

FISCO

■ DOUTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

DAVID FERREIRA:
CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS

LUIS MENESES LEITÃO:
FUSÃO E CISÃO DE SOCIEDADES

ARLINDO CORREIA:
TAXAS ESPECÍFICAS VS TAXAS VALOREM

ANA PAULA DOURADO:
A RESPONSABILIDADE DOS GESTORES

SETEMBRO 93
ANO 5
MENSAL
1200\$00
(C/IVA incluído)

57

2

Nota de Abertura

- Impostos e Despesas Públicas

3

David Ferreira

- Consolidação das contas dos grupos de sociedades (alguns problemas)

18

Luís Manuel Teles de Menezes Leitão

- Fusão, Cisão de Sociedades e Figuras Afins

32

Arlindo N. M. Correia

- Taxas Específicas Versus Taxas Ad Valorem

36

Jurisprudência - Ana Paula Dourado

- A responsabilidade Tributária dos gerentes: Pressupostos

42

Orientações Administrativas

- IVA - Informação nº 25
- IVA - Transportes Intracomunitários de Bens
- IVA - Regularizações
- IVA - Turismo de Habitação
- IVA - Médicos-Veterinários, Clínicas e Hospitais Veterinários
- Bens futuros de Exploração Silvícola
- IRS - Responsabilidade pelo pagamento do imposto
- IRS - Restituição de Imposto indevidamente retido
- Representação Fiscal de não residentes
- Aplicação do Artº 30º do C.I.M.S.I.S.D.
- Rectificação a Tabelas de Retenção
- Contribuição Autárquica - Prédios de Reduzido Valor Patrimonial
- Declaração Modelo 10.
- IRC - Correções à liquidação do imposto

55

Recensões

- J. Costa Santos
- "Bem estar social e decisão financeira"

FISCO

• DOCTRINA JURISPRUDÊNCIA LEGISLAÇÃO •

DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches COORDENAÇÃO: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

COLABORADORES: Ana Paula Dourado (jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrand), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (FDC, Jurista), 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 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), 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).

GERÊNCIA: José Luís Santos Silva DIRECÇÃO DE MARKETING: Jorge Morais DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Susana Caldeira TRADUÇÃO: Teresa Curvelo COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Edifisco, Lda IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Gráfica Europam, Lda. DISTRIBUIÇÃO: Digilivro. PROPRIEDADE: Edifisco - Sociedade de Informação Fiscal, Lda - Sociedade por quotas; Capital: 10 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa Pessoa colectiva n.º 502086017 Depósito legal n.º 56517/92 Registo na DGCS n.º 112897 PUBLICIDADE: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. - 1900 Lisboa - Telef.: 815 48 51 - Fax. - 815 35 45.

Revista mensal Preço de cada número: 1200\$00 Assinatura anual: 12 000\$00 Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq., 1900 Lisboa. Telef.: 815 35 40, Fax: 815 35 45 (Ana Maria) As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GERENTES: PRESSUPOSTOS.

Recurso nº 14.455

Acórdão de 11 de Novembro de 1992

Assunto: Execução Fiscal: Oposição. Gerência de direito e gerência de facto - artº 16º do CPCI. Contribuição Industrial.

Sumário:

I) A responsabilidade dos gerentes, a que se referia o artº 16º do CPCI, demarcava-se não só pelo período da sua gerência em que decorresse a cobrança voluntária, das contribuições e impostos, mas também por aquele em que se verificassem os respectivos factos tributários.

II) Verificada a gerência de direito, presumia-se a Gerência de facto, ao revertido cabendo o ónus da prova da inexistência desta última.

III) Provindo a dívida exequenda de contribuição industrial, tributo periódico e reportado a exercícios anuais, a responsabilidade dos gerentes, relativamente ao período do nascimento da obrigação tributária, reporta-se ao ano, ao exercício anual em que desempenharam a gerência de facto da empresa, muito embora tal gerência se tenha limitado, apenas, a uma fracção desse período.

Supremo Tribunal Administrativo

Secção de Contencioso Tributário

Contencioso Tributário Geral

Recurso, nº 14.455, em que são recorrente fazenda pública, recorrido Fernanda da Conceição do Coito Coelho de Sousa Parreira e de que foi Relator o Exmo Consº Dr. Coelho Dias.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Inconformado com a sentença do Exmo Juiz do 7º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa, na qual se julgou procedente a oposição deduzida por Fernanda da Conceição do Coito de Sousa Parreira à execução, que contra esta revertera, por dívida de contribuição industrial, grupo B, de 1984, daquela decisão veio recorrer, para este STA, o Exmo Representante da Pública, assim concluindo a sua alegação:

“1º A responsabilidade subsidiária a que se refere o artº 13º do CTP, refere-se a ambos os períodos, quer ao tempo do facto gerador do imposto como ao da sua cobrança;

2º Reportando-se a contribuição ao exercício de 1984, no qual a oponente exerceu a gerência real e efectiva até 4 de Outubro de 1984, conforme refere na petição inicial e na escritura de cessão de quotas, pelo que foi um dos elementos actuantes no referido exercício.

