

RESPONSABILIDADE DO GESTOR PELAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS. ANÁLISE DO ART. 24º/1 DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA*

Margarida Maria Matos Correia Azevedo de Almeida

1. INTRODUÇÃO

O movimento da responsabilização dos gestores perante os credores da sociedade¹ compreende-se em virtude da necessidade sentida pelo legislador de conferir uma protecção acrescida aos credores². A diluição da função de garantia do capital social terá contribuído decisivamente para a consagração de normas que prevêem a responsabilidade dos gestores pelas dívidas da sociedade³. Podemos encontrar no ordenamento jurídico português normas que, dirigindo-se a reforçar a garantia de pagamento dos credores, fazem responder os gestores perante os credores da sociedade. Neste sentido, o art. 78º do Código das Sociedades

* O presente trabalho insere-se no âmbito da disciplina de Direito Fiscal da Empresa do Curso de Pós-Graduação em Ciências Jurídico-Empresariais, levado a efeito na Universidade Católica Portuguesa (Centro Regional do Porto) no ano lectivo de 2000/2001.

¹ Teremos especialmente em vista a responsabilidade tributária daqueles que exerçam funções de gerentes, administradores ou directores em *sociedades comerciais*, muito embora o âmbito de aplicação do art. 24º da Lei Geral Tributária (LGT) inclua de forma genérica os administradores, directores ou gerentes, ainda que somente de facto, exerçam funções de administração ou gestão em *peçoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados*.

² Sobre o assunto, v. CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A responsabilidade dos gerentes, administradores ou directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*. Coimbra: Almedina, 2000, pp. 23/6.

³ SOFIA VASCONCELOS CASIMIRO, *ibidem.*, p. 25, em especial nota 10.

Comerciais (CSC) dispõe que os gerentes, administradores ou directores serão responsáveis para com os credores da sociedade contanto que tenham ignorado as regras legais ou contratuais⁴ que visem proteger o património da sociedade e que, como consequência, se tenha verificado uma diminuição do património social.

Quanto à responsabilidade dos gestores pelas dívidas tributárias da sociedade, temos a considerar o art. 24º da Lei Geral Tributária (LGT). Esta norma, atendendo ao período em que o gestor exerce as suas funções, estabelece as seguintes regras: se este período coincidir com o momento em que se verifica o facto constitutivo das dívidas tributárias ou se decorrer antes de findo o prazo legal de pagamento⁵ ou entrega, entra em funcionamento o art. 24º/1 al. a)⁶, nos termos do qual os gestores serão responsáveis de forma *subsidiária em relação à sociedade* e de forma *solidária entre si* pelas dívidas tributárias da sociedade, desde que a administração fiscal consiga provar que a insuficiência do património da sociedade se deve a culpa do gestor. Já quando o exercício das funções de gestor coincidir com o momento do esgotamento do prazo legal de pagamento ou entrega, os gestores serão responsáveis pelo pagamento das dívidas da sociedade, a menos que demonstrem que a falta de pagamento não lhes é imputável. É o que está previsto no art. 24º/1

⁴ Como nota MENEZES CORDEIRO, o legislador refere-se às regras que resultam do pacto social, atribuindo-lhes a natureza de normas de protecção nos termos do art. 483º/2 CC – cfr. *Da responsabilidade civil dos administradores das sociedades comerciais*. Lisboa: Lex, 1996.

⁵ Como notam CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária - Comentada e Anotada*. 2ª edição. Lisboa: Vislis, 2000, pp. 132 e 133, especialmente nota 8 ao art. 24º o gestor passa a poder responder pelas dívidas tributárias, ainda que o facto constitutivo não se tenha verificado durante o período de exercício das suas funções e o respectivo vencimento ocorra depois de terminadas as suas funções. Neste sentido, como realçam os Autores, existe um alargamento da Lei Geral Tributária relativamente ao regime estabelecido no Código de Processo Tributário (CPT).

