

FISCO

COTA B 04-16100
N.º EX.

SUMÁRIO

■ Director: J. L. SALDANHA SANCHES ■ Coordenação: J. MAGALHÃES CORREIA, RUI BARREIRA, CARLOS BERNARDES (COOPERS & LYBRAND), CARLOS LOUREIRO (ARTHUR ANDERSEN)

■ Redacção: Carlos Pamplona Corte-Real (Prof. FDL/CEF), J. Xavier de Basto (Prof. FEC), Ana Paula Doutrado (FDL), António Lobo Xavier (FDC), Artur Correia (DGCI), Clotilde Celorico Palma (IGF), Fernando Casiro Silva (BL & C), Francisco Sousa Câmara (Morais Leitão, Galvão Teles e Associados), Joaquim Silvério Mateus (DGCI), J. Costa Santos (ISEG/CEF), Luis Oliveira (Coopers & Lybrand), Leonel Corvelo de Freitas (DGCI), Manuel António Pita (FDL/ISCTE), Manuel Faustino (DGCI), Margarida Mesquita Palha (UCP, CEF), M. Eduarda Azevedo (FDL/CEF), Maria Odete Oliveira (DGCI), Maria dos Prazeres Louisa (CEF), Mário Alexandre (CEF), Miguel Teixeira de Abreu (Abreu, Cardigos & Associados), Ricardo Sá Fernandes (FDL, advogado), Rogério Pereira Rodrigues (ISCTE/CMVM), Rui Duarte Moraes (UCP), Rui Pinto Duarte (advogado), Severino Duarte (DGCI), Vasco Valdez Matias (IGF/ISCAL)

■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ PROPRIEDADE: LEX ■ SEDE: Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa, Telef. 793 15 85 / 793 18 56, Fax 796 07 47 ■ LIVRARIA: Avenida Poeta Mistral, 21, 21-A, 1050 Lisboa, Telef. 795 04 08, Fax 796 07 47

Preço deste número Esc.: 2 225\$00 (inclui IVA à taxa de 5%) ■ Assinatura por 12 números Esc.: 13 800\$00, Macau e Estrangeiro Esc.: 25 000\$00 ■ Pedidos de assinaturas a: LEX, Av. de Berna, n.º 31, r/c Esq., 1050 Lisboa ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTO: Tipografia Lousanense, Lda. ■ Depósito legal n.º 56517/92

Nota de Abertura Acordo de Dupla Tributação com os E.U.A.	2
Doutrina CARLOS LOUREIRO O Acordo de Dupla Tributação entre Portugal e os Estados Unidos - Tributação dos Fluxos de Rendimento	3
Documento Convention and Protocol between the Portuguese republic and the United States	17
Doutrina LUÍS MAGALHÃES A Futura Convenção entre Portugal e Espanha - A Aplicação Temporal aos Juros da Dívida Pública Espanhola	47
Conferência MIGUEL TEIXEIRA DE ABREU Que Tratamento Fiscal? (Futuros e Opções)	55
Doutrina CARLOS LOBO Impostos Ambientais	73
Jurisprudência J. L. SALDANHA SANCHES e RUI BARREIRA Culpa no incumprimento e responsabilidade dos Gerentes	98
Jurisprudência CLOTILDE CELORICO PALMA O Princípio da Boa-Fé na Relação Obrigacional-Fiscal	108

CULPA NO INCUMPRIMENTO E RESPONSABILIDADE DOS GERENTES

J. L. SALDANHA SANCHES RUI BARREIRA

O regime das responsabilidades dos gerentes pelas dívidas fiscais das empresas teve três regimes num curto espaço de tempo - tanto mais curto quanto se aplica a situações que perduram no tempo e há sempre um largo período entre existência da dívida, reacção administrativa, conhecimento judicial - cada um deles com particulares problemas de interpretação.

O primeiro era o que está contido na redacção inicial do Código do Processo das Contribuições e Impostos: por todas as dívidas fiscais não pagas eram "pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores e gerentes...".

