

Vânia Guedes Ferreira



**A INCOMUNICABILIDADE DA DÍVIDA DO
RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO SUBSIDIÁRIO AO
SEU CÔNJUGE**

Porto

2012

Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto

Escola de Direito

Mestrado em Direito Fiscal



**A Incomunicabilidade da Dívida do Responsável
Tributário Subsidiário ao Seu Cônjuge**

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação da **Senhora Doutora Rita Lobo Xavier**

Porto, 30 de Novembro de 2012

Vânia Guedes Ferreira

ÍNDICE

Modo de Citação e Lista de Abreviaturas.....	8
Agradecimentos	10
INTRODUÇÃO: delimitação do objeto de investigação	11
CAPÍTULO I	13
1. A Responsabilidade Tributária	13
CAPÍTULO II	18
2. A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos Gerentes e Administradores	18
2.1. Pressupostos.....	20
2.1.1. Exercício de Funções no Momento da Constituição da Dívida Tributária, mas Cessação Antes do seu Vencimento	23
2.1.2. Exercício de Funções no Momento do Vencimento da Dívida Tributária	24
CAPÍTULO III	29
3. Natureza Jurídica da Responsabilidade Tributária Subsidiária dos Gerentes e Administradores.....	29
3.1. Fiança Legal.....	29
3.2. Responsabilidade Civil Extracontratual	32
3.3. Figura Própria do Direito Tributário.....	35
CAPÍTULO IV	38
4. Regime Civil da Responsabilidade dos Cônjuges por Dívidas	38
4.1. Dívidas da Exclusiva Responsabilidade de um dos Cônjuges.....	38
4.1.1. Bens que Respondem pelas Dívidas da Exclusiva Responsabilidade de um dos Cônjuges	39
4.2. Dívidas da Responsabilidade de Ambos os Cônjuges	40
4.2.1. Bens que Respondem pelas Dívidas de Ambos os Cônjuges	42

CAPÍTULO V	43
5. Comunicabilidade das Dívidas Tributárias ao Cônjuge do Responsável Subsidiário	43
CONCLUSÕES	48
BIBLIOGRAFIA	49
JURISPRUDÊNCIA	56

Modo de Citação e Lista de Abreviaturas

Em regra, é empregue a última edição de cada uma das obras referidas. Porém, tal não sucede relativamente à totalidade das obras citadas, devido à dificuldade em obter algumas dessas obras.

As traduções de textos em língua estrangeira, citadas ao longo desta dissertação, são da nossa inteira responsabilidade.

São utilizadas as seguintes abreviaturas:

A. – Autor

AA. – Autores

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea

Art.^o – Artigo

Art.^{os} – Artigos

CC – Código civil

Cfr. – Confrontar

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CTF – Revista de Ciência e Técnica Fiscal

LGT – Lei Geral Tributária

n.^o – número

n.^{os} – números

Ob. Cit. – Obra Citada

p. – Página

pp. – Páginas

Proc. - Processo

ROA – Revista da Ordem dos Advogados

Ss. – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

V. – Ver

Agradeço reconhecidamente à Senhora Doutora Rita Lobo Xavier, orientadora do presente trabalho de investigação, por toda a disponibilidade e apoio demonstrados ao longo da elaboração do mesmo. Um especial agradecimento ao Ricardo por toda a paciência demonstrada nos momentos difíceis e por nunca me permitir desistir. Um muito obrigada aos meus pais e à minha irmã pelo apoio incondicional.

INTRODUÇÃO: delimitação do objeto de investigação

A presente dissertação partiu do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2011, processo n.º 0518/11, no qual foi suscitada a questão de saber se as dívidas tributárias pelas quais o responsável subsidiário é chamado a responder com o seu património são comunicáveis ao seu cônjuge.

Por questões metodológicas e dadas as limitações regulamentares quanto à extensão do trabalho, apenas será abordada a questão da comunicabilidade ao cônjuge do gerente ou administrador das dívidas tributárias da sociedade na qual aquele exerce funções de gestão ou administração; e será focado sobretudo o regime substantivo, sendo feitas apenas algumas referências relativamente ao regime processual em que se efetiva a responsabilidade tributária.

Neste estudo partiremos do caso paradigmático em que A, casado com B, num dos regimes de comunhão de bens, vê contra si revertido o processo de execução fiscal inicialmente instaurado contra a sociedade da qual é gerente ou administrador, devido à insuficiência do património desta para satisfazer a prestação tributária da qual é devedora. Em virtude da reversão do processo de execução fiscal, o património do gerente ou administrador fica obrigado ao cumprimento da prestação tributária da sociedade, devedora originária.

A questão que se impõe averiguar é a de saber se as dívidas tributárias que o gerente ou administrador fica obrigado a cumprir devido à reversão do processo de execução fiscal, sendo este casado num dos regimes de comunhão de bens, são comunicáveis ao seu cônjuge e, conseqüentemente, se os bens incluídos no património comum poderão ser executados por essas dívidas.

A dissertação iniciar-se-á com a descrição do instituto da responsabilidade tributária previsto nos artigos 22.º e seguintes da Lei Geral Tributária, após a qual se exporá o caso específico da responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores previsto no artigo 24.º, n.º 1 da LGT, referindo os pressupostos para que

estes possam ser responsabilizados subsidiariamente pelas dívidas da sociedade. Em seguida, proceder-se-á à enunciação das três grandes linhas atuais de pensamento quanto à natureza jurídica do instituto da responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores, tomando-se uma posição relativamente a esta questão bastante controversa na doutrina.

Exporemos ainda o regime civil da responsabilidade dos cônjuges por dívidas, para posteriormente refletirmos em que termos é que as dívidas tributárias que reverteram em processo de execução fiscal contra o gerente ou administrador se comunicam ao seu cônjuge.

CAPÍTULO I

1. A Responsabilidade Tributária

A Lei Geral Tributária define no seu artigo 18.º, n.ºs 1 e 3, os sujeitos que constituem a relação jurídica tributária.

A relação jurídica tributária é constituída pelo sujeito ativo, que será na maioria das vezes o Estado, mas também poderá ser qualquer outra entidade de direito público, e o sujeito passivo que, em princípio será o contribuinte direto. No entanto, existem casos específicos em que o cumprimento da prestação tributária poderá ser exigido ao substituto ou ao responsável (n.º 3).

Normalmente, a obrigação fiscal, que constitui o núcleo central da relação jurídica tributária, desenvolve-se entre o Estado, como titular do direito de exigir o cumprimento da prestação tributária, e o contribuinte, sujeito obrigado ao pagamento da prestação em dívida, pois é em relação a ele que se verifica o facto gerador de imposto, uma vez que é relativamente a ele que se manifesta o princípio da capacidade contributiva, previsto no art.º 4.º, n.º 1, da LGT e no art.º 104.º, da CRP.

Todavia, quando o contribuinte direto não cumpre a prestação tributária de que é devedor, o Estado pode exigir o cumprimento dessa prestação a um terceiro, alheio à constituição do vínculo tributário, como é o caso do responsável tributário.

A responsabilidade tributária tem carácter excepcional, pois ignora a capacidade contributiva do responsável tributário, chamando-o a responder com o seu próprio património por uma dívida que não é sua, sem que tenha qualquer relação com o facto que deu origem ao nascimento da obrigação tributária; constitui, pois, uma derrogação ao princípio da capacidade contributiva¹, princípio este que tem o seu fundamento

¹“Pressuposto e critério da tributação”, cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição, Almedina, 2011, p. 150.

constitucional no princípio da igualdade previsto no art.º 13.º da nossa Constituição, implicando “... *igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)*”².

Devido ao seu carácter excecional a responsabilidade tributária tem de ter sempre previsão legal expressa, tendo sempre de decorrer da lei, respeitando o princípio da legalidade tributária previsto no art.º 8.º, n.º 1 e n.º 2, al. b), da LGT, e no art.º 103.º, n.ºs 2 e 3, da CRP³.

O regime geral da responsabilidade tributária está previsto nos art.ºs 22.º e 23.º da LGT.

A responsabilidade tributária pode ser solidária ou subsidiária (art.º 22.º, n.º 2, da LGT). Nos casos de responsabilidade tributária por dívidas de outrem, a regra é a da subsidiariedade (art.º 22.º, n.º 3, da LGT) – o responsável tributário só pode ser chamado a cumprir a prestação tributária, quando o devedor principal não cumpriu e em processo de execução fiscal foi constatada a inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis deste e dos responsáveis solidários (art.º 23.º, n.º 2, da LGT); o responsável subsidiário tem salvaguardado o benefício de excussão prévia⁴.

A responsabilidade tributária só será solidária nos casos expressamente previstos na lei e, nestes casos, o credor tem a possibilidade de exigir o cumprimento integral da prestação tributária a qualquer dos sujeitos passivos, não tendo de respeitar qualquer ordem subjetiva, pois nestes casos não existe benefício de excussão prévia⁵.

² IDEM, *Ibidem*, p. 149.

³ Como bem observa PANZINA, Pedro, “*A Responsabilidade Subsidiária Tributária*”, in *Revista Fiscal*, Maio 2007, p. 12, “... *não há responsáveis pelo pagamento desses tributos se, como tal, não estiverem previstos na lei*”.

⁴ V. SILVA, Pedro Sousa e, “*A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no novo CPPT*”, in *ROA*, Ano 60, Dezembro 2000, p. 1446.

⁵ Vide art.º 22.º, n.º 3, da LGT e art.º 513.º, do CC.

A responsabilidade tributária subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal instaurado inicialmente contra o sujeito passivo originário⁶. Em virtude da reversão, o responsável, sujeito passivo não originário, “fica responsabilizado pelo pagamento do imposto, ao nível subjetivo, pessoal e patrimonial”.⁷ Neste sentido, o responsável subsidiário irá responder em nome próprio⁸ e com todo o seu património, por uma dívida alheia. Entende-se que será obrigado ao pagamento de uma dívida alheia, e não própria, porque não foi relativamente a ele que se verificou o facto tributário, não sendo ele o contribuinte⁹; não obstante, passará a figurar do lado passivo da relação jurídico-tributária, ao lado do sujeito passivo originário¹⁰.

O objetivo principal do instituto da responsabilidade tributária é colocar outro património a responder perante a Administração Fiscal pela dívida de imposto, funcionando este instituto como garantia pessoal da cobrança do imposto.

