

- 2** Nota de abertura
A propósito dos profissionais liberais
- 3** Luís M. S. Oliveira
1. Títulos de entidades não residentes no mercado de capitais português: a tributação dos rendimentos. 2. Uma autorização legislativa incongruente
- 9** Miguel Teixeira de Abreu
Os preços de transferência no contexto internacional
- 16** Augusto José Marques
O novo POC e o imposto único
- 19** Jurisprudência
- Impugnação do contribuinte – 1982
 - Acto preparatório não destacável. Recorribilidade contenciosa
 - Amnistia e admissibilidade da impugnação

- «Royalties» e pagamentos de investigação e pesquisa
- Ainda sobre a responsabilidade dos gerentes por dívidas da sociedade

- 43** Decisões administrativas
- Exclusão dos centavos
 - Facturação
 - Obras de carácter plurianual
 - Declarações de IRS — dúvidas
 - Prova do cumprimento de obrigações fiscais
 - SIII – Lucro tributável imputável a projecto de investimentos
 - Certidão do n.º 2 dos artigos 105.º do CIRCI e 127.º do CIRS
 - Declaração mod. 1 de IRS. Dedução da categoria A

- 53** Calendário fiscal

Legislação (destacável)

FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira ■ COLABORADORES: António Borges (econ.-ROC-ISCTE), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), J. Ribeiro de Almeida (Consulteam), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista--SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ DIRECÇÃO COMERCIAL: António Manso ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ REVISÃO: José Imaginário ■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 3528525/35—3528735/45/54

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto, 1100 Lisboa, Tels.: 3528525—3528535 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

favor da Administração Fiscal.

17. Masserá este o princípio que deveria reger as relações entre o fisco e os contribuintes?

Por se tratar de um tema, por si só, autónomo, não podemos nele perder muito tempo. Desde logo, no entanto, adiantaremos que nos parece que a segurança e a certeza jurídicas que a Constituição procurou, ao submeter as normas de incidência tributária a uma protecção especial, deveriam encontrar eco no plano da interpretação das respectivas normas. Por esta razão, parece-nos que a única interpretação possível seria uma interpretação literal, o que resulta desde logo como uma consequência natural do princípio da legalidade tributária.

18. No caso em apreço, parecemos só existirem dúvidas quanto ao tipo de contrato e não quanto à falta de nexos entre as informações prestadas e os pagamentos efectuados. Neste último caso, a nosso ver, o fisco vai mesmo mais longe, ao recharacterizar a natureza da relação contratual, integrando na norma de incidência do artigo 6.º, n.º 10, determinado tipo de rendimentos que não se destinam a pagar as realidades que a mesma norma pretende tributar.

19. Não nos parece, portanto, difícil chamar a atenção para os perigos que decorrem da redacção dúbia deste tipo de contratos, face à posição que tem vindo a ser assumida pela Administração Fiscal na interpretação da vontade das partes. Interpretação que nos parece condenável pela incerteza e insegurança que lança sobre os contribuintes e pelo desvio que representa ao princípio da legalidade das normas de incidência.

20. Uma outra questão que se levanta, neste contexto, é a de saber se a SI devia ou não ter tido o direito

de deduzir uma parte das despesas em que incorreu, aos montantes pagos pela SP, de modo a que o imposto incidisse apenas sobre os seus lucros líquidos e não, como foi o caso, sobre o montante total das suas receitas.

Esta solução é defendida por J. Crowe no relatório geral da reunião de 1975 (Londres) da IFA (*Cahiers de Droit Fiscal Internacional*). Com efeito, nos casos em que o contrato confere ao cessionário um direito aos benefícios resultantes da actividade de pesquisa e desenvolvimento da cedente, numa base contínua e regular, é apenas justo conferir ao cedente o direito de deduzir uma proporção dos seus gastos totais, para efeitos de determinação do montante sobre o qual deve incidir o imposto.

Neste momento, no entanto, a lei portuguesa só confere este direito nos casos em que a empresa não residente possua um estabelecimento estável em Portugal, ao qual possam ser imputados esses rendimentos. Com efeito, no caso de a empresa estrangeira não ter um estabelecimento estável em Portugal, o imposto retido na fonte é considerado definitivo, ou seja, tributa-se o rendimento; enquanto, no caso de a empresa estrangeira aqui ter um estabelecimento estável, o imposto é considerado por conta, ou seja, no final do exercício, o estabelecimento

estável poderá deduzir os custos incorridos e obter um reembolso. Nestes casos tributa-se o lucro.