⁶ Quando o facto gerador da dívida tenha ocorrido no período de exercício das funções do gestor, a aplicação do art. 24º/1 al. a) LGT deverá restringir-se aos casos em que o vencimento não tenha ocorrido nesse período. Se o vencimento se der igualmente no período de exercício de funções do gestor, deverá considerar-se o gestor responsável ao abrigo da alínea b) do art. 24º/1 – cfr. LEITE CAMPOS; BENJAMIM RODRIGUES e JORGE SOUSA, *ibidem*, p.132, anotação 7 ao art. 24º. No mesmo sentido, SOFIA VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, p.126, nota 207.

al. b). Propomo-nos fazer uma análise das condições de funcionamento do 24º/1 LGT, nas suas duas alíneas, confrontando-o com os pressupostos dos quais depende o funcionamento da responsabilidade do gestor perante os credores da sociedade nos termos do 78º CSC.

2. PESSOAS QUE PODEM SER RESPONSABILIZADAS AO ABRIGO DO ART. 24º/1 LGT. GESTORES DE DIREITO E GESTORES DE FACTO

Na Lei Geral Tributária dá-se relevo à gestão meramente de facto, na linha aliás do que previa o o art. 13º CPT com a redacção que lhe foi dada pela Lei 52-C/96, de 27 de Dezembro⁷. Anteriormente, a jurisprudência exigia a cumulação das qualidades de gestor de direito e de gestor de facto. Contudo, mantém-se a exigência de que o gestor de direito deve exercer efectivamente as suas funções para que possa ser responsabilizado⁸.

Pedro Sousa e Silva salienta a indefinição do conceito de gestor de facto como um factor de grande insegurança, salientando que, para que se possa legitimamente falar em exercício de facto de funções de administração, se devam verificar cumulativamente duas condições: por um lado, atribuições de gestão, e por outro, de representação externa da empresa⁹.

3. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS ABRANGIDAS

Poder-se-á pôr a questão de saber se estará compreendida a responsabilidade pelo pagamento de taxas. Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa consideram que o art. 24º será um preceito que visa garantir o pagamento dos impostos, garantia que não é necessária nas taxas atento o seu carácter bilateral, remetendo o seu tratamento para

⁷ LEITE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE SOUSA, p. 132, anotação 6 ao art. 24º LGT.

⁸ Cfr. neste sentido, SILVA, Pedro Sousa e, *A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na Lei Geral Tributária e no novo CPPT*. *Revista da Ordem dos Advogados* 2000, p. 1452.

⁹ Cfr. *ibidem*, p. 1451/2, nota 10.

legislação especial¹⁰.

4. ANÁLISE DO ART. 24º/1 A)

A alínea a) do art. 24º/1 faz responder os gestores, que tenham terminado o exercício das suas funções antes do respectivo vencimento, pelas dívidas tributárias da sociedade. Nestes casos, a responsabilidade não advém da falta de pagamento da dívida tributária, mas da circunstância de o património da sociedade se ter tornado insuficiente para o pagamento das dívidas tributárias. O gestor responderá subsidiariamente pelas dívidas tributárias da sociedade se o património da sociedade se tornou insuficiente para o pagamento dessas dívidas. É este o facto que desencadeia a responsabilidade do gestor. Como resulta da letra da lei, é necessário que a diminuição do património se tenha ficado a dever a um *comportamento culposo* do gestor. Por outro lado, é necessário que a falta de pagamento da dívida tenha resultado do comportamento do gestor que de uma forma culposa contribuiu para a diminuição do património da sociedade (nexo de causalidade).

Como refere Sofia Vasconcelos Casimiro, a culpa só tem sentido se se referir a um dever (acção ou omissão) imposto pela ordem jurídica¹¹. Estamos perante o problema da determinação da ilicitude. Trata-se de saber qual o dever infringido pelo gestor. Poder-se-á considerar que a culpa se refere genericamente à circunstância de o património se ter tornado insuficiente para garantir o pagamento das dívidas. Por outra via, poder-se-á entender que a culpa se deverá referir à violação de concretos deveres legais ou estatutários que têm em vista a protecção dos credores. A primeira solução parece ter sido acolhida por Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa¹². A necessidade de descortinar específicas normas jurídicas a cuja infracção se deverá reportar a culpa do gestor nos termos da segunda orientação exposta é defendida por Sofia Vasconcelos Casimiro¹³. A Autora considera que as normas a que a culpa dos gestores se deverá reportar se identificarão com o conjunto de disposições legais e contratuais que se destina à protecção dos credores nos termos do art. 78º CSC. Não bastará, pois, que o gestor tenha, atra-

¹⁰ Cfr. *ob. cit.*, p. 133, nota 9.

¹¹ Cfr. *ob. cit.*, p. 129.

