



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA REVERSÃO DAS COIMAS FISCAIS NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Dissertação de Mestrado para a obtenção do grau de Mestre em Direito por
Giovanna Lacerda Nazareth

Sob a orientação da
Senhora Professora Doutora Carla Castelo Trindade

Mestrado em Direito Fiscal

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA
Faculdade de Direito
Escola de Lisboa

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA REVERSÃO DAS COIMAS FISCAIS NO
CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

Dissertação de Mestrado para a obtenção do grau de Mestre em Direito por
Giovanna Lacerda Nazareth

Sob a orientação da
Senhora Professora Doutora Carla Castelo Trindade

Mestrado em Direito Fiscal
Março de 2023

Agradecimentos

Concluir esta dissertação representa uma grande conquista pessoal e acadêmica, mas isto nunca seria possível se eu não estivesse rodeada de pessoas incríveis. Assim, tenho muito a agradecer, uma vez que esta caminhada não foi feita só.

À Professora Carla Castelo Trindade, agradeço todo o cuidado e dedicação, desde a primeira aula lecionada na cadeira de Contencioso Tributário até à última sugestão feita neste projeto.

À minha mainha, Beatriz Santana, agradeço por ser meu porto seguro, mesmo com mais de sete mil quilômetros de distância, esta conquista é nossa. Obrigada por ter me educado com tanta sabedoria e por ter transmitido o amor pelos estudos. Para te agradecer, palavras sempre serão insuficientes.

À minha família, deste lado do oceano, agradeço ao Guilhermino e à Arminda, por serem a minha família portuguesa, do outro lado do oceano, agradeço ao Júnior, ao Caio, à Albileide e à Leninha pelo apoio constante, pelo suporte e por serem o meu exemplo.

Ao Alexandre, agradeço por tudo, pelas palavras de carinho, pelos incentivos e por, simplesmente, fazer-se presente em todas as fases boas e menos boas.

Aos que não estão mais aqui, ao meu pai, Juscelino, e à minha avó, Suely, tudo que sei e sou hoje é por causa de vocês.

Aos meus amigos, obrigada por me ajudarem sempre quando eu mais precisei.

Resumo

Esta dissertação versa sobre a conformidade constitucional do artigo 8.º do RGIT. Deste modo, será necessário a análise da reversão de multas e coimas contra os devedores subsidiários, ou seja, contra os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas. Neste trabalho será analisado, primeiramente, a reversão fiscal como um todo, percebendo a inserção deste instituto no âmbito da execução fiscal. Posteriormente, será feita uma análise histórica da evolução da figura da reversão fiscal das coimas e multas. Com esta introdução, será possível aferir, desde o princípio, o intuito do legislador originário. De seguida, passaremos a analisar a verdadeira *vexata questio* que o artigo 8.º do RGIT suscita. Assim, serão escrutinadas as duas teses defendidas, qual seja: se a responsabilidade presente no artigo 8.º do RGIT é uma mera responsabilidade civil, ou se, por outro lado, é consagrado uma responsabilidade contraordenacional. Sendo necessário, desde logo, analisar, de forma crítica, estas duas teses e tomar posição. Por fim, existirá uma abordagem das consequências da posição defendida, bem como quais são os efeitos práticos e as vicissitudes do atual regime.

Palavras-chaves: execução fiscal; reversão fiscal; responsabilidade subsidiária; responsabilidade civil; responsabilidade contraordenacional; coimas e multas; princípio da pessoalidade das penas; inconstitucionalidades.

Abstract

This dissertation is about the constitutional conformity of article 8 of the RGIT. Therefore, it will be necessary to analyse the reversion of fines and penalties against the subsidiary debtors, that is, against the directors and managers. In this work, it will be analysed, firstly, the tax reversion as a whole, noticing the insertion of this institute in the scope of the tax foreclosure. Subsequently, a historical analysis of the evolution of the figure of tax reversion of fines and penalties will be made, with this introduction, it will be possible to ascertain, from the beginning, both the intention of the original legislator and the practical impact of this nowadays. Next, we will analyse the real vexata questio that article 8 of the RGIT raises, thus scrutinising the two theses defended, namely: whether the liability present in article 8 of the RGIT is a mere civil liability or if, on the other hand, it enshrines a misdemeanour liability. It will be necessary, from the outset, to critically analyse these two theses and take a position. Finally, there will be an approach to the consequences of the position defended, as well as the practical effects and vicissitudes of the current regime.

Keywords: tax execution; tax reversion; subsidiary liability; civil liability; criminal liability; fines and penalties; principle of non-transferability of penalties; unconstitutionality.

Índice

1. Enquadramento do Tema.....	9
1.1 A execução fiscal e a possibilidade de reversão.....	11
1.2 Reversão fiscal contra os devedores subsidiários da dívida exequenda.....	12
1.2.1 Pressupostos da reversão fiscal.....	12
1.2.2 Devedores subsidiários.....	14
2. A reversão das coimas e multas contra os responsáveis subsidiários.	16
2.1 Evolução histórica: a responsabilidade subsidiária das multas e coimas tributárias contra os administradores e gerentes.	16
2.1.1 Da ordem prática: o que se pode aferir da legislação originária e da vontade do legislador, um pecado original?.....	21
2.2 A vexata questio que o artigo 8.º n.º 1 do RGIT suscita.	23
2.2.1 A responsabilidade dita civil das coimas e multas pelos devedores subsidiários:	25
2.2.1.1 Análise crítica desta posição.....	27
2.2.2 A responsabilidade contraordenacional das coimas e multas pelos devedores subsidiários e a violação de princípios constitucionais.	30
2.2.2.1 Em especial: a (des)consideração da culpa do devedor subsidiário.....	32
2.2.2.2 Da aplicabilidade do princípio da pessoalidade da pena no âmbito contraordenacional	33
2.3 Tomada de posição.....	34
3. Consequências imediatas e fragilidades do atual regime.....	36
3.1 Consequência imediata: desaplicação da norma inconstitucional.....	36
3.2 Fragilidades do atual regime.....	37
3.2.1 Impossibilidade de garantir o direito de defesa do arguido.....	37
Conclusão.....	39
Bibliografia.....	43
Jurisprudência.....	46

1. Enquadramento do Tema

Na presente dissertação, será analisada a conformidade do artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias, doravante “RGIT”, com a Constituição da República Portuguesa, “CRP”, bem como as consequências práticas, caso se conclua que o artigo 8.º do RGIT viole a Lei Fundamental.

A reversão fiscal consiste num mecanismo de cobrança de dívidas. Isto porque, consoante o artigo 153º do Código de Procedimento e de Processo Tributário “CPPT”, quando o devedor principal não possui meios suficientes para cumprir com o pagamento da dívida, serão chamadas outras pessoas subsidiariamente responsáveis por aquelas dívidas, os devedores subsidiários. Sendo certo que, regra geral, estão em causa os devedores subsidiários do artigo 24º nº1 da Lei Geral Tributária, doravante “LGT”. Contudo, se é assim no regime regra, a reversão fiscal das coimas e multas possui algumas nuances. Vejamos.

Quando falamos em coimas não estamos a falar de um tributo, mas sim de sanções aplicadas no âmbito de um processo contraordenacional, ainda que em virtude de infrações ocorridas no âmbito fiscal. Desta forma, por ter esta especificidade em causa, os requisitos a serem analisados, para ocorrer a reversão fiscal, serão aqueles previstos no artigo 8º do RGIT e não os do artigo 24º da LGT.

O problema que foi suscitado, desde 2009, prende-se com a interpretação do artigo 8º nº1 do RGIT à luz da Lei Fundamental portuguesa. Assim, por várias vezes, o Supremo Tribunal Administrativo¹, doravante “STA”, quando questionado pelas partes, analisou a inconstitucionalidade desta disposição normativa, uma vez que violaria o artigo 30º nº3 da CRP, nomeadamente o princípio da intransmissibilidade das penas. Isto porque o Supremo Tribunal entendeu que o artigo 8º do RGIT estabelecia uma verdadeira transmissão da responsabilidade contraordenacional, visto que quem iria pagar o equivalente ao valor da coima seria o revertido (os administradores ou gerentes da pessoa coletiva) e não o responsável pela infração (a própria pessoa coletiva).

¹ Conferir Ac. STA de 27 de Fevereiro de 2008, Processo n.º 1057/07 e Ac. STA de 14 de abril de 2010, Processo n.º 64/10, sem prejuízo de ser infundável a diversidade de acórdãos que versam sobre este tema.

Sob outra perspectiva, o Tribunal Constitucional, doravante “TC”, tem variado o conteúdo das suas decisões sobre este tema. Por um lado, em alguns acórdãos², o TC concorda com a posição adotada pelo STA e ratifica a inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT com base nos princípios da intransmissibilidade das penas, da igualdade e da proporcionalidade previstos na CRP. De outro modo, em diversos acórdãos mais recentes³, o TC pronunciou-se pela não inconstitucionalidade do artigo 8º n.º1 do RGIT, argumentando que o que estava em causa não era uma verdadeira transmissão da responsabilidade contraordenacional, mas sim uma responsabilidade extracontratual civil dos administradores e gerentes. Isto porque há um facto ilícito e culposo, que é imputável aos responsáveis subsidiários, e que gera uma situação de insuficiência patrimonial da pessoa coletiva. Consequentemente, esta ação causa um dano à Administração Fiscal, nomeadamente o não pagamento da coima que era devida pela pessoa coletiva. Nestes acórdãos, argumentou ainda o TC que o valor a ser indemnizado na responsabilidade civil é o equivalente ao valor da coima, tendo em consideração que o dano causado à Administração Tributária é justamente o não cumprimento da sanção patrimonial. Por fim, argumenta o TC que, apesar do valor da indemnização coincidir com o valor da coima, o facto que dá origem a responsabilidade civil subsidiária é totalmente autónomo da infração contraordenacional, porque estamos a olhar num comportamento pessoal do gestor ou do administrador que é determinante para a produção de um dano à Administração Fiscal.