21. Em forma de conclusão podemos considerar o seguinte:

a) A relação estabelecida entre a SP e a SI foi recharacterizada de uma forma que não parece corresponder à que fundou a vontade das partes;

b) Ao decidirem integrar essa relação na norma do artigo 6.º, n.º 10, do CIC, a Administração Fiscal, e, pela via do recurso, o STA, simplesmente afastaram a existência de uma norma similar, constante de uma convenção, que tem, em nossa opinião, plena aplicação a este caso (e que deve afastar o recurso ao artigo 6.º, n.º 10);

c) Decidem igualmente, sem, no entanto, abordarem as questões que isso levanta, que o contrato celebrado é um contrato de *know-how*;

d) E que os pagamentos efectuados pela SP têm uma função remuneratória que o texto do contrato e a natureza da SI parecem afastar.

Por outras palavras, recharacteriza-se uma transacção; afasta-se uma Convenção e interpreta-se abusivamente uma norma fiscal. Que poderes poderia o fisco mais de-sejar?

Miguel Teixeira de Abreu

Ainda sobre a responsabilidade dos gerentes por dívidas da sociedade

Assunto: Execuções Fiscais. Reversão da execução.

Âmbito do artigo 16.º do Código Proc. e das Cont. e Imp. Complementado pelo Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro Responsáveis.

Sumário: 1. A responsabilidade proveniente da reversão da execução fiscal abrange não só o período em que

ocorreram os factos que deram origem ao nascimento da obrigação tributária como também aquele em que se verificar a cobrança dos impostos exequendos.

2. A responsabilidade — prevista no artigo 16.º do CPCI, completado pelo artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro — dos gerentes ou administradores das sociedades de responsabilidade limitada pelas

dívidas de impostos destas, na falta de bens penhoráveis da sociedade executada, só se torna possível quando houver actuação ilícita e com culpa.

3. O processo de execução fiscal é *suficiente* para apreciar os problemas levantados quanto à questão da culpa dos responsáveis.

4. Assim, cabe aos gerentes ou administradores considerados pela lei responsáveis provar que a falta de pagamento pela executada dos impostos exequendos bem como a falta de bens penhoráveis não procede de culpa sua.

5. Tal responsabilidade tem subjacente uma presunção de culpa — presunção *juris tantum* — a qual pode ser ilidida pelo responsável.

6. O responsável é uma figura legal específica do Direito Fiscal.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA
SUPREMO TRIBUNAL
ADMINISTRATIVO

Secção de Contencioso
Tributário
Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 12 007 em que são recorrente a Fazenda Pública e recorridos Agostinho Graça Guimarães e António Manuel Pinto Nunes e de que foi Relator o Exm.º Juiz Conselheiro Dr. Rodrigues Pardal.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

No Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa — 4.º Juízo — foram instauradas as execuções fiscais n.º 321/88 e apensos, contra Agostinho Graça Guimarães Gonçalves, Lda., com sede na Avenida do Brasil, 154, Dt.º, Lisboa, para cobrança coerciva do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), relativo aos períodos de 1 de Dezembro de 1986 a 31 de Dezembro de 1986 (287 398\$00), de 1 de Fevereiro de 1987 a 28 de Fevereiro de 1987 (431 096\$00) e do mês de Março de 1987 (143 699\$00), no total de 862 193\$00.

Enviado o aviso a que se refere o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 48 699, de 23 de Novembro de 1986, a executada não procedeu ao pagamento da dívida exequenda e acrescido pelo que foi passado mandado de penhora, não

tendo sido encontrados bens à executada, conforme a certidão de diligência lavrada.

O representante da Fazenda Pública junto do 4.º Juízo promoveu a reversão da execução contra os sócios gerentes Agostinho Graça Guimarães Gonçalves e António Manuel Pinto Nunes.

O M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa — 4.º Juízo — não decretou a reversão requerida por a partir da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, diploma com carácter inovador e não interpretativo, os gerentes e administradores da sociedade executada deixaram de responder com base na fiança legal prevista nos artigos 16.º do Código de Proc. das Contribuições e Impostos (CPCI), 4.º do Decreto-Lei n.º 512/76, de 3 de Julho, e 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, para responderem apenas com base na culpa e, como o Decreto-Lei n.º 68/87, revogou aqueles preceitos, os gerentes e administradores apenas responderão pelas dívidas da sociedade depois de contra ela ser instaurada acção declarativa nos tribunais comuns onde seja definida a culpa e os demais elementos integrantes da responsabilidade dos gestores pelas dívidas fiscais da sociedade.