A doutrina entende que o fundamento para se responsabilizar alguém por uma dívida que não é originariamente sua se encontra na especial “*conexão entre o comportamento do responsável e a falta de cumprimento do devedor originário*”¹¹. Isto porque, na maioria das vezes, o responsável tributário ocupa uma posição na sociedade

⁶ Vide art.º 23.º, n.º 1 da LGT.

⁷ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional, proc. n.º 127/07.

⁸ Reforçando esta ideia veja-se CUNHA, Tânia Meireles da, *Da Responsabilidade dos Gestores da Sociedade perante os Credores Sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, Almedina, 2004, p. 93, onde a A. escreve que “o responsável tributário é devedor em nome próprio. Se bem que a dívida não seja sua, estando preenchidos os pressupostos da responsabilidade, o responsável passa a ser devedor e tal dívida passa a ser em nome próprio: passa a ser directamente responsável pelo cumprimento da obrigação tributária”.

⁹ XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981, p. 353, distingue as figuras do contribuinte, do devedor de imposto e do sujeito passivo; sendo o contribuinte a pessoa em relação à qual se verifica o facto tributário; o devedor de imposto a pessoa sobre quem impende o dever de efetuar o pagamento do imposto e o sujeito passivo, a pessoa titular de uma situação jurídico-tributária passiva.

¹⁰ Posição perfilhada por COSTA, José Manuel M. Cardoso da, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1970, p. 280, e por ESTEVAN, Juan Galiano/ RIVAS, Juan Izquierdo, “*La Responsabilidad Tributaria*”, *Monografías Fiscales*, n.º 20, CISS, Valencia, 1997, pp. 16 e 17, com a qual concordamos; já não podendo concordar com a posição defendida por TEIXEIRA, António Braz, “*A Relação Jurídica Fiscal*”, in CTF, n.º(s) 41 e 42, Lisboa, 1962, p. 98, quando o autor afirma que “... o lado passivo da obrigação fiscal deixa de ser ocupado pela pessoa em relação à qual se verificavam inicialmente os pressupostos do vínculo tributário para nele passar a figurar um terceiro, alheio à constituição desse vínculo”.

¹¹ Cfr. SILVA, Isabel Marques da, “*A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais*”, in VV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, 1999, p. 123.

(devedora principal) que lhe permite influenciar a atividade desta; sendo a ele que incumbe diligenciar pelo cumprimento de todos os deveres tributários da sociedade, designadamente pelo cumprimento da prestação tributária.

Por todo o exposto, entende-se nas doutrinas portuguesa e espanhola que este instituto tem essencialmente dois fins: um fim garantístico, na medida em que se acrescenta outro património ao do sujeito passivo originário, reforçando-se a garantia de cobrança do crédito tributário; e um fim repressivo, devido à ameaça que fica a impender sobre o património dos gestores da sociedade, caso não diligenciem adequadamente pelo cumprimento da prestação tributária¹².

Para que surja a figura da responsabilidade tributária é necessário o “preenchimento de um pressuposto de facto de uma norma da qual decorre a responsabilidade tributária. É necessário, por outras palavras, que se preencha um pressuposto de facto em virtude do qual fica obrigado o sujeito passivo e, além disso, é preciso que se preencha o pressuposto de facto em virtude do qual fica obrigado o responsável, sendo necessário o preenchimento de “dois” pressupostos de facto”¹³.

Assim, será necessária a concorrência de dois pressupostos para que nasçam as duas obrigações, uma a cargo do sujeito passivo originário e outra a cargo do responsável tributário.

Além da subsidiariedade, é característica essencial da responsabilidade tributária a acessoriedade, existe uma relação de dependência que pressupõe a pré-existência de uma obrigação a cargo do sujeito passivo¹⁴.

¹² Na doutrina portuguesa ver MARTINS, António Carvalho, *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, 2ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, p. 29; e na doutrina espanhola ver SUCH, Jose Maria Garreta, *La Responsabilidad Civil, Fiscal y Penal de los Administradores de las Sociedades*, Monografías Jurídicas, 3ª edição, Marcial Pons, 1996, pp. 149 e 150.

¹³ Cfr. CAMPOS, Diogo Leite de/ RODRIGUES, Benjamim Silva/SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, Coimbra, Vislis, 2003, p. 129.

¹⁴ Neste sentido, CANAL, Francisco/ PISTONE, Pasquale, “*La Figura del Responsable Tributario en los Sistemas Jurídicos Tributarios Aléman, Espanol e Italiano*”, Monografías Jurídico-Fiscales – *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios – XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Marcial Pons, p. 607 e SUCH, Jose Maria Garreta, *Ob. Cit.*, p. 151.

Cabe ainda fazer referência que a responsabilidade tributária tem por objeto a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais (vide art.º 22.º, n.º 1, da LGT), com a ressalva do n.º 5, do art.º 23.º da LGT, nos termos do qual: *“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, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição”*.

O responsável tributário subsidiário que paga uma dívida alheia deve ter sempre salvaguardada a possibilidade de exercício do direito de regresso contra o devedor originário¹⁵. Como afirmam FRANCISCO CANAL E PASQUALE PISTONE, *“o facto gerador é índice de capacidade contributiva, portanto seria contrário a este princípio que outro sujeito, como o responsável, deva suportar definitivamente a carga económica do tributo”*¹⁶.

Todavia, este direito será muitas vezes vazio de conteúdo, pois a reversão contra o responsável tributário só pode operar depois de esgotados os bens do devedor principal; pelo que, será difícil o responsável cobrar uma dívida que a Administração Fiscal não conseguiu cobrar.

¹⁵ Este direito, embora não esteja consagrado na LGT, há-de basear-se no ordenamento privado, designadamente, no art.º 524.º, do CC. Ver, neste sentido, CAMPOS, Diogo Leite de, *“A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades”*, in ROA, Anos 56, 1996, p. 492 e TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 1991, p. 317.

Já no ordenamento jurídico espanhol se prevê expressamente esse direito no artigo 41.6 da *Ley General Tributaria*, que remete expressamente para a legislação civil.

¹⁶ CANAL, Francisco/ PISTONE, Pasquale, *Ob. Cit.*, p. 609.

CAPÍTULO II

2. A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos Gerentes e Administradores

No ordenamento jurídico português, é reconhecida às sociedades comerciais personalidade tributária e, como tal, estas são titulares de direitos e obrigações, podendo ocupar a posição de sujeito passivo nas relações jurídicas tributárias, estando, conseqüentemente, obrigadas ao cumprimento da prestação tributária e respondendo com o seu próprio património no caso de incumprimento dessa prestação¹⁷.

No entanto, apesar de as sociedades comerciais serem titulares de um património autónomo, que responde pelas suas próprias dívidas, nem sempre os credores sociais conseguem obter o seu crédito à custa desse património¹⁸.

Assim, tendo em vista o reforço da garantia do cumprimento das prestações tributárias, o legislador consagrou no art.º 24.º, n.º 1, da LGT a responsabilidade tributária dos órgãos titulares de cargos de administração, colocando outro património, além do património do sujeito passivo originário, a responder pela dívida fiscal.

Embora o património social constitua a garantia geral das obrigações e, por força do princípio da responsabilidade limitada, só esse património responda pelas dívidas da sociedade, nestes casos também o património dos gerentes e administradores poderá ser chamado a responder por essas dívidas, constituindo o património destes uma garantia especial das obrigações¹⁹; mas, apenas podem ser chamados a responder com o seu

¹⁷ Vide art.ºs 15.º e 18.º, n.º 2 da LGT.

¹⁸ “Entende-se por património autónomo aquele que tem dívidas próprias”, ver COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Noções Fundamentais de Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2001, p. 193.

¹⁹ SILVA, Isabel Marques da, *Ob. Cit.*, p. 124, fala mesmo numa “possibilidade de “desconsideração da personalidade societária” para garantia da cobrança de dívidas tributárias de sociedades de responsabilidade tributária”, também SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 273, fala numa desconsideração da personalidade da sociedade comercial, justificado pelo “princípio mais vasto da reacção do ordenamento jurídico contra os abusos da utilização da personalidade colectiva”; em sentido contrário entende MARQUES, Paulo, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas: a Reversão do Processo de Execução Fiscal*, Coimbra, Coimbra

património quando preenchidos os demais pressupostos de responsabilidade estabelecidos no preceito supra referido. Caso contrário, a responsabilidade limitada das sociedades comerciais poderia constituir “*um escudo demasiado protector*”²⁰, conduzindo à desresponsabilização dos gerentes e administradores que, não raras vezes, atuaram ilicitamente, provocando uma diminuição no património da sociedade de tal ordem que este se tornou incapaz de cumprir as suas obrigações, designadamente de satisfazer o pagamento do imposto em dívida à Fazenda Pública.

A consagração da responsabilidade tributária dos gerentes e administradores, permitindo o chamamento destes ao cumprimento da dívida tributária de que é devedora principal a sociedade encontra assim o seu fundamento no facto de tais órgãos ocuparem na sociedade uma posição que lhes permite influenciar a atividade desta. Na verdade, é aos titulares dos órgãos societários que cabe diligenciar pelo pagamento das dívidas de imposto em representação da sociedade²¹; pois, apesar de possuírem personalidade tributária e património autónomo, as sociedades não são pessoas físicas, pelo que, a sua vontade de querer e agir tem de ser exteriorizada através dos titulares dos seus órgãos, constituindo estes o seu suporte físico.

Os titulares dos órgãos societários têm, assim, o encargo funcional de promover o cumprimento das obrigações tributárias da sociedade, devendo o exercício da sua atividade prosseguir o interesse social²².

Editora, 2011, p. 33, que entende não se tratar em bom rigor de um caso de desconsideração de personalidade jurídica, por não se afastar a personalidade da sociedade comercial, que continua a existir com o seu acervo patrimonial próprio, ainda neste sentido ver MORGADO, Abílio, “*Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do Artigo 24º da Lei Geral Tributária*”, in CTF, n.º 415, 2005, p. 112 e CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, 2000, pp. 172-174.

²⁰ SOARES, Maria Dulce, “*A Responsabilidade dos Administradores e Gerentes pelas Dívidas Tributárias*”, in CIJE (org.), *Jurisprudência Fiscal Anotada*, STA, Almedina, 2002, p. 63.

