

FACULDADE DE DIREITO UNIVERSIDADE DE LISBOA

EYDIRA VIEIRA MORAIS BRITO



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS
ADMINISTRADORES, GERENTES E DIRETORES DE
PESSOAS COLETIVAS E ENTES FISCALMENTE
EQUIPARADOS NO ORDENAMENTO JURIDICO CABO
VERDIANO**

Orientador: Professor Doutor Gustavo André Simões Lopes Courinha

LISBOA

2019

EYDIRA VIEIRA MORAIS BRITO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS
ADMINISTRADORES, GERENTES E DIRETORES DE
PESSOAS COLETIVAS E ENTES FISCALMENTE
EQUIPARADOS NO ORDENAMENTO JURIDICO CABO
VERDIANO**

Dissertação apresentada para a obtenção do grau de Mestre em Direito Financeiro e Fiscal, no âmbito do Mestrado em Direito e Prática Jurídica, conferido pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Orientador: Professor Doutor Gustavo André Simões
Lopes Courinha

LISBOA

2019

Agradecimentos

Primeiramente agradeço a Deus pelo dom da vida e pela sabedoria que me concedeu para trilhar este caminho.

De seguida agradeço aos meus pais que são o meu braço forte, por todo apoio concebido, por estarem sempre presentes nos momentos bons e nos difíceis e por, sempre, acreditarem que seria possível chegar até aqui. Bem como ao meu irmão pelo apoio concedido.

Agradeço à minha tia Lidia Vieira por tudo que tem feito por mim e pelas boas palavras a mim dirigidas.

Agradeço muito encarecidamente aos meus professores António Gonçalves e Nathaly Soares por todo suporte na correção do trabalho.

Agradeço às minhas tias e grandes amigas Maria de Jesus Silva e Gestrudes Moraes, em especial, pelo apoio técnico.

Agradeço ao meu namorado, por tudo, em especial, pelas palavras de esperança e encorajamento e pela paciência demonstrada nos momentos difíceis.

Agradeço ao meu orientador, professor Doutor Gustavo Lopes Courinha pela sua disponibilidade e prontidão e pelo imprescindível contributo concedido.

E, finalmente, agradeço a todos os meus familiares e amigos, e a todos os que contribuíram para esta realização.

Resumo	7
Abstract	8
Introdução	9
I. ENQUADRAMENTO	11
1. A responsabilidade tributária dos gestores no Direito Comparado Lusófono	11
1.1. Considerações iniciais	11
1.2. O ordenamento jurídico Brasileiro	11
1.3. O ordenamento jurídico Angolano	13
1.4. O ordenamento jurídico da Guiné Bissau	14
1.5. O ordenamento jurídico Moçambicano	15
1.6. O ordenamento jurídico Sãotomense	17
1.7. O ordenamento jurídico timorense	18
1.8. O ordenamento jurídico Português	19
2. Evolução histórica da responsabilidade tributária dos gestores na ordem jurídica cabo-verdiana	21
2.1. Enquadramento	21
2.2. A Lei nº 37/IV/92, de 28 de janeiro	21
2.3. A Lei nº 47/VIII/2013, de 20 de dezembro, atual versão do Código Geral Tributário 23	
II. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	25
1. A relação jurídica tributária	25
1.1. Sujeitos da relação jurídica tributária	25
1.2. Sujeitos da relação jurídica tributária	26
2. Responsabilidade tributária	27
2.1. Desconsideração da personalidade jurídica	31
2.2. Solidariedade tributária versus responsabilidade tributária	32
2.3. Responsabilidade tributária e substituição tributária	34
3. Situações de responsabilidade tributária previstas na lei	36
3.1. Responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização	37
3.2. Responsabilidade subsidiária dos técnicos de contas	37
3.3. Responsabilidade de sócios, liquidatários e titulares patrimoniais	38
3.4. Responsabilidade dos titulares de patrimónios autónomos	39
3.5. Responsabilidade dos gerentes de bens ou direitos de não residentes	39
3.6. Responsabilidade na substituição	40
3.7. Responsabilidade por impostos indirectos	41
4. Pressupostos da responsabilidade tributária	42

5. Subsidiariedade	42
6. Modelos de responsabilidade tributária	43
7. Justificativa do regime da responsabilidade tributária subsidiária	45
III. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES/ GESTORES NA ORDEM JURÍDICA CABOVERDIANA	46
1. Âmbito de aplicação	46
1.1. Âmbito subjectivo	47
1.1.1. Enquadramento	47
1.1.2. “Pessoas colectivas”	47
1.1.5. “Entes fiscalmente equiparados”	49
1.1.6. “Administradores, gerentes e diretores”	50
1.1.6.1. Administrador de facto	53
1.1.6.1.1. Ónus de prova da gerência de facto	59
1.2. Âmbito objectivo	60
1.3. Âmbito temporal	64
1.3.1. A dualidade de regimes	64
1.3.2. Responsabilidade pela insuficiência do património	66
1.3.2.1. Ónus da prova	69
1.3.3. Responsabilidade pela falta de pagamento	69
1.3.3.1. A inversão do ónus da prova	71
2. Outros pressupostos específicos da responsabilidade dos administradores	72
2.1. Generalidades	72
2.2. O facto	72
2.3. Ilicitude	72
2.4. Culpa	75
2.4.1. Ónus de prova da culpa	79
2.5. Dano e o nexo de causalidade	81
3. Natureza jurídica	83
3.1. Generalidades	83
3.2. Responsabilidade civil por ilícito/obligacional.....	84
3.3. Fiança Legal	86
3.4. Figura <i>sui generis</i> do direito tributário	89
Considerações finais	90
Referências	95
Jurisprudência	98

Abreviaturas

A – Autor

AA. – Autores

AN- Assembleia Nacional

AT – Administração Tributária

BMJ- Boletim do Ministério da Justiça

CC - Código Civil

CET - Código das Execuções Tributárias

CEC- Código das Empresas comerciais

Cfr. - conforme

CIRPC - Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CGT - Código Geral Tributário

CPCI- Código de Processo das Contribuições e Impostos

CRCV- Constituição da República de Cabo Verde

CTN- Código Tributário Nacional Brasileiro

DNRE- Direção Nacional das Receitas do Estado

Ed. – Edição

ISCJS – Instituto Superior de Ciências Jurídicas e sociais

LPC- Livraria Pedro Cardoso

TCAS - Tribunal Central Administrativo Sul

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte

Op. Cit.- obra citada

Pg.- página

pp. - Páginas

RCTF- Revista Ciência e Técnica Fiscal

RFPF- Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal

RGIT- Regime Geral das Infrações Tributárias

STA- Supremo Tribunal Administrativo

Resumo

Cabo Verde, tal como vários países, tanto da comunidade lusófona quanto de outras realidades, vem estabelecer um regime de Responsabilidade Tributária dos Administradores, Gestores e Diretores de entidades coletivas, no art. 22º do CGT. Trata-se de uma responsabilidade subsidiária, que se efetiva pela reversão do processo de execução fiscal, sendo necessário para tal, que se verifiquem determinados pressupostos, a saber, a conduta do gestor, a ilicitude da conduta, consubstanciando-se na violação das normas legais ou contratuais de protecção dos credores, a culpa pela diminuição do património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, que se afere em função do critério do gestor criterioso e diligente, o dano e o nexo de causalidade entre a conduta e dano efetivo. Daí que se pode concluir que se pode reconduzi-la à figura da responsabilidade civil. No entanto, outros pressupostos se afiguram necessários para que ocorra essa reversão, até porque o responsável é garante da dívida tributária, o que leva alguns a entender que se trata de uma fiança legal. Nenhuma das posições é suficiente, pelo que se consagra como uma figura própria do Direito Tributário.

Palavras chave: Responsabilidade Tributária, Administradores, Responsabilidade Civil, Fiança, Gestor de Facto, Direito Comparado

Abstract

Cape Verde, as many countries from the Portuguese speaking community and from other realities established a tax accountability regime for administrators, managers and directors of collective entities in the article 22nd of CGT.

It is a subsidiary responsibility which is effective by reversing the process of tax execution, and so that it is necessary to verify certain assumptions namely the conduct of the manager, the unlawfulness of the conduct, the fault for the diminution of the property of the corporate person or fiscally equivalent entity, the damage and the casual link between the conduct and the actual damage. Hence, it can be concluded that it can be relegated to civil liability. However other assumptions seem necessary for this reversal to take place, because the responsible is the guarantor of the tax debt, which leads some to understand that is a legal bail.

None of this position is sufficient, whereby it is consecrated as a prop figure of the tax law.

KEY WORDS: Tax Liability, Administrators, Civil Liability, Guarantee, De Facto Manager, Comparative Law

Introdução

A presente dissertação enquadra-se no âmbito do Mestrado em Direito e Prática Jurídica, em Direito Financeiro e Fiscal, como condição de aprovação no referido mestrado.

Como se sabe, para que o Estado possa prosseguir as suas atribuições tem de arrecadar receitas, que são fundamentalmente provenientes de tributos. O que acontece é que os contribuintes de certo modo a tentar, ao máximo, evitar ser tributados, ou através de infrações ou de planeamento fiscal agressivo, ou mesmo, protelam as obrigações para com o Estado, em benefício do cumprimento de outras obrigações. Assim, o Estado, por forma a contornar a situação, deve tomar medidas com o propósito de impedir situações de evasão e evitar zonas de não tributação.

Uma das medidas adoptadas pelo Estado é responsabilizar os gestores pelas dívidas tributárias das pessoas coletivas por elas geridas, que muitas vezes descumrem a observância dos seus deveres legalmente instituídos, conduzindo à diminuição do património do ente coletivo impossibilitando o cumprimento das obrigações, entre as quais as tributárias.

O tema da responsabilidade dos gestores se revela de extrema importância, em termos práticos, tendo em conta que por ser recente levanta várias questões, em especial por se tratar de uma responsabilidade por dívida alheia, pela violação de certos deveres legais, o que tem levado à apresentação de soluções dispares.

Vários são os sistemas jurídicos já estabeleceram o regime de responsabilidade tributária dos gestores de pessoas coletivas, tais como o sistema jurídico francês, espanhol, britânico, bem como na comunidade lusófona, e, Cabo Verde não escapou à regra, tendo-o também concebido.

Deste modo, este trabalho visa fazer um estudo a respeito da forma como o legislador consagrou o regime, assentando fundamentalmente na sua comparação com o regime estabelecido pelo legislador português.

Para a análise do tema em questão, uma vez que em Cabo Verde não encontramos nada escrito a respeito, o presente trabalho vai ter por base essencialmente a doutrina e a jurisprudência portuguesas, pelo que quando fazemos referência á doutrina ou á jurisprudência pretende-se falar da doutrina e jurisprudência portuguesas.

Ainda, como se trata de uma análise dos pressupostos, não aprofundaremos o processo de reversão, uma vez que seria matéria suficiente para um outro trabalho.

Relativamente à estrutura do trabalho, compõe duas partes, na primeira parte, far-se-á o enquadramento geral do tema, onde se fará na primeira secção uma análise comparativa do regime em alguns ordenamentos da comunidade lusófona, a saber, Brasil, Angola, Guiné Bissau, São Tomé, Moçambique, Timor Leste e Portugal e na segunda secção, pretendemos fazer uma resenha histórica do regime da responsabilidade dos gestores no sistema jurídico caboverdiano, com o intuito de demonstrar como é que o regime foi concebido na sua primeira versão e as alterações ocorridas até ao presente momento.

Já na segunda parte, começaremos por uma breve incursão à relação tributária, onde veremos o responsável como sujeito passivo, de seguida abordaremos a respeito da responsabilidade tributária, fazendo a sua demarcação com a solidariedade e com a substituição tributária. Posteriormente, falaremos acerca dos casos de responsabilidade tributária previstas pelo CGT, de modo a perceber que para além da responsabilidade tributária dos gestores das pessoas colectivas, existem outros casos legalmente estabelecidos. Seguidamente, entraremos, propriamente, na responsabilidade dos administradores, diretores e gerentes de pessoas colectivas na ordem jurídica caboverdiana, onde pretendemos dissecar os vários pressupostos, tanto gerais como específicos da responsabilidade tributária.

No terceiro ponto, finalmente, pretendemos abordar a questão da natureza jurídica da responsabilidade tributária dos administradores, sendo que é uma questão controversa na ordem jurídica portuguesa, alguma parte da doutrina a reconduzindo para a figura da fiança legal, outros entendendo que se trata de responsabilidade civil e outros, ainda, uma figura própria do Direito Público.

I. ENQUADRAMENTO

1. A responsabilidade tributária dos gestores¹ no Direito Comparado Lusófono

1.1. Considerações iniciais

Neste apartado, pretende-se fazer a caracterização, embora não de forma aprofundada dos regimes de responsabilidade tributária dos gestores de entidades colectivas existentes em alguns dos ordenamentos jurídicos integrantes da CPLP², procedendo à análise comparativa dos vários aspectos componentes dos regimes, de foma a esquadriñar qual o modelo de responsabilidade adoptado pelos respectivos legisladores. Pelo que, começaremos pela caracterização do regime no ordenamento jurídico Brasileiro, passando pelo ordenamento Angolano, da Guiné Bissau, de Moçambique, de São-Tomé, o Timorense, e, por fim, o Português.

1.2. O ordenamento jurídico Brasileiro

O legislador brasileiro consagrou a responsabilidade tributária dos gestores de entes colectivos no art. 135º/III do Código Tributário Nacional^{3 4}, concebendo-a como uma transferência de responsabilidade⁵, na medida em que a responsabilidade do ente colectivo, pelo incumprimento da obrigação tributária, transfere-se para o gestor, conforme entende a doutrina brasileira.

¹ Por uma questão de facilidade não iremos usar todos os termos juntamente, podendo usar, ora gestor, ora administrador, querendo referir a administrador, gestor e diretor.

² Comunidade dos Países de Língua Oficial Portuguesa, tendo como integrantes: Cabo Verde, Brasil, Angola, Guiné Bissau, Moçambique, São-Tomé, Guiné Equatorial, Timor Leste e Portugal.

³ O Código Geral Tributário Brasileiro foi aprovado pela Lei nº 5.172/1966, de 25 de outubro

⁴ Prescreve ao preceito legal: “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: I – as pessoas referidas no artigo anterior; II – os mandatários, prepostos e empregados; III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

⁵ Vide: IVES GANDRA da SILVA MARTINS et al, Comentários ao Código Tributário Nacional, 7ª Ed., Vol II, Editora Saraiva, 2013 (MARTINS & al, 2013), Pg. 290

O preceito legal não é claro quanto aos termos em que o gestor é responsabilizado tendo em conta que não prevê as atuações do gestor, conducentes à efectivação desta responsabilidade.

Configuram-se pressupostos desta responsabilidade, nos termos do CTN: a) a existência de um crédito referente a obrigações tributárias⁶ de uma pessoa colectiva de Direito Privado⁷; b) incumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte (neste caso, a pessoa colectiva de Direito Privado); c) a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte; d) ser administrador, gerente ou diretor da pessoa coletiva de direito privado; e) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos⁸.

O art. 133º do diploma referido, que consagra os termos legais da responsabilidade tributária, prevê que esta responsabilidade poderá excluir a responsabilidade do contribuinte⁹, a pessoa coletiva de direito privado ou atribuir à pessoa coletiva em causa, carácter supletivo o cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Neste caso, fala-se numa perda da função de personagem passiva, por parte da pessoa coletiva, querendo significar que se desconsidera a personalidade jurídica da sociedade, passando assim o responsável a responder em primeira ordem. Conclui-se assim, que a responsabilidade dos administradores não é uma responsabilidade subsidiária, pelo simples facto de estar aberta a possibilidade de exclusão total da responsabilidade da sociedade, operando-se uma substituição da sociedade pelo gerente¹⁰.

Da análise breve do regime da responsabilidade tributária estabelecida pelo direito brasileiro, denota-se que os termos previstos para a sua responsabilização são diferentes

⁶ Abrangendo, para além de tributos, a penalidades aplicáveis, segundo (MARTINS & al, 2013), pg. 286

⁷ De acordo com (MARTINS & al, 2013), *idem*, pg.288 “*excluindo todas as pessoas de Direito Público, inclusive, a meu ver, as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos com tratamento próprio da administração pública*”.

⁸ Trata-se de uma responsabilidade subjectiva, pressupondo, assim, culpa do gerente nas actuações violadoras do contrato social, da lei ou dos estatutos, Sofia Casimiro, in: A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais, Almedina, Coimbra, 2000 (CASIMIRO, 2000), pg. 32 e (MARTINS & al, 2013), op. Cit. Pg.287, ambos os A.A., fazendo referência a esta responsabilidade como reportando-se a actuações dolosas (culposas).

⁹ (MARTINS & al, 2013), pg.287, defende que a responsabilidade do gerente exclui a responsabilidade do representado: “*tal restrição, a meu ver, respresento a clara demonstração de que a responsabilidade de pessoas físicas seria excludente da responsabilidade das pessoas jurídicas*”. Tudo leva a crer que no âmbito desta responsabilidade não caberá direito de regresso, uma vez que na senda do mesmo autor, essa responsabilidade é pessoal, contrapondo-a com a responsabilidade solidária, “*por outro lado, contrariamnete ao dispositivo anterior, o ora comentado (art 135º CTN) fala apenas- e, a meu ver, de forma incisiva e definitiva- em responsabilidade pessoal.*”

¹⁰ Neste sentido, (CASIMIRO, 2000), Pg. 33

do previsto pela ordem Cabo verdiana, como se verá adiante, mormente pela ausência do carácter subsidiário. Um outro aspecto digno de realce, é o facto de o legislador brasileiro não fazer referência expressa à possibilidade de se responsabilizar o administrador de facto, pelo que, ao que tudo indica, não são responsabilizados os administradores meramente de facto, tendo em conta que a disposição geral referente à responsabilidade tributária dispõe que, “*Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa*”, conseqüentemente, não havendo expressa consagração, pelo legislador, não haverá lugar a responsabilização.

1.3. O ordenamento jurídico Angolano

Passando para a análise da responsabilidade tributária do gestor na ordem jurídica angolana¹¹, o regime está previsto no art.72º do Código Geral Tributário Angolano¹², estando os termos gerais da responsabilidade tributária, estabelecidos no art. 48º de referido diploma.

A disposição legal consagra assim que a responsabilidade tributária é, por regra, subsidiária, à exceção dos casos previstos pela lei e, que se efetiva pela reversão do processo de execução, compreendendo no âmbito subjectivo, tanto os gestores de direito quanto os meramente de facto, de pessoas colectivas, quando da sua atuação culposa resulte o não pagamento da dívida tributária ou a insuficiência do património da sociedade para a satisfação da dívida tributária. Quanto ao âmbito objetivo, abrange tanto a totalidade da dívida tributária, como os juros e os demais encargos legais.

Um ponto digno de realce é que o legislador estabelece o momento da constituição da responsabilidade tributária, que é no “*momento do facto tributário*”, com ressalva dos casos previstos na lei, nos termos do art 48º/1.

Ainda é de salientar que o legislador faz referência expressa ao direito de regresso que assiste o responsável que tenha satisfeito a débito tributário, contra o devedor principal, nos termos do art. 49º do respetivo código.

¹¹ Acerca da Responsabilidade Tributária dos Administradores no Ordenamento Jurídico Angolano, *vide*: JÓNATAS E. M. MACHADO, PAULO NOGUEIRA DA COSTA E OSVALDO MACAIA, in: Direito Fiscal Angolano segundo a reforma de 2014, Coimbra Editora, 1º ed., 2015 (MACHADO, COSTA, & MACAIA, 2015), pp. 206-208 e 215-216, muito embora, muito genericamente.

¹² Aprovado pela Lei n.º 21/14, de 22 de outubro.

Não importa tecer mais considerações acerca desse regime, tendo em conta que o regime é muito semelhante ao nosso, pelo que as considerações que serão feitas ao longo da presente dissertação aplicam-se perfeitamente aquele regime.

1.4. O ordenamento jurídico da Guiné Bissau

O sistema jurídico guineense, não dispõe de uma lei que estabeleça as bases, ou regras gerais do seu sistema tributário, assim as disposições legais de base encontram-se dispersas por vários diplomas legais avulsos, nomeadamente, pelo Código de Processo Tributário (CPT)¹³, o Código da Contribuição Industrial (CCI)¹⁴ e o Código de Imposto Profissional (CIP)¹⁵.

A responsabilidade dos gestores encontra-se estabelecida no art. 55º do Código da Contribuição Industrial¹⁶. Trata-se de uma responsabilidade subsidiária¹⁷ e ilimitada dos gerentes para com a sociedade, devendo se operar a excussão do património da sociedade para a que possam ser chamados ao processo de execução tributária.

O legislador não delimita os termos desta responsabilidade, nomeadamente, estabelecendo as atuações dos administradores conducentes à efetivação desta responsabilidade. Relativamente ao âmbito subjectivo, o legislador nada diz acerca da possível responsabilização dos administradores meramente de facto, o que leva a crer que apenas são suscetíveis de responsabilização no âmbito de execução tributária, nos termos do regime, os gestores *de iure*.

Ao que tudo indica, o regime supracitado, trata-se de um regime de reponsabilidade objectiva, uma vez que o legislador não faz qualquer referência à culpa, enquanto

¹³ Aprovado pelo Decreto nº 10/84, de 3 de março, versão actualizada

¹⁴ Aprovado pelo Decreto nº 39/83, de 30 de dezembro, versão actualizada

¹⁵ Aprovado pelo Decreto nº 23/83, de 6 de agosto, versão actualizada

¹⁶ Nos termos desta disposição legal: “*pelo imposto devido pelas sociedades são solidariamente e ilimitadamente responsáveis os seus sócios-gerentes ou sócios administradores, relativamente às colectas incidentes sobre os rendimentos respeitantes ao período da sua gerência ou administração*”.

¹⁷ O legislador parece entrar em contradição, uma vez que consagra expressamente a responsabilidade solidária dos administradores gerentes no art. 55º da CCI, enquanto que no art 110º/4 do CPT prescreve que no “*caso de haver responsáveis solidários ou subsidiários pela dívida, e não havendo bens penhoráveis na titularidade do executado, contra eles reverterá a execução*”. Querendo transmitir a ideia de que os responsáveis solidários não poderão ser chamados a título primário, mas apenas por reversão do processo, não havendo bens penhoráveis na esfera da sociedade, desvirtuando assim o conceito de solidariedade, que se traduz na possibilidade de o credor exigir a totalidade da dívida a qualquer um dos devedores e isto em primeira ordem. Entende-se então que o que o legislador pretende é que esta responsabilidade seja solidária entre quando haja pluralidade de gestores, referindo-se à solidariedade entre si e não em relação à sociedade.

pressuposto desta responsabilidade, bastando assim se ser gerente ou administrador de sociedade, para desencadear tal responsabilidade.

Uma questão que chama atenção é o facto de a disposição fazer expressa referência a esta responsabilidade apenas em relação aos sócios gerentes ou sócios-administradores, concluindo, nós, que a responsabilidade desenhada pelo legislador é apenas em relação a estes, excluindo assim a responsabilidade de gestores que sejam terceiros (que não sejam sócios).

Ainda, nos termos da disposição legal, os administradores são responsáveis apenas pelas dívidas respeitantes ao período da sua gerência.

Finalmente, quanto ao âmbito objetivo material, para além da dívida tributária, são abrangidas as multas, conforme prescreve o art 67º do CCI, aqui já, pelas infrações cometidas por estes.

1.5. O ordenamento jurídico Moçambicano

O legislador Moçambicano consagrou o regime da responsabilidade tributária¹⁸ em termos muito obscuros, primeiramente, porque, ao que parece, preveu o sujeito passivo como um responsável, querendo abarcar no termo responsável, tanto o sujeito passivo direto, quando o sujeito passivo indireto¹⁹, contudo, mais abaixo, relativamente aos

¹⁸ A responsabilidade tributária foi consagrada no art. 6º da Lei 15/2002, de 26 de junho, dispõe “1. A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e dos demais encargos legais. 2. Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger outras pessoas solidaria ou subsidiariamente.”

O art. 39º, vem desenvolver os termos da responsabilidade tributária estabelecendo que: “Em caso de substituição tributária, as entidades que efectuem pagamentos e não cumprem a obrigação de retenção na fonte do imposto, são responsáveis pelo pagamento do imposto não retido acrescido dos respectivos juros, multas e coimas. 1. A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal, ficando a reversão contra o responsável subsidiário dependente da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão prévia. 2. São solidariamente responsáveis entre si pelo cumprimento da dívida tributária, juros, multas coimas e demais encargos legais: a) Os sócios ou membros de sociedades de responsabilidade ilimitada; b) Os sócios que controlam, directa ou indirectamente, as decisões de gestão da sociedade; c) Os administradores ou gerentes das sociedades de responsabilidade limitada, pelo período da sua gerência.”

¹⁹ A este respeito, FLÁVIO COUTO BERNARDES, in: Direito Tributário Moçambicano, Mandamentos editora, Minas Gerais, 2007, (BERNARDES, 2007), pg. 150 discordando, aquando do conceito de responsabilidade, defendendo que este não deve abranger os obrigado, “aquele que cumpre um dever que originariamente lhe foi atribuído pela lei ou pelo negócio jurídico, em razão da prática de facto descrito abstratamente na hipótese da norma jurídica” e o responsável “que seria um terceiro que responde por dever naturalmente atribuído ao obrigado, costumeiramente em decorrência da não observância, pelo mesmo do dever especificado no conseqüente normativo.” Continua, ainda, expondo que no direito alemão é exatamente o que acontece, o legislador alemão faz a diferença entre o obrigado (*shuld*) e o responsável (*haftung*).

sujeitos passivos da relação jus-tributária, quando faz referência às categorias de sujeitos passivos vem distinguir o contribuinte direto (*aquele que possui uma relação direta com o fato tributário*) do responsável (*o terceiro que a lei atribui responsabilidade pela dívida tributária, pelo vínculo existente entre ele e o facto tributário*), conduzindo-nos a conclusão de que o termo responsabilidade não é utilizado pelo legislador de forma uniforme, querendo, hora significar a responsabilidade em sentido amplo, quem tem um débito é responsável pela mesma, hora em sentido estrito, referindo ao terceiro a quem a lei atribui a obrigação de responder em caso de incumprimento da obrigação pelo devedor principal.

Em segundo lugar, o preceito dispõe que a responsabilidade pode ser solidária ou subsidiária, no entanto, não concretiza em que casos a responsabilidade é solidária e em que casos é subsidiária, nem estabelece qual delas é a regra, apenas dispõe que a responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal, pressupondo a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, assistindo ao responsável o benefício da excussão prévia .

Em terceiro lugar, o legislador não estabelece as atuações conducentes à responsabilidade dos administradores, apenas consagrou que os gestores são responsáveis pelo período da sua gerência e que na relação interna, quando haja pluralidade de responsáveis, a responsabilidade destes é solidária.

Em quarto lugar, não faz qualquer referência à possibilidade de se responsabilizar o gerente de fato, pelo que se entende que a responsabilidade deste é excluída do âmbito da disposição legal.

Em quinto lugar, não faz referência á culpa do gerente pelo não pagamento da dívida tributária ou pela insuficiência do património, pelo que parece se tratar de uma responsabilidade objectiva.

Finalmente, prescreve que, compreende o âmbito objetivo material da responsabilidade tributária, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.

A doutrina, na mesma senda que o direito brasileiro, estabelece que a responsabilidade se opera de dois modos, por transferência ou por substituição. Estando-se perante responsabilidade por *transferência*, quando um fato posterior,

definida por lei, o não cumprimento da obrigação tributária, faz transferir a obrigação do sujeito passivo direto para um terceiro (*sujeição passiva indireta ou responsabilidade indireta*), ao qual cabe direito de regresso. No caso dos gerentes, a sua responsabilidade tributária ocorre por transferência. E responsabilidade *por substituição*, ocorre quando a obrigação tributária surge, *ab initio*, na esfera jurídica da terceira pessoa, o substituto (neste caso está-se perante uma responsabilidade direta). A substituição opera-se de duas formas, uma progressiva outra regressiva. Quanto ao substituto não haverá lugar a direito de regresso.²⁰

Concluindo, não se sabe se a responsabilidade dos administradores se trata de uma responsabilidade subsidiária ou solidária em relação à sociedade, nem se se exige culpa (dolo ou negligência) no exercício das suas funções para se efetivar essa responsabilidade.

1.6. O ordenamento jurídico Sãotomense

O Código Geral Tributário de São Tomé e Príncipe²¹ não desenvolve o regime da responsabilidade tributária dos gestores, nem estabelece as situações que conduzem à responsabilidade tributária. Apenas concebe o responsável tributário como sujeito passivo, a “*quem é exigido o pagamento de uma dívida fiscal de outrem, que não foi atempadamente paga*”, cfr. art. 20º CGT. Cabendo-lhes direito de regresso quando efetuem (em caso de responsabilidade plural) o pagamento, nos termos do art. 21º do respetivo código²².

Como se pode aperceber não existe responsabilidade tributária dos gestores dos entes coletivos, no sistema jurídico de São Tomé, uma vez que a responsabilidade tributária integra a matéria da incidência subjectiva, está sujeita ao princípio da legalidade tributária²³, de acordo com o qual, o legislador deve detalhar o máximo possível a disciplina do respetivo regime, o mínimo seria estabelecer o âmbito subjetivo

²⁰ Para melhor entendimento da responsabilidade tributária na ordem jurídica moçambicana, vide: (BERNARDES, 2007), pp. 149-157

²¹ Aprovado pela Lei 6/2007, de 15 de maio.

²² “*As entidades legalmente obrigadas ao pagamento do imposto em vez de outrem por factos ou situações que a este digam respeito, têm direito de regresso nos termos da lei civil*”.

²³ O princípio da legalidade vem estabelecido no art. 1º do CGT, epigrafiado por “princípio da legalidade”, dispondo que: “*são obrigatoriamente determinados por lei a incidência, os benefícios fiscais e a taxa de cada imposto, bem como as formas processuais de atacar a ilegalidade dos atos tributários*”. Acerca deste princípio, far-se-á referência adiante.

e objetivo, material e temporal, do regime, pelo que não o tendo feito, não haverá responsabilidade tributária nem do gestor, nem de outra entidade qualquer, no supracitado sistema tributário.