Inconformado, o representante da Fazenda Pública junto daquele Juízo interpôs recurso para este Supremo Tribunal (artigo 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF), formulando as conclusões seguintes:

a) O exercício dos direitos tributários rege-se, no continente e ilhas pelo CPCI, e só nos casos omissos se recorre aos diplomas referidos nas alíneas a), b) e c) do artigo 1.º;

b) A responsabilidade dos administradores é delitual e não obrigacional, já que há culpa e como tal responsabilização no cumprimento da obrigação;

c) A responsabilidade emanante do artigo 16.º não se confunde com a responsabilidade que surge na substituição fiscal, pelo que é inaplicável;

d) A figura de *fiador* pode enquadrar-se na substituição fiscal, mas não no artigo 16.º do CPCI;

e) O actual quadro normativo não foi alterado, substancialmente pelo Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, mas apenas veio dar aos ge-

rentes de facto a possibilidade de provarem através da sentença em acção por eles intentada no tribunal comum, a sua responsabilidade;

f) Não é ao representante da Fazenda Pública que compete a prova daquela inculpação, nem, por conseguinte, intentar tal acção;

g) O representante da Fazenda Pública tem a seu favor o instrumento legal do artigo 16.º com base no qual está habilitado a promover a reversão, nas condições nele insertas;

h) Foram violados os artigos 1.º, 16.º e 146.º do CPCI.

Nestes termos, requer-se que seja dado provimento ao presente recurso, revogando-se o despacho recorrido e decretando-se a reversão contra os sócios gerentes identificados na promoção que requereu a reversão.

A representante da Fazenda Pública junto deste Supremo Tribunal entende que o recurso merece provimento por o artigo 16.º do CPCI ainda se encontrar em vigor embora o Decreto-Lei n.º 68/87 tenha vindo afastar a responsabilidade objectiva nele prevista, presumindo-se, todavia, a culpa dos gestores na falta de cumprimento da obrigação em causa, embora tal presunção seja elidível.

O distinto representante do Ministério Pública junto deste Supremo Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento por a dívida exequenda dizer respeito ao período de 1 de Dezembro de 1986 a 31 de Dezembro de 1986 e, por isso, não lhe é aplicável o Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

1. Está provado nos autos que as dívidas exequendas dizem respeito ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e são relativas aos seguintes períodos:

— 287 399\$00, referente a 1 de Dezembro a 31 de Dezembro de 1986, terminado a cobrança voluntária em 12 de Outubro de 1987, com juros de mora desde 12 de Agosto de 1987;

— 431 096\$00, referente a 1 de Fevereiro a 28 de Fevereiro de 1987, terminando a cobrança voluntária em 12 de Outubro de 1987, com juros de

mora desde 12 de Agosto de 1987;

— 143 699\$00, relativo ao mês de Março de 1987, terminando a cobrança voluntária em 5 de Janeiro de 1988, com juros de mora desde 6 de Novembro de 1987.

— A executada não possui bens penhoráveis conforme certidão de diligência junta aos autos.

— A executada tinha dois sócios gerentes: Agostinho Graça Guimarães Gonçalves e António Manuel Pinto Nunes.

— Foi contra estes sócios gerentes que o representante da Fazenda Pública requereu a reversão da execução (artigos 16.º e 146.º do CPCI).

— O M.º Juiz recorrido não decretou a reversão por, nos termos do Decreto-Lei n.º 68/87, os gestores apenas responderão pelas dívidas das sociedades depois de contra eles ser instaurada acção declarativa nos tribunais comuns onde seja definida a culpa e os demais elementos integrantes da responsabilidade dos gestores pelas dívidas fiscais da sociedade.

2. Perante os elementos provados e constantes dos autos há dois problemas a decidir:

a) Qual é o momento da dívida tributária — nascimento ou cobrança — que é relevante para determinar a responsabilidade tributária (artigo 16.º do CPCI).

b) Se o Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, é aplicável ao caso dos autos e, no caso positivo, qual o seu âmbito.

3. É sabido que o sistema fiscal português — especialmente no domínio do imposto de rendimento — assenta para efeitos da determinação do imposto na declaração do contribuinte (v. os artigos 57.º a 61.º do Código do IRS e 16.º do Código do IRC; artigos 28.º e 40.º do Código do IVA).

A declaração é o acto pelo qual o contribuinte leva ao conhecimento da Administração Fiscal a existência da matéria colectável, seu montante e todos os elementos necessários para o cálculo do imposto (encargos, deduções, etc.).

A declaração é um acto de colaboração do contribuinte face à natureza

pública do imposto justificada pela ideia de que a obrigação fiscal não é uma obrigação voluntária, mas sim o cumprimento de um dever legal. É um acto obrigatório e, se o contribuinte o não cumprir, está sujeito à aplicação de sanções.