²¹ SILVA, Isabel Marques da, *Ob. Cit.*, p. 124, fala na existência de uma “*relação visceral*” que pode justificar a execução do património pessoal do titular do órgão.

²² Neste ponto assumem especial relevância o art.º 64.º do CSC que consagra os deveres fundamentais dos gerentes e administradores, designadamente o dever de lealdade e o art.º 32.º da LGT que consagra o dever de boa prática tributária.

2.1. Pressupostos

A responsabilidade dos gerentes e administradores é uma responsabilidade subsidiária em relação à sociedade comercial que gerem ou administram, ou seja, é uma responsabilidade de segundo plano, pois só podem ser chamados a responder pelas dívidas fiscais da sociedade perante a Administração Tributária depois de constatada a inexistência ou a insuficiência dos bens penhoráveis desta (vide art.º 23.º, n.º 2, da LGT)²³.

A sociedade é que é “o contribuinte”: foi relativamente a ela que se verificou o facto gerador; é ela a titular de capacidade contributiva; e, por isso, é ela a devedora principal da dívida de imposto; pelo que, só se não tiver bens penhoráveis suficientes que respondam pelas suas dívidas é que, eventualmente, poderão vir a ser chamados os responsáveis subsidiários se relativamente a estes se verificarem os demais pressupostos previstos na lei.

A responsabilidade dos gerentes e administradores é subsidiária em relação à sociedade, mas solidária entre si, pelo que, a dívida poderá ser integralmente exigida a qualquer um deles; mas aquele que pagar terá direito de regresso sobre os demais, na parte que lhe competir.

Além dos administradores, diretores e gerentes, o n.º 1, do art.º 24.º, da LGT, abrange “*outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados*”.

²³ A lei parece permitir que se faça a reversão com base num juízo de probabilidade, no entanto, o processo ficará suspenso até completa excussão dos bens da sociedade, pois só depois de executido o património desta, poderão ser vendidos os bens do revertido (n.º 3, do artigo 23.º, da LGT). Entendemos que tem de se tratar de uma probabilidade séria e que caberá à Administração Tributária alegar factos que permitam comprovar essa insuficiência, pois caso contrário estar-se-á a pôr em causa o benefício de excussão prévia.

No ordenamento jurídico espanhol, o artigo 41.5, parte final, da *Ley General Tributaria* exige a prévia declaração de insolvência da sociedade para que a responsabilidade dos gerentes e administradores possa operar.

O legislador pretendeu, também, responsabilizar aqueles sujeitos que, não tendo sido designados no pacto social, nem designados por deliberação social, exercem materialmente as funções de administração ou gestão.

Na prática, não são raros os casos em que o gerente de direito, embora figure no contrato de sociedade e respetivo registo, não exerce efetivamente o cargo de gerente ou administrador. A jurisprudência tem vindo a considerar que do registo não resulta qualquer presunção do exercício de gerência, pois o que está registado nem sempre corresponde à realidade. Considera ainda que é à Administração Fiscal que compete invocar factos de onde se possa concluir do efetivo exercício da gerência²⁴. Assim, não basta à Administração Fiscal invocar o nome do gerente ou administrador que consta do registo; para que haja lugar a responsabilidade tributária, tem ainda de invocar factos dos quais se possa concluir pelo efetivo exercício do cargo²⁵.

Parte da doutrina entende que para haver responsabilidade dos gerentes e administradores, o essencial é que tenha havido exercício efetivo de funções. Neste sentido, RUY DE ALBUQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO escreveram que o que motiva a lei é “*a situação material correspondente*”, consubstanciando-se esta, “*apenas, com um exercício efetivo de funções*”. Ainda neste sentido, PEDRO PANZINA, considerou que “*quem não gere ou administra de facto não pode ‘agir com culpa’ nem ‘he pode ser imputável’ a falta de pagamento*”²⁶.

²⁴ Neste sentido, se decidiu no Ac. do TCA Norte de 08-04-2010, proc. n.º 00351/05.8EBRG e no Ac. do STA de 11-03-2009, proc. 0709/08, onde se considerou que, não havendo presunção legal que faça decorrer da qualidade de gerente de direito o efetivo exercício da função, é à Administração Tributária que compete demonstrar a verificação dos pressupostos respeitantes à existência da gestão de facto, de acordo com a regra geral de que quem invoca um direito tem de provar os respetivos factos constitutivos. A este propósito vide art.º 342.º, n.º 1, do CC e art.º 74.º, n.º 1, da LGT.

²⁵ Na prática esta prova é muito difícil, pelo que, normalmente, só se consegue chegar aos gerentes ou administradores de facto, quando os gerentes ou administradores de direito forneçam os meios de prova necessários para chegar àqueles.

²⁶ ALBUQUERQUE, Ruy de/CORDEIRO, António Menezes, “*Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o Artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos*”, in CTF, n.ºs 334-336, Outubro-Dezembro, 1986, p. 159; PANZINA, Pedro, *Ob. Cit.*, p. 13.

Outra parte da doutrina questiona se os gerentes de direito também não devem ser responsabilizados, quanto mais não seja, pelo facto de se terem alheado das funções para as quais foram investidos²⁷.

Para ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, “nenhum obstáculo legal impede que seja fundamento de responsabilidade tributária” a conduta omissiva, “já que o abandono ilegítimo” das funções de administração ou gestão “configura um facto ilícito e culposo para efeitos de aplicação do regime de responsabilidade subsidiária”, e, por isso, “o não exercício da administração ou gerência de facto não afasta a responsabilidade do administrador ou gerente, salvo quando não lhe foi imputável”. Na esteira deste pensamento, também PAULO MARQUES entende que apesar de o legislador pretender abranger a gerência de facto, não quis com isso excluir a gerência de direito; pois, caso contrário, estar-se-ia a premiar o “completo alheamento do gerente ou administrador em relação aos assuntos fiscais da empresa”²⁸.

Concordando com esta parte da doutrina, entendemos que, também os gerentes ou administradores apenas de direito poderão ser responsabilizados subsidiariamente se a Administração Tributária provar que omitiram dolosamente algum dos deveres em que foram investidos e dessa omissão resultou o incumprimento da obrigação tributária²⁹. Assim, pensamos que deverão ser consideradas as circunstâncias concretas de cada caso, e que não se deve excluir liminarmente a responsabilidade dos gerentes nominais, pois as suas omissões também podem dar lugar a responsabilidade³⁰.

²⁷ Neste sentido ver CUNHA, Paulo de Pitta e/ SANTOS, Jorge Costa, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lisboa, Lex, 1999, pp. 109 a 113, que entendem estar em causa o princípio constitucional da igualdade.

²⁸ GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2001, pp. 147 e 148 e MARQUES, Paulo, *Ob. Cit.*, p. 190.

²⁹ Neste sentido ALVES, José A. Costa, “A Responsabilidade Tributária dos Titulares dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos”, in *Revista da Faculdade de Direito do Porto, FDUP*, III, 2006, p. 397.

³⁰ “Entende-se que a omissão é causa do dano, sempre que haja o dever jurídico especial de praticar um acto que, seguramente ou muito provavelmente, teria impedido a consumação desse dano”, cfr. VARELA, João de Matos Antunes, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 10ª edição, Coimbra, Almedina, p. 528.

2.1.1. Exercício de Funções no Momento da Constituição da Dívida Tributária, mas Cessação Antes do seu Vencimento

Dispõe a al. a), do n.º 1, do art.º 24º da LGT que, os gerentes e administradores são subsidiariamente responsáveis “*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*” (âmbito temporal), “*quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para sua satisfação*”.

O âmbito temporal da norma abrange os gerentes e administradores que estavam em exercício de funções no momento da constituição do facto gerador, mas já tinham cessado essas funções quando a dívida se venceu.

A doutrina tem entendido que o preceito abrange também os gerentes ou administradores que iniciaram as suas funções após a verificação do facto constitutivo, mas cessaram essas funções antes do vencimento do prazo de pagamento, caso contrário, estaríamos sempre “*no âmbito da primeira parte da al. a) ou no da al. b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT*”³¹. Porém, reconhece também a doutrina que a prova da culpa e do nexo de causalidade entre o comportamento do gerente ou administrador e a insuficiência do património social fica mais dificultada nestes casos³².

Segundo TÂNIA MEIRELES DA CUNHA a razão de ser da al. a), do n.º 1, do art. 24.º, da LGT, “*é evitar que administrações desastrosas saiam impunes por via da cessação de funções dos gestores antes do fim do prazo de pagamento da dívida tributária*”³³.

³¹ CUNHA, Tânia Meireles da, *Ob. Cit.*, p. 138; no mesmo sentido ver SILVA, Isabel Marques da, *Ob. Cit.*, p. 133 e CAMPOS, Diogo Leite de/ RODRIGUES, Benjamim Silva/ SOUSA, Jorge Lopes de, *Ob. Cit.*, p. 142; em sentido diverso GUERREIRO, António Lima, *Ob. Cit.*, p. 144, entende que na alínea a) estão incluídas as dívidas que se tenham vencido no período de administração ou gerência, tese com a qual não podemos concordar, pois tirar-se-ia todo o sentido útil à alínea b) que já prevê tais dívidas e segue um regime diferente.

³² V. SILVA, Isabel Marques da, *Ob. Cit.*, p. 134.

³³ CUNHA, Tânia Meireles da, *Ob. Cit.*, p. 147.

Pela leitura do preceito podemos ainda concluir que, a responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores é uma responsabilidade subjetiva, pois, funda-se, essencialmente, na culpa, só podendo por isso serem responsabilizados se e apenas nos casos em que agiram culposamente.

Assim, os gerentes e administradores são chamados a responder pelas dívidas tributárias da sociedade quando violaram culposamente uma norma legal destinada a proteger os interesses da Administração Tributária, enquanto credora social, pela prática de atos que conduziram à insuficiência do património social, tornando-o incapaz de responder pelas suas dívidas.

Na aplicação deste preceito, não se estabelecendo qualquer presunção legal, vigorará a regra geral do art.º 74.º, n.º 1, da LGT, segundo a qual “*o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

Nestes termos, a Administração Tributária tem de provar, para além da culpa do gerente ou administrador, todos os demais pressupostos de responsabilidade tributária, a saber: que o gerente ou administrador praticou um ato ilícito; que não conseguiu satisfazer o seu crédito perante a sociedade devido à insuficiência dos bens desta; e o nexo de causalidade entre o ato ilícito e o incumprimento da dívida tributária.