¹² Cfr. *ob. cit.*, p. 132, anotação 7 ao art. 24 LGT.

¹³ Cfr. *ob. cit.*, pp. 29/31.

vés de uma conduta culposa, tornado o património da sociedade insuficiente para o pagamento das dívidas tributárias. É necessário, para além disso, que o gestor haja ignorado as normas que têm em vista garantir a satisfação dos direitos dos credores. Estarão incluídas neste âmbito as normas que tem por preocupação garantir o princípio da intangibilidade do capital social. Parece-nos ser esta última a posição mais adequada, pois delimita com mais clareza as condutas em virtude das quais os gestores podem subsidiariamente responder pelas dívidas da sociedade quando tenham desempenhado as suas funções antes do vencimento das dívidas tributárias. De facto, a possibilidade genérica de o gestor responder por ter causado uma insuficiência do património da sociedade para o pagamento das dívidas tributárias, parece representar uma responsabilidade de contornos pouco definidos, susceptível de abarcar um conjunto muito fluido de situações.

Deste modo, a interpretação que acabámos de defender aproxima o regime relativo às situações em que o gestor exerça as suas funções antes do vencimento das dívidas tributárias daquele que foi instituído pelo DL 68/87, de 9 de Fevereiro, o qual vinha a equiparar o Estado aos restantes credores, remetendo para o 78º CSC a responsabilidade dos gestores das sociedades de responsabilidade limitada.

A modalidade de ilicitude que aqui está em causa é a que está prevista na 2ª parte do art. 483º/1 do Código Civil (CC), ou seja, estamos perante normas de protecção.

Importa igualmente referir que a administração fiscal terá que fazer prova dos factos constitutivos da responsabilidade dos gestores, prevalecendo no âmbito do art. 24º/1 al. a) as regras gerais sobre o ónus da prova (art. 342º/1 CC).

5. ANÁLISE DO ART. 24º/1 AL. B)

No âmbito deste preceito, diversamente do que sucede quanto aos casos abrangidos no art. 24º/1 al. a), o facto susceptível de desencadear a responsabilidade do gestor pelas dívidas tributárias da sociedade não se identifica com a conduta do gestor que torna o património da sociedade insuficiente para satisfazer as dívidas tributárias. O facto que pode determinar a obrigação de pagamento das dívidas é a falta de pagamento das dívidas. Esta solução compreende-se em função do momento de

exercício das funções de gestor. Na verdade, como já foi referido, o período de exercício das funções do gestor coincide com o vencimento da obrigação.

A falta de cumprimento da obrigação deve ser “imputável” aos gestores. Suscita-se, desde logo, a questão de saber qual a intenção do legislador ao utilizar a palavra “imputável”. Como chama a atenção Sofia Vasconcelos Casimiro¹⁴, poderá o legislador ter tido apenas em vista a culpa ou, mais genericamente, ter pretendido contemplar não apenas a culpa, mas também a ilicitude e o nexo de causalidade. O sentido que se deve dar à expressão imputação é extremamente importante, uma vez que da sua descoberta vai depender a extensão da presunção estabelecida pelo legislador no art. 24º/1 al. b). Se se considerar que a presunção apenas abrange a culpa, a administração fiscal terá de fazer prova da falta de pagamento, da ilicitude e do nexo de causalidade, para além, claro está, do exercício de funções de gerente, administrador ou director no momento do vencimento da dívida tributária. Só estará dispensada de provar que o gestor actuou de forma censurável, sendo, ao invés, este que terá de provar que a falta de pagamento não é susceptível de um juízo de censura. Se, pelo contrário, optarmos por aceitar que o legislador pretendeu abranger na presunção não só a culpa, mas também a ilicitude e o nexo de causalidade, a administração fiscal só terá de fazer prova da falta de pagamento e do exercício das funções de gestor no momento do vencimento da dívida.

O significado da palavra imputação não tem sido pacificamente entendido na doutrina nacional. Podemos, de facto, encontrar Autores que optam por um conceito amplo de imputação¹⁵, ao mesmo tempo que outros identificam o conceito de imputação com a culpa¹⁶.

Procurando resolver o problema de saber se o legislador, no art. 24º/1 al. b), teria em vista apenas a culpa ou, a par dela, a ilicitude e o nexo de causalidade, Sofia Vasconcelos Casimiro opta pela solução mais restrita, tendo em vista que o diploma de autorização legislativa apenas referia a presunção de culpa, não se referindo à imputação¹⁷.