Não obstante, o legislador Sãotomense, estabeleceu a responsabilidade penal fiscal dos gestores dos corpos sociais, quando a sociedade cometa uma infração²⁴, responsabilidade esta solidária para com a sociedade.²⁵

Pelo que como se pode aperceber não ficam totalmente isentos de responsabilização pelo fato de o legislador não ter estabelecido a sua responsabilidade tributária.

Ainda, cumpre dizer que, os gestores poderão ser responsabilizados nos termos da responsabilidade civil, quando exista um dever de indemnizar por haverem praticado um ato ilícito, por violação de deveres que lhes são incumbidos no âmbito da sua gestão, culposos, e existindo nexos de causalidade entre o ato praticado e o dano resultante para o lesado.

1.7. O ordenamento jurídico timorense

O legislador timorense não estabeleceu um regime para a responsabilidade tributária, sequer definiu o que seja um responsável tributário, apenas limitando-se a integrar na categoria de sujeitos passivos, o responsável.^{26 27}

Uma vez tendo omitido a pronúncia acerca da possível responsabilidade dos gestores, entende-se que o mesmo já referido para o ordenamento jurídico de São Tomé e Príncipe tem perfeita aplicação²⁸, não existindo aqui responsabilidade tributária, a não

²⁴ O art. 74º do CGT de São Tomé e Príncipe, define infração fiscal como todo o ato ilícito e culposos declarado punível por lei fiscal anterior.

²⁵ Redação do art. 76º do CGT de São Tomé e Príncipe: “*Sendo o infrator uma pessoa coletiva, responderão pelo pagamento da multa, solidariamente com ela, os Directores, Gerentes, Membros do Conselho Fiscal, Liquidatários ou Administradores da massa falida ao tempo em que foi cometida a infração. Sendo o infrator uma pessoa coletiva, responderão pelo pagamento da multa, solidariamente com ela, os Directores, gerentes, membros do Conselho Fiscal, Liquidatários ou Administradores da massa falida ao tempo em que foi cometida a infração. 2. A responsabilidade solidária prevista no número anterior abrange apenas as pessoas nele referidas que hajam praticado ou sancionado a omissão ou o acto delituoso. 3. Após a extinção das pessoas colectivas, responderão, solidariamente entre si as pessoas mencionadas no número 1.*”

²⁶ A Lei Tributária de Timor Leste foi aprovada pela Lei n.º 8/2008 de 30 de julho

²⁷ Dispõe o art. 2º da Lei Tributária: “*Sujeito passivo*”, “*a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.*”

²⁸ Relativamente ao Princípio da Legalidade Tributária, encontra-se previsto no art 144º/2 da Constituição de Timor Leste, o qual dispõe que: Os impostos e as taxas são criados por lei, que fixa a sua incidência, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

ser responsabilidade penal tributária conforme se pode verificar no art. 7º do Regime Jurídico das Infrações Fiscais e Aduaneiras de Timor Leste²⁹, quando se verificam os pressupostos estabelecidos no referido Decreto Lei.

1.8. O ordenamento jurídico Português

O legislador português prevê o regime da responsabilidade tributária do gestor no art. 24º da LGT^{30 31}, regime este que se afigura muito semelhante ao adoptado pelo legislador caboverdiano.

A responsabilidade tributária, neste sistema, tem como pressupostos: a) a existência de uma dívida tributária, proveniente tanto de impostos, contribuições, juros ou demais encargos legais (âmbito objetivo); b) o incumprimento da obrigação pelo devedor principal; c) a reversão do processo de execução contra o responsável tributário (está-se perante uma responsabilidade, por via de regra, subsidiária, na qual cabe ao responsável o benefício da excussão prévia).

A responsabilidade tributária³² dos gestores pressupõe, por sua vez a verificação dos seguintes pressupostos específicos, cumulativamente, para além dos pressupostos

²⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei nº10/ 2004 de 19 de maio, o qual dispõe: “1. Companies, legal persons, enterprises and entities with a similar status shall be liable for the offences provided in this decree-law when committed by their corporate bodies, managers, administrators or representatives, on their own behalf or in the corporate interest. 2. This liability shall be exonerated where the perpetrator has acted against express orders or instructions issued by the enterprise. 3. The liability of the entities referred to under subarticle 1 above shall not preclude the individual liability of the offenders. 4. Where the fine is imposed on a legal person, its corporate assets shall be liable for such penalty and, in the absence or insufficiency thereof, the assets of each of the associates shall be jointly liable. ”

³⁰ Aprovada pelo Decreto-Lei nº 389/98, de 17 de dezembro, versão actualizada

³¹ Dispõe: “1. Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: a) pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; b) 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.”

³² As disposições gerais da responsabilidade tributária previstas nos arts. 22º e 23º da LGT portuguesa dispõem: “1 – A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais. 2 – Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas. 3 – A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária. 4 – As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.”

Artigo 23.º “1 – A responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal. 2 – A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão. 3 – Caso, no

gerais já enunciados: a) a existência de uma gerência efetiva de pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados, abrangendo tanto gerentes de direito como gerentes apenas de fato (âmbito subjetivo passivo); b) violação de deveres tributários, traduzindo-se no não pagamento da dívida tributária ou na diminuição do património da devedora principal impossibilitando o cumprimento da obrigação tributária; c) culpa (dolo ou negligência) na violação destes deveres, tratando assim de uma responsabilidade subjetiva, o dano resultante ao credor, e, e) o nexo de causalidade entre a atuação do gestor e o dano causado.

Como se pode aperceber na disposição legal, o legislador tal como nos regimes anteriormente referidos, ao contrário do regime espanhol³³, não enuncia as atuações do gestor que se configuram violação de deveres que fundamentam essa responsabilidade, pelo que, a análise para a aferição da respetiva responsabilidade tem que se operar casuísticamente.

Cabia apenas fazer um esboço daquilo que o legislador consagrou a respeito de regime da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores. Dada à similitude dos regimes, a análise do regime cabo-verdiano de responsabilidade destes far-se-á, predominantemente, na base da doutrina e jurisprudência portuguesas, pelo que, de momento, não faremos mais comentários a respeito do regime.

momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei. 4 – A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação. 5 – O responsável subsidiário fica isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal se, citado para cumprir a dívida constante do título executivo, efetuar o respetivo pagamento no prazo de oposição. 6 – O disposto no número anterior não prejudica a manutenção da obrigação do devedor principal ou do responsável solidário de pagarem os juros de mora e as custas, no caso de lhe virem a ser encontrados bens.

³³ A responsabilidade tributária dos gerentes, no ordenamento jurídico espanhol, está prevista no artigo 43º da *Ley General Tributaria*, aprovada pela Lei 58/2003, de 17 de dezembro, que demarca claramente os factos adoptados pelo gerente conducentes à sua responsabilização, como sejam, a não realização dos atos necessários que sejam de sua incumbência para o cumprimento das obrigações e deveres tributários, o consentimento no incumprimento por quem tenha com eles uma relação de dependência ou a adopção de acordos que possibilitem as infrações. Assim estabelece deveres que devem ser cumpridos pelos administradores: dever de realizar os atos necessários que sejam de sua incumbência para o cumprimento das obrigações e deveres tributários, a sua violação seria uma violação por omissão; o de não consentir no incumprimento por parte dos seus subalternos, e; o dever de não adoptar acordos que possibilitem as infrações.

2. Evolução histórica da responsabilidade tributária dos gestores na ordem jurídica cabo-verdiana

2.1. Enquadramento

Neste ponto do trabalho, far-se-á a discricção do percurso histórico do regime ora em análise, de modo a ter uma visão clara acerca da forma como o legislador tem tratado esta matéria em cada fase, o grau de proteção conferido aos contribuintes, o respeito aos princípios estruturantes do sistema tributário e, por fim, mostrar os pontos positivos e negativos das alterações sofridas pelo regime.

Antes de mais, um primeiro aspeto a realçar é que o regime da responsabilidade tributária dos gestores na ordem jurídica cabo-verdiana, desde a sua conceção, não sofreu profundas alterações, como acontece no ordenamento jurídico português, tendo sido introduzido o instituto, pela primeira vez na Lei nº 37/IV/92, de 28 de janeiro, Código Geral Tributário, versão originária, pelo que, como se vê trata-se de uma figura recente.

A Lei nº 47/VIII/2013, de 20 de dezembro, versão atual do CGT, vem alterar o regime.

2.2. A Lei nº 37/IV/92, de 28 de janeiro³⁴

Como já se referiu anteriormente, o Código Geral Tributário de 1992 é o primeiro, no sistema jurídico-tributário cabo verdiano, a consagrar a responsabilidade subsidiária por dívidas de entidades coletivas aos respetivos gestores³⁵, pelo que passaremos de seguida à caracterização do regime plasmado no citado diploma legal.

À partida, da análise da disposição legal, pode-se denotar que o legislador enquadra a figura do responsável tributário como sendo sujeito passivo, quando diz que *“São sujeitos passivos das relações tributárias os contribuintes, incluindo os substitutos e responsáveis, bem como outras pessoas sobre as quais recaiam obrigações daquela natureza.”*

³⁴ Versão originária, aprovada pela Lei nº 37/IV/92, de 28 de Janeiro

³⁵ Redação do artigo 13º *“1. Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação aquelas e solidariamente entre si e por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa se tornou insuficiente para a satisfação dos critérios fiscais.”*

Importa referir, antes de mais, que o regime estabelecido pelo presente diploma é semelhante ao plasmado no Código de Processo Tributário Português de 1991³⁶, no seu art. 13º.

Trata-se de uma responsabilidade subsidiária em relação ao devedor originário, de modo que o gestor é chamado a responder em segundo plano, e solidariamente na relação interna, entre os vários responsáveis (quando se está perante uma responsabilidade plural), e subjetiva, pressupondo a culpa efetiva do gestor.

Relativamente ao âmbito subjetivo, o presente diploma dispõe que são abrangidos, “*administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração (...)*”.

Deve-se referir que este excerto do artigo em análise levantou um aceso debate na doutrina portuguesa, à volta da questão que era a de saber, quando o legislador se referiu a administradores ou gerentes, se se tratava apenas de administradores de direito ou se, também, se estendia aos administradores de fato, embora não o sendo de direito, uma vez que a disposição legal não era clara nesse sentido, levando a interpretações dispares. No entanto, a jurisprudência tomou posição no sentido de que o regime só fazia sentido em relação a gestores que exerciam, de fato, funções de administração, mesmo não sendo legalmente instituídos³⁷. Mais tarde, com a aprovação da versão originária do Código do Processo Tributário, o legislador vem transpor a posição doutrinária, acrescentando ao art.13º de referido Código (...) “*e pessoas que exerçam, ainda que somente de facto*”.

Ainda, quando o legislador fala em administradores, gerentes e outras pessoas que exercem funções de administração, não pretende abranger gestores de quaisquer entidades e sim, gestores de empresas³⁸ e sociedades de responsabilidade limitada,

³⁶ Aprovado pelo Decreto-Lei nº145/91, de 23 de abril, versão originária

³⁷ Referir que no ordenamento jurídico-tributário português, os regimes anteriores ao Código de processo Tributário de 1991, não faziam referência a “*e pessoas que exerçam, ainda que somente de facto*”, pelo que, uma análise superficial dos regimes levava a crer que os gerentes apenas de facto. Entretanto, a jurisprudência portuguesa teve um papel muito importante no que diz respeito á interpretação do respetivo regime, entendendo que deve-se abranger o administrador de facto no âmbito subjectivo do regime, o que pode-se ver no Acórdão do STA (secção do contencioso das contribuições e impostos), de 31 de Março de 1937 (rec. Nº5436), in Diário do Governo, II série, de 12 de Junho de 1937, pp. 2845-2846;

³⁸ Quando aqui refere a empresas, estão excluídas empresas em nome individual, uma vez que quem responderá pelas respectivas dívidas é o próprio empresário com o seu património, responde de forma ilimitada, *vide*: ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *in*: Código de Processo das Contribuições e impostos- Comentado e Anotado, 2ª ed., Almedina, Coimbra,1986, (SOUSA & PAIXÃO, 1986), pg. 87

comerciais ou civis sob forma comercial³⁹, tais como as Sociedades Por Quotas, as Sociedades Anónimas, as Sociedades Cooperativas e as Sociedades em Comandita por Ações, excluindo as Sociedades em Nome Colectivo e as Sociedades em Comandita Simples, conforme resulta da disposição legal, uma vez que nestas últimas sociedades a responsabilidade é ilimitada⁴⁰.

Quanto ao âmbito objetivo material do regime, o legislador faz referência expressa, apenas a impostos e contribuições.

No que toca ao âmbito objetivo temporal, os gestores eram responsáveis pelos tributos relativos ao “*período do exercício do cargo*”, desde logo, não se encontrando abrangidos os tributos relativos ao tempo em que o gestor não exerceu funções, como claramente se pode concluir.

No entanto, a disposição legal levantava uma questão, a saber: os gestores eram responsáveis apenas pelas dívidas tributárias constituídas durante o período da sua gestão ou apenas em relação àquelas cujo vencimento ocorresse nesse período, ou em relação a ambas.⁴¹

2.3. A Lei nº 47/VIII/2013, de 20 de dezembro, atual versão do Código Geral Tributário

Uma vez que, o regime anterior de responsabilidade dos gestores das pessoas coletivas revelava certas carências, como se pode aperceber, o legislador, em 2013 veio alterá-lo, conferindo maior proteção aos contribuintes e conferindo-o maior eficiência, para a prossecução do propósito pelo qual foi instituído, a saber, arrecadação de receitas pela Administração Tributária, que de outra forma não seria possível.

O primeiro aspeto que realça, à vista, em termos estético /anatômico, é o facto de o legislador dedicar uma seção, exclusivamente, aos sujeitos passivos não originários, levando-nos ao entendimento que o legislador quis conferir certa importância às figuras, pelo que a sua abordagem deve ser feita em separado. Embora não produza nenhum efeito em termos práticos, achamos por bem fazer essa referência.

³⁹ Cfr. se pode ver *in* (SOUSA & PAIXÃO, 1986), *idem*, pg. 86

⁴⁰ Vide, A. BARROS LIMA GUERREIRO e J. SILVÉRIO DIAS MATEUS, *in*: Código de processo tributário comentado, edifisco, Lisboa, 1991 (GUERREIRO & MATEUS, 1991), pg. 41

⁴¹ Esta questão levantou opiniões diversas, na doutrina portuguesa, os AA RUY DE ALBUQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, A imputação aos gestores dos débitos à previdência, Lisboa: [s.n.], 1987 (ALBUQUERQUE & CORDEIRO, 1987). pg. 179, entenderam que não se poderia responsabilizar o gestor pelos tributos que embora tenham constituído durante o seu período de exercício não tenha vencido.

Passemos, então, á caracterização do regime, embora muito sucintamente, demarcando-o do anterior, tendo em conta que num momento posterior far-se-á um estudo aprofundado dos aspectos que o compõem.

Quanto ao âmbito subjectivo, há algumas alterações feitas pelo legislador, embora, uma tem que ver mais com o aspeto formal, não trazendo nada de novo ao regime. O art. 22º do CGT (versão actual), vem acrescentar, “directores”, no âmbito subjectivo, entendemos, no entanto que não é novidade, não altera, em nada, em termos práticos, uma vez que no regime anterior, embora não fazia referência expressa a eles, entende-se que, estava subentendido, por se aplicar também a “*outras pessoas que exerçam funções de administração*”.

Ao em vez de gestores de empresas e sociedades de responsabilidade limitada, o legislador vem dispor que estão abrangidos os gestores de pessoas coletivas e entidades equiparadas. Temos então um âmbito subjectivo mais abrangente, isto porque anteriormente se limitava a gestores de empresas e sociedades de responsabilidade limitada, atualmente é aplicável a todas as pessoas coletivas de Direito Privado e entes fiscalmente equiparados⁴².

O âmbito objetivo sofreu alteração, também, sendo extensível a toda a dívida tributária, juros, coimas e demais encargos legais, enquanto que anteriormente a responsabilidade se limitava a contribuições e impostos.

É no âmbito temporal, que se melhor se vislumbra a diferença entre os dois regimes. Enquanto que o anterior regime se limitava a enunciar , “*pelo período de exercício do seu cargo*”, o atual, vem estabelecer um regime bipartido, no qual por um lado, a responsabilidade assenta na diminuição do património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, de modo a impossibilitar o cumprimento da dívida tributária, estando abrangidas tanto as dívidas que embora se tenham constituído durante a gerência efetiva, o prazo legal de pagamento tenha ocorrido em momento posterior, bem como as que se constituíram num momento anterior mas cujo vencimento ocorreu num momento posterior ao do exercício do cargo.

Do outro lado do regime estão abrangidas as situações em que o prazo legal de pagamento ou entrega do tributo tenha terminado durante o exercício das funções de

⁴² Aprofundaremos este ponto no próximo capítulo.

gerência, tendo ou não ocorrido o fato tributário gerador da obrigação tributária durante o período de gerência.

Portanto, estamos perante um regime mais complexo, no entanto mais completo, onde o legislador procura abranger maior parte de áreas possíveis da atuação do gestor que possivelmente impeçam o ente coletivo de cumprir as suas obrigações tributárias a tempo.

Não obstante o regime seja mais acertado que o anterior não se pode precipitar e concluir que seja o melhor. Convém fazer uma análise mais aprofundada dos seus diversos aspectos de modo a se poder tirar as conclusões devidas.

II. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1. A relação jurídica tributária

1.1. Sujeitos da relação jurídica tributária

O legislador não atribui um conceito à relação jurídica tributária, até porque não cabe a ele concetualizar e sim de produção normativa.

Assim, compete á doutrina essa tarefa. Os A.A. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA concebem a relação jurídica tributária como o “*vínculo intersubjectivo emergente de um facto tributário e informado por normas jurídicas tributárias*”⁴³. De acordo com os AA., ainda, do conceito, podem ser retirados três elementos: o *elemento relacional*, o *elemento genético* e o *elemento normativo*.

O *elemento relacional*, tem que ver com o vínculo existente entre os sujeitos da relação jurídica tributária, podendo, estes ser dois ou mais. Assim temos por um lado o sujeito ativo, Estado ou fisco, e por outro o(s) sujeito(s) passivo(s) (contribuintes).

Quanto ao *elemento genético*, tem que ver com a origem do vínculo, que é a ocorrência do fato tributário.

Finalmente, o *elemento normativo*, referente ao conjunto de normas que vão disciplinar o vínculo constituído entre ambos os sujeitos da relação jurídica tributária,

⁴³ Vide: JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e, HUGO FLORES DA SILVA, Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária, Almedina, Coimbra, 2017 (ROCHA & SILVA, 2017), pg. 34

com o nascimento do fato tributário, compreendendo tanto direitos quanto deveres dos aludidos sujeitos.

1.2. Sujeitos da relação jurídica tributária

Como já se fez referência, a relação jurídica tributária dispõe de uma componente subjetiva, os sujeitos da relação. A personalidade tributária é a suscetibilidade de ser sujeito da relação justributária, cfr. art 14º/1 CGT, ou seja, em regra, para se ser sujeito de relações jurídicas tributárias é necessário ter personalidade jurídica, adquirida naturalmente por pessoas físicas e atribuída, legalmente, às pessoas colectivas, mediante o preenchimento de determinados requisitos legais.

Assim, temos num polo o sujeito ativo, o credor, aquele que tem a faculdade de exigir o crédito tributário, cfr. art. 16º da LGT, de acordo com a qual, “*a pessoa ou entidade de Direito Público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, directamente ou através de representantes*”, excluindo assim entidades de Direito Privado, e no polo oposto, o(s) sujeito(s) passivo(s), o(s) devedore(s), “*pessoa ou entidade que, nos termos da lei está obrigada ao cumprimento da obrigação de pagar um tributo público*”, cfr. art.17º/1 LGT, bem como “*a pessoa ou entidade que nos termos da lei esteja obrigada ao cumprimento das obrigações acessórias*”, sendo estas as “*que visam auxiliar no cumprimento da obrigação principal, nomeadamente, a obrigação de apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes ou a prestação de informações*”, cfr. art. 17º/2 que remete para o art. 30º/2.

Pelo que como sujeito passivo deve-se entender a “*pessoa ou entidade que está adstrita ao cumprimento de vinculações que a mesma (a relação jurídica tributária) integra (dever ou obrigação principal e deveres ou obrigações acessórias)*”⁴⁴.

As figuras do sujeito passivo, por sua vez, são subdivididos em diferentes categorias.

Quanto à relação existente entre o sujeito passivo e o facto tributário, podem se classificar em: sujeito passivo direto ou originário e sujeito passivo indireto.

Sujeito passivo direto ou originário é aquele que se encontra vinculado ao pagamento da dívida tributária em decorrência do preenchimento, em relação a ele das normas de incidência tributária, enquanto que sujeito passivo indireto será aquele

⁴⁴ Neste sentido, (ROCHA & SILVA, 2017), pg. 76

sujeito passivo que, não tendo uma *relação pessoal e directa* com o facto tributário, são (é) chamado(s) ao cumprimento de obrigações tributárias⁴⁵, seja porque motivos de segurança e facilidade o determinam (substituição tributária), seja porque o devedor principal não cumpriu atempadamente a obrigação tributária (responsabilidade tributária)⁴⁶.

Há situações em que os pressupostos do facto tributário se verificam não em relação a um, mas a vários sujeitos passivos, estamos assim perante uma pluralidade passiva tributária. Neste caso de que forma é que a administração tributária poderá ver o seu crédito satisfeito? Terá de exigir a cada um dos sujeitos passivos, a sua quota parte na dívida tributária separadamente, dependendo da sua participação, nesta? Terá de exigir, simultaneamente a todos os sujeitos passivos em causa, a totalidade da dívida tributária? Ou, goza da faculdade de exigir de qualquer um dos devedores o pagamento da totalidade da dívida tributária (solidariedade tributária).

A lei é omissa a este respeito, pelo que cumpre saber se a sua interpretação deverá ser feita de acordo com o regime da conjunção, por esta ser a regra, por aplicação subsidiária do disposto no Código Civil.

Claro está que se deverá recorrer ao disposto no Código Civil para a responsabilidade conjunta, podendo a Administração Tributária exigir apenas de cada um dos devedores a sua quota parte do valor da dívida tributária, isto porque a lei manda aplicar, subsidiariamente, o Código Civil, aos casos omissos, cfr. art.3º/b).

2. Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária⁴⁷ surge numa “*fase patológica da relação jurídica tributária*”⁴⁸, quando o devedor originário se encontra impossibilitado de responder, prontamente, perante a Administração fiscal pelas suas dívidas tributárias.

⁴⁵ Vide: (ROCHA & SILVA, 2017), pg. 77

⁴⁶ O A. Paulo Marques, in: Responsabilidade dos Gestores e dos Técnicos de Contas - A reversão do processo de execução fiscal, Coimbra editora, 1ª ed., Dezembro, 2011 (MARQUES, Responsabilidade dos Gestores e dos Técnicos de Contas - A reversão do processo de execução fiscal, coimbra editora, 1ª ed., 2011), pg. 50, classifica o sujeito passivo em devedor originário e responsável tributário, incluindo no conceito deste último, a figura do substituto tributário. Não subscrevemos esta posição, uma vez que entendemos que embora ambos (responsável e o substituto) sejam sujeitos passivos, são-no na qualidade de sujeitos passivos indirectos, sendo dois tipos distintos de sujeitos passivos indirectos, como adiante se poderá concluir.

⁴⁷ Quando se fala em responsabilidade tributária na presente dissertação, refere-se à responsabilidade em sentido restrito, não em sentido amplo, uma vez que mesmo o devedor originário é responsável pela

O responsável tributário, “*é um sujeito passivo obrigado ao pagamento da dívida de imposto, cujos pressupostos tributários se verificam relativamente a um devedor originário, e essa responsabilidade resulta normalmente do incumprimento culposo de deveres fiscais determinados por lei, sendo-lhe atribuído direito de regresso*”⁴⁹.

Assim só poderão responder enquanto responsáveis tributários, aqueles que “*possam influir no devedor originário em ordem a que realize a prestação fiscal, ou que possam beneficiar com a falta de pagamento, ou ainda, que pelo seu comportamento tenham comprometido as operações de lançamento ou de cobrança*”⁵⁰.

A responsabilidade tributária compreende os seguintes traços característicos: acessoriedade, responsabilidade ilimitada, pessoalidade, subsidiariedade, por regra, e legalidade.

Trata-se de uma responsabilidade acessória na medida em que depende da obrigação principal. Assim sendo, só existe, existindo a obrigação principal, inexistindo a dívida tributária, inexistente também a responsabilidade.

Essa responsabilidade é pessoal, no sentido de que o responsável terá de responder perante o credor tributário com o seu próprio património.

A responsabilidade é ilimitada uma vez que todos os bens do responsável são susceptíveis de responder pela dívida tributária.

A responsabilidade tributária, ainda, está sujeita ao princípio da reserva de lei, só podendo existir nos casos expressamente previstos na Lei^{51 52}, no entanto, há

dívida tributária. Assim, trata-se da responsabilidade quando um terceiro, pelo incumprimento da obrigação por parte do devedor principal é chamado ao pagamento.

⁴⁸ SOARES, Matrínez, Direito Fiscal, 10ª Ed, Almedina, Coimbra, 2003, pg. 251 (MARTÍNEZ, 2003)

⁴⁹ Conceito dado pela A. ANA PAULA DOURADO, in: Substituição e Responsabilidade Tributária, Ciência e Técnica Fiscal, nº391, 1996 (DOURADO, Substituição e Responsabilidade Tributária, 1996), pg.51-52.

Pode-se ver, também, in: ANA PAULA DOURADO, Direito Fiscal, Almedina, 2016 (DOURADO, Direito Fiscal, 3ª ed., 2018), pg.73

⁵⁰ Vide: (MARTINS A. C., 1999), pg. 29

⁵¹ O princípio da reserva de lei ou principio da legalidade tributária, encontra-se consagrada na CRCV, cuja disposição estabelece que: “*compete exclusivamente à Assembleia Nacional fazer leis sobre as seguintes matérias: r) a criação, incidência e taxa dos impostos, enquadrando-se assim no âmbito da competência absoluta reservada da Assembleia nacional, pelo que da consagração constitucional resulta que única e exclusivamente pode criar impostos, legislar sobre a incidência, e as taxas dos impostos a AN, e nenhum outro órgão.*”

possibilidade de se constituir responsável, contratualmente, contudo, apenas nos termos civis se poderá efetivar essa responsabilidade⁵³.

Dispõe a lei que a responsabilidade tributária se efetiva pela reversão do processo de execução, sendo assim, quando o devedor principal não cumpre a obrigação tributária, processo reverte-se de modo a compeli-lo ao cumprimento, havendo, no entanto, fundada inexistência de bens penhoráveis na esfera jurídica do devedor principal, bem como dos responsáveis solidários, o responsável será chamado a responder pela dívida tributária. Portanto, por forma a impedir essa reversão, o responsável poderá invocar o benefício da excussão prévia⁵⁴, quando ainda não se tenham executado os bens do devedor principal e dos devedores solidários.

Uma vez que, um terceiro à relação jurídica tributária vai responder por dívidas que não são suas, a responsabilidade é subsidiária, por regra, cfr. art. 21º LGT,

O princípio da legalidade tributária traduz assim na ideia de que os impostos devem ser criados e regulados nos seus elementos essenciais, por lei emanada pela Assembleia Nacional.

Este princípio, da legalidade, por sua vez, se desdobra em dois subprincípios, a saber: o princípio da reserva de lei formal e o princípio da reserva material. O princípio da reserva de lei formal impõe ao parlamento a produção legislativa em matéria tributária, seja no sentido da criação ou de disciplina dos aspectos essenciais dos tributos, seja na concessão de autorização legislativa ao Governo (no âmbito da reserva relativa) para legislar sobre determinada matéria tributária, portanto, em ambos os casos deve haver uma lei emanada do parlamento. De outra parte, o princípio da reserva material determina que, ao legislar sobre a matéria dos impostos, os aspectos essenciais, o parlamento deve detalhar o máximo possível, no que tange aos impostos, deve então disciplinar sobre a incidência tanto objectiva (*material, temporal, quantitativa e espacial*), quanto subjectiva (sujeitos activo e passivo), as taxas, os benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, neste último a reserva só faz sentido quanto em face a restrições ou condicionamentos, não na sua extensão.

O prof. J.L. SALDANHA SANCHES, in: Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., Coimbra Editora, 2007 (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., 2007), pg. 118, para melhor compreensão do alcance deste princípio, entende que deve-se fazer a diferença entre *normas de decisão sobre a repartição dos encargos tributários* e *normas de execução*. Nas normas de decisão sobre a repartição dos encargos se enquadram as normas que criam ou extinguem impostos, modificam as taxas, criam as isenções ou se atribuem garantias, enquanto que as demais normas tributárias são meras normas de execução. Em se tratando de normas sobre a repartição de encargos tributários estas sim fazem parte do âmbito da reserva de lei, podendo ser emanada tanto pelo parlamento mediante acto legislativo ou mediante uma lei de autorização pelo Governo, nos exercício das suas funções legislativas.

Portanto ficam excluídas do âmbito da reserva legal, as normas de liquidação e cobrança de impostos, quando se tratam de normas meramente de execução, pelo que se põe em cheque o estabelecido no art. 7º LGT, quando diz que as regras de liquidação e cobrança dos tributos devem ser definidas por lei.

⁵² Para mais aprofundamentos a respeito do princípio da legalidade, vide, entre outros,: (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., 2007) pp. 115 e segs; JOSÉ CASALTA NABAIS, in: Direito Fiscal, 10ª ed, Almedina, 2017 (NABAIS, 2017), pg. 141 e segs; SÉRGIO VASQUES, Manual de Direito Fiscal, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2018 (VASQUES, Manual de Direito Fiscal, 2ª ed., 2018), pp. 326-339

⁵³ Neste sentido, (DOURADO, Substituição e Responsabilidade Tributária, 1996), Pg.55

⁵⁴ ⁵⁴ “O benefício da excussão prévia implica que o revertido tenha o direito de exigir que só seja chamado à execução e que só venha a ser penhorado depois de penhorado e vendido ou adjudicado o património do devedor originário”, cfr. TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, in: O Momento da Reversão da Execução Fiscal Contra os Responsáveis Subsidiários, CTF, nº 416, 2005 (CUNHA T. M., 2005), pg. 152

excetuando os casos previstos na lei, pelo que, apenas nos casos de incumprimento por parte do devedor principal, é que o responsável é chamado a responder pela respetiva dívida. Contudo não basta o incumprimento por parte da sociedade, primeiro deve-se executar o património da sociedade para só de seguida ocorrer a modificação subjetiva, é o chamado benefício da excussão prévia, direito que, que como dissemos, assiste o responsável.