2.1.2. Exercício de Funções no Momento do Vencimento da Dívida Tributária

Dispõe a al. b), do n.º 1, do art.º 24.º, da LGT que os gerentes ou administradores são responsabilizados subsidiariamente “*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*”.

O âmbito temporal da norma visa abranger os gerentes e administradores que se encontravam no exercício de funções no momento do vencimento das dívidas tributárias.

Estes gerentes e administradores respondem quando não consigam fazer prova de que a falta de pagamento da obrigação tributária não *“lhes foi imputável”*.

Antes de mais, cumpre-nos esclarecer que o conceito de imputação utilizado na al. b) se reconduz ao conceito de culpa³⁴, pois para que se possa responsabilizar o gerente ou administrador, há-de existir um ato ilícito e culposo por parte deste, que conduziu à falta de pagamento do imposto em dívida.

A jurisprudência³⁵ e parte da doutrina³⁶ entendem que o ato ilícito há-de consubstanciar-se não na mera falta de pagamento do imposto, mas também na falta de diligência e cuidado do gestor ou administrador para que a dívida pudesse ter sido paga, maxime, na violação, por parte deste, de norma destinada à proteção dos credores sociais, traduzida na prática de atos ilícitos e culposos que conduziram à insuficiência do património social, em termos tais, que não permitiram satisfazer a prestação tributária.

Assim, para afastar a sua responsabilidade, o gerente ou administrador deverá provar que cumpriu todos os deveres de diligência, cuidado e prudência na administração da sociedade, e que o incumprimento da obrigação tributária se deveu apenas e tão só a circunstâncias exteriores que afetaram a solidez financeira da sociedade, e que tais circunstâncias transcenderam a sua vontade. No fundo, tem de provar que não houve qualquer comportamento censurável da sua parte, pois a alínea b), do n.º 1, do art.º 24.º da LGT consagra um regime de excecionalidade quanto ao ónus da prova, estabelecendo uma presunção legal de culpa, através da qual se presume a culpa dos gerentes ou administradores que estavam à frente da administração da sociedade no momento em que

³⁴ Neste sentido veja-se CUNHA, Tânia Meireles da, *Ob. Cit.*, p. 144 e CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *Ob. Cit.*, p. 119.

³⁵ Ver Ac. STA de 11-07-2012, proc. n.º 0824/11.

³⁶ Assim, entende CUNHA, Tânia Meireles da, *Ob. Cit.*, p. 146 *“que se deverá interpretar falta de pagamento como actos conducentes à falta de pagamento, quer haja, quer não haja, à data em que terminou o seu prazo de entrega ou pagamento, bens suficientes no património da sociedade para responder pelas dívidas tributárias”*; entendimento diferente tem GUERREIRO, António Lima, *Ob. Cit.*, p. 146, ao afirmar que *“o fundamento da falta de culpa no não pagamento que o administrador ou gerente tem de provar é a insuficiência dos recursos que administre para o efeito”*.

se venceu a obrigação tributária, não cabendo à Administração Tributária tal esforço probatório (art.º 344.º, n.º 1 e art.º 350.º, n.º 1, ambos do CC).

Se a Administração Fiscal lograr provar a gerência ou administração efetiva no momento do vencimento das dívidas tributárias, o facto ilícito, a não satisfação do seu crédito e o nexo de causalidade entre o facto ilícito e o incumprimento da dívida tributária, então presume-se a culpa do gerente ou administrador, *“no pressuposto de que, tendo o prazo legal de pagamento terminado no período da sua gestão, não podem desconhcer a existência da dívida, e por conseguinte, ao colocarem a empresa numa situação de insuficiência patrimonial, indiciam uma conduta dolosa que é especialmente grave para os interesses do Estado Fiscal”*³⁷.

Este preceito manteve a presunção legal de culpa do gerente ou administrador nas situações aí descritas, colocando a carga deste a árdua tarefa de provar a ausência de culpa e beneficiando a Administração Fiscal em relação a todos os demais credores sociais³⁸, provocando uma certa inércia por parte da Administração Fiscal, que tenta sempre responsabilizar os gerentes ou administradores com base nesta alínea.

Embora se trate de uma presunção legal ilidível, é quase impossível o gerente ou administrador provar a ausência de culpa, pois o que se lhe impõe é a prova de um facto negativo. Além disso, a lei nem sequer concretiza os comportamentos em que seja de presumir a culpa, o que dificulta ainda mais essa tarefa³⁹.

Perante esta (quase) impossibilidade de o gerente ou administrador se defender, a doutrina tem entendido que a responsabilidade que se pensava subjetiva passa a responsabilidade objetiva e *“no fundo, o responsável subsidiário por culpa (presumida) deixa de ser responsável por culpa, passando a ser um sujeito passivo subsidiário. Se a*

³⁷ Cfr. Ac. STA de 11-07-2012, proc. n.º 0824/11.

³⁸ SILVA, Pedro Sousa e, Ob. Cit., p. 1456, *“não há qualquer justificação razoável para que o Estado detenha, atualmente, esta posição vantajosa face aos demais credores”*.

³⁹ Pelo contrário, a *Ley General Tributaria*, no seu art. 43.1 a) enuncia três tipos de comportamentos dos gerentes ou administradores que geram responsabilidade, designadamente, a não realização dos atos necessários que eram da sua incumbência para o cumprimento das obrigações e deveres tributários, o consentimento do incumprimento por aqueles que de si dependem, pressupondo uma culpa *in vigilando*, e a adoção de acordos que possibilitem infrações.

empresa não puder pagar, paga o gerente ou administrador”⁴⁰. O gerente ou administrador vai responder quase automaticamente, muitas vezes, sem que tenha atuado culposamente.

Assim, parte da doutrina tem posto em causa a constitucionalidade deste regime, entendendo que tal regime põe em causa vários princípios constitucionais, designadamente, os princípios da justiça⁴¹, da igualdade⁴² e da proporcionalidade⁴³.

No entanto, outra parte da doutrina tem entendido que este regime é perfeitamente justificado, que “*não tem natureza desproporcionada*”⁴⁴, que se tem “*mostrado necessário, adequado, e proporcionado aos objetivos em causa*”⁴⁵ e que não é inconstitucional por “*não violar os princípios constitucionais da necessidade, da proporcionalidade, da proibição de excesso e da capacidade contributiva e conter uma presunção de culpa perfeitamente justificada, face à específica posição do credor Estado no relacionamento com os contribuintes*”⁴⁶.

Para esta parte da doutrina tal regime justifica-se pelo facto de o Estado estar em desvantagem relativamente a todos os outros credores privados; por não ter à sua disposição meios rápidos e eficazes de reagir contra o incumprimento das prestações

⁴⁰ CAMPOS, Diogo Leite de Campos/CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996, p. 345, onde os AA. escrevem, a propósito do art.º 13.º do CPT, que “*o legislador tem a certeza de que, sendo muito difícil a prova de um facto negativo (a “não culpa”), muitas vezes o administrador ou gerente decairá nessa prova, sendo condenado injustamente a pagar algo que não deveria. No fundo, o responsável subsidiário por culpa (presumida) deixa de ser responsável por culpa, passando a ser um sujeito passivo originário*”.

⁴¹ Neste sentido, CUNHA, Tânia Meireles da, “*A Culpa dos Gerentes, Administradores e Directores na Responsabilidade por Dívidas de Imposto*”, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Vol. LXXVII, Coimbra, 2001.

⁴² V. PANZINA, Pedro, *Ob. Cit.*, p. 17

⁴³ V. CAMPOS, Diogo Leite de, *Ob. Cit.*, p. 497 (embora a propósito do art.º 13.º do CPT em que a culpa dos gerentes ou administradores era sempre presumida).

⁴⁴ GUERREIRO, António Lima, *Ob. Cit.*, p. 146.

⁴⁵ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 353.

⁴⁶ Guerreiro, António Lima, *Ob. Cit.*, p. 149.

tributárias⁴⁷; e, por não ter a mesma oportunidade de conhecer a situação financeira das sociedades⁴⁸.

Não concordamos com esta parte da doutrina, pois entendemos que não se justifica a inversão do ónus da prova relativamente a um grupo de gerentes ou administradores, e que tal regime conduz a muitas injustiças. Na maior parte dos casos, os gerentes ou administradores não conseguem provar a ausência de culpa e, por isso, vão responder sem que tenham agido culposamente, ou seja, apenas vão responder devido às funções que exerciam na sociedade. Este regime leva a que haja responsabilizações arbitrárias, responsabilizando o gerente ou administrador, independentemente da sua culpa, sem que tenha preenchido todos os pressupostos da responsabilidade, nomeadamente, o pressuposto da culpa.

O regime em vigor conduz ao afastamento de gestores competentes e diligentes que têm receio de assumir a gestão das sociedades em más condições financeiras pois, ao fazê-lo, arriscam-se a responder pelas dívidas desta com todo o seu património, sem que sejam tidas em conta as circunstâncias exteriores que conduziram à insuficiência do património da sociedade. No fundo, há uma transferência do risco empresarial para a esfera jurídica dos gerentes ou administradores⁴⁹.

⁴⁷ Neste sentido ver VASQUES, Sérgio, *Ob. Cit.*, p. 351 e ALVES, José A. Costa, *Ob. Cit.*, p. 396

⁴⁸ GUERREIRO, António Lima, *Ob. Cit.*, p. 146.

⁴⁹ Nesta linha de pensamento veja-se CUNHA, Paulo de Pitta e/ SANTOS, Jorge Costa, *Ob. Cit.*, pp. 113 e 114.

CAPÍTULO III

3. Natureza Jurídica da Responsabilidade Tributária Subsidiária dos Gerentes e Administradores

A questão da natureza jurídica da responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores de sociedades tem suscitado muitas dúvidas na doutrina fiscal e está longe de ser resolvida.

Da análise da doutrina chegamos à conclusão que existem três grandes linhas de pensamento quanto à qualificação deste instituto.

Um grupo de autores entende estarmos perante uma fiança legal; outro grupo de autores reconduz a responsabilidade tributária ao instituto da responsabilidade civil extracontratual; existe ainda um outro grupo de autores que entende estarmos perante uma figura autónoma, própria e exclusiva do Direito Tributário, ou seja, uma figura *sui generis*.