Se o contribuinte não apresentar a declaração de rendimentos, a Administração Fiscal tem de, oficiosamente, proceder à determinação da matéria colectável a fim de poder efectuar a liquidação.

É o que acontece com o IRS [artigos 66.º, n.º 2 alínea b) e 78.º, n.º 1, alínea c)] e do IRC [artigos 16.º, n.º 2, 71.º, n.º 1, alínea b) e c), 86.º e 87.º] e também com o IVA (artigos 83.º, n.º 1 e 83-A, do Código de IVA).

Daqui resulta que, no caso das sociedades, os seus gestores — gerentes ou administradores — devem apresentar atempadamente as respectivas declarações.

Efectuada a liquidação do imposto, os mesmos gestores devem diligenciar efectuar o seu pagamento, no prazo de cobrança.

Portanto, a responsabilidade dos gestores deve abranger não só o período em que ocorreram os factos que deram origem ao nascimento da obrigação tributária como também aquela em que se verificar a cobrança dos impostos (v. Ruben Anjos de Carvalho e Francisco Rodrigues Pardal, *Código de Proc. das Cont. e Inp. Anot.*, I, Coimbra, Almedina, 1969, p. 133, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1974, p. 388, contra Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *Código de Proc. das Contribuições e Impostos Anot.*, 2.ª edição, Coimbra Almedina, 1986, p. 88, nota 7 e Laureano Gonçalves, *Garantia dos Contribuintes na Nova Reforma Fiscal*, Eda, Porto, 1989, pp. 59/60, que defendem que a responsabilidade se deve aferir pelo tempo da cobrança da dívida do imposto; cfr. António Manuel Cardoso Mota, «Aspectos Processuais do Pagamento do Imposto» na *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 181-182 (1974) pp. 31 e segs.).

Quer dizer: é relevante para determinar a responsabilidade dos gestores das sociedades para efeitos fiscais não só o período em que se verificaram os factos que originaram a dívida tributária como aquele em que o impostos

teria de ser pago — período de cobrança voluntária.

No caso *sub judice*, os impostos em dívida dizem respeito aos meses de Dezembro de 1986, Fevereiro de 1987 e Março de 1987.

Os dois primeiros tiveram cobrança voluntária até 12 de Outubro de 1987 e o terceiro até 5 de Janeiro de 1988 (ver artigo 83.º, n.ºs 2 e 3, do Código do IVA).

Assim, são responsáveis pelo pagamento dos impostos em execução os sócios gerentes que exerciam funções quer no período a que respeitam quer no período que foram postas à cobrança (cfr. ac. de 18 de Janeiro de 1989 — recurso n.º 5869 — nos AD, 332-333, p. 1070).

4. Já vimos — *supra* n.º 3 — que o período de cobrança de qualquer dos impostos ocorreu já depois da entrada em vigor do Decreto-Lei 68/87, de 9 de Fevereiro.

Este diploma veio complementar o artigo 16.º do CPCI.

Antes da publicação do Decreto-Lei n.º 68/87, eram responsáveis, nos termos do artigo 16.º do CPCI, pelos impostos liquidados às sociedades de responsabilidade limitada os sócios gerentes que tinham exercido a gerência durante o período em que se verificara o facto tributário ou se procedera à cobrança dos mesmos impostos (v., por todos os acórdãos de 18 de Janeiro de 1989 — recurso n.º 5869 — nos AD, 332-333, p. 1070; de 10 de Maio de 1989 — recurso n.º 5735 — nos AD, 331, 939). Estava-se perante uma responsabilidade *ex lege* baseada numa interpretação pessoal dos autos sociais e numa *presunção de culpa funcional*. Havia uma intervenção directa e efectiva dos titulares dos órgãos sociais nas actividades que originavam os impostos que os colocava numa situação especial de poderem e deverem cumprir as obrigações fiscais imputáveis à sociedade.

Esta responsabilização pessoal dos gerentes e administradores que tenham exercido uma gerência de direito e de facto foi considerada como um *estatuto desproporcionalmente privilegiado* (Relatório do Decreto-Lei n.º 68/87, n.º 1, IV).

Assim, o Decreto-Lei n.º 68/87, no seu artigo único, veio aplicar à responsabilidade dos gerentes ou administradores de sociedades de responsabilidade limitada prevista no artigo 16.º do CPCI e no artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, o regime do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais.

Preceitua o artigo 78.º citado:

«1. Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos...»

Assim, a responsabilidade do gerente ou do administrador, prevista nos artigos 16.º do CPCI e 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, fica dependente da *existência de culpa* (v. artigo 483.º, n.º 1, do Código Civil).