3º Assim sendo, não separando o legislador os dois momentos, a ambos imputa a culpa funcional consubstanciada no acto ilícito dos seus agentes.

4º Logo é o oponente - Fernanda

da Conceição Coito Coelho de Sousa Parreira, parte legítima na presente reversão decretada, por reunir os pressupostos do artº 13º do CPT”.

Conclui, pedindo se revogue a decisão, substituindo-se por outra que mantenha a reversão contra a oponente.

1.1 Contra-alegando, sustentou esta o acerto da decisão recorrida, com a conseqüente improcedência do recurso.

1.2 O Exmo Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal emitiu o seguinte parecer:

“A decisão recorrida não fixa matéria de facto suficiente para a decisão de direito.

Na verdade, não estabelece, sequer, se o Recorrente foi, alguma vez, gerente da executada, sendo certo que as remissas feitas no probatório para diversos documentos dos autos não relevem, tendo em conta o disposto no artº 659, nº 2, do CP Civil.

Apurado que o Recorrente exerceu, de facto, a gerência, é ele responsável, nos termos do artº 16 do CPCI e 13º do CPT, pelas contribuições e impostos cujos factos tributáveis ou cuja cobrança ocorreram no período dessa gerência (crf. o ac. de 29.1.92, rec 12125).

Sou, assim de parecer que, ao abrigo dos artº 729, nº2 e 730, nº1 do CPC, se ordene a baixa dos autos a instância para a adequada ampliação da matéria de facto, a qual se deverá aplicar o direito acima definido”.

1.3. Foram colhidos os vistos legais, cumprindo, agora, decidir.

2. Vem assente na decisão recorrida a seguinte matéria de facto:

"a) - A dívida exequenda provém de Contribuição Industrial Grupo B relativa ao ano de 1984, posto à cobrança em 1985, tendo a execução em apenso sido pela Fazenda Pública movida contra a sociedade executada Jebersave e mandada reverter contra o oponente na sua qualidade de gerente da executada.

b) Mas a oponente cedeu a quota que detinha da sociedade executada por escritura pública celebrada em 4 de Outubro de 1984 e que se encontra junto a fls. 10 e segs. dos autos e se dá por reproduzida para todos os legais efeitos.

c) O facto mencionado na antecedente al. foi levado a registo em 2 de Dezembro de 1985".

2.1. Com base nesta factualidade e considerando que a responsabilidade dos gerentes, prevista no art. 16º do CPCI e, actualmente, no art. 13º do CPT, só pode reportar-se ao período da sua gerência de facto em que ocorreu a cobrança voluntária e não exercendo a oponente actividades de administração, na sociedade executada, nesse momento, entendeu o Mº Juíz não ser aquela responsável pela dívida exequenda, verificando-se o fundamento de oposição previsto no art. 286º, nº 1, alínea b), do CPT, consequentemente julgado procedente a oposição e anulando a reversão decretada contra a oponente.

2.2. Constitui jurisprudência corrente deste tribunal, relativamente à interpretação do art. 16º do

CPCI, que a responsabilidade dos gerentes das empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, fixada nesse normativo, se demarca não só pelo período da sua gerência em que ocorreu a cobrança voluntária das contribuições e impostos, mas também por aquele em que se verificaram os respectivos factos tributários.

E assim se tem entendido, pelas seguintes e resumidas razões: relativamente ao tempo da cobrança, porque agindo em nome da sociedade, como seus órgãos, lhes cumpre satisfazer, nos prazos legais, as obrigações que impendem sobre aquela face ao Estado; e no que concerne à época em que ocorreram os factos tributários, dado que, na sua mencionada qualidade e função, praticam os actos que estão na origem do nascimento das obrigações tributárias, competindo-lhes, ainda, o cumprimento dos deveres de colaboração com o fisco, prestando as declarações legalmente exigidas e facultando os demais elementos necessários ao exercício da acção fiscalizadora dos respectivos Serviços.