Cumpre-nos, desde já, alertar que a qualificação que se dê a este instituto, poderá determinar soluções distintas para os diferentes problemas que se possam colocar.

Exporemos, de seguida, as diferentes linhas de pensamento, explicitando os argumentos em que cada uma se fundamenta.

3.1. Fiança Legal

Alguns AA. aproximam o instituto da responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores com a figura civil da fiança legal⁵⁰.

⁵⁰ V. CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *Ob. Cit.*, pp. 160 e 161; CAMPOS, Diogo Leite de/CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Ob. Cit.*, pp. 348 e 349; SILVA, Pedro Sousa e, *Ob. Cit.*, p. 1450; COSTA, José Manuel M. Cardoso da, *Ob. Cit.*, p. 285.

Os defensores desta linha de pensamento entendem que a consagração da responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores teve como finalidade essencial reforçar a garantia de satisfação do crédito tributário, colocando outro património, além do património do devedor principal (a sociedade), a responder pela dívida tributária perante a Administração Fiscal.

Esta parte da doutrina entende que o que está em causa não é uma questão de responsabilidade civil, mas “*uma responsabilidade por dívidas de outrem*”⁵¹, entendendo que “*os responsáveis fiscais são, portanto, como que fiadores do devedor de imposto, do sujeito passivo originário*” e que, “*em caso de não pagamento da dívida fiscal, por parte do sujeito passivo, os responsáveis respondem a título pessoal, com todo o seu património, como se tivessem afiançado aquela dívida*”⁵². Para estes AA. o gestor constitui uma garantia pessoal, pois irá responder, pessoalmente, com todo o seu património, pela dívida tributária de que a sociedade é devedora⁵³.

Não podemos negar que as características fundamentais da fiança estão presentes no instituto da responsabilidade tributária, nomeadamente, a subsidiariedade e a acessoriedade.

A subsidiariedade traduz-se no facto de a Administração Tributária só poder agredir o património do gerente ou administrador depois de executado o património da sociedade, pois, como já tivemos oportunidade de escrever, o gerente ou administrador, como devedor secundário, goza do benefício de excussão prévia no art.º 23.º, n.º 2, da LGT.

A acessoriedade traduz-se no facto de a obrigação que recai sobre o gestor estar dependente da obrigação que recai sobre a sociedade, uma vez que aquela não existirá sem esta, extinguindo-se com a extinção desta.

⁵¹ CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *Ob. Cit.*, p. 150.

⁵² SILVA, Pedro Sousa e, *Ob. Cit.*, p. 1450.

⁵³ Neste sentido, se pronuncia também RUIZ, Galán, *La Responsabilidad Tributaria: Ley 230/1963 y Ley 58/2003*, Pamplona, Aranzadi, 2005, pp. 45 e 46.

Todavia, apesar de se verificarem as características acima descritas em ambos os institutos, entendemos não estar perante uma fiança *ex lege*, pois, não podemos ignorar que a responsabilidade tributária tem por base uma atuação culposa do gerente ou administrador e, sem estar preenchido este pressuposto de culpa, não pode haver lugar à responsabilização do gestor; ao contrário do que acontece no instituto da fiança, segundo o qual, o fiador responde independentemente de qualquer contributo seu para o incumprimento da dívida.

Assim, o chamamento do responsável tributário ao cumprimento da dívida tributária não é automático, não se basta com o incumprimento por parte da sociedade e com a excussão do seu património, sendo necessário, além disso, o preenchimento de outros pressupostos previstos na norma do art.º 24.º, n.º 1, da LGT, nomeadamente que o gerente ou administrador tenha praticado um facto ilícito e culposo. O gerente ou administrador só poderá ser chamado a responder nos casos em que violou, ilícita e culposamente, alguma das obrigações a que estava vinculado por força das funções que exercia na sociedade. Assim, ele irá responder por uma dívida alheia mas por força de um facto próprio, embora tal facto tenha sido, em primeira linha, imputado à sociedade, uma vez que ele agia em representação desta.

Ao contrário do que acontece na fiança, o gestor que paga a dívida tributária, não fica sub-rogado nos direitos do credor, o que terá é um direito de regresso sobre o devedor principal⁵⁴.

Outra nota distintiva reside no facto de na fiança, mesmo quando seja legal, estar sempre presente uma aceitação, uma vontade do fiador; ao invés, o gerente ou administrador é responsabilizado por força da lei, independentemente da sua vontade,

⁵⁴ Entendimento diferente tem CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *Ob. Cit.*, p. 12 ao defender que a sub-rogação do gerente ou administrador que paga nos direitos da Administração Fiscal, considerando que não deve ser dado “*um tratamento menos favorável do que aquele que é assegurado aos demais credores sociais*”.

apenas porque relativamente a ele se verificaram os pressupostos legais da responsabilidade tributária⁵⁵.

Por todo o exposto, não podemos reconduzir a responsabilidade subsidiária tributária a uma simples garantia, tomando como irrelevante o pressuposto da culpa.

3.2. Responsabilidade Civil Extracontratual

Parte da doutrina e da jurisprudência entende que a responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores radica no instituto da responsabilidade civil extracontratual⁵⁶.

Na doutrina portuguesa, ABÍLIO MORGADO afirma que “*o instituto da ‘responsabilidade tributária’ convoca os pressupostos da responsabilidade civil, maxime, os pressupostos da responsabilidade civil por factos ilícitos*”⁵⁷.

Na doutrina espanhola, DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ entende que “*haverá que reconduzir a responsabilidade tributária aos parâmetros da responsabilidade civil extracontratual, do que deriva fundamentalmente a necessidade de exigir uma conduta dolosa ou negligente pelo responsável tributário e uma relação de causalidade entre a conduta do responsável e o dano patrimonial sofrido pela Fazenda Pública*”⁵⁸.

Segundo esta linha de pensamento, o gerente ou administrador apenas é responsabilizado subsidiariamente pelas dívidas da sociedade quando preenchidos os

⁵⁵ Neste sentido se pronunciaram alguns AA. espanhóis, nomeadamente, REGUERA, Manuel Guerra, *Garantías Personales del Crédito Tributario – Algunas Questiones*, Comares, Granadas, 1997, p. 266 e LARA, Sonsoles Mazorra Manrique de Lara, *Los Responsables Tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 94.

⁵⁶ Cfr. Ac. TCA Sul de 01-03-2011, proc. n.º 03337/09, no qual se defendeu que “*a responsabilidade do gerente pela violação das normas que impõem o cumprimento da obrigação fiscal radica no instituto da responsabilidade por facto ilícito assente em culpa funcional, isto é, em responsabilidade extracontratual*”.

⁵⁷ MORGADO, Abílio, “*Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o regime do Artigo 24.º da Lei Geral Tributária*”, in CTF, n.º 415, 2005, p. 79.

⁵⁸ ORTIZ, Diego González, *La Responsabilidad Tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, Dykinson, 2002, p. 81.

pressupostos da responsabilidade civil extracontratual; ou seja, quando praticou um ato ilícito, consubstanciado no ato que conduziu à insuficiência do património da sociedade para fazer face ao pagamento das dívidas tributárias de que é devedora, violando, desta forma, normas que visam a proteção dos interesses da Administração Tributária como credora social; que tal ato tenha produzido um dano na esfera da Administração Tributária, designadamente, a não satisfação do seu crédito; quando haja um nexo de causalidade entre o facto ilícito e o dano produzido; e quando tenha agido culposamente.

Embora seja inegável a presença, no instituto da responsabilidade tributária subsidiária, de pressupostos coincidentes com os previstos para a responsabilidade civil extracontratual pela prática de factos ilícitos e culposos consagrada no art.º 483.º, n.º 1, do CC, não podemos concordar com a tese de que a responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores se reconduz, sem mais, ao instituto da responsabilidade civil extracontratual.

Desde logo, entendemos que o gerente ou administrador não fica obrigado ao pagamento de uma indemnização, mas ao pagamento de uma dívida alheia, de uma dívida que respeita, originariamente, à sociedade. Quem paga uma indemnização, paga-a a título definitivo e, neste caso, como já tivemos oportunidade de ver, o gerente ou administrador que paga poderá exercer o direito de regresso sobre a sociedade⁵⁹, logo a quantia que paga, não a perde definitivamente.

Reforçando esta posição, DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ escreve que *“não parece possível negar ao responsável tributário o direito de exigir ao sujeito passivo a importância paga, embora a sua responsabilidade tributária derive da realização de um ato ilícito (...) tendo em conta que, embora existe um motivo que possa justificar o*

⁵⁹ Neste sentido se pronunciou o STA no ac. de 14-04-2010, no proc. n.º 064/10, entendendo que *“na verdade, só há direito de regresso nos casos em que alguém paga uma dívida de outrem, pelo que, se o devedor subsidiário o tem é, necessariamente, porque pagou uma dívida do devedor originário e não uma dívida própria”*. A este propósito também se pronunciou CARVALHO, José Manuel Tomé de, *“Breves nótulas sobre a natureza jurídica da responsabilidade dos titulares dos órgãos sociais das pessoas colectivas”*, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 11, Coimbra Editora, 2002, p. 85 entendendo que *“o direito ao reembolso por parte do responsável tributário subsidiário contribui para a exclusão da tese”* de que estamos perante o instituto de responsabilidade civil extracontratual.

empobrecimento sofrido pelo responsável tributário, em troca, não existe nenhuma razão que justifique o enriquecimento do sujeito passivo como consequência do pagamento realizado pelo responsável tributário”⁶⁰.

Por outro lado, nunca podemos perder de vista que o facto ilícito e culposo praticado pelo gestor é imputado, em primeira linha, à sociedade, pois aquele agia em representação desta, e todos os seus atos se consideram por ela praticados. Assim, a sociedade é a primeira a ser chamada ao cumprimento da dívida tributária e, só se a sociedade não possuir bens suficientes para responder por essa dívida, é que é chamado o responsável subsidiário, que irá responder exatamente pelo montante dessa dívida. Se se tratasse de uma obrigação de indemnização por danos, então esta obrigação nunca podia ficar dependente do incumprimento da sociedade, nem desapareceria, no caso de a sociedade pagar a dívida tributária, porque se trataria de uma dívida própria.