Era um regime simples, claro e inteiramente injusto. A dívida surgia no período da sua gerência e de acordo com algumas interpretações e alguma jurisprudência mesmo que o administrador tivesse envidado todos os esforços para a satisfazer, mesmo que a ausência de liquidez que tinha levado ao não pagamento da dívida se tivesse devido a um qualquer facto de força maior ou humanamente imprevisível, o gerente respondia pessoal e solidariamente com os seus bens⁽¹⁾.

E respondia pelo "período da sua gerência". Sem que a lei fizesse qualquer distinção entre o nascimento da dívida e a sua exigibilidade. E de acordo com o presente acórdão ainda hoje pode ser aplicável.

O problema principal da aplicação deste regime e o inevitável temperamento judicial deste regime nasceu com a exigência que tivesse havido uma gerência de facto e não apenas de direito⁽²⁾. Não se enveredou assim por uma doutrina judicial da culpa in vigilando, que aceitável em termos gerais,

⁽¹⁾ Ver a este respeito o conflito de comandos jurídicos entre este artigo e o ordenado pelo n.º 1 do art. 13.º da Lei n.º 17/86 que cria aos gerentes o dever, sob pena de prisão até 3 anos, de preferir os pagamentos aos trabalhadores em situação de dificuldade. Sobre esta situação RAÚL VENTURA, Dissolução e Liquidação de Sociedades (Coimbra 1987) 424-425. Não concordamos, contudo, com a opinião aqui brevemente expressa que a publicação do D/L n.º 68/87 "pouco adiantou para o esclarecimento e justiça do regime".

⁽²⁾ Embora no caso Maria José Sales Grade, (STA 3/5/89) em que a executada alegava que não tinha exercido a gerência, se tenha considerado que o facto de haver remuneração lhe criava responsabilidades.

tornaria este regime amplíssimo de responsabilidade objectiva ainda mais perigoso para quem optasse pelo exercício da actividade de gestão empresarial.

Mas manteve o essencial da sua injustiça: uma responsabilidade objectiva, que não distinguia entre as múltiplas situações de conduta reprovável e de situações que decorrem necessária e naturalmente do exercício da actividade empresarial.

Reagindo contra esta situação o Decreto-Lei n.º 68/87 veio harmonizar o regime da responsabilidade para com o Estado com o regime da responsabilidade perante a generalidade dos credores sociais: haveria responsabilidade patrimonial, com a conseqüente reversão da execução, no caso de haver culpa pela diminuição do património que constituía a causa próxima do incumprimento das dívidas da empresa.

E com este pressuposto da culpa criávamos um outro regime: em vez da implicação simplista há dívidas por cumprir/ há responsabilidade, introduzia-se um outro um pouco mais complexo: Há dívidas por cumprir / há culpa (o que quer dizer que houve um comportamento censurável / logo há responsabilidade).

O mesmo regime temos, quando aos aspectos essenciais, na versão actual do art. 13.º do Código do Imposto Tributário: só que este atribui aos gerentes e gestores o ónus da prova quanto à inexistência de culpa.

Mas para além do regime da prova, que abordaremos mais à frente, temos sempre a questão da culpa, como a questão chave dos problemas da responsabilidade dos gerentes.

E como a lei não pode determinar de forma exaustiva quais são os comportamentos dos gerentes que se podem considerar censuráveis para que a partir daí se possa distinguir entre os casos em que não existe culpa e os casos em que existe, tal tarefa fica confiada à jurisprudência.

E é pois a partir das decisões dos tribunais, da sua lógica interna e dos princípios que elas vão aplicar, que os gestores poderão saber quais são as regras de conduta que a lei lhes impõe. E como poderão

agir sem correr o risco de terem a execução a reverter contra o seu património, no caso de qualquer empresa a que estejam ligados se encontre à beira da falência.

Neste caso concreto, pouco se avança neste sentido: mas vejamos primeiro como podemos enquadrar juridicamente esta prerrogativa da Administração fiscal de, numa clara derrogação dos princípios que separam o património (pessoal) do gerente do património (comercial) da sociedade, responsabilizar o primeiro pelas dívidas que o segundo deixou por satisfazer.

