



Responsabilidade fiscal dos gerentes de direito e de facto

O presente artigo abordará algumas temáticas relacionadas com a gestão fiscal na perspectiva da *corporate governance*, focando-se nos casos em que a sociedade se encontra em situação de fundada insuficiência de património de modo a que pode vir a responder o gestor pelas dívidas fiscais em processo de reversão.

Importa destacar que, actualmente, a necessidade de regras de *corporate governance* e o seu destaque tem se feito acompanhar pelo desenvolvimento da teoria do “*constitucionalismo societário*”.

Esta teoria pressupõe que as empresas inseridas num determinado mercado nacional ou internacional sejam influenciadas por políticas públicas que pressuponham valores e ideias, proporcionando assim desígnios úteis para a regulamentação legal e para as decisões das empresas.

Esta teoria, inspirada pela teoria do contrato social de Jean Jacques Rousseau¹, defende que a resposta a dar aos problemas suscitados pela *corporate governance*, nos seus aspectos mais fundamentais não pode diferenciar-se em grande escala dos princípios constitucionais.

Desta forma, a boa administração de uma empresa, em qualquer das suas áreas não se pode deixar de guiar pelos princípios e normas constitucionais do país ou sociedade em que se encontra inserida.

O que é uma boa administração da empresa no contexto da gestão fiscal?

¹ O contrato social é um acordo, onde os cidadãos, em condições justas, abrem mão de seus direitos individuais e consentem com o poder de uma autoridade na qual depositam confiança. O Estado, resultante desse acordo tem o dever de proteger os cidadãos.

O artigo 32.º da Lei Geral Tributária define boa prática tributária e estatui que “aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas.”

Já o artigo 64.º do Código das Sociedades Comerciais, legisla os deveres fundamentais da administração e fiscalização de uma sociedade comercial, sendo que aqui estabelece-se no n.º1 que os gerentes devem agir com cuidado, devendo agir sempre de acordo com um padrão de “gestor criterioso e ordenado”.

Ora, um “gestor criterioso e ordenado” deve salvaguardar um adequado planeamento fiscal da sua sociedade, como gestor de risco, sendo que este consiste “numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador, está acompanhada de menos encargos fiscais.”²

O objectivo do planeamento fiscal é a adopção lícita de medidas legalmente previstas para reduzir o imposto final.

Quando uma empresa mapeia as acções e toma as medidas necessárias na empresa, dentro dos parâmetros da lei, para um menor encargo fiscal, estamos perante a figura do planeamento fiscal.

A responsabilidade fiscal do gestor é, em regra, apenas subsidiária em relação à sociedade, o que significa que só depois de esgotado, de excutido, o património da sociedade poderá a Autoridade Tributária demandar os gestores.

De acordo com Sofia Vasconcelos Casimiro³, a responsabilização dos gestores perante os credores da sociedade compreende-se devido à carência de protecção acrescida sentida pelo legislador.

Assim sendo, hoje em dia, podemos encontrar normas no ordenamento jurídico português que têm como objectivo o reforço da garantia de pagamento dos credores.

Ora, uma dessas normas é o artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais que, dispõe que os gerentes, administradores ou directores serão responsáveis para com os credores da sociedade quando tenham

² Sanches, S. (2006). Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional.

³ v. Casimiro, Sofia Vasconcelos, A responsabilidade dos gerentes, administradores ou directores pelas dívidas tributárias das Sociedades Comerciais. Coimbra: Almedina, 2000, pp. 236

ignorado ou infringido as regras legais ou contratuais que visavam proteger o património da sociedade e que conseqüentemente tenha havido uma diminuição do património social.

No caso específico da responsabilidade dos gestores pelas dívidas tributárias da sociedade, o artigo 24.º da Lei Geral Tributária determina no seu n.º1 que *“os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são **subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si**”*

No caso de existência de dívidas tributárias que não possam ser satisfeitas pelo património da sociedade, uma vez este já se encontra esgotado, é sobre a Administração Tributária, enquanto exequente, que recai o ónus de alegar e provar os pressupostos que permitam reverter a execução fiscal contra o gerente da sociedade, devedora original.⁴

E que pressupostos são estes que permitem a reversão da execução fiscal contra o gerente da sociedade?

