

CES
COOPERATIVISMO E ECONOMÍA SOCIAL
Núm. 40 (2017-2018), páxs. 201-212
ISSN: 1130-2682

ANOTAÇÃO AO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CENTRAL
ADMINISTRATIVO SUL, PROFERIDO EM 12 DE
DEZEMBRO DE 2017. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
SUBSIDIÁRIA DE DIRIGENTES DE ASSOCIAÇÕES

*ANNOTATION TO THE DECISION OF THE TRIBUNAL CENTRAL
ADMINISTRATIVO SUL, OF 12th DECEMBER 2017. SUBSIDIARY
TAX RESPONSIBILITY OF ASSOCIATION DIRECTORS*

NUNO ALONSO PAIXÃO*

* Assistente Convidado da Escola do Porto da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. Advogado. Endereço de correo electrónico: n.paixao@sapo.pt.

1 O CASO *SUB JUDICE* E A DECISÃO DO TRIBUNAL

O acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul objecto de comentário dirime um litígio que opunha a Fazenda Pública, na qualidade de exequente, ao presidente da direcção de uma associação desportiva, enquanto executado subsidiário (revertido), no âmbito de um processo de execução fiscal movido por aquela, inicialmente, contra a associação originariamente devedora e, posteriormente, revertido contra o seu director, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de imposto sobre o valor acrescentado (adiante, abreviadamente, designado “IVA”), e respectivos juros compensatórios.

Inconformado com a reversão contra si ordenada do processo de execução fiscal, o (alegado) responsável subsidiário contra quem a execução foi revertida deduziu a pertinente oposição, a qual foi julgada procedente pelo tribunal tributário de primeira instância competente para conhecer da causa – *in casu*, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco¹ –, absolvendo-o da execução. Desta sentença absolutória da primeira instância interpôs a Fazenda Pública recurso jurisdicional, pugnando pela condenação do exequente subsidiário na quantia exequenda. Foi esse recurso que veio a ser apreciado e decidido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no acórdão agora *sub iudice*. Não foram apresentadas contra-alegações pelo recorrido.

Nos termos do recurso apresentado pela Fazenda Pública, constitui objecto deste recurso jurisdicional a responsabilidade subsidiária do oponente/requerido, por reversão da execução fiscal, pelas dívidas de IVA (e respectivos juros compensatórios), cujos factos geradores ocorreram entre 1 de Abril de 1998 e 31 de Dezembro de 2000, mas em que o prazo de pagamento voluntário terminou em 31 de Janeiro de 2002, uma vez que aquele foi presidente da associação originariamente devedora no biénio 2002/2004. A sua responsabilidade alicerçar-se-ia, então, no disposto na al. *a*) do n.º 1 do art. 24.º da Lei Geral Tributária (adiante, abreviadamente, designada “LGT”), mas poderia também ancorar-se no preceituado na al. *b*) desse mesmo n.º 1 do art. 24.º LGT. Foi, porém, também invocada a responsabilidade solidária dos membros dos órgãos directivos da associação pelo pagamento das dívidas tributaria, por força do disposto no art. 512.º do Código Civil (adiante, abreviadamente, designado “CC”).

Da matéria de facto dada como provada em primeira instância (escassa, diga-se, em elementos factuais que não resultem de documentos emitidos pela própria Autoridade Tributária [adiante, abreviadamente, designada “AT”]), no seio do pro-

¹ Cfr. art. 151.º, 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (adiante, abreviadamente, designado “CPPT”).