Por todo o exposto, consideramos ainda que não estamos perante um dano, mas perante uma dívida de outrem; o gerente ou administrador só é chamado em caso de incumprimento da sociedade e é chamado a pagar exatamente o montante do imposto em dívida, independentemente do seu grau de culpa, da gravidade da sua conduta e independentemente da sua situação económica⁶¹. A dívida é sempre uma dívida da sociedade, desde logo, reportar-se-á, normalmente, a IRC e IVA, nunca uma dívida própria do gerente ou administrador, sem que no entanto seja possível negar que ele é responsável pela prática de um facto próprio.

Como conclusão, e sublinhando a nossa posição, é de todo o interesse citar o acórdão do TC 26/2011, proc. n.º 207/10 quando estabelece que: *“posto que dependente, no seu surgimento, de um facto próprio, a responsabilidade dos administradores acaba, assim, por se configurar como uma responsabilidade por uma dívida de outrem”*.

⁶⁰ ORTIZ, Diego González, *Ob. Cit.*, p. 77.

⁶¹ Nesta esteira v. ac. TC 26/2011 onde se escreve que *“a responsabilidade do revertido não é graduável em função das circunstâncias que lhe dizem pessoalmente respeito, como a modalidade de culpa, a sua gravidade, a sua situação económica”*.

3.3. Figura Própria do Direito Tributário

Uma terceira linha de pensamento⁶² tem considerado que a responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores é um instituto próprio e específico do Direito Tributário “*cuja natureza há-de resultar das suas próprias características tais como as revela a legislação fiscal*”⁶³.

Partilhamos da opinião de que estamos perante uma figura de Direito Tributário com características e regras específicas, apesar de, em alguns aspetos, se aproximar ora do instituto da fiança legal, ora do instituto da responsabilidade civil extracontratual. Esta figura comportando características essenciais dos dois institutos permite que em muitos casos se recorra à disciplina jurídica privada⁶⁴.

Podemos afirmar que a responsabilidade tributária subsidiária, aproximando-se em certos aspetos das figuras anteriormente referidas, tem uma dupla função: reforçar a garantia de cobrança do crédito público, através da possibilidade de “chamar” outro património a responder por esse crédito; e dissuadir/prevenir o incumprimento das obrigações tributárias, através da ameaça que fica a impender sob os patrimónios pessoais dos gerentes e administradores que, se não adotarem todas as diligências necessárias ao cumprimento das prestações tributárias, vêm o seu património responder por essas prestações.

Entendemos que a responsabilização dos gerentes e administradores embora tenha uma finalidade dissuasora/preventiva, não tem uma finalidade sancionatória (como entendem alguns autores⁶⁵), pois tal entendimento não é, a nosso ver, compatível com o facto de o responsável subsidiário ter um direito de regresso sobre a sociedade, uma vez que, obtendo o responsável a quantia que pagou, a sua atuação culposa não teria para si qualquer consequência, pois a sanção da sua conduta caíria por terra. Também no caso de o

⁶² CUNHA, Tânia Meireles da, *Da Responsabilidade dos Gestores...*, *Ob. Cit.*, pp. 176 ss; PANZINA, Pedro, *Ob. Cit.*, pp. 17 e 18; no ordenamento jurídico espanhol REGUERA, Manuel Guerra, *Ob. Cit.*, pp. 266 e 267, também segue esta linha de pensamento.

⁶³ MARTINS, António Carvalho, *Ob. Cit.*, p. 83.

⁶⁴ V. CUNHA, Paulo de Pitta e/SANTOS, Jorge Costa, *Ob. Cit.*, p. 29.

⁶⁵ CUNHA, Tânia Meireles da, *Ob. Cit.*, p. 177.

devedor principal vir a pagar a dívida tributária, deixaria de ser exigido qualquer sacrifício ao responsável tributário, apesar de ele ter agido ilícita e culposamente, o que não faz qualquer sentido se o objetivo pretendido era sancionar o responsável tributário.

Por todas as razões expostas, concluímos que, apesar de ser inegável a exigência de de um comportamento ilícito e culposo, de um nexo de causalidade entre a conduta do gerente ou administrador e o incumprimento das prestações tributárias, não estamos perante responsabilidade civil extracontratual; enquanto este instituto origina uma obrigação de indemnizar os danos causados, o instituto da responsabilidade tributária apesar de responsabilizar o gerente ou administrador em virtude de um facto por este praticado, facto esse que impediu o cumprimento da prestação tributária por parte do devedor principal, coloca a cargo do gestor a obrigação de pagar uma dívida alheia.

Também o facto de a culpa ser apenas determinante para responsabilizar o gerente ou administrador, não tendo qualquer relevância a modalidade ou a gravidade dessa culpa, contribui para excluirmos a tese de que estamos perante uma indemnização dependente dos danos efetivamente causados, pois não têm qualquer interesse as circunstâncias que dizem pessoalmente respeito ao gerente ou administrador, uma vez que a quantia a pagar será sempre a mesma, ou seja, a dívida que foi exigida inicialmente à sociedade, por relativamente a ela se ter verificado o facto gerador, sendo a sociedade o titular da capacidade contributiva.

Tal regime assume especial severidade, pois o gerente ou administrador vai responder por uma dívida liquidada com base na capacidade contributiva da sociedade, sendo completamente ignorada a sua situação económica. E, a capacidade contributiva de uma pessoa coletiva é bastante diferente da capacidade contributiva de uma pessoa singular, pelo que, na maioria dos casos o gerente ou administrador vai responder muito além da sua capacidade contributiva, sem que possua meios financeiros suficientes para responder por tal dívida.

Todavia, apesar de a culpa apenas ser determinante para responsabilizar o gerente ou administrador, a verdade é que ela tem de existir sendo um pressuposto determinante da

responsabilidade tributária subsidiária dos titulares de cargos sociais, pelo que também não podemos reconduzir essa responsabilidade à figura da fiança legal, apesar de comportar algumas das características essenciais desta, designadamente, a subsidiariedade e a acessoriedade.

Por tudo o que aqui escrevemos, concluímos que a finalidade garantística é a que mais sobressai no instituto da responsabilidade tributária, pois o que parece ser prioridade da Administração Tributária é a arrecadação de receita e não tanto punir o administrador menos diligente.

Como bem se esclarece no ac. do TC 26/2011 *“a função repressiva é instrumentalizada (e subordinada) a fins de garantia”*.

CAPÍTULO IV

4. Regime Civil da Responsabilidade dos Cônjuges por Dívidas

Para melhor compreendermos os contornos e as especificidades dos problemas que se podem colocar em matéria de comunicabilidade das dívidas tributárias ao cônjuge do gerente ou administrador que foi responsabilizado subsidiariamente pelas dívidas da sociedade, torna-se essencial que descrevamos, ainda que de forma breve, o regime civil da responsabilidade dos cônjuges por dívidas, designadamente, quais as dívidas que responsabilizam ambos os cônjuges e quais as dívidas da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges.

4.1. Dívidas da Exclusiva Responsabilidade de um dos Cônjuges

As dívidas da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges estão reguladas no art.º 1692.º do CC. Em regra, a dívida contraída por um dos cônjuges sem o consentimento do outro é da sua exclusiva responsabilidade, salvo quando foram contraídas para fazer face aos encargos normais da vida familiar ou contraídas pelo cônjuge administrador em proveito comum do casal (situações enquadradas nas als. a) e b), do n.º 1, do art.º 1691.º, do CC); nestes casos as dívidas são da responsabilidade de ambos os cônjuges (al. a), do art.º 1692.º, do CC).

A al. b) estabelece que são da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges as dívidas resultantes de crimes e as indemnizações, restituições ou multas devidas por factos imputáveis a cada um dos cônjuges; a menos que esses factos, implicando responsabilidade meramente civil, estejam abrangidos pelos n.ºs 1 ou 2 do art.º 1691.º.

São ainda da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges as dívidas que onerem bens próprios de um dos cônjuges (a al. c), do artigo 1692.º, remete expressamente para o n.º 2, do art.º 1694.º, do CC).

4.1.1. Bens que Respondem pelas Dívidas da Exclusiva Responsabilidade de um dos Cônjuges

O artigo 1696.º, n.º 1, do CC, estabelece que respondem pelas dívidas exclusivas de um dos cônjuges, os seus bens próprios e, só subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns.

Na execução movida contra o cônjuge devedor, constatando-se a falta ou insuficiência de bens próprios deste que respondam pela dívida por si contraída, poderão ser imediatamente penhorados bens comuns, contanto que se cite o cônjuge do devedor para requerer a separação de bens ou juntar certidão comprovativa da pendência de ação em que a separação já tenha sido requerida, assim dispõe o art.º 825.º, n.º 1, do CPC.

O n.º 2, do preceito supra referido, dispõe que respondem ao mesmo tempo que os bens próprios do cônjuge devedor:

- a) *“os bens por ele levados para o casal ou posteriormente adquiridos a título gratuito, bem como os respectivos rendimentos”*;
- b) *“o produto do trabalho e os direitos de autor do cônjuge devedor”*;
- c) *“os bens sub-rogados no lugar dos referidos na alínea a)”*.

Embora tratando-se de bens comuns, vão responder integralmente pelas dívidas da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges, sendo sacrificados em prol das expectativas do credor.

Segundo PEREIRA COELHO e GUILHERME DE OLIVEIRA podem ser penhorados indistintamente os bens próprios e os bens comuns referidos no n.º 2, não havendo motivo para respeitar a subsidiariedade⁶⁶. No entanto, CRISTINA DIAS entende que *“se os bens próprios forem suficientes não faz sentido sujeitar os bens comuns à*

⁶⁶ Cfr. COELHO, Francisco Pereira/ OLIVEIRA, Guilherme de Curso de Direito da Família, Vol. I, 4ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 426.

penhora”, opinando que “a responsabilidade dos bens comuns previstos no n.º 2 não deixa de ser subsidiária”⁶⁷.

4.2. Dívidas da Responsabilidade de Ambos os Cônjuges

O artigo 1691.º do CC estabelece quais as dívidas que responsabilizam ambos os cônjuges. A al. a) do preceito referido estabelece que são da responsabilidade de ambos os cônjuges as dívidas contraídas, pelos dois cônjuges, ou por um deles com o consentimento do outro. No que respeita às dívidas contraídas por apenas um dos cônjuges, o consentimento do outro torna a dívida comunicável e, por isso, torna a dívida da responsabilidade de ambos os cônjuges.