A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE COLECTIVA

Como frequentemente sucede nos institutos fiscais, o regime fiscal de responsabilização do património do gerente pelas dívidas da sociedade.

enquanto que afastamento do princípio da separação entre a pessoa colectiva e aqueles que por ela actuam⁽³⁾.

E tal desconsideração tanto pode ter a sua origem numa determinada situação fáctica que produz efeitos *ope legis* (caso da transparência das sociedades de profissionais para efeitos de tributação) ou resultar de uma decisão administrativa, feita com base na valoração de uma situação concreta: como sucede na reversão das execuções.

Como condição da reversão é necessário que se tenha verificado um facto ilícito: no caso a violação das normas de protecção dos credores, que tinham como função permitir que, na liquidação das sociedade em benefício de credores, estes fossem pagos pelo seu património⁽⁴⁾.

O gestor não conduziu avisadamente a sua gestão e isso levou a uma diminuição tal do património que não permitiu o pagamento total das dívidas dos credores.

Mas em que ponto é que esse erros na condução da sociedade são suficientemente graves para que se recorra ao extremo de executar o património pessoal do gerente?

Porque quer na redacção anterior, quer na actual, nenhuma dúvida existe que há responsabilidade se e só se, houver culpa. Culpa para com o conjunto dos credores a provar por estes. Culpa para com os credores fiscais, cuja inexistência deve ser provada pelo antigo gestor. Mas em ambos os casos, exige-se a existência de culpa.

Pois se em relação ao Estado o gestor responde sempre pela dívida não paga, está deitada por terra a laboriosa construção oitocentista da responsabilidade limitada. E quem quer se aventure nos perigosos terrenos da gestão empresarial, fá-lo-á por sua conta e risco, sabendo que está a pôr em causa todos os seus bens.

O CASUÍSMO NAS DISTINÇÕES

Como certamente não é isto que se pretende e lei tem apenas os elementos essenciais para a decisão (mas tem-nos) é à jurisprudência que cabe, nas suas decisões casuísticas, definir os parâmetros para a actuação empresarial.

Ou em termos mais chãos: o que deve fazer um gestor, quando vê a empresa periclitante, para não vir a ter o seu património - de forma tardia, mas neste caso inexorável - penhorado pelo Estado?

⁽³⁾ Para uma análise destes problemas v. entre nós, PEDRO CORDEIRO, A Desconsideração da Personalidade Jurídica das Sociedades Comerciais (Lisboa 1989). Ver em especial a extensa lista de exemplos (p. 17-21) de situações de fraude à lei ou de abuso de direito que podem justificar, em Direito Comercial, esta desconsideração.

⁽⁴⁾ RUI BARREIRA, Responsabilidade dos Gestores por Dívidas Fiscais, FISCO nº 16 (1990) 4.

Primeiro pagar os impostos, é óbvio. Mas em que casos é que isso poderá não acontecer sem que o gerente - um dos gerentes para configurar uma situação mais próxima da realidade - venha a ser responsabilizado.

Não haverá na verdade situações em que os impostos ficaram por pagar sem que haja qualquer responsabilidade por parte do gerente?

Mas para responder a isto é necessário fazer um conjunto de distinções que atendam à natureza dos impostos, ao modo como em cada uma deles nasce a dívida fiscal e ela se torna exigível, às circunstâncias em que há ou não há um dever de prestar.

E depois distinções sobre a vida da empresa. Houve uma decisão clara de não pagar os impostos? E que impostos? Foi uma decisão conjunta dos gestores ou algum teve o cuidado de manifestar expressamente a sua discordância? Em que circunstâncias é que a empresa começa a deslizar para a falência? Terá esta vindo por motivo que ninguém razoavelmente podia prever?

São estas as distinções que não temos visto na jurisprudência.

E sem elas, não podemos saber com um mínimo de rigor, quais são os deveres que a lei fiscal atribui aos gerentes.

Sabemos que estes poderão responder pelas dívidas fiscais que ficaram por pagar: mas é essencial que a jurisprudência distinga entre os comportamentos que levam à exclusão da responsabilidade e os que, deverão ter como consequência a responsabilização patrimonial dos gerentes.