São designadamente, em primeiro lugar a existência de gestão ou administração ou, ao menos, de uma gerência de facto, isto é *“(...) não basta a chamada gerência formal ou de direito, **é necessária a gerência de facto...** durante todo o período em que esteve formalmente nomeado gerente daquela sociedade, o oponente nunca sacou ou aceitou letras da sociedade, nunca sacou ou assinou cheques da sociedade, nunca atendeu, nem negociou com clientes da sociedade, nunca negociou com fornecedores da sociedade, nunca efectuou compras, nem vendas para a sociedade, nunca celebrou quaisquer contratos comerciais em nome da sociedade, nunca celebrou quaisquer contratos de trabalho em nome da sociedade, nunca deu ordens aos trabalhadores da sociedade, nunca visitou nenhum fornecedor ou cliente da sociedade, nunca assumiu, mesmo que pontualmente uma única função directiva ou de representação da sociedade, ou seja, não praticou qualquer acto típico de gerência (...)”⁵ sendo que (...) não há qualquer norma legal que estabeleça uma presunção legal relativa ao exercício da gerência de facto, designadamente que ela se presume a partir da gerência de direito (...)”⁶*

À luz do regime da responsabilidade subsidiária prevista no art. 24.º, n.º 1, da LGT, em qualquer das suas duas alíneas, a possibilidade de reversão não se basta com a gerência de direito, exigindo-se o exercício de facto da gerência.⁷

A lei não estabelece a distinção entre gerente de facto e gerente de direito, considerando apenas que os gerentes devem cumprir as suas obrigações legais, ou seja, administrar a sociedade.

⁴ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Janeiro de 2014.

⁵ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14 de Março de 2012

⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de Março 2011

⁷ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11 de Março de 2012.

Contudo, a jurisprudência portuguesa tem vindo a utilizar a distinção entre gerente de direito e gerente de facto, surgindo estes conceitos e esta distinção como meio de defesa dos gerentes que pretendiam demonstrar que, não obstante estarem nomeados como gerentes, não exerciam de facto a gerência, pelo que não deviam ser responsabilizados pela falta de pagamento de dívidas fiscais.⁸

Contudo, é importante fazer-se sempre uma análise ao caso concreto e ter em conta que o conceito de gestão de facto pode ser algo abstracto. Um exemplo é o de um gerente que não esteja a exercer a gerência a tempo inteiro, mas desenvolve a actividade que consiste em efectuar pagamentos e tratar do envio da documentação à contabilidade, ou seja, exerce, ainda que de forma mínima, a gestão da sociedade. Aqui não se pode invocar a mera gerência de direito.

O segundo pressuposto de reversão da execução fiscal contra o gerente da sociedade é a insuficiência de património da sociedade, pois que “(...) à administração tributária/ AT (não ao responsável subsidiário) cabe o ónus da prova de que se verificam os factos que integram o fundamento, previsto na lei, para que possa chamar à execução os responsáveis subsidiários e reverter contra eles o processo executivo, cabendo-lhe, por isso, o ónus de demonstrar que não existiam, à data do despacho de reversão, bens penhoráveis do devedor originário ou, existindo, que eles eram fundadamente insuficientes (...)”⁹

A jurisprudência define “(...) o conceito «insuficiência» [de património] deve ser fixado objetivamente com recurso aos conhecimentos técnicos do direito fiscal, de forma a obter uma avaliação rigorosa e adequada dos bens penhorados e penhoráveis do devedor originário, não podendo o conceito ser preenchido subjetivamente através avaliação que o funcionário que lavra o auto de penhora faça sobre valor dos bens penhorados (...)”¹⁰

No caso destas dívidas se encontrarem vencidas após o período da gerência, o ónus da prova recai sobre a administração tributária, “(...) prova – a cargo, repita-se, da Administração Tributária - da culpa da gerente na insuficiência do património societário para a satisfação das dívidas tributárias, através, por exemplo, de factos demonstrativos da destruição ou danificação do património social, da ocultação e dissimulação do activo social, da criação ou agravamento artificial de activos ou passivos, do uso do crédito da sociedade para satisfazer interesses de terceiros, entre outros factos-índice de uma gestão danosa do património da sociedade originariamente devedora (...) Ou seja, daquilo que se trata é, não da mera falta de mérito ou habilidade na gestão da sociedade, mas antes de factos violadores de concretas regras de protecção dos credores sociais (...)”¹¹