Deste modo, na primeira parte desta dissertação, caberá tomar uma posição fundamentada quanto à inconstitucionalidade, ou não, do artigo 8º n.º1 do RGIT.

Contudo, independente das conclusões a que se chegue quanto à (in)compatibilidade da reversão das coimas fiscais com a Lei Fundamental, será necessário analisar as consequências do regime da reversão das coimas que está em vigor.

² Ac. do TC n.º 481/2010, Processo n.º 506/09; Ac. do TC n.º 26/2011, Processo n.º 207/10; Ac. do TC n.º 24/2011, Processo 551/10; Ac. do TC n.º 85/2011, Processo n.º 751/10, e Ac. do TC n.º 125/2011, Processo n.º 814/10.

³ A título exemplificativo conferir Ac. TC n.º 437/2011, Processo n.º 206/10.

1.1 A execução fiscal e a possibilidade de reversão.

A execução fiscal tem como objeto as dívidas ao Estado ou a outras pessoas coletivas de Direito Público, desde que estas dívidas sejam certas, líquidas e exigíveis. Desta forma, significa dizer que a execução fiscal tem como pressuposto formal um título executivo no qual define o fim e os limites da ação executiva⁴.

No que diz respeito à legitimidade ativa de interpor a ação judicial, conforme o artigo 152.º do CPPT, caberá ao exequente a instauração do processo de execução fiscal. De uma forma simplificada, caberá ao representante da Fazenda Pública, quando o exequente for um serviço de finanças territorialmente competente, representar a Administração Tributária na fase judicial do processo de execução.

Relativamente ao lado passivo deste processo, poderão ter legitimidade para intervir na ação executiva, desde logo, os responsáveis originários, ou os responsáveis não originários pela dívida exequenda. É nesta segunda hipótese que nos iremos focar, uma vez que será este o nosso ponto de partida da dissertação.

Os artigos 153.º n.º 2 e 157.º do CPPT prevêm a possibilidade de outros devedores, que não o originário da dívida, respondam no processo executivo. Esta possibilidade dá-se, primordialmente, através do despacho de reversão fiscal. Este ato administrativo modifica subjetivamente a instância, na medida que consagra a possibilidade de chamar à execução devedores subsidiários, terceiros adquirentes de bens, antigos possuidores, fruidores ou proprietários, ou até mesmo devedores solidários, desde que a execução fiscal não tenha sido diretamente instaurada contra esses.

Para o objeto de análise desta dissertação, importa compreender melhor os pressupostos da reversão fiscal contra devedores subsidiários.

⁴ NETO, Serena Cabrita/ TRINDADE, Carla Castelo, 2020, *Contencioso Tributário Vol. II, Reimpressão 2022 da 1ª Edição*, Almedina, Coimbra, pg. 508

1.2 Reversão fiscal contra os devedores subsidiários da dívida exequenda

1.2.1 Pressupostos da reversão fiscal

Para que ocorra a reversão fiscal contra devedores subsidiários, é preciso que inexistam bens penhoráveis do devedor originário e dos seus sucessores, ou uma fundada insuficiência do património do devedor para satisfação da dívida exequenda. Note-se que esta inexistência de bens ou fundada insuficiência do património, são requisitos de procedência da reversão e deverão ser fundamentados pela Autoridade Tributária no despacho de reversão.

Perfilhamos ainda a posição adotada por Jorge Lopes de Sousa⁵, Carla Castelo Trindade e Serena Cabrita Neto⁶, uma vez que, para além da necessidade da insuficiência e inexistência patrimonial do devedor originário, deverá verificar-se também a inexistência e insuficiência patrimonial do devedor solidário para que possa existir a reversão contra os devedores subsidiários. Ou seja, deverá socorrer-se primeiramente ao património dos devedores originários e solidários para só depois, na insuficiência ou inexistência desses, socorrer ao património dos devedores subsidiários. Esta posição é a mais adequada não só face à singularidade subjacente à reversão da execução e subsidiariedade da responsabilidade a ela subjacente, mas também pela compatibilização da LGT com o CPPT e pela necessidade da manutenção das garantias dos contribuintes.

Um ponto que é muito discutido na doutrina e na jurisprudência é a necessidade de haver o benefício da excussão prévia para que ocorra a reversão fiscal. Este tema surge face a letra do artigo 23.º n.º 3 da LGT, em que está previsto a possibilidade de existir a reversão da execução fiscal em momento anterior à excussão do património do executado, desde que no momento da reversão seja impossível determinar a

⁵SOUSA, Jorge Lopes de, 2011, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Vol. III*, 6ªed., Áreas Editora, Lisboa, pg. 64

⁶NETO, Serena Cabrita/ TRINDADE, Carla Castelo, 2020, *Contencioso Tributário Vol. II, Reimpressão 2022 da 1ª Edição*, Almedina, Coimbra, pg. 536

suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário. Nestes casos, a execução fica suspensa desde o termo do prazo de oposição até a completa excussão do património do executado.

Acompanham a posição explicitada, os autores Jesuíno Alcântra Martins e Costa Alves⁷, ressaltando que, quando tenham sido penhorados os bens do devedor originário e, caso os valores apurados por estes bens no auto da penhora se afigurem insuficientes para o pagamento integral da dívida, o órgão de execução fiscal poderá proceder de forma imediata à reversão da execução fiscal contra os devedores subsidiários.

Sobre este entendimento, é necessário realizar algumas ressalvas. Primeiramente, este mecanismo parece ser totalmente desnecessário e dispensável, uma vez que a reversão ocorre com o objetivo de o devedor subsidiário ser imediatamente executado. Ora, nos casos em que o benefício da excussão prévia não foi totalmente cumprido, o processo executivo fica suspenso até o final da excussão. Significa dizer que há um lapso temporal, entre o termo do prazo da oposição até a verificação da excussão, que o património do devedor subsidiário também não poderá ser executado. E isto ocorre porque ainda não é possível determinar, com precisão, qual o montante que o devedor subsidiário terá de pagar, tendo em consideração que ainda não foi delimitado, também com clareza, a suficiência dos bens do executado⁸. Acontece que, ao possibilitar a reversão em um momento anterior ao da excussão prévia, é desvirtuada a própria finalidade da reversão que é a cobrança imediata e coerciva da dívida, uma vez que, com esta inversão cronológica, apenas está a ser garantido a possibilidade de cobrar uma dívida em momento posterior.

Destarte, porque este tema não se afere objeto essencial desta dissertação, deixamos a breve nota que não concordamos com a reversão num momento anterior à excussão prévia. Devendo adotar o entendimento que a reversão só poderá ocorrer (i) quando for aferido com precisão o montante que o devedor subsidiário deverá pagar e (ii) quando for constatado que o património do devedor originário é insuficiente ou inexistente. E isto só poderá acontecer, na esmagadora maioria das vezes, após a aplicação do produto da venda dos bens penhorados.

⁷ MARTINS, Jesuíno Alcântra / ALVES, José Costa, 2015, *Procedimentos e Processo Tributário: uma perspetiva prática*, Almedina, Coimbra, pg. 35

⁸ No mesmo sentido, concordando com a desnecessidade da reversão fiscal antes da excussão prévia, SOUSA, Jorge Lopes de, 2011, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Vol. III*, 6ªed., Áreas Editora, Lisboa, pg. 66

1.2.2 Devedores subsidiários

Compreendido os pressupostos de aplicação do instituto da reversão tributária, cabe agora perceber quem são os responsáveis subsidiários em causa.

Segundo o artigo 24.º da LGT, são responsáveis subsidiários, pelas dívidas tributárias, os membros de corpos sociais e responsáveis técnicos, nomeadamente os administradores, diretores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas cujo património se afigure insuficiente.

Desta forma podemos concluir que serão responsabilizados subsidiariamente aqueles administradores/ gerentes que exerceram de facto tais funções e que contribuíram para a situação de inexistência/ insuficiência patrimonial da devedora originária. Isto significa dizer que, para além das funções de facto desempenhadas por estes devedores subsidiários, é preciso que exista um juízo valorativo de culpa ao desempenhar estas funções. Por outras palavras, os administradores/ gerentes serão devedores subsidiários quando, com culpa, colaboraram para a situação de insuficiência/ inexistência patrimonial e por esta razão a devedora principal não conseguiu arcar com as suas obrigações tributárias.

Note-se que quando falamos de multas e coimas, a responsabilidade subsidiária não está prevista na LGT, pela própria natureza da dívida em questão, isto é, as multas e as coimas possuem natureza contraordenacional, e, por esta razão, a responsabilidade está prevista no Regime Geral das Infrações Tributárias. Contudo, o artigo 8.º n.º 1 do RGIT, à semelhança do artigo 24.º da LGT, estabelece que são responsáveis subsidiariamente pelas multas ou coimas os administradores gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas.

Apesar da semelhança das construções legais, o dispositivo normativo do RGIT abarca diversas problemáticas acerca da sua constitucionalidade, com reflexo tanto ao nível jurisprudencial como ao nível doutrinal.