Mas para isso é necessário elaborar dois tipos de distinções: de natureza objectiva e respeitantes ao modo como surgem as dívidas fiscais, imposto por imposto, pois cada uma deles tem uma génese própria.

E outra distinção, de natureza subjectiva, que torna necessário distinguir entre os diversos tipos de comportamento.

A FORMAÇÃO DA DÍVIDA FISCAL

Se as dívidas fiscais têm pressupostos distintos e distintos modos de formação, há que relacionar estas especificidades com o modo como o gestor pode ser responsabilizado, criando as necessárias gradações de culpabilidade.

Começemos assim pelo IVA, enquanto imposto cuja gestão cabe inteiramente às empresas com base nos deveres de cooperação que a lei lhes atribui.

E esses deveres de cooperação consistem na atribuição às empresas de um mandato legal para liquidar e cobrar o imposto, que deverá depois ser entregue no prazo indicado pela lei nos cofres do Estado.

Ora este imposto tem como especial particularidade criar uma oneração administrativa às empresas⁽⁵⁾. Estas vão proceder à sua repercussão inte-

⁽⁵⁾ Para ver algumas consequências deste facto v. XAVIER DE BASTO/ SALDANHA SANCHES. O novo Regime de Reembolsos do IVA: Um Despacho Normativo Ilegal? Fisco, nº 62 (1994) 3.

gral e este traduz-se, quase sempre, por uma entrada efectiva de fundos na empresa que esta poderá conservar em seu poder até ao vencimento do dever de prestar.

Temos pois o imposto cuja não entrega envolverá na maior parte dos casos, um comportamento censurável dos sujeitos passivos e dos seus representantes.

Na maior parte dos casos sublinhe-se: as empresas não têm o dever legal de manter, no fundo da gaveta o imposto cobrado por mandato legal, para depois o entregarem no cofres públicos: têm apenas o dever de, atingido o prazo legal previsto na lei, entregar a quantia cobrada, nos cofres do Estado, podendo entretanto dispor dela para a normal gestão financeira de entrada e saída de fundos na empresa.

Em que situação está pois o gestor se por motivo de um facto razoavelmente imprevisível (interrupção de pagamentos de um cliente decisivo para a empresa que, não pagando na data convencionada a deixa totalmente sem liquidez ou outra situação semelhante) deixa por cumprir uma dívida de IVA, havendo posteriormente a liquidação da empresa?

Em tal situação parece aceitável que cabendo-lhe o ónus da prova das circunstâncias desculpantes, estas possam servir para demonstrar a sua ausência de responsabilidade pelo não pagamento.

Sendo que parece claro que é num imposto com a estrutura do IVA que tal exigência á mais acentuada ⁽⁶⁾. Em princípio, uma dívida do IVA por cumprir na liquidação de uma empresa, implica um comportamento culposo, com dolo ou negligência grave da parte do contribuinte ⁽⁷⁾.

E isto como simples resultado do modelo de gestão deste imposto, com a sua responsabilização administrativa integral do contribuinte e a sua também integral desoneração financeira.

Mas passemos agora do IVA para os impostos objecto de retenção na fonte, particularmente o IRS e a Taxa Social Única.

Também nestes casos se verifica a liquidação feita pelas empresas de uma dívida fiscal de outrem, surgindo uma relação jurídica triangular - empregado,

⁽⁶⁾ Na regulamentação da responsabilidade dos representantes legais das pessoas colectivas quanto ao pagamento dos impostos, a lei geral alemã cria o dever de pagamento pontual no seu § 34 (Pflichten der gesetzlichen Vertreter und der Vermögenverwalter) e faz a previsão das condições em que surge a responsabilidade (pressupostos da responsabilidade) no § 69 (Haftung der Vertreter) que está ligada ao dolo ou à negligência grave no não pagamento. Fica assim definida uma responsabilidade fiscal com contornos específicos, que acentua a diferença entre a dívida, como dever de prestar e a responsabilidade dela emergente. Sobre isto TIPKE-KRUSE, AO, § 64 III, (1993) e ANA PAULA DOURADO, A Responsabilidade dos Gerentes: Pressupostos (anotação) Fisco nº 57 (1993) 36 ss. E podemos considerar que na lei portuguesa a referência a culpa implica o dolo ou a negligência grave.