cesso de execução fiscal) resulta uma breve descrição da tramitação processual da execução até à dedução de oposição à execução. Assim, a 15 de Outubro de 1998 foi instaurado processo de execução fiscal, para cobrança coerciva de dívidas com proveniência em IVA, contra uma associação desportiva, no valor de € 82.589,36. Mais de dez anos volvidos da instauração do processo executivo (sem que se perceba muito bem que diligências foram entretanto efectuadas no processo durante tantos anos), a 26 de Agosto de 2009 foi proferido despacho para audiência prévia em reversão contra o oponente, na qualidade de responsável subsidiário, para a cobrança coerciva do valor total de € 90.961,73, vindo o oponente a ser ouvido em sede de audiência prévia, poucos dias depois. A 8 de Junho de 2010 foi emitido ofício de citação do oponente para a reversão do processo de execução fiscal. Nos termos do art. 662.º, 1 do Código de Processo Civil, o Tribunal Central Administrativo Sul decidiu aditar, à factualidade provada, dois factos com interesse para a causa: *i*) o recorrido foi dirigente da Associação desportiva entre 30 de Setembro de 2002 e 30 de Setembro 2004; *ii*) as dívidas exequendas são referentes ao IVA, cujos factos tributários ocorreram entre 1 de Abril de 1998 e 31 de Dezembro de 2000, tendo como data limite de pagamento voluntário 31 de Janeiro de 2002.

No que respeita à fundamentação jurídica – e aqui divergindo da fundamentação utilizada pela primeira instância, apesar de confirmar o sentido da sentença recorrida² –, o Tribunal Central Administrativo Sul considerou ser inadmissível estabelecer, *in casu*, a responsabilidade subsidiária, por reversão da execução fiscal, do oponente/recorrido, porquanto se verificou uma sucessão de regimes legais no tempo em matéria de responsabilidade subsidiária de directores de associações com influência no caso.

Com efeito, só em 1 de Janeiro de 2001, com a entrada em vigor da redacção dada ao art. 24.º LGT pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, passou a ser possível responsabilizar subsidiariamente, com base neste preceito legal, os directores de associações. Acontece que as dívidas fiscais exequendas tinham sido constituídas entre 1 de Abril de 1998 e 31 de Dezembro de 2000, ou seja, antes da entrada em vigor da (nova) redacção do preceito legal com base no qual se pretendia afirmar a responsabilidade do revertido.

² Que assentava, essencialmente, no facto de a AT imputar responsabilidade ao (suposto) responsável subsidiário, nos termos dos arts. 23.º e 24.º da Lei Geral Tributária, por dívidas constituídas pela associação num período em que não se prova ter o oponente exercido quaisquer funções directivas na devedora originária. Considerou ainda a primeira instância, que, não obstante a inexistência de prova da contemporaneidade do exercício das funções directivas do oponente com a constituição e pagamento das dívidas em causa, a AT não logrou também fazer da culpa do oponente pelas dívidas que houvessem sido constituídas durante o período em que exerceu funções directivas, visto que a al. a) do n.º 1 do art. 24.º LGT impunha a produção dessa prova ao credor fiscal (por ter sido esse o fundamento legal de responsabilização do executado invocado pela AT).

Constituindo as disposições legais acerca das condições de efectivação da responsabilidade subsidiária e do ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte normas materiais substantivas – visto da sua aplicação resultarem efeitos materiais na esfera jurídica dos revertidos –, entende, e bem, o Tribunal que o regime da efectivação da responsabilidade subsidiária deve ter por referência o quadro legal vigente à data da ocorrência do facto tributário gerador de responsabilidade.

Destarte, tendo os factos geradores ocorrido antes de 1 de Janeiro de 2001, tal facto impediria a responsabilização do oponente/recorrido pelas dívidas fiscais exequendas.

Por outro lado, o Tribunal rejeita liminarmente a pretensão da recorrente, Fazenda Pública, de considerar a responsabilidade do oponente como uma responsabilidade solidária (e não subsidiária), assente no disposto no art. 512.º CC, por falta de norma legal habilitante, o que resultaria numa, inaceitável, desconsideração da personalidade jurídica colectiva da devedora originária.

2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA DOS MEMBROS DOS CORPOS SOCIAIS E RESPONSÁVEIS TÉCNICOS

2.1. Breve enquadramento do regime da responsabilidade tributária subsidiária

Normalmente, é, em primeira instância, responsável pelo cumprimento das dívidas tributárias o seu devedor originário³ (*rectius*, o sujeito passivo originário). Por devedor originário deve entender-se a pessoa em relação à qual o credor fiscal poderá exigir, em primeira linha, a satisfação do crédito de imposto. Neste sentido, o devedor originário será, em princípio, o contribuinte (*i.e.*, a pessoa – singular e colectiva – relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto)⁴. Trata-se, nestes casos, de uma responsabilidade por dívidas tributárias (*maxime*, fiscais⁵) próprias.