A responsabilidade dos gerentes era, assim, baseada na presunção de uma culpa funcional, responsabilidade essa "ex lege" e que derivava do simples exercício da função de gerente, não bastando a sua existência, por isso, a mera gerência de direito, antes se exigindo o efectivo desempenho das inerentes funções, ou seja, a gerência de facto (cfr. Acs., deste Tribunal, de 24 de Abril de 1990, recs. nºs 12023 e 12124, e de 16 Out. 91, rec. nº 13569, entre outros, bem como, na Doutrina, Ruben de Carvalho e Rodrigues Pardal, "Cód. P.C.I., anot. e com.", pág. 133, A. Xavier, "Manual ...", págs. 387/389, e Braz Teixeira, "Princípios de Direito Fiscal", vol. I, 3ª Ed., págs. 315/320).

E é á luz da norma do artº 16º do CPCI, anterior à aplicabilidade do regime do artº 78º do Cod. das Sociedades comerciais, decretada pelo artº único do DL nº 68/87, de 9 fevereiro, à responsabilidade dos gerentes, que tem de ser analisado o caso dos autos. Na verdade, assumindo aquela norma, conforme se tem entendido, natureza substantiva, o mesmo se passando com o correspondente artº 13º do actual Cod. Proc. Tributário (cfr. A. de Sousa e Silva Paixão, "Cód. Proc. Trib. , com. a Anot" , págs. 47/48) e tendo ocorrido os factos determinantes da eventual responsabilidade da oponente na sua vigência - contribuição industrial relativa ao exercício de 1984, com a respectiva cobrança em 1985 - a tal norma se deve recorrer para ajuizar daquela responsabilidade. O que resulta da aplicação do princípio geral de aplicação das leis no tempo, consagrado no artº 12º do Código Civil, segundo o qual as leis regem para o futuro, "... deixando os factos passados e os respectivos efeitos jurídicos sujeitos ao regime da lei antiga, a que vigorava ao tempo da ocorrência daqueles. "(Cfr. Acs. , deste tribunal , de 24 abril 90, rec. 12023, já citado, e ainda de 10 Abril 91 (pleno) - no texto - "Ac. Dout." nº 361, pág.119).Ora, sendo assim, importaria apurar nos autos se a oponente, ora recorrida, exerceu, ou não, a gerência de facto na sociedade originariamente executada, no exercício de 1984, ano a que respeita a contribuição industrial, o que não surge revelado pelo probatório da sentença recorrida.

Efectivamente, apenas aí se diz que a execução revertera contra a oponente na sua qualidade de gerente da executada e que aquela havia cedido a quota, que nela detinha, por escritura pública de 4 de Outubro de 1984, junto a fls. 10 dos

autos, cessão essa registada em 2 de Dezembro de 1985.

O que conduziria à necessidade de ampliar a matéria de facto na instância, para que fosse aplicado o direito, tal como ficou definido, conforme opinou o Exmº Magistrado do Mº Pº.

Porém, se atentarmos nos factos alegados na petição da oposição, constata-se que a oponente, reconhecendo ter sido sócia da originária executada até 4 de Outubro de 1984, cedendo, então, a sua quota e renunciando à gerência, não alega não ter exercido a gerência de facto naquele ano de 1984. Assim, o que se levou ao probatório na decisão recorrida está em conformidade com o alegado pela oponente, nada se referindo quanto à inexistência do exercício efectivo da gerência por parte daquela, e bem, pela aludida razão - cfr. art. 664º do C.P.Civil.

O que equivale a dizer que a oponente não afastou o pressuposto que informava o regime legal do art. 16º do CPCI e que radica na presunção de uma culpa funcional (cfr. A.Xavier, ob. e loc., citados), relativamente ao período do nascimento da obrigação tributária, como lhe competia, porquanto, verificada a gerência de direito, se presume a gerência de facto, ao revertido cabendo o ónus da prova da inexistência desta última (cfr. A. de Sousa e Silva Paixão "C.P.C.I. Com. e Anot.", pág. 90, nota 16, e, entre outros, o Ac. deste Tribunal, de 28 de Fevereiro de 1990, rec. nº 12024).

E, no caso dos autos, provindo a dívida exequenda de contribuição industrial, tributo periódico, dada a sua incidência sobre actividade que, normalmente, perdura no tempo, originando sucessivas obrigações tributárias reportadas a exercícios anuais, conforme inequivocamente

dimana, entre outros, dos artigos 1º, 22º, 23º, 45º, 46º, 55º e 66º do C.C.I., o que está, aliás, em harmonia com a referência ao período natural de um ano da contabilidade das empresas, no nosso País, em que, pela mesma razão, vigora a "regra da anualidade orçamental" no tocante a "contabilidade" do Estado (cfr. Prof. Teixeira Ribeiro, "Lições de Finanças Públicas", 3ª Ed., pág. 479, período esse que coincide com o ano civil, a responsabilidade dos gerentes, quanto a tal dívida, relativamente ao período do nascimento da obrigação tributária, reporta-se ao ano, ao exercício anual em que desempenharam a gerência de facto da empresa, muito embora tal gerência se tenha limitado apenas, a uma fracção desse período.