Desta forma, urge primeiramente perceber a evolução histórica da responsabilidade dos administradores e gerentes por multas e coimas, para poder, em

seguida, compreender a problemática da reversão de coimas e multas contra os responsáveis subsidiários.

2. A reversão das coimas e multas contra os responsáveis subsidiários.

2.1 Evolução histórica: a responsabilidade subsidiária das multas e coimas tributárias contra os administradores e gerentes.

Antes de nos debruçarmos sobre a temática que dá nome a esta dissertação, a (in)constitucionalidade da reversão de coimas e multas contra os responsáveis subsidiários, é preciso compreender a evolução normativa do preceito legal que dá azo a esta discussão, de modo que consigamos não só entender a vontade do legislador ao alterar sucessivamente o regime da reversão fiscal, como também conseguir relacionar o passado da legislação com os atuais problemas identificados. O nosso ponto de chegada é o atual artigo 8.º do RGIT, contudo, para podermos desenvolver um raciocínio cognoscitivo, é crucial analisar o nosso ponto de partida. Será este o objeto de análise deste capítulo.

A responsabilidade pelas multas e coimas contra os administradores e gerentes está prevista desde o século XX, mais especificamente desde 1929, quando entrou em vigor o primeiro diploma legal a estipular tal responsabilidade. Estamos a falar da publicação do Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929.

O Artigo 1.º deste Decreto-Lei estipulava que:

“Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou a actividades exercidas depois da publicação do presente decreto são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade”

Podemos perceber, desde logo, que o primeiro dispositivo normativo sobre esta matéria foi bastante penalizador e amplo, visto que era imposta uma responsabilidade solidária aos gerentes e administradores, ao mesmo tempo que não existia nenhum limite às responsabilidades inerentes da função, assim, este regime não densificava o limite temporal e de que maneira que a responsabilidade poderia ser acionada. Certo

é que este artigo foi o embrião da responsabilidade por dívidas fiscais, previsto no artigo 24.º da LGT, e pelas dívidas de multas e coimas, previsto no atual artigo 8.º do RGIT. Contudo, como não poderia deixar de ser, aquele artigo, pela sua natureza prematura e rudimentar, suscitou diversas dúvidas.

Pela amplitude do preceito legal, as restrições foram feitas pela doutrina e pela jurisprudência, como identificou José Joaquim Teixeira Ribeiro⁹. As maiores críticas e, por consequência, limitações, foram feitas quanto ao âmbito objetivo, subjetivo, temporal, modo de efetivação e culpa.

Na delimitação do âmbito objetivo, como bem elucidam Paulo de Pitta e Cunha e Jorge Costa Santos¹⁰, está em causa perceber quais são as dívidas por que respondem os gerentes e administradores. Analisando o dispositivo em causa, importa, desde logo, atentar que o legislador tentou delimitar quais eram as dívidas tributárias em causa, isto é, na própria letra da lei são as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas que o Estado fosse credor. Ao analisar esta norma, é notório que, apesar de o legislador ter começado a definir taxativamente as dívidas em causa, no fim, abre-se uma grande margem de possibilidade, tendo em consideração que o âmbito objetivo poderá abarcar qualquer dívida que tenha o Estado como credor. Forçoso foi concluir pela natureza exemplificativa da norma.

O problema doutrinal passou a ser então a delimitar quais eram os outros tipos de dívida que caberiam na parte final do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 17 730 de 7 de Dezembro de 1929. Colocadas estas indagações aos tribunais, a jurisprudência não foi uniforme. Por um lado¹¹, existiram decisões mais limitadoras, em que justificavam que só poderiam estar em causa dívidas de natureza exclusivamente tributárias. Por outro lado¹², existiram decisões que ampliaram o âmbito objetivo do artigo 1.º do Decreto-Lei em análise, permitindo a inclusão de todas as dívidas suscetíveis de serem cobradas mediante um processo de execução fiscal, estavam incluídas, assim, as coimas tributárias. Esta posição fundamentava o seu entendimento no significado da

⁹ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “Anotação ao Ac. do STA de 28-11-1990”, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 3815, ano 125 (1991), pg. 46 e ss.

¹⁰ CUNHA, Paulo de Pitta e/ SANTOS Jorge Costa, 1999, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lex, Lisboa, pg. 25.

¹¹ Vejam-se, por todos, o Ac. do STA de 9 de Junho de 1971, ADSTA, n.º 115, ano (1971), pg. 1078 e ss; Ac. do STA de 1 de Abril de 1981, ADSTA, n.º 239, ano (1981), pg. 1308 e ss; e Ac. do STA de 2 de Julho de 1986, ADSTA, n.º 300, ano (1986), pg. 1525 e ss.

¹² Neste sentido, vejam-se o Ac. do STA de 8 de Março de 1972, ADSTA, n.º 126, ano (1972), pg. 840 e ss; Ac. do STA de 26 de Julho de 1972, ADSTA, n.º 131, ano (1972), pg.1599 e ss; e Ac. do STA de 23 de Julho de 1977, ADSTA, n.º 185, ano (1977), pg. 331.

palavra “Estado”. Isto porque considera que esta palavra em questão significa o Estado como o ente coletivo público interno que tem o Governo por órgão, sendo assim credor das dívidas, não só tributárias como dívidas com caráter extra-tributário¹³.

O segundo problema passou por saber quem eram as pessoas que respondiam por estas dívidas. Sendo certo que a própria norma dispôs que seriam responsáveis “*os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver*”. Contudo, a grande questão debatida pela doutrina era perceber se bastava ocupar estes cargos de maneira meramente formal, ou se, cumulativamente a este requisito, era preciso exercer efetivamente estas funções. Nesta matéria, a resposta foi unânime tanto pela doutrina, como pela jurisprudência: para ser responsável seria necessário exercer tanto funções de direito, como exercer funções de facto¹⁴.

A terceira problemática versava sobre o âmbito temporal desta responsabilidade, isto porque o dispositivo legal era demasiado vago e previa somente que a responsabilidade pelas dívidas eram aquelas referentes ao seu período de gerência. Aqui havia duas possibilidades de interpretação, ou responsabilizaríamos o gerente/ administrador sobre os factos constitutivos ocorridos na vigência da sua gerência, apesar do cumprimento dessas obrigações só ser efetuado, no futuro, após exercício das suas funções. Ou responsabilizaríamos o gerente/ administrador pelas dívidas exigíveis durante o período em que este exerce funções, mas que foram constituídas, no passado, ou seja, antes do administrador ou gerente começar a desempenhar as suas funções. A resposta à esta questão não foi consensual. Parte da doutrina¹⁵

¹³ PINTO, Eduarda da C. Pereira, 2015, *A Responsabilidade dita Civil pelas Multas e Coimas no Âmbito do Direito das Infrações Tributárias*, tese, Escola de Direito Universidade do Minho, nota de rodapé n.º 245.

¹⁴ SILVA, Isabel Marques da, 1999 “A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais”, in AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, pg. 125; CUNHA, Paulo de Pitta / SANTOS, Jorge Costa, 1999, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lex, Lisboa, pg. 75 e ss; TEXEIRA, António Braz, 1967 “A Responsabilidade das Pessoas Colectivas e dos seus Órgãos pelas Dívidas de Imposto”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 103, Julho, pg. 55 e 56.

¹⁵ SOUSA, Alfredo José de / Paixão José da Silva, 1988, *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra; ALBUQUERQUE, Ruy de / CORDEIRO, António Menezes, 1986, “Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o Artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos” *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 334-336

entendeu que era mais justo a segunda opção, tendo em consideração que o administrador/ gerente poderia ter deixado no final do seu exercício e funções a sociedade plenamente capaz de cumprir com suas obrigações tributárias, tendo por culpa do seu sucessor o seu incumprimento. Por outro lado¹⁶, outro sector doutrinário defendeu que a posição mais coerente com a justiça tributária seria aquela que responsabilizava os gerentes/ administradores tanto nas situações em que o facto constitutivo ocorra no seu exercício em funções, quanto nas situações que o facto constitutivo não ocorra, mas a obrigação do pagamento ocorra no seu período de gerência, sendo este também o entendimento da jurisprudência¹⁷ que se pronunciou sobre o assunto¹⁸.

A penúltima questão controvertida foi o modo de efetivação da responsabilidade. Apesar da disposição legal estipular que os administradores e gerentes são solidariamente responsáveis pelas dívidas tributárias, foi sufragado o entendimento que a palavra solidária não constitui uma responsabilidade solidária entre a sociedade e os administradores/ gerentes, mas sim uma responsabilidade solidária entre estes e uma responsabilidade subsidiária entre a sociedade e os administradores/ gerentes¹⁹. Desta forma, tal como acontece hoje, era preciso existir uma insuficiência/ inexistência do património do devedor principal, para poder chamar os devedores subsidiários da dívida, nomeadamente os administradores/ gerentes.

Por fim, a última questão controvertida versa sobre a ausência da necessidade de culpa do administrador/ gerente para efetuar a reversão fiscal. Apesar de compreender que a disposição legal foi rudimentar, justamente por ter sido a primeira disposição ao tratar sobre este assunto, era inadmissível esta omissão legal. Isto porque colocava a fazenda pública numa posição de superioridade, visto que para efetuar a reversão, apenas era exigível à Autoridade Tributária da época comprovar que o gerente/ administrador exercia funções de facto e de direito.

