



Escola de Ciências Sociais e Humanas

Departamento de Economia Política

A Responsabilidade Civil e Tributária dos Gestores
e a
Dicotomia Entre a Gestão de Direito e a Gestão de Facto

Ana Sofia Cabral Ançã Lopes

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Direito das Empresas

Orientador:

Prof. Dr. Américo Fernando Brás Carlos
Professor Auxiliar Convidado Jubilado

Outubro de 2013

RESUMO

O ordenamento jurídico português disponibiliza um conjunto de normas que regulamentam, de uma forma detalhada, a situação jurídica dos titulares dos órgãos das pessoas coletivas.

Constatamos, porém, que a maior parte dessas normas, em especial as que regulam a responsabilidade civil, respeitam apenas aos gestores legalmente designados, deixando de fora os chamados gestores de facto. Estes últimos, no entanto, através da sua atuação, também podem causar danos à sociedade, aos credores, aos sócios e terceiros.

Temos como objetivo, estudar a responsabilidade civil e tributária dos gestores mas também analisar a figura do gestor de facto e a dicotomia entre a gestão de direito e a gestão de facto. Concretamente, quanto à figura do gestor de facto, pretendemos com o nosso estudo perceber de que forma é possível efetivar a sua responsabilidade e se a responsabilização do gestor de facto exclui ou não a responsabilização do gestor de direito.

Começaremos, para o efeito, por fazer uma aproximação ao conceito de responsabilidade civil em geral e identificar os seus elementos constitutivos, para depois passarmos à responsabilidade dos gestores das sociedades nas suas três modalidades: a responsabilidade para com a sociedade, a responsabilidade para com os credores, e a responsabilidade para com os sócios e terceiros.

Dentro da responsabilidade para com os credores, estudaremos, de seguida, a responsabilidade tributária dos gestores.

Por último, passaremos a analisar a figura do gestor de facto, identificando as suas características e tipos, a forma de efetivar a sua responsabilização e o efeito dessa responsabilização no gestor de direito.

Palavras chave: responsabilidade dos gestores; responsabilidade civil; responsabilidade tributária subsidiária; gestor de direito; gestor de facto.

ABSTRACT

The Portuguese legal system provides a set of norms that regulate, in detail, the legal situation of the holders of the legal person's organs.

We note, however, that most of these legal norms, in particular those governing the civil liability, respect legally designated directors only, leaving out the so-called de facto directors. The latter, however, through their performance, may also cause damage to the company, the creditors and the shareholders and third parties.

We study the civil and tax liability of directors, but also analyze the figure of the de facto director and the dichotomy between the de jure director and the de facto director. More specifically, as regards the figure of the de facto director, we want with our study, to understand how it is possible to implement its accountability and whether the accountability of the de facto director actually deletes the accountability of the de jure director or not.

We begin, for that purpose, by making an approach to the concept of civil liability in general and identify its constituent elements then we proceed to the liability of directors in its three modes: the liability before the company, the liability before the creditors, and the liability before the shareholders and third parties.

Within the liability before the creditors, we will then, study the tax liability of the directors.

Lastly, we will analyze the figure of the de facto director, identifying its characteristics and types, how to implement its accountability and the effect of this accountability on the de jure director.

Key words: civil liability; tax liability; de facto director; de jure director.

ÍNDICE

I.Introdução.....	1
II.A responsabilidade civil.....	5
1.Conceito de responsabilidade civil e seus elementos constitutivos.....	5
2.A responsabilidade civil dos gestores das sociedades.....	6
2.1.A responsabilidade perante a sociedade.....	9
2.2.A responsabilidade perante os credores sociais.....	13
2.3.A responsabilidade perante os sócios e acionistas e terceiros.....	17
III.A responsabilidade tributária.....	21
3.Introdução à responsabilidade tributária dos gestores.....	21
4.O responsável tributário como sujeito passivo da relação tributária.....	22
5.Características gerais da responsabilidade tributária subsidiária.....	23
6.Pressupostos gerais da responsabilidade tributária subsidiária.....	25
7.Pressupostos materiais da reversão.....	30
8.Pressupostos formais da reversão.....	30
9.A responsabilidade tributária subsidiária dos gestores.....	34
9.1.Aspetos comuns	34
9.2.O objeto da responsabilidade tributária dos gestores.....	35
9.3.Pressupostos individuais da responsabilidade tributária dos gestores e ónus da prova.....	36
9.3.1.Dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste – art.º 24º, n.º 1, al. a) da LGT.....	37
9.3.2Dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo – art.º 24º, n.º 1, al. b) da LGT.....	39
9.4.Natureza Jurídica da responsabilidade tributária dos gestores.....	41
IV.A dicotomia entre a gestão de direito e a gestão de facto.....	43
10.Aproximação ao tema.....	43
11.A .figura do gestor de facto na jurisprudência, na data e no direito positivo.....	45
12.O gestor de facto no ordenamento jurídico e na jurisprudência portuguesas.....	48
13.O conceito de gestor de facto.....	50

14.Tipos de gestor de facto.....	55
15.A responsabilidade civil dos gestores de facto nas sociedades.....	58
16.A responsabilidade tributária dos gestores de facto.....	62
17.Efeitos da responsabilização do gestor de facto no gestor de direito.....	64
17.1.Efeitos gerais.....	64
17.2.O caso especial do art.º 24º da LGT.....	68
V.Conclusões.....	73

GLOSSÁRIO

AAFDL – Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea

Als. – Alíneas

Art.º - Artigo

Art.ºs – Artigos

BGB – Bürgerlicher Gesetzbuch

BMJ – Boletim do Ministério da Justiça

CEJ – Centro de Estudos Judiciários

Cód. Civil – Código Civil

Cód. Penal – Código Penal

Cód. Proc. Civil – Código do Processo Civil

Cód. Processo Tributário – Código do Processo Tributário

Cód. Soc. Com. – Código das Sociedades Comerciais

Cód. Trabalho – Código do Trabalho

Cfr. – Confrontar

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIRE – Código de Insolvência e Recuperação de Empresas

CPPT – Código de Processo e Procedimento Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CVM – Código dos Valores Mobiliários

DL – Decreto-lei

DR – Diário da República

IDET – Instituto do Direito das Empresas e do Trabalho

IDPEE – Instituto de Direito Penal Económico e Europeu

LGDJ – Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence

LGT – Lei Geral Tributária

P. – Página

Prof. – Professor

PP. – Páginas

RdS – Revista de Derecho de Sociedades

Rev. Sociétés – Revue des Sociétés

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

ROA – Revista da Ordem dos Advogados

SS. – Seguintes

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

V – Ver

I-INTRODUÇÃO

Pese embora as pessoas coletivas se encontrarem dotadas de personalidade e capacidade jurídica próprias ¹, a figura humana é das mesmas indissociável, no sentido em que é através das pessoas físicas que toda a sua atividade se desenvolve. Assim, as pessoas coletivas dispõem de órgãos, os chamados órgãos sociais ², constituídos, regra geral, por indivíduos, no sentido físico da palavra, que são os titulares dos órgãos, através dos quais eles deliberam, executam e exteriorizam a sua vontade ³.

A regra geral de representação das pessoas coletivas por pessoas singulares, deve, contudo, ser confrontada com o que, nomeadamente, bem observa Pupo Correia, ao notar ser possível que uma pessoa coletiva possa ser sócia de uma sociedade, a par das pessoas físicas, podendo uma pessoa coletiva ser titular de um órgão societário. E conclui, “esta titularidade materializa-se através da designação de um titular de um órgão de representação ou de um mandatário da sócia pessoa colectiva para exercer as funções de titular do órgão da sociedade em que aquela participa” ⁴.

Porém, como logo de seguida aquele autor acrescenta, a titularidade de um órgão por uma pessoa coletiva só é possível na assembleia ou no caso do conselho fiscal, onde a lei permite que participem sociedades de advogados ou de revisores oficiais de contas, sendo que, nos restantes casos, a lei impõe que os titulares dos órgãos sejam apenas pessoas singulares.

Esses indivíduos, nomeadamente os que exercem cargos como gerentes, administradores e diretores das sociedades, os quais doravante designaremos genericamente de gestores, atuam normalmente no interesse da sociedade que representam. Em determinadas circunstâncias,

¹ Cfr. art.º 5º e art.º 6º do Cód. Soc. Com.

² A propósito do conceito de órgão social, v. Luís Carvalho Fernandes (1995), *Teoria Geral do Direito Civil*, Lisboa, Lex, p. 355 e ss.

³ Utilizando o critério funcional, António Carvalho Martins (1999), *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 18, distingue os órgãos sociais entre os que são puramente deliberativos, ou órgãos internos, e os órgãos representativos, ou órgãos externos. Por sua vez, Miguel Pupo Correia (1996), *Direito Comercial*, Lisboa, Universidade Lusíada, p. 439 e ss., classifica os órgãos sociais segundo dois critérios principais: o critério do número de titulares, que os distingue entre órgãos singulares e órgãos plurais, que, por sua vez, quanto ao modo de funcionamento, se distinguem em sistema disjuntivo e sistema colegial ou conjuntivo; e o critério das funções dos órgãos, que os distingue em órgãos deliberativos; de administração; representativos; e de fiscalização ou de controlo.

⁴ Correia, Miguel Pupo (1996), *Direito Comercial*, Lisboa, Universidade Lusíada, p. 442.

que consideramos patológicas, podem, contudo, através da sua atuação ou omissão, causar graves danos à sociedade, aos credores, aos sócios e a terceiros. Por isso, não obstante as pessoas coletivas em geral e as sociedades em particular serem dotadas de personalidade jurídica, existe a possibilidade de os titulares dos seus órgãos, na sua atuação enquanto tal, poderem incorrer, pessoalmente, em responsabilidade civil, mas também contraordenacional, penal e tributária ⁵, respondendo, nesses casos, com o seu património.

Não é raro, porém, encontrarmos pessoas singulares ou pessoas coletivas a exercer funções de gestão em sociedades em relação às quais são sócios ou terceiros, sem que para tal tenham sido regularmente designadas ou que, tendo-o sido, a sua designação apresenta vícios que a tornam irregular ou simplesmente viram as suas funções cessar. Daqui se depreende que nem sempre ao exercício efetivo de funções na gestão de uma sociedade, isto é, a uma gestão de facto, corresponde uma gestão de direito e vice-versa.

O ordenamento jurídico português disponibiliza um conjunto de normas que regulamentam, de forma detalhada, a situação jurídica dos titulares dos órgãos das sociedades, nomeadamente a respeitante aos seus deveres e responsabilidade, normas essas que têm a finalidade de assegurar uma gestão eficiente e escrupulosa por parte dos gestores, designadamente através do seu efeito dissuasor mas também sancionatório.

Na verdade, a maior exigência de informação e de participação por parte de todas as entidades interessadas na atividade da empresa, os chamados *stakeholders* ⁶, a crescente especialização e profissionalização daqueles cargos que deixaram de pertencer, com maior relevo nas grandes sociedades, apenas ao proprietário da sociedade para passar a ser uma nomeação *intuito personae*, que assenta na experiência profissional anterior e na capacidade técnica do gestor, mas também a tentativa de sancionamento, através da denominada desconsideração da personalidade jurídica ⁷, de situações de abuso conducentes à confusão

⁵ A responsabilidade civil dos gestores está regulada nos art.ºs 72º e ss., 78º e ss. e 79º e ss. do Cód. Soc. Com.; a responsabilidade penal e de mera ordenação social está prevista nos art.ºs 509º a 529º do Cód. Soc. Com.; e a responsabilidade tributária está regulada no art.º 24º da LGT.

⁶ *Stakeholders*, são pessoas ou grupos com interesses na atividade de uma organização, na medida em que afetam ou são afetados pela mesma. V. a este respeito, Edward Freeman (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman .

⁷ Sobre a desconsideração da personalidade jurídica, entre outros, v. Freitas Gomes, “Desconsideração da Pessoa Jurídica”, *O Direito*, 122, p. 7 e ss; Pedro Cordeiro (1988), “A Desconsideração da Personalidade Jurídica das Sociedades Comerciais”, *Novas Perspectivas do Direito Comercial*, II,

entre o património do sócio, dos gestores e da sociedade, obrigou à adaptação dos ordenamentos jurídicos em geral e conduziu a uma maior complexidade das normas reguladoras dos deveres e responsabilidade dos gestores – não sendo Portugal exceção – tendo em vista conferir uma mais efetiva proteção dos interesses de todos os sujeitos que podem ser afetados por uma má gestão. Neste sentido, no ordenamento jurídico português, destacam-se as alterações feitas ao Cód. Soc. Com. (Código das Sociedades Comerciais), à LGT (Lei Geral Tributária), e a instituição do CIRE (Código de Insolvência e Recuperação de Empresas).

A questão que se coloca é: caberão também na previsão das normas que procuram efetivar a responsabilidade dos gestores das sociedades, aquelas pessoas que exercem funções de gestão nas sociedades sem para tal estarem regularmente designadas? E, por outro lado, poderão as pessoas regularmente designadas ser responsabilizadas mesmo que não exerçam funções de gestão na sociedade? Ou dito de outra forma, será que a responsabilização do gestor de facto exclui a responsabilização do gestor de direito?

O que se verifica é que grande parte das normas, particularmente as que regulamentam a responsabilidade civil, referem-se apenas à atuação dos gestores legalmente designados ou gestores de direito, deixando de fora os, *lato sensu*, chamados gestores de facto. Outras normas há, porém, que expressamente preveem a responsabilização dos gestores de facto.

Entre as normas que preveem expressamente a responsabilização dos gestores de facto, está a do art.º 24º da LGT, que regula a responsabilidade tributária dos gestores⁸, mas há quem defenda que também o art.º 80º do Cód. Soc. Com. estende a responsabilidade dos gestores de direito àqueles que efetivamente exercem funções de gestão na sociedade sem para tal estarem legalmente investidos.

É sobre a responsabilidade civil e tributária dos gestores, particularmente sobre o seu regime e a dicotomia entre a gestão de direito e a gestão de facto que nos vamos debruçar. E indo-nos nós debruçar sobre este assunto, parece-nos imprescindível começar por fazer, ainda que de uma forma breve, uma aproximação ao instituto da responsabilidade civil enquanto tal,

Lisboa, AAFDL, p. 289 e ss.; e Luís Brito Correia (2000), *Direito Comercial*, II, Lisboa, AAFDL, p. 237 e ss.

⁸ Outras normas em que se prevê expressamente a responsabilidade dos gestores de facto, são: as do art.º 49º; do art.º 82º, n.º 3, al. a) e do art.º 186º, n.º 2 do CIRE, respeitantes à responsabilização dos gestores no âmbito da insolvência; e do art.º 227º; o art.º 227º-A, n.º 2; do art.º 228º, n.º 2; e do art.º 229º, n.º 2, todos do Cód. Penal, no âmbito da responsabilidade penal dos gestores.

na medida em que a responsabilidade dos gestores, nas suas diferentes formas, como mais à frente melhor explicaremos, vai buscar à responsabilidade civil, mais especificamente à responsabilidade subjetiva ou responsabilidade por factos ilícitos – art.º 483º e ss. do Cód. Civil –, grande parte dos seus pressupostos.

II- A RESPONSABILIDADE CIVIL

1. Conceito de responsabilidade civil e seus elementos constitutivos

Podemos definir a responsabilidade civil como a situação em que uma pessoa está juridicamente obrigada a reparar um dano causado a outra.

A responsabilidade civil pode ser objetiva, quando essa obrigação não depende da existência de culpa, ou subjetiva, quando a obrigação de reparar o dano depende da existência de culpa.

O art.º 483º do Cód. Civil, que regula a responsabilidade subjetiva, dispõe no n.º 1 que “aquele que com dolo ou mera culpa, violar ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação”.

Traduzindo-se a responsabilidade civil numa obrigação de indemnizar⁹, decorre do art.º 483º do Cód. Civil que essa obrigação só existe, no caso da responsabilidade subjetiva, mediante a verificação de certos pressupostos: o facto, a ilicitude, a culpa, o dano, e, por fim, o nexo de causalidade entre o facto e o dano¹⁰.

A obrigação de indemnizar só existe, pois, na responsabilidade subjetiva, mediante a prática por um indivíduo – pessoa física agindo em nome próprio ou na qualidade de representante, agente ou mandatário de uma pessoa coletiva – de um facto voluntário, isto é, controlável pela vontade, e ilícito, enquanto violador de um direito subjetivo ou de uma norma protetora de interesses alheios, imputável a quem o praticou, na medida em que o

⁹ Na definição de Inocêncio Galvão Telles (1980), *Direito das Obrigações*, II, Coimbra, Coimbra Editora, p. 140: “A responsabilidade civil consiste na obrigação de reparar os danos sofridos por alguém. Trata-se de indemnizar os prejuízos de que esse alguém foi vítima. Falamos de indemnizar porque se procura tornar o lesado indemne dos prejuízos ou danos, reconstituindo a situação que existiria se não se tivesse verificado o evento causador destes (art.º 562º). § A responsabilidade civil traduz-se pois na obrigação de indemnização”.

¹⁰ Seguimos a doutrina preconizada por Antunes Varela e por Almeida Costa. V. a este propósito, João de Matos Antunes Varela (1994), *Das Obrigações em Geral*, I, Coimbra, Almedina, p. 542 e ss.; e Mário Júlio de Almeida Costa (2001), *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina, p. 510 e ss. Já Fernando Pessoa Jorge (1995), *Ensaio Sobre os Pressupostos da Responsabilidade Civil*, Coimbra, Almedina, restringe os pressupostos da responsabilidade civil a dois: o acto ilícito e os prejuízos reparáveis. Por sua vez, António Menezes Cordeiro (1994), *Direito das Obrigações*, II, Lisboa, AAFDL, cinge-os ao dano e à imputação.

indivíduo pela sua capacidade e circunstâncias em que atuou, pudesse ter agido de outra forma, facto esse, causador de um dano a outrem ¹¹.

2. A responsabilidade civil dos gestores das sociedades

No ordenamento jurídico português, a responsabilidade civil dos gestores das sociedades comerciais assenta em três modalidades principais: a responsabilidade para com a sociedade – art.º 72º e ss. do Cód. Soc. Com., a responsabilidade para com os credores – art.º 78º e ss. do Cód. Soc. Com., e a responsabilidade para com os sócios e terceiros – art.º 79º e ss. do Cód. Soc. Com. Por sua vez, dentro da responsabilidade para com os credores, com um regime próprio, temos a responsabilidade tributária – art.º 24º da LGT.

Em todos os casos, ao contrário da responsabilidade da sociedade, que é objetiva – art.º 500º, n.º 1 do Cód. Soc. Com. – trata-se, no caso dos gestores, de responsabilidade subjetiva ¹², ou seja, baseada na culpa, cujo critério de aferição tem por base a atuação do gestor criterioso e ordenado – art.º 64º, n.º 1, al. a) do Cód. Soc. Com. ^{13 14}.

¹¹ Sobre cada um dos pressupostos da responsabilidade civil, v. Fernando de Andrade Pires de Lima e João de Matos Antunes Varela (1982), *Código Civil Anotado*, I, Coimbra, Coimbra Editora, p. 444 e ss., anotação ao art.º 483º do Cód. Civil.

¹² Como refere Maria Elisabete Ramos (2007), “A insolvência da sociedade e a responsabilização dos administradores no ordenamento jurídico português”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, LXXXIII, Coimbra, Coimbra Editora, p. 10, anotação 7, está afastada a responsabilidade objetiva: “Não se incluem no âmbito da responsabilidade civil dos administradores as consequências imputáveis aos riscos de empresa. Pelos danos decorrentes desta, os lesados deverão demandar tão-só a sociedade”.

¹³ Existem outros fatores que podem relevar para apreciar a culpa dos gestores, como sejam, a exigência, no regime jurídico de certos tipos de sociedades, de determinados requisitos de honorabilidade e capacidade técnica – v. por exemplo o DL 298/82, de 31 de Dezembro, que regula as Instituições de Crédito; o DL 67/97, de 3 de Abril, que regula as sociedades desportivas; o DL 558/99, de 17 de Dezembro, relacionado com as sociedades de titularização de crédito, entre outros – ou a posição ocupada no conselho de administração – art.º 407º, n.º 5 do Cód. Soc. Com. – ou ainda, a capacidade efetiva de acesso à informação. V., a este propósito, J. M. Coutinho de Abreu e Maria Elisabete Ramos (2004), “Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores”, *IDET, Miscelâneas*, 3, Coimbra, Almedina, pp. 26 e 27.

¹⁴ À primeira vista, da leitura do texto da al. a) do n.º 1 do art.º 64º do Cód. Soc. Com., poderia parecer que o mesmo visa exclusivamente proteger os interesses da sociedade e que, portanto, o critério de aferição de culpa nas relações entre os gestores e os credores e sócios e terceiros, seria o do bom pai de família, nos termos previstos no art.º 487º, n.º 2 do Cód. Civil. Porém, através da conjugação das als. a) e b) do n.º 1 daquela mesma norma percebe-se que os deveres de cuidado e de lealdade ali

Para os gestores serem responsabilizados têm, portanto, de se verificar sempre os já referidos pressupostos da responsabilidade civil: ilicitude, culpa, dano, nexo de causalidade. E, estando a responsabilização dos gestores dependente da violação com culpa de um dever de conduta, o art.º 64º do Cód. Soc. Com. assume importância central, uma vez que não só tem nele contido o critério para aferição da culpa, como já vimos¹⁵, mas também, porque nele estão definidos os deveres fundamentais dos gestores – o dever de cuidado, o dever de diligência, o dever de lealdade^{16 17} – os quais, por sua vez, se traduzem noutros deveres de cuja violação pode derivar a ilicitude da sua conduta¹⁸.

consagrados visam não só a proteção da sociedade, mas também dos sócios e “...dos outros sujeitos relevantes para a sustentabilidade da sociedade, tais como os seus trabalhadores, clientes e credores”, devendo os gestores, na sua atividade enquanto tal, e tendo em vista o cumprimento dos mesmos, utilizar sempre o critério de um gestor criterioso e ordenado.

No sentido que o critério a utilizar, também nas relações entre os gestores e os credores e sócios terceiros, deve ser o do gestor criterioso e ordenado, decidiu o Ac. da Relação de Lisboa, de 06/12/12, relator: Carla Mendes, obtido *on line*, em www.dgsi.pt, que “Os deveres de diligência e lealdade do gerente consagrados no artigo 64 Código das Sociedades Comerciais devem ser apreciados segundo um padrão objectivo, como o comportamento de um gestor dotado de certas qualidades, afastando o critério do *bonus pater familiae*”.

¹⁵ V. *supra* p. 6.

¹⁶ O art.º 64º do Cód. Soc. Com. sofreu alterações com o DL 76-A/2006, de 29 de Março. Para Manuel A. Carneiro da Frada (2007) “A business judgement rule no quadro dos deveres gerais dos administradores”, *ROA*, 67, I, p. 2, obtido *on line*, em www.oa.pt/Conteudos/Artigos, “...considerando a versão originária do art.º 64º, a diligência do gestor criterioso e ordenado constituía o principal elemento caracterizador dos deveres que sobre ele impendiam, e, com ele, o principal padrão de aferição da licitude/ilicitude da conduta do administrador, ao passo que agora esse papel é atribuído aos deveres de cuidado e de lealdade”.

¹⁷ Sobre cada um destes deveres, v., entre outros, J. M. Coutinho de Abreu (2007), “Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades”, *IDET, Cadernos*, 5, Coimbra, Almedina, pp. 15 a 35; e do mesmo autor (2007), “Deveres de cuidado e de lealdade dos administradores e interesse social”, *IDET, Reformas do Código das Sociedades*, Coimbra, Almedina, p. 17 e ss.

¹⁸ Para alguns autores, o art.º 64º do Cód. Soc. Com. é fundamento autónomo de responsabilidade civil, para outros aquele artigo releva apenas em sede de ilicitude. Tomando partido pela primeira posição, entre outros, J. M. Coutinho de Abreu (2007), “Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades”, *IDET, Cadernos*, 5, Coimbra, Almedina, p. 17; João Soares da Silva (1997), “Responsabilidade civil dos administradores de sociedades: os deveres gerais e os princípios da corporate governance”, *ROA*, 57, II, p. 616; Tânia Meireles da Cunha (2004), *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: a Culpa nas Responsabilidades Cíveis e Tributária*, Coimbra, Almedina, pp. 43 e 44. No segundo sentido, entre outros, Luís Brito Correia (1993), *Os Administradores de Sociedades Anónimas*, Coimbra, Almedina, p. 86 e ss; Caetano Nunes

Com o art.º 64º do Cód. Soc. Com. deve ser articulado o art.º 72º, n.º 2 do Cód. Soc. Com., o qual constitui uma inovação, introduzida pelo DL 76-A/2006, de 29 de Março, na medida em que trouxe para Portugal a *business judgement rule*¹⁹, regra que prevê a exclusão de responsabilidade dos gestores²⁰, desde que estes provem que atuaram em termos informados, livres de quaisquer interesses pessoais e segundo critérios de racionalidade empresarial. Ou seja, no fundo, o que se procura com esta norma é que o gestor prove que cumpriu os deveres fundamentais consagrados no art.º 64º, n.º 1 do Cód. Soc. Com.

A introdução deste art.º 72º, n.º 2 do Cód. Soc. Com., em especial devido à forma como o mesmo se encontra redigido, tem desencadeado diferentes interpretações e levantado muitas críticas entre a doutrina. As opiniões divergem quanto a saber se estamos perante uma cláusula de exclusão da culpa ou da ilicitude. Por sua vez, as críticas prendem-se com o facto de o legislador ter feito recair o ónus da prova sobre o gestor²¹, desvirtuando, dessa forma, o fundamento pelo qual esta regra foi criada e que foi o de proporcionar um maior grau de proteção aos gestores. Consagrando a *business judgement rule* como cláusula de exclusão de responsabilidade, o legislador português optou por estabelecer uma presunção da ilicitude da atuação do gestor, na medida em que cabe a este provar que atuou de acordo com os critérios instituídos por aquela regra²².

(2001), *Responsabilidade civil dos administradores perante os accionistas*, Coimbra, Almedina, p. 86 e ss., citados por J. M. Coutinho de Abreu (2007), “Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades”, *IDET, Cadernos*, 5, Coimbra, Almedina, pp. 17 e 18, anotação 27.

¹⁹ A *business judgment rule* tem origem na jurisprudência norte americana e é uma regra segundo a qual se presume que os gestores exerceram a sua atividade de boa-fé, de forma desinteressada face aos seus interesses pessoais e informada, no convencimento de que a sua atuação foi a melhor para a sociedade. Cumpridos esses pressupostos, os gestores ficam eximidos de responsabilidade, ainda que a gestão não tenha conduzido aos melhores resultados.