Assim, para afastar responsabilidade imposta, nos sobreditos termos, pelo art. 16º do C.P.C.I., a alegação e prova de inexistência de gerência de facto, por parte da oponente, teria de abranger todo o ano de 1984, não lhe aproveitando a eventual demonstração de que tal gerência não existiria em determinado período desse exercício, para só responder pela dívida na respectiva proporção.

Tal circunstância poderá, sim, ser relevante numa possível acção de regresso contra outros gerentes, a intentar, porém, na jurisdição comum - cfr. art. 524º do C. Civil.

Assim, face à factualidade assente na sentença recorrida e ao regime jurídico aplicável, que ficou definido, tem-se como não verificado o fundamento oposição previsto no art. 176º, alínea b), última parte, do C.P.C.I.

3. Pelo exposto, concedendo-se provimento ao recurso, revoga-se a sentença recorrida e julga-se a deduzida oposição improcedente.

Custas pela recorrida, na 1ª instância e neste STA, fixando-se, aqui, a procuradoria em 60%.

Lisboa, 11 de Novembro de 1992

João José Coelho Dias (Relator)

Armindo José Girão Leitão Cardoso

Agostinho de Castro Martins (vencido: tenho muitas dúvidas em aceitar a interpretação do art. 16º do C.P.C.I. no sentido de responsabilizar, embora só subsidiariamente um gerente (de uma sociedade por quotas) pela dívida de um imposto que à data da cessação dessa sua actividade ainda não se vencera nem fora liquidada (e sobretudo nem sequer se consumara ainda o prazo continuado de formação do facto tributário); por outro lado, a aceitar-se tal responsabilidade, devia ela ser, ao menos, reduzida proporcionalmente ao período da sua gerência no ano em causa (1984), durante o qual se geraram os rendimentos tributáveis).

M.P.

ANOTAÇÃO

1. *A responsabilidade tributária dos gerentes e de outras pessoas que exercem funções de administração na empresa ou sociedade de responsabilidade limitada.*

1.1. *A responsabilidade tributária como uma responsabilidade de Direito Público (violação de um dever fiscal e imputabilidade). A violação de deveres fiscais dos e pelos gerentes no âmbito do CPCI e no âmbito do CPT.*

1.2. *A culpa.*

2. *Momento a que se reporta a responsabilidade tributária dos gerentes.*

3. *Gerência de direito e gerência de facto.*

1. A pretensão de obter receitas fiscais justifica a existência, para além do sujeito passivo originário sobre quem recai a obrigação tributária, de responsáveis tributários, que permitam garantir a satisfação daquela pretensão e evitar prejuízos à Administração fiscal (1).

Neste sentido, e tendo em conta a finalidade do instituto, a responsabilidade tributária dos administradores, gerentes e membros do conselho fiscal, segundo o art.º 16.º CPCI e o art.º 13.º CPT (que faz ainda referência a outras pessoas que exercem funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada), é sempre uma responsabilidade assegurada com bens próprios por uma dívida originariamente de outrem (cf. art.º 11.º CPT), e como tal acessória, se considerarmos que os pressupostos tributários não se verificam originariamente relativamente a estas pessoas (2). É verdade que os responsáveis são também sujeitos passivos, embora não originários (cf. art.º 10.º CPT) (3), mas essa qualidade jurídica é (apenas) consequência da verificação, no caso concreto, dos pressupostos da responsabilidade, e é quanto a este aspecto prévio (a operação de subsunção da situação concreta à norma que define a responsabilidade, a qual pressupõe a anterior interpretação do conceito de responsabilidade tributária (4)) que surgem as dificuldades.

1.1. Pode-se considerar que no Direito Fiscal, a lesão dos interesses do credor tributário constitui o fundamento de carácter objectivo para a actuação da responsabilidade tributária dos gerentes, administradores e outras pessoas que exerçam funções de administração na empresa ou sociedade de responsabilidade limitada (5), e um dos pressupostos

jurídicos em que assenta a responsabilidade é a violação de um ou mais deveres fiscais por parte desses representantes (6) (7); quanto à relevância, de entre esses deveres violados, do não cumprimento da prestação de imposto devida pela sociedade, como refere a nossa jurisprudência e alguma doutrina (8), a verdade é que esse não cumprimento poderá ainda ser, num caso concreto, consequência da violação de outros deveres fiscais dos e pelos responsáveis. Ora, só quando da violação culposa destes outros deveres fiscais, tiver resultado a insuficiência do património da empresa para a satisfação da dívida fiscal da empresa, é que são chamados à execução os responsáveis subsidiários (art.ºs 146.º CPCI e 239.º CPT) (9).