A al. b) refere-se às dívidas contraídas por qualquer dos cônjuges para ocorrer aos encargos normais da vida familiar. Ou seja, teve-se em vista as pequenas dívidas do dia a dia que qualquer dos cônjuges deve ser livre de contrair⁶⁸.

A al. c) enuncia as dívidas contraídas pelo cônjuge administrador em proveito comum do casal e nos limites do seu poder de administração, como dívidas que responsabilizam ambos os cônjuges.

Quanto à administração dos bens do casal valem as regras estabelecidas no artigo 1678.º do CC, do qual resulta que, em regra geral, cada um dos cônjuges administra os seus bens próprios e ambos os cônjuges administram os bens comuns.

Outra noção a ter em conta na análise desta norma é a noção de proveito comum do casal. Para que as dívidas responsabilizem ambos os cônjuges, elas hão-de ter tido, objetivamente, em vista o interesse familiar, e não apenas o interesse daquele que contraíu a dívida. Segundo o ensinamento de PEREIRA COELHO e GUILHERME DE

⁶⁷ V. DIAS, Cristina M. Araújo, *Do Regime da Responsabilidade por Dívidas dos Cônjuges – Problemas, Críticas e Sugestões*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p. 352.

⁶⁸ No ensinamento de COELHO, Francisco Pereira/ OLIVEIRA, Guilherme de, *Ob. Cit.*, p. 408 “*Trata-se das dívidas pequenas, relativamente ao padrão de vida do casal, em geral correntes ou periódicas, que qualquer dos cônjuges tem de ser livre de contrair*”.

OLIVEIRA: “*não basta a intenção subjectiva do agente. Exige-se uma intenção objectiva de proveito comum, ou seja, é necessário que a dívida se possa considerar aplicada em proveito comum aos olhos de uma pessoa média e, portanto, à luz das regras da experiência e das probabilidades normais*”⁶⁹.

Resulta ainda do n.º 3, do artigo 1691.º do CC que o proveito comum do casal não se presume, à exceção dos casos em que a lei o declara expressamente. Assim, o credor que pretender demandar o cônjuge daquele que contraiu a dívida é que terá o encargo de alegar o proveito comum, ou seja, que aquela dívida foi contraída em prol dos interesses dos cônjuges, da unidade familiar.

A al. d) que estabelece que são comuns as dívidas contraídas por qualquer dos cônjuges no exercício do comércio, deve ser lida em conjunto com a norma do art.º 15.º, do Código Comercial, segundo a qual “*as dívidas comerciais do cônjuge comerciante presumem-se contraídas no exercício do seu comércio*”.

Esta norma estabelece uma exceção à regra geral do n.º 3, do artigo 1691.º do CC, ao consagrar uma presunção legal de proveito comum.

Trata-se de uma presunção legal ilidível, pelo que, caberá ao cônjuge daquele que exerce o comércio, afastar essa presunção, alegando e provando que a dívida não resultou do exercício do comércio pelo seu cônjuge e que não foi contraída tendo em vista o interesse familiar, ou seja, que não teve como intenção o proveito comum do casal e, portanto, que a dívida é da exclusiva responsabilidade daquele que a contraiu, impedindo, assim, a comunicabilidade da dívida.

A consagração desta presunção legal teve, claramente, em vista a proteção dos credores do comerciante, que, em caso de incumprimento deste podem responsabilizar ambos os cônjuges e, por isso, satisfazer o seu crédito à custa do património comum, executando, em primeiro lugar os bens comuns do casal.

⁶⁹ COELHO, Francisco Pereira/ OLIVEIRA, Guilherme de, *Ob. Cit.*, p. 411.

A al. e), remetendo expressamente para o n.º 2, do art.º 1693.º, do CC, considera da responsabilidade de ambos os cônjuges as dívidas que onerem doações, heranças ou legados, quando os respetivos bens tenham ingressado no património comum dos cônjuges.

4.2.1. Bens que Respondem pelas Dívidas de Ambos os Cônjuges

O artigo 1695.º, n.º 1, do CC, estabelece que pelas dívidas comuns dos cônjuges respondem os bens comuns do casal e, na falta ou insuficiência destes, respondem solidariamente, os bens próprios de qualquer dos cônjuges. Os bens próprios de cada um dos cônjuges apenas respondem em segundo plano; mas uma vez verificada a falta ou a insuficiência dos bens comuns, o credor pode satisfazer o seu crédito agredindo indistintamente os bens próprios de qualquer um dos cônjuges, uma vez que vigora o regime da solidariedade.

Todavia, vigorando entre os cônjuges o regime da separação de bens, o n.º 2 do mesmo preceito afasta expressamente a regra da solidariedade, pelo que verificada a falta ou insuficiência de bens comuns, cada cônjuge responderá com os seus bens próprios apenas na parte da dívida que lhe competir, aplicando-se as regras da conjunção.

CAPÍTULO V

5. Comunicabilidade das Dívidas Tributárias ao Cônjuge do Responsável Subsidiário

Depois de esgotado o prazo voluntário para pagamento da dívida tributária liquidada à sociedade, é instaurado contra esta um processo de execução fiscal tendente à cobrança coerciva daquele.

Se, no âmbito desse processo de execução fiscal, se constatar que a sociedade não tem bens suficientes para a satisfação integral da prestação tributária, reverte-se esse processo de execução fiscal contra o responsável tributário subsidiário⁷⁰.

Assim, o gerente ou administrador, sendo responsável subsidiário, só é chamado a responder pela dívida tributária da sociedade na fase executiva e, conseqüentemente, o seu cônjuge também só poderá, eventualmente, ser chamado nessa fase.

Neste momento, a questão que se impõe discutir é a de saber se a execução poderá prosseguir contra o gerente ou administrador e o seu cônjuge, por se entender que a dívida é da responsabilidade de ambos; ou se apenas poderá prosseguir contra o gerente ou administrador, entendendo-se que se trata de uma dívida tributária da sua exclusiva responsabilidade.

Ou seja, impõe-se saber se a dívida tributária da sociedade, pela qual o gerente ou administrador é responsabilizado em sede de reversão do processo de execução fiscal, com fundamento na especial função que exerce na sociedade e pela prática de um facto próprio é comunicável ao seu cônjuge à luz do regime civil.

Desde logo, cumpre-nos esclarecer que estas dívidas não resultam do exercício do comércio pelo gerente ou administrador, pois estes apenas praticam atos por conta e em

⁷⁰ Nesta esteira, o artigo 23.º, n.º 1, da LGT dispõe que: “a responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal”. E, ainda, o n.º 2, do mesmo preceito, e o n.º 2, do art.º 153.º, do CPPT estabelecem a exigência da fundada insuficiência dos bens do devedor principal para que a reversão contra o devedor subsidiário se possa efetivar.

representação da sociedade, que é quem exerce o comércio. Assim, tais dívidas não se presumem contraídas em proveito comum do casal, não se enquadrando na situação prevista na al. d), do art.º 1691.º, do CC.

A doutrina e a jurisprudência maioritária têm entendido que as dívidas tributárias pelas quais o gerente ou administrador é responsabilizado em reversão do processo de execução fiscal, inicialmente instaurado contra a sociedade, têm a sua origem em responsabilidade civil extracontratual; e, nessa medida, afirmam que essas dívidas são da exclusiva responsabilidade do cônjuge gerente ou administrador “*porque respeitantes a indemnizações por facto imputável a cada um dos cônjuges*”⁷¹, devendo entender-se que tais dívidas são enquadradas pela norma da al. b), do art.º 1692.º, do CC.

No entanto, não podemos perder de vista que a al. b), do art.º 1692.º, do CC remete para os n.ºs 1 ou 2, do artigo 1691.º do mesmo diploma, nos casos em que o facto, embora praticado apenas pelo cônjuge gerente ou administrador, implica responsabilidade meramente civil e se enquadra numa das situações previstas no último preceito.

Nesta medida, um dos fundamentos que pode levar à comunicabilidade da dívida tributária ao cônjuge do gerente ou administrador tem a ver com o facto de este exercer profissionalmente essa atividade sendo por ela remunerado. E a remuneração que advém da sua atividade profissional pode beneficiar o património comum dos cônjuges e, portanto, ter sido a dívida contraída em proveito comum do casal, nos termos da al. c), do art.º 1691.º, do CC. Assim, mesmo que o facto tenha sido praticado apenas pelo cônjuge gerente ou administrador, se implicar responsabilidade meramente civil e se for abrangido pela al. c), do n.º 1, do art.º 1691.º, responsabilizará ambos os cônjuges; sendo a dívida

⁷¹ Ver acórdão do STA de 16-11-2011, proc. n.º 0518/11 e, mais recentemente, o acórdão do STA de 09-05-2012, proc. n.º 0224/12.

Também partilhando este entendimento SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. III, 6ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, pp. 605 e 606.

comum respondem, em primeiro lugar, os bens comuns e, na falta ou insuficiência destes, respondem, solidariamente, os bens próprios de qualquer um dos cônjuges⁷².

Todavia, o proveito comum não se presume e que, portanto, caberia à Administração Fiscal provar que a dívida foi contraída em proveito comum do casal.

Outra parte da doutrina entende que a responsabilidade tributária subsidiária do gerente ou administrador se reconduz ao instituto da fiança legal.

Deste ponto de vista, não se poderá dizer que a dívida será abrangida pela norma da al. b), do artigo 1692.º, do CC, uma vez que o gerente ou administrador não está obrigado ao pagamento de uma indemnização; mas obrigado ao pagamento de uma dívida de outrem como verdadeiro garante pessoal, devido às funções que exerce na sociedade, e que lhe permitem influenciar o comportamento da sociedade.

No entanto, mesmo que a natureza jurídica da dívida tributária seja assimilada à da fiança legal, a dívida tributária em princípio seria da responsabilidade exclusiva do gerente ou administrador e, por isso, não comunicável ao seu cônjuge. Como já o dissemos, tratar-se-ia de uma garantia pessoal e, como tal, só ele estaria obrigado ao pagamento da dívida tributária.

Como já tivemos oportunidade de estudar, existe ainda uma terceira linha de pensamento quanto à natureza jurídica da responsabilidade subsidiária, como já tivemos oportunidade de estudar. Segundo esta terceira linha de pensamento, que merece a nossa adesão, a responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes ou administradores é uma figura própria e autónoma do direito fiscal.