²⁰ No art.º 72º, n.º 2 do Cód. das Soc. Com. seguiu-se a aceção da *business judgement rule* como cláusula de exclusão de responsabilidade. Outros ordenamentos jurídicos seguiram a aceção da *business judgement rule* como regra cuja infração é pressuposto da responsabilidade.

²¹ A este respeito, v., nomeadamente, Filipe Barreiros (2010), *Responsabilidade Civil dos Administradores: Os Deveres Gerais e a Corporate Governance*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 92 e ss; e J. M. Coutinho de Abreu (2007), “Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades”, *IDET, Cadernos*, 5, Coimbra, Almedina, pp. 36 a 47.

²² Manuel A. Carneiro da Frada (2007), “A business judgement rule no quadro dos deveres gerais dos administradores”, *ROA*, ano 67, I, p. 8, explica as diferentes consequências advenientes da opção pela aceção da *business judgement rule* como regra cuja infração é pressuposto da responsabilidade ou como cláusula de exclusão da responsabilidade. Assim, segundo aquele autor, “Na primeira

2.1.A responsabilidade perante a sociedade

Para com a sociedade, os gestores respondem quando, com desrespeito por deveres legais ou estatutários, pratiquem atos ou omissões que lhe causem danos – art.º 72, n.º 1 do Cód. Soc. Com. – salvo se provarem que agiram sem culpa.

No caso de responsabilidade perante a sociedade, estamos no âmbito de responsabilidade contratual ²³, na medida em que resulta exclusivamente dos atos praticados pelos gestores em função do cargo que exercem na sociedade. A ilicitude da conduta geradora de responsabilidade consiste, assim, na violação de normas do contrato – constantes dos estatutos ou de atas – ou da lei.

Entre os deveres legais dos gestores cuja violação pode dar origem à sua responsabilização, temos: o dever de não exceder o objeto social – art.º 6º, n.º 4 do Cód. Soc. Com., o dever de não distribuir bens aos sócios sem deliberação social prévia – art.º 31º, n.º 1 do Cód. Soc. Com., o dever de não restituir as entradas aos sócios – art.º 32º do Cód. Soc. Com., o dever de não distribuir dividendos fictícios – art.º 32º e art.º 34º do Cód. Soc. Com., o dever de relatar a gestão e apresentar contas – art.º 65º e ss. do Cód. Soc. Com., o dever de não prestar falsas declarações quanto a entradas dos sócios para realização do capital – art.º 90º do Cód. Soc. Com., o dever de exigir o cumprimento do pagamento de entradas de capital – art.º 203º e ss.; art.º 285º e ss., e art.º 509º, todos do Cód. Soc. Com., o dever de observar o princípio da intangibilidade do capital social – art.º 236º e art.º 513º do Cód. Soc. Com., o dever de não exercer atividades concorrentes com a sociedade – art.º 254º e art.º 398º do Cód. Soc. Com., o dever de, durante a redução ou suspensão da atividade da sociedade, não distribuir lucros, sob qualquer forma, nomeadamente a título de levantamento por conta – art.º

formulação, a incerteza ou a dúvida que permaneça sobre se houve ou não recolha e ponderação da informação devida por parte do administrador farão com que a responsabilidade deste caia. No outro entendimento, não logrando fazer a prova de que tal informação foi coligida e apreciada, o administrador fica obrigado a indemnizar. § Segue-se portanto que a aceção da *business judgement rule* como regra cuja infracção é pressuposto ou fundamento de responsabilidade acaba por beneficiar muito mais a autonomia dos administradores do que a compreensão dessa mesma regra enquanto circunstância impeditiva de responsabilidade (em caso de observância)”.

Ao optar pela *business judgement rule* como causa de exclusão de responsabilidade, teve o legislador português, pois, segundo aquele autor, a intenção de facilitar a responsabilização dos gestores.

²³ A este propósito, v. António Menezes Cordeiro (1994), obra supra citada, p. 529; e Raúl Ventura e Luís Brito Correia (1970), “Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades Anónimas e dos Gerentes das Sociedades por Quotas”, *BMJ*, 195, p. 29 e ss.

342º, n.º 1, al. c) do Cód. Trabalho, ou o dever de não revelar os factos relativos à sociedade descritos no art.º 449º, n.º 1 do Cód. Soc. Com.²⁴.

Porém, no que à culpa diz respeito, existe uma inversão do ónus da prova – art.º 142º, n.º 1, al. c) do Cód. Civil – na medida em que a lei prevê uma presunção de culpa a favor da sociedade – art.º 72º, n.º 1 *in fine* do Cód. Soc. Com. – pelo que, caberá ao gestor fazer prova de que agiu sem culpa. Contudo, não basta ser membro de um órgão de gestão para se deduzir, só por aí, a responsabilidade. Na verdade, quando estão em causa os danos provocados por uma deliberação social, só são responsáveis os gestores que nela tenham participado e tenham votado favoravelmente a essa deliberação ou os gestores que, tendo estado presentes mas tendo votado vencido, não tenham, porém, formalizado a sua declaração de voto no prazo de cinco dias²⁵ ou ainda aqueles que, tendo podido exercer o direito de oposição²⁶, não o tenham feito – art.º 72º, n.º 3 e n.º 4 do Cód. Soc. Com. *a contrario* – sendo, nestes casos, a responsabilidade solidária.

Pretende-se com a norma do art.º 72º, n.º 4 do Cód. Soc. Com., como bem refere Pereira de Almeida, penalizar “...os administradores absentistas que não exercem diligentemente as suas funções, nem sequer se preocupam com a vigilância dos administradores delegados ou efetivos – «*culpa in vigilando*»”²⁷. Para o acima identificado autor, estão nesta situação os gestores não executivos e, de entre eles, os gestores independentes com funções de supervisão, nomeadamente os que integram a comissão de auditoria, uma vez que, como aquele autor defende, “ Não se tratando de responsabilidade objectiva e não tendo eles funções de gestão, nem de representação, a sua responsabilidade só poderá advir de culpa *in vigilando*, à semelhança do que se passa com a responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização”^{28 29}. Cabem também nesta situação, na nossa opinião, como à frente melhor veremos, os gestores de direito que não exercem funções de facto.

²⁴ Sobre os deveres dos administradores, v. António Menezes Cordeiro (1997), *Da Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades Comerciais*, Lisboa, Lex, p. 38 e ss.

²⁵ O chamado ónus de oposição ativa.

²⁶ Como exemplo de oposição dos sócios a deliberações, v. o disposto no art.º 412º do Cód. Soc. Com., que tem como epígrafe “Arguição da invalidade de deliberações”.

²⁷ Almeida, António Pereira de (2006) , *Sociedades Comerciais*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 245.

²⁸ Almeida, António Pereira de, *Sociedades Comerciais*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 245.

²⁹ De acordo com o art.º 64º, n.º 2 do Cód. Soc. Com.: “ Os titulares de órgãos sociais com funções de fiscalização devem observar deveres de cuidado, empregando para o efeito elevados padrões de diligência profissional e deveres de lealdade, no interesse da sociedade”.

Finalmente, os gestores também não são responsáveis para com a sociedade quando o ato ou omissão assentar em deliberação dos sócios, ainda que a mesma seja anulável³⁰ – art.º 72º, n.º 5 do Cód. Soc. Com. – mas apenas quando devam obediência a essa deliberação. No caso das sociedades por quotas, os gestores estão sempre obrigados a respeitar as deliberações dos sócios, por força do art.º 259º do Cód. Soc. Com. No entanto, nas sociedades anónimas, esse dever de obediência apenas existe quando os estatutos o estabeleçam. Em todo o caso, nas sociedades que tenham órgão de fiscalização, o parecer favorável ou o consentimento desse órgão, não exoneram de responsabilidade os membros da administração – art.º 72º, n.º 5 do Cód. Soc. Com.

São de três tipos as ações sociais³¹ que a lei estabelece para efetivar a responsabilidade dos gestores perante a sociedade: a ação *ut universi* – art.º 75º do Cód. Soc. Com.; a ação *ut singuli* – art.º 77º do Cód. Soc. Com. e; a ação sub-rogatória proposta em nome da sociedade – art.º 78º, n.º 2 do Cód. Soc. Com.

A ação social *ut universi*, é proposta pela própria sociedade no prazo de seis meses a contar da deliberação da assembleia geral, na qual os gestores em causa não poderão votar – art.º 75º, n.º 3; art.º 281º, n.º 1; e art.º 384º, n.º 6 do Cód. Soc. Com..

A ação social *ut singuli*, é proposta pelos sócios representantes de, pelo menos, 5% do capital e é subsidiária da ação *ut universi*, na medida em que só pode ser instaurada quando a sociedade, em assembleia geral, não delibere acionar os gestores responsáveis.

A ação sub-rogatória, é proposta em nome da sociedade, pelos credores sociais e é subsidiária da ação *ut universi* e da ação *ut singuli*, na medida em que só pode ser instaurada quando nem a sociedade nem os sócios tenham tomado a iniciativa de instaurar as respetivas ações a que tinham direito.

É importante fazer notar que, não obstante a presunção de culpa que têm a seu favor, a sociedade, os sócios ou os credores sociais não estão dispensados, na eventual ação judicial a instaurar contra o gestor, de alegar os factos demonstrativos do seu direito, sob pena de a petição ser declarada inepta – art.º 193º do Cód. Proc. Civil – e liminarmente indeferida pelo juiz do processo – art.º 474º, n.º 1, al. a) do Cód. Proc. Civil – mas não só, cabe à sociedade

³⁰ Estão excluídas as deliberações nulas e inexistentes.

³¹ São ações sociais porque está sempre em causa um prejuízo causado à sociedade, aproveitando diretamente aquela e só indiretamente os sócios e os credores.

fazer prova dos restantes pressupostos, ou seja, da prática pelo gestor de um ato ou omissão, de que esse ato ou omissão violaram uma norma legal ou dos estatutos e, de que esse ato ou omissão provocaram danos na sociedade.

Por parte dos gestores, por sua vez, releva o facto de, não obstante o art.º 74º, n.º 1 do Cód. Soc. Com. prever uma série de regras que têm como função impedir cláusulas dos estatutos ou deliberações que excluam a sua responsabilidade ³², ainda assim a responsabilidade poder extinguir-se por renúncia – art.º 74º, n.º 2 do Cód. Soc. Com. –, por transação – art.º 74º, n.º 2 do Cód. Soc. Com. –, e por prescrição – art.º 174º do Cód. Soc. Com. –, as quais, verificando-se, aqueles podem invocar em sua defesa.

No que diz respeito aos danos, relevam apenas aqueles que não se teriam verificado não fosse a conduta ilícita do gestor – art.º 563º do Cód. Civil – e a obrigação de reparar existe tanto para os danos emergentes como para os lucros cessantes ³³ – art.º 564º, n.º 1 do Cód. Civil.

Por último, a responsabilidade entre administradores responsáveis, ou seja, nas relações internas, é solidária entre si, embora na medida das culpas de cada um ³⁴ e com direito de regresso – art.º 73º, n.º 1 do Cód. Soc. Com.

³² Está patente nesta norma a prevalência que é dada ao interesse social. Como afirma António Menezes Cordeiro (2007), *Manual de Direito das Sociedades*, I, Coimbra, Almedina, pp. 789 e 798, “Os administradores servem a sociedade, na qual os sócios têm um papel importante mas não exclusivo”.

³³ Danos emergentes, são os prejuízos causados diretamente nos bens ou direitos, neste caso, da sociedade. Lucros cessantes, são os benefícios que, neste caso, a sociedade deixou de obter por causa do facto ilícito.

³⁴ Como fazem lembrar, J. M. Coutinho de Abreu e Maria Elisabete Ramos (2004), “Responsabilidade Civil dos Administradores e de Sócios Controladores”, *IDET, Miscelâneas*, 3, Coimbra, Almedina, p. 13, “...é manifesto o propósito de individualização da responsabilidade – responsáveis são os titulares do *órgão administrativo* e não o próprio *órgão*”.

Também na jurisprudência tem existido essa preocupação de individualização. Assim, no Ac. da Relação do Porto, de 10/02/08, obtido *on line*, em www.dgsi.pt, pode ler-se: “Daí que a solidariedade, estabelecida no artigo 73º do Código das Sociedades Comerciais, haja de ser entendida por referência aos gerentes responsáveis, isto é, entre os gerentes a quem é imputável a prática do acto gerador de prejuízo para a sociedade e determinante da responsabilidade e consequente obrigação de indemnizar”.

2.2.A responsabilidade perante os credores sociais

Por força da regra da limitação da responsabilidade constante dos art.ºs 197º, n.º 3 e 271º do Cód. Soc. Com., os credores só podem fazer-se cobrar por dívidas das sociedades, à custa do património da sociedade. Por outro lado, nos termos do disposto no art.º 6º, n.º 5 do Cód. Soc. Com.: “A sociedade responde civilmente pelos actos ou omissões de quem legalmente a represente...”. Porém, existem exceções, uma das quais é a constante do art.º 78º do Cód. Soc. Com.

Em relação aos credores, os gestores respondem quando, pela inobservância das disposições legais ou contratuais destinadas à proteção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos restantes créditos, a não ser que tenham agido sem culpa – art.º 78º, n.º 1 do Cód. Soc. Com.³⁵.

Para haver responsabilização dos gestores perante os credores aqueles têm, pois, de ter causado um dano à sociedade, dano esse que consiste na diminuição do património da sociedade de molde a este tornar-se insuficiente para satisfazer os direitos dos credores. Do que se conclui que o dano suportado pelos credores é um dano indireto ou mediato³⁶.

Ao contrário do que acontece na responsabilidade tributária, como vamos vêr mais à frente, no caso de responsabilidade perante os credores, não dá causa à sua responsabilização o facto de terem promovido ou terem obstado ao pagamento da dívida aos credores. Isto é, mesmo que os gestores tenham de alguma forma, através de uma ação ou omissão sua, impedido o pagamento da dívida aos credores, não podem ser responsabilizados se a sociedade tiver liquidez ou património suficiente para liquidar essa dívida.

³⁵ Note-se que, para haver responsabilidade do gestor, o mesmo tem de ter violado com culpa disposições legais ou contratuais destinadas a proteger os credores. Como faz notar o Ac. da Relação de Lisboa, de 13/01/11, obtido *on line*, em www.dgsi.pt: “...se a conduta culposa do administrador tiver conduzido a um estado de insuficiência do património social, haverá responsabilidade para com a sociedade se ela for integrada por actos que violem os deveres legais ou estatutários, mas não haverá responsabilidade para com os credores sociais, se esses actos, preterindo embora deveres legais ou estatutários, não preterirem aqueles preceitos – legais ou estatutários – especificamente destinados à protecção daqueles”.

³⁶ O supra citado Ac. da Relação de Lisboa, de 13/01/11, relator Ezaguy Martins, decidiu que “O dano sofrido pelos credores, contemplado no mesmo inciso, é um dano indirecto, ou seja, os credores não sofrem directamente um prejuízo; sofrem-no de forma indirecta, na medida em que a garantia dos seus créditos foi afectada total ou parcialmente”.

Neste caso, estamos já, segundo entendimento da doutrina ³⁷, perante responsabilidade extracontratual, o que não invalida que a ilicitude da conduta geradora de responsabilidade, como a própria norma acima mencionada indica, derive não só da violação de normas legais mas também contratuais ³⁸.

No que respeita às normas legais, a nível do Cód. Soc. Com., assumem relevância, as destinadas a proteger o capital social – por exemplo, o art.º 32º - limites de distribuição de bens aos sócios, o art.º 218º e o art.º 295º - obrigatoriedade de constituição de reserva legal, o art.º 317º, n.º 4 - limites quanto aos bens sociais que podem ser entregues como contrapartida da aquisição de ações próprias, e o art.º 236º - ressalva do capital social em caso de amortização de quotas – na medida em que esta responsabilidade tem a particularidade de os prejuízos, para terem nexos de causalidade com o facto ilícito, terem de ser provocados diretamente no património da sociedade e só indiretamente nos credores ³⁹ – art.º 78º, n.º 1 do Cód. Soc. Com. – prejuízos esses que, para além do mais, para haver lugar a responsabilidade têm que ter conduzido à insuficiência do património social para a satisfação dos créditos – art.º 78º, n.º 1 do Cód. Soc. Com.

Já a nível de normas contratuais, Lobo Xavier “difícilmente concebe” a existência de disposições contratuais destinadas a proteger os credores das sociedades ⁴⁰. No entanto, Coutinho de Abreu refere que “...poderá pensar-se em normas estatutárias tuteladoras (também) dos credores sociais como a permitida pelo art.º 317º, n.º 1 do Cód. Soc. Com...” ⁴¹.

Têm legitimidade para intentar a ação, os credores que não tenham visto os seus créditos sobre a sociedade pagos por insuficiência do património desta. No entanto, neste caso, não existe presunção de culpa uma vez que o art.º 78º, n.º 5 do Cód. Soc. Com., ao remeter apenas

³⁷ V., entre outros, António Menezes Cordeiro (2007), *Manual de Direito das Sociedades*, I, Coimbra, Almedina, p. 494 e ss.; António Pereira de Almeida (2006), *Sociedades Comerciais*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 254; João Soares da Silva (1997), “Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades: Os Deveres Gerais e os Princípios da *Corporate Governance*”, *ROA*, 57, II, p. 612.

³⁸ V. António Menezes Cordeiro (2007), *Manual de Direito das Sociedades*, I, Coimbra, Almedina, p. 495.

³⁹ Ou seja, quando o gestor é responsável perante os credores, também o é perante a sociedade.

⁴⁰ Xavier, V. G. Lobo (1976), *Anulação de deliberação social e deliberações conexas*, Atlântida (reimpr. 1998, Coimbra, Almedina), p. 367 e ss., citado por Ramos, Maria Elizabete, obra supra citada, p. 11.

⁴¹ Abreu, J. M. Coutinho de (2007), “Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades”, *IDET, Cadernos*, 5, Coimbra, Almedina, p. 70.

para os n.ºs 3 a 6 do art.º 72º do Cód. Soc. Com., expressamente afastou a aplicação do n.º 1, pelo que, por força do art.º 483º do Cód. Civil, cabe aos credores, para além dos outros pressupostos da responsabilidade civil, fazerem prova de que foi por facto imputável ao gestor que o património da sociedade se tornou insuficiente para lhes pagar.

Por outro lado, a responsabilidade dos gestores perante os credores, sendo pessoal e direta – art.º 78º, n.º 1, n.º 2 do Cód. Soc. Com. – obriga a que a ação seja diretamente instaurada pelos credores contra os gestores independentemente da ação social, a qual, em todo o caso, não lhes aproveita, uma vez que beneficia apenas quem a instaurou.

Por fim, ao remeter o art.º 78º, n.º 5 do Cód. Soc. Com. para os n.ºs 3 a 6 do art.º 72º do Cód. Soc. Com., a responsabilidade dos gestores é inexistente nos casos previstos naquelas normas nos mesmos termos que já atrás referimos em relação à responsabilidade perante a sociedade, para onde, portanto, remetemos^{42 43}. No entanto, ao contrário do ali previsto, neste caso, não é permitida a extinção da responsabilidade por renúncia ou transação da sociedade ou pelo facto de o ato ou omissão assentarem em deliberação da assembleia geral – art.º 78º, n.º 3 do Cód. Soc. Com.⁴⁴.

É pertinente questionar se existe conexão entre a insuficiência exigida pelo art.º 78º, n.º 1 do Cód. Soc. Com., na responsabilidade para com os credores e a exigida pelo CIRE, para ser decretada a insolvência.

O art.º 78º, n.º 1, dispõe que “Os gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando (...) o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos”. Por sua vez, o art.º 3º, n.º 1 do CIRE, dispõe que “É considerado em situação de insolvência o devedor que se encontre impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas”. E, por último, o n.º 2, diz que “As pessoas colectivas (...) são também consideradas insolventes quando o seu passivo seja manifestamente inferior ao passivo...”.

⁴² J. M. Coutinho de Abreu, mostra-se, porém, contra a aplicação, no caso da responsabilidade perante os credores, da norma constante do art.º 72º, n.º 5, bem como a do art.º 72º, n.º 2 (*business judgement rule*) do Cód. Soc. Com. V. J. M. Coutinho de Abreu, “Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades”, *IDET, Cadernos*, 5, Coimbra, Almedina, pp. 78 e 79.

⁴³ V. supra p. 10.

⁴⁴ Como refere Miguel Pupo Correia (2001), “Sobre a responsabilidade por dívidas sociais dos membros dos órgãos de administração”, *ROA*, 61, II, pp. 678 e 679, “...esta mesma conclusão é revelada pelo disposto no n.º 3 do mesmo artigo, que proíbe a exclusão da responsabilidade dos titulares do órgão de gestão face aos credores, por renúncia ou transacção da sociedade: esta não é o titular do direito à indemnização, mas sim os credores, pelo que ela não pode dispor de tal direito”. No mesmo sentido, J. M. Coutinho de Abreu e Maria Elisabete Ramos (2004), “Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores”, *IDET, Miscelâneas*, 3, Coimbra, Almedina, p. 18 e ss.

Ora, dada a redação do art.º 78º, n.º 1 do Cód. Soc. Com., seguimos o entendimento segundo o qual essa norma se está a referir à insuficiência do património da sociedade no sentido de a mesma deter um património inferior ao das suas dívidas, desde que, simultaneamente, se encontre impedida de proceder ao pagamento aos seus credores ⁴⁵.

Mesmo que a sociedade se encontre impedida de pagar as suas dívidas por para tanto não ter liquidez suficiente, desde que o seu património seja em montante superior a essas dívidas, os gestores não podem ser reponsabilizados.

Ou seja, dito de outra maneira, os credores sociais apenas poderão responsabilizar os gestores quando a sociedade não tiver liquidez para satisfazer os seus créditos e quando constatarem que o património da sociedade é inferior ao valor do seu crédito.

Contudo, a aplicação do art.º 78º, n.º 1 do Cód. Soc. Com. não fica condicionada à prévia declaração de insolvência da sociedade com fundamento quer no art.º 3º, n.º 1, quer no art.º 3º, n.º 2 do CIRE. Tanto assim é que a sociedade pode-se encontrar na situação do art.º 3º, n.º 1 ou do n.º 2 mas nenhuma das entidades com legitimidade para pedir a insolvência nos termos dos art.ºs 18º, 19º e 20º do CIRE, o fazer. Aliás, doutro modo, a redação do art.º 78º, n.º 4 do Cód. Soc. Com. não fazia sentido, especialmente na sua parte inicial onde expressamente se refere “no caso de falência”. A utilização dessa expressão demonstra, sem margem para duvidas, que os direitos dos credores podem ser exercidos sem que tenha sido decretada a insolvência da sociedade ⁴⁶.

Porém, a ação dos credores contra os gestores só tem viabilidade depois de ter sido acionada a própria sociedade e quando se verifique a inexistência de património ou a insuficiência do mesmo para pagar o crédito, mediante a prévia instauração de uma ação executiva. Ou seja, no caso da responsabilidade dos gestores perante os credores sociais, a mesma só pode ser efetivada após a excussão do património da sociedade.

⁴⁵ Miguel Pupo Correia (2001), “Sobre a responsabilidade por dívidas sociais dos membros dos órgãos de administração”, *ROA*, 61, II, pp. 684 e 686, e António Pereira de Almeida (2006), *Sociedades Comerciais*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 255, entendem que a insuficiência patrimonial do art.º 78º, n.º 1 do Cód. Soc. Com. é equivalente à do art.º 3º, n.º 1 do CIRE.

⁴⁶ Em sentido diferente, Miguel Pupo Correia (2001), “Sobre a responsabilidade por dívidas sociais dos membros dos órgãos de administração”, *ROA*, 61, II, p. 685.

2.3. A responsabilidade perante os sócios e acionistas e terceiros

A responsabilidade dos gestores para com os sócios, acionistas e terceiros está prevista no art.º 79º e ss. do Cód. Soc. Com..

A responsabilidade dos gestores perante os sócios e terceiros é por muitos questionada por força do disposto no já acima referido art.º 6º, n.º 5 do Cód. Soc. Com.⁴⁷ Em face do estatuído naquela norma, e uma vez que os gestores agem em nome e em representação da sociedade, questiona-se se não deveria ser apenas esta a responder.

Em relação aos sócios e terceiros, os gestores respondem quando, no exercício das suas funções ⁴⁸, lhes causem diretamente danos, a não ser que provem que agiram sem culpa – art.º 79º, n.º 1 do Cód. Soc. Com.

Exemplos de violações de direitos, de normas legais ou de deveres jurídicos que visam proteger os sócios e que podem conduzir à responsabilização dos gestores, são: a subscrição pelos gestores ou atribuição a terceiros da subscrição de novas participações sociais em aumento de capital por entradas em dinheiro, violando o direito de preferência dos sócios – art.ºs 266º e 458º do Cód. Soc. Com., o caso dos gestores que convencem acionistas a adquirir ações da sociedade mediante a apresentação de registos contabilísticos falsos, a recusa de informação ou a prestação de informação incompleta ou falsa aos sócios – art.ºs 214º 288º, 518º e 519º do Cód. Soc. Com.

Exemplos de situações que consubstanciam violações de normas legais ou de deveres jurídicos que visam proteger terceiros e que podem conduzir à responsabilização dos gestores, são: os gestores convencerem terceiros a adquirir ações da sociedade mediante a apresentação de registos contabilísticos falsos, a omissão de informação importante relativamente ao património social no prospeto relativo à oferta pública da distribuição de ações da sociedade – art.ºs 134º, 135º, 149º do CVM.

O art.º 79º, n.º 2 do Cód. Soc. Com., remete-nos para os “termos gerais”, ou seja, para a aplicação do art.º 483º do Cód. Civil mas também para o regime da responsabilidade para com a sociedade, mais concretamente para o art.º 72º, n.ºs 2 a 6, para o art.º 73º e para o art.º 74º, n.º 1 do Cód. Soc. Com. Por força da aplicação do art.º 483º do Cód. Civil, também, neste

⁴⁷ V. supra p. 13.

⁴⁸ Não relevam os atos praticados pelos gestores fora do exercício de funções, os quais ficam sujeitos ao regime geral da responsabilidade civil.

caso, a responsabilidade não se presume e o ónus da prova, mais uma vez, recai sobre os sócios e terceiros.

À semelhança da responsabilidade para com os credores, também aqui estamos perante uma responsabilidade extracontratual uma vez que nenhuma relação direta existe entre os gestores e os sócios e terceiros, e é pessoal, na medida em que tem que ser diretamente instaurada contra os gestores e apenas beneficia quem a instaurou. Mas como refere Maria Elisabete Ramos, “É de questionar a responsabilidade solidária entre a sociedade e os administradores responsáveis. (...) A sociedade é responsável perante os credores e terceiros quando para com eles também os administradores sejam responsáveis nos termos dos art.ºs 78º, n.º 1, e 79º, n.º 1, do CSC (v. o art.º 500º, n.º 1, do Cciv.). Por sua vez, a sociedade, se satisfizer a indemnização, tem o direito de exigir do(s) administrador(es) o reembolso de tudo quanto haja pago (art.º 500º, n.º 3, do Cciv.)”⁴⁹.