A partir de pressupostos autónomos elabora-se pois, um conceito também autónomo de responsabilidade fiscal, como uma responsabilidade de Direito Público (10), que depende ainda de uma culpa pessoal (11), e cujos fundamentos de construção doutrinária, orientada segundo critérios coerentes que permitem a «consistência existencial» (12), a inteligibilidade do Direito como sistema e têm uma função interpretativa (13), assentam na natureza jurídica de toda a pretensão tributária, a qual é uma pretensão de Direito Público (14).

A partir do art.º 16.º do CPCI, na sua versão inicial, e que é aplicável ao caso subjacente, pode-se formular esta concepção.

A mera verificação do incumprimento pela sociedade, da dívida exequenda respeitante à Contribuição industrial grupo B e relativa ao ano de 1984 (ponto 2, al. a) do acórdão), não é por conseguinte suficiente, para que a execução reverta sobre os eventuais responsáveis tributários.

Também a lei interpretativa que determina a aplicação do regime do art.º 78.º do Código das Sociedades Comerciais não é adversa à concepção adiantada.

Com efeito, a natureza jurídica autónoma da responsabilidade fiscal não é incompatível com a existência de pontos em comum entre esta responsabilidade e a responsabilidade do Direito Privado (como é o caso do art.º 78.º CSC ou das disposições de responsabilidade civil) (15).

O facto conhecido, de o instituto da responsabilidade fiscal se ter desenvolvido a partir do Direito Privado, não implica que ele tenha exclusivamente uma natureza de Direito Privado (16). Assim, quando a lei refere a responsabilidade dos gerentes e de outros pela inobservância culposa das disposições legais, destinadas à protecção dos credores da sociedade, cabe ao intérprete identificar quais as disposições legais que aquelas pessoas devem observar no âmbito da relação jurídica tributária, e que protegem os interesses creditícios da Administração fiscal: independentemente de essas disposições constarem de lei fiscal ou outra (por ex., há deveres fiscais contabilísticos que constam da lei comercial e que protegem os interesses da Administração fiscal - cf. art.º 98.º CIRC), pois os deveres fiscais podem ter origem em leis não fiscais.

O mesmo se diga quanto à responsabilidade configurada no art.º 13.º n.º 1 do CPT: a referência a actos culposos dos quais tenha resultado a insuficiência do património da empresa ou sociedade de responsabilidade tributária, deverá ser entendida no sentido de violação individualmente imputável de deveres fiscais, e a referência à insuficiência do património diz respeito à insuficiência do património

da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada, para satisfazer o pagamento das dívidas fiscais (17): esta última condição, reiterada no art.º 139.º CPT, já existia no âmbito do CPCI, como mencionámos, e é, simultaneamente, a consequência da violação dos deveres.

De qualquer forma, como referimos, ao acórdão em análise aplica-se o art.º 16.º do CPCI, na sua versão inicial; mas neste acórdão, o Tribunal não menciona que o incumprimento da dívida da sociedade tem origem na violação, pelo gerente, de um qualquer dever fiscal, violação essa que justificaria a reversão da execução, devido à inexistência de bens da sociedade (e no caso de estarem preenchidos todos os pressupostos).

1.2. Para que se verifique uma situação de responsabilidade fiscal é ainda necessária a existência de culpa na violação do dever, como se aludiu. Quanto a este aspecto, não existem divergências (18); saber se, e no que diz respeito à interpretação do art.º 16.º CPCI, a demonstração da culpa cabe à Administração fiscal ou ao eventual responsável, não obtém porém resposta unânime (19). Neste acórdão, o Tribunal presume, como é frequente (20), a culpa funcional do gerente.

Mas na ausência de disposição em contrário (21), e tendo em conta o princípio da averiguação da verdade material, deverá caber à Administração fiscal demonstrar, no caso de uma dívida da sociedade, a insuficiência dos bens desta, a violação dos deveres fiscais pelos eventuais responsáveis, a culpa e o nexo de causalidade (22).

Embora a presunção de culpa tenha sido fundamentada por vezes através de um argumento de interesse público (23), já que é de interesse público a cobrança de impostos, o

referido princípio da verdade material é inconciliável com esta presunção (24).