No entanto, o termo “responsabilidade tributária” surge, geralmente, associado à responsabilidade de terceiros, *i.e.*, responsabilidade por dívidas tributárias alheias. Esta responsabilidade pode, por ser turno, ser solidária ou subsidiária, consoante a posição e os termos em que os terceiros respondam face ao credor pela dívida tributária alheia.

³ Podendo haver um só ou uma pluralidade de devedores originários.

⁴ Costuma também definir-se contribuinte como titular da manifestação da capacidade contributiva que a lei tem em vista atingir e que deve suportar a ablação, o encargo ou desfalque financeiro/patrimonial que o imposto acarreta

⁵ Alguns autores e a jurisprudência (p. ex., Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 06-02-2002, proc. n.º 025037) consideram que a responsabilidade tributária subsidiária apenas abrange dívidas de impostos e de contribuições à segurança social.

De acordo com o disposto nos arts. 22.º, 4 e 23.º LGT e dos arts. 159.º e 160.º CPPT, a responsabilidade tributária é, via de regra, de natureza subsidiária em relação ao devedor originário e principal; podendo, no entanto, ser subsidiária ou solidária na relação entre os diversos responsáveis tributários, no caso de haver pluralidade de responsáveis tributários.

Segundo o disposto no art. 22.º, 1 LGT, a responsabilidade tributária abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e dos demais encargos legais.

A responsabilidade tributária é, assim, uma figura da relação jurídico-tributária que permite que um terceiro, dito responsável tributário, seja chamado ao cumprimento da dívida de imposto, quando o devedor originário não paga o imposto ou quando, pelo seu comportamento, tenha seriamente comprometido a possibilidade de cobrança desse mesmo imposto.

A responsabilidade tributária subsidiária efectiva-se, sempre, por meio um mecanismo de reversão do processo de execução fiscal, vulgarmente designado *reversão da execução fiscal* (cfr. art. 23.º, 1 LGT e arts. 159.º e 160.º CPPT). Este mecanismo de reversão fiscal opera, uma modificação subjectiva na instância, no processo: por meio da reversão, a execução fiscal que corria, inicialmente, contra o devedor originário e principal (ou contra os devedores com ele solidários) passa a correr contra o devedor subsidiário, ocupando este o lugar daquele(s) nessa execução.

Mas para que se possa efectivamente responsabilizar um “responsável subsidiário” será necessário excutir (previamente) o património do devedor principal (e dos devedores com ele solidários), provando a fundada falta ou insuficiência do património do devedor principal (e de devedores solidários, se os houver) para solver à totalidade da dívida tributária; caso ou enquanto tal excussão não tenha acontecido, o devedor subsidiário pode recusar o cumprimento da dívida tributária – cfr. art. 23.º, 2 LGT e art. 638.º CC, por analogia. É essa, de resto, a razão pela qual a sua responsabilidade é subsidiária.

Sem prejuízo do benefício da excussão prévia concedido ao devedor subsidiário, a decisão de reversão da execução fiscal que contra o devedor subsidiário seja determinada tem que ser *fundamentada* pela AT, assentando esses motivos na, fundada, falta ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis com ele solidários pelo cumprimento da dívida tributária, se os houver (cfr. art. 23.º, 2 LGT), bem como nos pressupostos de facto e de direito em que se funda a responsabilidade do devedor subsidiário (cfr. art. 24.º, 1 LGT).

Por essa razão, a decisão de decretamento da reversão da execução fiscal (mesmo nos casos em exista presunção legal de culpa contra o devedor subsidiário) tem que ser sempre fundamentada quanto aos pressupostos e à sua extensão; fundamentação essa deve constar logo da citação para a reversão do processo de execução fiscal. Além disso, o decretamento da reversão tem que ser sempre

precedido da audição do responsável subsidiário (audição prévia do responsável subsidiário para sua defesa). Estas obrigações, resultantes do art. 23.º, 4 LGT, constituem, simultaneamente, garantias do responsável subsidiário.