Neste caso, como na responsabilidade perante a sociedade, o gestor não é responsabilizado quando o ato ou omissão assente em deliberação dos sócios – art.º 72º, n.º 5 *ex vi* do art.º 79º, n.º 2 do Cód. Soc. Com.⁵⁰.

Têm sido desenvolvidas várias teorias para fundamentar a responsabilidade perante os sócios e terceiros: desconsideração da personalidade jurídica, abuso de direito, relações obrigacionais sem deveres primários de prestação, contrato com eficácia de protecção para terceiros, etc.⁵¹. Em todo o caso, e independentemente de qual das teorias se decida seguir, só em casos especiais se justifica a responsabilização dos gestores perante os sócios e terceiros.

Alguns desses casos são: a não distribuição aos sócios e acionistas, no prazo legal, de metade dos lucros do exercício – art.º 217º, n.º 2 e art.º 294º, n.º 2 do Cód. Soc. Com., a não notificação aos sócios e acionistas para exercício do direito de preferência em casos de

⁴⁹ Ramos, Maria Elisabete (2007), “A insolvência da sociedade e a responsabilização dos administradores no ordenamento jurídico português”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, LXXXIII, Coimbra, Coimbra Editora, p. 14.

⁵⁰ Para António Pereira de Almeida, não é compreensível que o gestor fique exonerado da responsabilidade para com os sócios e terceiros quando a decisão assente em deliberação dos sócios, nomeadamente quando estiver em causa a violação de disposições legais imperativas destinadas à protecção dos sócios ou de terceiros, a cuja aplicação se encontra vinculado em detrimento da deliberação tomada. V. António Pereira de Almeida (2006), *Sociedades Comerciais*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 260.

⁵¹ V. a este propósito Sinde Monteiro (1989), “Responsabilidade por Conselhos, Recomendações ou Informações”, *Teses de Doutoramento*, Coimbra, Almedina, p. 475 e ss.

aumento de capital social – art.º 268º e art.º 458º e ss. do Cód. Soc. Com., a recusa de prestação de informações ou a prestação de informações falsas sobre a situação financeira da sociedade aos sócios e acionistas mas também aos terceiros, induzindo-os em erro, e levando-os a comprar participações com falsas expectativas – art.º 214º; art.º 518º e art.º 519º do Cód. Soc. Com., a não observação da diligência devida em operações de fusão – art.º 114º do Cód. Soc. Com., e a responsabilidade nas informações prestadas aos mercados – art.º 149º e art.º 251º do Cód. Soc. Com.

Por último, os danos têm de ter sido causados direta e imediatamente aos sócios ou a terceiros ⁵², não se confundindo, portanto, com a ação *ut singuli*. Isto é, para existir nexo de causalidade, o dano não pode ter sido causado na sociedade e só indiretamente no património daqueles, como acontece na responsabilidade para com os credores sociais ⁵³. Podem, no entanto, existir, em simultâneo, as duas responsabilidades: para com a sociedade e para com os sócios e terceiros.

⁵² Como ficou decidido no Ac. da Relação de Lisboa, de 18/09/07, relator Abrantes Geraldês, obtido *on line*, em www.dgsi.pt, “Com esta acção não se pretende qualquer reparação à sociedade, antes a obtenção de uma indemnização que reverta directamente para o sócio prejudicado. Consequentemente, os factos que podem ser invocados (...) são unicamente os relativos aos danos directos, bem diversos daqueles que respeitem os danos causados na esfera jurídica da sociedade e que apenas reflexamente atinjam os sócios. Só valem para o efeito os danos directamente provocados na esfera jurídica dos sócios como titulares de participações sociais”. V. neste sentido também, o Ac. da Relação do Porto, de 05/11/01; o Ac. do STJ, de 19/11/87, e o Ac. do STJ, de 23/05/02, ambos citados no Ac. anteriormente referenciado.

⁵³ A divergência entre o que podem ser considerados danos directos e danos indirectos, tem sido apreciada com alguma regularidade pela jurisprudência, embora sem unanimidade nas decisões. Porém, parece ser entendimento maioritário que os danos provocados no património social não podem fundamentar a responsabilidade dos gestores perante os sócios, por se tratar de um dano indirecto. V. Ac. da Rel. do Porto de 13/01/05, relator Pinto de Almeida, disponível em www.dgsi.pt. Poderá, porém, fundamentar a responsabilidade perante os credores. V. neste sentido, o Ac. do STJ, de 12/01/12, relator Álvaro Rodrigues, disponível em www.dgsi.pt.

III- A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3. Introdução à responsabilidade tributária dos gestores

Dentro da responsabilidade dos gestores perante os credores da sociedade, como já acima referimos ⁵⁴, temos a responsabilidade perante a Administração fiscal ou responsabilidade tributária, a qual se rege por regras próprias – art.º 24º da LGT –, mais onerosas para os gestores do que as do art.º 78º e ss. do Cód. Proc. Civil .

Por sua vez, contido nos deveres fundamentais a que o gestor está obrigado por força do art.º 64º do Cód. Soc. Com., *maxime* o dever de diligência e o dever de cuidado, tendo em vista a prossecução do interesse e finalidade da sociedade, sobressai também o dever de o gestor promover, neste caso, com especial diligência ⁵⁵, que a sociedade tenha os seus impostos em dia, não apenas pela finalidade social e de redistribuição da riqueza que reveste ⁵⁶ mas também pelas consequências gravosas que o incumprimento pode trazer para

⁵⁴ V. supra p. 6.

⁵⁵ A favor de que existe por parte dos gestores das sociedades um especial dever de diligência quanto aos deveres tributários, v. António Lima Guerreiro (2001), *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, p. 165; e Carlos Baptista Lobo (2000), “Alguns aspectos relativos à Lei Geral Tributária”, *Fiscalidade*, Janeiro, pp. 15 e 27, ambos citados por Tânia Meireles da Cunha (2004), *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: A Culpa Nas Responsabilidades Civil e Tributária*, Coimbra, Almedina, p. 191, anotação 570. Em sentido contrário, Tânia Meireles da Cunha, obra supra citada, p. 192. Para esta autora, o art.º 32º da LGT não é mais do que uma norma de proteção dos credores, neste caso, do Estado.

⁵⁶ Sobre as finalidades extra-fiscais dos impostos, v. Américo Fernando Brás Carlos (2006), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, p. 21 e ss. Sobre a função social do imposto, v. ainda Germano Marques da Silva (2000), “Imposto, Ética e Crime”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez*, II, Coimbra, Almedina, p. 68 e ss.; Diogo Leite de Campos (2006), *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Coimbra, Almedina, p. 52; Paulo Marques (2011), *Elogio do Imposto – A Relação do Estado com os Contribuintes*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 11; João Taborda Gama, “Acto Elisivo, Acto Lesivo – Notas Sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, XL, Coimbra, Coimbra Editora, p. 295; Rui Guerra da Fonseca (2008), *Comentário à Constituição Portuguesa*, II, Coimbra, Almedina, p. 839; J. L. Saldanha Sanches (2010), *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, p. 24; Fernando Araújo (2006), *Introdução à Economia*, Coimbra, p. 520; Luciano Amaral (2010), *Economia Portuguesa – As Últimas Décadas*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, p. 62; Augusto Silva Dias (1999), *Crimes e Contra-Ordenações*, II, IDPEE, Coimbra, Coimbra Editora, p. 477; e Sérgio Vasques (1999), *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, p. 69.

património do gestor ⁵⁷, com a instauração contra si de execuções fiscais e subsequente penhora de bens.

O dever de boa prática tributária a que atrás nos referimos resulta expressamente do art.º 32º da LGT, nos termos do qual: “Aos representantes das pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas”.

Um dos motivos porque se pode explicar a diferenciação de regimes e a maior onerosidade do regime da responsabilidade tributária para os gestores, é a falta de pagamento dos impostos constituir uma violação do interesse público, uma vez que está em causa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, mas também, como já acima referimos, a necessidade de repartição justa do rendimento e da riqueza – art.º 103º, n.º 1 da CRP – com vista à justiça social, à igualdade de oportunidades e à correção das desigualdades – art.º 5º da LGT – que é dessa forma colocada em risco.

Passaremos, de seguida, a abordar os aspetos comuns à responsabilidade tributária subsidiária em geral para depois nos concentrarmos na responsabilidade tributária subsidiária dos gestores.

4.O responsável tributário como sujeito passivo da relação tributária

Nos termos do art.º 18º, n.º 3 da LGT, são sujeitos passivos da relação tributária todos aqueles a quem a lei impõe o cumprimento da prestação tributária. Sucede que a lei não impõe o cumprimento da prestação tributária apenas àquele que pratica ou é titular do facto tributário, estando abrangidos na obrigação tributária todos os outros sujeitos “...a quem a lei fiscal imponha a prática de actos ou omissões destinados à liquidação ou ao controlo da obrigação de imposto” ⁵⁸ – art.º 18º, n.º 3 LGT.

Podemos, pois, distinguir os sujeitos passivos originários, que são aqueles em relação aos quais se verificam os pressupostos constantes na incidência do tributo, dos sujeitos passivos

⁵⁷ Como fazem notar, com algum humor, Saldanha Sanches e Rui Barreira (1995), “Culpa no Incumprimento e na Responsabilidade dos Gerentes”, *Fisco* 70/71, p. 98 e ss.: “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? Primeiro pagar os impostos, é obvio”.

⁵⁸ Carlos, Américo Fernando Brás (2006), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, p. 56.

não originários, que são aqueles em relação aos quais, não se verificando os pressupostos de incidência, são chamados ao cumprimento da obrigação tributária^{59 60}.

São sujeitos passivos não originários: os substitutos – art.º 20º da LGT –, os responsáveis solidários – art.º 21º da LGT –, os responsáveis subsidiários – art.º 22º da LGT –, e os sucessores tributários – art.º 29º, n.º 2 da LGT⁶¹.

A regra, é que a responsabilidade tributária não originária é apenas subsidiária – art.º 22º, n.º 3 da LGT – ou seja, só ocorre depois de verificada a insuficiência patrimonial do sujeito passivo originário, sendo que, nos casos em que essa responsabilidade é solidária, a Administração fiscal pode exigir o cumprimento ao sujeito passivo originário ou ao responsável solidário indistintamente. Nesse caso, a prestação de um libera o outro – art.º 512º, n.º 1 do Cód. Civil –, sem prejuízo do posterior exercício do direito de regresso⁶².

Vamos focar a nossa atenção na responsabilidade tributária subsidiária por ser aquela que releva para o nosso estudo.

5. Características gerais da responsabilidade tributária subsidiária

O regime da responsabilidade tributária subsidiária, encontra-se previsto nos art.ºs 22º e 23º da LGT e podemos apontar-lhe as seguintes características principais que importam aqui assinalar: o seu carácter excecional, o surgimento apenas após nascimento do facto tributário conducente ao nascimento da obrigação tributária,, a sua subsidiariedade em relação à

⁵⁹ Carlos, Américo Fernando Brás (2006), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, pp. 56 e 57.

⁶⁰ Tânia Meireles da Cunha (2008), “Responsabilidade Tributária Subsidiária – Apontamentos”, *IDET, Miscelâneas*, 5, Coimbra, Almedina, pp. 139 e 140, distingue os sujeitos passivos por débito originário, dos sujeitos passivos por débito não originário. Sujeitos passivos por débito originário, segundo aquela autora, são aqueles em relação aos quais se presume a seu favor a existência de certo benefício. Sujeitos passivos por débito não originário, são aqueles em relação aos quais não existe essa presunção e a qualidade de sujeito passivo decorre de uma especial relação com o sujeito passivo por débito originário.

⁶¹ A substituição tributária identifica-se com a retenção na fonte, por exemplo, por parte da entidade patronal em relação aos seus trabalhadores em sede de IRS – art.º 21º do CIRS; a responsabilidade solidária – art.º 21º da LGT –, identifica-se com os sócios de sociedades de responsabilidade limitada e os sócios de sociedades irregulares; exemplo de responsáveis subsidiários, são os gestores das sociedades quando verificadas as condições previstas na lei – art.º 22º da LGT; e, por fim, exemplo de sucessores tributários, são os herdeiros – art.º 29º da LGT.

⁶² A este respeito, v. Américo Fernando Brás Carlos (2010), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, pp. 73 e 74.

obrigação do sujeito passivo originário, o seu carácter pessoal e, regra geral, ilimitado e, a especial relação do responsável não originário com o sujeito passivo originário ⁶³.

Em primeiro lugar, a responsabilidade tributária subsidiária é excecional. Esse carácter excecional decorre da circunstância de se exigir a outrem o cumprimento da obrigação do sujeito passivo originário – art.º 22º, n.º 3 da LGT –, quando a regra é que quem responde pela prestação tributária subsidiária é o sujeito passivo originário.

Em segundo lugar, a responsabilidade tributária subsidiária só surge depois da ocorrência do facto tributário que conduz ao nascimento da obrigação tributária do sujeito passivo originário.

Em terceiro lugar, tal responsabilidade, como já referimos atrás, é subsidiária, uma vez que o responsável tributário só responde depois de excutido todo o património do sujeito passivo originário e se o mesmo for insuficiente para pagar a dívida.

Em quarto lugar, a responsabilidade tributária é também pessoal e, em regra, ilimitada, uma vez que ficando por cumprir dívidas tributárias do sujeito passivo originário e verificando-se que o seu património é insuficiente por motivo imputável ao responsável subsidiário, este vai responder em nome pessoal e com todo o seu património por essas dívidas.

Por último, a responsabilidade tributária, sendo excecional, justifica-se na relação mantida entre o responsável subsidiário e o sujeito passivo originário, relação essa que assume características de tal forma privilegiadas e intensas que permite ao primeiro influenciar e determinar o cumprimento das obrigações tributárias pelo segundo ⁶⁴.

⁶³ Cunha, Tânia Meireles da (2008), “Responsabilidade Tributária Subsidiária.Apontamentos.”, *IDET, Miscelâneas*, 5, Coimbra, Almedina, p. 140.

⁶⁴ Como refere António Carvalho Martins (1999), *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 29, “A responsabilidade tributária depende de uma certa conexão com a falta de cumprimento do *devedor originário*. Assim, será atribuída a posição de *responsáveis tributários* àqueles que possam influir no devedor originário em ordem a que realize a prestação fiscal, ou que possam beneficiar da falta de pagamento, ou ainda que, pelo seu comportamento tenham comprometido as operações de *lançamento* ou de *cobrança*”.

6. Pressupostos gerais da responsabilidade tributária subsidiária

A regra de que a responsabilidade tributária é subsidiária em relação ao sujeito passivo originário e que está dependente da prévia excussão do património do sujeito passivo originário, está prevista no art.º 22º e no art.º 23º da LGT. Esta regra da subsidiariedade da responsabilidade obriga a que o sujeito ativo da relação tributária ⁶⁵, credor, antes de exigir o pagamento da dívida tributária ao responsável subsidiário, procure, por todos os meios, fazer-se pagar pelo sujeito passivo originário, excutindo previamente, se necessário for através da instauração de um processo de execução fiscal, todos os bens do sujeito passivo originário ⁶⁶.

São, pois, pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária, para além da culpa – art.ºs 22º a 28º da LGT – a inexistência ou fundada insuficiência do património do sujeito passivo originário e dos responsáveis solidários – art.º 23º, n.º 2 da LGT – e a existência de um processo de reversão fiscal através do qual ela se efetiva – art.º 23º, n.º 1 da LGT ⁶⁷.

Se no caso de inexistência de património não existem dúvidas sobre a possibilidade de se efetivar a reversão ⁶⁸, já quando se constata a fundada insuficiência do património – art.º 23º,

⁶⁵ O art.º 18º, n.º 1 da LGT, diz que “ o sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante”.

⁶⁶ O chamado benefício da excussão prévia, o qual consiste, na definição dada por Mário Júlio de Almeida Costa (2001), *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina, p. 833, “...no direito que pertence ao fiador de recusar o cumprimento enquanto não estiverem excutidos todos os bens do devedor original; e, inclusive, depois dessa excussão, se provar que o crédito não foi satisfeito por culpa do credor (art.º 638º, n.ºs 1 e 2)”.

⁶⁷ Pedro Vital Matos (2008), “A Reversão do Processo de Execução Fiscal”, *ROA*, 68, pp. 964 e 965, elenca as vantagens e desvantagens da opção pela reversão do processo de execução fiscal. A principal vantagem, a qual segundo este autor supera as desvantagens, é a da economia processual, mas também salienta o facto de deste modo a constatação da condição prévia da responsabilidade subsidiária que constitui a insuficiência patrimonial do responsável originário ocorrer no âmbito do mesmo processo, e de, assim, se evitar a existência de processos subordinados. O inconveniente, para este autor, é a compressão dos prazos de defesa para o responsável subsidiário em relação ao sujeito passivo originário.

⁶⁸ Parece, porém, que não basta a simples alegação por parte da Administração fiscal da inexistência de património. Necessário é que, em momento prévio à efetivação da reversão, a Administração fiscal tenha feito diligências no sentido de encontrar património e/ou que o responsável subsidiário em sede de audição prévia não tenha identificado, através de documentação idónea, património do sujeito passivo originário.

n.º 2 da LGT – se suscita a questão de saber se, para que esse pressuposto se verifique e a reversão se possa efetivar, é necessária a prévia excussão de todo o património do sujeito passivo originário através da sua venda, nos termos do art.º 248º do CPPT.

No sentido que assim seja, parece apontar o art.º 153º, n.º 1 do CPPT, conjugado com os art.ºs 18º e 24º da LGT. Efetivamente, segundo aquela norma, tem legitimidade como executado, o responsável subsidiário que assuma a qualidade de sujeito passivo, nos termos do art.º 18º da LGT, o que só acontecerá, no entanto, no caso específico dos gestores, quando se verifiquem os requisitos do art.º 24º da LGT, e no caso de insuficiência do património do responsável originário, a qual só se poderá comprovar, segundo alguma doutrina, após a venda dos bens, pois apenas aí se conhecerá o seu efetivo valor⁶⁹.

Porém, uma análise atenta do art.º 23º da LGT, permite-nos chegar a uma conclusão diferente. Com efeito, fazendo a conjugação do art.º 23º, n.º 3 da LGT com o seu n.º 2, mas também com o art.º 153º, n.º 2, al. b) do CPPT, o que concluímos é que essa prévia excussão está dispensada. De facto, o que resulta daquelas normas é que quando não seja possível, no momento da reversão, determinar a suficiência ou insuficiência dos bens do responsável originário e dos responsáveis solidários por a excussão ainda não estar feita, mas existam fundadas razões para crer que os mesmos não são suficientes para pagar a dívida⁷⁰, o

No caso de o responsável subsidiário apenas vir invocar a existência de bens em momento posterior à reversão, o Supremo Tribunal Administrativo de 12/04/12, obtido *on line* em www.dgsi.pt, decidiu que o art.º 23º, n.º 3 da LGT, ou seja, a suspensão da execução “...só funciona quando não seja possível avaliar com exactidão o valor dos bens penhorados ao devedor originário” e não quando subsistam dúvidas sobre a existência ou não de bens, nomeadamente por o responsável subsidiário não juntar qualquer elemento de prova indiciador da existência de bens penhoráveis do sujeito passivo originário. A certeza sobre a existência ou não de bens penhoráveis só poderá ser verificada em sede de oposição mediante a apresentação de provas idóneas. Até ser proferida decisão nessa sede, segundo entendimento daquele Tribunal, a execução contra o responsável seguirá os seus trâmites, sem o processo ser suspenso.

⁶⁹ Neste sentido, Vânia Patrícia Filipe Magalhães (2007), “O (des)privilegio do beneficium excusionis do responsável tributário subsidiário”, *ROA*, 67, III, p. 1247; e Diogo Leite de Campos (1996), “A Responsabilidade Subsidiária, em Direito Tributário”, *ROA*, 56, II, pp. 493 e 494.

⁷⁰ Para alguns autores, a dúvida deve residir apenas no exato montante da insuficiência dos bens do responsável originário e não na sua insuficiência a qual já deverá ter sido apurada pelo órgão de execução fiscal em momento prévio à decisão de reversão.

Já segundo decidido pelo Tribunal Central Administrativo Norte, no Ac. de 20/12/12, relator Catarina Almeida e Sousa, obtido *on line* em www.dgsi.pt, “Não é a dúvida sobre a inexistência de bens suficientes que leva a concluir que não está verificada a condição ou pressuposto da reversão da

processo de execução fiscal fique suspenso – quanto ao responsável subsidiário – desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo de a reversão ser na mesma decidida e efetivada ⁷¹ e de poderem, inclusivamente, ser adotadas medidas cautelares de conservação do património do responsável subsidiário ^{72 73} – art.º 23º, n.º 3 da LGT – , embora não a penhora dos bens ⁷⁴, a qual só poderá ocorrer, isso

execução contra o potencial responsável subsidiário; é a certeza de que existem bens penhoráveis e que eles são suficientes que deve determinar a não reversão da execução por falta da verificação de pressuposto legal para tanto”.

⁷¹ Jorge Lopes de Sousa (2003), *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Viseu, Vislis, p. 696, anotação ao art.º 153º, tem dúvidas sobre a constitucionalidade desta possibilidade de ser efetivada a reversão da execução fiscal antes da excussão do património do responsável originário, fora dos casos em que é possível saber, antes da liquidação, qual a medida exata da insuficiência do património do responsável subsidiário, por incompatibilidade com o princípio constitucional da necessidade na restrição de um direito análogo a um direito fundamental – art.º 17º, art.º 18º, n.º 2 e art.º 62º, n.º 1 da CRP – por se mostrar desnecessária e desproporcionada.

⁷² Entre as medidas cautelares que podem ser aplicadas está o arresto, regulado no art.ºs 619º e ss. do Cód. Proc. Civil, que consiste, na definição de Mário Júlio de Almeida Costa (2001), *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina, p. 814, na “...apreensão judicial de bens com valor suficiente para assegurar o cumprimento da obrigação, enquanto não se concretiza a respectiva penhora.”. Nos termos do art.º 136º, n.º 1 do CPPT, aplicável no âmbito da execução fiscal através do art.º 214º, n.º 1 do CPPT, o arresto pode ser decretado quando o tributo estiver liquidado ou em fase de liquidação; e quando houver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis, circunstância essa que se presume no caso de dívidas por impostos que o executado estivesse obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não tenha entregue nos prazos legais – por exemplo, retenção na fonte do IRS dos trabalhadores e não entregue ao Estado; IVA cobrado aos clientes e fornecedores e não entregue ao Estado – art.º 136º, n.º 5 do CPPT.

⁷³ Note-se que as medidas cautelares podem ser adotadas em momento anterior à reversão. Neste sentido, referindo-se ao arresto, decidiu o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 10/03/11, relator Isabel Marques da Silva, obtido *on line*, em www.dgsi.pt, que “ O arresto de bens do responsável subsidiário pode ter lugar em momento anterior à reversão da execução fiscal (cfr. os artigos 9º, n.º 3 e 136º n.º 1 do CPPT) desde que seja feita prova, não apenas dos requisitos próprios do arresto (...) mas igualmente de que o responsável reúne as condições de ser chamado à execução por via da reversão, o que implica, a prova da gerência de facto e da (fundada) insuficiência dos bens da devedora originária”.

⁷⁴ A penhora, embora também tenha, como o arresto, uma função conservatória, não é, porém, uma medida cautelar, razão pela qual se conclui que, em face do disposto na última parte do art.º 23º, n.º 3 da LGT, segundo o qual “...o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei.”, embora seja possível a reversão antes de executado o património do responsável originário, não é, porém, permitida a penhora de bens do responsável subsidiário enquanto o processo estiver suspenso.

sim, quando, depois de executados todos os bens do responsável originário, se concluir que os mesmos não foram suficientes para pagar a totalidade da dívida exequenda.

Não restam, portanto, dúvidas sobre a possibilidade de ser efetivada a reversão para o responsável subsidiário antes de estar executado todo o património do sujeito passivo originário, desde que, porém, o órgão de execução fiscal disponha dos elementos necessários e suficientes para, fundadamente, acreditar na sua insuficiência⁷⁵. Esses elementos, como seja o valor atribuído aos bens, podem ser recolhidos no auto de penhora ou, por exemplo, nos registos contabilísticos, quando se trate de uma sociedade.

Isso mesmo é o que resulta do art.º 153º, n.º 2, al. b) do CPPT, com o qual, como já vimos, o art.º 23º, n.º 2 da LGT deve ser complementado, segundo os quais a fundada insuficiência é verificada com base nos valores que constam do auto de penhora e de outros documentos de que o órgão de execução fiscal disponha, como, por exemplo, os registos contabilísticos, os quais também oferecem informação credível sobre a situação líquida da sociedade.

Opinião diferente tem Tânia Meireles da Cunha (2004), *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: a Culpa nas Responsabilidades Cíveis e Tributária*, Coimbra, Almedina, pp. 102 e 103 e ss., quando defende que do art.º 23º, n.º 2 e n.º 3 da LGT resulta que: “Sendo possível a reversão da execução em casos de insuficiência, ou seja, em casos em que existem bens – penhoráveis ou penhorados – na esfera patrimonial do devedor originário de valor inferior ao da dívida exequenda, terminado o prazo da oposição será efectuada a penhora dos bens do revertido, podendo, eventualmente, seguir-se-lhe a sustação. Logo, o legislador entendeu que o benefício da excussão não é posto em causa com esta penhora...(…) Acresce, no seguimento do que referimos, que o benefício da excussão, apesar de expressamente salvaguardado no já referido art.º n.º 2 do art.º 23º da LGT, não está efectivamente garantido nas situações enquadráveis no n.º 3 da mesma disposição legal, uma vez que se permite a penhora dos bens do revertido antes de executado o património do devedor originário”. Porém, para chegar a esta opinião a A. Partiu do pressuposto que a penhora é uma medida cautelar.

⁷⁵ Esse também tem sido o entendimento seguido pela jurisprudência. Assim, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 28/09/06, relator Jorge de Sousa, decidiu que “...à face da LGT, concluindo-se pela «fundada insuficiência» de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiário esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário”. Mais recentemente, também o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 12/04/12, relator Lino Ribeiro, decidiu que a reversão em execução fiscal pode ser decidida contra os responsáveis subsidiários sem a prévia excussão do património do sujeito passivo originário, bastando para o efeito que existam fundadas razões para acreditar na insuficiência dos bens para pagar a totalidade da dívida”. Ambos os Acórdãos foram obtidos *on line*, em www.dgsi.pt.