2. No acórdão em análise, recorda-se ainda, ser jurisprudência corrente do STA que a responsabilidade dos gerentes é demarcada «...não só pelo período da sua gerência em que ocorreu a cobrança voluntária das contribuições e impostos, mas também por aquele em que se verificaram os respectivos factos tributários...» (ponto 2.2.do acórdão). De acordo com a argumentação que desenvolvemos anteriormente, esta posição faz sentido, se tivermos em consideração o momento em que ocorreu a violação culposa dos deveres fiscais, violação essa cuja consequência foi o não pagamento do imposto pela sociedade, devido à insuficiência dos bens da empresa (25). Por conseguinte, serao responsáveis os gestores que durante o período da relação tributária, desde o seu nascimento ao momento da cobrança do imposto, violaram os seus deveres fiscais.

Mas quando o Tribunal estabelece, como é frequente, uma relação entre aquela demarcação e o incumprimento da obrigação de autoliquidação e/ou incumprimento no momento da cobrança (não pagamento do tributo), já parte de um pressuposto que rejeitámos: o de se considerar que o dever violado é o não cumprimento da dívida da sociedade (26).

3. A imputação pelo período da gerência é uma imputação pela gerência efectiva (27). E se é muito duvidoso que verificada a gerência de direito se deva presumir a gerência de facto (28), pelas razões acima expostas quanto à existência de um dever de averiguação da verdade material, parece inaceitável imputar a um gerente que apenas exerceu essas funções durante uma fracção

do ano fiscal, a reponsabilidade subsidiária, como se faz no acórdão.

Com efeito, como refere o Juiz Castro Martins no seu voto de vencido, responsabiliza-se um gerente «...pela dívida de um imposto que à data da cessação dessa sua actividade ainda não se vencera nem fora liquidada (e sobretudo nem sequer se consumara ainda o prazo continuado de formação do acto tributário)». E além do mais, neste acórdão presume-se a culpa, a gerência de facto e a própria ocorrência da violação dos deveres fiscais, durante o período dessa presumida gerência de facto.

Ana Paula Dourado

NOTAS

1- Tipke/Kruse, *AO*, TK Lfg. 62, April 1991, Vor para 69 AO, Tz. 2-3; Werner Barwitz, *Verschulden im Steuerrecht*, Berlin, 1987, p.107.

2- Tipke/J. Lang, *Steuerrecht - Ein systematischer Grundriss*, Koln, 1991, p. 142; Tipke/Kruse, *AO*, TK Lfg. 62, April 1991, para 33 AO, tz. 1-2, b) e para 69 AO, Tz. 3.

3- O responsável é sujeito passivo, por se verificarem os pressupostos tributários relativamente a ele, embora sujeito não originário: v., por ex., Tipke/Kruse, *AO*, TK Lfg. 62, April 1991, para 33 AO, Tz. 1; Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1984, p. 216. A responsabilidade tributária está relacionada com a falta de cumprimento do devedor originário, com o «desenvolvimento patológico» da relação jurídica de imposto e tem um fim de garantia e, eventualmente, de punição: Soares Martinez, cit., pp. 237 e 238.

4- Não esqueçamos que o jurista-intérprete desenvolve uma «actividade constitutiva» e por vezes «codificadora» ou sistematizadora: Baptista Machado, *Introdução ao Direito e discurso legitimador*, Coimbra, 1991, pp.122 e 123. V. A. Menezes Cordeiro, *Da Sistematiza-*

ção das leis como problema de política legislativa, Legislação, Cadernos de Ciência de Legislação, n.º6, 1993, p. 17.

5- Tipke/ J. Lang, cit., pp.140-143; Werner Barwitz, cit., p. 107.

6- Soares Martinez, cit., pp. 237 e 238; Tipke/Kruse, AO, TK Lfg. 62, April 1991, para 34 AO, Tz. 13 e para 69 AO, Tz. 7; J.L. Saldanha Sanches, *Anotação* ao acórdão do STA de 24.1.1990, rec. n.º 12007, Fisco n.º18, 1990, p. 41.

7- No acórdão em análise, ponto 2.2., faz-se referência a vários deveres fiscais, cuja violação poderá dar origem à responsabilidade tributária: entre outros, os «deveres de colaboração com o fisco». Cf. para 34 (1) AO: por ex. os gerentes têm de se preocupar com o facto de as dívidas fiscais serem satisfeitas com os meios que eles administram e/ou gerem; no mesmo sentido, a lei e jurisprudência espanhola: segundo a lei fiscal espanhola, imputa-se aos gerentes e administradores de facto a responsabilidade fiscal subsidiária quando aqueles por negligência ou má fé não realizem uma gestao adequada ao cumprimento íntegro das obrigações tributárias e que lhe seja imputável. Numa decisão já antiga (de 2.7.1970), o Tribunal Económico Administrativo Central considerou que «...la división del haber social como ultima fase de la extinción de la sociedad, no pode producirse sino después de que los liquidadores hayan satisfecho las obligaciones anteriores según vayan venciendo...»: os liquidadores deveriam cumprir essas normas legais, agindo prudentemente, por ex., providenciando um fundo para dívidas fiscais: Antonio Martínez Lafuente, *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Madrid, 1985, p.253. Cf. sobre a responsabilidade dos liquidatários das sociedades, art.º 14.º CPT.