Uma questão que tem gerado controvérsia na doutrina e na jurisprudência é a de saber qual o momento da constituição da responsabilidade, que como vimos anteriormente, não suscita problemas no ordenamento angolano pelo facto de o legislador ter estabelecido que a responsabilidade tributária se constitui no momento do fato tributário. O Supremo Tribunal Administrativo (STA) tem considerado que a responsabilidade tributária se constitui no momento da ocorrência do fato tributário⁵⁵, já no sentido oposto, há quem considere que o nascimento da responsabilidade subsidiária ocorre num momento posterior, com o preenchimento dos pressupostos previstos legalmente, efetivando-se com a reversão, muito embora, tenha o seu início com a ocorrência do fato tributário, uma vez que o responsável tributário configura um garante da prestação tributária⁵⁶.

Há uma diferença nos termos usados pelo legislador cabovediano e o legislador português, enquanto aquele faz fundar a responsabilidade na fundada inexistência dos bens penhoráveis do devedor principal, este, consagra dois casos em que a

⁵⁵ Vide: Acórdão do STA nº 022598, de 02-06-1999 e STA nº 3573/11.9 TBGDM. P1.S1

⁵⁶ Neste sentido, (ROCHA & SILVA, 2017), pp.95-97, “Guardamos sérias reservas, quanto á conclusão de a responsabilidade originária e a subsidiária emergem simultaneamente no momento da verificação do facto tributário. Desde logo, a mesma se harmonizará com os casos em que o responsável subsidiário é absolutamente estranho ao facto tributário á data da respectiva verificação (pense-se, por exemplo, no caso do gerente que venha a ser responsabilizado nos termos da alínea b) do nº1 do art 24 da LGT quando não exercesse tais funções a que respeita o imposto; ou no caso do TOC ou ROC que venham a ser responsabilizados nos termos dos nºs 2 e 3 do citado artigo, respectivamente por dívidas de certa empresa, em virtude da violação dos deveres de elaboração/fiscalização de documentos financeiros relativo a um período no qual ainda não exerciam funções); e no limite poderá implicar a assunção de que qualquer funcionário tributário se encontrará integrado nas relações jurídicas tributárias com as quais contacte no exercício das respectivas funções em virtude do facto de, em abstrato, poder ser responsabilizado nos termos do art 161º do CPPT. ... a responsabilidade tributária é sucessivamente formada mediante a articulação de substratos factológicos distintos e temporalmente descontraídos – trata-se, portanto, de uma realidade de formação sucessiva. (...) esta é, como analisaremos infra, uma figura que respeita ao elemento garantia da relação, colocando-se ao serviço do reforço do cumprimento da obrigação do imposto. (...) embora o facto tributário constitua pressuposto para o efeito (sem obrigação de pagamento não há responsabilidade tributária) está condicionado pela verificação de comportamentos específicos (geralmente, de natureza patológica) que não se relacionam directamente com o facto que está na génese do nascimento do tributo.”

responsabilidade pode ocorrer, inexistência de bens penhoráveis e fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.

Assim caberá indagar o que o legislador quis dizer quando consagrou como pressuposto da reverão do processo de execução a fundada inexistência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários. Qual será o sentido do termo usado, “fundada”?

2.1. Desconsideração da personalidade jurídica

Há quem defenda que na responsabilidade tributária está-se em face de desconsideração da personalidade jurídica da pessoa coletiva em causa.⁵⁷

Outros, no entanto, não partilhando da mesma opinião, defendem que não se está perante desconsideração da personalidade do ente coletivo.⁵⁸

A desconsideração da personalidade coletiva traduz-se na “*derrogação ou na não observância da autonomia jurídico-subjectiva e/ou patrimonial das sociedades em face dos respectivos sócios*”⁵⁹.

O autor ainda defende que a desconsideração da personalidade coletiva tem aplicabilidade em dois grupos de situações, a saber: casos de imputação, em que “*determinados conhecimentos, qualidades ou comportamentos de sócios são referidos ou imputados á sociedade e vice-versa*” e os casos de responsabilidade- “*a regra da responsabilidade (ou da não responsabilidade por dívidas) que beneficia certos sócios (de sociedades por quotas e anónimas, nomeadamente) é quebrada.*”⁶⁰

⁵⁷ Neste sentido, (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., 2007), pg. 273, quando diz: “*A possibilidade de tornar o património pessoal dos gerentes responsável pelas dívidas da empresa consiste, de um ponto de vista conceptual, numa desconsideração da personalidade de uma sociedade comercial ou outra pessoa colectiva que constitui uma intensa derrogação do princípio da responsabilidade limitada*”.

⁵⁸ Neste sentido, ABÍLIO MORGADO, in: Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o regime do artigo 24º da Lei Geral Tributária, RCFT, nº 415, 2005 (MORGADO, 2005), pg. 112 e TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, in: A Responsabilidade Dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária, 2ª Ed., Coimbra, Almedina, 2009 (CUNHA T. S., 2009), pg.130

⁵⁹ Conceito atribuído pelo A. J. M. COUTINHO DE ABREU, in: Curso de Direito Comercial Vol. II, 1ª ed., Almedina, Coimbra, 2002 (ABREU J. C., 2015), pg. 174

⁶⁰ Vide: (ABREU J. M., Curso de Direito Comercial Vol. I, 11ª ed., 2018), pg. 168 e ABREU, J. M. COUTINHO DE, Da Empresarialidade: As Empresas no Direito, Almedina, Coimbra, 1996 (ABREU J. M., Da Empresarialidade: As Empresas no Direito, 1996), pp. 207 e 208

Para o autor ainda no grupo das situações de imputação, a desconsideração é legitimada pela interpretação teleológica enquanto que no segundo grupo de casos, de responsabilidade é legitimada pelo abuso do direito.⁶¹

A A. TANIA MEIRELES CUNHA entende que não se está aqui perante uma situação de desconsideração da personalidade coletiva, uma vez que enquanto “*a responsabilidade dos gestores decorre das suas acções ou omissões, pelas quais são directamente responsáveis*”, diferentemente acontece no caso da desconsideração da personalidade jurídica, onde “*visa-se reagir nomeadamente contra situações de abuso por parte dos sócios*”, que, aproveitando-se da sua posição e “*desvirtuam o fim da sociedade*” em benefício próprio.⁶²

2.2. Solidariedade tributária versus responsabilidade tributária

Para a melhor compreensão deste instituto, deve-se fazer, logo à partida uma separação entre responsabilidade tributária e a solidariedade tributária.

Há casos em que o credor se encontra perante vários devedores (pluralidade de devedores). Nestes casos, como é que o credor poderá ver satisfeito o seu crédito? Terá de exigir o pagamento da dívida tributária a cada um dos devedores, a sua quota parte ou poderá exigir de apenas um dos devedores a totalidade da dívida liberando os demais perante o credor?

No primeiro caso estamos perante o regime da conjunção, que é o regime regra nos termos do art. 512º do CC, a contrário, de acordo com a qual, o credor apenas poderá exigir de cada um dos devedores a sua quota parte do valor em dívida.

Já no segundo caso, da solidariedade, o credor tem a faculdade de exigir a qualquer um dos devedores o pagamento integral da dívida tributária, exonerando os demais devedores.

No ordenamento jurídico português, a regra é a da solidariedade, o que se pode ver no art. 21º/1 da LGT portuguesa, quando diz que “*Salvo disposição legal em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais*

⁶¹ Vide: (ABREU J. M., Curso de Direito Comercial Vol. I, 11ª ed., 2018), pg. 168, “*Os sócios perdem o benefício da “responsabilidade limitada”, respondendo perante os credores sociais, quando utilizem o “instituto” sociedade-pessoa colectiva (em princípio com autonomia patrimonial perfeita) não (ou não tanto) para satisfazer interesses de que ele é instrumento, mas para desrespeitar interesses dos credores da sociedade...*”

⁶² Vide: (CUNHA T. S., 2009), pg.131-132

de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária”. já o legislador cabo verdiano nada disse a respeito da regra geral ser da solidariedade ou da conjunção, limitando a atribuir responsabilidade solidária em alguns casos que adiante se fará referência.

A responsabilidade tributária, é, como já foi mencionado, por regra, subsidiária⁶³, em relação ao devedor originário, conforme o disposto no art. 21º/3 do CGT, subsidiária no sentido de que o responsável só é chamado para responder pela dívida tributária, num momento posterior, quando a dívida tributária não é satisfeita pelo devedor principal, gozando, deste modo, o responsável, do benefício da excussão prévia.

A responsabilidade subsidiária tributária será, no entanto, solidária, quando haja uma pluralidade de responsáveis tributários, o que significa que na relação interna, os responsáveis subsidiários respondem solidariamente, entre si, operando-se a reversão, o credor poderá exigir a qualquer um dos responsáveis subsidiários a totalidade do valor em dívida.

A lei fiscal nada diz a respeito da possibilidade do exercício do direito de regresso. Porém entende-se que, tanto na relação interna, quanto na externa, existe essa faculdade de o devedor que tenha pago o valor da dívida tributária exerça esse direito.

O responsável tributário, pode, por um lado, exercer o seu direito de regresso perante a sociedade, enquanto devedora originária da dívida tributária, o que do ponto de vista teórico não levanta sérios problemas, no entanto, do ponto de vista prático pode ser de difícil concretização, uma vez que um dos fundamentos da responsabilidade tributária é a insuficiência da património da sociedade e, nestas condições, dificilmente, o responsável poderá fazer valer o seu direito de regresso sobre a sociedade tendo em conta a sua situação patrimonial decadente. No entanto, poderá acontecer que se venha a apurar, mais tarde, bens na esfera jurídica da sociedade, que à data não foi possível apurar, neste caso sim, justifica-se o exercício do direito do regresso pelo responsável.

⁶³ Fazendo a diferença entre solidariedade e subsidiariedade, ANA PAULA DOURADO, Direito Fiscal, 3ª ed., Almedina, 2018 (DOURADO, Direito Fiscal, 3ª ed., 2018), *op. Cit.*, pg. 80, vem dizer que “(...) têm o mesmo significado do Direito Civil. Enquanto na solidariedade, a autoridade tributária pode escolher o património de um dos sujeitos passivos responsáveis para saldar toda a dívida, na responsabilidade subsidiária, a autoridade tributária tem de respeitar uma hierarquia. Tem de executar primeiro o património do responsável primário (substituto)- ver, por exemplo o artigo 28.º n.º3 da LGT- ou o obrigado tributário (substituído)- ver, por exemplo, o artigo 28.º n.º2 da LGT- e na ausência ou insuficiência, pode executar o património do sujeito referido na lei (que pode ser outro substituto, como no caso da responsabilidade de órgãos sociais).”

Por outro lado, o responsável que satisfaz a dívida tributária tem a faculdade de exercício do direito de regresso perante o(s) restante(s) responsáveis (co-devedor(es)), pelo excesso que pagou.

Há que realçar, aqui, que quanto ao direito de regresso, o art. 516º do CC, vem estabelecer que a repartição seja igualitária da quota parte em dívida, *quando não resulte que são diferentes as suas partes*. No caso concreto da responsabilidade tributária subsidiária solidária, esta-se perante uma solidariedade imperfeita, uma vez que a quota parte que a cada responsável cabe se afere tendo em consideração a medida da sua culpa.

A conclusão a que se chega é que a responsabilidade e a solidariedade não se confundem entre si⁶⁴, podendo a responsabilidade tributária ser solidária.

2.3. Responsabilidade tributária e substituição tributária

Não obstante, o substituto e o responsável tributários integrarem a categoria de sujeitos passivos indiretos e não possuírem uma relação pessoal e direta com o fato tributário, constituem duas figuras distintas entre si, portanto, uma não pode ser confundida com a outra. Sendo assim, convém, *a priori*, fazer uma demarcação entre ambas de modo a impedir futuras confusões.

Está-se perante substituição tributária, *“quando, por imposição legal, a prestação tributária vai ser entregue ao sujeito activo não pelo sujeito que não realizou o facto tributário, mas por um terceiro que com ele mantém relações especiais e que, por isso, lhe vai exigir a prestação em causa”*^{65 66}.

Assim temos que na substituição tributária quem é obrigado á realização da prestação tributária é um sujeito diferente do sujeito passivo originário, é a lei que impõem essa obrigação ao substituto.

A forma mais comum de substituição tributária é a retenção na fonte, o que acontece quando o sujeito passivo indireto deduz o valor do tributo no momento do pagamento para fazer uma posterior entrega ao credor tributário, muito embora, possa

⁶⁵ Vide: (ROCHA & SILVA, 2017), *op.cit.* pg. 85

⁶⁶ Substituto tributário *“é um sujeito passivo que, por imposição da lei, está obrigado a cumprir prestações materiais e formais da obrigação tributária em lugar do contribuinte (substituído).”* (DOURADO, Direito Fiscal, 3ª ed., 2018), *op. Cit.*, pg.72

haver substituição tributária sem retenção na fonte também, como acontece no caso do imposto de selo, em que existe uma obrigação de liquidar o imposto e entrega ao credor tributário por um terceiro, porém este não efetua por retenção.

Como já foi referido anteriormente, o responsável é também um sujeito passivo indireto, tendo, portanto, de realizar a prestação, mesmo que não seja em relação a ele que se verificaram os pressupostos do fato tributário.

Assim a diferença entre responsabilidade tributária e substituição tributária reside, exatamente, na parte, “*que por um terceiro que com ele mantém relações especiais*”. Enquanto que na substituição tributária, existe uma relação de especialidade entre os sujeitos passivos, que pode ser uma relação de patronato (laboral), a relação existente entre o trabalhador e o empregador, em que o empregador vai operar a retenção na fonte do valor de IRS, devidos por este, ficando na obrigação de os entregar à Administração tributária, na responsabilidade tributária, essa obrigação de o sujeito passivo indireto, tem a sua origem na relação existente entre o devedor originário, o ente coletivo e o responsável (parte integrante do órgão executivo), uma vez que este tem a capacidade de influir nas condutas adoptadas por esta, condicionado o pagamento do tributo.

Ainda, na responsabilidade tributária, o sujeito passivo responde com o seu património pessoal, enquanto que na substituição é o património do substituído.

Um outro ponto diferencial entre as duas figuras jurídicas reside no momento em que são chamados para responderem perante o credor pela dívida tributária, sendo que o substituído responde em primeira ordem, ou seja, a obrigação de prestação já nasce na sua esfera jurídica com a ocorrência do fato tributário, enquanto que em relação ao responsável tributário esta obrigação de prestação só nasce na sua esfera jurídica com a reversão⁶⁷, como já se disse, trata-se de uma responsabilidade subsidiária, pelo que apenas quando o devedor originário se encontra impossibilitado de responder perante o credor tributário pelas dívidas tributárias é que o responsável é chamado.

Uma nota final a respeito da substituição tributária é que tal como na responsabilidade tributária, existe a possibilidade de o substituído exercer o direito de regresso perante o devedor originário, o substituído, quando efectuar o pagamento sem

⁶⁷ Em relação ao momento da génese, existe certa controvérsia na doutrina portuguesa, que será referida posteriormente, no entanto, desde já, deixamos a nossa posição.

ter feito a retenção na fonte do devido, direito esse que deverá ser exercido nos termos da lei civil.⁶⁸

3. Situações de responsabilidade tributária previstas na lei

Convém fazer uma breve referência aos casos de responsabilidade previstos pelo CGT.

Como dissemos, a responsabilidade tributária está sujeita ao princípio da reserva de lei, pelo que apenas nos casos previstos, expressamente, na lei é que poderá haver lugar à responsabilidade, assim apenas nestes casos a que faremos referência e que poderá haver responsabilidade tributária.⁶⁹

Para além da responsabilidade subsidiária dos administradores, directores e gerentes, alvo da nossa análise no âmbito do presente trabalho, (art.22ºLGT), o legislador consagrou a responsabilidade subsidiária dos membros dos órgãos de fiscalização e técnicos de contas (art. 22º LGT), a responsabilidade de sócios, representantes, liquidatários e titulares de patrimónios (art. 23º LGT), a responsabilidade de gestores de bens ou direitos de não residentes (art. 24º LGT), a responsabilidade na substituição com retenção quando não se opera a retenção (art. 25º

⁶⁸ Nas palavras de JOÃO SÉRGIO TELES MENEZES CORREIA LEITÃO, in: A Substituição e a Responsabilidade Fiscal no Direito Português, CTF nº 388, outubro-dezembro, 1997, pg. 138 (LEITÃO J. S., 1997) “*uma diferença fundamental entre o responsável e o substituto, não obstante ambos gozarem desse direito de regresso. Na responsabilidade esse regresso (aliás, via de regra, materialmente inconsistente atenta a situação patrimonial do devedor originário) é desconsiderado pela lei que o deixa á decisão do responsável, até porque já se está na fase patológica da realização do imposto. Diferentemente na substituição, o ordenamento quer o regresso para realizar a exata distribuição do encargo tributário – e, por isso, o coloca muitas vezes como obrigação -, parecendo-nos, assim, que, via de regra, excepto se outra for a solução positiva, não é susceptível de ser objecto de disposição pelos privados, pois isso afectaria o objecto legal de fazer suportar economicamente o tributo a cargo de quem manifestou a capacidade contributiva*”.

⁶⁹ Na perspectiva da professora ANA PAULA DOURADO, in: (DOURADO, Direito Fiscal, 3ª ed., 2018), *op.cit.*, pp. 86 e 87, há algumas outras situações que poderiam ter sido “cobertas”, pelo legislador, que não foram, como “*é o caso da responsabilidade do substituto por registro incorreto na contabilidade. Na verdade, poderá acontecer que o substituto tributário tenha registrado incorrectamente o montante das remunerações pagas, principais ou acessórias, compreendidas nos rendimentos de trabalhodependente, e qualquer que seja a sua designação. A nossa lei não prevê uma solução de responsabilidade tributária (do substituto), quando a diferença resultante entre o montante de tributo que o substituído devia ter pago sobre estes montantes e o montante de tributo efectivamente pago. Isto significa que só o substituído está obrigado a pagar a diferença referida. Também não está prevista expressamente: (...); 3) a responsabilidade dos representants legais e dos procuradores pelo não cumprimento das obrigações tributárias que recaem sobre os seus representados, se não tiverem cumprido essas obrigações, ou se não as cumpriram atempadamente, por violação dolosa ou com negligência dos seus deveres de representação; 4) a responsabilidade em caso de participação em infracção tributária, pelas dívidas tributárias a ela associadas;.* Entendemos também que o legislador caboverdiano poderia ter abarcado também estas situações. Fez referência a outros casos que foram cobertos pelo nosso legislador.

LGT), a responsabilidade na substituição com retenção quando não é feita a respetiva entrega (art. 26º LGT), a responsabilidade nos casos em que não se deva fazer a retenção (art. 27º LGT) e, finalmente, a responsabilidade por impostos indirectos (art. 28º LGT).

Relativamente à responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e diretores, sendo o foco do nosso estudo, de momento, não teceremos considerações.

3.1. Responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização

Quanto á responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização e dos técnicos de contas, à partida pode-se denotar que se trata de uma responsabilidade subsidiária, tal como se depreende da epígrafe.

Ao órgão de fiscalização das pessoas coletivas cabe como o próprio nome sugere a fiscalização da atuação dos demais órgãos e membros da pessoa coletiva em causa, para tal, existe um conjunto de deveres a que está adstrito de modo a que possa exercer as respectivas funções legais.

Nos termos do nº 2 do respetivo artigo, a responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização, se efetiva sempre que a administração tributária prove que houve culpa (dolosa ou negligente) destes, na violação das obrigações tributárias, na diminuição do património da pessoa coletiva ou no não pagamento da dívida tributária.

Assim, afiguram-se pressupostos específicos para a efetivação desta responsabilidade: a) a violação de obrigações tributárias, ou seja, o não pagamento da dívida tributária, como resultado do incumprimento das suas funções de fiscalização; b) a culpa (dolo ou negligência) pelo não cumprimento das obrigações.

Não se deve descurar que o regime de responsabilidade tributária dos gestores se aplica, *mutatis mutandis*, aos membros do órgão de fiscalização, assim, apenas os pressupostos que não tenham que ver com estes é que não se verificam.

Portanto, recai sobre a administração tributária o ónus de prova dos fatos constitutivos da responsabilidade dos membros de fiscalização.

3.2. Responsabilidade subsidiária dos técnicos de contas

A responsabilidade subsidiária dos técnicos de contas, igualmente é uma responsabilidade subsidiária, e tem o seu fundamento na “*violação dolosa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos*”.

Os pressupostos específicos desta responsabilidade são, portanto: a) a violação de deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal, ou violação de deveres de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos⁷⁰, resultando o incumprimento da obrigação tributária; b) culpa (dolosa ou negligente) na violação destes deveres.

Igualmente, cabe á AT, a prova dos fatos constitutivos da referida responsabilidade.

3.3. Responsabilidade de sócios, liquidatários e titulares patrimoniais⁷¹

Quanto à responsabilidade de sócios, são pressupostos: a) ser sócio da uma sociedade de responsabilidade ilimitada ou outra entidade sujeita ao mesmo regime de responsabilidade, por exemplo as sociedades civis sob forma comercial.

A responsabilidade é também subsidiária, apenas na inexistência ou insuficiência de bens da sociedade os sócios são chamados a responder pelas dívidas tributárias.

Trata-se de uma responsabilidade objetiva, pelo que não pressupõe a culpa do sócio no não cumprimento da obrigação tributária.

Quanto aos liquidatários, existe um dever consagrado na lei que, hierarquicamente, devem ter o cuidado de satisfazer, em primeiro lugar as dívidas tributárias da sociedade em liquidação, pelo que, o não cumprimento deste dever, legalmente previsto, que não seja nos casos excetuados, que sejam: a) perante dívidas da sociedade que gozem de preferência sobre dívidas tributárias; b) quando a liquidação ocorra em processo de falência, situação em que a ordem de satisfação dos créditos

⁷⁰ De acordo com o Ofício-Circulado, da Direção de Serviços de Justiça Tributária portuguesa, 60058, de 17-4-2008, “*estamos perante um dever de atestação de verdade e regularidade dos documentos do cliente que é uma resultante do carácter público da própria função.*”

⁷¹ Embora da epígrafe conste “representantes”, o corpo do artigo nada diz a respeito dos pressupostos para a efetivação desta responsabilidade, pelo que não existe responsabilidade tributária dos representantes.

deverá respeitar o previsto na sentença; c) exista nexo de causalidade entre a conduta do liquidatário e a impossibilidade de pagamento^{72 73}.

Ao contrário do que se disse para os casos de responsabilidade anteriormente citadas, esta trata-se de uma responsabilidade solidária, pelo que, no âmbito do processo de execução, o liquidatário é chamado juntamente com a sociedade, em primeira ordem.

3.4. Responsabilidade dos titulares de patrimónios autónomos

Patrimónios autónomos “*são conjuntos de bens autonomizados por lei para serem afectados a um regime especial de responsabilidade por dívidas.*”⁷⁴ Temos como exemplo de conjunto de bens sem personalidade jurídica, a herança jacente.

A responsabilidade dos co-titulares ou participantes de patrimónios autónomos e outros conjuntos de bens sem personalidade jurídica é uma responsabilidade limitada, tendo em conta que conforme estabelece o n.º 3, do art. 23.º, respondem até ao limite das suas participações, as quais se presumem iguais quando indeterminadas.

Trata-se, igualmente, de uma responsabilidade subsidiária, tendo em conta que a disposição legal não faz referência ao seu carácter subsidiário ou solidário, pelo que se aplica a regra geral da subsidiariedade, cfr. o disposto no art. 21.º/1 da LGT.

Assim, afigura-se como único pressuposto específico desta responsabilidade, a titularidade de património autónomo ou conjunto de bens sem personalidade jurídica.

Trata-se também de uma responsabilidade objectiva, pelo que não se exige a verificação da culpa para a efetivação dessa responsabilidade.

3.5. Responsabilidade dos gerentes de bens ou direitos de não residentes

O CGT considera gestor de bens ou direitos, “*todas as pessoas singulares ou colectivas que, agindo no interesse e por conta dessa entidade, assumam ou sejam incumbidas, por qualquer meio, da direcção de negócios de entidade não residente em território nacional*”, cfr. art. 24.º/2. Trata-se de um conceito lato, estando

⁷² Vide: (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), pg.257

⁷³ Relativamente à jurisprudência, vide: Recurso n.º 21019, AP-DR 8-11-2001, pg.714, quanto a dívidas á segurança social e o Acórdão do STA de 22-3-2000, recurso n.º 24473, AP-DR 22-11-2002, pg.1054

⁷⁴ Vide: CÂNDIDA DA SILVA ANTUNES PIRES, in: O novo Processo Civil de Cabo Verde, 2011, OACV, (PIRES C. D., 2011), pg.147

compreendidos no termo gestor “*não só, gestores de negócios, mas todos os mandatários de administração de bens e direitos, em nome próprio ou do mandante*”⁷⁵

Quando o legislador diz “por conta”, quer dizer “*que o gestor deve ter a intenção de transferir para o património dessa entidade todos os direitos e obrigações que tenha adquirido*”.⁷⁶

Os gestores de bens ou direitos de não residentes podem, também, ser responsabilizados desde que se verifiquem os seguintes pressupostos específicos: a) ser gestor de bens e direitos, no âmbito do nº2 do art. 24º; b) não ser o representante tributário do não residente.

Por representante fiscal, o A. DIOGO LEITE DE CAMPOS entende ser “*a pessoa a quem o residente concedeu o mandato para levar a cabo a gestão fiscal dos negócios em Portugal, pode ser pessoa diferente do gestor dos bens ou direitos*”⁷⁷

Este regime justifica-se “*pela dificuldade em executar o património do não residente, em caso de dívida fiscal*”⁷⁸.

Trata-se de uma responsabilidade solidária, com o não residente, e objetiva.

3.6. Responsabilidade na substituição

No caso da responsabilidade na substituição, o legislador cabo-verdiano optou por uma sistemática diferente do legislador português, este que o consagrou num só artigo. O legislador cabo-verdiano separou a responsabilidade na substituição quando deva haver retenção e não ocorreu, da responsabilidade quando deva haver retenção, e ocorreu, mas sem que seja feita a entrega, e da responsabilidade nos casos de substituição quando não há lugar à retenção na fonte.

Na análise, seguiremos a sistemática adotada pelo legislador cabo-verdiano fazendo breve referência separada dos diferentes casos de responsabilidade na substituição.

⁷⁵ Vide: (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), *op. Cit.*, pg.259

⁷⁶ Vide: (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), *idem*, pg. 259

⁷⁷ Vide: (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), pg.260

⁷⁸ Vide: (DOURADO, Direito Fiscal, 3ª ed., 2018), *op. Cit.*, pg. 75

Relativamente á primeira situação de responsabilidade, quando deva haver retenção que no entanto não aconteceu, o legislador separa duas situações possíveis: a) quando a retenção a ser operada deva ser por conta do tributo devido a final, neste caso, a obrigação de pagar o imposto retido assenta-se sobre o substituído, ficando, porém o substituído na posição de responsável subsidiário; b) quando a retenção deva ser feita a título definitivo, não ocorrendo, ambos, o substituído e o substituído respondem solidariamente, portanto há aqui uma responsabilidade solidária.

Assim para a efetivação da primeira situação, temos como pressupostos específicos: a) existência um dever de retenção, por parte do substituído, a título definitivo ou meramente por conta; b) a não retenção do imposto.

Na segunda situação, em que o imposto deva ser retido e efetivamente o foi, no entanto, não foi feita a entrega, o único responsável é o substituído.

Dispõe o nº 2 do art. 26º que essa responsabilidade abrange também os juros compensatórios, desde a data da retenção até á data da entrega do imposto retido.

Afiguram-se assim como pressupostos: a) a existência de um dever de retenção, a efetivação da retenção; por fim, c) a não entrega do imposto retido.

Finalmente, na terceira situação, a responsabilidade na substituição quando não deva haver lugar à retenção, temos duas situações: na primeira situação, em que o tributo não é cobrado pelo substituído, essa responsabilidade recairá sobre o substituído, quando o substituído prove que usou de normal diligência para efectuar a cobrança, caso contrário, essa responsabilidade, subsidiária, recairá sobre o substituído. Na segunda situação, em que tributo tenha sido cobrado, no entanto não foi entregue, essa responsabilidade recai sobre o substituído.

3.7. Responsabilidade por impostos indirectos

São impostos indirectos, por contraposição aos impostos directos, “*os que incidem sobre pessoa distinta daquela que se pretende suporte o encargo económico do imposto, onerando riqueza que se encontra na esfera de terceiro.*”⁷⁹ Como exemplo de imposto indirecto, o IVA (Imposto Sobre o Valor Acrescentado).

⁷⁹ Conceito atribuído pelo A. (VASQUES, Manual de Direito Fiscal, 2ª ed., 2018), *op.cit.* pg.216

Aqui estamos em face de uma responsabilidade solidária do adquirente de bens e serviços com o fornecedor.

4. Pressupostos da responsabilidade tributária

Como já foi mencionado, conforme resulta do artigo 21º do CGT que, por regra, a responsabilidade subsidiária, efetiva-se por reversão⁸⁰ do processo de execução fiscal, a qual depende da fundada inexistência. Parece-nos que não seria a intenção do legislador usar a expressão “*fundada inexistência*”, uma vez que no art. 6º/2 do CPT dispõe que os responsáveis subsidiários são chamados ou em caso de “*inexistência de bens penhoráveis do devedor ou seus sucessores*” ou havendo “*insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido, fundada nos elementos constantes do auto da penhora ou outros de que disponha o órgão de execução fiscal.*” Como vemos, há uma discrepância entre as duas disposições legais, no entanto, entendemos ser este o aplicável, tendo em conta que um dos fundamentos da responsabilidade tributária é a insuficiência do património da sociedade, como veremos adiante.

Entende-se também que não seja qualquer insuficiência e sim fundada insuficiência, que se verifica quando “*do probatório for possível concluir que o valor dos seus bens (quantificado) é manifestamente insuficiente para a satisfação da dívida exequenda e do acrescido*”^{81 82}

Da interpretação do disposto no art. 21º da LGT, resulta que são pressupostos gerais da responsabilidade tributária: a) a existência de uma dívida tributária e, b) o não cumprimento da obrigação tributária por parte do devedor principal.