A responsabilidade tributária funda-se, pois, numa especial relação que é estabelecida entre o devedor originário e um terceiro, a quem é exigido o cumprimento da obrigação tributária, sem que, relativamente a ele, se encontrem preenchidos os pressupostos do facto tributário que originou a dívida fiscal⁶.

2.2. O regime jurídico da responsabilidade dos membros do órgão directivos de pessoas colectivas – breve caracterização

É neste contexto que a lei prevê e regula, no art. 24.º LGT, um regime substantivo sobre a responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados. A responsabilidade dos membros dos órgãos directivos de pessoas colectivas, no que aqui nos interessa, alicerçar-se-á, portanto, na especial relação orgânica funcional que se estabelece entre a pessoa colectiva e os membros do seu órgão director ou administrador, assente no exercício de poderes de administração e representação que lhes são conferidos, para o exercício das suas funções. Trata-se de uma responsabilidade pessoal, e subsidiária, dos directores e administradores, sejam eles pessoas humanas ou pessoas colectivas, e de uma responsabilidade subjectiva, isto é, dependente de culpa.

O regime da responsabilidade tributária de administradores, gestores, directores e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados pode conhecer aplicação em duas situações de responsabilidade reguladas nas alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do art. 24.º LGT. Assim estes sujeitos poderão ser subsidiariamente responsáveis:

- a)* pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento voluntário ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; e/ou
- b)* pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Estas situações colocam importantes questões de responsabilização relativas à *culpa* destes agentes e à distribuição do ónus da prova (cfr. art. 74.º LGT). Na

⁶ Cfr. PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES (coord.), *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Coimbra: Almedina, 2015, p. 213.

situação prevista na al. *a*), o ónus da prova da culpa dos directores, gerentes ou administradores cabe à AT, nos termos gerais; enquanto na situação contemplada na al. *b*), verifica-se uma inversão do ónus da prova (pois existe aí uma presunção de culpa, ilidível/afastável pelos visados [cfr. art. 73.º LGT e art. 64.º CPPT]), nos termos da qual compete aos administradores, directores e gestores a prova de ausência de culpa sua (*i.e.*, prova de que não é culpa sua o não pagamento dos impostos devidos), não obstante o dever de fundamentação pela AT da decisão de reversão (cfr. art. 23.º, 4 LGT).

Para além disso, note-se que podem uns gerentes ser responsabilizados nos termos da al. *a*) e outros nos termos da al. *b*), consoante a hipótese que se lhes aplique.

Verificando-se, num dado caso concreto, a aplicação simultânea das duas normas (contidas nas als. *a*) e *b*)), por se encontrarem preenchidos os pressupostos de facto (e de direito) de ambas, entendemos que deve aplicar-se ao caso o disposto na al. *b*) do n.º 1 do art. 24.º LGT, não só por uma razão cronológica, mas também por uma relação de consumpção (esta hipótese “consume” a aplicação da hipótese prevista na al. *a*)).

O regime do art. 24.º LGT parece convocar, quanto aos seus pressupostos, o regime da responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos, regulada na lei civil, nos arts. 483.º, ss. CC⁷. Assim, para que esta forma especial de responsabilização opere é necessário que se verifique um facto voluntário (acção ou omissão) do agente, ilicitude (traduzida na violação da lei, particularmente decorrente da violação de deveres funcionais a que os membros da administração se encontrem vinculados [p. ex., art. 64.º do Código das Sociedades Comerciais (adiante, abreviadamente, designado “CSC”), mas também de um dever geral de não abusar da personalidade colectiva, de um dever de conduta dos administradores, com função de protecção do credor Estado em face de outros credores⁸, etc.]), culpa (dolo ou mera culpa), dano e nexó de causalidade entre o facto e o dano. A prova de tais pressupostos caberá ao credor fiscal (cfr. art. 74.º LGT), com as especificidades quanto à distribuição do ónus da prova *supra* analisadas.