⁽⁷⁾ Não há pois aqui uma responsabilidade pelo risco: o comportamento dos gerentes deve ter violado o cuidado exigível sendo que tais deveres de cuidado não podem deixar de crescer com a a dimensão e grau de organização da empresa. Sobre estas questões BARWITZ, Verschulden im Steuerrecht (Berlin 1987) 106-110.

empregador, Estado - conferindo a lei uma mandato ao empregador para que este, agindo como substituto tributário, retenha uma parte do pagamento devido ao seu empregado para o entregar nos cofres do Estado.

E considerando esta complexa relação apenas do ponto de vista da responsabilidade do gerente pelas dívidas fiscais que ficaram por satisfazer, será a responsabilidade *prima facie* do gestor idêntica à que tem lugar no IVA?

Há alguns pontos comuns: um imposto que decorre da actividade da empresa, independentemente da existência de lucro, mandato para liquidar um imposto com a conseqüente deslocação dos direitos patrimoniais sobre uma certa quantia, direito à posse da mesma por um período de tempo determinado.

A principal diferença é que, enquanto o IVA pressupõe (excepto em casos muito particulares que aqui não vamos considerar) uma fluxo financeiro efectivo - A cobrou o imposto a B - o IRS e a Taxa Social Única podem não o implicar.

Suponhamos que, como sucede muitas vezes, a empresa deve x de salários (a que corresponde y de imposto) mas não tem meios suficientes para os satisfazer.

E vamos supor também que essa empresa consegue pagar a totalidade da dívida aos seus empregados, mas sem efectuar retenções.

O que se passa aqui, na tal relação triangular, é que a empresa só consegue pagar a totalidade (ou parte) da dívida aos seus empregados porque usou o mandato legal para efectuar formalmente a retenção, sem que a tivesse concretizado: a retenção que justifica um pagamento de um salário menor do que seria sem ela, é um mero registo contabilístico.

E tal como sucedeu no IVA no período de pagamento previsto pela lei, com a entrega do imposto retido, ele não vai ter lugar.

A censurabilidade do comportamento do gerente é aqui, *prima facie*, menos intensa por que não há desvio para outros fins de fundos efectivamente cobrados. Estes não existiam e por isso não há que procurar aqui uma justificação, para uma decisão de gestão que, considerando as circunstâncias concretas, não podia ter lugar.

Neste exemplo extremo e paradigmático: pois na maioria dos casos a situação será menos nítida e o julgamento sobre o comportamento do gestor deverá distinguir entre a situação em que quase não há escolha e os casos em que se verifica uma opção pelo não-cumprimento como forma de atrasar a falência. Comportamento este que implica um forte risco fiscal ⁽⁸⁾.

Uma situação diferente vamos encontrar nas situações em que a dívida não se situa num daqueles impostos em que a empresa actua cobrador

⁽⁸⁾ Não vamos considerar aqui os aspectos penais destas condutas: mas claro que aqui não só dever de prova cabe sempre ao Estado, como certamente teremos de estar perante condutas dolosas. Com o elevado grau de exigência que a a prova tem em Direito Penal e com o conceito de culpa, necessariamente mais exigente, que vigora nesta área.

(forçado) das dívidas ao Estado e em que por isso há um dever de prestar mesmo quando não existe lucro: o caso da antiga Contribuição Industrial e hoje do IRC.

E sendo tal imposto devido apenas quando existe lucro, é menos clara a situação em que a obrigação fiscal ficou por cumprir e a empresa entrou em liquidação.

Mas foi o que sucedeu em pelo menos dois casos julgados pelo STA⁽⁹⁾, ainda no domínio da primeira redacção do art. 16º do Código do Processo das Contribuições e Impostos.