¹⁶ TEXEIRA, António Braz, 1967 “A Responsabilidade das Pessoas Colectivas e dos seus Órgãos pelas Dívidas de Imposto”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 103, Julho, pg. 55 e ss. Concordando, também, com esta posição, PITTA, Paulo de / SANTOS, Jorge Costa, 1999, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lex, Lisboa, pg. 53

¹⁷ Ac. do STA de 18 de Janeiro de 1989, ADSTA, n.ºs 332-333, ano (1989), pg. 1070 e ss; Ac. do STA de 24 de Abril de 1990, ADSTA, n.º 355, ano (1990), pg. 859 e ss;

¹⁸ Note-se que é este o entendimento sufragado nas normas atuais da LGT e do RGIT.

¹⁹ SILVA, Isabel Marques da, 1999 “A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais”, in AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, pg. 125

Esta questão só foi melhor densificada com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963, o Código de Processo das Contribuições e Impostos, doravante CPCI.

O artigo 16.º do CPCI previu que:

“Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade”

A partir da vigência deste diploma, surgiram duas interpretações sobre a culpa dos gerentes e dos administradores. A primeira propunha que, para efetuar a reversão fiscal, bastava a culpa inerente ao exercício de funções, a qual se considerava efetivada, caso o pagamento da dívida não tivesse sido cumprido e os responsáveis tivessem exercido funções efetivas durante aquele período, existindo assim uma responsabilidade sem culpa efetiva, mas com culpa funcional. Por outro lado, era defensável que para a reversão ser exequível a culpa exigida era uma responsabilidade com culpa efetiva, porém presumida e a provar pelo lesado. A tese mais acolhida foi a primeira, ou seja, o modelo de culpa funcional, presumida e inilidível. Sendo certo que, como o gerente não podia ilidir a culpa, teria de provar que apesar de haver gerência de direito, não havia gerência de facto²⁰.

No entanto, a densificação da culpa dos administradores e gestores foi suscetível de várias alterações. Primeiramente, porque o Decreto-Lei n.º 68/87 de 9 de Fevereiro excluiu a culpa pela responsabilidade funcional, uma vez que passou a ser necessária uma atuação culposa dos gerentes. Não obstante, este regime voltou a ser modificado com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 14/91, de 23 de abril, o Código de Processo Tributário. O Artigo 13.º do CPT voltou a prever a responsabilidade funcional, já que era o gerente quem possuía o ónus da prova da inexistência da sua culpa.

Certo é que esta problemática só ficou completamente resolvida com a entrada em vigor do Decreto- Lei n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro (alterado pelo Decreto-Lei

²⁰ SOUSA, Alfredo José de / Paixão José da Silva, 1988, *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra pg. 90, “[é] ao responsável subsidiário que, em sede de oposição à execução cabe o ónus da prova de que, apesar da gerência de direito, não exerceu a gerência de facto”, o que, para os autores, era uma “dialolica probatio”

n.º 394/93, de 24 de Novembro) e Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, ou seja, com a vigência da Lei Geral Tributária.

O Artigo 112.º da LGT previu que:

“1 – Os administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis:

a) Pelas multas ou coimas cujo facto constitutivo tenha ocorrido no período do exercício do seu cargo ou vencidas antes do início deste quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoas colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;

b) Pelas multas ou coimas vencidas no período do seu mandato, salvo quando provarem que a falta de pagamento lhes não foi imputável.

2 – A responsabilidade subsidiária prevista neste artigo é solidária se forem várias as pessoas a praticar os atos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa.

3 – Quem colaborar dolosamente na prática de infração tributária é solidariamente responsável pelo pagamento das multas e coimas aplicadas ao agente principal da infração”.

Com este diploma ficaram esclarecidas as divergências relativas ao âmbito subjetivo, âmbito objetivo e, pela primeira vez com muita clareza, o âmbito temporal.

Após cerca de 3 anos, entrou em vigor o RGIT, revogando boa parte dos dispositivos da LGT e estabelecendo, para o que agora cumpre analisar, o artigo 8.º, o qual consagra a responsabilidade subsidiária das coimas e multas contra administradores e gerentes.

2.1.1 Da ordem prática: o que se pode aferir da legislação originária e da vontade do legislador, um pecado original?

Com efeito, após esta sucinta exposição da evolução histórica do regime da reversão fiscal, importa realçar alguns pontos, tendo em vista a compreensão crítica do regime em vigor no artigo 8.º do RGIT.

Desde logo, importa referir que entre o período de 1929, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, e até meados de 1998, com a

entrada em vigor da LGT, a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas fiscais era legitimada não diretamente pela letra da lei, mas através de uma interpretação doutrinal. Ora, assim foi porque o próprio regime, até à entrada em vigor da LGT, possibilitava tal interpretação, ao prever, com grande margem de amplitude, que *por todas e quaisquer outras dívidas ao Estado* haveria uma responsabilidade solidária entre os administradores e gerentes que legitimaram aquele ato lesivo ao devedor principal. Por um lado, se é verdade que havia uma grande margem para a interpretação de que as coimas abarcariam o conceito de “outras dívidas ao Estado”, também é legítimo que, parte da doutrina tenha feito uma interpretação mais restrita desse leque de dívidas ao Estado, constituindo estas apenas dívidas fiscais, e não extrafiscais, como as coimas.

Com efeito, poderíamos pensar que o legislador quis, desde o início, limitar ou excluir a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes no que diz respeito às coimas. Contudo, não parece ser a posição mais acertada. Vejamos.

O primeiro diploma a regular a matéria da responsabilidade subsidiária em matéria fiscal deveria ser, pela sua própria natureza incipiente, lato, amplo e fomentador de um futuro sistema jurídico, nesta matéria, mais sólido e claro. Porém, para possibilitar este avanço num futuro próximo, o legislador vanguardista deveria apenas fornecer um espectro exemplificativo de quais dívidas originariam a responsabilidade subsidiária nos gerentes e administradores. E assim o fez, exemplificando que por todas as contribuições, impostos e multas impostas ao devedor principal, também seriam subsidiariamente responsáveis os administradores e gerentes. No fundo, a ideia proposta e a vontade do legislador foi impor que todas as dívidas do devedor principal ao Estado pudessem ser oponíveis aos devedores subsidiários. Ora, tal entendimento, foi confirmado pelos atos legislativos futuros, prevendo a LGT, expressamente a responsabilidade subsidiária pelas coimas e, posteriormente, tal matéria foi regulada, da mesma forma, no RGIT, como exposto.

Deste modo, consagrava-se assim, como *infra* se desenvolverá, o pecado original, no qual era legítimo a consagração da responsabilidade subsidiária aos gerentes e administradores pelas coimas e multas comedidas pela sociedade.

Feita esta análise crítica da evolução histórica do regime, importa debruçarmos, finalmente, sobre o título principal desta dissertação.

2.2 A *vexata questio* que o artigo 8.º n.º 1 do RGIT suscita.

Neste capítulo será escrutinada a responsabilidade subsidiária das coimas e multas contra os devedores subsidiários. O ponto fulcral desta análise, e que será o mais controvertido, versará sobre a discussão da natureza inerente à responsabilidade dos gerentes e administradores. De início, será feito um breve ponto de situação da evolução da jurisprudência sobre este tema. Isto será importante porque nem sempre os órgãos jurisdicionais possuíram o mesmo entendimento sobre esta *vexata questio*. Depois, procurar-se-á desenvolver as duas teses sustentadas pela jurisprudência, ou seja, importará perceber se o que está em causa, no artigo 8.º n.º 1 do RGIT, como sustenta o TC e parte da doutrina, é meramente uma responsabilidade civil extracontratual. Ou se, por outro lado, o que está em causa, no artigo 8.º n.º 1 do RGIT, como sustentou o STA e parte da doutrina portuguesa, é uma responsabilidade penal/ contraordenacional. É necessário compreender a natureza que está subjacente à reversão das coimas e multas, porque, só assim, poderemos tomar uma posição fundamentada sobre a existência de uma inconstitucionalidade material no regime da reversão fiscal das coimas e multas, bem como quais as consequências práticas disto no contencioso tributário.

2.2.1 Evolução jurisprudencial

Desde logo, importa ter em consideração os dois órgãos decisores que trataram de maneira distinta o mesmo tema da responsabilidade subsidiária pelas multas e coimas. As correntes jurisprudenciais antagónicas podem resumir-se na posição do Tribunal Constitucional e na posição do Supremo Tribunal Administrativo.

Sobre a evolução da jurisprudência do Tribunal Constitucional, importa fazer uma ressalva, uma vez que a posição deste douto Tribunal nem sempre foi uniforme, havendo posições contrárias entre a 2.ª Secção do TC e a 1.ª e 3.ª Secção do TC. Por um lado, a 2.ª Secção do TC já defendeu a inconstitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação fiscal, efetivada através do mecanismo da reversão da execução fiscal, por considerar que este regime violava os princípios

constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade²¹. Por outro lado, a 1.º e 3.º Secção do TC pugnam pela não inconstitucionalidade da norma, uma vez que consideram que o artigo 8.º do RGIT não consagra qualquer transmissão de responsabilidade contraordenacional, prevendo tão somente uma responsabilidade civil subsidiária, que tem por base um facto culposo que é imputável aos administradores e gerentes. Sendo esta posição que tomou vencimento nos acórdãos mais recentes do TC²².