Os gestores a responsabilizar pelos débitos fiscais da sociedade devem ter agido ilicitamente e com culpa, isto é, violando, de modo censurável e sem causas de justificação de escusa, normas jurídicas (Ruy de Albuquerque e António Meneses Cordeiro, «Da responsabilidade fiscal subsidiária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à Previdência e o artigo 16.º do CPCI», na *Ciência e Técnica Fiscal*, 334/336 (1986), p. 189), ou seja, no caso, não terem observado as disposições legais destinadas a proteger o Estado, dado que o património da sociedade executada se tornou insuficiente para solver os créditos exequendos.

Portanto, para haver responsabilidade dos gestores, nos termos do artigo 16.º do CPCI, é necessário que tenham agido com culpa.

5. A alteração do artigo 16.º do CPCI só se verifica na exigência de culpa por parte dos gestores. A responsabilidade dos gestores ou administradores das sociedades pelas dívidas fiscais destas, na falta de bens penhoráveis da sociedade executada, só se torna possível quando houver actuação ilícita e com culpa.

É só neste pendor que o artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87 complementa o artigo 16.º do CPCI.

Nada adianta quanto ao mecanismo legal da reversão da execução fiscal contra os gerentes ou administradores das sociedades de responsabilidade limitada.

Mantem-se o condicionalismo previsto no artigo 146.º do CPCI: a execução só poderá reverter contra os responsáveis, na falta de bens penhoráveis da sociedade executada, para efeitos de pagamento da dívida exequenda.

Do igual modo, respeita-se o formalismo constante do artigo 150.º, § 1.º: Se os responsáveis pagarem a dívida exequenda, dentro do prazo para a oposição, não serão devidos juros de mora nem custas. A citação ou a penhora com a correspondente citação (v. artigo 2.º, n.ºs 2 a 5, do Decreto-Lei n.º 48 699, de 23 de Novembro de 1968) vale como notificação. Isto significa que se abre um novo prazo para pagamento sem juros de mora e sem custas e também um novo prazo para os responsáveis poderem reagir contra a liquidação quer através da reclamação quer interpondo a impugnação judicial (artigo 16.º, § único, do CPCI — ver: Ruben Anjos de Carvalho e Francisco Rodrigues Pardal, *Código de Proc. das Contribuições e Impostos* Anot. cit., I, p. 377; Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *Cod. de Proc. das Contribuições e Impostos*, cit., 2.ª edição, pp. 92/93, notas 25 a 29).

Os responsáveis podem, mesmo depois de finda a sua gerência, apresentar, em nome da sociedade executada, reclamação ou impugnação judicial contra a liquidação das dívidas exequendas cuja responsabilidade lhes é atribuída, contando-se o prazo a partir do dia seguinte ao da sua citação (artigo 16.º § único).

De tudo isto ressalta que os responsáveis a partir da sua citação para a execução passam a considerar-se sujeitos passivos da obrigação tributária. Não são um sujeito passivo a título directo ou originário (artigo 146.º do CPCI) porque relativamente a eles não se verificou directamente o facto tributário. Não são o *contribuinte*.

Todavia, tornam-se *devedor* na medida em que sobre eles impende o dever de satisfazer a prestação tributária que o devedor originário não pagou.

São *sujeitos passivos* porque a lei

os coloca numa situação jurídico-tributária passiva.

Responsáveis são aquelas pessoas que por imperativo da lei ficam obrigadas ao cumprimento da prestação tributária por o devedor originário não ter efectuado o pagamento do imposto e já não possuir bens penhoráveis (artigo 146.º do CPCI; Pedro Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1983, pp. 237/239; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, cit., pp. 345/355; A.D. Giannini, *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1956, p. 251 e segs.; Giuliano Fohrouge, *Derecho Financiero*, vol. I, Depalma, Buenos Aires, 3.ª ed., 1976, pp. 403 e segs.; José Luís Perez de Ayala y Eusebio Gonzalez, *Curso de Derecho Tributario*, tomo I, 4.ª edición, EDERSA, Madrid, 1986, pp. 242/246).

Essa responsabilidade verifica-se sempre quando a lei dispõe que determinadas pessoas, embora alheias à constituição do vínculo tributário, mas devido a uma especial conexão com o contribuinte ou com o objecto do imposto, são chamadas à execução fiscal logo que tenham sido executados os bens do devedor originário (artigos 146.º e 147.º do CPCI; António Braz Teixeira, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3.ª ed. Coimbra, Almedina, 1985, pp. 313 e segs.; Gian Antonio Micheli, *Curso do Direito Tributário* (tradução em português), *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1978, p. 139; José Maria Martin e Guilherme F. Rodrigues Usé, *Derecho Tributario Procesal*, Depalma, Buenos Aires, 1987, pp. 44 e segs.).