5. Subsidiariedade

⁸⁰ Vide: (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), *op. Cit.*, pg. 231 “*A reversão depende da comprovada impossibilidade de satisfação da dívida exequenda através de bens da executada originária e da determinação precisa da medida da responsabilidade dos responsáveis tributários*”.

⁸¹ Vide: DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 4ª ed., Vislis Editores, 2012 (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), pg. 231. Vide, ainda: Acórdão do STA de 13-04-2005, Recurso n.º 100/05 e Acórdão do STA de 27-04-2005, Recurso n.º 101/05

⁸² “*A possibilidade de reversão depende (...) de comprovada impossibilidade de satisfação da dívida exequenda através dos bens da executada originária e da determinação precisa da medida da responsabilidade dos responsáveis subsidiários*”. Acórdão do STA n.º 021381, de 29-04-1998
No entanto, pode haver reversão sem a necessidade de comprovar a inexistência de bens penhoráveis, vide: Acórdão do STA n.º 02/300, de 12-02-1997

Como se disse anteriormente, a responsabilidade é subsidiária, isto tendo em conta que se está perante uma dívida alheia, a devedora neste caso é a sociedade, sendo o responsável chamado só num momento posterior, no caso em que a sociedade não está numa situação de solvabilidade perante o credor tributário.

De modo a que o responsável possa evitar ser chamado antes que os bens da sociedade sejam executados, aquele goza de um benefício, benefício da excução prévia. Portanto, o responsável só pode ser chamado a responder pelas dívidas tributárias, quando seja executado todo o património da sociedade⁸³.

Tanto a doutrina como a jurisprudência⁸⁴, entendem que “*embora a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário possa ser decidida antes dessa execução, o prosseguimento do processo contra o revertido, após o prazo de oposição, só pode operar-se depois de executados (todos) os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários*”, posição esta que subscrevemos.

Trata-se de uma responsabilidade pessoal, no sentido de que o responsável vai responder com o seu património pessoal, tendo em conta que da sua actuação culposa, a sociedade, devedora principal, não pôde cumprir com as suas obrigações para com o credor social, neste caso o Estado.

6. Modelos de responsabilidade tributária⁸⁵

Vários são os modelos com as quais o legislador se depara, quando pretende estabelecer o respetivo regime de responsabilidade tributária⁸⁶.

Assim, podemos ter o modelo de sistema objetivo e o modelo de sistema subjetivo, podendo este, por sua vez se desdobrar em outros três submodelos, o modelo subjetivo simples, o modelo subjetivo objetivado e o modelo subjetivo misto.

⁸³ “*O benefício da excussão significa que antes de revertida a execução contra o responsável tributário, devem ter sido penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários*”, palavras dos AA., (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), *op.cit.*, pg.223

⁸⁴ Vide: Acórdão do TCAS nº 06647/13, de 26-01-2017, no sentido de que a reversão pode ocorrer num momento anterior à venda. No entanto, “*A execução fiscal não prosseguirá contra o revertido enquanto não findar o processo de insolvência e se apurar, e em que medida, os bens da sociedade originária são insuficientes para o pagamento da dívida exequenda assim assegurando o benefício da excução prévia*. Acórdão do STA nº 0783/17, de 12-07-2018. Consequentemente, o revertido pode impugnar a reversão por falta de excussão prévia, cfr. Acórdão do STA nº 025724, de 09-05-2001

⁸⁵ Não são, no entanto, exclusivos do Direito Tributário.

⁸⁶ Para mais considerações a respeito dos modelos de responsabilidade tributária, vide: (CASIMIRO, 2000), *op. Cit.* pg.38 e segs

Em se tratando do modelo objetivo e o modelo subjetivo, o ponto de diferenciação existente se assenta na culpa. Portanto, a culpa vai ser o fator determinante do modelo adotado. Se a culpa for elemento pressuposto da responsabilização do responsável tributário, estaremos em face a um sistema subjetivo, caso contrário, a culpa não for determinante para a responsabilização, estaremos perante um sistema objetivo. Na responsabilidade objetiva não há qualquer elemento de conexão, em termos subjetivos entre o responsável tributário, neste caso o gestor, e a dívida tributária.

Quanto ao sistema subjetivo, a diferenciação existente entre os seus diversos desdobramentos se assenta na questão do ónus de prova. Consequentemente, no sistema subjetivo simples, segue-se a regra geral de atribuição do ónus de prova conforme consta do art. 342º do CC, segundo a qual, cabe ao lesado fazer a prova do que alega. Já no sistema subjetivo objetivado, ocorre uma inversão do ónus de prova, é um regime assente na culpa, mas a prova de não haver culpa é difícil de ser produzida. Finalmente, o sistema subjetivo misto, como o nome já sugere, combina elementos tanto do sistema subjetivo simples, quanto do sistema subjetivo objetivado. Este sistema tanto vai conter disposições consagradores da regra geral de atribuição do ónus de prova, como disposições consagrando a sua inversão.

O ordenamento jurídico português já adotou todos estes modelos, nas várias fases de evolução do regime de responsabilidade tributária dos gestores.

O Código do processo das contribuições e impostos português (CPCI)⁸⁷, no seu art. 13º adotou o modelo de sistema objetivo, uma vez que a responsabilidade tributária aí estabelecida não pressupunha culpa do gestor pela diminuição do património da pessoa coletiva, impossibilitando o pagamento da dívida tributária. apenas o que se pretende saber neste regime é, quem é o gestor da pessoa coletiva para que a responsabilidade se efetive⁸⁸.

O modelo de sistema objetivo vigorou até ao Decreto-lei n.º 68/87, de 7 de Dezembro, de 9 de fevereiro, diploma este que vai ser o ponto de transição para o sistema subjetivo, assente na culpa, de modo que a efetivação da responsabilidade

⁸⁷ Aprovado pelo Decreto n.º 17.730, de 7 de dezembro de 1929

⁸⁸ Alguma doutrina defendia que a responsabilidade não era objectiva, mas sim subjetiva, assente numa culpa funcional, o que se pode ver *in* (SOUSA & PAIXÃO, 1986), *op. cit.*, pg.88. a jurisprudência, igualmente a concebia como baseada numa culpa funcional, na qual havia um presunção de culpa inilidível, cfr. Acórdão do STA n.º 019782, de 14-05-1997; Acórdão do STA n.º 025889, de 15-03-2003

tributária acontece, apenas se o gestor agiu com culpa na diminuição do património da sociedade impedindo assim o pagamento da obrigação tributária, quando manda aplicar ao art. 16º do CPCI o regime do art. 78º do Código das Sociedades Comerciais⁸⁹, aprovado pelo Decreto-Lei nº 262/86, de 2 de Setembro. Como se pode ver, trata-se de uma sistema subjetivo simples, para além de provar que o visado era gestor do ente coletivo, a autoridade tributária teria que provar que houve culpa, não funcional, mas sim efetiva na conduta do gestor pela diminuição do património da pessoa coletiva, condicionando o incumprimento da obrigação tributária⁹⁰.

O sistema subjetivo objetivado vem substituir o sistema subjetivo simples, com a entrada em vigor do Código do Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-lei nº 154/91, de 23 de Abril, quando vem estabelecer, no seu art. 13º, que, para afastarem a sua responsabilidade, os gestores teriam que provar que não foi por culpa sua que o património da entidade coletiva se tornou insuficiente para a satisfação do crédito⁹¹. Tratava-se, efetivamente de um regime bastante injusto tendo em conta que os gestores teriam de fazer prova de um fato negativo, o que quer dizer que tinham que reunir todos os elementos que afastassem a sua culpa, que seria muito difícil. Deve-se ter atenção que continua sendo subjetivo, porque pressupõe culpa do gestor, mas objetivado, tendo em conta que, na prática, é de difícil concretização.

A LGT de 1999 vem mudar o estado de coisas, operando a transição para um sistema subjetivo misto. A culpa efetiva continua a ser pressuposto da responsabilidade, no entanto, existe um regime dual, separando os casos em que caberá ao gestor provar a culpa e os casos em que o ónus da prova recairá sobre a AT.

7. Justificativa do regime da responsabilidade tributária subsidiária

A responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes, tem como propósito, compelir os gestores a terem senso de responsabilidade, de modo a não preterirem as obrigações para com o Estado, nas palavras do fiscalista SALDANHA SANCHES

⁸⁹ Nos termos do qual, nº1 “*Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos*”

⁹⁰ É o que se pode verificar in: (CASIMIRO, 2000), *op. Cit.*, pg.38

⁹¹ De acordo com DIOGO LEITE DE CAMPOS, esta disposição legal violava “*as regras da necessidade e da proporcionalidade*”, in: A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades, ROA, Ano 60, Lisboa, Agosto 1996, (CAMPOS, A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades, 1996), pg. 485

“criar para estes (gestores) um dever de conduta de modo a que não se verifique a sistemática preterição das obrigações para com o Estado, a favor de outros credores com maiores possibilidades de pressionar a empresa no sentido do cumprimento (em especial impostos retidos na fonte ou cobrados pela empresa, como o IVA)”⁹².

O gestor está numa posição de influência, podendo determinar a conduta da sociedade no sentido do cumprimento, ou não das suas obrigações perante os seus credores, dentre as quais, o pagamento dos impostos. Pelo que deverá ser responsabilizado pelo não pagamento quando, por culpa sua, o ente coletivo não pôde cumprir com as suas obrigações.

Este regime tem, ainda um fim garantístico, deste modo, permitindo, assim, que o crédito do Estado esteja garantido⁹³. Não sendo possível então o cumprimento da obrigação tributária, pela pessoa coletiva são chamados os responsáveis.

Ainda, há que ressaltar o carácter repressivo/preventivo desta responsabilidade, que se traduz em impelir o gestor a cumprir com as obrigações tributárias tendo em conta que, em caso de incumprimento, não só será chamado o ente coletivo, mas também o(s) gestor(s). Deste modo, o gestor refletirá “duas vezes” antes de preterir as obrigações da pessoa coletiva perante o Estado.

O presente regime pretende, ainda, sancionar o responsável, pelo fato de ele não ter agido com a diligência necessária, de modo a fazer com a sociedade cumprisse com as suas obrigações perante o credor tributário.

Por fim, pretende ainda, sancionar situações de fraude fiscal, levadas a cabo pelos gerentes.

III. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES/ GESTORES NA ORDEM JURÍDICA CABOVERDIANA

1. Âmbito de aplicação

⁹² Vide: (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., 2007), *Op. Cit.*, pg. 272

⁹³ Não significa, no entanto, que o crédito do ente público esteja de todo salvaguardado. Imaginemos, apenas, o caso em que não existe património na esfera do gestor, ou que este património não seja suficiente para cobrir a totalidade da dívida, o que se deduz que em muitos casos ocorrerá, em se tratando de dividas de elevadissimo valor. A garantia estará, nestes casos, afectada, sendo, o regime, ineficaz

Quando se fala do âmbito de aplicação de determinado regime, pretende-se responder a algumas questões, tais como, a quem?, a quê? e quando?. Portanto, nesta seção, pretende-se saber a quem é aplicável o regime da responsabilidade previsto, quem são os sujeitos, a quem se aplica (a que dívidas), o período abrangido pela responsabilidade.

1.1. Âmbito subjectivo

1.1.1. Enquadramento

Pretende-se aqui responder á primeira questão, quem são os sujeitos, a quem este regime é aplicável.

O art. 22º/1 da LGT vem prescrever que são responsáveis “*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*”.

Para melhor compreensão desta disposição legal, duas questões, à partida, devem ser equacionadas, o que se venha a entender por “*administradores, directores e gerentes*”, e o que a lei quis dizer com “*pessoas colectivas*”.

Por razões de sistemática, inverteremos a ordem de tratamento das questões ora levantadas, pelo que, primeiramente, abordaremos a parte referente às “*pessoas colectivas*” e, subseqüentemente, a referente a “*administradores, gerentes e directores*”.

1.1.2. “Pessoas colectivas”⁹⁴

Nos termos do art. 20º/2 da LGT, “*os conceitos que não sejam definidos pela lei tributária atribui-se o significado do ramo de direito de onde procedam, quando o fim da lei tributária não imponha outro significado*”. Ora, pessoa coletiva é uma figura proveniente do Direito Civil, cabendo a este, portanto a sua caracterização.

O Código Civil não atribui um conceito a pessoa coletiva. Portanto, caberá à doutrina, constituindo igualmente fonte de direito, essa tarefa.

⁹⁴ Quanto ao âmbito subjectivo, vide: Acórdão do TCAS nº 522/10.5 BECTB, de 11-10-2018

Nisto temos que pessoa coletiva⁹⁵ “*é um organismo social destinado a um fim lícito, a que o Direito atribui a susceptibilidade de ser titular de direitos e de estar adstrito a vinculações*”, resumindo-se a um “*substrato social personalizado*”⁹⁶.

Resulta que a pessoa coletiva é uma entidade distinta da pessoa singular, a quem a lei atribui personalidade, mediante o preenchimento de certos requisitos legais.

As pessoas coletivas classificam-se em pessoas coletivas públicas ou pessoas coletivas de Direito Público, “*as que prosseguem primariamente fins de interesse público, refletindo-se esta finalidade relevantemente na sua constituição ou no seu regime*”⁹⁷ e, do conceito, contrário senso, temos as pessoas coletivas privadas. As pessoas coletivas de Direito público, se subdividem em pessoas coletivas públicas de população e território, como sejam, o Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais, em pessoas coletivas de públicas de tipo institucional, serviços personalizados ou institutos públicos e em pessoas coletivas públicas do tipo associativo, abrangendo, nomeadamente, as comunidades intermunicipais de fins múltiplos e associações de municípios de fins específicos. As pessoas coletivas de Direito privado, por sua vez classificam-se em corporações e fundações, dentre aquelas temos as associações, as sociedades, os agrupamentos complementares de empresas e naqueloutra, temos fundações.^{98 99}

As sociedades classificam-se em sociedades civis, subdividindo-se em sociedades civis simples ou sociedades civis sob forma comercial, e sociedades comerciais, podendo adotar a forma de sociedades anónimas, sociedades por quotas, sociedades em nome coletivo, sociedade em comandita (simples ou por acções) ou sociedades cooperativas¹⁰⁰.

⁹⁵ Para mais aprofundamentos acerca da matéria relativas às pessoas colectivas, vide: FERNANDES, LUÍS A. CARVALHO, in: Teoria geral do Direito civil, Vol. I, 6ª ed., revista e actualizada, Universidade Católica Editora, 2012 (FERNANDES, 2012), pg.425 e segs; (VASCONCELOS, 2015), pp. 116 e seg.

⁹⁶ Conceito dado por (FERNANDES, 2012), *op. Cit.*, pg.426

⁹⁷ Conceito dado pelo A. JOÃO DE CASTRO MENDES, in: Direito civil: Teoria Geral, Lisboa, AAFL, 1995, (MENDES, 1978), pg. 574

⁹⁸ Vide: (VASCONCELOS, 2015), *op. Cit.*, pg. 133

⁹⁹ Outras classificações são possíveis de ser feitas as pessoas coletivas dependente de outros critérios as quais não faremos menção, tendo em conta a sua irrelevância para efeitos do presente trabalho. A respeito vide: (FERNANDES, 2012), *op. Cit.* pg. 552 e segs

¹⁰⁰ Diferentemente do Direito Português que não considera as cooperativas sociedades comerciais, na ordem jurídica cabo verdiana, são consideradas sociedades comerciais.

Feita já esta pequena incursão às classificações das pessoas coletivas, cumpre agora definir quais são as pessoas coletivas que se enquadram no âmbito subjetivo deste regime.

Desde logo, cumpre dizer que não estão abrangidas as pessoas coletivas de direito público, uma vez que no quadro da incidência subjetiva estão sujeitas a um regime de isenção, cfr. art.3º, alínea a) do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRPC).

Quanto às pessoas coletivas de Direito Privado, as associações, as fundações, as sociedades, compreendem o seu âmbito subjetivo.

As empresas públicas, também, estão abrangidas¹⁰¹.

1.1.5. “Entes fiscalmente equiparados”

São *“aquelas formas de organização colectiva que não reunindo todos os requisitos para gozarem, face a lei civil e comercial, de personalidade colectiva, são, todavia, tratados como tal pela lei fiscal”*¹⁰².

Portanto, mesmo entes que não sejam constituídos legalmente, ou seja, cujos requisitos legais para o seu reconhecimento, enquanto pessoa colectiva, não se encontrem preenchidos, integram o seu âmbito subjetivo. Podemos apontar, meramente, a título de exemplo, a sociedade irregular, a qual, mesmo sendo desprovida de personalidade jurídica é abrangida pelo regime.

Há quem diga que esta responsabilidade abrange apenas sociedades de responsabilidade limitada, uma vez que os sócios das sociedades respondem solidariamente com a sociedade pelas dívidas sociais, as quais incluem as dívidas de impostos¹⁰³. Posição esta que não subscrevemos, uma vez que, por exemplo, nas

¹⁰¹ Vide: (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), pg.240

¹⁰² JOSE DE CAMPOS AMORIM, PATRÍCIA AZEVEDO E ANA SOFIA, CARVALHO, in: Códigos Anotados e comentados, Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário, 1ª Ed., Ginacor produções, junho, 2016 (AMORIM, AZEVEDO, & CARVALHO, 2016), pg. 61. Nas palavras da A. JOANA PATRÍCIA DE OLIVEIRA SANTOS, in: Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos, Anáclise do Artigo 24º da Lei Geral Tributária, Estudos de Direito Fiscal, Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2006 (SANTOS J. P., 2006), pg. 22

¹⁰³ Neste sentido, ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, in: A responsabilidade fiscal das pessoas colectivas e dos seus órgãos pelas dívidas de impostos, D.G.C.I., RCTF, nº 103, 1967 (TEIXEIRA, 1967), pp. 56-57: *“Pelo que respeita às sociedades de responsabilidade ilimitada (sociedades em nome colectivo e sociedades em comandita, relativamente aos sócios não comanditários), na falta de disposição fiscal*

sociedades em nome coletivo, sociedade de responsabilidade ilimitada, podem ser gerentes, tanto sócios como terceiros. E no caso de ser gestor um terceiro, uma vez que não poderá se responsabilizar como sócio, como é que será responsabilizado então pelas dívidas tributárias? Não poderá ser responsabilizado no âmbito deste regime? Pensamos que sim, o regime previsto pelo legislador permite a sua responsabilização.

Consequentemente, entendemos que ficam abrangidas todas as sociedades comerciais, tanto as de responsabilidade ilimitada, quanto as de responsabilidade limitada.

Por fim, pode-se concluir assim que está excluído do âmbito de aplicação do referido regime, as empresas singulares¹⁰⁴.

1.1.6. “Administradores, gerentes e diretores”

Tendo em conta que a entidade coletiva não pode agir por si só, uma vez que não se trata de uma pessoa física, mas sim de um ente juridicamente criado, uma ficção jurídica, terá que possuir órgãos formados por pessoas físicas.

Em qualquer sociedade, pelo critério da competência, temos três órgãos: órgão deliberativo, ao qual incumbe a tomada das decisões da sociedade, composta pelos sócios em geral, o órgão de administração¹⁰⁵ e representação da sociedade, que é o órgão de gestão das actividades da sociedade, a representam perante terceiros e perante os quais manifesta a sua vontade, e o órgão de fiscalização¹⁰⁶, ao qual, como o próprio nome sugere, incumbe a tarefa de fiscalizar a “*actuação do membros da administração*”¹⁰⁷, em especial.

expressa, tem-se entendido valer aqui plenamente o principio estabelecido nos artigos 153º e 201º do Código Comercial, segundo o qual os sócios serão solidariamente responsáveis por todas as dívidas da sociedade, incluindo, portanto, as de impostos”.

¹⁰⁴ Neste sentido, vide: (NABAIS, 2017), pg. 269

¹⁰⁵ ANTONIO MENEZES CORDEIRO, concebe a administração como um direito potestativo, que “*traduz a permissão normativa que os administradores têm de decidir e de agir, em termos materiais e jurídicos, no âmbito de direitos e deveres da sociedade*”, in Direito das sociedades I, Parte Geral, 3ª edição ampliada e actualizada, Almedina, Coimbra, 2016 (CORDEIRO, Direito das sociedades I, Parte Geral, 3ª edição ampliada e actualizada, 2016), pg. 848

¹⁰⁶ Este órgão, no entanto, nas Sociedades por quotas poderá não existir, sendo facultativo a sua instituição, no termos do art. 191 CEC

¹⁰⁷ Vide: J. M. COUTINHO DE ABREU, in: Curso de Direito comercial vol. II, Das sociedades, 5ª ed., Almedina, 2015, (ABREU J. C., 2015) pg. 62

Centrar-nos-emos no órgão de administração ou gerência, que é o que interessa no presente trabalho.

Nas palavras de PAULO MARQUES, “*administração ou gerência de uma sociedade comercial constitui um órgão que possibilta a actuação no comércio jurídico com terceiros, ou seja, envolve actos de exteriorização da vontade social*”¹⁰⁸.

A jurisprudência entende gerência como sendo “*o órgão da sociedade que lhe permite actuar no comércio jurídico, criando, modificando, extinguindo relações jurídicas com os outros sujeitos de direito*”¹⁰⁹.

Consoante o tipo societário adotado, uma nomenclatura diferente caberá ao órgão de representação.

Assim temos que, tanto nas sociedades em nome coletivo, nas sociedades por quotas, como nas sociedades em comandita, o órgão ao qual compete a função de representação da sociedade, é denominada de gerência. Na primeira, todos os sócios, pessoas singulares, podendo ser terceiros, em regra, são gerentes, podendo o contrato social dispor diferentemente, enquanto que na segunda, compõe-se por um ou mais gerentes, desde que sejam pessoas singulares, podendo ou não ser sócios, na terceira, apenas os sócios comanditados, pessoas singulares podem ser gerentes, excepto, quando o contrato social permita a sua atribuição também aos sócios comanditários ou a terceiros. Nas sociedades anónimas, o órgão denominar-se-á conselho de administração, podendo os administradores serem pessoas singulares ou coletivas (neste caso, a pessoa coletiva terá de indicar uma pessoa singular para assumir estas funções de representação), sócios ou não sócios.¹¹⁰

Nas sociedades cooperativas, o órgão de representação é o conselho da direcção, sendo o conselho composto pelos respectivos directores.

Quando a disposição legal dispõe que “*os administradores, gerentes, directores, de pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados, ainda que somente de facto*” levamos a inferir que podemos estar em face a três situações: (1ª) A gerência de direito e de

¹⁰⁸ PAULO MARQUES, *in*: A (ir) responsabilidade dos gerentes de Direito pelas Dívidas Tributárias, RDS, nºs ½, Ano v, 2013, (MARQUES, A (ir) responsabilidade dos Gerentes de Direito pelas Dívidas Tributárias, 2013), pg 286

¹⁰⁹ Vide: Acórdão do TCAN nº 00761/13.7 BEPRT, de 08-03-2018

¹¹⁰ No entanto, poderá haver um administrador único, quando o respectivo capital exceda 10 milhões, nos termos do art.421 CEC.

fato, (2ª) a gerência de direito, que não a seja de fato e (3ª) a gerência de fato que não a seja legalmente instituída.

Será que em todas essas situações, o gerente pode ser responsabilizado nos termos do regime ora traçado pelo legislador?

Vejamos:

Na primeira situação, estamos perante uma gerência que o é, tanto de direito como de fato, ou seja, legalmente, preenchem-se todos os requisitos exigidos para a sua atuação enquanto tal e exerce efectivamente essa função. Não restam dúvidas, e é fato assente, de que esta situação é abrangida pela norma.

Na segunda situação, temos uma gerência de direito, contudo não efectiva, o gerente não exerce efectivamente essa função.

A jurisprudência portuguesa¹¹¹ tem sido unânime no entendimento de que seja indispensável o exercício efetivo das funções desde a primeira consagração do regime, para efeitos da responsabilização. Pelo que, não admite que sejam responsabilizados os gerentes que embora legalmente constituídos, não exerçam, de fato as suas funções.

A doutrina, no entanto, diverge, uma parte partilhando da opinião que o gerente apenas de direito não será responsabilizado, nos moldes do regime estabelecido, exigindo-se, sim, o exercício efetivo das funções de gestão¹¹², enquanto que, outra parte

¹¹¹ Conforme o Acórdão do STA 01659/13 de 08/07/2015, “*como bem salienta o mº juiz “apoiado in Jorge Lopes de Sousa in CPPT anotado Vol. III pp 473 e 474 não releva para efeitos de responsabilização subsidiária apenas o que abstratamente decorre dos termos dos preceitos legais, mas antes in casu o que verdadeiramente decorre no que respeita às relações havidas entre a oponente e a sociedade devedora sob a capa legal assumida. E o que ficou provado é que a constituição do mandato em termos até que a lei prescreve dada a sua amplitude é de per si demonstrativa da não intervenção da oponente na vida da sociedade pese embora a moldura jurídica possa aparentemente refletir o contrário. O que conjugado com os restantes factos constantes do probatório levaram o mº juiz a concluir pelo não exercício da gerência da recorrida”*. Vide, ainda: Acórdão do STA 019877 de 17/06/1996, Acórdão do STA 0861/08 de 10/12/2008; Acórdão STA nº 005869, de 18-01-2018

¹¹² Neste sentido, JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL, A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto, in: Estudos em Homenagem ao prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita, VOL I, Coimbra Editora, 2009 (CABRAL J. M., 2009), pg.254 e 255, quando diz que: “*No entanto somos da opinião que a solução mais consentânea com o texto dos aludidos preceitos-correspondendo, por igual forma a uma opção inequívoca do legislador- passa pela exigência de um exercício efectivo de funções de administração pra logar a responsabilização do administrador nominal.*” Ainda “*(...) podemos hoje dizer que exige a administração de facto para poder responsabilizar o administrador, já o inverso não se verifica*”; ainda, EDGAR VALLES, Responsabilidade dos Gerentes e Administradores, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2018 (VALLES, 2018), pg.55

entende que se deve sim responsabilizar o gerente que o sendo de direito não exerce, de fato, essas funções¹¹³.

Finalmente, quanto ao gerente que o seja apenas de fato, resulta claramente da lei que integra o âmbito subjetivo.

1.1.6.1. Administrador de facto

Como já foi referido anteriormente, o legislador estendeu a responsabilidade tributária, igualmente, aos administradores que o sejam, somente de fato.

Compreende-se perfeitamente o que terá motivado o legislador a fazer essa extensão do âmbito de aplicação do regime, também, aos gerentes de fato. Subjacente à responsabilização do administrador de fato, se encontra a salvaguarda do princípio da boa fé e da tutela da confiança de terceiros, protecção da empresa, e a “*sindicância de actuações fraudulentas*” com vista a afastar essa responsabilidade¹¹⁴. Nesta ótica, Pretende-se evitar situações de evasão fiscal, mediante planeamento fiscal agressivo,

¹¹³ Neste sentido, COUTINHO DE ABREU E ELISABETE RAMOS, Responsabilidade civil dos administradores e sócios controladores, Miscelâneas nº3, Almedina, 2004 (ABREU & RAMOS, 2004), muito embora seja no âmbito da responsabilidade civil, e PAULO MARQUES, in: A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos Gerentes e e a Repartição Interna de Tarefas na Sociedade Comercial, (MARQUES, A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos Gerentes e e a Repartição Interna de Tarefas na Sociedade Comercial, 2016), pg. 301, quando diz: “*pela nossa parte chamamos atenção para o facto de a própria letra da lei, designadamente a 1ª parte, do artigo 24º nº1, da LGT, permitir e, porventura até sugerir, uma interpretação no sentido de se abranger a responsabilidade tributária dos gestores de direito (nominais), já que neste preceito se encontram abrangidos: -os administradores, directores e gerentes e – outras pessoas que exerçam aida que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados. Pelo que podemos concluir que não terá sido seguramente por acaso que o legislador abrangeu no conjunto de sujeitos a responsabilizar patrimonialmente, por reversão, além dos «administradores, directores e gerentes» (de direito, nominais ou formalmente designados), igualmente «outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto» (de facto). Importará assim realçar que a ideia de exercício, ou seja, a gestão efectiva apenas surge reportada expressamente pelo legislador a «outras pessoas» que não os «administradores, directores e gerentes», o que é bem ilustrativo da responsabilização tributária dos gerentes nominais, mesmo que não sejam simultaneamente de facto”;* ainda, (NABAIS, 2017), *op. Cit.*, pg.269. PAULO DE PITTA E CUNHA E JORGE COSTA SANTOS, in: Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes, Lex, Lisboa, 1999 (CUNHA & SANTOS, 1999), pp 108-109, consideram que não abrangência do administrador nominal na âmbito subjectivo, constitui violação do princípio da igualdade, tratando de forma diferente situações que sejam iguais uma vez que tanto o gerente meramente nominal como o de facto podem contribuir para a insuficiência do património do ente colectivo, impossibilitando o cumprimento das obrigações tributárias. Não se pode descurar o facto de a ilicitude pode se consubstanciar tanto numa acção positiva, quanto numa acção negativa (omissão). No caso de administrador de direito estar-se-ia perante ilicitude por omissão, a violação de “*deveres funcionais de cuidado e de diligência*”, pg.109. o Acórdão do STA de 17-12-97, in BMJ n.º 472, pg. 544 dispôs que “*o gerente nominal que mandata outra pessoa para exercer em nome e por conta da sociedade devedora do imposto a gestão desta, contrata um mandato fiscal, previsto no art.9º do CPCI e 6º do CPT, que o responsabiliza nos termos do art 16º do CPCI e do 13º CPT, independentemente do exercício efectivo das funções de gerência ou de administração da sociedade executada*”.

¹¹⁴ Vide: (CABRAL J. M., 2009), *op. cit.*, pg 266

gerando assim zonas de irresponsabilização, como pode acontecer, por exemplo, na situação em que o gestor não preenche todos os requisitos legalmente exigidos para o exercício da função, ou porque foi designado irregularmente, ou por caducidade do mandato, podendo, este, invocar a sua não reponsabilização, nos termos legalmente estabelecidos, por, legalmente, não se considerar gerente da sociedade.

Convém aqui realçar que, ao contrário do que acontece no regime de responsabilidade tributária dos administradores, o Direito Comercial, no seu regime de responsabilidade dos administradores nada dispõe acerca da possibilidade de virem a ser serem responsabilizados administradores meramente de fato.