Sendo certo, pois, que se apenas com a venda se poderá ficar a saber com certeza qual o valor dos bens, portanto quantificá-los, também é, no entanto, verdade que através da consulta do auto de penhora consegue-se, em princípio, com a segurança necessária, fazer uma prognose sobre a suficiência ou insuficiência dos mesmos para pagar a dívida tributária, só assim não acontecendo se, daqueles documentos, não constarem todos os elementos necessários a uma avaliação rigorosa dos bens penhorados e da situação financeira da sociedade.

Os tribunais têm se mostrado algo exigentes quanto à forma como deve ser fixado o conceito de “fundada insuficiência” e aos elementos que devem constar do auto de penhora e outra documentação. A esse respeito, com interesse, atente-se ao decidido no Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 16/05/12, que entendeu ser insuficiente fazer apenas constar do auto de penhora que um determinado bem tem um “valor reduzido”, decidindo que “...o conceito de «insuficiência» deve ser fixado *objectivamente* com recurso aos conhecimentos técnicos do direito fiscal, de forma a obter uma avaliação rigorosa e adequada dos bens penhorados e penhoráveis do devedor originário, não podendo o conceito ser preenchido *subjectivamente* através da avaliação que o funcionário que lavra o auto de penhora faça sobre o valor dos bens penhorados” ⁷⁶.

Caso, porém, se venha a verificar que dos registos contabilísticos das sociedades, ou outra documentação de que a Administração fiscal disponha, ou do auto de penhora não constam os elementos necessários, nomeadamente o valor atribuído aos bens penhorados, nessa situação, não poderá haver lugar à reversão da execução para o responsável subsidiário por não se encontrar demonstrada a fundada insuficiência ⁷⁷.

Aplicando-se e interpretando-se as normas nos termos por nós atrás expostos, o benefício da executação prévia e, por esse meio, os interesses dos responsáveis subsidiários, ficam salvaguardados ⁷⁸.

⁷⁶ Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 16/05/12, relator Lino Ribeiro, obtido *on line*, em www.dgsi.pt.

⁷⁷ Nesse sentido, Tânia Meireles da Cunha (2004), *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: a Culpa nas Responsabilidades Cíveis e Tributária*, Coimbra, Almedina, p. 102.

⁷⁸ Assim entendeu o Supremo Tribunal Administrativo, no seu Ac. proferido em 12/04/12, relator Lino Ribeiro, já acima referenciado, ao decidir que “ A reversão em execução fiscal pode ser decidida contra os responsáveis subsidiários, mesmo sem o património do devedor originário ainda estar

7. Pressupostos materiais da reversão

Os dois pressupostos da responsabilidade tributária, inexistência ou fundada insuficiência do património do sujeito passivo originário e dos responsáveis solidários e efetivação da responsabilidade através de um processo de reversão fiscal, coincidem também como pressupostos materiais da reversão ⁷⁹, pelo que, se dá aqui por reproduzido o que atrás foi dito em sede de pressupostos da responsabilidade tributária ⁸⁰.

8. Pressupostos formais da reversão

A lei determina, porém, podendo, portanto, considerar-se pressuposto, desta feita, formal da reversão, que, antes da instauração do processo de reversão e para além da prévia instauração de um processo de execução fiscal contra o sujeito passivo originário, da citação do mesmo e do esgotamento do prazo para pagamento, mesmo nos casos em que existe presunção de culpa, sejam ouvidos os responsáveis subsidiários – art.º 23º, n.º 4 e art.º 60º da LGT – por força do princípio constitucional da participação dos administrados nas decisões que os afetem, nos termos do art.º 267º, n.º 5 da CRP ⁸¹.

executado, bastando que existam fundadas razões para se poder concluir que os bens penhorados ao devedor originário sejam insuficientes para pagar a totalidade da dívida. § Nesse caso, o benefício da excussão é salvaguardado com a suspensão dos efeitos da reversão, caso se verifique a impossibilidade de apuramento da suficiência dos bens penhorados”.

⁷⁹ Seguimos, em relação aos pressupostos da reversão do processo de execução fiscal, Pedro Vital Matos (2008), “A Reversão do Processo de Execução Fiscal”, *ROA*, 68, p. 973 e ss.

⁸⁰ V. supra pp. 25 a 29.

⁸¹ Sobre a forma de participação dos administrados e os efeitos do seu incumprimento, é importante salientar que “ A garantia da participação dos interessados na formação das decisões ou deliberações administrativas implica a sua intervenção no processo de formação das mesmas, ou seja, antes de serem tomadas, nomeadamente através da audição sobre o respectivo projecto. São inválidas as decisões tomadas sem que os interessados tenham sido chamados a pronunciarem-se sobre elas” – Moreira, Vital e José Joaquim Gomes Canotilho (1993), *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 931, citados por Pedro Vidal Matos, obra supra citada, p. 975. A não notificação para o exercício do direito de audição, tratando-se de preterição de formalidade essencial, e portanto de um vício de forma, tem como consequência a anulabilidade do ato de reversão, a não ser que se demonstre que a audição não teria influenciado a decisão, caso em que o ato será aproveitado – princípio do aproveitamento dos atos jurídico-públicos –. Em caso algum aquele direito, para além do atrás indicado, pode ser dispensado, não podendo, por exemplo, servir de fundamento o facto de o revertido não ter exercido esse direito noutros processos (Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 16/02/10). A anulabilidade pode ser arguida junto do próprio órgão de execução

Outro pressuposto formal, é o de que sendo a dívida exequenda exigível ao sujeito passivo originário, o seja também ao responsável subsidiário. Embora o mais comum seja a dívida ser exigível a ambos, no entanto, é possível isso não acontecer, uma vez que, nos termos do art.º 48º, n.º 3 da LGT, a interrupção da prescrição relativamente ao sujeito passivo originário não produz efeitos em relação ao responsável subsidiário quando a citação deste último ocorrer cinco anos após a liquidação da dívida objeto de execução. O que tem como consequência prática, a possibilidade de uma dívida ser ainda exigível ao sujeito passivo originário e já não o ser em relação ao responsável subsidiário, por já ter prescrito quanto a si ⁸².

O último pressuposto formal, é o da existência de um ato materialmente administrativo, ou seja, o despacho de reversão ⁸³, o qual tem que ser fundamentado com a verificação dos pressupostos e extensão da reversão – art.º 23º, n.º 4 da LGT – e do qual deverá constar também a ponderação dos argumentos apresentados pelo revertido no exercício do direito de audição, caso o tenha exercido – art.º 60º, n.º 7 da LGT.

fiscal, ou, em caso de indeferimento, através de reclamação judicial – art.º 276º do CPPT –, ou por oposição à execução – art.º 204º, n.º 1, al. i) do CPPT.

Diferente, é a notificação para o exercício do direito de audição não ter obedecido aos requisitos legais. Nos termos do art.º 60º, n.º 4 da LGT, para o qual remete o art.º 24º, n.º 4 da LGT, a notificação deverá ser enviada para o domicílio fiscal dos responsáveis subsidiários, por carta registada, e da mesma deve constar, para além do prazo para o exercício do direito, que não deverá ser inferior a oito nem superior a quinze dias, o projeto de reversão e a sua fundamentação, nada sendo exigido quanto a dela constarem os elementos da liquidação que deu origem à dívida exequenda. A omissão de alguns dos elementos legalmente exigidos, tem como consequência a anulabilidade do ato de notificação, por preterição de formalidade essencial, a qual pode ser arguida, no próprio órgão de execução fiscal e, em caso de indeferimento, através de reclamação judicial – art.º 276º do CPPT.

⁸² O art.º 48º, n.º 3 da LGT introduziu a tese seguida, entre outros, por Ruy de Albuquerque e Menezes Cordeiro, “Da Responsabilidade fiscal subsidiária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à previdência e o artigo 16º do C.P.C.L.”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 334-336, p. 184 e ss., a qual defendia a contagem autónoma dos prazos de prescrição quanto aos responsáveis subsidiários. Os autores supra identificados foram citados por Pedro Sousa e Silva (2000), “A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no Novo CPPT”, *ROA*, 60, III, p. 1447, anotação 4.

⁸³ Não obstante o art.º 103, n.º 1 da LGT revelar de forma clara que o processo de execução fiscal tem natureza jurisdicional, parte da doutrina tem entendido que a execução fiscal tem duas fases, uma fase administrativa, onde se inclui o despacho de reversão, que é, no entendimento desta parte da doutrina, um ato materialmente administrativo, enquadrado na previsão do art.º 103º, n.º 2 da LGT, e uma fase jurisdicional, que cabe na previsão do n.º 2 do art.º 103º da LGT, entendimento esse acompanhado pelo Ac. do Tribunal Constitucional 80/2003, publicado no DR II Série, de 21/03/2003.

Uma vez ordenada a reversão, são citados os responsáveis subsidiários – art.º 160º, n.º 1 do CPPT⁸⁴.

Quando exista uma pluralidade de responsáveis subsidiários, a Administração fiscal efetiva a reversão, mandando-os citar a todos, depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem – art.º 160º, n.º 1 do CPPT –, ou, tratando-se de responsabilidade solidária, que é a regra, pode reverter apenas contra um, uma vez que, porque todos os responsáveis subsidiários são responsáveis pela totalidade da dívida, qualquer um deles pode ser demandado, sem prejuízo de poder vir a exercer o direito de regresso contra os restantes responsáveis subsidiários ou contra o sujeito passivo originário⁸⁵. No caso de

⁸⁴ A citação deverá ser pessoal – art.º 233º, n.º 2 do Cód. Proc. Civil por remissão do art.º 192º, n.º 1 do CPPT – e caso a mesma se frustre, deve ser efetuada por contacto pessoal – art.º 239º, n.º 1 do CPC –, ou, não sendo conhecida a morada, por citação edital – art.º 192º, n.º 2 do CPPT. A citação deve vir acompanhada de cópia do título executivo ou, em alternativa, da indicação dos requisitos legais deste (entidade emissora do título executivo; data em que foi emitido; nome e domicílio dos devedores; a natureza e proveniência da dívida; e indicação por extenso do seu montante) – art.º 190º, n.º 1 do CPPT –, e deve conter obrigatoriamente, para além da indicação dos pressupostos e a extensão da execução – art.º 22º, n.º 4 da LGT –, os elementos essenciais da liquidação ou liquidações objeto de reversão (autor do ato; o sentido do ato e respetiva data; indicação de o mesmo ter sido praticado no uso de delegação ou subdelegação de poderes), incluindo a sua fundamentação – art.º 22º, n.º 4 da LGT –, bem como o prazo para oposição, para pagamento ou para requerer o pagamento em prestações ou a dação – art.º 190º do CPPT. A inclusão dos elementos essenciais da liquidação só será dispensada no caso de se proceder à citação edital.

Caso alguns dos elementos legalmente exigidos sejam omitidos, e sem prejuízo da faculdade de prévio recurso ao art.º 37º do CPPT, embora alvo de controvérsia por se dirigir apenas a notificações, a consequência é a nulidade da citação quando essa omissão puder prejudicar a defesa – art.º 190º, n.º 1 do Cód. Proc. Civil por remissão do art.º 2º, al. e) do CPPT –, a qual pode ser arguida junto do órgão de execução fiscal, através de reclamação judicial, em caso de indeferimento – art.º 276º do CPPT –, ou por oposição à execução – art.º 204º, n.º 1, al. i) do CPPT. Entendemos que a nulidade da citação pode ser invocada na oposição à execução, não obstante a jurisprudência tenha vindo a decidir o contrário (Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16/05/12, relator Lino Ribeiro; de 02/04/08, relator ; de 03/11/10, relator Miranda de Pacheco; de 10/03/11, relator António Calhau; de 25/05/11, relator Dulce Neto; de 12/12/11, ; e de 25/03/09, relator Miranda de Pacheco.

Caso estejamos numa situação de falta de citação, que ocorre quando ela é totalmente omitida ou nos casos do art.º 195º do Cód. Proc. Civil, estamos perante uma nulidade insanável desde que prejudique a defesa – art.º 165º, n.º 1, al. a) do CPPT –, a qual é de conhecimento oficioso, e pode ser arguida junto do órgão de execução fiscal, através de reclamação judicial, em caso de indeferimento – art.º 276º do CPPT.

⁸⁵ Parece difícil de efetivar o direito de regresso contra a sociedade, atenta a verificação da inexistência ou fundada insuficiência de bens em momento prévio à reversão para os responsáveis subsidiários.

exercício do direito de regresso, “... a medida em que cada responsável responde, a final, dependerá da medida das respectivas culpas e suas consequências, sem prejuízo da presunção de igualdade das culpas legalmente consagrada (art.º 72º do CSComerciais e do art.º 497º, n.º 2 do C.Civil)”⁸⁶.

Os responsáveis subsidiários para os quais reverteu a execução, podem reagir de várias formas: pagar⁸⁷, ou, deduzir reclamação ou impugnação judicial – art.º 22, n.º 4 da LGT – quando pretendam pôr em causa a dívida cujo pagamento lhes está a ser exigido⁸⁸, ou deduzir oposição à execução, quando entendam que não estão reunidos, em relação a si, os pressupostos de que depende a sua responsabilidade – art.ºs 203º e 204º do CPPT.

Assim, só será viável o seu exercício quando, em momento posterior à reversão, a sociedade adquira património suficiente para pagar. Neste sentido, v. Sofia de Vasconcelos Casimiro (2000), *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Coimbra, Almedina, pp. 105 a 107.

⁸⁶ Carlos, Américo Fernando Brás (2010), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, p. 77.

⁸⁷ A lei prevê que o responsável tributário fique isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução – art.º 23º, n.º 5 da LGT – quando proceda ao pagamento da dívida constante do título executivo dentro do prazo para apresentação de oposição, ou seja, trinta dias, contados a partir da citação pessoal ou, a partir da notificação ao responsável subsidiário do montante efetivo da dívida se, à data da citação pessoal, o valor dos bens do responsável principal ainda não for determinado nem determinável por ainda não ter sido executado todo o seu património. Seguimos a opinião, no entanto, de uma parte da doutrina e da jurisprudência segundo a qual, socorrendo-se do art.º 9º e do art.º 96º da LGT, o pagamento não tem como consequência a extinção do processo de execução fiscal por inutilidade superveniente da lide quando o responsável subsidiário tenha apresentado, ou ainda esteja em prazo para apresentar, oposição à execução fiscal ou impugnação judicial

Este benefício, porém, já não existe quando estejamos no âmbito da responsabilidade criminal onde a lei impõe o pagamento de juros caso o responsável queira evitar a sanção criminal.

⁸⁸ Seguimos o entendimento segundo o qual quando esteja em causa a ilegalidade da dívida por erro na quantificação ou nos pressupostos de determinação indireta da matéria coletável, essas questões possam ser suscitadas em sede de reclamação e de impugnação judicial, não sem antes, porém, neste último caso, o responsável subsidiário ter formulado o pedido de revisão da matéria colectável. Assim, Jorge Lopes de Sousa (2003), *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vislis.

Sobre os métodos indiretos de determinação da matéria tributável, v. Américo Fernando Brás Carlos (2010), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, p. 189 e ss.

9. A responsabilidade tributária subsidiária dos gestores

9.1. Aspetos comuns

Em relação aos gestores, a Lei Geral Tributária prevê a sua responsabilidade tributária subsidiária em relação à sociedade – art.º 24º da LGT.

Significa isto que o gestor apenas responde depois de verificada a inexistência de património do sujeito passivo originário, ou seja, da sociedade, ou se verifique a sua fundada insuficiência – art.º 23º, n.º 2 da LGT.

Focando-nos na responsabilidade tributária dos gestores das sociedades, temos obrigatoriamente que nos deter no art.º 24º da LGT, cujo n.º 1 é composto por duas alíneas, e que tem como epígrafe: “Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos”⁸⁹.

A responsabilidade subsidiária dos gestores vem consagrada no n.º 1 daquela norma legal, de acordo com o qual, “os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si”.

Embora com regimes diferenciados, porém, as als. a) e b) do n.º 1 do art.º 24º da LGT, apresentam aspetos comuns.

Estamos, em ambos os casos, perante responsabilidade subjetiva, pelo que, não relevam situações resultantes de riscos inerentes à atividade empresarial. A responsabilidade há de resultar sim da prática de actos ilícitos e essa ilicitude do ato, por sua vez, há de resultar da

⁸⁹ Embora o nosso estudo incida apenas sobre a responsabilidade tributária subsidiária dos gestores, o art.º 24º da LGT, no n.º 2 e no n.º 3 também prevê a responsabilização dos membros dos órgãos de fiscalização, revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas. Como elucida Américo Fernando Brás Carlos (2010), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, p. 75, no caso dos membros dos órgãos de fiscalização “...terá, contudo, a Administração fiscal o ónus de provar que a violação dos deveres tributários dos contribuintes resultaram do incumprimento das funções de fiscalização dos membros do órgão respectivo, incluindo os revisores oficiais de contas. Relativamente aos técnicos oficiais de contas, para que a responsabilização tributária se lhes aplique, terá a Administração fiscal de demonstrar a violação dos seus deveres como responsáveis pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou dos deveres de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos”.

inobservância de disposições legais, como sejam a do art.º 64º do Cód. Soc. Com. e a do art.º 32º da LGT.

Exige-se, em ambas as situações, a prática de um facto ilícito, danoso e culposo, tendo que existir um nexo de causalidade entre o facto e o dano.

Verifica-se, por outro lado, que aquela norma abrange, como não podia deixar de ser, os gestores de direito que também o sejam de facto, mas também os gestores de facto, ainda que não sejam de direito. Mais discutível é se podem ser responsabilizados os gestores que apenas o sejam de direito. Porém, sobre este tema vamo-nos debruçar mais à frente.

9.2. O objeto da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores

No que diz respeito ao âmbito material da responsabilidade, o art.º 24º da LGT e o art.º 22º da LGT identificam como objeto da responsabilidade tributária, as dívidas tributárias, os juros e os demais encargos legais. Por sua vez, o art.º 3º, n.º 2 da LGT, estabelece, ainda, que os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e os especiais, mas também outras espécies de tributos criados por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.

A conjugação daquelas normas legais, leva-nos a concluir que a responsabilidade tributária dos gestores abrange a generalidade das dívidas tributárias incluindo as taxas e outras contribuições financeiras^{90 91}, mas também as dívidas à Segurança Social, quer se entenda que as mesmas têm natureza de imposto ou de receita parafiscal^{92 93}.

⁹⁰ Assim, Sérgio Vasques (2009), “A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária”, *Fiscalidade*, 1, p. 61 e ss. Em sentido contrário, Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (2012), *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa, encontro da escrita editora, anotação ao art.º 24º, p. 237 e ss. Estes últimos autores sustentam a sua opinião no facto de o art.º 3º, n.º 3 da LGT dispor que o regime geral das taxas e das contribuições financeiras referidas no n.º 2 daquele art.º devem constar de lei especial e que a LGT, onde se insere o art.º 24º que regula a responsabilidade subsidiária dos gestores, não é lei especial. Porém, como salienta Sérgio Vasques, obra supra citada, “É certo que, logo no art.º 3º, o legislador aduz que o regime geral das taxas consta de lei especial. Mas na falta deste regime, ou na insuficiência das suas disposições, é a Lei Geral Tributária que se lhes aplica, pois que a relação entre um e outro textos é de especialidade”.

⁹¹ Tem-se também colocado a questão de saber se as dívidas por entregas por conta do imposto devido a final a que a sociedade está obrigada no âmbito do IRC podem ser exigidas aos gestores. Alguma doutrina tem entendido que sim, porém, outra parte da doutrina entende que não por as mesmas não terem natureza tributária na medida em que, tratando-se umas vezes de antecipação do pagamento e

Nos termos do art.º 8º do RGIT, a responsabilidade tributária subsidiária dos gestores abarca também as multas e as coimas resultantes de infracções praticadas pela sociedade, recaindo sobre a Administração fiscal, o ónus da prova da culpa dos gestores na insuficiência do património ou na falta de pagamento.

Esta norma tem sido, porém, alvo de controvérsia sobre a sua constitucionalidade. Assim, se no Ac. n.º 129/2009, de 12 de Março, o Tribunal Constitucional julgou constitucional a norma do n.º 1 do art.º 8º do RGIT, por entender que a responsabilidade das pessoas aí referidas não decorre da responsabilidade contra ordenacional subjacente ao ato ilícito praticado pela pessoa coletiva, mas sim de um facto autónomo a si imputável⁹⁴, já no Ac. n.º 24/2011, de 12 de Janeiro, o mesmo Tribunal Constitucional, se pronunciou no sentido da inconstitucionalidade daquela mesma norma legal, por “...violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade (...) na parte em que se refere à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra ordenação fiscal, efectivada através do mecanismo de reversão da execução fiscal”.

Deste modo, em relação às coimas e às multas deve vigorar o princípio da intransmissibilidade, não podendo as mesmas ser exigidas aos responsáveis subsidiários.

9.3. Pressupostos individuais da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores e ónus da prova

O ónus da prova na responsabilidade tributária depende da conexão de tempo existente entre o momento em que foi exercido o cargo pelo gestor e o da ocorrência do facto

noutras de uma prestação de caução legalmente imposta, a dívida tributária ainda não se constituiu quando a entrega por conta é exigida.

⁹² Sobre a responsabilidade subsidiária dos gestores por dívidas à Segurança Social, v. Tânia Meireles da Cunha (2004), *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: a Culpa nas Responsabilidades Cíveis e Tributárias*, Coimbra, Almedina, p. 150 e ss.

⁹³ Para Pedro Sousa e Silva (2000), “A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no Novo CPPT”, *ROA*, 60, III, pp. 1453 e 1454, as dívidas à Segurança Social não estão incluídas no regime do art.º 24º da LGT, pois entende que relativamente a estas dívidas tem aplicação o artigo único do DL 68/87 e, portanto, por força do mesmo é de aplicar o regime do art.º 78º do Cód. Soc. Com., cabendo, assim, à Administração fiscal alegar e provar que a insuficiência patrimonial resultou da inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à proteção dos credores sociais.

⁹⁴ V. Américo Fernando Brás Carlos (2010), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, p. 77.

constitutivo do imposto⁹⁵ ou do seu prazo legal de pagamento, estando instituídos no art.º 24º da LGT dois regimes distintos em relação a um e a outro momento, pelo que, a sua definição é de extrema importância.

9.3.1. Dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste – art.º 24º, n.º 1, al. a) da LGT

Relativamente às dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo de gestão ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste⁹⁶, o ónus da prova cabe à Administração fiscal – art.º 24º, n.º 1, al. a) da LGT.

Conforme já tivemos oportunidade de mencionar atrás⁹⁷, a responsabilidade tributária dos gestores cabe dentro da responsabilidade perante os demais credores sociais, porém, destaca-se do regime previsto no Cód. Soc. Com. por apresentar, em regra, um regime legal mais oneroso.

Essa maior onerosidade, porém, tem como exceção precisamente o art.º 24º, n.º1, al. a) uma vez que o legislador adotou aí uma solução idêntica à do art.º 78º Cód. Soc. Com., que regula a responsabilidade dos gestores perante os credores da sociedade. Não existe em ambos os casos qualquer presunção de culpa, existindo uma igualdade da Administração fiscal e demais credores da sociedade no que respeita ao ónus da prova.

Em termos de culpa, nesta al. a), o facto ilícito gerador de responsabilidade é a atuação do gestor que conduziu à insuficiência do património da sociedade para pagar a dívida tributária, ou seja, nesta al. a), cabe à Administração fiscal, alegar e provar a inexistência ou diminuição

⁹⁵ Como ensina Américo Fernando Brás Carlos (2006), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, pp. 65 e 66, “A obrigação de pagamento do imposto constitui-se quando se verifica algum dos factos previstos nas normas de incidência do respectivo imposto. (...) Percebe-se (...) que os pressupostos da incidência de um imposto se dividem em pressupostos de *incidência real ou objectiva* e pressupostos de *incidência pessoal ou subjectiva*. O conjunto dos primeiros define a realidade sujeita a imposto. Os segundos definem quem está sujeito a imposto. O *facto tributário ou facto gerador do imposto* ocorre quando se verifica cumulativamente o pressuposto de incidência real e o pressuposto de incidência pessoal”.

⁹⁶ Incluem-se aqui as dívidas tributárias cujo facto constitutivo ocorreu enquanto o gestor exerceu funções, mas que se venceram depois de terminar funções, bem como aquelas cujo facto constitutivo ocorreu antes do início do exercício de funções e que se venceram após o terminus do exercício do cargo.

⁹⁷ V. supra p. 6.

do património da sociedade para pagar a dívida, a impossibilidade de a sociedade liquidar na totalidade ou em parte a dívida tributária e que foi a atuação do gestor que exercia funções no momento do facto constitutivo da dívida tributária ou cujo prazo de pagamento tenha terminado depois que conduziu à inexistência ou à insuficiência do património^{98 99 100}.

Os deveres violados deverão ser os legais e contratuais destinados à proteção dos credores e do património social. Significa isto que não basta à Administração fiscal alegar e fazer a prova de uma gestão negligente da sociedade, é necessário que faça prova que o património social se tornou insuficiente por inobservância culposa, por parte do gestor, das normas legais e contratuais destinadas à proteção dos credores¹⁰¹.

⁹⁸ Referindo-se ao art.º 24º, n.º 1, al. a) da LGT, diz Sérgio Vasques (2009), “A Responsabilidade dos Gestores na LGT”, *Fiscalidade*, 1, p. 57, que “Pretendem-se assim isolar aquelas situações em que o gestor exerce as suas funções e é no decurso desse exercício que se forma o facto tributário ou se entra mesmo no prazo no para o pagamento, mas antes que se esgote o prazo para o pagamento, o gestor cessa as suas funções. Nestes casos, o ónus da prova corre por conta da Fazenda Pública – é ela quem deve demonstrar que foi por acto culposo do gestor que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida.”.

⁹⁹ O Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11/01/13, relator Catarina Almeida e Sousa, obtido *on line*, em www.dgsi.pt, entendeu que a prova, a cargo da Administração fiscal, da culpa do gestor na insuficiência do património da sociedade para a satisfação das dívidas tributárias se faz, por exemplo, “...através de factos demonstrativos da destruição ou danificação do património social, da ocultação e dissimulação do activo social, da criação ou agravamento artificial de activos ou passivos, do uso do crédito da sociedade para satisfazer interesses de terceiros, entre outros...”.

¹⁰⁰ Parece que ficam de fora aquelas situações em que o património da sociedade já era insuficiente, mas em que o gestor, durante o período da sua gestão, impede que o mesmo se torne suficiente. Também ficam de fora aquelas situações em que devido à atuação do gestor houve diminuição do património da sociedade, mas, no momento em que cessa as suas funções, o mesmo ainda é suficiente para cumprir com as dívidas tributárias.