Mesmo considerando que se trata de uma figura *sui generis*, as dívidas tributárias pelas quais é responsabilizado o gerente ou administrador da sociedade serão da sua

⁷² A propósito da al. b), do art.º 1692.º PEREIRA COELHO e GUILHERME de OLIVEIRA, *Ob. Cit.*, pp. 421 e 422, chamam a atenção para o facto de nos casos de responsabilidade exclusiva de um dos cônjuges ficar em aberto “a possibilidade de uma acção de enriquecimento sem causa no caso de a comunhão ter beneficiado da respectiva actividade”.

exclusiva responsabilidade. Com efeito, apesar de responder por uma dívida que não é sua, o gerente ou administrador é responsabilizado porque relativamente a ele se verificaram os pressupostos de responsabilidade, designadamente a prática de um facto próprio, ilícito e culposo. Ora, a culpa apenas é susceptível de um juízo individual e, apenas acarreta responsabilidade para aquele que agiu de forma censurável violando normas legais destinadas a proteger o interesse de terceiros; logo só ele poderá ser responsabilizado por esse seu comportamento ilícito, e, em princípio, este seu comportamento não poderá acarretar consequências para o seu cônjuge⁷³.

Todavia, como já dissemos, não consideramos que a responsabilidade prevista no art.º 24.º, n.º 1, da LGT, gera uma obrigação de indemnizar; consideramos que acarreta uma obrigação de pagamento de dívida alheia, embora por facto próprio. Assim, não enquadrámos estas dívidas no âmbito da al. b), do art.º 1692.º, do CC, mas sim na regra geral, em matéria de dívidas dos cônjuges: as dívidas contraídas por um dos cônjuges sem o consentimento do outro são da sua exclusiva responsabilidade.

Por todo o exposto, concluímos que, independentemente da tese que se defenda relativamente à natureza jurídica do instituto da responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores, em regra, as dívidas tributárias pelas quais são responsáveis os gerentes e administradores, em virtude da reversão do processo de execução fiscal não são comunicáveis ao seu cônjuge, pois são dívidas alheias ao agregado familiar, enquanto unidade fiscal.

Todavia, o fundamento para a não comunicabilidade será diferente consoante a linha de pensamento que se defenda.

Sendo a dívida tributária da exclusiva responsabilidade do gerente ou administrador, a execução deverá ser revertida apenas contra si e, apenas poderão responder os seus bens próprios e só subsidiariamente a sua meação nos bens comuns.

⁷³ A menos o facto ilícito, implicando responsabilidade meramente civil, tenha beneficiado o património comum do casal, conforme remissão do art.º 1692.º para o art.º 1691.º.

Ao abrigo do art.º 220.º, do CPPT, mesmo sendo a dívida da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges, a penhora pode incidir imediatamente sobre os bens comuns, pelo que, deve o outro cônjuge ser citado para, querendo, requerer a separação judicial de bens, nos termos do artigo 1767.º, do CC.

Incidindo a penhora sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo, deve o outro cônjuge ser citado ao abrigo do art.º 239.º, do CC, adquirindo, neste caso, o estatuto processual de co-executado, para defesa dos seus direitos⁷⁴.

⁷⁴ Neste sentido, ver o acórdão do STA de 16-11-2011, proc. n.º 0518/11.

CONCLUSÕES

1.º - Os gerentes e administradores podem ser responsáveis, subsidiariamente, pelas dívidas tributárias da sociedade que gerem ou administram, desde que, relativamente a eles se verifiquem os pressupostos de responsabilidade previstos na lei.

2.º - Os gerentes e administradores podem ser obrigados a responder com todo o seu património, pelas dívidas tributárias da sociedade, quando atuaram ilícita e culposamente, conduzindo à diminuição do património social, em termos tais que não foi este capaz de satisfazer as dívidas tributárias da sociedade.

3.º - Nessa hipótese, o gestor responde por uma dívida alheia, uma dívida que não é sua mas da sociedade, sendo esta a titular da capacidade contributiva que esteve na origem do facto gerador da obrigação tributária; contudo, responde em virtude de um facto próprio, devido a um seu comportamento ilícito.

4.º - O instituto da responsabilidade tributária dos gerentes e administradores, embora tenha alguns pontos em comum com o instituto da responsabilidade civil extracontratual e com o instituto da fiança legal, é uma figura própria do Direito Fiscal.

5.º - O gerente ou administrador não fica constituído num dever de indemnizar, mas obrigado ao cumprimento de uma dívida alheia; pelo que, a dívida tributária pela qual responde, em virtude da reversão do processo de execução fiscal inicialmente instaurado contra a sociedade, é uma dívida da sua exclusiva responsabilidade, não enquadrável pela alínea b), do art.º 1692.º, do CC; será abrangida pela regra geral, segundo a qual cada cônjuge é responsável pelas dívidas que contraia sem o consentimento do outro.

6.º - Sendo uma dívida da exclusiva responsabilidade do cônjuge gerente ou administrador e sendo este casado num dos regimes de comunhão de bens, por essas dívidas responderão apenas os seus bens próprios e, subsidiariamente, a sua meação nos bens comuns.

BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, Ruy de/ CORDEIRO, António Menezes

- *Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o Artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 334-336, Outubro-Dezembro, 1986

ALVES, José A. Costa

- “*A Responsabilidade Tributária dos Titulares dos Corpos Sociais e dos Responsáveis Técnicos*”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, FDUP*, III, 2006

CAMPOS, Diogo Leite de

- “*A Responsabilidade Subsidiária, em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades*”, in *ROA*, Ano 56, 1996

CAMPOS, Diogo Leite de / CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de

- *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 1996

CAMPOS, Diogo Leite de/ RODRIGUES, Benjamim Silva / SOUSA, Jorge Lopes de

- *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*, Lisboa, Vislis, 2003

CANAL, Francisco/ PISTONE, Pasquale

- *“La Figura del Responsable Tributario en los Sistemas Jurídicos Tributarios Aléman, Espanol e Italiano”*, *Monografías Jurídico-Fiscales – Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios – XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Marcial Pons, 1997

CARVALHO, José Manuel Tomé de

- *Breves nótulas sobre a natureza jurídica da responsabilidade dos titulares dos órgãos sociais das pessoas colectivas*, in *Fiscalidade*, Revista de Direito e Gestão Fiscal, 11, Coimbra Editora, 2002

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos

- *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Coimbra, Almedina, 2000

COELHO, Francisco Pereira/ OLIVEIRA, Guilherme de

- *Curso de Direito da Família*, vol. I, 4ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2008

COSTA, José Manuel M. Cardoso da

- *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1970

COSTA, Mário Júlio de Almeida

- *Noções Fundamentais de Direito Civil*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2001

CUNHA, Paulo de Pitta e/ SANTOS, Jorge Costa

- *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lisboa, Lex, 1999

CUNHA, Tânia Meireles da

- “*A Culpa dos Gerentes, Administradores e Directores na Responsabilidade por Dívidas de Impostos*”, in Boletim da Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra, vol. LXXVII, Coimbra, 2001

- *Da Responsabilidade dos Gestores da Sociedade perante Credores Sociais: a culpa nas responsabilidades civil e tributária*, Coimbra, Almedina, 2004

DIAS, Cristina M. Araújo

- *Do Regime da Responsabilidade por Dívidas dos Cônjuges/Problemas, Críticas e Sugestões*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009

ESTEVAN, Juan Galiano/ RIVAS, Juan Izquierdo

- “*La Responsabilidad Tributaria*”, Monografias Fiscales, n.º 20, Valencia, CISS, 1997

GALÁN, Ruiz

- *La Responsabilidad Tributaria: Ley 230/1963 y Ley 58/2003*, Aranzadi, Pamplona, 2005

GUERREIRO, António Lima

- *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2001

LARA, Sonsoles Mazorra Manrique de

- *Los Responsables Tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1994

MARQUES, Paulo

- *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas: a Reversão do Processo de Execução Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011

MARTINS, António Carvalho

- *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, 2ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1999

MORGADO, Abílio

- “*A Responsabilidade Tributária: ensaio sobre o regime do Artigo 24º da Lei Geral Tributária*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 415, Almedina, 2005

NABAIS, José Casalta

- *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2011

ORTIZ, Diego González

- *La Responsabilidad Tributaria en el Ordenamento Jurídico Espanol*,
Madrid, Dykinson, 2002

PANZINA, Pedro

- *A Responsabilidade Subsidiária Tributária*, in *Revista Fiscal*, Maio 2007

REGUERA, Manuel Guerra

- *Garantías Personales del Crédito Tributario – Algunas Questiones*,
Granada, Comares, 1997

SANCHES, J. L. Saldanha

- *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007

SILVA, Isabel Marques da

- “*A Responsabilidade Tributária dos corpos sociais*”, in *VV, Problemas
Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, 1999

SILVA, Pedro Sousa e

- “*A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no novo CPPT*”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 60, Dezembro 2000

SOARES, Maria Dulce

- “*A Responsabilidade dos Administradores e Gerentes pelas Dívidas Tributárias*”, in CIJE (org.), *Jurisprudência Fiscal Anotada*, STA, Almedina, 2002

SOUSA, Jorge Lopes de

- *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 6ª ed., Vol. III e IV, Áreas Editora, 2011

SUCH, Jose Maria Garreta

- *La Responsabilidad Civil, Fiscal y Penal de los Administradores de las Sociedades*, Monografias Jurídicas, 3ª edição, Marcial Pons, 1996

TEIXEIRA, António Braz

- *A Relação Jurídica Fiscal*, in CTF, n.ºs 41 e 42, Lisboa, 1962

- *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3ª edição, Coimbra, Almedina

VARELA, João de Matos Antunes

- *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, 10ª edição, Coimbra, Almedina

VASQUES, Sérgio

- *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011

XAVIER, Alberto

- *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981

JURISPRUDÊNCIA

Acórdão n.º 26/2011 do Tribunal Constitucional, de 16 de Maio de 2007

Acórdão n.º 127/07 do Tribunal Constitucional, de 12 de Janeiro de 2011

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 08 de Abril de 2010, Proc. n.º 0351/05.8 EBRG

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 01 de Março de 2011, Proc. n.º 03337/09

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11 de Março de 2009, Proc. n.º 0709/08

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de Fevereiro de 2010, Proc. n.º 064/10

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16 de Novembro de 2011, Proc. n.º 0518/11

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09 de Maio de 2012, Proc. n.º 02224/12

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11 de Julho de 2012, Proc. n.º 0824/11