A jurisprudência portuguesa tem sido uniforme, desde a aprovação da primeira disposição legal a regular esta matéria no ordenamento jurídico português, o Decreto nº 17 730, de de 7 de dezembro de 1929, no sentido de considerar a sua aplicação a gerentes efetivos, sendo insuficiente a gerência meramente nominal.¹¹⁵

No entanto, vozes há que se levantaram no sentido de considerar que a responsabilização do administrador de fato poderá pôr em causa o princípio da segurança jurídica podendo até ser inconstitucional¹¹⁶.

O art. 22º do CGT, faz referência apenas a funções de administração, diferentemente do que dispõe o art. 24º/1 da LGT portuguesa, quando fala em funções de administração ou gestão, alteração essa introduzida pela Lei nº30-G/2000, de 30 de dezembro.

Entendeu-se que esta alteração visava facilitar o decisor jurídico, em termos interpretativos, o que significa que quando o legislador usa o termo “gestão” está-se a referir á gerência, exclusivamente, de fato.

A este respeito, a A. TANIA MEIRELES, entende que a introdução do termo “gestão”, nada veio acrescentar ao regime de responsabilização do administrador que o é apenas de fato¹¹⁷, posição que subscrevemos.

¹¹⁵ É o que pode observar no: Acórdão do STA de 08-03-95, recurso nº 18834

¹¹⁶ PEDRO SOUSA SILVA, A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na lei geral tributária e no CPPT, ROA, ano 60, lisboa, dezembro 2000 (SILVA P. S., dezembro, 2010), pg.1451-1452, nota 9.

¹¹⁷ Vide: (CUNHA T. S., 2009), *op. Cit.*, pg. 135

Tanto a doutrina como a jurisprudência, portuguesas, tem-se movido no sentido de atribuir um conceito ao administrador de fato, uma vez que embora a CGT consagre a extensão dessa responsabilidade aos que exercem o cargo apenas de fato, não conceptualizou a figura.

Dois critérios se afiguram como possíveis para aferição do que seja administrador de fato, a saber o critério formal que “*se concentra na irregularidade da designação da condição de administrador com o intuito de definir quais os requisitos formais mínimos susceptíveis de dar legitimação formal ao efetivo exercício de poderes de facto*”, e o critério funcional no qual se “*pretende identificar quais as componentes materiais da actividade do administrador de facto que permitem concluir pela existência de uma verdadeira actividade de direcção da sociedade e, por conseguinte, uma autêntica relação de administração ainda que esta não reúna os pressupostos meramente formais.*”¹¹⁸

Inferimos dos arts. 108º e 109º do CEC, que impende sobre os gestores o dever praticar os actos que forem necessários ou convenientes para à realização do objecto (fim) social, então qualquer acto que vincule a sociedade perante terceiros, traduz-se no exercício da efectiva da gerência.

Nas palavras de PAULO PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, deve-se fazer uma “*equiparação material ou funcional com os gerentes de direito que exerçam o respectivo cargo, de acordo com a qual se entenderá que apenas podem ser responsabilizadas as pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração, desde que estas envolvam a mesma amplitude e os mesmos poderes de gestão que caracterizam o exercício destas mesmas funções por gerentes ou administradores de direito*”¹¹⁹.

Nesta senda, entende que deve-se fazer uma interpretação restrita da norma, chamando atenção para o fato existirem várias pessoas nas actuais sociedades a exercerem funções de administração, não se tratando, legalmente, de gerentes ou administradores, o que resultaria, possivelmente, com a interpretação lata do preceito

¹¹⁸ Vide: (CABRAL J. M., 2009), *op. cit.*, pp. 266-267

¹¹⁹ Vide: (CUNHA & SANTOS, 1999), *op. Cit.*, pg. 80

numa responsabilização de meros técnicos, consubstanciando-se numa violação do princípio da proporcionalidade.^{120 121}

O A. PEDRO SOUSA SILVA entende que só pode ser considerado gerente de facto, quem desempenhe, cumulativamente funções de administração/gerência, tanto do ponto de vista interno da sociedade, perante os sócios, como do ponto de vista externo, desempenha estas funções de representação e vinculação perante terceiros, uma vez que a gerência *de jure* é caracterizada pelas duas componentes.¹²²

Por sua vez, JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL consagra o administrador de fato como “*o individuo que na ausência de uma legitimação formal para actuar como administrador, tenha exercido, directa ou indirectamente, com total independência- substituindo ou colaborando com os administradores designados e com o consentimento da sociedade- e de forma tendencialmente continuada, funções de administração reservadas por lei ao administrador da sociedade*”¹²³.

A conclusão a que se chega é que a doutrina portuguesa, tendencialmente, tem optado pelo critério funcional, entendendo que basta, para efeitos de responsabilização nos termos do art. 22º da LGT, que o administrador exerça funções, atribuídos legalmente aos gestores, em detrimento do critério formal, tendo o conceito de administrador de fato por base a execução de funções atribuídas por lei aos administradores *de jure*.

¹²⁰ Vide: (CUNHA & SANTOS, 1999), *idem*, pg. 80

¹²¹ O princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso, encontra-se previsto no art. 17º/5 da CRCV, quando diz que “*As leis restritivas dos direitos, liberdades e garantias serão obrigatoriamente de carácter geral e abstrato, não terão efeitos retroativos, não poderão diminuir a extensão e o conteúdo essencial das normas constitucionais e deverão limitar-se ao necessário para a salvaguarda de outros direitos constitucionalmente protegidos*”. Este princípio se subdivide em três subprincípios: o princípio da adequação, traduzindo a ideia de que *os meios escolhidos pelo legislador* devem servir para os fins que a norma pretende, o princípio da necessidade, nos termos do qual, *o meio escolhido pelo legislador para alcançar o fim visado pela norma não possa ser substituído por outro, que, sendo igualmente eficaz para atingir o mesmo fim, comprima ou limite em menor grau os direitos fundamentais*, e o princípio da justa medida ou o princípio da proporcionalidade em sentido estrito nos termos do qual, deve-se exigir “*um grau mínimo de equivalência ou uma justa medida entre os fins que a norma pretende alcançar e os meios para tanto utilizados*”, ou seja, deve-se fazer uma ponderação entre os benefícios da norma e os custos. Como se pode aperceber, apenas uma vertente do princípio da proporcionalidade se encontra previsão constitucional, o princípio da necessidade, muito embora seja consentâneo que se trata de um princípio constitucional e um princípio estruturante do direito tributário. Vide, ainda: (CUNHA & SANTOS, 1999), *idem*, pg. 117-118

¹²² Vide: (SILVA P. S., dezembro, 2010), pg.1451-1452, nota 9 “*exerce funções de administrador ou gerente quando desempenhe, cumulativamente atribuições de gestão e representação externa da empresa- já que essa dupla competência caracteriza o cargo em questão*”.

¹²³ Vide: (CABRAL J. M., 2009), *op. Cit.*, pg 284-285

O STA entendeu que “*é gerente efectivo ou de facto o que é órgão atuante da sociedade, tomando as deliberações consentidas pelo pacto e exteriorizando a vontade social perante empregados e estranhos, quer obrigando a empresa, quer realizando negócios, enfim, exercendo mera gerência, que se consubstância no uso efectivo dos poderes de administração e representação da sociedade.*”^{124 125}

Outra questão que se coloca é a de saber se o exercício da gerência deve ser continuado, se deverá existir uma *intensidade quantitativa*. A resposta a esta questão é negativa, bastando, para tal, que o gerente pratique atos que vinculem a sociedade, fica sujeito a esse regime^{126 127}.

Como se pode extrair do conceito atribuído ao administrador de facto, pelo A. JOÃO PRIMO CABRAL, exige-se, necessariamente, uma certa independência do administrador de facto face ao administrador de direito. No sentido de que a efectivação da responsabilidade do administrador, pressupõe que disponha de um poder de decisão

¹²⁴ Acerca do conceito de gerente de facto, vide, ainda, entre outros, Acórdão do STA nº 018834, de 08-03-1995, Acórdão do TCAS nº 522/10.5 BETCB, de 11-10-2018, “*o exercício da gerência de facto desdobra-se em concretos actos que exprimem poderes representativos e poderes administrativos face á sociedade. São estes concretos actos de representação ou administração (v.g. contacto com os fornecedores; pagamento de salários) que devem ser levados a provatório*”, Acórdão do TCAS nº 0921/15 de 19-09-2017. “*só há gerência de facto quando haja elementos que revelem que oponente se dedique á administração da sociedade executada, praticando actos de gerência depois da sua substituição*”, cfr. Acórdão do STA nº 013050, de 23-01-1991. “*consubstância também a prática de actos de gerência, os praticados com animus decidendi em outras áreas empresariais, por todos estes actos condicionarem, direta ou indiretamente, com maior ou menor intensidade, o destino da sociedade*”, cfr. Acórdão do TCAS nº 05690/12, de 19-11-2005. O procurador pode ser um administrador de fato, uma vez que os actos praticados por estes produzem efeitos na esfera jurídica do mandante, cfr. Acórdão do STA nº 020946, de 26-02-1997

¹²⁵ Vide: Acórdão do STA de 08-03-1995, recurso n.º 18834, de 31-07-97, por isso “*não exerce tal gerência, um membro da administração que apenas desempenha funções de diretor-técnico comercial, sem qualquer intervenção na parte administrativa e financeira da sociedade, não participando nas reuniões da administração nem sequer sendo ouvido quanto ás decisões ali tomadas*”. Não é também gerente de facto, “*aquele em relação ao qual se provou que não tinha na prática, qualquer possibilidade de gerir a sociedade, estava impossibilitado, por força das circunstâncias, de gerir a empresa e não podia tomar qualquer resolução sem a aprovação dos trabalhadores*”, cfr. Acórdão do STA nº 001878, de 13-07-1983

¹²⁶ Neste sentido, (CABRAL J. M., 2009), *idem*, pg. 280 “*Temos assim algumas reservas em instituir a intensidade quantitativa da actividade como pressuposto inabdicável e inabalável da qualificação como administrador de facto*”. Cumpre ressaltar, que não significa que o regime é aplicável a todo e qualquer acto pontual. Ao que tudo indica, o A. propõe que se proceda a uma análise casuística (caso a caso), uma vez que na sua óptica, “*compreende-se que, as mais das vezes, uma habitualidade de exercicio de comportamentos de gestão para que se possa considerar que o individuo age como verdadeiro administrador. No entanto, este não é contrariado pela constatação de que certos actos de gestão- ainda que praticado de forma esporádica ou isolada, podem adquirir uma repercução na vida da sociedade muito superior a de uma actividade prolongada e refletindo, tambem, por essa via uma interiorização do respectivo agente no estatuto do administrador.*”

¹²⁷ A jurisprudência tem-se orientado no sentido de que seja necessário uma actividade continuada por parte do gestor, cfr. no pode verificar no Acórdão do STA nº 001094, de 21-04-1960 e Acórdão do TCAS nº 07377/14, de 22-03-2018.

autêntico.¹²⁸ Exige-se ainda, que a sociedade conheça e consinta com a atuação do administrador de fato, ainda que tacitamente.

A sua responsabilidade só será, no entanto, “*excluída se não se tiver verificado qualquer ingerência (por parte do suposto gestor) - independentemente da intensidade-na actividade social*”¹²⁹.

Um outro aspeto relevante que cumpre ressaltar é que a gerência efetiva não necessariamente terá que abranger todas as áreas de administração, podendo estar afeta a uma única área de atuação da administração do ente coletivo ou equiparado.¹³⁰

Cumprido, finalmente, fazer referência a um aspecto, que, praticamente, a doutrina portuguesa não fez referência que é saber se o conceito de administrador de fato integra também a figura do administrador oculto.

O administrador oculto ou *shadow director*, foi consagrado no sistema jurídico do Reino Unido, no Insolvency Act de 1986 como aquele “*in accordance with whose directions or instructions the director of the company are accustomed to act but so that a person is not deemed a shadow director by reason only that the directors act on advice given by him in a professional capacity.*”

A maior parte da doutrina estrangeira defende o enquadramento do administrador oculto no âmbito da responsabilidade do administrador de facto, muito embora, parte tem-se mostrado relutante, defendendo que não será abrangido.¹³¹

Não podemos deixar de tomar posição, ao lado da doutrina maioritária, tendo em conta que o regime legal construído visa responsabilizar aquele que de fato exerce funções de gerência das pessoas coletivas e é exatamente isso o que acontece com o administrador oculto. Ele exerce as funções de gerência por parte de outrem, existe uma relação de dependência destes para com aquele, pelo que estes não serão responsabilizados nos termos do art. 21º do CGT e sim aquele. Assume-se, então, o

¹²⁸ Vide: (CABRAL J. M., 2009), *idem*, pg. 281

¹²⁹ Vide: (CABRAL J. M., 2009), *idem*, pg. 261

¹³⁰ Ao que tudo indica, o A., (MARQUES, A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos Gerentes e a Repartição Interna de Tarefas na Sociedade Comercial, 2016), *op. Cit.* pg. 303. Já apoiando o nosso entendimento temos a A. (CUNHA T. S., 2009), *op. Cit.*, pg.795, quando diz que, “*a gerência de facto ocorre quando alguém, ainda que de modo esporádico e apenas em relação a um único pelouro da empresa exterioriza de algum modo a representação social por meio de actos substantivos materiais, vinculando a sociedade perante terceiros*”.

¹³¹ Vide: JOÃO MIGUEL SANTOS CABRAL, O Administrador de Facto no Ordenamento Jurídico Português, in: RCEJ, nº 10. 2º semestre, 2008, (CABRAL J. M., 2008), pg. 138

conceito lato de administrador de facto. Portanto, o que vale para os demais administradores de facto, vale também para o administrador oculto.¹³²

1.1.6.1.1. Ônus de prova da gerência de facto

Da gerência de direito não se presume a gerência de facto, pelo que não existe uma presunção legal de gerência de facto¹³³, pelo que caberá á administração Tributária¹³⁴ fazer a respectiva prova da gerência de facto, de acordo com a jurisprudência, contudo, a jurisprudência recente tem-se conduzido no sentido de considerar que, pelo facto de não existir tal presunção, não resulta automaticamente na inexistência ou impossibilidade de presunção natural ou judicial¹³⁵ ¹³⁶, “*as que se fundam nas regras práticas de experiência, nos ensinamentos hauridos através da observação (empírica) dos factos*”¹³⁷, que não implica de inversão do onus da prova¹³⁸.

No entanto, a jurisprudência, defende que “*para ilidir essa presunção* (contrariamente á decisão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), que entendeu que a mera nomeação resulta uma parte da presunção natural ou judicial) não é necessário fazer a prova contrária do facto presumido, bastando, por qualquer meio de prova, abalar a convicção a que ela conduz, uma vez que, nos casos de presunção judicial, não faz sentido se referir á ilisão, tendo em conta que diferentemente do que acontece com as presunções legais que podem ser ilididas, as presunções judiciais não

¹³² Neste sentido, (CABRAL J. M., 2009), *op. cit.*, pg. 282 e 284. O autor ainda refere que “*não bastará, também, nesta sede uma actividade puramente consultiva, de acessória, ainda que o seu conselho seja acolhido pelo administrador de direito- ou o exercício do poder de fiscalização legalmente outorgado ao sócio sobre a administração para accionar, sem mais, uma responsabilização fundada no conceito de shadow director*”.

¹³³ Vide: Acórdão do TCAN nº 01730/09.7 BETPRT, de 21-06-2018; Acórdão do STA nº 017913, de 01-06-1994; Acórdão do STA nº 023565, de 06-10-1999 e Acórdão do TCAN nº 01602/13.0 BETBRG, de 21-06-2018

¹³⁴ A AT poderá provar a assinatura de documentos, tais como atas, cheques, etc por parte do gerente, cfr. Acórdão do TCAN nº 05520/12.4 BETVIS, de 02-03-2017

¹³⁵ Vide: JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, GONÇALO BULCÃO, JOSÉ RAMOS VIDAL, MARIA JOÃO MENEZES, in: Lei Geral Tributaria Comentada e Anotada, Almedina. 2015 (PIRES, BULCÃO, VIDAL, & MENEZES, 2015), pg. 219

¹³⁶ Vide: Acórdão do STA, nº 01132/06, de 28-02-2007; Acórdão do STA nº 0944/10 de 02/03/2011, Acórdão do STA nº 0861/08 de 10/12/2008, que diz: “*No entanto, o facto de não existir uma presunção legal sobre esta matéria, não tem como corolário que o Tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência comum.*”

¹³⁷ Vide: ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA E SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 1ª ed. (ANTUNES VARELA, BEZERRA, & NORA), pág. 486, MANUEL DE ANDRADE, Noções Elementares de Processo Civil, 1979 (ANDRADE M. D., 1979), pp. 215-216, e PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, Código Civil Anotado, Volume I, 2ª Edição (LIMA & VARELA), pg. 289.

¹³⁸ Cfr. Acórdão do STA nº 01132/06, de 28-02-2007

preexistem, sendo juízos formados pelo decisor jurídico resultantes da prova produzida no âmbito do próprio processo.¹³⁹

Nesta senda, tem, também, o STA defendido que o despacho de reversão deve conter a demonstração de exercício efetivo da função, do possível responsável.¹⁴⁰

1.2. Âmbito objectivo

A questão que se pretende analisar aqui é, sobre o quê, ou seja, quais as dívidas, sobre as quais incide a responsabilidade do gerente.

Dispõe o art. 21º/4 do CGT que a responsabilidade abrange toda a dívida tributária, os juros, coimas e demais encargos legais, salvo regra legal em contrário. Assim sendo, uma vez que o regime de responsabilidade dos administradores nada dispõe em contrário, esta disposição legal é perfeitamente aplicável.

Cabe agora proceder a uma análise da disposição legal em causa, com vista à delimitação dos conceitos ora apresentados, de modo a que se possa compreender a extensão objetivo-material da responsabilidade prevista no regime.

Quando o legislador faz referência a dívidas tributárias, será que realmente pretende abranger todos os tributos?

Como bem se sabe, quando se fala em tributos, não se pretende apenas referir a impostos, mas também, a taxas e às contribuições, cfr. art. 2º do CGT.

Relativamente a impostos, “*prestações pecuniárias e obrigatórias, sem contrapartida individualizada, exigidas por uma entidade pública, com vista à prossecução dos seus fins*”¹⁴¹, cfr.art.2º/1, a) da LGT. tem-se entendido, sem margem

¹³⁹ É que resulta da análise do acórdão do STA 01132/06 de 28/02/2007, quando dispõe que: “*Por isso, se faz sentido o regime contido no artigo 350º nº 2 do Código Civil, quando estabelece as condições em que podem ser ilididas as presunções legais, o mesmo regime nenhum sentido faria se aplicado às presunções judiciais. Quanto a estas, não se trata de as ilidir, produzindo contraprova ou prova em contrário, porque não há nenhum facto que, estando, em princípio, provado por força da lei, possa deixar de se dar por provado por obra dessa prova em contrário ou contraprova. Pela mesma razão se não pode afirmar, como se faz no acórdão recorrido, que a Fazenda Pública beneficia da presunção judicial de gerência de facto e não tem que fazer prova desta para poder reverter a execução fiscal contra o gerente de direito. Ninguém beneficia de uma presunção judicial, porque ela não está, à partida, estabelecida, resultando só do raciocínio do juiz, feito em cada caso que lhe é submetido.*”

¹⁴⁰Vide: Acórdão do STA nº 0508/12, de 31-10-2012. De acordo com o Acórdão do STA de 8-11-2000, recurso n.º 24890, “*é obrigatório um juízo claro acerca daquela gerência, este só se poderá fundar na prova efectivamente produzida e deve resultar do conjunto de factos que foram demonstrados*”

¹⁴¹ O prof. (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., 2007), *op. Cit.*, pg. 22, tem definido “*uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer*

para dúvidas, que quando o legislador se refere a dívidas tributárias, está a referir a dívidas de imposto, portanto, claro está que se enquadra no âmbito material da norma¹⁴².

As contribuições¹⁴³, “*prestações pecuniárias e obrigatórias, exigidas por uma entidade pública em contrapartida de prestações administrativas presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, nomeadamente em contrapartida de aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas, da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade*” cfr. art.2º/1, c) do CGT. Estão também abrangidas pela norma.

As taxas, diferenciam-se dos impostos pela característica da bilateralidade, uma vez que pressupõe uma contrapartida, ao contrário do imposto caracterizado pela unilateralidade.¹⁴⁴

Numa interpretação literal, podemos concluir que o legislador, para além dos impostos quis abarcar também as taxas e as contribuições, uma vez que faz referência às dívidas tributárias (impostos, taxas e contribuições especiais), e não dívidas fiscais (impostos).

A doutrina portuguesa diverge neste aspecto, parte dela defendendo que se aplica apenas a impostos¹⁴⁵, outra parte, embora minoritária, defende a sua aplicação também a taxas¹⁴⁶.

contraprestação retributiva específica, exigida por uma entidade pública a uma outra entidade (sujeito passivo) utilizada exclusiva ou principalmente para a cobertura de despesas publicas”.

¹⁴² As contribuições para a segurança social são definidas como “*prestações pecuniárias de carácter definitivo, afetas ao financiamento de uma ampla categoria de despesas do sistema previdencial de segurança social e outras (designadamente políticas ativas de emprego e de formação profissional) pagas a favor de uma entidade de natureza pública e tendo em vista a realização de um fim público. Devem-se considerar verdadeiros impostos.* Cfr. Acórdão do TCAS nº 1305/14.9 BELRA, de 12-07-2017

¹⁴³ Para mais considerações a respeito das contribuições financeiras ou contribuições especiais, entre outros, *vide*: (NABAIS, 2017), pp. 47-53; (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., 2007), pp 53 e segs

¹⁴⁴ É que nos diz o A. ALBERTO XAVIER, in: Manual de Direito Fiscal vol.I, FDL, 1974 (XAVIER, 1974), pp. 42-43, referindo às taxas: “*revestirem caracter sinalagmático, não uniliteral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste na prestação de uma actividade publica ou na utilização de bens de domínio público ou na resmoção de um limite jurídico á actividade dos particulares*”.

¹⁴⁵Vide: (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), pg.237 e (SILVA I. M., 1999), pg. 135 e segs. A jurisprudência também entende que deva ser referente apenas a impostos, uma vez que a responsabilidade por outras dívidas está estabelecida no sódigo das sociedades Comerciais, cfr. Acórdão do STA nº 025037, de 06-02-2002, sendo as contribuições para a segurança social um imposto especial, cfr. Acórdão do STA nº 022811, de 05-05-1999

O A. SÉRGIO VASQUES, quando diz que da interpretação da LGT, resulta a aplicação da disposição legal também a taxas, não tem qualquer fundamento, uma vez que a lógica por detrás da sua aplicação a impostos e contribuições, não é aplicável às taxas, tendo em conta que enquanto que a obrigação de imposto é unilateral, as taxas, bem como as contribuições especiais, pressupõem uma contrapartida, podendo, então, ser negada a contraprestação em caso de incumprimento.

Nesta mesma senda, a A. ISABEL MARQUES DA SILVA, que afirma que preceito legal, à partida, leva ao entedimento de que se aplica igualmente a taxas, contudo, a interpretação conduz à sua exclusão do âmbito de aplicação, primeiro, porque a LGT portuguesa prevê um regime especial para as taxas, conseqüentemente nem todas as disposições aí previstas lhes são aplicáveis, segundo, porque da autorização legislativa concedida ao Governo, *“apenas o autorizava a abranger na Lei Geral Tributária as taxas naquilo que não fosse exigível num regime especial, o que parece ser o caso quanto à responsabilidade tributária, salvo manifestação inequívoca da vontade do legislador nesse sentido”*¹⁴⁷.

Finalmente, a jurisprudência portuguesa, por seu turno, tem defendido que a responsabilidade dos gerentes apenas é extensível aos impostos e contribuições para a segurança social.

Os juros, *“são frutos civís, constituídos por coisa fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital”*^{148 149}.

Os juros podem se classificar em juros compensatórios, juros indemnizatórios ou juros moratórios.

¹⁴⁶ No sentido de estender a sua aplicação igualmente a taxas, SÉRGIO VASQUES, in: A Responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária, Fiscalidade, janeiro, 2000 (VASQUES, A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária, janeiro, 2000), pg.63 *“A lei geral tributária traz consigo um alargamento da responsabilidade dos gestores. É que o regime excepcional de responsabilização dos gestores previsto pelo Código de Processo Tributário valia apenas para “dívidas de contribuições e impostos”. (...) nos termos da Lei Geral Tributária, contudo, (...) admite-se não só para as dívidas de contribuições e impostos, como também para as dívidas de taxas.*

¹⁴⁷ Vide: (SILVA I. M., 2002), *op. Cit.* pg. 275

¹⁴⁸ Conceito dado pelo A. (VARELA J. M., 2000), pg. 870

¹⁴⁹ No Circular nº 01/2018/ DNRE, de 22 de junho, a Administração tributária estabelece um conceito de juros para efeitos tributários *“como sendo o rendimento do capital (imposto em causa) não liquidado (juros compensatórios) ou não pago (juros indemnizatórios) por culpa do contribuinte, no primeiro caso, e no segundo por facto imputável aos serviços, respectivamente, em função do tempo decorrido”*.

Os juros compensatórios¹⁵⁰, são quantias pecuniárias devidas “*pelo sujeito passivo quando por facto que lhe seja imputável, seja retardada a liquidação ou o pagamento de quantias que devam ser entregues, por ele próprio ou por substituto, ou receba reembolso indevido*”¹⁵¹, cfr. art. 33º/1 do CGT. Dispõe a lei, ainda, que, os juros compensatórios integram a dívida tributária, assim, mesmo que a lei não fizesse referência expressa aos juros, integrariam, o âmbito objetivo material, cfr. art.33º/4.

No que toca aos juros moratórios, ou juros de mora, são os “*devidos pelo não pagamento atempado da dívida tributária*” art.35º CGT, são concebidos pelo legislador como sanção pela inércia do obrigado tributário. Claro está, integram o âmbito objectivo material do regime.

Duas situações são separadas pelo legislador, uma na qual o responsável paga a dívida tributária no prazo fixado para pagamento voluntário ou para deduzir acusação, neste caso, será isento do pagamento de juros e outra situação em que não ocorre esse pagamento dentro dos limites deste prazo, ficando, portanto, sujeito a esse pagamento.

Quanto aos juros indemnizatórios, são os devidos pela Administração Tributária ao sujeito passivo, com o intuito de indemnizá-lo pelos danos resultantes da cobrança indevida de impostos, nos termos do art. 34º CGT, pelo que, resulta claramente, que não integram o âmbito objetivo material do regime.¹⁵²

Finalmente, “*demais encargos legais*”, são os encargos que devam ser suportados no âmbito do processo de cobrança da dívida fiscal, nomeadamente as custas processuais, outras despesas no âmbito do processo de execução fiscal”.

¹⁵⁰ A Prof. (DOURADO, Direito Fiscal, 3ª ed., 2018), pg.105, defende que “*O facto de a taxa dos juros compensatórios ser equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do nº1 do art 559.º do Código Civil, faz com que tenham carácter indemnizatório ou compensatório pelos prejuízos causados ao Estado e não sancionatório. A imputação do atraso ao sujeito passivo deve ser entendida como a causa do prejuízo e não como o pressuposto de uma sanção*”. Em sentido diverso, vide: (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., 2007), pg.266, quando diz que, “*na verdade, os juros compensatórios, na sua forma actual, só podem entender-se como uma sanção a um comportamento culposo do contribuinte, exigindo a demonstração deste*”.

¹⁵¹ Conforme o que diz o prof. (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., 2007), pg.263, “*não basta que a liquidação se atrase, é necessário que exista um nexo de causalidade entre o atraso na liquidação e um comportamento de algum modo censurável do contribuinte por incumprimento ou incumprimento tardio de um qualquer dever de cooperação que a lei lhe atribui*”.

¹⁵² Quanto aos juros indemnizatórios diz o prof. J.L. (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., 2007), pg. 267, “*são uma obrigação quase-simétrica dos juros compensatórios. Sem qualquer função penalizante destinam-se a compensar o sujeito passivo pelos prejuízos sofridos com o cumprimento indevido de uma não existente ou erradamente qualificada obrigação tributária*”.

A mesma situação abordada no tocante a juros moratórios se aplica aqui, na qual o responsável poderá ser isento desses encargos legais, procedendo ao pagamento dentro do prazo para o pagamento voluntário ou para deduzir oposição.¹⁵³

Coimas se consubstânciam em sanções de natureza pecuniária, resultantes da prática de contra-ordenações.¹⁵⁴

O art. 46º/3, al. d) LGT vem estabelecer uma ordem de imputação, nos casos em que o património do ente coletivo não seja suficiente para cobrir a totalidade da dívida, consagrando que devem ser satisfeitos, primeiramente, juros moratórios, de seguida, outros encargos legais, coimas e, finalmente, a dívida tributária, a qual inclui os juros compensatórios.

1.3. Ambito temporal

1.3.1. A dualidade de regimes

Uma outra divergência que existia no direito português, tanto do ponto de vista jurisprudencial, quanto do ponto de vista doutrinal, era de saber se apenas eram responsabilizados gerentes em função efetiva no momento em que a dívida deveria ser paga ou se, concomitantemente, o que exercia essas funções no momento de constituição do fato gerador da obrigação tributária.

Os A. RUY DE ALBUQUERQUE E MENEZES CORDEIRO, interpretavam a disposição legal no sentido de que só seriam responsáveis os gerentes em efetividade de funções no momento da liquidação/cobrança da dívida tributária, caso contrário, estaríamos perante uma situação de responsabilidade pelo risco.¹⁵⁵

Os A.A, ALFREDO JOSE DE SOUSA E JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, partilham a mesma posição, entendendo que ao se responsabilizar os gerente em efetividade de funções, no momento da constituição da dívida tributária, esta-se-ia perante uma

¹⁵³ Cumpre ressaltar aqui que, embora nestas situações o responsável esteja isento, não impede que se encontrando bens no património do obrigado principal, seja chamado a responder por eles, uma vez que são obrigações acessórias. Neste sentido, (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), pg.224

¹⁵⁴ O artigo correspondente da LGT portuguesa não prevê a possibilidade de responsabilização pelas coimas aplicadas, dispondo que: “A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais”. Art. 22º/1 da LGT portuguesa

¹⁵⁵ Vide: (ALBUQUERQUE & CORDEIRO, 1987), *op. Cit.*, pg. 179

responsabilidade objetiva, o que contrapõe a lógica da responsabilidade tributária subsidiária que se consubstancia numa responsabilidade de cariz subjetiva.¹⁵⁶

Uma outra vertente, entretanto, vem defender que não só o gerente em funções no momento da liquidação/cobrança da dívida tributária deve compreender o âmbito do regime, mas também, o que encontrasse no exercício das suas funções no momento da ocorrência do fato constitutivo da dívida tributária.