8- Nesse sentido, a propósito das contribuições devidas às intuições de previdência, Ruy de Albuquerque e A. Menezes Cordeiro, *Da Responsabilidade fiscal subsidiária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à previdência e o art.º 16.º do Código de*

processo das Contribuições e Impostos, CTF, n.ºs 334/336, 1986, pp. 164, 165, 187 (Conclusão II) e ainda 180, 181, 182; cf. acórdão do Tribunal de 2.ª Instância das Contribuições e Impostos de 16.5.1962, transcrito por Ruy de Albuquerque e A. Menezes Cordeiro, cit., p. 165.

9- Rui Barreira, *Responsabilidade dos gestores por dívidas fiscais*, Fisco n.º 16, 1990, p. 4, 3.º ponto: o autor defende que o facto ilícito sobre o qual assenta a responsabilidade fiscal é a violação das normas de protecção com garantia dos credores (diminuição culposa das garantias patrimoniais da cobrança), exactamente, porque a responsabilidade subsidiária dos gestores só é efectivada na ausência de bens da sociedade (o art.º 146.º do CPCI mencionava apenas a «falta de bens penhoráveis»).

10- Tipke/Kruse, AO, TK Lfg. 62, April 1991, para 34 AO, Tz. 11.

11- Sobre este ponto existe unanimidade: cf. Rui Barreira, cit., pp. 3-4, ponto 2.º; Tipke/Kruse, AO, TK Lfg. 62, April 1991, para 69 AO, Tz. 7-10.

12- A. Menezes Cordeiro, cit., p.9.

13- Idem, pp. 8-11, 17.

14- Tipke/Kruse, AO, TK Lfg. 57, April 1989, para 37 AO, Tz 1; a favor da autonomia do conceito de responsabilidade tributária, e da natureza jurídica de Direito Público; e ainda, Tipke/Kruse, AO, TK Lfg. 62, April 1991, Vor para 33 AO, Tz 1, e Soares Martinez, cit., p. 239.

15- Apesar de os traços de regime que exprimem a soberania no Direito fiscal, perderem força na relação jurídica (de Direito Público) de responsabilidade tributária: este é um caso exemplar de comunhao de institutos no Direito Público e no Direito Privado: Tipke/Kruse, AO, TK Lfg. 62, April 1991, Vor para 33 AO, Tz. 1.

16- Idem.

17- A redacção deste artigo parece

excluir claramente que a responsabilidade tenha origem apenas no não cumprimento da prestação do imposto devida pela sociedade.

18- Como refere Rui Barreira, cit. pp. 3-4, ponto 2.º.

19- V. por ex. Alfredo J. Sousa e J. Silva Paixao, *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, Comentado e Anotado, Coimbra 1986, p. 87; J.L. Saldanha Sanches, cit., pp. 41 e 42; Ruben A. Carvalho e Francisco Rodrigues Pardo, *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, Anotado e Comentado, Coimbra 1969, p. 134; Ruy de Albuquerque e Menezes Cordeiro, cit. p. 187 conclusão II; Rui Barreira, cit. pp. 5 e 6, pontos 5.º a 8.º.

20- V. acórdão do STA de 24.1.1990, rec. n.º12007.

21- O art.º 13.º do CPT, estabelece porém expressamente, essa presunção de culpa.

22- Rui Barreira, cit., pp. 5 e 6, pontos 6, 7 e 8; e ainda, ponto 9, pp. 6 e 7, a propósito do Decreto-Lei n.º 67/87 de 9.2..

23- Rui Barreira, cit., p. 5, ponto 5.º.

24- J.L. Saldanha Sanches, *O Ónus da prova em processo fiscal*, Lisboa, 1987, pp. 106-108; Rui Barreira, cit. pp.5 e 6, pontos 7 e 8. V. porém acórdão do STA de 24.1.1990, rec. 12007.

25- Rui Barreira, cit., p.5, ponto 4.º.

26- Como refere Rui Barreira, cit., pp. 4 e 5, ponto 4.º. Cf. o acórdão do STA citado pelo autor, de 18.1.1989, Acórdãos Doutriniais, vol. 332-333, pp. 1070 e ss..

27- Como aliás se refere no acórdão em análise: ponto 2.2.. V. também Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981, pp. 388 e 389 e Alfredo J. Sousa e J. Silva Paixao, cit., p. 90 e os acórdãos citados pelos autores.