¹⁰¹ A este propósito, v. Diogo Leite de Campos (1996), “A Responsabilidade Subsidiária, em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades”, *ROA*, 56, III, p. 484; e Sofia de Vasconcelos Casimiro (2000), *A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*, Coimbra, Almedina, p. 130.

Neste sentido, também se tem pronunciado a jurisprudência. Assim, decidiu o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, relator Jorge Cortês, de 07/05/13, obtido *on line*, em www.dgsi.pt, que “No que respeita ao nexo de imputação ou culpa, a responsabilidade dos administradores e gerentes para com os credores sociais tem dois limites: o da prova da culpa por parte dos interessados e o da prova de que houve incumprimento culposo dos normativos legais destinados à protecção dos credores”.

Esses deveres legais e contratuais violados são os já por nós referenciados quando abordámos o tema da responsabilidade dos gestores perante os credores sociais, pelo que, nos escusamos de aqui os repetir ¹⁰².

9.3.2. Dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo – art.º 24º, n.º 1, al. b) da LGT

Relativamente às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo de gestão, o ónus da prova cabe ao gestor – art.º 24º, n.º 1, al. b) da LGT.

Ao contrário do que acontece na al. a), em que existe uma aproximação ao regime da responsabilidade perante os restantes credores da sociedade, no caso da al. b), existe um favorecimento da Administração fiscal porquanto, para além de a responsabilidade pelo não pagamento ou entrega constituir uma causa adicional de responsabilidade dos gestores que não existe na responsabilidade perante os demais credores, existe uma presunção de culpa a seu favor.

Na verdade, têm-se levantado dúvidas sobre a interpretação a dar ao termo “imputação” utilizado na al. b) do art.º 24º da LGT, porém, o mesmo tem sido interpretado como culpa, entendendo-se que no caso da al. b) existe uma inversão do ónus da prova da culpa, enquanto imputação do facto ao agente, e não uma inversão do ónus da prova da imputação, enquanto conjunto de todos os pressupostos da responsabilidade civil ¹⁰³. Os que assim entendem, baseiam-se, nomeadamente, na lei de autorização legislativa da LGT, onde apenas a culpa é referida como requisito da responsabilidade tributária dos gestores.

Pese embora a presunção da culpa a favor daquela Administração ser ilídível, é um facto que o afastamento da culpa por parte dos gestores é difícil, na medida em que existe uma falta

¹⁰² V. supra p. 14.

¹⁰³ A propósito das divergências relacionadas com a interpretação a dar ao termo “imputação”, v. Sofia de Vasconcelos Casimiro (2000), *A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*, Coimbra, Almedina, p. 118 e ss.

de concretização de situações em que a falta de pagamento é imputável ao gestor e em que, portanto, se presume a sua culpa ¹⁰⁴.

É ainda importante salientar que, em termos de culpa, na al. b) o que releva é a atuação do gestor que conduziu ao não pagamento da dívida tributária, quer a sociedade tivesse, nesse momento, património suficiente para pagar a dívida, tendo mais tarde ocorrido factos que provocaram a insuficiência, quer não tivesse, nesse momento, património suficiente por atuação imputável a esse gestor. Isto é, no âmbito da al. b), cabe ao gestor que exercia funções no momento em que o prazo legal de pagamento ou entrega das dívidas tributárias tenha terminado, fazer prova que a falta de pagamento ou entrega não lhe foi imputável, independentemente de nesse momento a sociedade ter ou não património suficiente para pagar a dívida tributária, não lhe bastando, porém, neste último caso, invocar e provar a insuficiência do património, mas também que essa insuficiência não se ficou a dever a atuação sua ¹⁰⁵.

De notar, no entanto, que o dever legal violado pelo gestor não pode ser, neste caso, o de pagamento ou entrega das dívidas tributárias, uma vez que essa é uma obrigação da sociedade, mas o de promover ou não obstar a esse pagamento, ou seja, o dever de promover com especial diligência o pagamento dos tributos por parte da sociedade. Dever esse que se encontra especialmente consagrado no art.º 32º da LGT e cuja violação ou não pelo gestor tem que ser apreciada caso a caso.

Existindo, como já vimos, uma presunção de culpa a favor da Administração fiscal, aquela não está, portanto, dispensada de alegar e fazer prova da não adoção pelo gestor dos procedimentos necessários ao pagamento ou à entrega dos tributos ou da promoção pelo

¹⁰⁴ A esse respeito, leia-se a crítica feita por José Casalta Nabais (2000), *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, p. 229: “...esta última prova, enquanto prova da ausência de culpa, revela-se uma verdadeira *diabolica probatio* para os administradores ou gerentes e, por isso mesmo, demasiado onerosa. Na verdade, a exigência da prova de ausência de culpa, justamente porque assenta numa inadequada ponderação entre os bens jurídicos constituídos, de um lado, pelo interesse público na percepção dos impostos que está por detrás da responsabilidade dos administradores e gerentes e, de outro, pelos diversos direitos (...) destes particulares, que uma tal presunção de culpa acarreta, revela-se a nosso ver, desconforme, nomeadamente com os princípios da igualdade e da proporcionalidade.”.

¹⁰⁵ Referindo-se ao art.º 24º, n.º 1, al. b) da LGT, Sérgio Vasques, “A Responsabilidade dos Gestores na LGT”, *Fiscalidade*, 1, p. 58, considera, que: “Aqui, note-se bem: o legislador impõe ao gestor o ónus de provar que “não lhe foi imputável a falta de pagamento”. A expressão é ambígua e há-de ler-se com a habilidade que os valores em jogo impõem. O que ao gestor se haverá de exigir é que prove que não foi por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para satisfação da dívida tributária”.

mesmo de diligências impeditivas do cumprimento da obrigação tributária e de que esse ato ou omissão violou o dever de boa prática tributária. Já não lhe caberá, no entanto, provar a censurabilidade dessa violação.

Pode suceder que o exercício de funções por parte de um gestor coincida simultaneamente com o momento de nascimento da dívida, relevante na al. a), e o vencimento da dívida, relevante na al. b). Nesse caso, a jurisprudência tem seguido o entendimento segundo o qual o que é relevante não é o momento do nascimento da dívida tributária, mas sim a data em que ocorreu o vencimento da mesma, devendo, pois, ser de aplicar, nessas situações, a al. b) ¹⁰⁶.

9.4. Natureza jurídica da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores

Uma vez analisado o regime jurídico da responsabilidade tributária subsidiária, o nosso estudo ficaria incompleto se não fizéssemos uma abordagem, ainda que sumária, à sua natureza jurídica uma vez que essa é uma questão que tem levantado divergências entre a doutrina. Assim, uns assemelham-na a uma fiança legal ¹⁰⁷, outros entendem-na como uma forma de responsabilidade civil extra contratual ¹⁰⁸, outros ainda, com os quais concordamos, com uma figura *sui generis*, própria do Direito Tributário ¹⁰⁹.

A responsabilidade tributária subsidiária aproxima-se da fiança legal uma vez que ambas representam uma forma de assunção de dívida de terceiro, para além de apresentarem como características comuns, a subsidiariedade e o facto de só ocorrerem depois do nascimento da obrigação do devedor originário. Afasta-a, porém, da fiança legal, a necessidade da existência

¹⁰⁶ Assim decidiu, nomeadamente, o Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, de 10/11/95, disponível em www.dgsi.pt. A este respeito, v. também Tânia Meireles da Cunha (2008), “Responsabilidade Tributária Subsidiária – Apontamentos”, *IDET, Miscelâneas*, 5, Coimbra, Almedina, pp. 157 e 158.

¹⁰⁷ Neste sentido, Diogo Leite de Campos (1996), “A Responsabilidade Tributária Subsidiária, em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades”, *ROA*, 56, II, 56, p. 490, defende que “O responsável subsidiário encontra-se em regra na posição como que de um fiador legal”. Com efeito, tal responsável só é chamado depois de ter sido chamado o devedor (principal) e se verificar que este não está em condições de pagar o imposto. Por os seus bens serem insuficientes para tal”.

¹⁰⁸ Seguem este entendimento, entre outros, Ruy de Albuquerque e António Menezes Cordeiro (1986), “Da responsabilidade fiscal subsidiária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à Previdência e o art.º 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 334-336, pp. 147 a 190, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

¹⁰⁹ Neste sentido, António Carvalho Martins (1999), *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 28, anotação 17.

de um nexo causal entre a inexistência ou insuficiência do património para pagar a dívida tributária e a atuação dos gestores.

Por outro lado, a responsabilidade tributária subsidiária aproxima-se da responsabilidade civil extracontratual ou por factos ilícitos na medida em que ambas têm como pressupostos a prática de um facto ilícito e culposos. Porém, também não se trata de responsabilidade civil extracontratual uma vez que na responsabilidade tributária subsidiária o que está em causa é uma dívida (que é de outrem) em vez de um dano e uma obrigação tributária em vez de uma indemnização.

A responsabilidade tributária subsidiária dos gestores é, ainda, considerada por alguns autores como um caso de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade ¹¹⁰, enquanto outros negam que assim seja na medida em que, como defendem, embora ambas possam ter como fim último a satisfação dos direitos dos credores, a desconsideração da personalidade jurídica é um meio de responsabilização dos sócios e acionistas das sociedades pelos abusos por aqueles praticados, enquanto que a responsabilização tributária subsidiária dos gestores decorre da atuação do gestor que não pagou o imposto ou que conduziu à insuficiência do património social.

Seguimos o entendimento segundo o qual a responsabilidade tributária subsidiária se assemelha muito com a responsabilidade civil extracontratual, no entanto, uma vez que se trata de uma figura que apresenta pontos comuns com outros institutos, mas que não se esgota em nenhum deles, perfilhamos o entendimento segundo o qual a responsabilidade tributária subsidiária é uma figura *sui generis* ¹¹¹.

¹¹⁰ A favor da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores enquanto desconsideração da personalidade jurídica, v. J. L. Saldanha Sanches e Rui Barreira (1995), “Culpa no Incumprimento e Responsabilidade dos Gerentes”, *Fisco*, 70-71, pp. 99 e 100; contra, v. Tânia Meireles da Cunha (2004), *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: A culpa nas responsabilidades civil e tributária*, Coimbra, Almedina, p. 130 e ss.

¹¹¹ A respeito da natureza jurídica da responsabilidade tributária subsidiária, v. Paulo de Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos (1999), *Responsabilidade Tributária dos Administradores e dos Gerentes*, Lisboa, Lex, p. 26 e ss.

IV – A DICOTOMIA ENTRE A GERÊNCIA DE DIREITO E A GERÊNCIA DE FACTO

10. Aproximação ao tema

A relação de administração instituída entre os gestores e a sociedade tem natureza contratual ¹¹². As relações contratuais pressupõem a existência de pelo menos duas declarações de vontade convergentes: uma proposta ou oferta à qual corresponde uma aceitação ¹¹³. Na relação de administração, as declarações de vontade consubstanciam-se na designação do gestor, a qual corresponde à proposta ou oferta, e na aceitação, que pode ser expressa ou tácita – art.º 391º, n.º 5 do Cód. Soc. Com. – por parte do mesmo, sem a qual a designação não produz efeitos.

A forma de designação dos titulares dos órgãos, nomeadamente os que exercem cargos como gestores, está definida na lei, mais concretamente no Código das Sociedades Comerciais, e varia consoante o tipo de sociedade.

Assim, na sociedade por quotas, os gerentes podem ser designados no pacto social, eleitos posteriormente por deliberação dos sócios em assembleia geral, ou, ainda por outra forma estabelecida nos estatutos – art.º 252º, n.º 2 do Cód. Soc. Com.

Já nas sociedades anónimas, os administradores podem ser designados pela assembleia constitutiva ou pela assembleia geral – art.º 391º do Cód. Soc. Com. – e no conselho de administração executivo, quando a sociedade adota o modelo germânico de organização, os administradores podem ser designados pelo conselho geral e de supervisão, ou pela assembleia geral, se os estatutos assim o determinarem – art.º 425º, n.º 1 do Cód. Soc. Com.

Como já acima fizemos notar ¹¹⁴, não é raro, porém, encontrarmos pessoas singulares ou pessoas coletivas a atuar como gestores em sociedades sem para tal terem legitimidade formal

¹¹² No mesmo sentido, v. António Pereira de Almeida (2006), *Sociedades Comerciais*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 221.

¹¹³ Sobre os contratos como fontes de obrigações, v. Mário Júlio de Almeida Costa (2001), *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina, p. 181 e ss.; e João de Matos Antunes Varela (1994), *Das Obrigações em Geral*, I, Coimbra, Almedina, p. 219 e ss.

¹¹⁴ V. supra p. 2.

¹¹⁵, o que significa que não são apenas os gestores de direito, ou seja, aqueles que foram regularmente nomeados, que podem causar, através da sua atuação ou omissão, danos à própria sociedade, aos credores e a terceiros, também os, *lato sensu*, chamados gestores de facto os podem causar.

A figura do gestor de facto é já reconhecida nos países europeus e esse reconhecimento justificou-se, por um lado, com a necessidade de garantir a não paralisação da sociedade em face dessa situação irregular, mas também, e acima de tudo, por imperativos relacionados com a salvaguarda dos interesses da sociedade, dos credores e de terceiros e da necessidade de evitar atuações fraudulentas destinadas a afastar o regime da responsabilidade fixado para os gestores de direito.

No ordenamento jurídico português, são poucas as normas que expressamente preveem a responsabilização dos gestores de facto ¹¹⁶ e mesmo algumas das normas que existem não deixam de levantar dificuldades na sua aplicação, por um lado, porque o ordenamento jurídico português, à semelhança da quase totalidade dos ordenamentos jurídicos dos restantes países europeus, não apresenta um conceito de gestor de facto nem define os pressupostos para que a mesma se verifique, e, por outro lado, pela falta de clareza que algumas normas, como o art.º 80º do Cód. Soc. Com., apresentam quanto ao seu âmbito de aplicação, mas também pela problemática que levantam sobre a necessidade de, para ser responsabilizado, o gestor ter de o ser simultaneamente de direito e de facto ou poder sê-lo apenas de facto, como acontece no art.º 24º da LGT, ou ainda de saber se a responsabilização do gestor de facto iliba de responsabilidades o gestor que o seja apenas de direito.

Essa situação pode levar, como refere Ricardo Costa, à “...tentação de esvaziar e iludir o alcance desse regime, pois, maliciosamente ou não, bastará ao *abrigo da falta ou de uma irregularidade da investidura formal como titular do órgão administrativo* para afastar a punição, ainda que se tenham praticado actos próprios do desempenho de funções de gerência, administração ou direcção” ¹¹⁷. Tal, porém, não pode servir de pretexto para a

¹¹⁵ Como refere Laurent Leveneur (1990), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, tome 212, LGDJ, “L’immixtion d’une personne dans la direction d’une entreprise est un phénomène fréquent et varié”.

¹¹⁶ À semelhança do que acontece nos ordenamentos jurídicos de outros países europeus, como mais à frente veremos.

¹¹⁷ Costa, Ricardo (2006), “Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto”, , *IDET, Temas Societários, Colóquios*, 2, Coimbra, Almedina, p. 28.

desresponsabilização dos gestores de facto. Aliás, exemplo do contrário, é a jurisprudência e a doutrina produzidas nos restantes países europeus, que têm reconhecido a existência dos gestores de facto e decidido a sua responsabilização, equiparando-a à dos gestores de direito, muitas das vezes, sem apoio numa norma legal que expressamente os reconheça ¹¹⁸. Essa responsabilização tem fundamento no exercício, por parte dos mesmos, de atos efetivos de gestão na sociedade sem que exista ou tenha existido, quanto a si, uma designação regular e funciona como uma sanção para essa irregularidade ¹¹⁹.

Nos capítulos anteriores, abordámos os regimes de responsabilização dos gestores com referência à atuação dos gestores legalmente designados, porém, agora, o que nos propomos é abordar a responsabilização dos gestores de facto e em que medida a responsabilização daqueles gestores desresponsabiliza os gestores de direito.

Começaremos, para o efeito, por fazer uma breve apresentação da figura do gestor de facto na jurisprudência, na doutrina e no direito positivo.

11. A figura do gestor de facto na jurisprudência, na doutrina e no direito positivo

A figura do gestor de facto é amplamente reconhecida nos países europeus. Começou por surgir, em muitos dos países, nas decisões dos tribunais, para depois passar a ser estudada pela doutrina e, por fim, ter consagração em disposições legais, principalmente no âmbito do direito penal, do direito fiscal e do direito da insolvência ¹²⁰.

Na jurisprudência, destaca-se a produzida no Reino Unido, com especial relevo para a proferida no processo *Re Canadian Land Reclaiming and Colonizing Company, Coventry and*

¹¹⁸ Alguns autores chegam ao ponto de questionar se a figura do gestor de facto não deveria ser tratada com mais rigor do que a do gestor de direito. Seguindo essa linha de pensamento, Nathalie Dedessus-Le-Moustier (1997), “La Responsabilité du Dirigeant de Fait”, *Rev. Sociétés*, p. 501, pondera se “...dans le silence de certains textes quant à l’assimilation du dirigeant de fait au dirigeant en titre, il ne conviendrait pas de traiter le dirigeant de fait avec plus de rigueur afin de sanctionner cette situation, par nature, irrégulière”.

¹¹⁹ A esse respeito, ver Nathalie Dedessus-Le-Moustier (1997), “La Responsabilité du dirigeant de fait”, *Rev. des Sociétés*, p. 521.

¹²⁰ Sobre a figura do gestor de facto na jurisprudência, na doutrina e no direito positivo, seguimos, José Luis Díaz Echegaray (2002), *El Administrador de Hecho de las Sociedades*, Aranzadi Editorial, pp. 53 e ss. Sobre a figura do gestor de facto no direito comparado, v. o autor, obra e pp. supra citadas e também Niccolò Abriani (1998), “Gli Ammistratori di fatto delle società di capitali”, *Quaderni di Giurisprudenza Commerciale*, 182, Casa Editrice Giuffrè, pp. 39 a 72.

Dixon's Case, de 1880, onde pela primeira vez foi utilizada a expressão “*de facto director*” e foi decidida a responsabilização dos gestores de facto no âmbito civil.

Esta decisão, rapidamente foi seguida e reforçada na jurisprudência que se seguiu até que, finalmente, a figura do gestor de facto foi adotada pelo direito positivo, mais concretamente na secção 741 do *Companies Act* de 1985, onde ficou legalmente estabelecido o conceito geral de administrador – onde se inclui o gestor de facto –, e de gestor na sombra – *shadow director*. Aliás, o direito anglo-saxónico destaca-se por distinguir o *de facto director* – gestor de facto aparente –, ou seja, aquele que desempenhando funções de gestão se apresenta publicamente como gestor da sociedade ¹²¹; do *shadow director* – gestor na sombra ou oculto – aquele sobre cujas diretivas os gestores de direito da sociedade atuam ¹²².

Já no âmbito doutrinal, tem-se entendido que a figura do gestor de facto teve a sua origem na Alemanha, no instituto das relações contratuais de facto – *faktische vertragsverhältnisse* –, defendido por Gunther Haupt num trabalho realizado em 1941 que visava regular os contratos derivados de contatos sociais que não obedeciam ao modelo contratual do BGB ¹²³.

¹²¹ Segundo jurisprudência proferida no processo *Re Hydrodan (Corby) Ltd*, de 1994, o *de facto director* “...is a person who assumes to act as a director. He is held out as a director and claims and purports to be a director, although never actually or validly appointed as such”, citado por António Perdiges Huetos (2002), “Significado actual de los «Administradores de Hecho»: los que administran de hecho y los que de hecho administran”, *Revista de derecho de sociedades*, n.º 18, Jurisprudencia, Comentarios, p. 281, anotação 10.

¹²² Na secção 741 do *Companies Act*, de 1985, o *shadow director* é definido como “...a person in accordance with whose directions or instructions the director of the company are accustomed to act but so that person is not deemed a shadow director by reason only that the directors act on advice given by him in a professional capacity”. Porém, como refere J. M. Santos Cabral (2008), “O administrador de facto no ordenamento jurídico português”, *Revista do CEJ* n.º 10, pp. 138 e 139, “...foi apenas no processo *Re Hydrodam (Corby) Ltd*, datado de 1994, que a figura ganhou contornos mais rigorosos. Considerou-se na decisão em apreço que «...to establish that a defendant is a shadow director of a company, it is necessary to allege and a prove: (i) who are the directors of the company, whether de facto or de jure; (ii) that the defendant directed those directors how to act in relation to the company or that he was one of the persons who did so; (iii) that those directors acted in accordance with such directions; (iv) that they were accustomed so to act. What is needed is, first, a board of directors claiming and purporting to act as such; and secondly, a pattern of behavior in which the board did not exercise any discretion or judgment of its own but acted in accordance with the directions of others”.

A esta decisão seguiram-se muitas outras que fixam o regime do *shadow director* na atualidade.

¹²³ Como se percebe através de Mário Julio de Almeida Costa (2001), *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina, p. 200 e ss. e João de Matos Antunes Varela (1994), *Das Obrigações em Geral*, I,

Mas os tribunais alemães também têm reconhecido a figura do gestor de facto, o *faktischer Geschäftsführer*, cujo conceito, entre o sec. XIX e os anos 60 do sec. XX se fundou no critério formal, segundo o qual, para haver responsabilização, a atuação do gestor de facto tem que estar legitimada num ato de nomeação, inválido ou tácito, ou, ao menos, no conhecimento e consentimento tácito dos sócios (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*) ou dos órgãos de fiscalização (*Aktiengesellschaft*). Mais recentemente, a jurisprudência produzida pelos tribunais alemães evoluiu para um conceito que assenta no critério funcional, baseado no exercício efetivo da atividade de gestão.

No que respeita ao direito positivo, apenas uma disposição legal, a *aktienrechtliche Haftungsklausel*, constante do parágrafo 117 do *Aktiengesetz*, reconhece a gestão “indireta” ou “oculta” que apresenta semelhanças com o *shadow director* anglo-saxónico.

Por último, no âmbito do direito positivo, foi em França, que apareceram as primeiras disposições legais a fazerem referência à figura do gestor de facto: a Lei n.º 67-537, de 24 de Julho, no âmbito do direito comercial, a Lei n.º 66-537, de 13 de Julho no âmbito do direito penal, e o art.º 62º do Code Général des Impôts, no âmbito do direito fiscal.

Aliás, a França é o país que dispõe de mais disposições legais onde expressamente é reconhecida a responsabilização do gestor de facto e através das quais se consegue chegar, ainda que de forma não expressa, ao conceito de gestor de facto¹²⁴. Talvez por esse motivo, os tribunais franceses, se tenham mostrado, durante muito tempo, relutantes em aplicar aos gestores de facto normas em que essa aplicação não se encontra expressamente prevista¹²⁵,

Coimbra, Almedina, p. 229 e ss, Haupt aponta três categorias de relações contratuais de facto: relações jurídicas derivadas de um contacto social pré ou extra-contratual; relações jurídicas derivadas de contratos ineficazes; relações jurídicas assentes em atos no tráfico jurídico de massas. A segunda categoria assume especial relevância para a gestão de facto, uma vez que nela cabem as relações duradouras surgidas no âmbito laboral ou societário.

¹²⁴ Leveneur, Laurent (1990), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, tome 212, LGDJ, p. 48.

¹²⁵ Tal, porém, não tem implicado a impunidade dos gestores de facto, uma vez que os tribunais franceses têm recorrido, nesses casos, ao regime geral da responsabilidade civil.

relutância essa que embora já contrariada por alguma jurisprudência ¹²⁶, ainda subsiste nos tribunais de competência comercial ¹²⁷.

De seguida, analisaremos a figura do gestor de facto no direito e na jurisprudência portuguesas.

12. O gestor de facto no ordenamento jurídico e na jurisprudência portuguesas

Ao contrário da tendência observada nos restantes países europeus, à exceção de França que, como já vimos ¹²⁸, seguiu uma evolução semelhante à nossa, o legislador, em Portugal, antecipou-se à doutrina e à jurisprudência. Porém, ao contrário de França, onde as normas legais proliferam, são poucas e recentes as normas do ordenamento jurídico português nas quais está expressamente prevista a figura do gestor de facto.

Foi no âmbito do direito tributário, mais concretamente com art.º 13º do Cód. Proc. Tributário, na redação dada pela Lei 52/96, de 27 de Dezembro, que surgiu a primeira norma a consagrar expressamente esta figura em Portugal, a que se seguiram o art.º 24º da LGT; os art.ºs 49º, 82º, n.º 2 e 186º, n.º 2 do CIRE; e o art.º 227º, n.º 3, o art.ºs 227º-A, n.º 2, o art.º 228º, n.º 2 e o art.º 229º, n.º 2 do Cód. Penal.

A partir da consagração legal da figura do gestor de facto, os Tribunais portugueses têm sido chamados a pronunciar-se, com alguma frequência, sobre a mesma. Da análise da jurisprudência, constata-se que os Tribunais têm procurado os requisitos definidores daquela figura na atividade desenvolvida na sociedade, baseando-se, portanto, num critério funcional. No entanto, as decisões proferidas têm-se apresentado, a maior parte das vezes, pouco criteriosas e, fruto disso, muitas das vezes, contraditórias na identificação desses requisitos.

Por exemplo, pronunciando-se quanto à intensidade e regularidade com que os atos devem ser praticados pelo suposto gestor de facto, o Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte de 21/04/05, concluiu ser “irrelevante” (...) que tivesse praticado muitos ou poucos actos”, e no

¹²⁶ Por exemplo, a *chambre commerciale* não hesitou, numa sua decisão, em aplicar o artigo L. 266 do *Livre des procédures fiscales*, no qual o gerente de facto não é visado, e a responsabilizar solidariamente um indivíduo que não era gerente de direito.

¹²⁷ Dessa situação, dá-nos conta Laurent Leveneur (1990), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, tome 212, LGDJ, pp. 81 e 82, o qual conclui dizendo que “Il reste, cependant, à la chambre commerciale du chemin à parcourir dans cette voie de l’assimilation...”.

¹²⁸ V. supra p. 47.

mesmo sentido, também o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, de 09/02/99, relator Jorge Lino Ribeiro Alves Sousa, já tinha decidido que “a gerência de facto ocorre quando alguém – ainda que de modo esporádico e apenas em relação a um único pelouro da empresa – exterioriza de algum modo a representação da vontade social por meio de actos substantivos e materiais, vinculando a sociedade perante terceiros”. Mas essa posição é contrariada, nomeadamente, pelo Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, de 02/02/12, relator Irene Isabel Gomes das Neves, o qual decidiu no sentido da indispensabilidade, para que exista gestão de facto, “...que o gerente use, efectivamente, dos respectivos poderes, que seja um órgão actuante da sociedade, não podendo a mesma ser atestada pela prática de actos isolados praticados”.

