de 27 de Abril de 1963. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/45005/1963/04/27/p/dre/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/68/1987/02/09/p/dre/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

CPP – Código Penal Português. [Em Linha]. https://pt.wikipedia.org/wiki/C%C3%B3digo_Penal_Portugu%C3%AAs. [Consult. em 11-2-2019].

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário. DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro. [Em linha]. <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34577575/view>. [Consult. em: 11-2-2019].

CPT – Código de Processo Tributário Português. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/154/1991/04/23/p/dre/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

CSC –Código das Sociedades Comerciais. [Em Linha]. <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/66021/2/24795.pdf>. [Consult. em: 11-2-2019].

CSC – Código das Sociedades Comerciais. [Em Linha]. <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34443975/view>. [Consult. em: 11-2-2019].

CTN – **Código Tributário Nacional**. [Em linha].
<https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPageSize=100&listPage=36&id=3760>.
[Consult. em 11-2-2019].

CTN – **Código Tributário Nacional**. [Em linha]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/DF1CB636EB812CC580258283002FAD38>. [Consult. em 11-2-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. [Em Linha] <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/262/1986/09/02/p/dre/pt/>. [Consult. em: 11-02-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/68/1987/02/09/p/dre/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/103/1980/05/09/p/dre/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/154/1991/04/23/p/dre/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/lei/52-c/1996/12/27/p/dre/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/433/1999/10/26/p/dre/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. Acórdão de 2002-03-05 (Processo n.º 6245/02). [Em Linha]. <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/90445275/details/normal?sort=whenSearchable&q=1999-06-30&sortOrder=ASC&perPage=100&fq=1999-06-30>. [Consult. em: 11-2-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. Acórdão de 2010-03-11 (Processo n.º 00349/05.6BEBRG). [Em Linha]. https://dre.pt/web/guest/pesquisa-avancada/-/asearch/92243175/details/normal?sort=whenSearchable&search=Pesquisar&sortOrder=ASC&emissor=Tribunal+Central+Administrativo+Norte&print_preview=print

preview&perPage=100&types=JURISPRUDENCIA. [Consult. em: 11-2-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. CIRPC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – Lei n.º 2/2014. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/lei/2/2014/p/cons/20210420/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. Código do Trabalho. <https://data.dre.pt/eli/lei/99/2003/08/27/p/dre/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

DRE – **Diário da República Eletrónico**. Acórdão de 17 de Março de 1993. Apêndice de 1995-10-20. [Em Linha]. <https://dre.pt/pesquisa/-/search/3999567/details/maximized>. [Consult. em: 11-2-2019].

LGT – **Lei Geral Tributária**. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/398/1998/p/cons/20210226/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

LGT – **Lei Geral Tributária**: Códigos Tributários. [Em Linha]. <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a4cfff2f82da85e8>. [Consult. em: 11-2-2019].

MF – **Ministério das Finanças**. [Em Linha]. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/398/1998/12/17/p/dre/pt/html>. [Consult. em: 11-2-2019].

PGDL – **Procuradoria Geral Distrital de Lisboa**. [Em Linha]. https://www.pgdlisboa.pt/jurel/cst_busca_palavras.php?buscajur=Decreto+n.%BA+17.730%2C+de+7+de+Dezembro+de+1929&pagina=1&ficha=1&. [Consult. em: 11-2-2019].

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. [Em linha]. <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. [Consult. em: 11-2-2019].

PORTUGAL. **Constituição. 1976** – Constituição da República Portuguesa: actualizada de acordo com a lei constitucional nº 1-2001 de 12 de Dezembro. Coimbra: Almedina, 2004. 240 p.; 23 cm. ISBN 972-4019-993.

SERENS, M. Nogueira Serens. **Código das Sociedades Comerciais**. 35.^a ed. Coimbra: Almedina, 2019. (4 dezembro 2019). Idioma: português. 628 p. ISBN-10: 972-408-062-5. ISBN: -13: 978-972-4080-628.

DIPLOMAS BRASILEIROS

BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. [Em linha]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. [Consult. em: 11-2-2019].

BRASIL. Presidência da República. **Lei n. 8.620**, de 5 de janeiro de 1993. Altera as Leis n^os 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. [Em linha]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18620.htm. [Consult. em: 11-2-2019].

BRASIL. Presidência da República. **Lei n. 830**, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. [Em linha]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. [Consult. em: 11-2-2019].

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n. 1862**, de 27 de dezembro de 2018. Dispõe sobre procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretária da Receita Federal do Brasil. [Em linha]. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97728&visao=anotado>. [Consult. em: 11-2-2019].

BRASIL. **Novo Código de Processo Civil**. [Em linha]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. [Consult. em: 11-2-2019].

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 430**. [Em linha]. https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. [Consult. em: 11-2-2019].

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa n. 1.862**, de 27 de dezembro de

2019. [Em linha].
normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97728&visao=anotado.
[Consult. em: 11-2-2019].

CCB – Código Civil Brasileiro. [Em linha].
<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10667369/artigo-1061-da-lei-n-10406-de-10-de-janeiro-de-2002>. [Consult. em: 11-2-2019].

CPC – Código de Processo Civil. [Em linha]. <https://www.sajadv.com.br/novo-cpc/art-133-a-137-do-novo-cpc/>. [Consult. em 11-2-2019].

CSC – Código de Sociedade Civil. [Em linha].
<https://1library.org/article/distin%C3%A7%C3%A3o-entre-insufici%C3%A2ncia-patrimonial-art-%C2%BA-csc-insolv%C3%A2ncia.zkeo3omz>. [Consult. em: 11-2-2019].

CSC - Código das Sociedades Comerciais. [Em linha].
https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/116042191/202104181735/73599874/diploma/indice?p_p_state=maximized. [Consult. em: 11-2-2019].

CTN – Código Tributário Nacional. [Em linha].
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. [Consult. 13-1-2021].