6. Os gerentes ou administradores de uma sociedade de responsabilidade limitada são responsáveis pelo pagamento dos impostos liquidados à sociedade logo que sejam executados todos os seus bens (artigo 16.º do CPCI).

Para que a execução fiscal reverta contra os gerentes ou administradores responsáveis não é necessário que o representante da Fazenda Pública interponha uma acção declarativa nos tribunais comuns onde se prove e declara que os gestores são responsáveis por terem agido na administração da sociedade executada com culpa (v. Laureano Gonçalves, *Garantia dos Contribuintes*, cit., pp. 60/61).

O mecanismo da reversão da execução fiscal previsto no artigo 146.º do CPCI — falta de pagamento dos impostos exequendos e verificado por auto de diligência (artigo 211.º do CPCI) a falta de bens penhoráveis à sociedade executada — contém as virtualidades necessárias para permitir que se aprecie se os gerentes são ou não responsáveis. O processo de execução fiscal é *suficiente* para apreciar os problemas levantados quanto à questão de culpa dos responsáveis.

Com efeito, o artigo 16.º que não foi revogado, mas apenas completado, mantém a responsabilidade dos gerentes ou administradores.

Todavia, antes de ser completado pelo Decreto-Lei n.º 68/87, tal responsabilidade era uma responsabilidade *ex lege*, baseada na *culpa funcional*, posteriormente à entrada em vigor daquele diploma a responsabilidade assenta na *culpa* dos gestores.

Assim, cabe aos gerentes ou administradores considerados pela lei responsáveis provar que a falta de pagamento pela executada dos impostos exequendos bem como a falta de bens penhoráveis não procede de culpa sua.

Tal responsabilidade tem subjacente uma presunção de culpa — presunção *juris tantum* — a qual pode ser ilidida.

Na verdade, o artigo 16.º, mesmo depois de completado pelo Decreto-Lei n.º 68/87, continua a impor aos gerentes ou administradores uma obrigação legal. É a lei — artigo 16.º — que determina que os gestores respondam pelo pagamento dos impostos que deixaram de ser pagos pela sociedade executada.

A lei passa a considerá-los como sujeitos passivos. Confere-lhes legitimidade para, ainda que em nome da sociedade, deduzir reclamação ou impugnação judicial relativamente à liquidação dos impostos cuja responsabilidade lhe é atribuída (artigo 16.º § único).

Esta exigência legal de responsabilidade tem por fim inverter as situações, pois serão os responsáveis que têm de reagir contra os impostos que lhes são exigidos — reclamando ou impugnando a sua liquidação ou opondo-se no processo de execução fiscal.

Deste modo, a elisão da presunção de culpa cabe aos gerentes ou administradores responsáveis. Incumbe-lhes provar que a falta de pagamento dos impostos pela sociedade e a não existência de bens penhoráveis não procede de culpa sua (cfr. artigo 799.º, n.º 7, do Código Civil; v. Ruy Albuquerque e António Menezes Cordeiro, *Da responsabilidade subsidiária*, cit., na CTF 334/336, pp. 104 e segs., 187 e 189).

Quer dizer: quando a execução fiscal reverter contra os gerentes ou administradores, tem de opor-se à execução, alegando e provando que não são responsáveis pelo pagamento dos impostos exequendo por não terem agido com culpa (cfr. artigos 487.º, n.º 2, e 799.º do Código Civil). Cabe-lhes elidir a presunção — *juris tantum* — de culpa.

Poder-se-á dizer, em face deste entendimento, que o artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87 não veio trazer nenhuma modificação.

Todavia, tal asserção não é correcta.

Com efeito, antes do Decreto-Lei n.º 68/87, desde que se provasse que os gerentes ou administradores eram gestores de direito e gestores de facto ficavam logo responsáveis pelo pagamento dos impostos exequendo e posteriormente aquele diploma só serão responsáveis quando, por culpa sua, o património da sociedade ou da empresa se tornou insuficiente para solver os créditos dos impostos e exequendos.

É certo que lhes caberá elidir a presunção de culpa.

7. Deve referir-se ainda que a figura do responsável não é uma fiança legal mas sim um conceito próprio do Direito Fiscal cuja natureza há-de resultar das suas próprias características tais como a revela a legislação fiscal. É a lei que determina que um terceiro responda pelo pagamento do imposto que deixou de ser pago pelo contribuinte (v. Pedro Soares Martinez, *Manual*, cit., p. 329; Fabio Leopoldo de Oliveira, *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, São Paulo, 1982, pp. 118 e segs.; Perez de Ayala Eusebio Gonzalez, *Curso de Derecho Tributario*, cit., I, 242; contra: A. Braz Teixeira, *Principios*, cit., I, p. 323).