Em ambos os casos se trata de uma situação em que o executado foi gerente apenas durante uma parte do período a que diz respeito o imposto: e o tribunal em ambos os casos argumentou principalmente com o carácter unitário do período fiscal - o que é incontestável - para a partir daqui considerar que ter participado na gerência de uma empresa durante o período relativo à formação do lucro gerando assim um imposto que mais tarde não foi pago, é suficiente para criar uma responsabilidade solidária.

Mas atenhamo-nos principalmente ao segundo caso, já objecto de anotação nesta revista: aí o gerente tinha abandonado a empresa em Outubro. E a obrigação de imposto ficou formada a 31 de Dezembro, devendo o pagamento voluntário ter lugar no ano seguinte⁽¹⁰⁾.

É preciso ter em conta a *ratio* da norma e esta consiste na criação de um certo dever de conduta aos gestores das empresas que é o de não preterir o Estado no pagamento das dívidas das empresas.

Ou por outros termos, evitar que existindo uma difícil opção financeira entre os pagamentos ao Estado (que só tardiamente reage) aos fornecedores (que podem paralisar a empresa) e aos empregados (mesmo que por compreensíveis razões de ordem social) se escolha sempre os dois últimos.

Mas a norma tem que ter como destinatários os gerentes em exercício no momento em que deve ser feito o pagamento: ora se o gerente abandonou a empresa em Outubro, se nesse ano houve lucro e o imposto não foi pago no ano seguinte, como é que tal incumprimento lhe pode ser imputado.

Pois todo este sistema só pode ter algum sentido se for visto como um mecanismo de responsabilização: quem quer que contribua para o incumprimento das obrigações fiscais pela sua acção ou omissão (e para que haja omissão tem que haver um dever de agir) pode vir a responder pelo seu património. E a indagação judicial parece ter de passar pela indagação desta responsabilidade.

⁽⁹⁾ Caso José de Azevedo STA 4/10/89 e caso Fernando da Conceição do Coito de Sousa Parreira FISCO nº 57 (1993) 36.

⁽¹⁰⁾ Criticando a ausência de distinções na previsão legal, RAUL VENTURA coloca precisamente a hipótese do administrador ou gerente terem abandonado a empresa. Em tal caso "o administrador ou gerente não tem qualquer forma de forçar a sociedade, principal responsável, a efectuar o pagamento do débito fiscal" RAUL VENTURA, Dissolução... (1987) 424.

O NEXO DE CAUSALIDADE ENTRE O ACTO E O DANO

É essa questão que vemos claramente enunciada no sumário do presente acórdão: de acordo com ele a nova lei (a redacção do art. 68/87) exigirá "além do nexo de causalidade adequada entre o acto do gestor e o dano, dois requisitos específicos. "Que o acto do gestor constitua uma inobservância culposa das disposições legais" e "Que o património social se tenha tornado insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos".

Mas isto só se daria depois da entrada em vigor da nova lei. Até lá haveria uma "obrigação *ex lege*, alicerçada na culpa funcional" ou talvez mais exactamente uma responsabilidade pelo risco.

E daí a solução encontrada por este acórdão: responsabilidade durante um certo período, ausência de responsabilidade a partir dele.

E tudo em nome da não retroactividade da lei.

Mas se é certo que a mudança legislativa introduz aqui um novo elemento de complexidade, também nos parece indiscutível que o essencial da indagação judicial, para saber se houve ou não o tal nexo de causalidade adequada, passa pela determinação exacta das circunstâncias que levaram ao não pagamento dos impostos: o que passa pelas distinções que tentámos fazer acima.

E a relutância demonstrada pela jurisprudência do STA a aceitar nestes casos a aplicação parcialmente da nova lei⁽¹¹⁾, como em outros em que foram reduzidos os prazos de prescrição e caducidade, não tem razão de ser.

Como faz notar BAPTISTA MACHADO, o principal argumento contra a aplicação irrestrita da lei nova, mesmo quando esta corrigindo a lei antiga introduz um regime legal mais aperfeiçoado, consiste na "função estabilizadora, ou ordenadora-estabilizadora de condutas ou expectativas de conduta" que se atribui ao Direito, uma vez que a norma jurídica é essencialmente uma norma de conduta (*regula agendi*)⁽¹²⁾.