Quanto à qualidade dos atos praticados, são de muitos e variados tipos. Assim, a mero título de exemplo, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 13/03/96, relator Benjamim Rodrigues, pronunciou-se no sentido de que inculca a ideia de gestão de facto “...a prática de actos relativos à administração da sociedade: dirigir o pessoal, cumprir os contratos celebrados, cobrar e pagar créditos, etc, isto é, desenvolvendo a atividade da empresa”. Por sua vez, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 31/07/97, define gestor de facto como “...o que é órgão actuante da sociedade, tomando as deliberações consentidas pelo pacto e exteriorizando a vontade social perante empregados e estranhos, quer obrigando a empresa quer realizando negócios, enfim, exercendo a mera gerência que se consubstancia no uso efectivo dos poderes de administração e representação da sociedade”. E, por último, para o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, de 16/06/09, relator Pereira Gameiro, “as intervenções em escrituras públicas de compra e venda em representação de sociedade na qualidade de sócio-gerente sem o ser de direito consubstanciam actos de efectiva gerência”.

Já quanto à independência com que os atos de gerência devem ser tomados, os Tribunais mostram-se poucos exigentes. Por exemplo, o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27/03/01, relator J. Gonçalves, decidiu que “...a gerência de facto pode ser exercida através de procurador. O gerente representado por procurador é gerente de facto e, nesse sentido, é responsável pela dívida...”.

Mais unânime, tem sido o entendimento da necessidade da prática de atos de representação. Nesse sentido, decidiu recentemente o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27/11/12, relator Joaquim Condesso, fundamentando-se nos art.ºs 259º e 260º do Cód. Soc. Com., que “...parece dever entender-se que serão típicos actos de gerência aqueles que se

consubstanciam na representação da sociedade perante terceiros, aqueles através dos quais a sociedade fique juridicamente vinculada e que estejam de acordo com o objecto social”; e também mais recentemente o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul de 07/05/13, relator Jorge Cortês, segundo o qual “...no que respeita à gerência efectiva, o que avulta não é a relação jurídico-civil entre a oponente e a sociedade, mas antes entre ela e a vida da sociedade, ou seja, o exercício de representação da empresa face a terceiros (credores, trabalhadores, fisco, fornecedores, entidades bancárias) de acordo com objecto social e mediante os quais o ente colectivo fique vinculado”. Mas também, o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul de 09/01/99; e o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul de 16/06/09, relator Pereira Gameiro, entre outros ¹²⁹.

Face à pouca consistência que a figura do gestor de facto apresenta na jurisprudência portuguesa, plasmada nos Acórdãos que acabámos de citar, impõe-se descobrir que requisitos são aptos a qualificar um determinado indivíduo como gestor de facto.

13. O conceito de gestor de facto

Encontrar o conceito de gestor de facto não é fácil. Efetivamente, se em relação aos gestores de direito, em face da existência de uma designação formal, a sua identificação e a prova da qualidade com que atuam não coloca problemas ¹³⁰, já em relação aos gestores de facto, a sua identificação torna-se difícil, uma vez que não existe uma norma legal que os defina ou que identifique as suas características .

Essa dificuldade, porém, não pode ser impedimento a que se chegue a um conceito, uma vez que se mostra imprescindível definir com rigor os seus requisitos, sob pena de assim não

¹²⁹ Todos os Acórdãos acima citados foram obtidos *on line* em www.dgsi.pt, com excepção dos Acórdãos de 13/03/96 e de 31/07/97, que foram citados por Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (2012), *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, encontro da escrita, pp. 247 e 248 e p. 250; e do Ac. de 09/02/99 e do Ac. de 10/11/98, que foram citados por Tânia Meireles da Cunha (2008), “Responsabilidade Tributária Subsidiária. Apontamentos.”, *IDET, Miscelâneas*, 5, Coimbra, Almedina, pp. 144 e 149.

¹³⁰ Para ocorrer a responsabilização dos gestores de direito, não é relevante que a conduta danosa tenha sido ativa ou passiva, uma vez que, mesmo nos casos em que tenha existido uma omissão na sua atuação, serão responsáveis a título de culpa *in ommittendo*.

se fazendo, se poder vir a responsabilizar alguém indevidamente considerado gestor de facto ou, pelo contrário, deixar de se responsabilizar quem realmente geriu a sociedade ¹³¹.

A doutrina e a jurisprudência europeias, têm chegado ao conceito de gestor de facto, através de dois critérios distintos: o critério formal e o critério funcional. O critério formal ¹³², faz depender a qualificação como gestor de facto da existência de um vínculo mínimo do indivíduo à sociedade, isto é, de um ato de designação por parte dos órgãos sociais competentes, ainda que inválido ou tácito, acompanhado de uma aceitação tácita por parte do indivíduo. Por sua vez, o critério funcional, assenta a definição de gestor de facto na análise casuística da atividade desenvolvida pelo indivíduo na sociedade, dando relevância ao tipo de atos que realizou e ao grau de autoridade e independência com que os praticou.

Entendemos, porém, que deve ser seguido um critério misto que tanto se baseia na existência de um vínculo do indivíduo à sociedade, como na atividade por si desenvolvida no seu seio. Com efeito, embora concordemos que o critério funcional é mais abrangente, ao centrar a procura dos requisitos nas funções efetivamente desempenhadas pelo gestor na sociedade, independentemente da existência ou não de uma designação (inválida, irregular ou tácita), entendemos que o critério formal também é útil, na medida em que, embora seja requisito primeiro do gestor de facto, a inexistência de uma designação para o cargo ou a existência de uma designação irregular, a atividade do gestor de facto deve, ainda assim, ser acompanhada do consentimento, ainda que tácito, dos sócios, acionistas e gestores de direito

¹³¹ José Luis Diaz Echegaray (2002), *El Administrador de Hecho de las Sociedades*, Aranzadi Editorial, p. 127, confirma a importância de definir esses requisitos quando diz que “En efecto, resulta necesario establecer unos confines precisos de la extensión de la figura en examen, ya que es tan erróneo considerar administrador de hecho a quien no lo es, por fijar su frontera más allá de donde corresponde, como no hacerlo cuando procede, por establecer unos límites demasiado estrechos”.

¹³² O critério formal, foi introduzido e maioritariamente seguido durante longos anos pela doutrina e pela jurisprudência em Itália, mas também na Alemanha, e teve como principal objetivo assegurar o regular funcionamento da sociedade nas situações em que existe uma designação irregular ou caducada. Tem, no entanto, vindo a ser abandonado na medida em que, segundo os seus opositores, ao exigir um vínculo mínimo do indivíduo à sociedade, deixa de fora da gestão de facto outros indivíduos em relação aos quais, embora não exista qualquer tipo de designação, praticaram atos de gestão danosos. Em substituição do critério formal, tem vindo maioritariamente a ser utilizado o critério funcional, que vai procurar à fase executiva da atuação do gestor de facto e não à fase formal da designação, as suas características. Seguimos, porém, o entendimento que o critério formal pode ser útil nos termos que a seguir vamos expor.

da sociedade ¹³³. Esse consentimento, na falta de uma designação formal ou válida, é o que permite distinguir a gestão de facto da usurpação de funções ou da ingerência abusiva nos assuntos societários e manifesta-se através da tolerância da sociedade, a qual, por sua vez, se indicia, nomeadamente, no conteúdo das decisões tomadas pelos órgãos societários e no comportamento individual de cada um dos sócios e acionistas e gestores de direito. E esse consentimento não deixa de fora qualquer dos tipos de gestor de facto, uma vez que tratando-se de um consentimento tácito, abarca todos os tipos de gestor, mesmo os gestores ocultos e na sombra.

Tendo por base a atividade desenvolvida na sociedade, a doutrina portuguesa e europeia tem indicado como requisitos da gestão de facto: a realização de uma atividade positiva de gestão; de forma independente e; com carácter de continuidade ¹³⁴.

Para além do requisito formal que acima indicámos, em segundo lugar, como requisito funcional, exige-se ao gestor de facto a realização de uma atividade positiva de gestão. Isto é, ao contrário dos gestores de direito que podem ser responsabilizados pelas suas omissões, a gerência de facto, pelo contrário, pressupõe uma prática efetiva de atos de gestão ¹³⁵. Atos esses que têm que ser iguais ou equivalentes aos praticados pelo gestor de direito ¹³⁶. No

¹³³ Latorre Chiner (2003), *El Administrador de Hecho en las Sociedades de Capital*, Editorial Comares, p. 76, também faz referência à necessidade da existência desse consentimento. Alguns autores, porém, como Niccolò Abriani e José Luiz Díaz Echegaray, não o mencionam.

¹³⁴ Não se tratam, note-se, de requisitos rígidos mas sim de requisitos de carácter geral que depois têm que ser adaptados a cada situação concreta, nomeadamente, entre outras, à dimensão da sociedade. Por isso é que Laurent Leveneur (1990), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, tome 212, p. 56, alerta que é necessário “...examiner au cas par cas si la personne en cause a assumé les mêmes fonctions que celles qu’aurait normalement dû exercer un dirigeant de droit de la personne morale considérée”.

¹³⁵ Como bem explica Laurent Leveneur (1990), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, tome 212, pp. 54 e 55, “En effet, dès lors qu’une personne a été régulièrement désignée dans des fonctions de direction, elle a la qualité de dirigeant de droit, peu important qu’elle exerce ou non effectivement ses fonctions (...). Au contraire tout individu qui n’a pas été légalement nommé pour conduire les affaires sociales devrait normalement s’abstenir d’y intervenir; c’est donc uniquement à partir du moment où, nonobstant son défaut de titre, il s’immisce dans la gestion en développant une activité positive, que peut lui être attribué la qualité de dirigeant de fait”.

¹³⁶ A mesma opinião parecem ter Paulo de Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos (1999), *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lisboa, LEX, p. 80. Segundo aqueles autores, os atos de gestão aptos a qualificar a gestão têm que envolver “...a mesma amplitude e os mesmos poderes de gestão que caracterizam o exercício dessas mesmas funções por gerentes ou

entanto, tal não significa que tenham que ser praticados todos os atos de gestão que o ordenamento jurídico prescreve para o gestor de direito mas sim que os atos praticados sejam atos típicos de um gestor de direito^{137 138}.

Não integram, assim, o conceito de gestor de facto, o exercício do direito de controlo da gestão ou a emissão de meros conselhos, opiniões e recomendações nem tão pouco os meros atos de representação externa da sociedade^{139 140}, mas sim aqueles atos que, revestindo de

administradores de direito”. Porém, logo de seguida e de forma aparentemente contraditória, aqueles autores parecem integrar nos atos de gestão aqueles que são praticados pelos procuradores.

¹³⁷ Sob pena de, assim não se entendendo, como alerta Ricardo Costa (2006), *IDET, Colóquios*, 2, Coimbra, Almedina, p. 29, anotação 4, “...nas sociedades de maior dimensão, não encontrarmos tal sujeito: as funções assumem uma articulação e uma complexidade – que vão desde a escolha de investimentos e de produtos à política de recursos humanos – incompatíveis com esta “globalidade” de ingerência na administração”.

¹³⁸ No caso do gestor na sombra, ou *shadow director*, também existe uma atividade positiva de gestão, só que levada a cabo por intermediários, que são os gestores de direito.

¹³⁹ Relativamente aos atos de representação, não significa que os mesmos não tenham relevância para efeitos de qualificação da gerência de facto, mas só a terão quando se traduzam na concretização de um ato de gestão efetiva. Como explicita J. M. Santos Cabral (2008), “O administrador de facto no ordenamento jurídico português”, *Revista do CEJ*, 10, p. 132, “...o que releva na presente sede não é o próprio acto de celebração de um contrato – o qual pode ser concluído por uma panóplia de mandatários, procuradores, etc. da sociedade –, mas antes a decisão de contratar”.

¹⁴⁰ Subordinar o gestor de facto à prática obrigatória de atos de representação, significaria deixar de fora os gestores de facto ocultos e os gestores de facto na sombra, os quais, como mais à frente vamos ver, não praticam atos de representação. Acresce que tal imposição não faria qualquer sentido uma vez que, não obstante caberem dentro dos poderes dos gestores de direito, tanto os poderes de gestão, como os poderes de representação, não deixa de exercer o cargo de gestor quem apenas exerce uma dessas funções. Disso mesmo nos dá conta Ricardo Candeias (2000), “Os Gerentes e os Actos de Mero Expediente”, *ROA*, 60, I, p. 250, o qual, referenciando Raúl Ventura, que distingue, na administração das sociedades por quotas, administração *stricto sensu* e representação, observa que os titulares dos órgãos de gestão, atuando pela e para a sociedade “...tanto poderão apenas exercer esse poder de administração *stricto sensu*, ambos simultaneamente, o que será mais normal, ou apenas o de representação”. Isso, por exemplo, é o que pode passar-se nos órgãos de gestão plural, onde, embora a competência caiba, em regra, como refere Pupo Correia “...a todos os titulares (...) é possível e frequente que alguns dos respectivos poderes – de representação e/ou de administração – sejam atribuídos apenas ou especialmente a alguns titulares. Poderá, assim, haver administradores ou gerentes sem poderes de representação”.

A esse respeito, em sentido diverso, tem decidido a jurisprudência portuguesa a que já acima fizemos referência, bem como na doutrina, nomeadamente Pedro Sousa e Silva (2000), “A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no Novo CPPT”, *ROA*, 60, III, p. 1452, quando afirma que “...só deverá considerar-se que alguém exerce funções de administrador ou

grande importância, demonstram um real e efetivo governo da sociedade, típicos de gestão empresarial ou alta direção, como são os que influenciam a vida económica e financeira da sociedade ¹⁴¹.

Em terceiro lugar, o gestor tem que exercer a sua atividade de forma soberana e independente. O gestor de facto, como o gestor de direito, tem que estar investido do poder de decidir sobre os destinos da sociedade, de impor as suas escolhas ou influenciar a gestão, sem subordinação às instruções de terceiros. Tem, pois, que estar investido de um verdadeiro poder de decisão ^{142 143}. O que não pressupõe o total afastamento do gestor de direito ¹⁴⁴, ou seja, não significa que o gestor de facto tenha que se apresentar numa posição dominante, bastando que se encontre numa posição de equiparação em termos de capacidade de decisão ou de cooperação com os gestores de direito. Ficam, portanto, em princípio, afastados os trabalhadores assalariados, os diretores comerciais e os procuradores, etc ^{145 146}.

gerente quando desempenhe, cumulativamente, atribuições de gestão e de representação externa da empresa – já que é essa *dupla competência* que caracteriza o cargo em questão. Na falta de qualquer um destes poderes, não parece que possa falar-se no exercício “de facto” de funções de administração”.

¹⁴¹ V. a este propósito, Ricardo Costa (2006), “Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto”, *IDET, Colóquios*, 2, Coimbra, Almedina, p. 29; e Nathalie Dedessus-Le-Moustier (1997), “La Responsabilité du Dirigeant de Fait”, *Rev. Sociétés*, 3, p. 503.

¹⁴² Nesse sentido, ensina Nuria Latorre Chiner, “Apoderado de hecho y apoderado general”, p. 395, “El administrador de hecho (...) no depende de los administradores instituidos; más bien al contrario, suele caracterizar-se por ser él mismo quien fija la política general de gestión. En este sentido, la administración fáctica lleva implícita la idea de un verdadero poder autónomo de decisión. El administrador de hecho es, en el ámbito de sus funciones, un sujeto soberano e independiente, capaz de decidir el destino comercial y financiero de la empresa, de imponer sus decisiones y de influir de forma determinante en la gestión, sencillamente, del mismo modo en que lo haría el administrador de derecho”.

¹⁴³ No caso do gestor na sombra, ou *shadow director*, esse poder de decisão traduz-se na capacidade efetiva de dar instruções a qual, por sua vez, se revela através do seu acatamento pelos gestores de direito que as aplicam.

¹⁴⁴ Como observa Nathalie Dedessus-Le-Moustier (1997), “La Responsabilité du Dirigeant de Fait”, *Rev. Sociétés*, p. 504: “La présence d’un ou plusieurs dirigeants de droit ne fait pas échec à la recherche de l’exercice d’un pouvoir autonome de direction par un autre individu”.

¹⁴⁵ Dizemos, “em princípio”, porque, por trás de cada um desses casos, podem estar gestores ocultos. Como exemplifica Nathalie Dedessus-Le-Moustier (1997), “La Responsabilité du Dirigeant de Fait”, *Rev. Sociétés*, p. 508, “Il est certain que le salarié qui sollicite des instructions de l’autorité compétente dans l’entreprise et qui lui rend compte de son activité ne peut être qualifié de dirigeant de fait. Par contre, la fictivité du contrat de travail est susceptible d’être retenue lorsqu’il est démontré

Por último, tem que existir por parte do gestor, uma prática continuada, reiterada e sistemática da atividade de gestão ¹⁴⁷. Seguimos, porém, o entendimento segundo o qual este requisito possa ser entendido em termos não muito rígidos, de forma a incluir também os gestores que praticaram atos isolados mas que tiveram uma grande repercussão na vida da sociedade, desde que, obviamente, acompanhados dos demais requisitos ^{148 149}. Doutro modo, corremos o risco de poder deixar de fora aqueles indivíduos que, tendo praticado ocasionalmente funções de gestão na sociedade, causaram danos à sociedade.

Encontrados os seus requisitos, podemos definir o gestor de facto como aquele indivíduo que, sem ter sido designado formalmente para o cargo de gestor, ou tendo-o sido, a sua designação é irregular ou caducou, pratica, direta ou indiretamente, tendencialmente de forma continuada, reiterada e sistemática, atos de gestão na sociedade, iguais ou equivalentes aos do gestor de direito, com soberania e independência.

14. Tipos de gestor de facto

Temos vindo a utilizar o conceito de gestor de facto na sua forma mais ampla, porém, a figura do gestor de facto pode assumir tipologias diferentes entre si, sendo possível distinguir

que l'interesse n'est soumis à aucun contrôle, qu'il agit en dehors de tout lien hiérarchique et qu'il perçoit une rémunération supérieure à celle du dirigeant en titre”.

¹⁴⁶ No caso específico dos procuradores, aplicar-se-ão, quanto a eles, as regras gerais da representação, previstas no art.º 258º e ss. do Cód. Civil.

¹⁴⁷ Partilham deste entendimento, entre outros, Niccolò Abriani (1998), “Gli Amministratori di Fatto delle Società di Capitali”, *Quaderni di Giurisprudenza Commerciale*, 182, Casa Editrice Giuffrè, pp. 224 a 227; e Nathalie Dedessus-Le-Moustier (1997), “La Responsabilité du Dirigeant de fait”, *Rev. Sociétés*, 3, p. 503.

¹⁴⁸ Assim, v. Ricardo Costa (2006), “Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto”, *Temas Societários, IDET, Colóquios*, Coimbra, Almedina, p. 39, anotação 12; e J. M. Santos Cabral (2009), “A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, I, Coimbra, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, p. 274 e 275. Noutro sentido, defendendo que “...é a relativa durabilidade, e não o carácter esporádico, que caracteriza uma situação de gestão de facto”, Tânia Meireles da Cunha (2008), “Responsabilidade Tributária Subsidiária. Apontamentos”, *IDET, Miscelâneas*, 5, Coimbra, Almedina, p. 144.

¹⁴⁹ Ricardo Costa (2006), “Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto”, *IDET, Temas Societários, Colóquios*, 2, Coimbra, Almedina, p. 39, anotação 12, dá como exemplo desse tipo de atos, o mútuo bancário com encargos elevados, a venda de participações da sociedade participada sem uma justa contrapartida, o afastamento de um diretor sem uma motivação justa, etc.

três tipos de gestor: o gestor aparente; o gestor de facto oculto; e o *shadow director* ou gestor na sombra ¹⁵⁰.

Assim, podemos encontrar aquele indivíduo que, sem ter sido designado ou com uma designação irregular, para além de preencher os demais requisitos do gestor de facto, se apresenta publicamente como se fosse gestor de direito, intitulando-se quer internamente quer externamente como tal, praticando, para além de atos internos de gestão, também atos de representação. É o chamado gestor aparente.

Depois, podemos encontrar aquele indivíduo que, embora pratique atos de gestão, porque se encontra escondido na função que oficialmente desempenha na sociedade, não se apresenta publicamente como gestor de direito e, portanto, não pratica atos de representação. É o chamado gestor oculto.

Por último, temos ainda aquele indivíduo que não desempenha quaisquer funções na sociedade nem exerce diretamente funções de representação, mas que exerce uma influência decisiva sobre a atuação dos gestores de direito, o que acontecerá quando os gestores de direito atuam, como diz José Luis Diaz Echegaray “....de manera sistemática siguiendo las instrucciones de este último, que ejerce sobre ellos una influencia decisiva, sin adoptar decisiones propias” ¹⁵¹, ou seja, como uns “testa de ferro”. É o designado no ordenamento jurídico anglo-saxónico por *shadow director* ou gestor na sombra.

Tem sido levantada a questão de saber se o gestor de facto abrange no seu conceito o gestor na sombra e o gestor oculto uma vez que, em ambos os casos, os gestores, embora

¹⁵⁰ A tipologia que seguimos, por entendermos ser a mais abrangente, é a proposta por J. M. Coutinho de Abreu, “Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades”, *IDET, Cadernos*, 5, Coimbra, Almedina, pp. 97 a 100. É, porém, habitual a doutrina fazer apenas a distinção entre gestores de facto (onde se incluem os gestores aparentes e os gestores ocultos) e *shadow directors*, ou gestores na sombra. Antonio Perdices Huetos (2001), por exemplo, “Significado Actual de Los «Administradores de Hecho»: Los que Administran de Hecho Y Los que de Hecho Administran”, *Rds, revista, Jurisprudencia, Comentarios*, Aranzadi Editorial, p. 280, distingue dois tipos de administrador de facto: “...el de quien sin título gestiona en el tráfico la sociedad como administrador (caso extraño en la práctica salvo en el supuesto mentado de caducidad y que llamaremos *administrador notorio* (...), y el que, sin presentarse como tal administrador, domina «de facto», indirectamente o como actuante, la administración de la sociedad (caso más frecuente y que llamaremos *administrador oculto*...”.

¹⁵¹ Echegaray, José Luis Díaz (2002), *El Administrador de Hecho de las Sociedades*, Aranzadi Editorial, p. 181.

desempenhem atos de gestão, não desempenham funções de representação, para além de que, a gestão da sociedade é exercida, no último caso, apenas indiretamente, através dos gestores de direito.

A este respeito, e em concreto no que diz respeito ao não desempenho de atos de representação, remetemos para o entendimento por nós anteriormente seguido, segundo o qual a prática de atos de representação não é requisito necessário para a qualificação como gestor de facto ¹⁵². Aliás, mal se entenderia que deixassem de ser responsabilizados indivíduos que decidem a prática dos já acima denominados atos de “alta direção” apenas porque não representaram externamente a sociedade. Tanto mais que, como se sabe, são estes atos, e não os de mera representação, que interferem de forma decisiva nos destinos da sociedade. Esta posição de inclusão dos gestores ocultos e dos gestores na sombra nos gestores de facto, desde que os requisitos que atrás enunciámos estejam preenchidos, é, aliás, a que tem sido seguida pelas doutrinas portuguesa e europeia ¹⁵³.

Outra problemática que se levanta, é a de saber se, por um lado, os atos internos praticados pelos mesmos são válidos dentro da sociedade, e, por outro lado, se os atos externos vinculam ou não a sociedade perante terceiros. No que respeita ao gestor oculto e ao gestor na sombra, o problema coloca-se apenas em relação aos atos internos por eles praticados, uma vez que, como já vimos, pelo menos enquanto gestores, não desempenham funções de representação. Essas funções são desempenhadas pelo gestor de direito, do qual deriva a vinculação da sociedade. Já em relação ao gestor aparente, a questão relaciona-se com os atos externos. Ora, princípios como os da confiança no comércio jurídico e da segurança jurídica, justificam que quer em relação a um quer em relação a outro, a sua atuação vincule a sociedade interna e/ou externamente, na medida em que essa mesma

¹⁵² V. supra p. 53.

¹⁵³ Neste sentido, referindo-se à abrangência do conceito de gestor de facto, defende Maria del Pilar Morata Escalona (2000-2002), “La prohibición de competencia del administrador”, *RdS revista*, Aranzadi Editorial, 15, p. 139, que “...también se consideran incluidos en esta categoría los supuestos de falta de ocupación formal del cargo que suponen, sin embargo, un control de hecho en la gestión, bien ejerciendo sobre los verdaderos administradores una influencia decisiva, llegando incluso a sustituirlos, a pesar de no aparecer como tales ante terceros (administradores ocultos)...”.

No mesmo sentido, mas na doutrina portuguesa, v. João Miguel Santos Cabral (2008), “O administrador de facto no ordenamento jurídico português”, *Revista do CEJ*, 10, pp. 130 a 132.

atuação foi consentida, ainda que tacitamente, pelos sócios, acionistas e demais gestores de direito e os terceiros confiaram na aparência da legalidade dos atos ¹⁵⁴.

Nessa medida, se em resultado da sua atuação, causaram danos à sociedade ou a terceiros, devem ser responsabilizados. Sobre a forma como deve ser efetivada essa responsabilidade, no entanto, vamo-nos debruçar de seguida.

15. A responsabilidade civil dos gestores de facto das sociedades

É consensual na doutrina portuguesa e na europeia que, quem exerce funções de gestão de forma em tudo idêntica à de um gestor de direito, sem para tal estar formalmente legitimado e, por essa via, causa danos na sociedade, deve ser responsabilizado.

Nos países europeus em que o legislador consagrou um regime unitário de responsabilização para os gestores de direito e para os gestores de facto, essa responsabilização não causará grandes dificuldades. Os problemas surgem quando essa responsabilização, como é o caso de Portugal, se faz através de normas dispersas por vários diplomas legais. E esse problema é tanto maior quanto, como já atrás anunciámos ¹⁵⁵, no Cód. Soc. Com. não existe nenhuma norma que expressamente preveja a responsabilização dos gestores de facto. Tal circunstância legal, como já vimos, não acontece apenas no nosso ordenamento jurídico.

A solução encontrada noutros países europeus para essa circunstância tem sido, em alguns casos, a aplicação aos gestores de facto do regime geral da responsabilidade civil ¹⁵⁶ –

¹⁵⁴ Defendendo essa solução, Antonio Perdices Huetos (2002), “Significado actual de los «Administradores de Hecho»: Los que administran y los que de hecho administran”, *Jurisprudencia. Comentarios*, p. 280, ensina “en efecto, la noción «de hecho» se usa para hacer referencia a la protección de la confianza en la regularidad de las relaciones jurídicas derivada de una situación objetiva de apariencia, que no coincide con la realidad y que tiene su origen en un acto o negocio nulo o inexistente; así los actos realizados por un administrador que resulta a la postre no serlo por defectos en su título, se conservan en su validez. En este sentido, la actuación fáctica no es otra cosa que la creación o mantenimiento de una situación objetiva de apariencia que generará, supuesta la presencia del restop de requisitos al efecto (tráfico económico, imputabilidad y buena fe), toda su eficacia vinculatoria”.