28- Como também se defende no acórdão.

de justiça material, devem ser abandonadas. Já quanto às «decisões financeiras correntes», não deve ser aplicada, segundo o autor, a regra da unanimidade (Conclusões gerais, X e XI, p. 419-422).

Da perspectiva do leitor, a complexidade evidente do tema é admiravelmente superada pela exposição do investigador, que, para além da cuidada enunciação introdutória do objecto, método e sistematização, se esmera, incessantemente, em lembrar/relacionar as conclusões parciais, e (re)enunciar a metodologia, sistematização e objectivos dos capítulos seguintes.

O autor dedica o capítulo I da parte I, à primeira fase da economia de bem-estar, referindo as concepções de bem-estar colectivo e de bem-estar colectivo máximo (relativo e absoluto) de Walras, Marshall, Pareto e Pigou. Os pressupostos da escola de Lausana, que fundamentaram o desenvolvimento destas investigações (a identidade de utilidades individuais, e por conseguinte a susceptibilidade de estabelecer comparações inter-pessoais; a mensurabilidade da utilidade individual em termos cardinais; a existência de um esquema (conhecido) de utilidade de rendimento marginal, segundo o qual a utilidade marginal decresce com o rendimento e que é idêntica para todas as pessoas), foram posteriormente objecto de «um conjunto devastador de críticas» (p.57-59), que o autor refere.

As tentativas de reformulação de Bergson, Kaldor e Hicks («new welfare economics»), a partir de finais da década de trinta, são construídas através de funções de bem-estar social, onde a eficiência e a justiça são articuladas: já não se pretenderá fazer comparações inter-pessoais rigorosas, mas assume-se a construção de juízos de valor sobre as utilidades e sobre a distribuição de rendimento. Em todo o caso, as funções de bem-estar social são funções do bem-estar de cada indivíduo, dependem não apenas do seu bem-estar pessoal, como ainda da avaliação que faz da distribuição de bem-estar entre todos os membros da comunidade (Scitovsky, cit. por Jorge Costa Santos, na p. 143), e portanto implicam, também elas, uma qualquer agregação das ordens de preferências individuais (p.161).

Com o fim de analisar esta nova configuração da economia de bem-estar, ao longo do capítulo II, o autor estuda os critérios de eficiência e as críticas que lhes foram dirigidas (o

critério paretiano, o critério de Kaldor e Hicks, o critério de Scitovsky, e o de Samuelson); no capítulo III são explicitados os critérios de repartição e as funções de bem-estar social; e através do capítulo IV, onde são desenvolvidos os teoremas da impossibilidade - de Arrow, Sen e Satterthwaite- o autor justifica o aparecimento de alternativas à economia de bem-estar (nomeadamente, a teoria da escolha colectiva: p. 202). Assim, por ex., o teorema de Arrow «afirma a impossibilidade de encontrar um método de escolha social que satisfaça conjuntamente as condições apresentadas, a saber: racionalidade colectiva, princípio de Pareto, independentemente das alternativas relevantes e não ditadura» (p. 164).

No parágrafo 2.º do capítulo IV, o autor delimita o objecto e o método da teoria da escolha colectiva: ao estudar os processos de decisão colectiva, a teoria pressupõe o individualismo metodológico, a actuação racional e hedonista, o recurso a métodos de análise económica, a formalização (pp.208 e 209).

Na parte II, capítulo I, o autor, ao referir-se aos critérios de optimização orçamental, salienta que quer a teoria da afectação óptima de recursos (parágrafo 3.º), a teoria da distribuição óptima (parágrafo 4.º), ou a optimização do orçamento geral (parágrafo 5.º), devem ser avaliadas com críticas e argumentos semelhantes aos que incidiram sobre os critérios gerais de optimização social: «As dificuldades que se encontram na definição de critérios gerais de optimização social suscitam-se, com particular acuidade, em relação aos critérios de optimização da actividade financeira» (Conclusões gerais, parágrafo 2, conclusão II, p. 402).

No capítulo II (pp. 307-353), o autor analisa as regras da unanimidade e da maioria, e considera que o critério de Pareto é o «mais seguro critério de optimização social fornecido pela economia de bem-estar» (p.307), e que só a regra da unanimidade «apresenta a propriedade de apenas consentir a introdução de melhorias paretianas e de conduzir a uma posição de equilíbrio óptima em termos de Pareto» p.307) (cf., Conclusões gerais, VI-iv), pp. 411. Antes das conclusões gerais, dedica ainda um capítulo III a «novos processos de decisão financeira».

Ana Paula Dourado