Para além destes pressupostos, e independentemente deles, tem sido amplamente discutida na doutrina e na jurisprudência a questão de saber se é necessário provar o efectivo exercício de funções de gestão ou administração ou se, pelo contrário, bastará a prova da existência do direito a exercer essas funções. O Supremo Tribunal Administrativo⁹ e, com ele, a jurisprudência maioritária, têm-se

⁷ Assim também Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte de 09-12-2004, proc. n.º 00028/04 e PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES (coord.), *cit.*, pp. 216 e 217.

⁸ Assim, SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edic., Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 272.

⁹ Designadamente no Ac. de 28-02-2007, proc. n.º 01132/06.

pronunciado no sentido de não existir, no ordenamento jurídico português, uma presunção legal de gerência de facto, que possa ser extraída da existência de uma gerência de direito. Neste sentido, o conceito decisivo seria o de gerência de facto (ou seja, o exercício efectivo da gestão/administração da pessoa colectiva). Assim, caberá à AT fazer prova da gerência de facto, ou seja, recai sobre a AT o ónus da prova da gerência de facto dos gerentes de direito (cfr. art. 74.º LGT). No entanto, admite-se a possibilidade de se criar uma presunção, judicial ou natural, nos termos do art. 351.º CC, presumindo-se, pelas regras da experiência, dos factos trazidos/carreados para o processo, que o gerente de direito é também gerente de facto. Estabelecida esta presunção pelo juiz, competirá, por seu lado, ao gerente/administrador de direito que não quiser ver provada a sua gerência de facto apresentar simples contraprova (não sendo necessária prova do contrário), de modo a tentar abalar ou pôr em dúvida a prova feita pela AT; se conseguir criar a dúvida sobre esses factos, a questão é decidida pelo Tribunal a seu favor, isto é, pela não verificação da gerência de facto (cfr. art. 346.º CC).

Esta responsabilidade dos membros dos órgão directivos das pessoas colectivas constitui uma forma especial de responsabilização por dívidas tributárias daqueles que, de facto, na prática, formam e manifestam a vontade da pessoa colectiva – representação orgânica –, sendo esta responsabilidade necessariamente subsidiária, porque o devedor principal não deixa de ser a própria pessoa colectiva, por força da personalização jurídica legalmente consagrada, de que aqueles são meros membros que, quando agem no exercício das suas funções, fazem com que seja a própria pessoa colectiva, em quanto centro autónomo de imputação de direitos e vinculações, a agir. Esta responsabilização visa, essencialmente, acautelar os fundamentais interesses públicos subjacentes ao pagamento de impostos e de contribuições para a segurança social, impondo uma espécie de regime pessoal sancionatório àqueles que, formando a vontade do ente colectivo, actuaram culposamente, a coberto do véu da personalidade colectiva e do liame de administração e representação, e com isso causaram danos ao erário público, socialmente inaceitáveis. Não se trata, porém, de uma “desconsideração da personalidade jurídica colectiva”, cujo objectivo é atacar pessoalmente sócios (ou associados) por danos causados em virtude do abuso do véu da personalidade colectiva (o que não ocorre nestes casos), especialmente quando se trate de sociedades comerciais de responsabilidade limitada.

2.3. A alteração da redacção do n.º 1 do art. 24.º LGT pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro

O texto originário da lei no art. 24.º, 1 LGT apenas previa a responsabilidade subsidiária de gerentes e administradores de sociedades, cooperativas e empresas públicas.

Assim estabelecia o proémio do n.º 1, na sua redacção originária: “[o]s administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: [...]”.

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que alterou o n.º 1 do art. 24.º LGT, conferindo-lhe a redacção que actualmente tem, entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2001, “*aplicando-se aos períodos de tributação que se iniciem a partir dessa data*”, de acordo com o n.º 2 do seu art. 21.º. O legislador pretendeu, precisamente, com a alteração legislativa que introduziu, alargar esta forma especial de responsabilidade aos gerentes, administradores e directores de quaisquer pessoas colectivas (e até de entes não personalizados que lhes sejam equiparados), independentemente da sua natureza, dos seus fins e do tipo legal que assumam¹⁰. Esta alteração permitiu, portanto, alargar a responsabilidade tributária subsidiária, com base nesta norma, aos membros dos órgãos de direcção de outras pessoas colectivas, além das que constavam da redacção originária da lei, como é o caso das associações e das fundações, por exemplo.