¹⁵⁵ V. supra p. 3 e p. 44.

¹⁵⁶ Como diz Nathalie Dedessus-Le-Moustier (1993), “La Responsabilité du Dirigeant de Fait, *Rev. Sociétés*, 3, p. 511, “La sanction du comportement du dirigeant de fait qui exerce son activité au mépris des textes est susceptible d’être poursuivie par un autre moyen que cette assimilation sélective.

contratual ou extracontratual – porém, tal solução não deixa de comportar algumas objeções, nomeadamente por aquele regime ser mais favorável do que o regime de responsabilidade dos gestores, constante do Cód. Soc. Com.

A melhor solução, e que também já está a ser seguida nalguma jurisprudência europeia, na falta da sempre preferível aprovação de uma norma legal expressamente aplicável simultaneamente aos gestores de direito e de facto, parece, pois, ser a de sujeitar os gestores de facto às normas de responsabilização dos gestores de direito do Cód. Soc. Com.

As vantagens dessa equiparação são, por um lado, incentivar o desinteresse pela figura do gestor de facto, sujeitando-o às mesmas normas responsabilizadoras dos gestores de direito, e, por outro lado, uniformizar o ordenamento jurídico, de forma a não haver decisões discrepantes nos vários ramos de direito.

Não obstante termos dito atrás que no Cód. Soc. Com. não existe nenhuma norma que preveja, de forma taxativa, a responsabilização do gestor de facto, parece-nos, porém, que essa responsabilização se consegue por via do art.º 80º do Cód. Soc. Com., nos termos do qual “As disposições respeitantes à responsabilidade dos gerentes ou administradores aplicam-se a outras pessoas a quem sejam confiadas funções de administração”.

Antes de avançar-mos na explicitação dessa nossa ideia, convém referir, porém, que em Portugal, dentro dos que defendem que deve ser aplicado aos gestores de facto o regime jurídico de responsabilização do Cód. Soc. Com., existem os que o fazem exclusivamente por via do art.º 80º do Cód. Soc. Com. e os que o fazem por interpretação extensiva ou com recurso à analogia.

Para os defensores da primeira corrente, que seguimos, aquela norma equipara, embora não o faça de forma taxativa, a responsabilidade dos gestores de direito aos gestores de facto na medida em que ao estender a sua aplicabilidade às “pessoas a quem sejam confiadas funções de administração”, está a referir-se àqueles a quem foram tacitamente consentidas ou confiadas funções de gestão, nomeadamente, aos gestores de facto ¹⁵⁷.

En effet, l’absence d’assimilation n’est pas synonyme d’absence de sanction dans la mesure où la responsabilité du dirigeant de fait est engagée conformément en droit commun”.

¹⁵⁷ Assim, nas palavras de Tânia Meireles da Cunha (2004), *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*, 2004, Coimbra, Almedina, p. 76: “O art.º 80º do Cód. Soc. Com. estende a responsabilidade dos gerentes,

Entre os seguidores da segunda corrente, existem os que simplesmente defendem que os gestores de facto caem fora do âmbito de aplicação do art.º 80º do Cód. Soc. Com.¹⁵⁸, e os que, não sendo tão radicais, entendem que o art.º 80º do Cód. Soc. Com., é muito redutor pois na expressão “pessoas a quem sejam confiadas funções de administração”, apenas cabem aqueles gestores com designação irregular, deixando de fora outras realidades, como os gestores de facto aparentes que não foram designados, os gestores de facto ocultos e os gestores de facto na sombra¹⁵⁹. Para os defensores desta corrente, a equiparação do regime de

administradores e directores a quaisquer pessoas que exerçam funções de Administração. § Estende-se, pois, a responsabilidade a quem, não sendo gerente, administrador ou director de direito, o seja de facto”.

¹⁵⁸ Os que assim entendem, baseiam-se na explicitação dada pelos responsáveis da norma equivalente ao atual art.º 80º do Cód. Soc. Com., o art.º 25º do DL 49 381, Raúl Ventura e Brito Correia, os quais, no *BMJ*, 195, p. 26, concluem da seguinte forma: “No estado actual da nossa lei, o artigo 25º abrange: a) titulares de órgãos de administração, além do conselho de administração, legalmente constituídos; b) casos de atribuição das funções que legalmente pertencem ao conselho de administração a outros órgãos, individuais ou colectivos, seja qual for a designação destes”.

¹⁵⁹ Seguem esta corrente, nomeadamente, J. M. Coutinho de Abreu e Maria Elisabete Ramos (2004), “Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores”, *IDET, Miscelâneas*, 3, Coimbra, Almedina, p. 45, para os quais “...não se pode dizer que os administradores (de facto) aparentes mas sem qualquer título (...) ou os administradores na sombra são pessoas a quem sejam confiadas funções de administração”. Ainda assim, o art.º 80º do Cód. Soc. Com. não é, de qualquer forma, desprovido de qualquer utilidade para aqueles autores, uma vez que, juntamente com outra legislação – para além das normas legais já por nós anteriormente referidas, o art.º 83º, n.º 4 e o art.º 504º, n.º 2 do Cód. Soc. Com. –, pode servir para conseguir a responsabilização dos gestores de facto que tenham sido designados para o cargo mas cuja nomeação apresenta um vício ou dos gestores com cargo caducado, para além de, de todo o modo, em relação aos gestores de facto não abrangidos, a sua responsabilização poder ser obtida com recurso à interpretação extensiva.

A este propósito, com interesse, pronunciou-se a Comissão de Mercados de Valores Imobiliários, no processo de consulta n.º 1/2006 sobre as propostas de alteração ao Cód. Soc. Com., no seguinte sentido: “...o Código das Sociedades Comerciais reúne já um acervo considerável de normas que podem responder, e respondem, a diversas situações para as quais se desenvolveu inicialmente a doutrina do administrador de facto no Direito societário. Atente-se no disposto no artigo 80º do Código, que disciplina a responsabilidade de outros sujeitos a quem foram confiadas funções de administração. Depois, atenda-se à responsabilidade solidária do sócio, nos termos do art.º 83º, ou do sócio único, nos termos do artigo 84º. Paradigmática é a responsabilidade da sociedade subordinante ou absolutamente dominante, nos termos dos artigos 501º e 491º, respetivamente. Por outro lado, também não é certo que o conceito de administrador de facto não possa ser tido por pertinente no âmbito dos preceitos relativos à responsabilidade civil dos administradores, constantes dos artigos 72º e seguintes do Código. De facto, um adequado uso da metodologia jurídica poderá permitir justamente essa

responsabilização do Cód. Soc. Com. faz-se com recurso à interpretação extensiva do art.º 72º daquele diploma legal ou à analogia ¹⁶⁰.

Parece-nos que naquela expressão cabem todos os tipos de gestor de facto, na medida em que, como atrás entendemos ¹⁶¹, em relação a todos eles tem que existir o consentimento tácito da sociedade (sócios, acionistas e gestores de direito). Consentimento esse que, ainda que implícito, não pode deixar de considerar-se como uma forma de confiar funções. O que nos permite concluir que, efetivamente, a responsabilização dos gestores é possível por via do art.º 80º do Cód. Soc. Com.

E esta nossa interpretação tem apoio no art.º 82º, n.º 3, al. a) do CIRE, segundo o qual “Durante a pendência do processo de insolvência, o administrador da insolvência tem exclusiva legitimidade para propor e fazer seguir as acções de responsabilidade que legalmente couberem, em favor do próprio devedor, contra os fundadores, administradores de direito e de facto”.

Isto é, o que se quer dizer é que se o legislador no âmbito do processo de insolvência fez equiparar a efetivação da responsabilidade dos gestores de direito aos gestores de facto, sujeitando estes últimos ao mesmo tipo de ações sociais, previstas nos art.ºs 75º, 77º e 78º, n.º

possibilidade. Caberá à doutrina explorá-lo ou negá-lo” – citado por J. M. Santos Cabral (2008), “O administrador de facto no ordenamento jurídico português”, *Revista do CEJ*, 10, pp. 144 e 145.

¹⁶⁰ A entender-se que o art.º 80º do Cód. Soc. Com. não se aplica aos gestores de facto, ou pelo menos a todos os tipos de gestor de facto, parece que a equiparação faz-se com recurso à interpretação extensiva e não à analogia uma vez que sendo o fim último do reconhecimento da figura do gestor de facto, assegurar uma boa e eficiente gestão das sociedades, espírito esse que também preside às normas do Cód. Soc. Com. que regulamentam a atividade dos que ocupam o cargo de gestores (de direito) das sociedades, ou seja, entendendo-se que o legislador apenas previu a aplicação de quase todas aquelas normas aos gestores formalmente designados, estava no seu espírito que as mesmas fossem aplicadas a todos os que efetivamente desenvolvessem atividades de gestão, uma vez que todos eles, com a sua atuação, influenciam, positiva ou negativamente, de forma decisiva a vida da sociedade. Como ensina J. Baptista Machado (1987), *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*, Coimbra, Almedina, p. 185, na interpretação extensiva “...o intérprete chega à conclusão de que a letra do texto fica aquém do espírito da lei, que a fórmula verbal peca por defeito, pois diz-se menos do que aquilo que se pretendia dizer. Alarga ou estende o texto, dando-lhe um alcance conforme ao pensamento legislativo, isto é, fazendo corresponder a letra da lei ao espírito da lei. Não se tratará de uma lacuna da lei, porque os casos não directamente abrangidos pela letra são indubitavelmente abrangidos pelo espírito da lei”. V. Ricardo Costa (2006), “Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto, *IDET, Temas Societários*, Colóquios, 2, Coimbra, Almedina.

¹⁶¹ V. supra p. 51.

2 do Cód. Soc. Com., a que estão sujeitos os gestores de direito é porque realmente quis fazer uma equiparação entre os dois regimes. Seria de todo incoerente pensar que o legislador tivesse querido sujeitar os gestores de facto ao mesmo regime de responsabilidade civil dos gestores de direito no decurso do processo de insolvência e que não o tivesse querido fazer fora desse processo.

No entanto, deve fazer-se uma seleção de normas ou situações, deixando de fora aquelas cujo cumprimento implique uma nomeação formal para o cargo ¹⁶².

Por último, a responsabilidade, quer por danos causados à sociedade, quer por danos causados aos credores, a sócios e a terceiros, deve ser efetivada nos mesmos termos que se encontram previstos para os administradores de direito, com recurso às ações sociais *ut universi, ut singuli* e à acção sub-rogatória ou às ações instauradas pelos credores ou pelos sócios e terceiros.

16. A responsabilidade tributária dos gestores de facto

A responsabilidade tributária dos gestores de facto não se apresenta tão problemática como a sua responsabilização nos termos do Cód. Soc. Com., uma vez que o art.º 24º, n.º 1 da LGT prevê expressamente aquela figura ¹⁶³.

A referida norma abrange todos os tipos de gestor de facto: o gestor aparente, o gestor oculto e o gestor na sombra. Com efeito, nada justifica na responsabilidade tributária, mas também na responsabilidade no âmbito do Cód. Soc. Com., a exclusão de qualquer um dos tipos de gestor, uma vez que todos podem ser culpados pela insuficiência do património da

¹⁶² Como exemplos destas normas, J. M. Santos Cabral, indica a obrigação de prestar caução do art.º 396º do Cód. Soc. Com., ou a faculdade de convocação da assembleia geral naqueles casos em que essa faculdade é deferida ao gestor de direito. Para outros exemplos, v. Ricardo Costa (2006), “Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto”, *IDET, Temas Societários, Colóquios*, 2, Coimbra, Almedina, pp. 36 e 37.

¹⁶³ O exercício apenas de facto de funções, só está expressamente prevista no art.º 24º, n.º 1 da LGT, com referência ao exercício de funções de gestão, já não o estando no n.º 2 e no n.º 3. Porém, tal não permite concluir que as pessoas que exerçam, somente de facto, cargos nos órgãos de fiscalização, como revisores oficiais de contas ou como técnicos oficiais de contas, não possam ser responsabilizadas nos mesmos termos em que o são os gestores de facto no n.º 1, uma vez que o n.º 2 e o n.º 3 preveem a aplicação aos membros dos órgãos de fiscalização, aos revisores oficiais de contas e aos técnicos oficiais de contas, da “a responsabilidade prevista neste artigo” onde se inclui o n.º 1. Parece-nos, contudo, pouco plausível a existência de revisores oficiais de contas ou de técnicos oficiais de contas que exerçam as suas funções apenas de facto.

sociedade para pagar a dívida tributária ou pelo não pagamento ou entrega dessa mesma dívida ¹⁶⁴, para além de que, como já vimos, não ser requisito necessário do gestor de facto a prática simultânea de atos de gestão interna e externa ¹⁶⁵.

E em relação a todos, indistintamente, têm que se verificar, para haver responsabilização, os pressupostos gerais e individuais da responsabilidade tributária a que já acima nos referimos, e que, por esse motivo, nos escusamos de voltar a elencar ¹⁶⁶.

Também já atrás fizemos alusão aos elementos que devem constar do despacho de reversão, nomeadamente, à matéria de direito e de facto que compete à Administração fiscal alegar naquele despacho para que lhe seja permitido reverter a execução no caso dos gestores das sociedades ¹⁶⁷. Entre esses factos, não tínhamos ainda feito referência ao ónus que também recai sobre a Administração de alegar e provar a gestão (de direito, de facto, ou de ambas) por parte do responsável subsidiário. Coloca-se, neste caso, a questão de saber se bastará a mera alegação genérica do exercício da gestão de facto ou se é necessária a alegação de factos concretos demonstrativos desse efetivo exercício de funções.

A jurisprudência, quase unânimemente, tem entendido que basta a alegação genérica da gestão de facto. Assim, por exemplo, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 23/01/13, relator Valente Torrão, decidiu que “Não será (...) necessário que constem do despacho de reversão os factos concretos nos quais a Administração fiscal fundamenta a sua alegação relativa ao exercício efetivo das funções do gestor...”.

Parece-nos que a resposta a essa pergunta dependerá de se considerar as expressões “gerência de facto”, “gerente de facto” ou outras expressões similares, como matéria de direito ou matéria de facto ¹⁶⁸.

¹⁶⁴ Abreu, J. M. Coutinho de, e Elisabete Ramos(2004), “Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores”, *IDET, Miscelâneas*, 3, Coimbra, Almedina, p. 46.

¹⁶⁵ V. supra p. 56.

¹⁶⁶ V. supra pontos 6, 7, 8 e 9.3.

¹⁶⁷ V. supra pontos 7 e 8.

¹⁶⁸ O Prof. Alberto dos Reis (1950), *Código Civil Anotado*, III, Coimbra, Coimbra Editora, p. 206 e ss., diz que “É questão de facto tudo o que tende a apurar quaisquer *ocorrências* da vida real, quaisquer *eventos* materiais e concretos, quaisquer mudanças operadas no mundo exterior. § É questão de direito tudo o que respeita à interpretação e *aplicação* da lei”. Já para Paulo Cunha, citado por Alberto dos Reis, na obra supra citada, “Há matéria de direito sempre que, para se chegar a uma solução, se torna necessário recorrer a uma disposição legal, ainda que se trate unicamente de fixar a

No caso concreto, parece-nos que a utilização dos termos “gerente” ou “gerência” em expressões como “exerce a gerência de facto”, “exerce funções de gerência” ou “exerce funções de gerente de facto”, sendo conceitos de direito e com tendência conclusiva, têm, no entanto, um sentido que é apreensível pelo comum dos cidadãos, pelo que, também não deixam de ser um conceito de facto. Podem, por isso, na nossa opinião, ser utilizados no despacho de reversão. No entanto, parece-nos que no caso da gestão apenas de facto, é de toda a conveniência que do despacho de reversão também figurem os factos indiciários concretos dessa gestão, para além de o referido despacho também ter que mencionar ou vir acompanhado das provas demonstrativas da gestão de facto e do preenchimento de todos os outros requisitos da gestão de facto que atrás elencámos.

17. Efeitos da responsabilização do gestor de facto no gestor de direito

Parece agora pertinente determinar se a responsabilidade dos gestores de facto exclui a responsabilidade dos gestores de direito ou se, pelo contrário, estes últimos podem ser afetados pela atuação dos primeiros.

17.1.Efeitos gerais

Não existe qualquer dúvida que os gestores de direito que mantenham funções de gestão em conjunto com os gestores de facto respondem, solidariamente com aqueles, pelos danos que causem à sociedade, aos credores e a sócios e terceiros em virtude da sua atuação ilícita¹⁶⁹. As dúvidas colocam-se quando o gestor de facto passa a gerir ele só a sociedade e quando existam gestores de direito que não exerçam de facto a gestão da sociedade.

Concordamos com a posição que defende que a intervenção do gestor de facto não exclui a responsabilidade do gestor de direito mesmo que este último prove que não praticou atos de gestão. E é assim porque a partir do momento em que um indivíduo é regularmente designado para exercer funções de gestão, ele adquire a qualidade de gestor de direito, com todos os direitos e sobretudo obrigações que esse cargo importa, sendo irrelevante se, na prática, ele exerce ou não essas funções. Aliás, pode-se dizer que existe uma função da qual o gestor nunca pode abdicar, que é a função de fiscalização ou de vigilância da sociedade.

interpretação de uma simples palavra da lei; há matéria de facto quando o apuramento das realidades se faz todo à margem da aplicação directa da lei, isto é, quando se trata de averiguar factos cuja existência ou não existência não depende da interpretação a dar a nenhuma norma jurídica”.

¹⁶⁹ Essa gestão conjunta, acontece também no caso dos gestores de facto ocultos e dos gestores na sombra.

Na verdade, quando investidos no cargo, os gestores de direito estão obrigados a agir com cuidado, diligência e lealdade – art.º 64º da LGT – e o cumprimento de alguns desses deveres por parte dos mesmos, nomeadamente o dever de cuidado, deve começar a ser observado antes mesmo de aceitarem o cargo. Estamos-nos a lembrar do dever que incumbe aos candidatos a gestores de verificarem se reúnem as condições pessoais e profissionais, seja em termos de capacidade técnica, seja em termos de disponibilidade de tempo, para o fazer, sob pena de poderem vir a incorrer em *culpa in acceptando* ¹⁷⁰. Da mesma forma, essa avaliação deve ser feita no decurso do período em que se encontram nomeados para o cargo, uma vez que a designação como gestor implica o exercício de funções de gestão, as quais, por sua vez, implicam o acompanhamento e vigilância da atividade da sociedade – *duty to monitor* –, a obtenção de informação necessária, tendo em vista a tomada de decisões ponderadas – *process due care* – e a promoção de uma investigação cuidada quando cheguem ao seu conhecimento factos anómalos que tenham causado ou possam causar danos à sociedade – *duty to inquiry* –, sob pena de poderem vir a incorrer, nesse caso, em *culpa in vigilando* ou em omissão ¹⁷¹.

O não exercício de funções pelo gestor, durante todo ou parte do período em que se encontra nomeado, não o desobriga dos deveres que são inerentes ao cargo. Podemos mesmo dizer que há funções, entre as quais, a de vigilância da sociedade, que sendo inerentes ao cargo, o gestor não pode delas “desistir”.

Do atrás exposto, conclui-se que os gestores de direito não podem simplesmente invocar o não exercício de funções de gestão e a atuação de quem não foi designado e, por esse meio, verem excluída a sua responsabilidade.

Havendo da parte dos gestores de facto uma atuação ilícita que tenha provocado danos, com eles devem ser responsabilizados solidariamente os gestores de direito, por omissão de um ou mais dos deveres atrás mencionados, a não ser que demonstrem que o dano se teria

¹⁷⁰ Como faz notar, Filipe Barreiros (2010), *Responsabilidade Civil dos Administradores: os Deveres Gerais e a Corporate Governance*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 55, “...não só os administradores devem fazer esta avaliação, como também aqueles (sócios) que têm capacidade para os designar, numa clara alusão à *culpa in eligendo* (culpa na escolha da pessoa designada), prevista no art.º 83º do Cód. Soc. Com., que torna o sócio accionista solidariamente responsável com a pessoa por ele designada”.

¹⁷¹ Sobre este assunto, v. António Pereira de Almeida (2006), *Sociedades Comerciais*, Coimbra, Coimbra Editora, pp. 221 e ss.; e Filipe Barreiros (2010), *Responsabilidade Civil dos Administradores: os Deveres Gerais e a Corporate Governance*, Coimbra, Coimbra Editora, pp. 54 e ss.

produzido mesmo que tivessem cumprido o dever ou deveres violados. Aliás, essa responsabilização por omissão dos deveres legalmente impostos, intui-se através de várias normas do Cód. Soc. Com., como o art.º 72º, n.º 1, referente à responsabilidade dos gestores perante a sociedade, e o art.º 78º, n.º 1, referente à responsabilidade perante os credores, onde não se exige que a responsabilização seja acompanhada do exercício de funções.

Também essa responsabilização se intui do art.º 72º, n.º 4 do Cód. Soc. Com., através do qual, como já acima defendemos ¹⁷², se pretende também sancionar os gestores de direito que, tomando conhecimento da prática de condutas ilícitas por parte dos gestores de facto, não cumprem as suas obrigações de vigilância, a elas opondo-se.

Essa possibilidade de responsabilização do gestor de direito que não o seja de facto, parece já não poder ser possível no caso de responsabilidade perante os sócios e terceiros uma vez que o art.º 79º, n.º 1 do Cód. Soc. Com., aparentemente, parece exigir o exercício efetivo de funções.

Porém, não nos parece que assim seja uma vez que o art.º 79º, n.º 1 também remete para o art.º 72º, n.º 4 e, por outro lado, porque o gestor, sem ser por via da renúncia ou da sua destituição, nunca deixa verdadeiramente de exercer funções, quanto mais não seja, como já vimos, funções de fiscalização ou de vigilância, e através da omissão do exercício dessas funções pode causar danos aos sócios e a terceiros.

Não significa que a ocorrência de certos acontecimentos ou a ocorrência de determinadas circunstâncias ¹⁷³, uma vez invocadas e devidamente provadas pelo gestor, não possam excluir a sua responsabilidade ou ser relevantes para efeitos de apuramento da medida da sua culpa. Não pode é o gestor invocar o simples desinteresse pelo cargo, o exercício de outra atividade profissional ou o abandono do cargo de gestão sem formalização pelas vias previstas na lei, para justificar o não exercício das funções de gestão para que foi designado e o incumprimento dos deveres inerentes ao cargo e dessa forma excluir a sua responsabilidade.

Não nos podemos esquecer que o cargo de gestor é um cargo *intuito personae* que não é, por isso, transmissível por acto *inter vivos* ou *mortis causa* – art.º 252º, n.º 4 do Cód. Soc. Com. – nem admite a delegação de poderes – art.º 252º, n.º 5 e art.º 391º, n.º 6 do Cód. Soc.

¹⁷² V. supra p. 10.

¹⁷³ Estamo-nos, por exemplo, a lembrar do aparecimento de uma doença súbita e incapacitante, de uma situação de rapto ou de sequestro ou de uma situação de dependência familiar.

Com. – e, mesmo sendo admitida a nomeação de mandatários ou procuradores, a mesma está confinada a atos determinados ou categorias de atos – art.º 252º, n.º 6 e art.º 391º, n.º 7 do Cód. Soc. Com.

Existe, da parte dos gestores de direito, um poder/dever de vigilância quanto aos procedimentos de gestão adotados pelos gestores de facto. Continuando a ser gerentes de direito, aqueles estão obrigados a atuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, supervisionando a atuação dos gestores de facto e impedindo que os mesmos adotem medidas lesivas dos interesses da sociedade, dos credores e de terceiros, podendo e devendo, para o efeito, caso seja necessário, exigir-lhes todos os esclarecimentos e documentação que entendam necessária para esse efeito ¹⁷⁴.

Seguindo essa mesma orientação, o Circulo Judicial de Santa Maria da Feira, no processo n.º 237/2002, que correu termos no 2º Juízo Cível, decidiu que “Os gestores ou administradores estatutários, ainda que não o sejam na prática, encontram-se numa posição legal de garante em relação aos credores sociais, com vista a que os “gestores de facto” adotem os métodos de “um gestor criterioso”, impondo-se-lhes um dever de vigilância quanto aos procedimentos de gestão adoptados por estes últimos”.

Constatando, durante o período para que se encontra designado que, por qualquer motivo, deixou de reunir as capacidades técnicas e/ou disponibilidade para exercer o cargo com o cuidado diligência e lealdade que lhe são devidos, é dever do gestor renunciar a esse mesmo cargo, nos termos previstos no art.º 258º e no art.º 404º do Cód. Soc. Com.

Deve, pois, concluir-se que a responsabilidade do gestor de facto não exclui a responsabilidade do gestor de direito, antes pelo contrário, estes últimos podem incorrer em responsabilidade como consequência da atuação dos primeiros.

¹⁷⁴ O Ac. do Supremo Tribunal de Justiça, de 13/09/07, relator Salvador da Costa, obtido on line, em www.dgsi.pt, decidiu que “Não tem apoio legal a distinção entre o direito ao acesso à informação e o direito à informação em relação ao sócio-gerente de sociedade por quotas que não exerce as funções de gerência de facto em cumprimento de acordo societário estabelecido com a outra sócia-gerente, que por via dele passa a ser a exclusiva gerente de facto. O referido sócio-gerente de direito tem direito a exigir daquele gerente de facto a pertinente informação sobre a gestão da respectiva sociedade...”.

17.2. O caso especial do art.º 24º da LGT

O art.º 24º da LGT necessita, no que diz respeito à possibilidade de responsabilização do gestor de direito que não exerça funções de facto, uma atenção especial. E é assim porque, no que diz respeito a essa questão em particular, aquela norma levanta dúvidas quanto à sua interpretação.

Como já tivemos oportunidade de ver, é pacífica a interpretação segundo a qual estão abrangidos pelo art.º 24º, n.º 1 da LGT e, portanto, podem ser responsabilizados, os gestores de direito que também o sejam de facto. Também não há dúvida, como também já vimos, que a mesma abrange os gestores de facto, ainda que não o sejam de direito, uma vez que, segundo o referido artigo, basta o exercício, “...ainda que somente de facto...”, por outras pessoas, de funções de gestão, para haver lugar a responsabilidade subsidiária das mesmas. Subsistem, no entanto, dúvidas em relação a saber se aquela norma exige o exercício efetivo das funções de gestão, ou seja, se estão por ela abrangidos, os gestores de direito que não o sejam de facto.

Tem sido entendimento unânime da jurisprudência¹⁷⁵, não tanto da doutrina, como à frente veremos, que a responsabilidade tributária subsidiária dos gestores, cujo regime consta do referido art.º 24º, n.º 1 da LGT, depende do exercício efetivo do cargo de gestor.