¹⁴ Cfr. *ibidem*, p. 118.

¹⁵ CORDEIRO, António Menezes. *Tratado de Direito Civil Português*. Coimbra: Almedina, 1999. Tomo I, pp. 217/9.

¹⁶ VARELA, João Antunes, *Das Obrigações em Geral*. 7ª edição Coimbra: Almedina. Tomo I, p.554.

¹⁷ Cfr. *ob. cit.*, p.118.

Concentremo-nos sobre três outras questões: a questão da ilicitude, da culpa e a questão da relevância negativa da causa virtual.

Começando pela questão da ilicitude, trata-se de saber qual o dever jurídico violado. Não podemos, na verdade, dizer sem mais, que a ilicitude reside na não observância do dever de pagar por parte do gestor¹⁸. Com efeito, o dever de pagar as dívidas recai sobre a sociedade. Na verdade, trata-se de um direito de crédito sobre a sociedade que não vincula outras pessoas. Terá, por isso, que se encontrar um fundamento autónomo de ilicitude. O dever que devemos considerar vincular o gestor ao cumprimento da obrigação de pagar as dívidas está contido no art. 32º LGT¹⁹, o qual prescreve que as pessoas que tenham funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados estão incumbidos nessa qualidade do cumprimento dos deveres tributários das entidades por elas representadas.

Seria pensável referir a ilicitude ao art. 64º CSC. No entanto, parece ser uma norma de conteúdo muito vago que não possibilita o recorte seguro do âmbito das condutas nela compreendidas. Menezes Cordeiro considera não ser o art. 64º CSC uma norma apta em si mesma a fundamentar regras de conduta, só o podendo fazer quando complementada com outros preceitos²⁰.

A culpa na inobservância da obrigação de promover o pagamento das obrigações tributárias da sociedade pode consistir, tanto na circunstância de, tendo meios para o fazer, o gestor não o efectuar, como na circunstância de, não sendo o património da sociedade suficiente para o pagamento dessas dívidas, tal insuficiência se dever a conduta culposa do gestor²¹. Na verdade, a insuficiência do património não é o facto susceptível de gerar responsabilidade. Esse facto reside antes, no âmbito desta alínea, na falta de pagamento da obrigação tributária. A constatação de tal insuficiência poderá ser relevante para saber se a falta de pagamento é resultante de um comportamento culposo do gestor. Estaremos, assim, perante uma conduta culposa quando a falta de pagamento se fique a dever à insuficiência patrimonial provocada

¹⁸ SOFIA VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, p. 122.

¹⁹ *Ibidem*, pp. 123/4.

²⁰ *Da responsabilidade...cit.*, p. 497.

²¹ SOFIA VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, pp. 140/2, especialmente p. 141, nota 224.

culposamente pelo gestor.

Um outro problema que se poderá levantar é o da relevância negativa da causa virtual. Trata-se de saber se a circunstância de que a dívida tributária não seria cumprida ainda que o gestor tivesse procedido de forma diligente exonera o gestor de responsabilidade. A lei prevê casos em que dá relevo à causa virtual nos arts. 491º a 493ºCC, bem como nos arts.807º/2 e 1136º/2 do mesmo Código. São normas que têm em comum o facto de preverem um agravamento de responsabilidade. Nos primeiros casos estamos perante uma responsabilidade agravada em função de uma presunção de culpa pelo que será legítimo interrogarmo-nos se, estando nós no art. 24º/1 al. b) perante um caso de responsabilidade agravada, não terá também aqui estado no espírito do legislador isentar o gestor de responsabilidade na circunstância em que a obrigação tributária não seria de qualquer forma cumprida, isto é, não teria sido cumprida independentemente do comportamento do gestor.

6. NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE DO GESTOR PELAS DÍVIDAS FISCAIS

Cabe, neste momento, indagar sobre a natureza jurídica da responsabilidade dos gestores por dívidas tributárias. Três posições têm sido defendidas²²: a que sustenta estarmos perante responsabilidade civil, a que a integra na figura de uma fiança legal, e, finalmente, a corrente segundo a qual estaríamos perante uma figura própria do Direito fiscal, não subsumível a qualquer outra figura jurídica. Quanto à primeira posição referida, podemos distinguir entre os que consideram estarmos perante responsabilidade civil obrigacional e os que pensam estarmos em face de responsabilidade civil aquiliana.