Argumentos são apontados em defesa desta tese.

Tanto os gestores em funções no momento da liquidação/cobrança da dívida tributária, como os em funções aquando da constituição da obrigação tributária podem conduzir à insuficiência do património da sociedade, para o cumprimento da obrigação tributária.

O gestor em efetividade de funções no momento da constituição da obrigação tributária, poderia protelar a sua cobrança de modo a evitar a sua responsabilização.

Esta é a tese que teve o acolhimento da jurisprudência¹⁵⁷, portanto são responsabilizados tanto os gestores que, preenchendo os demais pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária, exercem funções de administração no momento da ocorrência do fato constitutivo da obrigação tributária e os que não estando em funções nesse momento, os exerciam no momento da sua cobrança.

Nos termos do art. 22º do CGT, o gerente responde:

- a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos (...);
- b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo (...).

Ora, do disposto, denota-se que se está perante dois períodos, um correspondente ao do exercício da gerência, outro correspondente ao período de não exercício da gerência.

¹⁵⁶Vide: (SOUSA & PAIXÃO, 1986), pg. 88

¹⁵⁷ Cfr. Acórdão do STA nº 023593, de 22-09-1999, “tanto releva o momento do facto tributário, como o momento da cobrança”.

Não restam dúvidas que a reponsabilidade é relativa, exclusivamente, ao período de exercício do cargo, uma vez que tanto a alínea a), quanto a alínea b), dispõem que os gestores são responsáveis pelas dívidas tributárias referentes ao período de gerência, pelo que fica excluído da responsabilização pelas dívidas tributárias, cuja constituição ocorreu num período pré ou pós gerência. A responsabilidade tributária subsidiária pressupõe uma relação entre o momento de formação da dívida tributária, ou da sua cobrança, com o período de gerência¹⁵⁸.

O regime da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores é caracterizado por ser um regime bipartido, conforme se pode aperceber da análise da disposição legal nas suas respectivas alíneas a) e b) do art. 22º CGT).

A alínea a), consagra um regime de responsabilidade pela insuficiência do património para a satisfação da dívida tributária, enquanto que a alínea b), a responsabilidade é fundamentada pela falta de pagamento da dívida tributária.

Para melhor compreensão deste regime bipartido, faremos uma análise separada das alíneas em causa.

1.3.2. Responsabilidade pela insuficiência do património

A alínea a) fixa a responsabilidade tributária dos gestores que exerceram as suas funções antes do vencimento da obrigação tributária.

A primeira parte da alínea a), o momento determinante para a responsabilidade é o da constituição da dívida tributária.

Aplica-se às dívidas constituídas durante o período de gerência, mas cujo prazo para o pagamento ou entrega tenha terminado depois do fim do exercício da gerência, nunca às, cujo vencimento ocorreu durante o exercício do cargo¹⁵⁹.

Quanto á segunda parte da alínea a), o que determina tal responsabilidade é o término do prazo legal de pagamento ou entrega do tributo depois do exercício do

¹⁵⁸ “se o revertido só exerceu funções durante uma parte do mês a que se reporta a dívida do IVA não há que responsabilizá-lo pelos dias desse mês posteriores à cessação das funções pelo facto de tal imposto estar sujeito ao regime de periodicidade mensal” Acórdão do STA nº 023955, de 12-01-2000. “não sendo possível fraccionar os rendimentos objecto de impostos periódicos em função da parte do período respetivo ao imposto em que o gerente exerceu funções é o mesmo responsável subsidiário pela totalidade do imposto incidente no período fiscal considerado”, cfr. Acórdão do STA nº 019916, de 08-05-1996

¹⁵⁹ A A. SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, a que mais desenvolveu sobre o regime dual de responsabilidade tributária subsidiária, não faz a separação entre a primeira e segunda parte da alínea.

cargo, pelo que se aplica aos tributos que se tenham constituído antes do exercício do cargo de gerência e que cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha se verificado num momento posterior. Não estão abrangidas as dívidas tributárias que se tenham constituído durante a gerência nesta parte da alínea, uma vez que são abrangidas pela primeira parte.

Assim, se conclui que a alínea a) do art. 22º do CGT, se aplica às dívidas constituídas durante o período de exercício das funções de gestão e cujo prazo legal de pagamento tenha terminado depois da gerência efectiva, bem como às dívidas que se tenham constituído num momento anterior ao exercício do cargo, que, no entanto, o vencimento da obrigação tributária ocorra posteriormente ao exercício do cargo.

Portanto, não importa se a dívida se tenha constituído antes ou durante a gestão, para a aplicação da alínea a), de modo geral, desde que o prazo legal para o pagamento da dívida tributária ocorra num momento posterior á gestão, podendo tanto se ter constituído durante o exercício da gerência quanto num momento anterior¹⁶⁰.

Como já se disse, esta responsabilidade baseia-se numa gerência conduzida de modo a tornar insuficiente o património do ente coletivo, para a satisfação da dívida tributária.

Como se pode concluir da disposição legal, uma simples atuação, resultante na diminuição da situação patrimonial da sociedade não será suficiente para assacar responsabilidade do gestor, nos termos do regime de responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes previsto no CGT¹⁶¹, devendo essa diminuição patrimonial ser de tal forma, que impeça a sociedade de solver, pontualmente, as suas dívidas perante a administração tributária.

¹⁶⁰ Neste sentido, (CASIMIRO, 2000), *op. Cit.*, pg.125, quando diz: “*note-se que a lei nem exige que o facto constitutivo se verifique necessariamente durante o exercício do respectivo cargo, prevendo expressamente a responsabilidade do gestor em todas aquelas situações em que o “...prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois...” desse exercício (al. a) do n.1 do art. 24º). Parece, pois permitir que o gestor que tenha exercido o seu cargo num período anterior à data do final do prazo de pagamento do tributo, ainda que o respectivo facto constitutivo se tenha produzido antes ou depois do período de exercício do seu cargo*”. Em sentido diverso, ISABEL MAQUES DA SILVA, in: Considerações acerca da responsabilidade por dívidas e por infracções tributárias de membros dos corpos sociais, Direito e Justiça, vol.XVI, 2002 (SILVA I. M., 2002), pg. 276, quando diz que “*não nos parece porém que na concretização da autorização legislativa o Governo tenha ido tão longe quanto o parlamento o permitia, daí que não possamos acompanhar aqueles que consideram incluir-se no âmbito do preceito as dívidas tributárias cujo facto constitutivo é posterior ao termo do exercício das funções*”.

¹⁶¹ Pensa-se que neste caso, de diminuição do património da sociedade, culposamente pelo administrador, será responsabilizado, nos termos da responsabilidade civil prevista no Código Civil, mediante o preenchimento, certamente, de todos os demais pressupostos exigidos para a efectivação desta responsabilidade

Coloca-se a questão de saber se será necessária declaração da falência ou insolvência da sociedade.

Tanto a doutrina¹⁶² quanto a jurisprudência¹⁶³ portuguesas têm defendido não ser necessária a declaração a falência ou insolvência da sociedade, diferentemente do que acontece no sistema jurídico espanhol, no qual faz-se necessária a declaração prévia da falência ou insolvência tanto da sociedade, como dos devedores solidários.¹⁶⁴

A A. SOFIA CASIMIRO, entende que quando o legislador diz, “*se tornou insuficiente*”, limita, e em grande medida a responsabilidade prevista na alínea a), tendo em conta que, o património social para saldar a dívida tributária, exclui do seu âmbito de aplicação, as situações em que o gestor, não tendo agido de modo a diminuir o património da sociedade, nada fez no sentido de aumentar o património da sociedade, quando esta se encontrava numa situação de insolvência devido a outras gerências desastrosas. Assim afasta a possibilidade de aplicação por analogia, tendo em conta a proibição de aplicação analógica, nos termos do art. 11º/4 LGT portuguesa¹⁶⁵.

Ainda na esteira da mesma A., não são igualmente abrangidas pela previsão legal, as situações em que o administrador, embora tenha conduzido a gerência de modo a diminuir a património da sociedade, cesse as suas funções ainda deixando um património suficiente para cobrir o valor da dívida tributária.

Não obstante concordamos que seja verdade o que foi dito pela A., entendemos que estas críticas não merecem o nosso apoio, tendo em conta que o regime da responsabilidade, tanto o cabo-verdiano quanto o português, embora tenham o intuito de penalizar ou sancionar o gestor, visa, primordialmente, a percepção de receitas que de outra forma poderia estar perdidas, e quando o gestor atua de forma a diminuir o património da sociedade, mas que não prejudica a percepção destas receitas pelo Estado, não está a por em causa o fins tributários deste. Ainda cumpre dizer que sempre há

¹⁶² Neste sentido, (DOURADO, Substituição e Responsabilidade Tributária, 1996), pg. 56

¹⁶³ Vide: Acórdão do STA nº 015866, de 06-03-1996 e Acórdão do STA nº 0606/18, de 04-07-2018, no entanto, “*o conhecimento, pelo órgão de execução fiscal da declaração de insolvência é fundamento bastante para que o órgão de execução fiscal considere haver fundada insuficiência do património da sociedade, originária devedora*”, cfr. Acórdão do STA nº 0783/17, de 12-07-2018

¹⁶⁴ Neste sentido, JOSÉ NEILA NEILA, La responsabilidad de los administradores en las sociedades de capital: mercantil, civil, penal, administrativa, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1995 (NEILA, 1995), pg. 1183

¹⁶⁵ Vide: (CASIMIRO, 2000), *op. Cit.*, pg.128

possibilidade de o ente coletivo recorrer à responsabilidade civil para responsabilizar o gerente infrator.

Por outro lado, o critério utilizado pelo legislador, determinante dessa responsabilidade, insuficiente ou não, para o pagamento da dívida tributária, revela certa carencia, podendo conduzir a situações de injustiça, penalizando gerentes que actuaram de forma diligente no desempenho das suas funções, que, no entanto, tiveram a infelicidade de se debater com circunstâncias em que nada podiam fazer no sentido de satisfazer as dívidas tributárias e isentar de responsabilidade, gerentes que tenham levado a cabo uma gerência desastrosa, contudo o património da sociedade não tenha sido diminuído a tal ponto de não se conseguir cumprir com as obrigações tributárias da sociedade.

1.3.2.1. Ónus da prova

A disposição legal em causa, não faz qualquer referência ao ónus da prova, nomeadamente em relação à presunção legal de inversão do ónus de prova, pelo que, por força do n.º 4, do art. 22º da CGT, aplicar-se-á o disposto no art. 108º da CGT, nos termos do qual, caberá à Administração Tributária o ónus da prova de factos constitutivos do direito invocado. Assim, quando a administração fiscal invoca que da gerência resultou a insuficiência patrimonial para a satisfação das dívidas tributárias, terá de proceder à sua devida prova, para efeitos de efectivação da responsabilidade.

1.3.3. Responsabilidade pela falta de pagamento

A alínea b) do art. 22º da CGT vem consagrar a responsabilidade fundada na falta de pagamento pelo gerente. O ponto chave a reter da disposição legal é que o vencimento da dívida tributária deve ocorrer durante o período de exercício do cargo de gerência

A alínea b), é aplicável às dívidas tributárias, cujo prazo legal de pagamento¹⁶⁶ ou entrega tenha terminado durante o período de exercício do cargo de gerência, abrangendo, assim, as dívidas tributárias constituídas antes da gerência, mas que o prazo legal para entrega ou pagamento terminou dentro desse período bem como as

¹⁶⁶ O prazo legal de pagamento “*se refere ao prazo de pagamento voluntário da dívida tributária, sendo estes fixados pelas leis tributárias*”, vide: (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), *op. Cit.*, pg. 254. ainda, Acórdão do STA n.º 0509/10, de 06-10-2010

dívidas tributárias nascidas durante a gerência, cujo prazo legal para a entrega ou pagamento ocorreu nesse período.

Dois são os pressupostos específicos para a aplicação da alínea b), a saber: a falta de pagamento ou entrega¹⁶⁷ do valor da dívida tributária e a imputação dessa falta de pagamento ou entrega ao gestor.

Entendemos ser desnecessário teçer considerações a respeito da primeiro pressuposto, tendo em conta que não levanta qualquer questão acerca da sua interpretação/ aplicabilidade.

O mesmo não se diz, no entanto, a respeito do segundo pressuposto, primeiramente em relação ao uso, pelo legislador do termo “*imputação*”, segundo, porque o legislador vem inverter o ónus de prova contra o gerente, estabelecendo uma presunção legal de “*imputação*”.

Não tem havido consenso na doutrina portuguesa, no que tange ao conceito de imputação, alguns a consagrando como abarcando todos os pressupostos da responsabilidade civil, o facto ilícito, a culpa, o dano e o nexo de causalidade entre o dano e o facto ilícito, assumem assim um conceito amplo de imputação¹⁶⁸.

Outros, por outro lado, a têm visto como sinónimo de culpa.¹⁶⁹

Não obstante, tem-se interpretado a imputação como culpa, presumido-se assim, a culpa do gerente.¹⁷⁰

¹⁶⁷ O A. DIOGO LEITE DE CAMPOS entende que, “*Numa análise do preceito pode entender-se que sim. Contudo alguma doutrina tem negado este ponto de vista, por dívida tributária ainda não se ter constituído quando a entrega por conta da é exigida sendo esta entrega uma mera antecipação do pagamento ou uma prestação de caução imposta por lei. Negando-se, assim, a dívida das entregas por conta a natureza de dívida tributária.*” In: (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), *idem*, pg.238

¹⁶⁸ Neste sentido, ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, Tratado de Direito civil, vol. III reimp. da 1ª ed do tomo III da parte II de 2010, Almedina, Coimbra, 2017 (CORDEIRO, Tratado de Direito civil, vol. III, reimp. da 1ª ed. do tomo III da parte II de 2010, 2017), pg. 439

¹⁶⁹ FERNANDO PESSOA, JORGE, Ensaio Sobre os Pressupostos da Responsabilidade Civil, Almedina, Coimbra, 1995 (JORGE, 1995), pg.321

¹⁷⁰ Neste sentido, (CUNHA T. S., 2009), *op.cit.*, pg. 144. Nesta mesma senda, a A. SOFIA CASIMIRO¹⁷⁰ defende que o uso do termo imputação, pelo legislador, se refere apenas á culpa, para, assim, se operar uma interpretação correcta do estabelecido na Lei de autorização legislativa (Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto), referido-se assim apenas á inversão do ónus de prova da culpa e não dos demais pressupostos da responsabilidade tributária, (CASIMIRO, 2000), *op. Cit.*, pg. 118, “*atento ao exposto, sugerimos, assim, e de forma a efetuar uma interpretação conforme à respectiva lei de autorização, que se entenda que na alínea b) do nº1 do art. 24º da LGT pretende apenas prever a inversão do ónus da prova da culpa e tão só da culpa, enquanto vinculo de ordem psicológica que liga o ato ilícito ao agente,*

1.3.3.1. A inversão do ónus da prova

Como já se disse, para além de a disposição legal determinar que este regime de responsabilidade pressupõe o não pagamento da dívida tributária, esse não pagamento tem de lhe ser imputável, cabendo-o fazer prova de não imputação, no sentido de afastar a dita responsabilidade.

Denota-se uma presunção legal, estabelecida pelo legislador, de imputação do não pagamento pelo gerente.

Tal como já se disse, a regra, em termos de ónus de prova, é a de que quem invoca um direito, cabe proceder á prova dos factos constitutivos desse direito.

No entanto existem certas situações em que há necessidade de inversão do ónus de prova, a qual ocorre quando o legislador consagra uma presunção legal, art. 344º CC.

As presunções legais são ilações que o legislador tira de um facto conhecido para firmar de um facto desconhecido, cfr. art. 349º CC

Nas palavras do A. ABILIO NETO, “*As presunções pressupõem a existência de um facto conhecido (base das presunções), cuja prova incumbe á parte que a presunção favorece e pode ser feita pelos meios probatórios gerais; provado esse facto (no caso das presunções legais) ou o julgador (no caso das presunções judiciais) a concluir dele a existência de outro facto (presumido), servindo-se o julgador, para esse fim, de regras deduzidas da experiência de vida, das quais resulta que um facto é consequência típica de outro*”.¹⁷¹

Há quem entenda, no entanto que esta presunção viole os princípios, da igualdade¹⁷², da proporcionalidade e da verdade material, uma vez que a prova do facto negativo se afigura de difícil concretização.

ao invés de inversão de um ónus da prova da imputação interpretada enquanto conjunto de todos os pressupostos da responsabilidade civil.”

¹⁷¹ Vide: ABILIO NETO, Código Civil Anotado, 20ª ed. Act., Ediforum Edições Jurídicas, Lisboa, 2018 (NETO, 2018), pg. 309

¹⁷² O princípio da igualdade é um princípio constitucionalmente consagrado e como tal consubstancia-se em princípio estruturante da República de Cabo Verde, sendo igualmente princípio estruturante do Direito Fiscal. Dipõe o art.1º/2da CRCV, “*A República de Cabo Verde reconhece a igualdade de todos os cidadãos perante a lei, sem distinção de origem social ou situação económica, raça, sexo, religião, convicções políticas ou ideológicas e condição social e assegura o pleno exercício por todos os cidadãos das liberdades fundamentais.*” Este princípio, compreende duas vertentes, uma formal e outra material. No sentido formal, é que se denota do previsto no artigo referido, todos são iguais, perante a lei ,

2. Outros pressupostos específicos da responsabilidade dos administradores

2.1. Generalidades

Alguns pressupostos para a responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes prevista pela Lei Geral tributária, foram decalcados dos pressupostos da responsabilidade civil, pelo que, a análise dos pressupostos daquela responsabilidade, serão feitas com base nas disposições previstas para esta responsabilidade, com as devidas adaptações. A doutrina tende a definir como pressupostos da responsabilidade civil¹⁷³, o facto humano, a ilicitude, o dano, a culpa e o nexo de causalidade entre o facto ilícito praticado e o dano.

2.2. O facto

O facto se traduz na conduta adoptada pelo gerente, susceptível de responsabilização podendo se manifestar de duas formas possíveis: um facto positivo, que se consubstancia numa acção, ou um facto negativo, numa omissão.

No caso de responsabilidade por facto omissivo, o fundamento dessa responsabilização se assenta na culpa *in omitendo* ou culpa *in vigilando*, pressupondo que sobre o responsável impende um dever de vigilância, que a ser descuidado, fundamenta a responsabilidade^{174, 175}.

2.3. Ilcitude

Outro pressuposto para a efetivação da responsabilidade do gerente, como já se referiu, é a ilicitude.

enquanto que no sentido material, se traduz na imposição constitucional de tratamento igual a de situações iguais e tratamento diferenciado a situações diferentes Para mais considerações a respeito do princípio da igualdade tributária, vide, entre outros: (NABAIS, 2017), *op. cit.*, pp.154-159; (SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª ed., 2007), pp. 211 e segs, (VASQUES, Manual de Direito Fiscal, 2ª ed., 2018), *op.cit.*,pg. 289-294 e (DOURADO, Direito Fiscal, 3ª ed., 2018), *op. Cit.*, pp.199 e segs

¹⁷³ Para mais aprofundamentos acerca da responsabilidade civil, vide: J. M. ANTUNES VARELA, Das Obrigações em geral, 10ª ed. rev. e act. reimp., Coimbra, Almedina, 2000 (VARELA J. M., 2000), pp. 518-715, entre outros.

¹⁷⁴ Vide: (MARQUES, A (ir) responsabilidade dos Gerentes de Direito pelas Dívidas Tributárias, 2013), pg. 291

¹⁷⁵ Para o A. (VARELA J. M., 2000), *op. Cit.* pg. 528, “A omissão, como pura atitude negativa, não pode gerar física e materialmente o dano sofrido pelo lesado; mas entende-se que a omissão é causa do dano, sempre que haja um dever jurídico especial de praticar um ato que, seguramente e muito provavelmente, teria impedido a consumação do dano”.

Neste t3pico, pretende-se compreender em que se consubstancia a ilicitude resultante da actua33o do gerente, para efeitos da responsabilidade tribut3ria deste.

“A ilicitude pode se manifestar de duas formas: na viola33o de um direito de outrem ou na viola33o da lei que protege interesse alheios”

A viola33o de direitos de outrem,¹⁷⁶ compreende direitos absolutos, tais como *direitos sobre coisas, ou direitos reais, direitos de personalidade, direitos familiares e a propriedade industrial*¹⁷⁷.

Para haver ilicitude faz-se necess3rio, portanto, a exist3ncia de um dever legalmente imposto.

Como se pode aperceber claramente, n3o existe um dever legalmente consagrado de o gestor n3o diminuir o patrim3nio da sociedade¹⁷⁸, nem existe um dever de o gestor pagar impostos, este 3 um dever do ente colectivo, enquanto pessoa jur3dica, no entanto, impende sobre os gestores um *dever de cuidado (duty of care)* e um *dever de lealdade (duty of loyalty)* traduzindo-se na obrigatoriedade de o gestor prosseguir os interesses do ente coletivo, como um gestor criterioso e diligente¹⁷⁹.

A respeito deste pressuposto, a doutrina portuguesa, tem se divergido, alguns defendendo que a ilicitude se traduz no incumprimento da obriga33o de pagamento da d3vida de imposto ou na viola33o de deveres fiscais acess3rios pela sociedade, enquanto que outra parte tem entendido que se trata da viola33o de disposi33es legais ou contratuais de protec33o dos credores sociais¹⁸⁰.

A A. TANIA MEIRELES, quando faz a diferen3a entre os pressupostos de responsabiliza33o dos administradores da al3nea a) e b) do n3o 1 do art.24 da LGT defende que, enquanto na al3nea a) a ilicitude se consubstancia na “*actua33o conducente*

¹⁷⁶ (VARELA J. M., 2000), *op. Cit.*, pg. 533

¹⁷⁷ (VARELA J. M., 2000), *idem*, pg. 533

¹⁷⁸ (CASIMIRO, 2000), *op. cit.*, pg. 130, entende que o facto de diminuir o patrim3nio da sociedade n3o se traduz no incumprimento do dever estatuido no preceito legal, uma vez que “*o mesmo respeita 3 obriga33o de promover (ou n3o impedir) as dilig3ncias necess3rias ao bom cumprimento dos deveres tribut3rios da sociedade*”,concluindo que n3o existe um dever da sociedade de n3o diminuir o seu patrim3nio, uma vez que apenas indirectamente ser3o afectados os deveres tribut3rios da sociedade, pela diminui33o do patrim3nio da sociedade,

¹⁷⁹ Vide: HUGO LUZ DOS SANTOS, in: Sobre a Responsabilidade Subsidi3ria (art.8.º, n3o 1, al3nea a), do RGIT) dos Gerentes das Sociedades Comerciais, RFPDF, A. 8, n3o 3 (Outono 2015), 2015 (SANTOS H. L., 2015), pg. 183

¹⁸⁰ Vide: (SALDANHA SANCHES & BARREIRA, Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes, 1995), *op. Cit.*, pg.100, ainda, (BARREIRA, 1990), *op. Cit.*, pg 5

á insuficiência do património da sociedade”, na alínea b), se traduz no “*não pagamento da dívida tributária*”.¹⁸¹

Entendemos que, a ilicitude, na actuação do gestor conducente á diminuição do património do ente colectivo e no não pagamento da dívida tributária, traduz-se na violação de deveres de diligência, cfr. art. 170º do Código das Empresas Comerciais, mais concretamente, “*violação de disposições legais ou contratuais de protecção dos credores*”¹⁸², “*no caso, interesses do Estado, e que tal violação origine situação de insuficiência patrimonial para o pagamento de quantias em dívida*”¹⁸³.

Há que ressaltar, que só casuísticamente se poderá concluir pela violação ou não de deveres de diligência.

Qual é o critério a ser utilizado para aferir se há ou não violação de deveres de diligência?

O Código Civil estabelece um critério comum para aferir a ilicitude, que é o critério do bom pai de família, *bonus pater familia*, no entanto este critério só serve para medir a conduta do visado, se não houver outro critério estabelecido por lei especial. Uma vez que existe uma relação de especialidade entre o Direito Civil e o Direito Comercial (sendo este especial em relação áquele), há que se procurar se existe uma norma do Direito Comercial que estabelece critério diferente. Dispõe o art. 170º do Código das Empresas Comerciais (CEC) que o gestor deve pautar a sua conduta pelo de

¹⁸¹ Vide: (CUNHA T. S., 2009), *op. cit.*, pg. 145

¹⁸² Neste sentido, TÂNIA S. P. R. DA CUNHA, in: A culpa dos Gerentes, administradores e directores na Responsabilidade por Dívidas de Impostos, Coimbra : Universidade de Coimbra, Sep. de: Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. 77, 2001, (CUNHA T. S., 2001), pg.807, nota 69. Na mesma senda, também (VASQUES, A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária, janeiro, 2000), *op. Cit*, pg.58., ainda (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), pg. 255, entendendo que do incumprimento das referidas normas “*resulte insuficiência do património e não a que respeite ao incumprimento da obrigação*”.

Nesta mesma senda a jurisprudência portuguesa, como se pode ver no Acórdão do STA nº 023882, de 22-06-1999 e Acórdão do STA nº 021721, de 13-05-1998, defendendo ainda que o do “*não pagamento da dívida tributária não se presume a inobservância de qualquer disposição deste tipo*”

¹⁸³ Vide: (ANDRADE J. D., 2004), pg. 842

um gestor criterioso e ordenado¹⁸⁴, sendo assim, este será o critério a ser usado para se concluir pela existência ou não da ilicitude¹⁸⁵.

De que forma é que podemos saber se o gestor agiu como um gestor criterioso e diligente?

O mesmo artigo supracitado, na segunda parte, dispõe que o administrador deve agir de modo a prosseguir o “*interesse social tendo em conta o interesse dos sócios e o interesse dos trabalhadores*”.

Este preceito tem gerado certa divergência doutrinária, no que toca à correspondência ou não, do interesse social (da sociedade) como o interesse dos sócios.

Parte da doutrina tem entendido que o interesse social não se confunde com o interesse do sócio. Portanto, por um lado, temos o interesse pessoal do sócio e, por outro, o interesse da sociedade^{186 187}.

No que diz respeito ao interesse dos trabalhadores, fala-se da sua ineficácia, uma vez que lhe faltam “*mecanismos para a sua tutela*”.¹⁸⁸

O A. JOÃO MIGUEL SANTOS CABRAL, entendeu que nem sempre há violação de deveres de diligência por se preterir a satisfação do crédito do Estado, em benefício de outros interesses, citando o exemplo do pagamento dos salários a funcionários, perante uma situação de insuficiência de meios¹⁸⁹.

2.4. Culpa

¹⁸⁴ A A. (CUNHA T. S., 2001), *idem*, pg.791, ao se referir ao critério usado, de um gestor criterioso e diligente, fala que a diligência que a lei ao gestor trata é uma diligência abstrata. O Acórdão do STA de 12-03-2003, recurso n.º 1209/02 fala em “*gestor competente e criterioso*” a jurisprudência, no entanto tem se entendido que se deve seguir o critério do bom pai de família, cfr. Acórdão do STA n.º 020277, de 19-10-1996

¹⁸⁵ O A. Paulo Marques, do contrário, defende que o critério a ser usado deverá ser o do *bonus pater familias*, in: Responsabilidade Tributária dos gestores e dos Técnicos de Contas, *op. Cit.*, pg.52

¹⁸⁶ Neste sentido, vide: (ABREU J. M., Da Empresarialidade: As Empresas no Direito, 1996), *op. Cit.*, pp. 227 e segs

¹⁸⁷ A A. (CUNHA T. S., 2009), *op. Cit.* pg.791-792, entende que existe uma discrepância a nível doutrinário, de modo que parte da doutrina entende que está-se perante um só interesse, referindo o autor Coutinho de Abreu, mas entende-se que o referido autor defende que estamos perante interesses distintos, uma vez que como diz: “*uma concepção unitária do interesse social tornava-se inevitável*”. (ABREU J. C., 2015), *op. Cit.*, pp. 268-269

No sentido ainda de que se trata de interesses distintos, PEDRO CAETANO NUNES, Responsabilidade Civil dos Administradores perante os Accionistas, Almedina, coimbra, 2002 (NUNES, 2002), pp.93 e segs

¹⁸⁸ (CUNHA T. S., 2009), *idem*, pg. 171

¹⁸⁹ Vide: (CABRAL J. M., 2008), *op. Cit.*, pg.157

A culpa aqui merece especial destaque tendo em conta que todo o sistema de responsabilidade tributária dos gestores, que hora se desenha, gravita em torno deste pressuposto, uma vez que como já se disse, a responsabilidade tributária do gestor é uma responsabilidade subjetiva¹⁹⁰.

Existem dois modelos de responsabilidade susceptíveis de serem adoptados pelos vários sistemas jurídicos que consagram a responsabilidade dos gestores, tanto civil quanto tributária, a saber: o modelo monista, também conhecido como modelo francês e modelo dualista, igualmente conhecido como modelo alemão¹⁹¹.

Ordenamentos jurídicos há, que têm optado por um modelo monista, que a culpa (*faute*) compreende a *ilicitude*, ou conduta ilícita do agente, e o *nexo causal*, outros, no entanto tem optado por um modelo dualista, fazendo separação clara entre os dois pressupostos de responsabilização. Assim, a ilicitude, “*actuação desconforme*”, e a culpa (*schuld*) “*juízo de censurabilidade*”, são consagradas como conceitos diferentes¹⁹².

O ordenamento jurídico caboverdiano optou pelo modelo dualista, tendo-o consagrado no art. 483º do CC, extensível também ao sistema tributário.

A responsabilidade tributária dos gestores, concebida pelo legislador, subsume-se a uma responsabilidade subjectiva, exigindo-se a existência de uma culpa efectiva, por contraposição à culpa funcional, culpa esta que, como bem sabemos, que já foi pressuposto de responsabilidade dos administradores/ gerentes, no regime jurídico português.