Esse era o entendimento que já era seguido quando vigorava o art.º 13º do CPT – norma que antecedeu o atual art.º 24º da LGT.

O texto do art.º 13º, n.º 1 do CPT, era o seguinte: “Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período do exercício do cargo, salvo se

¹⁷⁵ Como exemplo de Acórdãos proferidos mais recentemente, temos o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 23/01/13, relator Valente Torrão, o qual, referindo-se à responsabilidade tributária, decidiu que “Para efeitos desta responsabilidade exige-se o efetivo exercício da gerência, o que significa, de acordo com a jurisprudência uniforme dos tribunais tributários, que não pode ser responsabilizado aquele que apenas tiver exercido a gerência de direito, sem ter praticado atos materiais em que a gerência de uma empresa ou sociedade se traduz”; e o Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul, de 18/06/13, relator Joaquim Condesso, segundo o qual “Ao abrigo de qualquer dos regimes examinados é pressuposto da responsabilidade subsidiária o exercício de facto da gerência, cuja prova impende sobre a Fazenda Pública, enquanto entidade que ordena a reversão da execução”. Os Acórdãos citados foram obtidos *on line*, em www.dgsi.pt.

provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se responsabilidade limitada se tornou insuficiente para as prestações devidas”.

Por sua vez, a atual redação do art.º 24º, n.º 1 da LGT, diz o seguinte: “Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si”¹⁷⁶.

A resposta à questão aqui em causa, está nas alterações introduzidas no art.º 24º, n.º 1 da LGT, sendo relevantes as alterações que ocorreram com a introdução da expressão “... ainda que somente de facto...” e da conjunção “e” .

Com efeito, se o texto do art.º 13º do CPT, ao referir-se aos “...administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração...” faz efetivamente crer que o legislador quis fazer depender a responsabilidade tributária susidiária dos gestores e de outras pessoas, onde se incluem os gestores de facto, do exercício efetivo, pelos mesmos, de funções de gestão, a manutenção, na letra do art.º 24º, n.º 1 da LGT, da conjunção “e” entre o substantivo “gerentes” e “outras pessoas” e a introdução da expressão “...ainda que somente de facto...”, e da conjunção “e” entre os substantivos “directores ” e “gerentes”, a nosso ver, muda tudo.

Na verdade, se é inegável que a expressão “...exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração...” pretende reforçar a ideia de responsabilização dos gestores de facto que não o são de direito, a mesma, juntamente com a manutenção da conjunção “e” entre o substantivo “gerentes” e “outras pessoas”, acompanhada da introdução da conjunção “e” entre os substantivos “directores” e “gerentes”, tem a finalidade de fazer com que o “...exercício, ainda que somente de facto, de funções de administração...”, se reporte apenas às “outras pessoas”. Ou seja, o que aquela expressão significa é que para o gestor de facto ser responsabilizado não tem que ser ao mesmo tempo gestor de direito.

As conjunções “e”, colocadas do modo em que estão no texto do art.º 24º, n.º 1 da LGT, têm como função ligar os “administradores, directores e gerentes” entre si e separá-los ou torná-los independentes das “outras pessoas”.

¹⁷⁶ Redação introduzida pela Lei 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2006. Ambos os Acordãos foram obtidos *on line*, em www.dgsi.pt.

Aliás, reportar a expressão “...exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração...” também aos “administradores, directores e gestores” é o mesmo que dizer que os gestores de direito podem exercer apenas a gestão de facto, o que não faz qualquer sentido.

Concordamos, portanto, com José Casalta Nabais, quando diz que o art.º 24º da LGT “...alargou esta responsabilidade (...) aos administradores nominais” ¹⁷⁷.

Em todo o caso, conforme resulta do já por nós mais atrás exposto ¹⁷⁸, entendemos que não é possível a um gestor deixar totalmente de exercer funções de gestão na sociedade, uma vez que, pelo menos, a função de vigilância da sociedade é inerente ao próprio cargo e, portanto, não pode dela abdicar. Nessa medida, ainda que se entendesse que o exercício de funções de administração se estava também a reportar aos “administradores, directores e gestores”, os gestores de direito, que não de facto, estariam, sempre incluídos no art.º 24º da LGT uma vez que, embora possam não exercer funções de gestão no sentido da tomada de decisões que influenciam a vida económica e financeira da sociedade, nunca deixam verdadeiramente de exercer o cargo, na medida em que não deixam de ter, pelo menos, o dever de fiscalizar a sociedade, ou seja, mantêm funções de vigilância.

Na verdade, seria incompreensível que um regime que é mais oneroso do que o previsto no Cód. Soc. Com., onerosidade essa que, como já vimos, se justifica por estar em causa a violação de um interesse público, deixasse de fora, e dessa forma impunes, os gestores de direito que não o são de facto, quando, também em relação a eles, impende o cumprimento de deveres tão importantes como os do art.º 64º da LGT e do art.º 32º da LGT. A maior onerosidade do regime da responsabilidade tributária dos gestores não pode ser motivo para justificar a sua desresponsabilização, pelo contrário, esse tipo de responsabilidade, pelas especificidades que comporta e pela gravidade que representa a violação dos deveres acima assinalados, exige que exista, por parte dos gestores que o sejam apenas de direito, um especial dever de vigiar a atuação dos gestores de facto ¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Nabais, José Casalta (2003), *Direito Fiscal*, Almedina, p. 269.

¹⁷⁸ V. supra p. 65.

¹⁷⁹ Em sentido contrário,, v. J. M. Santos Cabral (2009), “A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, Coimbra Editora, p. 255 e ss. No mesmo sentido, embora não fundamentando a sua posição, v. J. M. Coutinho de Abreu,

Em face da interpretação que fazemos do art.º 24º da LGT, deixou de ter relevância a divergência existente, sobretudo na jurisprudência, de saber se a partir da gestão de direito se pode presumir a gestão de facto. É assim porque bastará à Administração fiscal, no despacho de reversão, alegar a gestão de direito, a qual se presume – presunção legal – da inscrição no registo comercial da nomeação como gerente – art.º 11º do CRC – e a violação do dever de vigilância. Também no caso do gestor de facto (que não é de direito), como já acima defendemos¹⁸⁰, é suficiente a alegação genérica da gestão de facto, sem estar acompanhada de factos demonstrativos da efetividade dessa gestão, sem prejuízo de nos parecer ser conveniente a identificação desses factos concretos.

Esta questão, porém, mantém a sua importância naquelas situações em que o gestor de direito é simultaneamente gestor de facto, uma vez que a tomada de posição sobre a existência ou não de uma presunção judicial, tem efeitos a nível dos elementos que devem constar do despacho de reversão.

Desde há muito tempo que vinha a ser tomada a posição pelos Tribunais Administrativos que a gestão de direito fazia presumir, através de uma presunção judicial¹⁸¹, a gestão de facto, ou seja, que feita a prova da gestão de direito, dela se inferia, sem mais, o exercício da gestão

“Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades”, *IDET, Cadernos*, 5, p. 106 e ss; Tânia Meireles da Cunha, “Responsabilidade Tributária Subsidária. Apontamentos.”, *IDET, Miscelâneas*, 5, Coimbra, Almedina, p. 147; e José A. Costa Alves (2006), “A Responsabilidade Tributária dos Titulares dos Corpos Sociais e dos Responsáveis Técnicos”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, p. 397, o qual a esse respeito diz que “ em comentário ao art.º 24º impõe-se mencionar que não se exige que a administração ou gerência seja em simultâneo de direito e de facto, pois segundo o mesmo basta o exercício ainda que somente de facto (...) Do mesmo modo, um gerente que o seja de direito, mas que não exerça de facto, e que cause com essa omissão, por exemplo, o não pagamento dos impostos legalmente devidos no período do exercício do cargo, pode vir a responder em termos de responsabilidade subsidiária”.

¹⁸⁰ V. supra p. 64.

¹⁸¹ Presunções judiciais ou naturais, segundo a definição dada por Manuel A. Domingues de Andrade (1993), *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra, Coimbra Editora, pp. 215 e 216, “São as que resultam da experiência (das máximas da experiência), do curso ou andamento natural das coisas, da normalidade dos factos (...) sendo livremente apreciadas pelo juiz”. Dasquelas, distinguem-se as presunções legais, que “São as estabelecidas pela própria lei, vinculando a liberdade de apreciação do juiz”.

de facto, ficando a Administração fiscal dispensada da sua alegação e prova para obter a reversão ¹⁸².

Os Tribunais, têm, no entanto, mais recentemente, vindo a apresentar entendimento diferente, ao decidir que da mera gestão de direito não se pode, só por si, inferir a gestão de facto e que uma presunção judicial, a existir, depende da prévia apreciação, pelo Tribunal, de outros elementos, não estando, portanto, a Administração fiscal dispensada de alegar e provar a gestão de facto ¹⁸³.

Seguimos esta posição mais recente da jurisprudência, uma vez que a presunção judicial não é automática, resulta sim de um raciocínio lógico feito pelo Tribunal a partir dos factos alegados e provados pelas partes e depende, portanto, de uma apreciação casuística das situações. O que tem como consequência que a Administração fiscal, está obrigada, quando se trate simultaneamente de gestão de direito e gestão de facto, de alegar, no despacho de reversão, não só a gestão de direito mas também a gestão de facto, nos termos já por nós anteriormente indicados.

¹⁸² Como exemplo de decisões nesse sentido, temos o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 02/06/05, segundo o qual “A gerência de direito faz presumir a gerência de facto, mas, porque se trata de mera presunção judicial, admite-se a sua ilisão por qualquer meio de prova, bastando para o efeito a contraprova, não sendo exigível a prova do contrário...”; e também o Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte, de 09/12/04, relator Dulce Neto, que decidiu que “...uma vez feita a prova da gerência de direito, e porque dela se infere, naturalmente, o exercício de uma gerência real ou de facto, a Fazenda Pública passa a beneficiar da presunção judicial da gerência de facto, assim ficando dispensada da sua prova para obter a reversão da execução contra o gerente nominal”. Ambos os Acórdãos foram obtidos *on line*, em www.dgsi.pt.

¹⁸³ Como exemplo deste novo entendimento seguido, citamos, por todos, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo, de 28/02/07, relator Baeta de Queiroz, obtido *on line*, em www.dgsi.pt, segundo o qual “A presunção judicial não tem existência prévia, é um juízo casuístico que o julgador retira da prova produzida num concreto processo quando a aprecia e valora § Ninguém beneficia de uma presunção judicial, porque ela não está, à partida, estabelecida, resultando só do raciocínio do juiz, feito em cada caso que lhe é submetido. § Do que se trata é de censurar a aplicação que fez de um regime legal, afirmando a existência de uma presunção judicial e retirando, maquinalmente, de um facto conhecido, outro, desconhecido, como se houvesse uma presunção legal, que não há; e afirmando a inversão do ónus da prova, quando tal inversão não ocorre, no caso, na falta de presunção legal”.

V –CONCLUSÕES

Terminado o nosso estudo, podemos concluir que no ordenamento jurídico português, a responsabilidade dos gestores das sociedades assenta em três modalidades: a responsabilidade para com a sociedade, a responsabilidade para com os credores e a responsabilidade para com sócios e terceiros – art.º 72º e ss. do Cód. Soc. Com. Por sua vez, dentro da responsabilidade para com os credores, com um regime próprio, temos a responsabilidade tributária – art.º 24º da LGT.

Em todas as modalidades, a responsabilidade é sempre subjetiva, ou seja, depende de culpa, embora existam situações em que a culpa é presumida. É o caso da responsabilidade dos gestores para com a sociedade – art.º 72º, n.º 1 do Cód. Soc. Com. – e, no caso de responsabilidade tributária subsidiária, das dívidas cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo de gestor – art.º 24, n.º 1, al. b) da LGT. Concluímos, assim, que para que os gestores possam ser responsabilizados têm que se verificar sempre os pressupostos de responsabilidade civil: o facto, a ilicitude, a culpa, o dano, e o nexo de causalidade entre o facto e o dano.

A culpa dos gestores é aferida através do critério da atuação do gestor criterioso e ordenado, nos termos do art.º 64º, n.º 1, al. a) do Cód. Soc. Com. Através dessa norma legal, ficamos também a conhecer os deveres fundamentais dos gestores: o dever de cuidado, o dever de diligência e o dever de lealdade. Na responsabilidade tributária, porém, contido no dever de diligência e no dever de cuidado, existe ainda por parte dos gestores, o dever de boa prática tributária – art.º 32º da LGT –, isto é, o dever de promover com especial diligência que a sociedade tenha os impostos em dia.

Abordámos também o tema da *business judgement rule*, prevista no art.º 72º, n.º 2 do Cód. Soc. Com., enquanto regra que prevê a exclusão de responsabilidade dos gestores, desde que estes provem que atuaram em termos informados, livres de quaisquer interesses pessoais e segundo critérios de racionalidade empresarial. No entanto, sobre esse tema, constatamos que o legislador português optou por estabelecer uma presunção da ilicitude da atuação do gestor, desvirtuado, dessa forma, o fundamento pelo qual a regra foi criada e que foi o de proporcionar um maior grau de proteção aos gestores.

Por sua vez, quanto à responsabilidade tributária dos gestores, podemos apontar como suas características principais o facto de ser excecional e subsidiária. É excecional, na medida em que se exige a outrem, neste caso ao gestor, o cumprimento da obrigação do sujeito passivo originário, que é a sociedade – art.º 22º. n.º 1 da LGT. É subsidiária, uma vez que o gestor só responde depois de excutido todo o património da sociedade e desde que o mesmo seja insuficiente para pagar a dívida.

Confrontando a responsabilidade perante os credores sociais regulada no Cód. Soc. Com. com a responsabilidade tributária, regulada na LGT, verificamos que existem pontos de contacto entre ambas. Com efeito, em ambas, a responsabilidade só pode ser efetivada quando se verifique a insuficiência do património da sociedade para pagar a dívida e quando tenha sido por culpa do gestor que esse património se tenha tornado insuficiente. Na responsabilidade tributária verificamos, porém, que os gestores podem ser responsabilizados não apenas quando tenham contribuído para a diminuição do património da sociedade, mas também quando, por culpa sua, não tenham promovido ou tenham obstado ao pagamento da dívida – art.º 24º, n.º 1, al. b) da LGT – o que não acontece em relações aos restantes credores. No entanto, nesse caso, o regime mostra-se mais oneroso para os gestores uma vez que existe uma presunção de culpa a favor da Administração fiscal, equiparável àquela que existe também na responsabilidade dos gestores perante a sociedade.

Constatamos que outra vantagem de que a Administração fiscal usufrui em relação aos restantes credores é a de não ter que instaurar uma ação autónoma para obter a sua responsabilização. Essa responsabilização é efetivada na própria ação executiva contra a sociedade, através de um processo de reversão fiscal e não tem que aguardar pela prévia excussão do património da sociedade. Em contraposição com os restantes credores que têm que, como defendemos, antes de acionar os gestores, ter previamente executado o património da sociedade.

No seguimento do nosso estudo, perante a constatação de que é comum encontrar pessoas singulares ou pessoas coletivas a exercer funções de gestão em sociedades sem para tal terem legitimidade formal, analisámos também a figura do gestor de facto e fizemos a interligação com o gestor de direito.

A respeito da figura do gestor de facto, apresentando-se a jurisprudência portuguesa pouco criteriosa em relação aos requisitos do gestor de facto, tendo por base os critérios formal e funcional, estendemos que são requisitos dessa figura, o consentimento, ainda que

tácito, dos sócios, acionistas e gestores de direito da sociedade, e a realização de uma atividade positiva de gestão, com independência, e de forma tendencialmente continuada.

Observámos também que, no ordenamento jurídico português, a responsabilização do gestor de facto, apenas está prevista de forma taxativa no art.º 24º da LGT, respeitante à responsabilidade tributária, nos art.ºs 49º, 82º, n.º 3, al. a) e 186º, n.º 2 do CIRE, respeitantes à responsabilização dos gestores no âmbito da insolvência, e no art.º 227º, n.º 3, no art.º 227º-A, n.º 2, 228º, n.º 2, e 229º, n.º 2 do Cód. Penal, no âmbito da responsabilidade penal dos gestores, inexistindo uma norma que expressamente no âmbito do Cód. Soc. Com.

Entendemos, porém, que atuando na sociedade como se de gestores se tratassem, os mesmos devem estar sujeitos aos mesmos deveres que os gestores de direito e caso venham a causar danos à sociedade, a credores, a sócios e a terceiros, têm que ser responsabilizados da mesma forma que aqueles são. A esse respeito, como solução, concluímos que, não obstante ser preferível a aprovação de uma norma legal expressamente aplicável simultaneamente aos gestores de direito e de facto que dessa forma uniformizasse o ordenamento jurídico, essa responsabilização se consegue, no entanto, por via do art.º 80º do Cód. Soc. Com., sendo a forma de efetivação idêntica à dos gestores de direito. Já quanto à responsabilização dos gestores de facto, no âmbito tributário, verificamos que a mesma se encontra prevista de forma taxativa no art.º 24º da LGT.

Quer num caso, quer noutro, devem poder ser responsabilizados todos os tipos de gestores de facto, independentemente de exercerem a sua atividade de forma oculta ou aparente, uma vez que entendemos não ser requisito necessário dos gestores de facto que os mesmos pratiquem, em simultâneo, atos de gestão interna e de representação da sociedade.

Por último, concluímos que a responsabilização do gestor de facto não desresponsabiliza o gestor de direito, uma vez que existem deveres dos quais o gestor de direito não pode abdicar, como o dever de cuidado, no qual se inclui o dever de vigilância. E defendemos também que essa responsabilização é suscetível de acontecer igualmente na responsabilidade tributária uma vez que, no nosso entendimento, a atual redação do art.º 24º da LGT não depende do exercício efetivo do cargo de gestor.

FONTES DE INFORMAÇÃO

BIBLIOTECAS

Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

Ordem dos Advogados

Procuradoria Geral da República

INTERNET

www.oa.pt

JURISPRUDÊNCIA

www.dgsi.pt

LEGISLAÇÃO

Código Civil

Código Penal

Código do Processo Civil

Código do Processo Tributário

Código das Sociedades Comerciais

Código do Trabalho

Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Código de Insolvência e Recuperação de Empresas

Código de Processo e Procedimento Tributário

Constituição da República Portuguesa

Lei Geral Tributária

BIBLIOGRAFIA

- Abreu, J. M. Coutinho de (2007), “Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades”, *IDET*, Cadernos, 5, Coimbra, Almedina.
- _____, “Deveres de Cuidado e de Lealdade dos Administradores e Interesse Social”, *Reformas do Código das Sociedades*, Coimbra, Almedina.
- Abreu, J. M. Coutinho de, e Maria Elisabete Ramos (2004), “Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores”, *IDET*, *Miscelâneas*, 3, Coimbra, Almedina.
- Abriani, Niccolò (1998), “Gli Ammistratori di fatto delle società di capitali”, *Quaderni di Giurisprudenza Commerciale*, Casa Editrice Giuffrè.
- Albuquerque, Ruy de, e António Menezes Cordeiro (1986), “Da Responsabilidade fiscal subsidiária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à previdência e o artigo 16º do C.P.C.L.”, *Ciência e Técnica Fiscal*, *Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, 334/336.
- Almeida, A. Pereira de (2006), *Sociedades Comerciais*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Alves, José A. Costa (2006), “A Responsabilidade Tributária dos Titulares dos Corpos Sociais e dos Responsáveis Técnicos”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*.
- Amaral, Luciano (2010), *Economia Portuguesa – As Últimas Décadas*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Andrade, Manuel A. Domingues de (1993), *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Araújo, Fernando (2006), *Introdução à Economia*, Coimbra.
- Barreiros, Filipe (2010), *Responsabilidade Civil dos Administradores: Os Deveres Gerais e a Corporate Governance*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Cabral, J. M. Santos (2009), “A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, I, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, Coimbra Editora.
- _____, (2008), “O administrador de facto no ordenamento jurídico português”, *Revista do CEJ*, 10;
- Campos, Diogo L. de (1996), “A Responsabilidade Tributária Subsidiária, em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades”, *ROA*, ano 56, III.
- _____, (2006), *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Coimbra, Almedina.
- Campos, Diogo Leite de (2012), Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita Editora.
- Candeias, Ricardo (2000), “Os Gerentes e os Actos de Mero Expediente”, *ROA*, 60, I.
- Carlos, Américo Fernando Brás (2006 e 2010), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra, Almedina.
- Casimiro, Sofia de Vasconcelos (2000), *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Coimbra, Almedina.
- Chiner, Nuria Latorre (2003), “Apoderado de hecho y apoderado general”.
- _____, *El Administrador de Hecho en Las Sociedades de Capital*, Editoria Comares.
- Cordeiro, A. Menezes (1997), *Da Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades Comerciais*, Lisboa, LEX.

- _____(1994), *Direito das Obrigações*, II, AAFDL.
- _____(2007), *Manual de Direito das Sociedades*, I, Coimbra, Almedina.
- Cordeiro, Pedro (1998), “A Desconsideração da Personalidade Jurídica das Sociedades Comerciais”, *Novas Perspectivas do Direito Comercial*, II, Lisboa, AAFDL.
- Correia, L. Brito (2000), *Direito Comercial*, II, Lisboa, AAFDL.
- _____(1993), *Os Administradores de Sociedades Anónimas*, Coimbra, Almedina.
- Correia, M. Pupo (1996), *Direito Comercial*, Lisboa, Universidade Lusíada.
- _____(2001), “Sobre a responsabilidade por dívidas sociais dos membros dos órgãos de administração”, *ROA*, II.
- Costa, M. Júlio de Almeida (2001), *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina.
- Costa, Ricardo (2006), “Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto”, *IDET, Temas Societários, Colóquios*, 2, Coimbra, Almedina.
- Cunha, Paulo de Pitta, e Jorge Costa Santos (1999), *Responsabilidade Tributária dos Administradores e dos Gerentes*, Lisboa, LEX.
- Cunha, T. Meireles da (2004), *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: a Culpa nas Responsabilidades Cíveis e Tributária*, Lisboa, Almedina.
- _____(2008), “Responsabilidade Tributária Subsidiária. Apontamentos.”, *IDET, Miscelâneas*, 5, Lisboa, Almedina.
- Dedessus-Le-Moustier, Nathalie (1997), “La Responsabilité du Dirigeant de Fait”, *Revue des Sociétés*.
- Dias, A. Silva (1999), “Crimes e Contra-Ordenações”, II, *IDPEE*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Echegaray, José Luis Díaz (2002), *El Administrador de Hecho de las Sociedades*, Aranzadi Editorial.
- Escalona, M. del Pilar Morata (2000-2002), “La prohibición de competencia del administrador”, *RdS revista*, Aranzadi Editorial.
- Fernandes, L. Carvalho (1995), *Teoria Geral do Direito Civil*, Lisboa, LEX.
- Frada, Manuel A. Carneiro da (2007), “A business judgement rule no quadro dos deveres gerais dos administradores”, *ROA*, ano 67, I.
- Fonseca, R. Guerra da (2008), *Comentário à Constituição Portuguesa*, II, Coimbra, Almedina.
- Freeman, Edward (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman.
- Gama, J. Taborda da, “Acto Elisivo, Acto Lesivo – Notas Sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, XL, Coimbra, Coimbra Editora.
- Gomes, Freitas, “Desconsideração da Pessoa Jurídica”, *O Direito*, 122.
- Guerreiro, A. Lima (2001), *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros.
- Huetos, António Perdices (2002), “Significado actual de los «Administradores de Hecho»: los que administran de hecho y los que de hecho administran”, *Revista de derecho de sociedades*, 18, Jurisprudência, Comentários.
- Jorge, F. Pessoa (1995), *Ensaio Sobre os Pressupostos da Responsabilidade Civil*, Coimbra, Almedina.
- Leveneur, Laurent (1990), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, tome 212, LGDJ.

- Lima, F. de Andrade Pires de, e João de Matos Antunes (1982), *Código Civil Anotado*, I, Coimbra, Coimbra Editora.
- Lobo, C. Baptista (2000), “Alguns aspectos relativos à Lei Geral Tributária”, *Fiscalidade*, Janeiro.
- Machado, J. Baptista (1987), *Introdução ao Direito e ao discurso legitimador*, Almedina.
- Magalhães, V. Patrícia Filipe (2007), “O (des)privilégio do beneficium excusionis do responsável tributário subsidiário”, *ROA*, 67, III.
- Marques, Paulo (2011), *Elogio do Imposto – A Relação do Estado com os Contribuintes*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Martins, A. Carvalho (1999), *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Matos, P. Vital (2008), “A Reversão do Processo de Execução Fiscal”, *ROA*, 68.
- Monteiro, Sinde (1989), “Responsabilidade por Conselhos, Recomendações ou Informações”, *Teses de Doutoramento*, Coimbra, Almedina.
- Moreira, P. Vital, e José Joaquim Gomes Canotilho (1993), *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Nabais, José Casalta (2000), *Direito Fiscal*, Almedina.
- Nunes, Caetano (2001), *Responsabilidade civil dos administradores perante os accionistas*, Coimbra, Almedina.
- Ramos, M. Elisabete Gomes (2007), “A insolvência da sociedade e a responsabilização dos administradores no ordenamento jurídico português”, *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, LXXXIII, Coimbra, Coimbra Editora.
- Reis, Alberto dos (1950), *Código Civil Anotado*, III, Coimbra, Coimbra Editora.
- Sanches, J. L. Saldanha (2010), *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Sanches, J. L. Saldanha, e Rui Barreira (1995), “Culpa no Incumprimento e na Responsabilidade dos Gerentes”, *Fisco*, 70/71.
- Silva, G. Marques da (2000), “Imposto, Ética e Crime”, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martinez*, II, Coimbra, Almedina.
- Silva, J. Soares da (1997), “Responsabilidade civil dos administradores de sociedades: Os Deveres Gerais e os Princípios da *Corporate Governance*”, *ROA*, 57, II, Abril.
- Silva, P. Sousa e (2000), “A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no Novo CPPT”, *ROA*, 60, III.
- Sousa, J. Lopes de (2003), *Código do Procedimento e do Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Viseu, Vislis.
- Telles, I. Galvão (1980), *Direito das Obrigações*, II, Coimbra, Coimbra Editora.
- Varela, J. de Matos Antunes (1994), *Das Obrigações em Geral*, I, Coimbra, Almedina.
- Vasques, Sérgio (2009), “A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária”, *Fiscalidade*, 1.
- _____(1999), *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina.
- Ventura, Raúl, e Luís Brito Correia (1970), “Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades Anónimas e dos Gerentes das Sociedade por Quotas”, *Boletim do Ministério da Justiça*, 195.

Xavier, V. G. Lobo (1976), *Anulação de deliberação social e deliberações conexas*, Atlântida, reimpr. 1998, Coimbra Almedina), Coimbra, Almedina.