8. Em face do exposto, a decisão recorrida não pode manter-se e tem de ser revogada por não ter interpretado correctamente os artigos 16.º, depois de completado pelo Decreto-Lei n.º 68/87, 146.º e 150.º do CPCI.

Nestes termos, acordam em conceder provimento ao recurso e, em consequência, revogar a decisão recorrida que deve ser substituída por outra que admita a reversão da execução fiscal contra os gerentes indicados nos autos.

Não são devidas custas (artigo 3.º da Tabela das custas no STA).

Lisboa, 24 de Janeiro de 1990.

Rodrigues Pardal (Relator) —
Horta do Valle — Júlio Tormenta.

Fui presente, Gouveia e Melo.

ANOTAÇÃO

Exactamente sobre o tema deste acórdão publicou o penúltimo número da *Fisco* um estudo de Rui Barreira onde se defendem sobre este mesmo assunto posições diametralmente opostas às sustentadas neste aresto pelo conselheiro Rodrigues Pardal.

Este problema tem, como muito bem ilustram as divergências entre o estudo publicado nesta revista e o cuidadosamente fundamentado acórdão do conselheiro Rodrigues Pardal, uma importância decisiva, que diríamos emblemática, para o encontrar de uma solução que concilie o interesse público da cobrança dos impostos e da repressão das práticas fraudulentas com a tutela dos direitos fundamentais dos administrados. Entre os quais se encontra a garantia de que se não verão obrigados a responder com o seu património pessoal por dívidas fiscais de uma empresa de que foram gerentes, sem que tenham tido qualquer comportamento censurável.

Mas as dimensões deste problema e o facto de ter sido há pouco objecto de tratamento doutrinal (v. a esse respeito o já citado artigo de Rui Barreira, *Fisco* nº 16) leva-nos a que limitemos o escopo desta

anotação a apenas alguns aspectos dos problemas que lhe estão ligados.

A responsabilidade dos gerentes antes e depois do Decreto-Lei nº 67/87

A primeira das questões que gostaríamos de abordar era a da natureza das mudanças que a alteração da redacção do artigo 16º introduziu na responsabilidade dos gerentes: como se sabe, na redacção anterior dispunha-se que por todas as contribuições, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, «os respectivos administradores e gerentes»

Preceito muito criticado pelas consequências que poderia ter foi esta norma substituída pela que está contida no Código das Sociedades Comerciais e segundo a qual os gerentes administradores ou directores (a lei fiscal anterior, com uma técnica mais do que deficiente, falava apenas em gerentes) respondem pelos créditos da sociedade quando o património social se torne insuficiente «por inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes». Foi assim substituída uma disposição que visava apenas a defesa de certos interesses do Estado por uma outra que contém um princípio de alcance geral sobre a responsabilidade de gestores para com os credores das suas empresa.

Ora, segundo o acórdão, antes da actual redacção existia uma «presunção de culpa funcional» havendo pois sempre responsabilidade com ou sem culpa dos gerentes, enquanto que a partir da alteração a responsabilidade apenas se verifica na *existência de culpa* (o destaque é do acórdão) por parte do gerente ou administrador».

E até aqui, estamos de acordo. Mas o que o conselheiro Rodrigues Pardal conclui daqui é que «os res-

ponsáveis podem, mesmo depois de finda a sua gerência, apresentar, em seu nome ou da sociedade executada, reclamação ou impugnação judicial contra a liquidação das dívidas exequendas», cabendo-lhes provar que a falta de pagamento pela execução dos impostos exequendos bem como pela falta de bens penhoráveis não procede de culpa sua «uma vez que o art.º 16º, que não foi revogado, mas apenas completado, mantém a responsabilidade dos gerentes ou administradores».

E «assim, cabe aos gerentes ou administradores responsáveis provar que a falta de pagamento pela executada dos impostos exequendos bem como a falta de bens penhoráveis não procede de culpa sua».

Mas aqui começa a nossa radical discordância em relação à doutrina do acórdão.

Porque, para começar, se com a redacção actual cabe aos gerentes provar que agiram sem culpa, que diferença teremos entre o regime actual e o regime anterior?

Porque se é no regime actual que existe «uma presunção de culpa-presunção *juris tantum* que pode ser ilidida» que regime tínhamos antes da alteração?

Criaria o regime anterior do CPCI uma presunção *juris et de jure* que tornava irrefutável a responsabilidade do gerente pelas dívidas da sociedade, quer este impugnasse quer não, quer viesse ou quer não alegar a sua ilegitimidade na execução?