Parece algo estranha a aceitação de uma fiança imposta pela lei, dada a origem contratual da figura²³. Por outro lado, o facto de o legislador fazer depender expressamente o funcionamento da responsabilidade do gestor da existência de culpa, parece afastar o enquadramento no âmbito de uma garantia. A integração dentro de uma figura de garantia

²² SOFIA VASCONCELOS CASIMIRO, *ob. cit.*, p. 145, nota 228.

²³ Considerando a origem contratual ou negocial irrelevante, SOFIA VASCONCELOS CASIMIRO, *ibidem*, p. 164/5.

teria cabimento num sistema em que não fosse exigida culpa do gestor. Todavia, a partir do DL 68/87, de 9 de Fevereiro, o legislador passou a contemplar expressamente a necessidade de uma conduta culposa por parte do gestor, muito embora o Código de Processo Tributário e a Lei Geral Tributária, nas situações previstas no art. 24º/1 al. b), tenham estabelecido uma presunção de culpa. Não nos parece, pois, descabida a posição dos que defendem estarmos perante responsabilidade civil²⁴ aquiliana. Parece, de facto, estarmos perante uma obrigação de indemnizar os danos sofridos pela administração fiscal pela falta de pagamento dos tributos. Tais danos serão cobertos pelo pagamento por parte do gestor da quantia em dívida acrescidos dos juros de mora. De notar, porém, que se efectuar o pagamento no prazo de oposição ficará isento do pagamento dos juros de mora (cfr. art. 23º/5 LGT). Por outro lado, parece ser aquiliana, pois se assim não fosse afigurar-se-ia supérflua a presunção estabelecida no art. 24º/1 al. b), pois valeria o princípio estabelecido no art. 799º/1. Na verdade, mesmo que se entenda que a palavra imputação tem um sentido mais amplo do que a culpa, há que notar que Menezes Cordeiro interpreta a presunção de culpa prevista no art. 799º/1 num sentido amplo, abrangendo a ilicitude e o nexo de causalidade²⁵.

Convém lembrar que a responsabilidade do gestor é apenas subsidiária em relação à sociedade, o que significa que só depois de esgotado o património da sociedade poderá a administração fiscal demandar os gestores.

7. CONCLUSÃO

Podemos, pois, concluir que o art. 24º/1 al b) contempla um regime especialmente severo de responsabilidade pelas dívidas tributárias da sociedade para o gestor que exerça funções no momento do vencimento da dívida tributária. Estamos perante um regime bastante mais gravoso para o gestor quando confrontado com aquele que resulta do art. 78º CSC para o comum dos credores. O ónus da prova posto a cargo do gestor de que a falta de pagamento lhe não é imputável implica

²⁴ Contra, SOFIA VASCONCELOS CASIMIRO, *ibidem*, pp. 147/156.

²⁵ Cfr. *Da responsabilidade...cit.*, p. 469.

uma tarefa muito árdua para o gestor, mesmo quando se entenda que o legislador apenas tinha em vista inverter as regras gerais sobre o ónus de prova quanto à culpa. Daí que se tenham levantado vozes criticando a dureza do regime e sugerindo que a orientação que deveria ter sido seguida deveria ir no sentido de não tratar de forma diversa os restantes credores²⁶, na linha aliás do objectivo prosseguido pelo DL 68/87, de 9 de Fevereiro.

Tal rigor contrasta, aliás, com a não previsão de qualquer responsabilidade para os gestores que tenham exercido o seu cargo após o vencimento da obrigação tributária. Como justamente observa Sofia Vasconcelos Casimiro, “[...] com o regime adoptado possibilita-se que o gestor possa, de facto, não adoptar qualquer providência ou sequer manifestar qualquer empenho em levar a efeito o pagamento das dívidas tributárias da sociedade que se tenham vencido anteriormente ao exercício da sua gestão e ficar impune por essa censurável inércia [...]”²⁷.

²⁶ Criticando severamente o regime traçado pelo legislador, pode ver-se PEDRO SOUSA E SILVA, *ob. cit.* pp. 1456/7.

²⁷ Cfr. *ob. cit.*, p. 132.