Relativamente à evolução jurisprudencial tecida pelo STA, este tribunal entendeu que a responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8.º do RGIT implica uma verdadeira transmissão do dever de cumprimento da sanção principal, sendo, portanto, incompatível com o princípio da intransmissibilidade das penas, consagrado no artigo 30.º n.º 3 da CRP²³. Contudo, após o Ac. do TC n.º 437/2011, atualmente, quando o STA é confrontado com a questão da inconstitucionalidade das coimas e multas contra os responsáveis subsidiários, a posição adota é de que:

*“Tendo em conta que o acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, prolatado no proc. n.º 206/10, julgou não ser inconstitucional a norma do artigo 8.º n.º 1 do RGIT, e tendo em conta que, na sequência dessa jurisprudência mais qualificada em termos de controlo da constitucionalidade das normas, **a jurisprudência do STA sofreu uma alteração, passando também a acolher essa posição, deve decidir-se pela não inconstitucionalidade da norma.** Todavia, o artigo 8.º do RGIT não consagra qualquer presunção de culpa e, por isso, recai sobre o autor do despacho de reversão o ónus de alegar a culpa do gerente pela insuficiência do património social, e sempre que essa alegação seja contestada em sede de oposição recai sobre a Fazenda Pública o ónus de a provar, em conformidade com o disposto no artigo 74.º n.º 1 da LGT, sob pena de ilegitimidade do oponente para a execução”²⁴.*

Consequentemente, a posição do STA sofreu uma alteração inevitável.

²¹ Note-se que, de acordo com o artigo 281.º n.º 3 da CRP, se uma norma for julgada inconstitucional, pelo menos em três casos concretos, o Tribunal Constitucional poderá declarar esta norma inconstitucional com força geral e obrigatória. Ora, o artigo 8.º n.º 1 do RGIT já foi declarado inconstitucional em mais de três acórdãos do TC, a título exemplificativo ver os acórdãos: Ac. do TC n.º 481/2010, Processo n.º 506/09; Ac. do TC n.º 26/2011, Processo n.º 207/10; Ac. do TC n.º 24/2011, Processo 551/10; Ac. do TC n.º 85/2011, Processo n.º 751/10, e Ac. do TC n.º 125/2011, Processo n.º 814/10. Isto significa dizer que esta norma já poderia ter sido declarada inconstitucional com força geral e obrigatória.

²² A título exemplificativo conferir Ac. TC n.º 437/2011, Processo n.º 206/10;

²³ Conferir Ac. STA de 27 de Fevereiro de 2008, Processo n.º 1057/07 e Ac. STA de 14 de abril de 2010, Processo n.º 64/10, sem prejuízo de ser infundável a diversidade de acórdãos que versam sobre este tema.

²⁴ Conferir Ac. STA de 09 de abril de 2014. Processo n.º 0341/13.

Note-se que, mesmo com esta alteração da jurisprudência do STA, o tema permanece latente, visto que é manifesta a doutrina que ainda pugna pela inconstitucionalidade da norma analisada.

Feito este ponto de situação e de evolução da jurisprudência, podemos aprofundar a natureza inerente à responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8.º do RGIT.

2.2.1 A responsabilidade dita civil das coimas e multas pelos devedores subsidiários:

Como visto *supra*, atualmente, tanto a posição adotada pelo legislador, como a posição sustentada da jurisprudência, tem sido a de considerar que a natureza da responsabilidade subsidiária, presente no artigo 8.º do RGIT, é uma responsabilidade exclusivamente civil delitual²⁵.

Ora, entende-se por responsabilidade civil o conjunto de factos que dão origem à obrigação de indemnizar os danos sofridos por outrem, constituindo assim uma fonte de obrigações²⁶.

Tal responsabilidade civil extracontratual está prevista no artigo 483.º do Código Civil, fazendo depender a constituição da obrigação de indemnizar a existência de uma conduta censurável do agente, causadora de danos e que represente a violação de um dever imposto pela ordem jurídica, devendo existir um nexo entre a esta conduta do agente e o dano causado.

Em concreto, para que exista a obrigação de indemnizar é preciso que estejam verificados cinco pressupostos:

- 1) o facto voluntário do agente;
- 2) a ilicitude;
- 3) a culpa;
- 4) o dano;
- 5) o nexo de causalidade entre o facto ilícito e culposo e o dano.

Deste modo, significa dizer que, se o legislador prevê uma responsabilidade civil, no que diz respeito às coimas e às multas, terá de haver uma conduta do agente, neste

²⁵ Note-se que a posição do legislador foi plasmada na epígrafe do artigo 8.º do RGIT estabelecendo desde logo que a responsabilidade consagrada neste é de natureza civil.

²⁶ LEITÃO, Luís Teles de Menezes, 2018, Direito das Obrigações, Volume I – Introdução da Constituição das Obrigações, Almedina, Coimbra, pg. 279.

caso do administrador ou gerente, que seja ilícita e culposa, capaz de gerar um dano, neste caso, o dano represente uma lesão aos cofres públicos estatais, e que exista um nexo de causalidade entre a conduta do responsável subsidiário e o dano sofrido.

Na doutrina, aqueles que corroboram com a posição defendida pelo legislador e que acompanham a jurisprudência do Tribunal Constitucional são os Professores Germano Marques da Silva²⁷ e Mariana Brandão de Pinho Noites²⁸.

Para Germano Marques da Silva o artigo 8.º do RGIT consagra uma responsabilidade civil aquiliana, a qual resulta do mau exercício da administração das sociedades e que, por consequência direta, gera prejuízos para a Administração Tributária. Desta forma, o facto ilícito e culposo não é a prática da infração tributária em si, mas sim o não cumprimento das obrigações legais, nomeadamente o não pagamento da coima e/ou multa. Assim, o incumprimento das obrigações legais gera um dano aos cofres da Fazenda Pública e que, por existir um nexo causal suficiente entre a conduta do responsável subsidiário e o prejuízo causado, deverá ser ressarcido.

Com efeito, o autor densifica que a responsabilização pelos responsáveis subsidiários é por facto próprio e culposo causador do não pagamento da dívida que onerava o seu património, pela pessoa coletiva. E existe pelo menos uma ordem de razão para tal, ou o responsável subsidiário fomentou a insuficiência patrimonial do ente coletivo e, conseqüentemente, este não conseguiu cumprir com as suas obrigações patrimoniais. Ou porque, também por culpa dos responsáveis subsidiários, o pagamento não foi efetuado quando deveria ter sido, tornando-se, depois, impossível.

No fundo, o valor da indemnização a pagar pelo responsável subsidiário corresponde ao valor da multa ou da coima, não porque existiu uma transmissão da responsabilidade penal/contraordenacional, mas sim porque a indemnização, por causa da responsabilidade civil inerente à situação, visa ressarcir o Estado pelos danos que o administrador lhe causou. Assim, o valor da indemnização tem por base o prejuízo causado ao Estado e este prejuízo equivale ao valor que a sociedade não pagou pela multa ou pela coima, por culpa do administrador.

²⁷ SILVA, Germano Marques da, 2009, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, Lisboa, pg. 443.

²⁸ NOITES, Mariana Brandão de Pinho, Dezembro de fevereiro de 2009, “Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução como meio para efectivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades”, in *Revista Fiscal*, Dezembro de 2009, pg. 7.

Dito de outro modo, a responsabilidade civil pelo pagamento das multas e coimas nada tem a ver com os fins das penas criminais, uma vez que a sua causa não é a prática de uma contraordenação ou de um crime. O fundamento da responsabilização dos administradores, enquanto responsáveis subsidiários, pauta-se na colocação culposa da sociedade numa situação financeira débil, a qual implica o incumprimento da obrigação tributária por parte do ente coletivo.

Assim, para este autor, o administrador não paga a sanção pecuniária, o que o responsável subsidiário deve restituir é o valor do prejuízo causado ao credor tributário, o qual corresponde ao valor da coima que deixou de ser paga pela pessoa coletiva, por força do facto ilícito e culposo imputável ao administrador.

Adicionalmente, Mariana Brandão de Pinho Noites²⁹ pugna pela natureza civil da responsabilidade presente no artigo 8.º do RGIT. Para esta autora, não há transmissão da sanção contraordenacional, mas sim uma responsabilidade subsidiária, desde que o responsável subsidiário exerça funções de gerência e que possua culpa pela insuficiência de património da sociedade.

Com efeito, também esta autora defende que o artigo 8.º n.º 1 do RGIT estabelece a responsabilização, aos administradores ou gerentes, pela culpa dos atos ou omissões determinantes para contribuição da insuficiência patrimonial que impede o cumprimento de obrigações tributárias.

2.2.1.1 Análise crítica desta posição

Sucedem, porém, que não podemos sufragar tal posição, a natureza da responsabilidade prevista no artigo 8.º do RGIT não poderá ser civil, uma vez que não cumpre com os cinco pressupostos elencados no artigo 483.º do Código Civil. Vejamos.

Desde logo, há uma confusão entre o facto voluntário cometido pelos administradores e gerentes e o facto voluntário cometido pelo ente coletivo. Ora, a ação imputada aos devedores subsidiários consiste no facto de estes terem colocado o ente coletivo numa situação económica débil. Assim, por causa desta conjuntura, a

²⁹ NOITES, Mariana Brandão de Pinho, Dezembro de fevereiro de 2009, “Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução como meio para efectivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades”, in *Revista Fiscal*, Dezembro de 2009, pg. 7.

sociedade não consegue cumprir com as suas obrigações fiscais, gerando uma lesão aos cofres públicos. Porém, certo é que quem não cumpre com os encargos fiscais é o ente coletivo, sendo este o único e exclusivo responsável por lesar o Estado e causar um dano patrimonial aos cofres públicos.