Ora como se sabe não é esta a jurisprudência do STA: confrontado com situações de reversão de execuções contra gerentes afastados das suas empresas, o STA veio a aceitar que, feita prova de que o gerente não exercia de facto as suas funções, a responsabilidade lhes não cabia.

Como resulta da mera leitura do artigo 16º, afirmava o STA na vigência da redacção anterior, «a responsabilidade aí consignada, de

natureza nitidamente subsidiária, tem como pressuposto primeiro o exercício, no período respectivo, da gerência ou administração». E tanto a doutrina como a jurisprudência sempre entenderam que tal gerência tem de ser efectiva»¹ afirmando-se num outro acórdão da mesma época que em caso em que assim não fosse o ónus de demonstrar prova caberia ao executado².

Mas se este era o regime existente antes da nova redacção do artigo 16º que mudanças se verificam com a alteração verificada?

A possibilidade de ilidir a presunção já era pacífica e correctamente aceite antes da mudança. O ónus de provar a inexistência de culpa (sem gerência efectiva, nomeadamente no caso de empresas ocupadas e em autogestão, não podíamos ter culpa do gerente) era também já aceite (embora aqui com problemas que não vamos tratar).

Terá o legislador sido incapaz de modificar o regime anterior dando um resultado nulo com a mudança de redacção?

A culpa como pressuposto de responsabilidade

É que a distinção essencial a realizar aqui é que tendo esta responsabilidade de um sujeito passivo pela dívida fiscal uma natureza de obrigação de direito público, ela pressupõe a violação de um dever também de direito público³. Neste caso a violação do dever cabe a qualquer sociedade de cumprimento pontual das suas obrigações fiscais. E esta violação de um dever fiscal deverá ser uma violação culposa, devendo para isso existir ou dolo ou negligência grave dos seus gestores⁴.

Como já vinha sendo sustentado antes da nova redacção pela doutrina⁵ e como agora é expressamente determinado pela lei.

Ora se esta inobservância culposa, como pressuposto da responsabilidade, pode pura e simplesmente presumir-se, com dispensa de mais

indagações e verificações pela Administração, a mudança carece totalmente de efeito útil.

Mas ainda que déssemos como admitido que antes da nova redacção existia uma presunção de culpa, será que com a nova redacção ela continua a existir?

Interpretando uma disposição paralela da *Abgabenordnung* 77 onde se prescreve a responsabilidade dos representantes (o que inclui gerentes e administradores) por violação «com dolo ou negligência graves» concluem a doutrina e a jurisprudência alemãs pelo dever de investigação e prova que cabe à Administração fiscal, considerando-se inadmissível a presunção da culpa⁶ e impondo-se assim à Administração a determinação dos factos que constituem os representantes no dever de indemnizar o Estado pelos impostos que este não cobrou por causa da conduta culposa destes.

Separando, com a nitidez que exige a segurança do Direito e a transparência da actividade do Estado, as inobservâncias culposas dos comportamentos que não são eticamente reprováveis.

Claro que uma jurisprudência menos exigente cria facilidades para a actuação da Administração.

Mas estamos em crer que são facilidades ilusórias e que custam caro em termos de perda de legitimidade. Na verdade e ultrapassando a lógica do caso ganho ou perdido, tem o Estado tudo a ganhar se o seu componente que são os tribunais exigir ao seu outro componente que é a Administração que pautе a sua conduta pelo respeito rigoroso dos direitos do administrados.

Tal exigência criar-lhe-á dificuldades no dia-a-dia. Mas reforçará a sua posição a médio prazo.

J. L. Saldanha Sanches

¹ Caso José Maria Simões & Cia., ac. de 8/11/86, citando-se A. Sousa e J.S. Paixão *Código do Processo das Contribuições e Impostos, Anotado* e abundante jurisprudência nesse sentido aí contida. Esta doutrina já vinha pelo menos de 1963, Ac. de STA de 6/3/63, in *Revista de Direito Fiscal*, ano 7.º, P. 167

² Caso Octávio Hugo de Almeida Vasconcelos Pimentel, acórdão de 5/11/1986.

³ Tipke-Kruse AO, parágrafo 69, an. 2. Abr.1986.

⁴ Tipke-Kruse. ob. e loc. cits., an. 7.

⁵ Ruy de Albuquerque — António Menezes Cordeiro, «Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o artigo 16º do CPCI», *Ciência e Técnica Fiscal*, 334/336, p.147

⁶ Werner Barwitz *Verschulden im Steuerrecht*, Berlim 1987, P.106 e segs. «A culpa deve ser determinada em cada caso concreto», escrevem Tipke-Kruse, ob e loc cits., an. 11 alínea e).