Importa aqui ter presente que, à falta de definição específica do que se entende por “pessoa colectiva”, bem como de outras expressões que a lei fiscal emprega ou pressupõe e que são termos próprios de outros ramos de direito (particularmente ao caso, o direito civil e o direito comercial), essas expressões ou conceitos devem ser interpretados no mesmo sentido que têm nos ramos de direito de que são originários, salvo se outro sentido decorrer directamente da lei fiscal. Por conseguinte, (apesar de ambas serem pessoas colectivas) uma associação (cfr. art. 157.º CC) é diferente, quer quanto à natureza quer quanto aos fins, de uma sociedade comercial (cfr. art. 980.º CC e art. 1.º, 2 CSC), daí representar um tipo legal de pessoa colectiva diferente desta, não podendo, por isso, ser confundidas. Assim, se os gerentes e administradores de sociedades já eram visados na lei antiga, os directores de associações e de fundações só passaram a ser responsabilizados nos termos do art. 24.º LGT com a nova redacção que foi conferida ao seu n.º 1 por esta lei.

Um problema que poderia suscitar a alteração legislativa em causa prendia-se com a efectiva aplicação no tempo dessa alteração legislativa, nomeadamente a situações em curso à data da sua entrada em vigor.

Seguindo o princípio geral de aplicação da lei fiscal no tempo, previsto no n.º 1 do art. 12.º LGT, que é uma decorrência do fundamental princípio constitucional de proibição da retroactividade da lei fiscal (decantado do art. 103.º, 3 da Constituição da República Portuguesa), esta alteração legislativa apenas se poderia apli-

¹⁰ Para mais desenvolvimentos sobre os tipos de pessoas colectivas, cfr., entre outros, MOTA PINTO, CARLOS ALBERTO DA, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4.ª edic., por António Pinto Monteiro e Paulo Mota Pinto, Coimbra: Coimbra Editora, 2005, pp. 269, ss..

car a “*factos posteriores à sua entrada em vigor*”. O que seria uma manifestação do velho princípio do *tempus regit actum*. Falta saber o que, para este efeitos, poderia ser considerado um facto posterior à sua entrada em vigor.

Ocorre que a lei, cautelosamente, estabeleceu, no seu art. 21.º, 2, *in fine*, uma norma especial (de direito transitório), definindo o âmbito temporal da sua efectiva aplicação. Dessa forma, em nossa opinião, dever-se-á considerar que as alterações introduzidas por esta lei apenas se aplicam a factos geradores de obrigação tributária ocorridos após a sua entrada em vigor.

Não fosse esta norma especial, a aplicação, entre outros, do disposto nas als. a) e b) do n.º 1 do art. 24.º LGT poderia suscitar maiores dúvidas, uma vez que as situações de responsabilidade aí contempladas englobam, respectivamente, as dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo directivo ou cujo prazo legal de pagamento voluntário ou entrega tenha terminado depois deste, assim como as dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do cargo de direcção. Ou seja, a efectivação da responsabilidade dos directores não se encontra apenas conexas com o facto gerador da dívida tributária, mas também com os períodos legais de pagamento voluntário dessas dívidas.