Adicionalmente, mesmo que se admitisse existir uma conduta ilícita, uma vez que os administradores e gerentes violam os deveres de uma gestão cuidadosa, o que possibilita a criação de uma situação economicamente frágil para sociedade, nunca se poderia dizer que é esta mesma conduta que causa danos aos cofres públicos. Por outras palavras, a ação ilícita dos administradores e gerentes lesa a sociedade em si, mas é incapaz de provocar um dano patrimonial ao Estado.

Em concreto, o dano corresponde à avaliação concreta dos efeitos da lesão no âmbito do património do lesado, consistindo assim a indemnização na compensação da diminuição verificada nesse património, em virtude da lesão³⁰. Ora, é possível reconhecer que a conduta dos administradores e gerentes poderá causar um dano à sociedade, uma vez que diminui a sua capacidade económica. Porém, o incumprimento das obrigações fiscais da pessoa coletiva é responsabilidade desta última, não sendo transponível esta infração aos deveres subsidiários.

Por fim, é igualmente importante mencionar que também não poderá existir uma responsabilidade civil extracontratual porque não há um nexo de causalidade entre o facto voluntário praticado pelo agente e o dano causado, qual seja o dano aos cofres públicos.

Com efeito, é líquido que para existir a responsabilidade civil delitual é necessário que haja um nexo entre o comportamento praticado pelo agente (administradores ou gerentes) e dano patrimonial sofrido (neste caso, a não receção das obrigações pecuniárias fiscais). Contudo, o problema colocado, relativamente ao nexo de causalidade, é até que ponto podemos admitir esse nexo, já que o facto pode ser causa do dano em termos muito remotos, que tornam difícil responsabilizar o agente por este³¹.

Deste modo, para balizar resultados extravagantes, o nexo de causalidade deve ser aplicado com base na teoria do escopo da norma violada. Assim, para o

³⁰ LEITÃO, Luís Teles de Menezes, 2018, *Direito das Obrigações, Volume I – Introdução da Constituição das Obrigações*, Almedina, Coimbra, pg. 330

³¹ LEITÃO, Luís Teles de Menezes, 2018, *Direito das Obrigações, Volume I – Introdução da Constituição das Obrigações*, Almedina, Coimbra, pg. 343

estabelecimento do nexo de causalidade é apenas necessário averiguar se os danos que resultaram do facto correspondem à frustração das utilidades que a norma visava conferir ao sujeito através do direito subjetivo ou da norma de proteção. Consequentemente, a questão do nexo de causalidade acaba por se reconduzir a um problema de interpretação do conteúdo e das finalidades da norma que serviu de base à imputação dos danos.

Ora, ao aplicar este raciocínio ao caso concreto, é natural que a recuperação das coimas e multas perante o agente infrator não possui a finalidade de ressarcir o Estado. Pelo contrário, a única finalidade ao aplicar uma coima é a de advertência social, legitimada por uma lógica de culpa e censurabilidade do ilícito³².

Assim, concordamos com João Matos Viana³³, uma vez que não é possível sustentar que existiu um nexo direto entre o incumprimento das obrigações tributárias e o dano causado aos cofres públicos, tendo em consideração que a *ratio*, ao aplicar uma sanção pecuniária como a coima, não é a obtenção de receita pelo Estado, mas sim a de advertência social, legitimada por uma lógica de culpa e censurabilidade do ilícito. Também neste sentido, reconhece José Lobo Moutinho³⁴ que a função primordial e direta da coima é meramente sancionatória e repressiva. Assim, não existindo verdadeiramente uma causa adequada entre o dano causado à Autoridade Tributária e o não pagamento da multa/coima, é insustentável que exista uma responsabilidade civil, visto que não estão sequer reunidos os pressupostos de aplicabilidade deste mecanismo jurídico.

Neste contexto, dúvidas não subsistem quanto à impossibilidade de verificação dos pressupostos da responsabilidade civil extracontratual, o que implica, por maioria de razão, rejeitar a natureza civil da responsabilidade prevista no artigo 8.º do RGIT.

³² VIANA, João Matos, 2009, “A (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 2- Verão, pg. 209.

³³ VIANA, João Matos, 2009, “A (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 2- Verão, pg. 209.

³⁴ MOUTINHO, José Lobo, 2008, *Direito das Contra-Ordenações – Ensinar e Investigar*, Universidade Católica Portuguesa, pg. 37.

2.2.2 A responsabilidade contraordenacional das coimas e multas pelos devedores subsidiários e a violação de princípios constitucionais.

Ao pugnar a responsabilidade civil presente no artigo 8.º do RGIT, resta-nos perceber se é possível enquadrar esta responsabilidade enquanto contraordenacional.

Os autores que defendem a natureza contraordenacional da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8.º do RGIT realçam que este artigo configura uma autêntica “burla de etiquetas”, uma vez que a responsabilidade em análise é claramente designada como uma responsabilidade civil, mas configura-se, na realidade, como uma autêntica transmissão da responsabilidade penal, ainda que operada por via legal³⁵.

Neste enquadramento, também se posicionou o STA³⁶, mencionando que o cumprimento da sanção pecuniária da coima e o pagamento de um valor equivalente à coima, a título de ressarcimento de danos, qual seja a lesão de um interesse público na arrecadação de receitas, é totalmente artificial.

Conforme ressalta o juiz conselheiro Jorge Lopes de Sousa, a aplicação de uma pena de multa ou coima consubstancia-se na criação de uma relação de crédito de que é titular o Estado e é devedor o condenado, assim, a imposição da obrigação de pagamento da multa ou coima é precisamente a forma de cumprimento da sanção que origina a relação de crédito. Desta forma, usem-se os eufemismos que se usarem, quem paga a multa ou a coima, coativamente ou não, é quem está a cumprir a sanção³⁷.

Também neste sentido, defende João Matos Viana que o artigo 8.º do RGIT representa uma verdadeira transmissão do dever de cumprimento da sanção contraordenacional, ou seja, esta norma implica uma transmissão da responsabilidade do verdadeiro infrator (a sociedade) para um terceiro (o administrador ou gerente, ou outro devedor subsidiário)³⁸.

³⁵ Neste sentido, BRANDÃO, Nuno, 2009, *O Regime Sancionatório das Pessoas Coletivas na Revisão do Código Penal*, in AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra editora, Coimbra, pg. 469.

³⁶ Conferir Ac. STA de 16 de dezembro de 2010. Processo n.º 0797/10

³⁷ SOUSA, Jorge Lopes de, 2010, *Responsabilidade Subsidiária por Multas e Coimas Aplicadas por Infrações Fiscais*, colóquio, Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal, pg. 2

³⁸ VIANA, João Matos, 2009, “A (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 2- Verão, pg. 200.

Bem se compreende tal posição, uma vez, a finalidade do artigo 8.º do RGIT não é a de arrecadar receitas em prol de um dano sofrido pelo Estado, esta orientação pugna por nós é fundamentada através de uma comparação entre o artigo 8.º do RGIT e o artigo 24.º da LGT.

Isto porque, se, por um lado, no artigo 24.º da LGT, a *ratio* final vem a ser a satisfação das necessidades financeiras do Estado³⁹, incluindo aqui a obtenção de receita financeira para o erário público. Por outro lado, a lógica subjacente ao artigo 8.º do RGIT escapa a lógica da obtenção ou garantia de receita. Isto porque a coima, enquanto uma figura repressiva de reação social a contraordenações, possui uma *ratio* de advertência social, legitimada por uma lógica de culpa e censurabilidade do ilícito.

Significa isto dizer que, por todas as finalidades que a coima possui, esta figura deve estar desligada da lógica economicista, ou seja, da lógica do “dano” que impossibilita a garantia de receitas públicas.

Por outro lado, para sustentar tal orientação, Rogério Fernandes Ferreira⁴⁰ aponta que, mesmo que as responsabilidades civil e contraordenacional possam assentar em pressupostos diversos, o artigo 8.º do RGIT é materialmente inconstitucional por consagrar a transmissão de uma responsabilidade contraordenacional.

Por outras palavras, ainda que a responsabilidade contraordenacional paute-se na violação de uma regra tributária e a responsabilidade civil baseie-se no facto de o responsável subsidiário não ter cumprido com os seus deveres funcionais, qual seja, não ter cumprido o pagamento do valor da coima, existe uma violação do preceito 30.º n.º 3 da CRP, uma vez que o artigo 8.º do RGIT limita-se a imputar a responsabilidade (dita civil) pelo pagamento do valor da coima sem atender o circunstancialismo do caso. Neste sentido, o princípio da pessoalidade das penas é violado no seu próprio objeto, tendo em consideração que ao responsável subsidiário é transmitido, objetivamente, uma sanção aplicada a outrem e que teve em consideração as especialidades jurídicas deste outrem, nomeadamente, a culpa que a sociedade possuía enquanto devedora da coima.

Vejamos, de maneira mais aprofundada, este argumento.

³⁹ Neste sentido, artigo 5.º da LGT.

⁴⁰ FERREIRA, Rogério Fernandes, (2020), A Reversão de Coimas Fiscais para os Administradores e Gerentes (update setembro 2020), in <https://informador.pt/artigo/a-reversaoesta-de-coimas-fiscais-para-os-administradores-e-gerentes-update-setembro-2020> (consultado em 04.12.2022).

2.2.2.1 Em especial: a (des)consideração da culpa do devedor subsidiário

A culpa jurídica penal, sendo essencialmente um juízo de censura, engloba uma específica materialidade a qual advém da atitude interna, íntima e exclusiva do agente que praticou o ilícito criminal⁴¹.