⁸ Silva, Pedro e Sousa, A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes na LGT e no novo CPPT - Revista da Ordem dos Advogados, 2000, p. 1452

⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18.06.2013

¹⁰ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.04.2012

¹¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11 de Janeiro de 2013

Relativamente às situações em que as dívidas são vencidas ainda no decorrer da gerência, o ónus da prova é do gerente (...) O artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da Lei Geral Tributária só dispensa a administração tributária de demonstrar que a impossibilidade de satisfazer os créditos tributários através do património social derivou de ação ou omissão voluntária que possa ser imputada objetiva e subjetivamente ao revertido, se aquela alegar e demonstrar que o prazo de cobrança das dívidas respectivas terminou em período em que exercia de facto funções de administração ou gerência na sociedade (...)”¹², sendo que (...) o acto ilícito e culposo que se presume praticado pelo gestor não se fica pela omissão de pagamento do imposto vencido. O que se presume é que o gestor não actuou com a diligência de um *bonus pater familias*”, com a observância das disposições legais aplicáveis aos gestores, em especial ao do art. 64, do C.S.Comerciais, que lhe impõe a observância de deveres de cuidado, de disponibilidade, de competência técnica, de gestão criteriosa e ordenada, de lealdade, no interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade. Apesar da dificuldade que existe na prova de um facto negativo, como é o caso da ausência de culpa, o oponente não pode deixar de alegar e provar factos concretos de onde se possa inferir que o não pagamento das dívidas tributárias revertidas se deveu a circunstâncias que lhe são alheias e que não lhe podem ser imputadas (...)”¹³

Não podemos deixar de referir o artigo 24.º da Lei Geral Tributária, e o seu n.º 2 e 3 que determina a igualmente a responsabilidade fiscal dos órgãos de fiscalização, do Revisor Oficial de Contas e do Contabilista Certificado. Relativamente ao Revisor Oficial de Contas, desde que se verifique que o incumprimento dos deveres tributários resultou da não realização das suas funções de fiscalização e, no caso do Contabilista Certificado, quando se demonstra a violação dos deveres de admissão de responsabilidade.

Diante do exposto, não podemos deixar de mencionar a possível responsabilidade criminal e civil por multas e coimas fiscais, previstas no artigo 8.º do Regime Geral de Infracções Tributárias. A responsabilidade contra-ordenacional da empresa pode ser invocada assim como a responsabilidade individual dos respectivos gerentes. No entanto, a lei prevê expressamente, no artigo 8.º do Regime Geral de Infracções Tributárias a responsabilidade civil dos gerentes pelas coimas, gerando dúvidas sobre a conformidade com o princípio da intransmissibilidade da responsabilidade sancionatória.

O Supremo Tribunal Administrativo primeiramente adoptou como posição a defesa da inconstitucionalidade por entender que a responsabilidade subsidiária em matéria de coimas era incompatível com o princípio constitucional da intransmissibilidade das penas, enunciado no art. 30.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.¹⁴

¹² Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 28 de Junho de 2012

¹³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 3 de Março de 2016

¹⁴ Supremo Tribunal Administrativo, 04.02.2009

Contudo, o Tribunal Constitucional defendeu igualmente que em questão não está a mera transmissão *tout court* de uma responsabilidade contra-ordenacional, mas sim a imposição de um dever de indemnização que deriva de um facto ilícito e culposo praticado pelo administrador ou gerente.¹⁵

O Supremo Tribunal Administrativo igualmente entendeu que, ao tratar-se de responsabilidade civil a responsabilidade dos devedores subsidiários pelas dívidas tributárias, a cobrança destas dívidas não pode ser efectuada através do processo de execução fiscal, uma vez que tal cobrança não está prevista no artigo 148.º de RGIT.

Deste modo, entendeu o Supremo Tribunal Administrativo não poder haver reversão da responsabilidade tributária por multas e coimas fiscais.¹⁶

Entendemos assim, em conformidade com o disposto na Constituição, haver a possibilidade de reversão da responsabilidade por multas e coimas, contudo apenas quando decorrente da culpa formada e confirmada dos gestores que sejam administradores e gerentes e administradores e gerentes de facto, isto na situação em que se verifique a insuficiência patrimonial da sociedade comercial.

Inês Lopes Pestana

¹⁵ Tribunal Constitucional, Acórdão n.º 129/2009

¹⁶ Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão de 1 de Julho de 2009