Nas palavras do A. J. M. ANTUNES VARELA, “*a culpa exprime um juízo de reprovabilidade pessoal da conduta do agente: o lesante em face das circunstâncias específicas do caso, devia e podia ter agido de outro modo*”¹⁹³. Significa que a culpa se

¹⁹⁰ Nas palavras do A. JOÃO DA COSTA ANDRADE, in: Responsabilidade Fiscal dos Gerentes e Administradores. A Culpa Jurídico Tributária, Estudos no Curso de Mestrado, BFD, vol LXXX, Coimbra, 2004, (ANDRADE J. D., 2004) pg. 831, a “*culpa (é) a pedra de toque do regime da responsabilidade tributária em questão. É uma problemática fulcral, basilar e inquestionavelmente actual*”

¹⁹¹ Para mais aprofundamentos acerca dos modelos monista e dualista, vide: ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, Da responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades Comerciais, Lex, Lisboa, 1997 (CORDEIRO, Da Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades Comerciais, 1997), pp. 423-445

¹⁹² (CORDEIRO, Da Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades Comerciais, 1997), *op. Cit.*, Pg. 434 “*os pressupostos da responsabilidade civil implicam duas intâncias de controlo do sistema: a ilicitude primordialmente virada para a inobservância de normas jurídicas e a culpa, que lida com a censura merecida, pelo agente, com a actuação perpetrada,*” de acordo com JHERING.

¹⁹³ (VARELA J. M., 2000), *op. cit.*, pg.566-567

afere da possibilidade de o agente poder escolher entre comportamentos a adoptar, optando pela conduta causadora de dano.

A culpa pode-se manifestar de duas formas: como dolo, também concebida como má fé ou como negligência ou mera culpa.

O dolo é caracterizado pela sua conexão mais forte entre o facto ilícito praticado e a vontade do agente, figurando a modalidade mais grave da culpa, podendo ser directo, necessário ou eventual.

Já a mera culpa ou negligência “*consiste na omissão da diligência exigível do agente*”¹⁹⁴

De acordo com o mesmo autor, para se aferir o grau de culpa do agente, deve-se fazer primeiramente uma análise da culpa em concreto, para posteriormente se fazer uma análise da culpa abstrata, usando o critério do bom pai de família, *bonus pater familias*, questionar se nas mesmas circunstâncias, este, agiria da mesma forma, isto na falta de outro critério legalmente estabelecido.¹⁹⁵

Tanto o dolo como a negligência¹⁹⁶ podem levar à conclusão da culpa do gestor¹⁹⁷.

Para que a actuação do gerente seja isenta de censura, ou seja, isenta de culpa, a sua “*actuação ou omissão, sendo ilícita, tem que ser o único comportamento praticável por esse gestor, não existindo nenhum comportamento, lícito, alternativo possível*”¹⁹⁸.

¹⁹⁴ (VARELA J. M., 2000), *idem*, pg. 573. Nesta mesma senda, Acórdão do TCAN nº 06051/12, de 19-11-2015, “*omissão reprovável de um dever de diligência, que é de aferir, em abstrato, em sentido restrito- a omissão da diligência exigível, não usou das adequadas cautelas para que ele não se produzisse*”.

¹⁹⁵ Não podemos nos esquecer que o autor faz esta análise da culpa no âmbito da responsabilidade civil, aplicando ao caso da responsabilidade tributária, deve-se adoptar o critério do gestor criterioso e diligente como já se disse anteriormente.

¹⁹⁶ SALDANHA SANCHES E RUI BARREIRA, Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes, Fisco nº 70/71, Maio/junho, 1995, (SALDANHA SANCHES & BARREIRA, Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes, 1995), pg. 102 e ANA PAULA DOURADO, A Responsabilidade dos Gerentes: Pressupostos, in: Fisco, anoV, nº 57, setembro, 1993 (DOURADO, A Responsabilidade dos Gerentes: Pressupostos, 1993), pg. 36; vide ainda, J. L. SALDANHA SANCHES, in: Ainda Sobre a Responsabilidade dos gerentes por Dívidas da Sociedade, Fisco, nº 18, Março, 1990, (SANCHES, 1990) pg. 41

¹⁹⁷ Assim é, também, no sistema jurídico espanhol, cfr. (NEILA, 1995), *op. cit.*, pg. 1188, defendendo que a suficiência da verificação da negligência, para se desencadear a responsabilidade do gestor, preenchidos os demais pressupostos, independentemente da modalidade que aquela assume, negligência grave, leve ou levíssima.

Para melhor compreensão deste pressuposto devemos proceder à análise separada dos dois regimes existentes.

Para aferir se há culpa do gestor pela diminuição do património da sociedade, impossibilitando, desta forma, o pagamento da dívida tributária, deve-se atender, no nosso entender, ao critério utilizado pelos A.A. Saldanha Sanches e Rui Barreira¹⁹⁹. Para estes AA., a forma como se procede à liquidação do imposto é determinante para aferir o grau de culpa do gestor.

No caso do IVA, uma vez que a sua liquidação e cobrança cabe ao ente colectivo, o montante, está na disponibilidade desta, tendo um dever de a conservar até ao vencimento da dívida. Vencendo a dívida tributária e não procedendo a pagamento da respectiva dívida, muito dificilmente o gestor se verá isento de culpa.

Já no caso dos impostos alvo de retenção na fonte, nomeadamente o IRS, cuja liquidação, também, é feita pelo ente colectivo, o que pode ocorrer é que o ente colectivo, estando numa situação patrimonial insuficiente, opera uma ficção de retenção, pagando o salário dos funcionários, mas não retendo efectivamente o valor. Neste caso, entende-se que a culpa terá menor intensidade.

Nos casos em que efectivamente existe essa entrada de activos na esfera jurídica do ente colectivo, não tendo os gestores movido no sentido de proceder ao pagamento da dívida tributária aquando do seu vencimento, pelo contrário, opta pela afectação dos montantes a outros fins, nomeadamente outras despesas, conduzindo à diminuição do património da entidade colectiva, haverá culpa do gestor.²⁰⁰

Quanto ao segundo regime, o da responsabilidade pelo não pagamento da dívida tributária, a culpa é aferida do seguinte modo: sempre que a sociedade tendo património suficiente para o pagamento da dívida tributária e o gestor opta pelo não pagamento ou impede que seja efectuado, não havendo causas de exclusão de culpa, considera-se culpado²⁰¹.

¹⁹⁸ Posição da A. (CASIMIRO, 2000), *op. cit.*, pg 141, que subscrevemos. Cfr. o Acórdão do TCAN nº 01368/09.9 BEBRG, de 07-12-2017, “*não basta alegar as dificuldades económicas provocado por motivos exógenos, deve-se provar que se esforçou para ultrapassar e que foi um gestor diligente*”

¹⁹⁹ (SALDANHA SANCHES & BARREIRA, Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes, 1995), *idem*, pg. 101-104

²⁰⁰ Neste sentido, (CASIMIRO, 2000), *op. cit.*, pg. 143. Vide ainda: Acórdão do TCAN nº 00276/11.8 BEPNF, de 26-10-2017

²⁰¹ Neste sentido, (CASIMIRO, 2000), *idem*, pg. 142

Há que haver a possibilidade, portanto, de o gestor optar pelo acto lícito. Havendo esta possibilidade de o gestor optar pelo comportamento lícito, opta pelo comportamento ilícito.

A A. entende que se deve interpretar a falta de pagamento em sentido amplo, porque caso contrário seria facilmente elidida, pelo gestor, a culpa, sob a justificativa de que o não pagamento resultou da insuficiência de bens o património social.²⁰²

No entanto, como já se disse, pode haver culpa do gestor, pelo não pagamento da dívida tributária, coexistindo causas de exclusão de culpa, quando há erro, erro este que tem de ser essencial e desculpável, ou medo, que também deverá ser essencial e desculpável ou invencível. Nestes casos, mesmo havendo culpa do gestor, não haverá lugar à sua responsabilidade.²⁰³

2.4.1. Ónus de prova da culpa²⁰⁴

A regra, como já se disse anteriormente, é que o lesado deve fazer prova da culpa do lesante, neste caso, a regra é que a administração fiscal deve fazer prova da culpa do gerente pela diminuição do património da sociedade ou pelo não pagamento da dívida tributária.

Não devemos nos esquecer que relativamente ao termo utilizado pelo legislador, “imputável”, a doutrina tem entendido que deve ser interpretada como referindo à culpa, portanto, deve-se fazer uma “*interpretação correctiva*” do art.22º/1, b) do CGT²⁰⁵.

Como já se disse, ainda, estamos perante um regime de responsabilidade dos administradores, um no qual a execução reverte-se contra o gerente que tenha, com culpa, agido de forma a diminuir o património da sociedade, e outro no qual se responsabiliza o gestor, pela culpa no não pagamento da dívida tributária.

Na primeira situação, no regime de responsabilidade pela culpa na diminuição do património, uma vez que a disposição nada diz em contrário, vigora a regra geral de atribuição de ónus de prova, pelo que à AT, caberá fazer a prova de culpa, do gerente pela diminuição do património da sociedade.

²⁰² Neste sentido, (CASIMIRO, 2000), *idem*, pg. 141, nota 224

²⁰³ Neste sentido, (CASIMIRO, 2000), *idem*, pg. 140

²⁰⁴ “A culpa pode ser fundamentada com recurso a qualquer meio de prova admitida em direito.” Vide in: (CAMPOS, RODRIGUES, & SOUSA, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2012), pg.242

²⁰⁵ (CUNHA T. S., 2009), *op. Cit.*, pg. 144

Já na segunda, estamos em face de uma inversão do ónus de prova, em que a disposição legal, estabeleceu uma presunção legal de imputabilidade pela falta de pagamento ao gestor, presunção esta ilidível. Portanto, caberá ao gestor fazer prova de um facto negativo, terá que provar que a falta de pagamento não lhe é imputável²⁰⁶.

O problema aqui reside exatamente no facto de o legislador consagrar uma inversão do ónus de prova, presumindo-se a culpa, muito embora ilidível, do gestor.

Algumas questões têm sido levantadas a respeito dessa consagração da presunção de culpa do gestor.

Cumprir dizer que a ilisão a presunção se afigura de extrema dificuldade²⁰⁷, pelo gestor, sendo quase impossível afastar a presunção uma vez que vai-se proceder à prova de um facto negativo²⁰⁸, ao gestor incumbe provar que durante a sua gerência, não actuou com culpa no não pagamento da dívida tributária.

A única forma apontada para que o gestor possa afastar tal responsabilização é o recurso a causas de exclusão da culpa ou de ilicitude (erro e medo)²⁰⁹.

A consagração desta presunção colide com alguns princípios do sistema tributário.

²⁰⁶ Cfr. O Acórdão do STA nº 0824/11, de 11-07-2012, “*tem que demonstrar que o devedor originário não tinha fundos para pagar os impostos e que a falta de meios financeiros não se deve a qualquer conduta que lhe possa ser censurável*”

²⁰⁷ Nesta senda, os AA. (SALDANHA SANCHES & BARREIRA, Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes, 1995), *op.cit.*, pg. 106, defendem que “*o gestor deve tomar a precaução de que a sua não responsabilidade pelo incumprimento das dívidas fiscais fique claramente demonstrada nos livros da empresa, quer pela sua discordância da decisão de não pagamento devidamente registrada no livro de actas ou pelo menos na correspondência. Ou pela documentação do facto imprevisto que levou ao não pagamento na contabilidade da empresa que deve documentar todos os acontecimentos que afectam o património da mesma.*”

²⁰⁸ De acordo com o A. J.A. SEABRA DE FIGUEIREDO, in: A Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal: As Novas Tendências no Direito Tributário, Vida Económica, 1996/97, Porto (FIGUEIREDO, 1996/97), pg. 59-60 “*o ónus de prova da não culpa consagra-se uma manifesta iniquidade. Primeiro, a prova de um facto negativo é um ónus excessivo, por duas ordens de razão. Antes de tudo, porque a prova de factos objectivos, é mais simples, mais concreta, possível de individualizar e circunscrever a prova a factualidade determinada, susceptível de ter como fundamento elementos palpáveis, concretizáveis. Isto é, presumir o ‘julgador’ da existência de factos que servem de base legal á pretensão formulada pela outra parte, é mais fácil que, em contrapartida, demonstrar a inexistência destes factos. A segunda ordem de razões diz respeito à dificuldade de fazer a prova de factos quantas vezes diluídos em circunstâncias exógenas á própria atividade económica dos gerentes ou administradores. Factores esses que integram no âmbito de grandes opções económicas que lhes escapam, de crises, sectoriais e globais, de enorme magnitude e quantas vezes imprevisíveis. Tudo isso é manifestamente, de uma quase impossibilidade de prova, o que irá obviamente inviabilizar a prova da razão da insuficiência do património.*”

²⁰⁹ Cfr. Acórdão do STA nº 020782, de 27-11-1996, “*o gestor, por pagar os salários em vez de impostos não preenche a causa de exclusão de ilicitude da colisão de direitos*”.

Poderá se consubstanciar numa violação ao princípio da verdade material^{210 211}, no caso em que, não sendo culpado, o gestor se ver impossibilitado de provar que não actuou com culpa durante a sua gestão, ainda do princípio da igualdade, uma vez que tanto o gestor que diminuiu o património da sociedade, impossibilitando o pagamento da dívida tributária, quanto o que não pagou a dívida tributária, estão perante a mesma situação.

Como se sabe a relação da Administração Tributária com o contribuinte, rege-se pela garantia da tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos²¹² destes, ao estabelecer esta presunção o legislador afasta esta possibilidade de tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, uma vez que embora consagra a possibilidade de o gestor recorrer aos tribunais, se afigura praticamente impossível a prova de não ter agido com culpa.

Há quem diga que essa inversão do ónus de prova, na alínea b), consubstancia-se num retorno à culpa funcional, na ordem jurídica portuguesa, dada a extrema dificuldade de fazer prova de um facto negativo.

O A. SÉRGIO VASQUES, entende que “*o que justifica o regime mais gravoso da inversão do ónus de prova aposto na alínea b), pela impossibilidade de o Estado reagir atempadamente contra o incumprimento das dívidas fiscais*”²¹³.

2.5. Dano e o nexó de causalidade

Como se sabe, o dano é causa essencial do desencadeamento da responsabilidade, uma vez que podem se verificar todos os demais pressupostos para

²¹⁰ Neste sentido, RUI BARREIRA, in: A Responsabilidade dos Gestores das Sociedades por Dívidas Fiscais, Fisco, nº 16, A. 2, janeiro, 1990 (BARREIRA, 1990), pg. 5

²¹¹ O princípio da verdade material ou princípio da justiça, é o princípio segundo o qual todas os atos praticados no âmbito do procedimento tributário devem ter em vista a verdade ou justiça, devendo para tal tanto a AT quanto o contribuinte, colaborar neste sentido, o chamado subprincípio da cooperação, vide, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, in: Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6ª ed., Almedina, Coimbra, 2018 (ROCHA J. F., 2018), pp. 126-129.

Para mais considerações a respeito deste princípio, como princípio da colaboração, para além do citado autor, vide também, RUI DUARTE MORAIS, in: Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, Coimbra, 2016 (MORAIS, 2016), pp. 21-23

²¹² Acerca da Tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses juridicamente tutelados, algumas considerações, vide: MÁRIO RAMOS PEREIRA SILVA, in: Os Caminhos da Reforma da Justiça Administrativa Cabo-verdiana, LPC/ISCJS, Praia, 2016 (SILVA M. R., 2016)

²¹³ Vide, (VASQUES, A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária, janeiro, 2000), *op. Cit.*, pg.57

efectivação da responsabilidade, a conduta do agente, a ilicitude da conduta, a culpa do agente, contudo, não existindo dano, não fará sentido falar em responsabilidade.

Não só o dano, deve haver ainda, como já se disse, um nexo de causalidade entre o dano e a conduta adoptada pelo gestor.

Neste tópico do presente trabalho, pretende-se saber quando é que se pode concluir que houve dano para efeitos de responsabilidade tributária subsidiária do gestor no âmbito do art. 22º do CGT. E, da mesma forma, como é que se afere o nexo de causalidade entre a conduta do gestor e o dano causado.

*“Dano é a perda in natura que o lesado sofreu, em consequência de certo facto, nos interesses que o direito violado ou a norma infringida visa tutelar.”*²¹⁴

Para a A. TÂNIA MEIRELES, *“o dano consubstância quer na não satisfação do crédito tributário- dano directo- que na insuficiência do património da sociedade para o satisfazer- dano indirecto”*²¹⁵.

Ao abordar a questão do dano na responsabilidade subsidiária, o A. HUGO SANTOS, entende que existe um *dano reputacional do Estado-colectividade*, que se traduz num *dano indirecto ou reflexo*, uma vez que põe em causa a *imagem do Estado*, por comprometer a *redistribuição equitativa de riqueza*, um dos fins visados com a percepção de receitas pelo Estado²¹⁶.

Assim podemos concluir que temos dois tipos de danos que resultam da actuação do gestor, um dano directo, que é a não percepção das receitas atempadamente, pelo Estado, e o dano reflexo, que tem que ver com a impossibilidade de o Estado cumprir com os seus deveres.

Por outro lado, haverá nexo de causalidade, considerando-se *“o dano (...) efeito do facto lesivo se, á luz das regras práticas da experiência e apartir das circunstâncias do caso, era provável que o primeiro decorresse do segundo, de harmonia com a evolução normal (e, portanto, previsível) dos acontecimentos”*.²¹⁷

²¹⁴ Conceito atribuído, pelo A. (VARELA J. M., 2000), *op. Cit.* pg. 598

²¹⁵ Vide: (CUNHA T. S., 2009), *op. Cit.* pg. 173

²¹⁶ Vide: (SANTOS H. L., 2015), *op. Cit.*, pg.193-195

²¹⁷ Cfr. (JORGE, 1995), *op. Cit.*, pp.392-393, seguindo a teoria da causalidade adequada, seguida, por regra pela doutrina portuguesa, existindo, no entanto, outras teorias, que não vêm ao caso no presente trabalho.

Para se saber se há nexos de causalidade, segundo J.L. SALDANHA SANCHES E RUI BARREIRA, ter-se-á que “*determinar as circunstâncias exatas que levaram ao não pagamento dos impostos*”²¹⁸, deve-se “*demonstrar que houve nexos de causalidade entre a violação de normas de protecção de credores e a falta de bens*”²¹⁹, cabendo a respectiva prova á AT, nos termos gerais da atribuição do ónus de prova.²²⁰

3. Natureza jurídica

3.1. Generalidades

Tendo já estudado o regime legal estatuido pelo legislador de responsabilidade tributária dos gestores, pensamos já ter reunido todos os elementos necessários para determinar qual a sua natureza jurídica²²¹.

A determinação da natureza jurídica da responsabilidade tributária dos gestores revela-se de extrema importância, tendo em conta que, apartir do momento em que se consegue enquadrá-la no sistema jurídico, será possível responder a questões que sejam levantadas e encontrar soluções que não são dadas pelo legislador, no regime ora estabelecido.

Na doutrina portuguesa não tem havido consenso, no que toca à natureza jurídica dessa responsabilidade previsto na LGT, sendo que parte da doutrina defende a sua natureza de responsabilidade civil obrigacional ou por factos ilícitos, outra parte a tem concebido como uma fiança legal e, por fim, outra parte a considera uma figura *sui generis* do Direito tributário, um instituto do Direito Público, possuindo características próprias.

²¹⁸ (SALDANHA SANCHES & BARREIRA, Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes, 1995), *op. Cit.*, pg.105

²¹⁹ Vide: (BARREIRA, 1990), *op. Cit.* pg. 5

²²⁰ Cfr. Acórdão do TCAN nº 1099/14.8 BELRS, de 17-05-2018, “*o nexos de causalidade não se refere ao facto e ao dano isoladamente considerados(...), há que se verificar, operando com a teoria da causalidade, se a atuação do gestor da sociedade, originária devedora, concretizada quer em actos positivos, quer em omissões, foi adequada á insuficiência do património societário para a satisfação dos créditos exequendos*”

²²¹ A respeito da natureza jurídica da responsabilidade dos administradores, vide: (ALBUQUERQUE & CORDEIRO, 1987), *op. cit.*, pg. 152; (CUNHA & SANTOS, 1999), *op. Cit.*, pp. 26 e segs; (CASIMIRO, 2000), *op. Cit.*, pp. 145 e segs e (CUNHA T. S., 2009), *op. Cit.*, pp. 164 e segs e PAULO MARQUES, PEDRO CORREIA GONÇALVES E RUI MARQUES, *in*: Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores, Almedina, Coimbra, 2017 (MARQUES, GONÇALVES, & MARQUES, Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores, 2017); (ANDRADE J. D., 2004), pp. 836-838

3.2. Responsabilidade civil por ilícito/obligacional

Parte da doutrina²²², como se mencionou supra, tem defendido a responsabilidade dos gestores como sendo uma responsabilidade civil²²³, alguns entendendo que se trata de responsabilidade civil obrigacional, outros entendendo que se trata de responsabilidade civil aquiliana (por factos ilícitos ou delitual).

A responsabilidade civil pode assumir duas formas, quanto ao critério do nascimento responsabilidade contratual²²⁴, quando “*emerge da violação das próprias obrigações*”, ou extracontratual, quando “*dimana de qualquer outra violação*”^{225 226}.

A responsabilidade civil extracontratual, por sua vez, desdobra-se em três modalidades, podendo ser responsabilidade por factos ilícitos, responsabilidade pelo risco²²⁷ e responsabilidade por factos lícitos danosos.

Uma vez que para nada interessam as duas modalidades de responsabilidade, no presente trabalho, a responsabilidade pelo risco e a responsabilidade por factos lícitos danosos, cumpre proceder a uma breve análise dos pressupostos da responsabilidade por factos ilícitos para aferir se é possível reconduzir para a figura da responsabilidade tributária áquela.

Resulta da disposição legal consagrante da responsabilidade civil por factos ilícitos, que esta pressupõe uma conduta, ilícita, dolosa ou por mera culpa, tendo como consequência um dano, existindo nexo de causalidade entre a conduta e o dano. Sendo,

²²² A jurisprudência portuguesa também se tem orientado nesse sentido, cfr. Acórdão do STA nº 019806, de 17-01-1996; Acórdão do STA nº 02369, de 26-03-1996

²²³ Em contraposição com a responsabilidade patrimonial, situação em que, uma vez verificada determinadas circunstâncias, à obrigação de um devedor principal acrescenta-se a obrigação de outro devedor, o devedor secundário, que, desta forma, é o responsável por uma dívida alheia. (CASIMIRO, 2000), *op. Cit.* Pg 148, nota, 233

²²⁴ Para ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, melhor classificação, em termos de nomenclatura, seria em responsabilidade obrigacional e responsabilidade não obrigacional, uma vez que a responsabilidade contratual tem na sua base o incumprimento de obrigações, in: *Direito das Obrigações*, vol II, 1ª ed., AAFDL, Lisboa, 1980, (CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, vol II, 1ª ed., 1980), pg.273

²²⁵ Conceitos atribuídos por (CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, vol II, 1ª ed., 1980), *idem*, pp. 273-274

²²⁶ Para o A. (VARELA J. M., 2000), *op. Cit.*, pg.519-520, responsabilidade civil contratual é a “*proveniente da falta de cumprimento das obrigações emergentes dos contratos, de negócios unilaterais ou da lei*”, enquanto que a responsabilidade extracontratual é a “*resultante da violação de direitos absolutos ou da prática de certos actos, que embora lícitos, causam prejuízos a outrem*”

²²⁷ Cogitou-se a possibilidade de se enquadrar a responsabilidade dos administradores, na figura da responsabilidade civil pelo risco, no entanto, tal possibilidade foi logo rejeitada tendo em conta que, em se tratando de um regime excepcional, os casos de responsabilidade objectiva têm que estar expressamente previstos na lei, isto porque embora a disposição legal não consagrava a culpa como pressuposto da responsabilidade tributária o consenso geral é que a responsabilidade tributária pressupunha culpa do gerente. (SALDANHA SANCHES & BARREIRA, *Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes*, 1995), *op. Cit.* pp. 98, 99 e 105.

assim, pressupostos da responsabilidade civil o (1º) facto voluntário praticado pelo agente, (2º) a ilicitude, (3º) a culpa, (4º) o dano, (5º) o nexo de causalidade entre o facto e o dano. Estando preenchidos todos estes pressupostos, cumulativamente, nasce, na esfera jurídica do lesado um direito de ser ressarcido pelos danos causados, o direito de indemnização.

Da breve referência aos pressupostos da responsabilidade civil por factos ilícitos, logo ressalta a sua similitude com a responsabilidade tributária dos gerentes, o que justifica a defesa, por parte de alguns autores, a recondução da figura da responsabilidade tributária dos gestores à responsabilidade civil.

Os A.A. RUY DE ALBUQUERQUE E ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO qualificaram esta responsabilidade, como responsabilidade civil obrigacional²²⁸, embora o trabalho tenha sido publicado num momento posterior à publicação do decreto-lei nº 68/86, diploma este que marca a transição do sistema objectivo, para o sistema subjectivo simples, facto este que não alterou o seu entendimento, quanto à sua respectiva natureza.²²⁹

Já o A. RUI BARREIRA, na mesma senda da sua qualificação como responsabilidade civil, no entanto, defende que se trata de responsabilidade civil aquiliana, ou por fatos ilícitos^{230 231}.

Embora a tenham qualificado enquanto tal, nada se invoca no sentido de justificar tal qualificação.

Alguns autores contra-argumentam esta tese, considerando-se afigurar impossível tal recondução. Toda a lógica contra-argumentativa parte do argumento basilar, que é o facto de a responsabilidade tributária dos administradores ser desenhada

²²⁸ Na esteira desta tese, o acórdão do STA de 24 de janeiro de 1990, fisco, ano 2, nº 18 pg.40 e o Acórdão do STA de 17 de novembro de 1991, CTF, nº333 (1992), pg. 226

²²⁹ No entendimento da A.A. (CASIMIRO, 2000), *op. Cit.*, pg. 155, “A exigência da verificação de uma actuação culposa, nos sistemas subjectivos não alterou a natureza jurídica da responsabilidade tributária, tendo apenas surgido como um modo de corrigir a injustiça resultante do sistema objectivo, traduzida na responsabilização automática do gestor”.

²³⁰ No seguimento desta tese, o acórdão do STA de 28 de novembro de 1990, RLJ, ano 125, (1992-1993), nº 3815, pg. 48

²³¹ Alguns autores, têm considerado se tratar de uma responsabilidade civil, sem no entanto fazer a discriminação, se se trata de uma responsabilidade civil obrigacional ou aquiliana, são estes: A. (GUERREIRO & MATEUS, 1991), *op.cit.* pg.42. Nesta mesma senda, algumas decisões judiciais: Acórdão do STA de 31 de maio de 1995, apêndice ao DR, de 14 de agosto de 1997, pg. 1500 e o Acórdão do TCA de 6 de janeiro de 1998, analogia de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo, compilado por Francisco Pardal Abílio Madeira Bordado), Ano I, nº2 (1998), Almedina, Coimbra, pg. 283

pelo legislador como uma garantia, funcionando, em caso de incumprimento por parte do devedor principal, da obrigação tributária, fazendo nascer uma obrigação por parte do responsável, de pagamento da dívida tributária alheia, o que não acontece na responsabilidade civil, que resulta o nascimento da obrigação de indemnizar o lesado²³², pelos danos causados.

Pelo facto de a responsabilidade do gerente ser subsidiária, em relação à sociedade, só operando em caso de incumprimento por parte desta, não é possível enquadrá-la no instituto de responsabilidade civil, uma vez que nesta, responde, o responsável, em primeira ordem.

Como já se analisou anteriormente existe um direito de reembolso, direito de regresso, do gestor que pagou a dívida tributária, no entanto, na responsabilidade civil inexistente este direito, uma vez que aquele que indemniza pelos danos causados o faz definitivamente, não lhe assistindo direito de regresso algum.

Relativamente ao âmbito objectivo, compreende o valor que tenha que ser satisfeito pelo responsável, o valor da dívida tributária, juros e demais encargos legais, não se determina esse valor do dano causado pela conduta, diferentemente do que acontece em face à responsabilidade civil, na qual o valor da indemnização é fixado em função do dano. Não sendo o dano um critério de aferição do valor pelo qual o responsável é chamado, mas sim, única e exclusivamente, como critério de efectivação da responsabilidade tributária.

De tudo o que já se disse, pode-se aperceber, claramente, que ambas as responsabilidades se configuram duas figuras distintas, muito embora, possa-se fazer recurso aos pressupostos da responsabilidade civil, para compreender os pressupostos da responsabilidade tributária dos gerentes, uma vez que compartilham alguns pressupostos.

Não obstante, há a possibilidade de o responsável vir a ser responsabilizado, civilmente, em caso de verificação dos pressupostos da responsabilidade civil, neste caso, por cumulação de responsabilidades, tanto a tributária quanto a civil.²³³

3.3.Fiança Legal^{234 235 236}

²³² Neste sentido, (CUNHA T. S., 2009), *op. Cit.* pg. 180

²³³ Neste sentido, (ALBUQUERQUE & CORDEIRO, 1987), *op. cit.* Pg.177, nota 40 e (CASIMIRO, 2000), *op. cit.* Pg.154, nota 249

A fim de aferir se o regime da responsabilidade tributária dos gestores estabelecida pelo legislador no art. 22º do CGT, se encaixa na figura da fiança legal, teremos que fazer recuso ao conceito de fiança, delimitar as suas características, fazendo, assim, uma comparação com as características daquela.

A fiança se traduz no “vínculo jurídico pelo qual um terceiro (o fiador) se obriga pessoalmente perante o credor, garantindo com o seu património a satisfação do direito de crédito deste sobre o devedor”^{237 238}.

O fiador é o garante pessoal²³⁹ da obrigação do devedor principal, em caso de incumprimento, da parte desta.

Esta garantia obrigacional caracteriza-se pela *acessoriedade*, o que significa que existe uma relação de dependência entre ela e a obrigação principal. Da acessoriedade, resulta que o valor afinçado não pode ser superior à dívida principal, a sua constituição tem que respeitar a forma exigida para a constituição da obrigação principal, a validade da fiança está dependente da validade da obrigação principal, assim sendo a fiança inexistente, quando a obrigação principal for nula e assistem ao fiador os mesmos meios de defesa que o devedor, para além dos meios de defesa que lhe assistem, naturalmente, pela fiança, claro está, exceptuando os que sejam incompatíveis com a obrigação fidejussória.