Desta forma, para cada ilícito-típico cometido pelo agente, terá de ser valorado a censurabilidade da conduta do agente que o praticou. A censurabilidade da conduta do agente poderá ser dolosa, nas situações em que o agente não só conhece, como possui a vontade de realizar o facto ilícito. Ou poderá ser negligente, nas situações em que o agente viola um dever de cuidado que sobre ele juridicamente impende, tendo o agente previsto ou não o preenchimento do ilícito-típico⁴². Certo é que, independente do grau de censurabilidade da ação do agente, cada tipo ilícito só poderá ser valorado com base na concreta culpa inerente à atitude do agente.

Transpondo este raciocínio para a reversão fiscal das coimas e multas, a culpa do devedor subsidiário em causa nunca é graduada, existindo uma desconsideração completa da sua efetiva culpa na determinação da sua responsabilidade.

Note-se que a desconsideração da censurabilidade da conduta dos administradores e gerentes é, no mínimo questionável, uma vez que a coima que foi gerada teve por base a culpa da sociedade, enquanto devedora daquela infração tributária que não foi paga.

Sucedo que, ao ter em consideração, exclusivamente, a culpa da sociedade e, por conseguinte, desconsiderar a censurabilidade da conduta do administrador ou gerente, existe uma imputação de um montante a estes devedores subsidiários com base na culpabilidade da conduta do devedor originário, e não em conformidade com a ação daquele que irá arcar, financeiramente, com a coima.

Com efeito, ao serem completamente ignoradas as circunstâncias pessoais que dizem respeito ao responsável subsidiário, como por exemplo a concreta culpa, a gravidade e a situação económica do gerente ou do administrador, é seguro afirmar que existe uma transmissão automática da responsabilidade contraordenacional, na medida que se todos esses fatores fossem considerados, para a determinação e finalidade da pena, esta seria mais atenuada, face a diminuta culpa do agente.

⁴¹ DIAS, Jorge Figueiredo, 2019, *Direito Penal Parte Geral, Tomo I*, GestLegal, Coimbra, pg. 622.

⁴² DIAS, Jorge Figueiredo, 2019, *Direito Penal Parte Geral, Tomo I*, GestLegal, Coimbra, pg. 408 e ss.

Adicionalmente, por existir esta desconsideração de fatores determinantes na concretização do valor da coima, em especial a desconsideração do facto de a moldura sancionatória aplicada ser diferente consoante estejamos perante uma pessoa singular ou pessoa coletiva⁴³, esta disposição contida com o princípio da proporcionalidade, visto que é imputada a uma pessoa singular, nestes casos aos administradores e aos gerentes, uma coima que foi especialmente agravada em virtude do agente da ação ser, originalmente, uma pessoa coletiva.

Assim, existe claramente uma transmissão da responsabilidade penal e contraordenacional do devedor principal ao devedor subsidiário, sendo duvidosa a constitucionalidade material desta responsabilidade subsidiária, tendo em consideração quer o princípio da pessoalidade das penas previsto no artigo 30.º n.º 3 da CRP, quer a desconsideração da culpa do devedor subsidiário ao com a obrigação pecuniária oriunda da coima.

2.2.2.2 Da aplicabilidade do princípio da pessoalidade da pena no âmbito contraordenacional

Note-se que, apesar desta norma constitucional mencionar expressamente a aplicabilidade deste princípio às penas, deverá ser extensível esta norma a qualquer outro tipo de sanção.

É certo que no Acórdão 129/2009, o TC considerou não ser líquida a aplicabilidade do princípio da intransmissibilidade das penas ao direito contraordenacional. Contudo, temos de nos afastar totalmente de tal solução jurisprudencial, uma vez que o modelo de imputação contraordenacional não abdica do juízo de valor da culpa, ou da própria censurabilidade do facto. Significa isto dizer que, com a eventual aceitação da transmissibilidade das coimas, existiria um esvaziamento absoluto do juízo de culpa ou censurabilidade, uma vez que permitir-se-ia a imputação da coima a quem não praticou a infração⁴⁴.

Com efeito, esta interpretação extensiva da lei, é a única solução que será harmónica com os fins específicos das sanções, qual seja, prevenção geral e especial.

⁴³ Nestes casos, é necessário realizar uma ressalva que os limites mínimos e máximos das coimas são elevados para o dobro no caso de o agente ser uma pessoa coletiva.

⁴⁴ Neste sentido, VIANA, João Matos, 2009, "A (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade", in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 2- Verão, pg. 209.

2.3 Tomada de posição

Por tudo o que foi exposto, a nossa posição é a de considerar que a natureza da responsabilidade prevista no artigo 8.º do RGIT é uma responsabilidade penal/contraordenacional. Por conseguinte, existe uma violação frontal não só do princípio da proporcionalidade, como do princípio da intransmissibilidade da responsabilidade penal, uma vez que, como defendido, este princípio da pessoalidade das penas, previsto no artigo 30.º n.º 3 da CRP também é – e deve ser – aplicável ao âmbito contraordenacional.

Quando se verifica a reversão, no processo de execução fiscal, há uma modificação subjetiva da instância. Contudo, o objeto da execução, neste caso, a dívida exequenda resultante do incumprimento de coimas e multas tributárias, mantém-se inalterada. Assim, tendo em consideração que a única alteração que existe na reversão fiscal pauta-se na mudança do polo subjetivo da instância, fica claro que os administradores e gerentes revertidos respondem por uma coima, ou multa que não só foi aplicável ao ente coletivo, mas também teve em consideração, para determinação do *quantum*, o fator de ser uma pessoa coletiva que deveria, em princípio, cumprir esta contraordenação.

Desta forma, são ignoradas de maneira drástica as circunstâncias pessoais que determinam a moldura penal relativamente aos administradores ou gerentes. Isto porque a contraordenação foi pensada e calculada, originalmente, para que o ente coletivo a cumprisse. Dito de outro modo, a moldura sancionatória foi agravada com base no facto de que quem fosse cumprir a pena seria uma pessoa coletiva ou uma pessoa singular, assim, a “expressão pecuniária do dano” foi calculada para outra pessoa (coletiva) e não para os responsáveis subsidiários. Com efeito, ratificamos que, ao ser desconsiderados as circunstâncias pessoais que dizem respeito ao responsável subsidiário, como por exemplo a concreta culpa, a gravidade e a situação económica do gerente ou do administrador, é seguro afirmar que existe uma transmissão automática da responsabilidade contraordenacional.

É preciso ter em consideração que adotar essa posição não significa ignorar a possibilidade de existir responsabilidade civil mediante a prática de uma contraordenação. No entanto, esta responsabilidade a existir é uma responsabilidade

que sempre será conexa à responsabilidade contraordenacional⁴⁵. Tal fundamento, ratifica a orientação sufragada, uma vez que, não sendo a finalidade da coima a obtenção de receita, é difícil estabelecer que o incumprimento das obrigações penais tributárias, neste caso a coima, gere um dano para o Estado.

⁴⁵ Cf. neste sentido, embora com referência à responsabilidade criminal, COSTA, Mário Júlio de Almeida, 2009, *Direito das Obrigações*, 12.^a Edição, Almedina, Coimbra, pg. 552. A propósito da responsabilidade civil conexa à criminal, vejam-se, também, os artigos 7.º, n.º 1 e 71.º do CPP, ex vi artigo 3.º, al. a), do RGIT, onde se consagram, respetivamente, os princípios da suficiência discricionária da ação penal e da adesão do pedido de indemnização civil.

3. Consequências imediatas e fragilidades do atual regime

Ao chegarmos até aqui já concluímos que o artigo 8.º do RGIT possui uma natureza contraordenacional, uma vez que há uma transmissão da obrigação contraordenacional do responsável originário para o responsável subsidiário. Em termos práticos, do ponto de vista processual, o que temos é uma alteração subjetiva da instância, uma vez que o objeto da execução continua o mesmo, *i.e.*, a dívida pela coima ou multa. Assim, entendemos que tal regime é inconstitucional por violar o princípio da intransmissibilidade das penas, também aplicável ao domínio das infrações contraordenacionais.

Posto isto, o que agora nos ocupa é perceber, em termos práticos, quais as consequências desta conclusão.

Contudo, mesmo que não chegássemos a este desfecho, é necessário compreender quais as fragilidades atuais que estão presentes na reversão fiscal das coimas e multas, em especial, na responsabilidade subsidiária, dita civil, pelas coimas e multas dos administradores e gerentes.

Dito isto, podemos identificar uma consequência imediata da nossa conclusão, bem como as fragilidades do atual sistema da responsabilidade subsidiária, dita civil. Vejamos.

3.1 Consequência imediata: desaplicação da norma inconstitucional

Podemos identificar uma consequência imediata da nossa posição sufragada. Nomeadamente, pugnando pela natureza penal da responsabilidade prevista no artigo 8.º do RGIT, o mesmo deveria ser declarado como inconstitucional, uma vez que viola o princípio da intransmissibilidade das penas. Ademais, por ser tal normativo contrário à lei fundamental, os tribunais deveriam recusar a aplicação do mesmo, não sendo possível existir a responsabilização, ainda que subsidiária, dos administradores e gerentes por coimas e multas cometidas pelo devedor originário, ou seja, a sociedade, a pessoa coletiva em questão.

Aconselhamos os contribuintes voltarem a questionar a constitucionalidade desta norma, com dois fundamentos principais: i) o que existe é uma verdadeira transmissão da responsabilidade contraordenacional do devedor originário ao devedor subsidiário, neste caso administradores ou gerentes e tal argumento é fundamentado no próprio mecanismo da reversão, visto que existe é a alteração subjetiva da instância processual; ii) não é possível existir uma responsabilidade de natureza civil, uma vez que a finalidade das contraordenações não se baseia numa indemnização ao estado, mas sim a reintegração do agente na sociedade e, adicionalmente não se encontram preenchidos os pressupostos da responsabilidade civil.