Consideramos, por isso, que, não fosse a norma transitória estabelecida na própria lei quanto ao seu âmbito temporal de aplicação efectiva dispor que essa mesma lei só se aplicava a factos geradores de obrigação tributária ocorridos após a sua entrada em vigor, poder-se-ia, legitimamente, admitir a sua aplicação a situações como as do art. 24.º, 1 LGT, em que apesar de os factos geradores das dívidas tributárias serem anteriores à sua entrada em vigor, se o período de pagamento perdurasse no momento da entrada em vigor da lei nova, poderia haver responsabilização dos directores, com base nesta lei nova, porque esta dispunha para o futuro, abrangendo este pressuposto de responsabilidade. Sendo o facto de não pagamento da dívida durante aquele período um facto constitutivo da responsabilidade subsidiária (facto determinante da competência da lei), como era cometido ao abrigo da lei nova seria um facto novo, podendo, pois, ser por ela abrangido, porque essa lei estava em vigor no momento da prática do facto¹¹ (cfr. art. 12.º, 2, 1.ª parte CC, *mutatis mutandis*, atendendo ao carácter geral desta disposição, interpretação à qual não se oporia, pensamos, o princípio insito no art. 12.º, 1 LGT).

¹¹ Neste sentido, o facto gerador da obrigação tributária, que, no fundo, gerou a dívida em causa constituiria um mero “facto-pressuposto”, porque a determinação da competência da lei dar-se-ia com o não pagamento da dívida dentro do prazo de pagamento voluntário, que foi o facto constitutivo da responsabilidade. Sobre a doutrina do facto passado e a relação entre factos-“pressupostos” e factos determinantes da competência, vide MACHADO, JOÃO BAPTISTA, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra: Almedina, 2006 (15.ª reimpressão), pp. 234, ss..

3 EM CONCLUSÃO

Pese embora acompanhemos o sentido do acórdão *sub iudice*, bem como parte da sua fundamentação, não podemos deixar de manifestar aqui a relevância das observações acabadas de referir no ponto anterior.

Assim, não sendo a associação desportiva uma sociedade, a responsabilização dos seus directores só poderá ser afirmada nos termos da lei nova (tendo em conta a produção de efeitos definida no art. 21.º, 2, *in fine*, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro), em relação a factos geradores de obrigação tributária ocorridos após a sua entrada em vigor, o que não acontecia *in casu*, uma vez que a dívida fiscal exequenda reportava-se a dívidas fiscais constituídas entre 1 de Abril de 1998 e 31 de Dezembro de 2000, e a lei nova só entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2001. Contra este entendimento não depõe o facto de o prazo de pagamento voluntário só ter terminado em 31 de Janeiro de 2002, porque o que determinante na aplicação desta lei nova no tempo a situações em curso à data da sua entrada em vigor, nos termos transitóriamente definidos no art. 21.º, 2, *in fine*, não é o momento da prática do facto gerador de responsabilidade, mas o momento da ocorrência do facto gerador da obrigação tributária, cujo incumprimento gerou responsabilidade tributária, nos termos previstos na lei.

Independentemente disto, parece-nos manifesto que a responsabilização do oponente nunca poderia ser efectivada, porquanto quer as dívidas tributárias quer o prazo de pagamento voluntário eram anteriores ao início de funções directivas por parte deste. Com efeito, sendo as dívidas de IVA respeitantes ao período entre 1 de Abril de 1998 e 31 de Dezembro de 2000, o prazo de pagamento voluntário terminou em 31 de Janeiro de 2002, mas o oponente só iniciou funções directivas em 20 de Setembro de 2002 (ou seja, cerca de oito meses após o *terminus* do prazo), conforme resulta da factualidade provada. Tal significa que não se encontravam, relativamente a ele, preenchidos os pressupostos de aplicação do n.º 1 do art. 24.º LGT, pelo que nunca poderia ter sido responsabilizado por tais dívidas.

Por outro lado, como bem considerou o Tribunal no acórdão *sub iudice*, a responsabilidade dos directores e administradores nunca poderia ser solidária, pois a lei apenas prevê a sua responsabilidade subsidiária, dependente, portanto, da excussão do património do devedor principal e originário. Ademais, o regime civil da solidariedade, invocado pela recorrente, é excepcional, só existindo quando a lei (ou a vontade das partes, aqui irrelevante) o determine (cfr. art. 513.º CC), o que não acontece nestas circunstâncias.

Por fim, diga-se que a Fazenda Pública não fez, sequer, prova dos pressupostos fáctico-jurídicos que permitissem afirmar a responsabilidade subsidiária do oponente, designadamente, a direcção de facto e a culpa deste, como lhe cabia fazer.