²³⁴ Para mais aprofundamentos sobre a matéria da fiança, vide JOÃO ANTUNES VARELA in: Das Obrigações em geral, vol II, 7ª Ed, Almedina Coimbra, 1997 (VARELA J. M., 1997), pg. 477-512, pgs. 475-510 e LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, Direito das obrigações vol II, 12ª ed, Almedina, 2018 (LEITÃO L. M., 2018), pg. 327 e segs

²³⁵ No sentido da sua qualificação enquanto fiança, FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, in: Garantias da obrigação tributária, pg.386; (MARTINS A. C., 1999), *op. Cit.*, pg. 65; (CASIMIRO, 2000), *op. Cit.*, pp. 154 e 164; (ROCHA J. F., 2018), *op. Cit.*, pg. 356 e (CAMPOS, A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades, 1996), pg. 490

²³⁶ A (CUNHA T. S., 2009), *op. Cit.*, pg 178, considera que se podia reconduzir á figura a responsabilidade dos administradores estabelecido no art. 16º do CPCI, não fazendo sentido essa recondução no actual regime, “consideramos que esta qualificação (enquanto fiança) teria sentido á luz da interpretação dominante do art.º16.º do CPCI: presumindo-se a culpa funcional dos gestores, no fundo estes responsáveis estavam a ser garantes da dívida da sociedade, uma vez que respondiam, mesmo que não tivessem tido, efectivamente, culpa pelo seu não pagamento. A sua responsabilidade era na prática objectiva, independentemente de culpa, dada a impossibilidade de ilidir a presunção de culpa em causa. Perante o actual enquadramento legal, não nos parece que estejamos perante qualquer tipo de fiança”. A jurisprudência também não a recuz á figura da fiança, cfr. Acórdão do STA nº 010599, de 23-05-1990

²³⁷ Conceito dado pelo A. (VARELA J. M., 1997), *op. Cit.*, pg.477

²³⁸ A A. (CASIMIRO, 2000), *op. Cit.*, concebe a fiança como “uma garantia pessoal pela qual uma pessoa –o fiador- garante perante outra ou outras –os credores- a satisfação do seu direito de crédito sobre o devedor principal.” pg.161

²³⁹ No sentido de que o seu património próprio, na sua totalidade, responde pela dívida, vide: (VARELA J. M., 1997), *idem*, pg. 477

A fiança é também caracterizada, igualmente, pela *subsidiariedade*, nos termos em que a obrigação do responsável só nasce em face ao incumprimento por parte do devedor principal da obrigação, só depois de excutido o património do devedor principal é que o fiador é chamado a responder pela obrigação, podendo assim invocar o benefício da excussão prévia. No entanto, há possibilidade de, na constituição da fiança, as partes afastarem a subsidiariedade, respondendo, assim, o fiador em primeira ordem, solidariamente com o devedor principal, estando, portanto, na livre disponibilidade das partes. O mesmo não pode acontecer com a característica acessoriedade.

Ainda pode ocorrer a sub-rogação nos direitos do credor, transferindo-se “*todos os tributos ou qualidades do direito encabeçado pelo credor*”, nomeadamente juro e adquirindo todos os direitos reais que tinham função de garante do crédito, constituídas posteriormente à constituição da fiança.

Na relação interna, quando haja pluralidade de fiadores, surgem duas questões, primeira é a de saber de que forma respondem perante o credor e a segunda é, entre si, após o pagamento, como é que se processa. Quanto à primeira questão, temos duas situações, uma na qual os fiadores interveem isoladamente, caso em que, se presume que cada um pretende responder pela totalidade da dívida, nestes casos, a responsabilidade é solidária, podendo qualquer um dos fiadores ser chamado para satisfação da prestação, salvo estipulação no contrato do benefício da divisão, e outra em que a sua intervenção é conjunta, a responsabilidade aqui é conjunta, podendo o credor exigir a cada um dos fiadores apenas a sua quota-parte da prestação.

Após o pagamento, nos casos de responsabilidade solidária, cabe direito de regresso do fiador que haja satisfeito a obrigação, integralmente, contra os demais fiadores na medida da sua quota parte.

Assistindo-lhe o benefício de divisão, não o invocando, e pagando a prestação integralmente, lhe caberá, também direito de regresso, contra os demais fiadores, na medida, também, da sua quota-parte. Isto apenas nos casos de interpelação judicial, uma vez que, em caso de pagamento voluntário, apenas num momento posterior á excussão do património de devedor principal, subrogado nos direitos do credor, poderá exercer esse direito.

De tudo o que já se falou a respeito da responsabilidade tributária dos gestores, facilmente se poderia dizer que se trata de fiança legal, tendo em conta que (1º) o

responsável tributário é um garante da obrigação principal, contitui-se como uma garantia da obrigação tributária, a fiança, também, se consustancia numa garantia especial, como já se disse, (2º) a responsabilidade tributária caracteriza-se, igualmente, pela acessoriedade, pelo que inexistindo a obrigação tributária, inexistente a responsabilidade, a obrigação principal é condição necessária da responsabilidade e, finalmente (3º) a subsidiariedade, como já se disse é uma característica de ambas as figuras.

No entanto, subsistem pontos de divergência entre ambas, a saber, o facto de a responsabilidade tributária ter na sua base uma *função preventiva/ sancionatória*²⁴⁰, embora, o seu carácter garantístico, no sentido que visa prevenir a adopção de condutas pelo administrador conducentes à diminuição do património da sociedade ou a negligência do cumprimento da obrigação tributária tendo em conta que já sabe que se o fizer pode vir a incorrer a tal responsabilidade. A vertente sancionatória, uma vez que visa, igualmente, punir pela sua falta de cuidado no desempenho das suas funções, negligenciando o cumprimento dos deveres a que está adstrito. No que tange ao seu carácter garantístico, levanta-se a questão de saber se se trata realmente de uma garantia, tendo em conta que o património do responsável, muitas vezes, pode vir a ser inferior ao valor da dívida tributária, o que põe em causa a sua eficácia garantística.

Ainda a responsabilidade tributária pressupõe a prática de um facto ilícito, culposo pelo responsável, o que não é suposto acontecer na fiança.

3.4. Figura *sui generis* do direito tributário

Um outro segmento da doutrina, por sua vez, tem vindo a defender a responsabilidade tributária dos administradores como uma figura própria do Direito Tributário²⁴¹.

Invoca-se que mesmo possuindo características comuns aos demais institutos já analisadas, quanto à responsabilidade civil, todos os pressupostos desta responsabilidade, como a prática de um facto, ilícito, culposo, danoso, que tenha umnexo de causalidade entre o facto praticado e o dano resultante para o lesado, se afiguram, também, pressupostos da responsabilidade tributária, as características da fiança, a acessoriedade e a subsidiariedade são, também, características presentes na

²⁴⁰ Vide: (CUNHA T. S., 2009), op. Cit., pg.177

²⁴¹ Neste sentido, (CUNHA T. S., 2009), *idem*, pp180-181; ainda, (MARTÍNEZ, 2003), op. Cit., pg.215

responsabilidade tributária, no entanto, existem pontos de divergências entre elas, pelo que não se poderá reconduzi-la a nenhuma delas, configurando-se assim “*como uma figura jurídica com características próprias distintas de outros tipos de responsabilidade*”²⁴².

A Prof. ANA PAULA DOURADO, pende claramente para a posição de que a responsabilidade, prevista no CGT é sim uma figura do própria do Direito Tributário, quando diz: “*uma responsabilidade de Direito Público, que ainda depende de uma culpa pessoal, e cujos fundamentos de construção doutrinária, orientada segundo critérios coerentes que permitam a «consistência existencial», a inteligibilidade do Direito como sistema e tem uma função interpretativa, assentam na natureza jurídica de toda a pretensão tributária, a qual é uma pretensão de Direito público*”²⁴³.

Considerações finais

²⁴² Palavras da A. (CUNHA T. S., 2009), *idem*, pp180-181

²⁴³ Vide: (DOURADO, A Responsabilidade dos Gerentes: Pressupostos, 1993), *op. cit.*, pg. 39

Pudemos aperceber, do estudo realizado que, na comunidade lusófona, há ordenamentos jurídicos que conceberam um regime de responsabilidade tributária de gestores enquanto que noutros ainda não está estabelecido este regime, o que acontece no ordenamento jurídico de São Tomé e no ordenamento jurídico timorense. Quanto aos que conceberam este regime, alguns são mais próximos, quanto às características, sendo bastante semelhantes, como é o caso de Cabo Verde, Angola, Portugal, distanciando estes um pouco do Brasil e Moçambique, nestes últimos, sendo vista como uma transferência de responsabilidade.

Em particular, no sistema jurídico cabo-verdiano, o regime da responsabilidade dos gestores, não sofreu profundas alterações, como aconteceu no sistema jurídico-tributário português, não obstante, deve-se louvar as alterações feitas.

Quanto ao regime actual estabelecido pelo legislador cabo-verdiano, pelo CGT, trata-se de um regime com certa complexidade, tratando-se de uma responsabilidade tributária subsidiária, em relação à pessoa colectiva, no sentido de dever ser chamada a pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, em primeiro lugar e só posteriormente, quando se chegar à conclusão de que o património da pessoa colectiva é insuficiente para o pagamento da dívida tributária é que será chamado a responder pela respectiva dívida, gozando do benefício da excussão prévia, deve-se primerio excutir o património do ente colectivo para de seguida recorrer ao seu património, e solidária entre os gestores responsáveis, quando exista mais de um responsável. E, o gestor que pagar o valor em dívida tributária goza do direito de regresso, em relação aos demais.

Existe também a possibilidade de o gestor exercer o direito de regresso em relação ao devedor originário, uma vez que não se trata de dívida própria e sim de dívida da pessoa colectiva, no entanto, de difícil concretização, podendo ocorrer quando se venham apurar bens na esfera jurídica da sociedade, que antes não tinham sido apurados ou após a sua recuperação.

O regime compreende um âmbito de aplicação subjectivo, um âmbito objectivo material e temporal. No que concerne ao âmbito subjectivo, estão abrangidos todos os administradores, gestores e diretores, ou ainda pessoas que exerçam ainda que somente de facto, funções de gestão em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados. Estando abrangidos então tanto os gestores apenas de direito, gestores apenas de facto e como é óbvio gestores que o são de direito e de facto. Na figura do administrador de

facto, também, está abrangido o administrador oculto (shadow director), assumindo um conceito amplo da figura. Quando diz pessoas coletivas, deve-se entender que estão excluídas as pessoas de Direito Público, abrangendo apenas pessoas coletivas de Direito Privado, nomeadamente sociedades, associações, fundações, empresas públicas, bem como entes fiscalmente equiparados a estas, tais como as em situação irregular.

Quanto ao âmbito objectivo, entende-se que estão abrangidas as dívidas tributárias, apenas relativamente a impostos e contribuições para a segurança social. Ainda, os juros, coimas e demais encargos legais.

Quanto ao âmbito objectivo temporal, o legislador estabeleceu que o gestor é reponsável pelo período da sua gerência, no qual teve o propósito de abranger o máximo das áreas possíveis, para isso, consagrou um regime bipartido, onde, na alínea a) do art. 22º do CGT estabeleceu um regime de responsabilidade pela insuficiência do património da pessoa colectiva para a satisfação da dívida tributária e, na alínea b) do mesmo art. a responsabilidade tem como base o não pagamento da dívida tributária dentro do prazo legalmente estabelecido. Na alínea a) estão abrangidas todas as dívidas que se tenham constituído durante o exercício de funções do gestor, cujo prazo legal de pagamento tenha terminado num período posterior ao seu exercício e na segunda parte da alínea, estão abrangidas as dívidas tributárias que se tenham constituído num momento anterior ao do exercício do cargo e que no, no entanto, o prazo legal de pagamento tenha terminado depois do exercício do cargo. Cabendo à AT, tanto a prova da gerência, quanto a da actuação conducente á insuficiência do património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado. Já na alínea b) estão abrangidos os gestores que estiveram em funções, aquando do vencimento das obrigações tributárias, quando provarem que não tiveram culpa no não pagamento da dívida tributária. Ocorre, assim, aqui uma inversão do ónus de prova de culpa, na qual se presume que houve culpa do gestor pela falta de pagamento da dívida. Entendemos que essa inversão do ónus de prova viola os princípios da igualdade e da verdade material, tendo em conta que, trata-se da prova de um facto negativo, o que é de difícil concretização, até porque como todo o processo de liquidação do tributo é moroso, acabando com o tempo por se perderem as provas, negando, assim, ao suposto responsável a possibilidade de provar que não teve culpa no não pagamento da dívida tributária. Desta forma se favorece a Administração Tributária.

Para além da conduta ilícita do gestor por violação de deveres de diligência, mais concretamente, violação das normas de protecção de credores e da culpa efectiva e não funcional do gestor, que se afere pelo critério do gestor diligente e criterioso, na diminuição ou no não pagamento da dívida tributária, deve haver um dano na esfera do credor, dano este que pode ser directo, que é a não percepção de receitas, e indirecto que denigre a imagem do Estado, “*dano reputacional*” e também nexos de causalidade, entre a violação dos deveres citados e o dano resultante.

Sendo estes, também, pressupostos da responsabilidade civil, parte da doutrina portuguesa tem defendido que a responsabilidade tributária é uma responsabilidade civil, usando o argumento de que, para que aquela responsabilidade se efetive, faz-se necessária, a verificação dos pressupostos desta. O que não concordamos uma vez que a responsabilidade tributária extrapola os pressupostos da responsabilidade civil. Houve quem entendesse, por outro lado, se tratar do instituto da fiança legal, devido à coincidência entre as características de ambas, tais como da acessoriedade, subsidiariedade e garantia, no entanto, a responsabilidade tributária, comporta uma vertente sancionatória que não se encontra na fiança, pelo que não se pode reconduzir a esta figura.

Concluimos, deste modo é que se trata de uma figura própria do Direito Público, possuindo características próprias.

Como podemos aperceber, o legislador cabo-verdiano tenta consagrar um regime o mais completo possível, abarcando os seus mais variados aspectos. Estabelecendo uma responsabilidade não objectiva, mas sim subjectiva, com base na culpa o que é muito importante, do ponto de vista da tutela efectiva dos direitos legalmente protegidos dos contribuintes, garantia esta, prevista constitucionalmente. No entanto, alguns pontos precisam ser melhorados. Primeiramente, entende-se que o legislador deveria estabelecer os casos concretos de atuações do gestor conducentes a esta responsabilidade, tal como proposto, no anteprojecto elaborado pela Professora ANA PAULA DOURADO²⁴⁴. Em segundo lugar, entendemos que o legislador deveria

²⁴⁴ Vide: ANA PAULA DOURADO, in: Reformas Fiscais na CPLP: anteprojectos para Cabo Verde e Moçambique, Almedina, Coimbra, 2008, (DOURADO, Reformas Fiscais na CPLP: Anteprojectos para Cabo Verde e Moçambique, 2008), pp. 31-33. Art. 28º- Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos de (...) 1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que de facto, funções de administração nas (...) são subsidiariamente responsáveis em relação a

manter a regra do ónus da prova da falta de pagamento da dívida tributária, recaindo sobre o lesado/ AT, uma vez que a prova de facto negativo para o gestor é extremamente difícil.

estas, e solidariamente entre si, pelas dívidas tributárias daquelas pessoas colectivas nos casos de infracções tributárias por elas cometidas, se:

- a) Não realizarem actos necessários da sua competência, para o cumprimento das obrigações tributárias;
- b) Consentirem no incumprimento de tais obrigações por parte de quem está sob a sua dependencia funcional; ou
- c) Adoptarem acordos em que tornem possíveis tais infracções

Referências

- ABREU, J. C. (2015). *Curso de Direito comercial vol.II, Das sociedades, 5ª ed.* Coimbra: Almedina.
- ABREU, J. M. (1996). *Da Empresarialidade: As Empresas no Direito.* Coimbra: Almedina.
- ABREU, J. M. (2018). *Curso de Direito Comercial Vol. I, 11ª ed.* Coimbra: Almedina.
- ABREU, J. M., & RAMOS, E. (2004). Responsabilidade Civil dos Administradores e Sócios Controladores. *Miscelâneas nº3, Almedina* .
- ALBUQUERQUE, R. D., & CORDEIRO, A. M. (1987). *A imputação aos gestores dos débitos à previdência, Lisboa: [s.n.], 1987.* Lisboa.
- AMORIM, J. D., AZEVEDO, P., & CARVALHO, A. S. (2016). *Códigos Anotados e comentados, Lei Geral tributária e Regime Arbitral Tributário, 1ª Ed.* Ginacor produções.
- ANDRADE, J. D. (2004). Responsabilidade Fiscal dos Gerentes e Administradores. A Culpa Jurídico Tributária. *BFD, vol. LXXX.*
- ANDRADE, M. D. (1979). *Noções Elementares de Processo Civil.*
- ANTUNES VARELA, J. M., BEZERRA, & NORA, E. S. (s.d.). *Manual de Processo Civil, 1ª Edição.*
- BARREIRA, R. (janeiro de 1990). A Responsabilidade dos Gestores das Sociedades por Dívidas Fiscais. *Fisco, nº 16, A. 2.*
- BERNARDES, F. C. (2007). *Direito Tributário Moçambicano.* Minas Gerais: Mandamentos Editora.
- CABRAL, J. M. (2008). O Administrador de Facto no Ordenamento Jurídico Português. *Revista do CEJ, nº 10, 2º semestre, pp. 109-164.*
- CABRAL, J. M. (2009). A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto. Em *JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABE* Estudos em Homenagem ao prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita, VOL I, Coimbra Editora, 2009. Coimbra: Coimbra Editora.
- CAMPOS, D. L. (agosto de 1996). A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades. *ROA, ano 60, p. 477 e segs.*
- CAMPOS, D. L., RODRIGUES, B. S., & SOUSA, J. L. (2012). *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada.* Encontro da Escrita.
- CASIMIRO, S. (2000). *A Responsabilidade dos gerentes, Administradores e Directores por dívidas tributárias.* Coimbra: Almedina.
- CORDEIRO, A. M. (1980). *Direito das Obrigações, vol II, 1ª ed.* Lisboa: AAFDL.
- CORDEIRO, A. M. (1997). *Da Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades Comerciais.* Lisboa: Lex.

- CORDEIRO, A. M. (2016). *Direito das sociedades I, Parte Geral, 3ª edição ampliada e actualizada*. Coimbra: Almedina.
- CORDEIRO, A. M. (2017). *Tratado de Direito civil, vol. III, reimp. da 1ª ed. do tomo III da parte II de 2010*. Coimbra: Almedina.
- CUNHA, P. D., & SANTOS, J. C. (1999). *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*. Lisboa: Lex.
- CUNHA, T. M. (2005). O Momento da Reversão da Execução Fiscal Contra os Responsáveis Subsidiários. *CTF, nº416*, pp. 127-162.
- CUNHA, T. S. (2001). A culpa dos gerentes, administradores e directores na responsabilidade por dívidas de impostos. *Sep. de: Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. 77*.
- CUNHA, T. S. (2009). *Da Responsabilidade Dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária, 2ª Ed.* Coimbra: Almedina.
- DOURADO, A. P. (setembro de 1993). A Responsabilidade dos Gerentes: Pressupostos. *FISCO, anoV, nº 57*.
- DOURADO, A. P. (1996). Substituição e Responsabilidade Tributária. *Revista Ciência e Técnica Fiscal, nº391*.
- DOURADO, A. P. (2008). *Reformas Fiscais na CPLP: Anteprojectos para Cabo Verde e Moçambique*. Coimbra: Almedina.
- DOURADO, A. P. (2018). *Direito Fiscal, 3ª ed.* Coimbra: Almedina.
- FERNANDES, L. A. (2012). *Teoria geral do Direito civil, Vol. I, 6ª ed., revista e actualizada*. Lisboa: Universidade Católica Editora.
- FIGUEIREDO, J. S. (1996/97). *A Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal: As Novas Tendências no Direito Tributário*. Porto: Vida Económica.
- GUERREIRO, B. L., & MATEUS, J. S. (1991). *Código de processo tributário anotado*. Lisboa: edifisco.
- JORGE, F. P. (1995). *Ensaio Sobre os Pressupostos da Responsabilidade Civil*. Coimbra: Almedina.
- LEITÃO, J. S. (outubro-dezembro de 1997). A Substituição e a Responsabilidade Fiscal no Direito Português. *CTF, nº 388*.
- LEITÃO, L. M. (2018). *Direito das obrigações vol II, 12ª ed.* Coimbra: Almedina.
- LIMA, P. D., & VARELA, J. M. (s.d.). *Código Civil Anotado, Volume I, 2ª ed.*
- MACHADO, J. E., COSTA, P. N., & MACAIA, O. (2015). *Direito Fiscal Angolano segundo a reforma de 2014, 1ª ed.* Coimbra: Coimbra Editora.
- MARQUES, P. (2011). *Responsabilidade dos Gestores e dos Técnicos de Contas - A reversão do processo de execução fiscal, coimbra editora, 1ª ed.* Coimbra: Coimbra Editora.

- MARQUES, P. (2013). A (ir) responsabilidade dos Gerentes de Direito pelas Dívidas Tributárias. *RDS*, 283-302.
- MARQUES, P. (2016). A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos Gerentes e e a Repartição Interna de Tarefas na Sociedade Comercial . *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, nº4.
- MARQUES, P., GONÇALVES, P. C., & MARQUES, R. (2017). *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*. Coimbra: Almedina.
- MARTÍNEZ, P. S. (2003). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- MARTINS, A. C. (1999). *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Imposto, 2ª ed.* Coimbra: Coimbra Editora.
- MARTINS, I. G., & al, e. (2013). *Comentarios ao código tributário nacional, 7ª Ed., Vol II*. Editora Saraiva.
- MENDES, J. D. (1978). *Direito civil: Teoria Geral, Vol I*. Lisboa: AAFL.
- MORAIS, R. D. (2016). *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina.
- MORGADO, A. (2005). Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o regime do artigo 24º da Lei Geral Tributária. *Revista Ciência e Técnica Fiscal*, nº415.
- NABAIS, J. C. (2017). *Direito Fiscal, 10ª ed.* Coimbra: Almedina.
- NEILA, J. N. (1995). *La responsabilidad de los administradores en las sociedades de capital : mercantil, civil, penal, administrativa*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- NETO, A. (2018). *Código Civil Anotado, 20ª ed. e act.* Lisboa: Ediforum Edições Jurídicas.
- NUNES, P. C. (2002). *Responsabilidade Civil dos Administradores perante os Accionistas*. Coimbra: Almedina.
- PIRES, C. D. (2011). *O novo Processo Civil de Cabo Verde*. Praia: OACV.
- PIRES, J. M., BULCÃO, G., VIDAL, J. R., & MENEZES, M. J. (2015). *Lei Geral Tributaria Comentada e Anotada*. Coimbra: Almedina.
- ROCHA, J. F. (2018). *Lições de Procedimento e Processo Tributário, 6ª ed.* Coimbra: Almedina.
- ROCHA, J. F., & SILVA, H. F. (2017). *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Coimbra: Almedina.
- SALDANHA SANCHES, J. (2007). *Manual de Direito Fiscal, 3ª ed.* Coimbra: Coimbra Editora.
- SALDANHA SANCHES, J., & BARREIRA, R. (maio/junho de 1995). Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes. *Fisco nº70/71*.
- SANCHES, J. L. (março de 1990). Ainda Sobre a Responsabilidade dos gerentes por Dívidas da Sociedade. *Fisco*.
- SANTOS, H. L. (2015). Sobre a Responsabilidade Subsidiária (art.8.º, n.º1, alinea a), do RGIT) dos Gerentes das Sociedades Comerciais. *Revista de Finanças públicas e Direito Fiscal*, A. 8, nº 3 (Outono 2015).

- SANTOS, J. P. (2006). *Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos, Análise do Artigo 24º da Lei Geral Tributária, Estudos de Direito Fiscal, Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- SILVA, I. M. (1999). *A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais*. Lisboa: Vislis.
- SILVA, I. M. (2002). Considerações acerca da responsabilidade por dívidas e por infracções tributárias de membros dos corpos sociais. *Direito e Justiça, Vol.XVI*.
- SILVA, M. R. (2016). *Os Caminhos da Reforma da Justiça Administrativa Cabo-verdiana*. Praia: LPC/ISCJS.
- SILVA, P. S. (dezembro, 2010). A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na lei geral tributária e no CPPT. *Revista da Ordem dos Advogados, Ano 60, Lisboa*.
- SOUSA, A. J., & PAIXÃO, J. D. (1986). *Código de Processo das Contribuições e impostos-Comentado e Anotado, 2ª ed*. Coimbra: Almedina.
- TEIXEIRA, A. B. (1967). A responsabilidade fiscal das pessoas colectivas e dos seus órgãos pelas dívidas de impostos, D.G.C.I. *RCTF, nº 103*.
- VALLES, E. (2018). *Responsabilidade dos Gerentes e Administradores, 2ª ed*. Coimbra: Almedina.
- VARELA, J. M. (1997). *Das Obrigações em geral, vol II, 7ª Ed*. Coimbra: Almedina.
- VARELA, J. M. (2000). *Das Obrigações em geral, Vol. I, 10ª ed. revista e actualizada e reimpressa*. Coimbra: Almedina.
- VASCONCELOS, P. P. (2015). *Teoria Geral do Direito Civil, 8ª ed*. Coimbra: Almedina.
- VASQUES, S. (2018). *Manual de Direito Fiscal, 2ª ed*. Coimbra: Almedina.
- VASQUES, S. (janeiro, 2000). A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária. *Fiscalidade*.
- XAVIER, A. (1974). *Manual de Direito Fiscal vol.I*. Lisboa: FDL.

Jurisprudência

Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo

Processo nº 5436, de 31-03-1937, Diário do Governo, II série, de 12 de junho de 1937

Processo nº 001094, de 21-04-1960, www.dgsi.pt

Processo n.º 001878, de 13-07-1983, www.dgsi.pt
Processo n.º de 24-01-1990, Fisco, ano 2, n.º 18
Processo n.º 010599, de 23-05-1990, www.dgsi.pt
Processo n.º 013050, de 23-01-1991, CTF, n.º333 (1992)
Processo n.º de 17-11-1991, www.dgsi.pt
Processo n.º 017913, de 01-06-1994, www.dgsi.pt
Processo n.º 018834, de 08-03-1995, www.dgsi.pt
Acórdão do STA de 31 de maio de 1995, apêndice ao DR, de 14 de agosto de 1997
Processo n.º 019806, de 17-01-1996, www.dgsi.pt
Processo n.º 015866, de 06-03-1996, www.dgsi.pt
Processo n.º 02369, de 26-03-1996, www.dgsi.pt
Processo n.º 019916, de 08-05-1996, www.dgsi.pt
Processo n.º 019877, de 17-06-1996, www.dgsi.pt
Processo n.º 020277, de 19-10-1996, www.dgsi.pt
Processo n.º 020782, de 27-11-1996, www.dgsi.pt
Processo n.º 020946, de 26-02-1997, www.dgsi.pt
Processo n.º 019782, de 14-05-1997, www.dgsi.pt
Processo n.º 02/300, de 12-07-1997, www.dgsi.pt
Processo de 17-12-1997, BMJ, n.º472
Processo n.º 021381, de 29-04-1998, www.dgsi.pt
Processo n.º 021721, de 13-05-1998, www.dgsi.pt
Processo n.º 022811, de 05-05-1999, www.dgsi.pt
Processo n.º 022598, de 02-06-1999, www.dgsi.pt
Processo n.º 023882, de 22-06-1999, www.dgsi.pt
Processo n.º 023593, de 22-09-1999, www.dgsi.pt
Processo n.º 023565, de 06-10-1999, www.dgsi.pt
Processo n.º 023955, de 12-01-2000, www.dgsi.pt
Processo n.º 24473, de 22-03-2000, www.dgsi.pt
Processo n.º 025724, de 09-05-2001, www.dgsi.pt
Processo n.º 21019, Apêndice ao DR, de 08-11-2001

Processo nº 025037, de 06-02-2002, www.dgsi.pt
Processo nº 24473, Apêndice ao DR, de 22-11-2002
Processo nº 025889, de 15-03-2003, www.dgsi.pt
Processo nº 100/05, de 13-04-2005, www.dgsi.pt
Processo nº 101/05, de 27-04-2005, www.dgsi.pt
Processo nº 01132/06, de 28-02-2007, www.dgsi.pt
Processo nº 0861/08, de 10-12-2008, www.dgsi.pt
Processo nº 0509/10, de 06-10-2010, www.dgsi.pt
Processo nº 0824/11, de 11-07-2012, www.dgsi.pt
Processo nº 0508/12, de 31-10-2012, www.dgsi.pt
Processo nº 1209/02, de 12-03-2003, www.dgsi.pt
Processo nº 01659/13, de 08-07-2015, www.dgsi.pt
Processo nº 005869, de 18-01-2018, www.dgsi.pt
Processo nº 0606/18, de 04-07-2018, www.dgsi.pt
Processo nº 0783/17, de 12-07-2018, www.dgsi.pt
Processo nº 3573/11.9 TBGDM P1.S1

Acórdão do Tribunal Central Administrativo

Acórdão do TCA de 6 de janeiro de 1998, Antologia aos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo, (compilado por Francisco Rodrigues Pardal e Abílio Madeira Bordalo), ano I, n.º 2 (1998), Almedina, Coimbra

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo nº 05690/12, de 19-11-2005, www.dgsi.pt
Processo nº 06647/13, de 26-01-2017, www.dgsi.pt
Processo nº 1305/14.9 BELRA, de 12-07-2017, www.dgsi.pt
Processo nº 09021/15, de 19-09-2017, www.dgsi.pt
Processo nº 07377/14, de 22-03-2018, www.dgsi.pt
Processo nº 522/10.5 BECTB, de 11-10-2018, www.dgsi.pt

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte

Processo nº 06051/12, de 19-11-2015, www.dgsi.pt

Processo nº 00520/12.4 BEVIS, de 02-03-2017, www.dgsi.pt

Processo nº 00276/11.8 BENFT, de 26-10-2017, www.dgsi.pt

Processo nº 01368/09.9 BEBRG, de 07-12-2017, www.dgsi.pt

Processo nº 00761/13.7 BEPRT, de 08-03-2018, www.dgsi.pt

Processo nº 1099/14.8 BELRS, de 17-05-2018, www.dgsi.pt

Processo nº 01730/09.7 BEPRT, de 21-06-2018, www.dgsi.pt

Processo nº 01602/13.0 BEBRG, de 21-06-2018, www.dgsi.pt