Ora foi com a introdução do elemento culpa ou comportamento culposos, feita pela redacção do Decreto-Lei nº 68/87 que pela primeira vez os gestores vieram a ter uma real regra de conduta que permitem considerar a uma nova luz as possíveis consequências fiscais da actividade de gestão. O STA que tinha por exemplo introduzido algum temperamento na aplicação do regime antigo com a distinção entre gerência de direito e gerência de facto, pode

⁽¹¹⁾ No caso Servogeral-Representações Ltd.(STA 29/11/1989) a 1ª instância tinha considerado que o Decreto/Lei 67/87 instituindo a responsabilidade pela culpa deveria ter aplicação retroactiva. Mas o STA, invocando o art. 12º do Código Civil, veio afirmar que a lei só iria reger para o futuro. Poderia valer ao menos qui o princípio, tão influente na doutrina portuguesa nos tempos do Código de Seabra, que em matérias de ordem pública a lei deverá ter aplicação retroactiva.

⁽¹²⁾ BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador (Coimbra 1991) 225.

mediante o uso deste conceito ter um mais adequado instrumento de distinção entre as condutas reprováveis (que o ordenamento jurídico deve dissuadir) e aquelas que este deve aceitar.

Consideremos por exemplo a hipótese de uma empregado que aceita o cargo de gerente por imposição patronal, mas age na verdade sob a estrita direcção do dono da empresa, que abandonou formalmente a gerência da empresa. Gerência de direito sem gerência de facto? Ou antes ausência de culpa naquela situação concreta?

É esse esboço de indagação da culpa que constitui o aspecto mais positivo do acórdão aqui anotado, embora em nossa opinião, não se extraiam deste princípio todas devidas consequências.

A QUESTÃO DA PROVA

Um outra mudança de regime legal, a introduzida pelo versão final do art. 13º do Código do Processo Tributário, cria pela sua estrita condição de regra de conduta, a impossibilidade de aplicação retroactiva.

Do mesmo que não pode, em princípio, aceitar-se que haja um aumento retroactivo da taxa de um imposto, também não se pode aceitar retroactivamente a imposição de um mais exigente padrão de conduta.

E a partir da entrada em vigor deste Código, é ao gestor que cabe fazer a prova de que agiu sem culpa: e por isso na actividade de gestão que seja posterior à sua entrada em vigor, o gestor deve tomar a precaução de que a sua não responsabilidade pelo incumprimento das dívidas fiscais fique claramente demonstrada nos livros da empresa, quer pela sua discordância da decisão de não-pagamento devidamente registada no livro de actas ou pelo menos na correspondência da empresa.

Ou pela documentação do facto imprevisto que levou ao não pagamento na contabilidade da empresa que deve documentar todos os acontecimentos que afectam o património da mesma.

Se a prova passa a caber aos gestor qualquer irregularidade contabilística ou ausência de documentação se pode voltar contra ele, embora aqui se coloque o problema grave do atraso dos processos que pode dificultar muito a prova a efectuar pelo gestor.

Vigorando aqui o prazo de dez anos, criado pelo nº5 do art. 98º do IRC, como o limite temporal para a conservação dos documentos de escrita, que deverão servir de prova.

Passado tal prazo terá de valer a inexigibilidade da conservação dos elementos respeitantes à escrita da empresa.

Notemos que esta expressa atribuição do ónus da prova ao gerente, para além da sua imposição legal, pode também ser um resultado da natureza da relação fiscal: tratando do IVA, com entrada efectiva de fundos na empresa há, como vimos, em princípio culpa do gestor.

Enquanto no caso do IRC e estando o gerente já afastado da empresa no momento do pagamento a prova da inexistência de culpa está feita desde o início: uma vez que o princípio do ónus da prova, como regra de decisão, só vale para o facto incerto.

Se houver uma incerteza e na exacta medida dessa mesma incerteza.

JL SALDANHA SANCHES
RUI BARREIRA