Por fim, não se admite a argumentação que esta posição já é há muito tempo consolidada pelo tribunal constitucional, uma vez que, apesar do TC, reiterar a natureza civil da responsabilidade em discussão, este tribunal nunca poderá declarar, per si, a constitucionalidade da norma, uma vez que só é admissível declarar a não inconstitucionalidade do preceito.

3.2 Fragilidades do atual regime

Neste ponto, cabe-nos evidenciar os aspetos inconsistentes do atual regime, independente de considerá-lo verdadeiramente inconstitucional, é preciso encarar as consequências práticas existentes na ordem jurídica portuguesa, face à forma em que se processa a reversão da dívida contra o responsável subsidiário.

3.2.1 Impossibilidade de garantir o direito de defesa do arguido

A primeira incongruência da reversão de coimas e multas no processo executivo fiscal, versa na impossibilidade de garantir o direito de defesa do arguido relativamente à decisão de aplicação da coima.

Ora, para que inexistam incongruências, é necessário que seja acautelado um processo equitativo e que garanta o direito de defesa do arguido através do contraditório⁴⁶.

⁴⁶ Conferir Ac. TC de 03 de outubro de 2011. Processo n.º 437/2011

Desde logo, é possível afirmar que, no que diz respeito às coimas, não é salvaguardado o direito de defesa do arguido, neste caso revertido. Isto porque, no âmbito das multas, o artigo 49.º do RGIT consagra a participação dos gerentes no processo penal tributário, respeitando assim o direito de defesa, na medida que é o mesmo direito de defesa concedido às sociedades (devedores originários da dívida).

No entanto, como se adiantou, no caso das coimas tributárias, não é assegurado, de maneira alguma, o direito de defesa do revertido, uma vez que inexistente norma parecida com o artigo 49.º do RGIT aplicável às coimas. Dito de outra forma, o revertido/gerente, ao receber na sua esfera jurídica o montante da coima, esta com a tal natureza indemnizatória, não consegue atacar a legalidade desta dívida. Isto porque, na reversão, o que é permitido a este é que se oponha à execução, nos termos do artigo 204.º, n.º 1 do CPPT, contudo, esta lista taxativa não engloba em nenhuma das suas alíneas a possibilidade de indagação da decisão de aplicação de coimas.

Acresce que, na fase pré executiva, quer na fase administrativa (decisão de aplicação da coima) quer na fase judicial (de recurso do ato administrativo, ou de recurso da sentença do tribunal de primeira instância) é vedado ao gerente/revertido a possibilidade de defesa, tendo em consideração que a este falta-lhe legitimidade processual por não ser considerado arguido⁴⁷.

Deste modo, encontra-se precludido o direito de defesa do gerente/revertido, quer porque este não conseguirá exercer o contraditório em relação aos elementos trazidos pela acusação, ou muito menos recorrer da decisão da aplicação da coima, quer porque, em sede de oposição à execução, não está legalmente prevista a possibilidade desta discussão.

Concluimos assim, tal como Rui Duarte de Moraes, que o revertido não tem oportunidade de contradizer a acusação e elaborar a própria defesa, nos casos em que o processo contraordenacional corra, exclusivamente, contra a sociedade devedora originária⁴⁸.

⁴⁷ Neste sentido, ainda que concordando com a natureza civil do artigo 8.º do RGIT, NOITES, Mariana Brandão de Pinho, Dezembro de fevereiro de 2009, “Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução como meio para efectivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades”, in *Revista Fiscal*, Dezembro de 2009, pg. 16

⁴⁸ Moraes, Rui Duarte de, 2010, “A Reversão das coimas: uma vexateia quaestio a que só o legislador pode dar resposta, em comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16-12-2009 – Processo 01074/09”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, pg. 301-309.

Conclusão

Aqui chegados, cumpre então estabelecer as conclusões finais, é preciso realizar algumas conclusões finais:

1.

A reversão fiscal só poderá ocorrer (i) quando for aferido com precisão o montante que o devedor subsidiário deverá pagar e (ii) quando for constatado que o património do devedor originário é insuficiente ou inexistente.

2.

A reversão fiscal das coimas e multas contra os devedores subsidiários, administradores e gerentes, estava prevista mesmo antes de entrar em vigor a LGT e, posteriormente, o RGIT.

3.

Até meados de 2014, existiu uma divergência jurisprudencial acerca da natureza da responsabilidade prevista no artigo 8.º do RGIT.

4.

Por um lado, a 1.º e 3.ª Secção do TC pugnava pela não inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT, uma vez que estávamos perante uma responsabilidade civil, logo, não haveria violação do princípio da pessoalidade das penas, uma vez que não haveria a transmissão de uma responsabilidade contraordenacional.

5.

Por sua vez, a 2.ª Secção do TC e o STA pugnavam pela inconstitucionalidade do artigo 8.º do RGIT, uma vez que este consagrava uma responsabilidade contraordenacional, a qual, com a reversão fiscal, era transmitida para os devedores subsidiários, violando o princípio da pessoalidade das penas, por implicar uma transmissão do dever de cumprimento da sanção principal, e o princípio da proporcionalidade.

6.

Com efeito, tal querela jurisprudencial encerrada com o acórdão do plenário do TC n.º 437/2011, o qual reiterou a natureza civil da responsabilidade prevista no artigo 8.º do RGIT, defendendo inexistir a transmissão da responsabilidade contraordenacional do devedor principal ao devedor subsidiário.

7.

Sucedde, porém, que, mesmo com o acórdão do plenário do TC, o tema permanece latente existindo doutrina tanto num sentido, como no outro.

8.

Não podemos seguir a doutrina que sufraga a responsabilidade civil presente no artigo 8.º do RGIT e não podemos concordar com tal posição porque:

- i. Não estão cumpridos os pressupostos da responsabilidade civil delitual;
- ii. Em especial não existe um nexo direto entre o incumprimento das obrigações tributárias e o dano causado nos cofres públicos, uma vez que a *ratio*, ao aplicar uma sanção pecuniária como a coima, não é a obtenção de receita pelo Estado, mas sim a de advertência social, legitimada por uma lógica de culpa e censurabilidade do ilícito.

9.

Afastada a natureza civil presente no artigo 8.º do RGIT, pugnamos pela natureza contraordenacional da responsabilidade prevista neste artigo.

10.

Ora, tendo em consideração que, quando existe a reversão fiscal, o único polo da execução que é alterado é o polo subjetivo, fica claro que os administradores e gerentes revertidos respondem por uma coima, ou multa que não só foi aplicável ao ente coletivo, mas também teve em consideração, para determinação do *quantum*, o fator de ser uma pessoa coletiva que deveria, em princípio, cumprir esta contraordenação

11.

Em concreto, o artigo 8.º legitima a transmissão da responsabilidade contraordenacional do devedor originário ao devedor subsidiário, violando o princípio da

intransmissibilidade da pena e ignorando todas as circunstâncias pessoais que determinam a moldura penal.

12.

Com efeito, destaca-se, de maneira pejorativa, a desconsideração da censurabilidade do comportamento dos devedores subsidiários no cumprimento de uma contraordenação que o mesmo não cometeu, mas está a cumprir.

13.

Adicionalmente, urge perceber as consequências deste resultado no âmbito do contencioso tributário.

14.

Primeiramente, o efeito imediato da posição sufragada é a desaplicação da norma considerada inconstitucional.

15.

Deste modo, recomendamos que os contribuintes voltem a impugnar a licitude do artigo 8.º do RGIT, para tal, será necessário que os contribuintes invoquem, desde o primeiro impulso processual, esta desconformidade com a lei fundamental, argumentando que:

- i. Existe efetivamente uma transmissão da responsabilidade contraordenacional do devedor originário ao devedor subsidiário, violando o princípio da intransmissibilidade das penas;
- ii. Não é possível assegurar que a responsabilidade prevista no artigo 8.º do RGIT possui uma natureza civil, uma vez que não estão preenchidos os pressupostos da responsabilidade civil aquiliana.

16.

Contudo, mesmo que assim não se entenda, é preciso mencionar as vicissitudes concretas da (não) aplicação da posição defendida entre nós.

17.

O atual regime da reversão das coimas e multas, no que diz respeito às coimas, não garante o direito de defesa do arguido, neste caso, o revertido.

18.

Assim, o devedor o administrador ou gerente que receba, na sua esfera jurídica, o montante da coima a pagar, não conseguirá contestar a legalidade da dívida, uma vez que o que mecanismo de oposição à execução, nos termos do artigo 204.º do CPPT, não engloba a possibilidade de questionar a decisão de aplicação da coima.

19.

Por tudo o que foi exposto, renova-se a (i)lícitude da reversão das coimas e multas contra os devedores subsidiários, quer por violar o princípio da pessoalidade das penas, quer porque o atual regime da responsabilidade, dita civil, das coimas e multas não possibilita salvaguardar o direito de defesa do revertido.

Bibliografia

- ALBUQUERQUE, Ruy de / CORDEIRO, António Menezes, 1986, “Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o Artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos” *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 334-336;
- BRANDÃO, Nuno, 2009, *O Regime Sancionatório das Pessoas Coletivas na Revisão do Código Penal*, in AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra editora, Coimbra;
- COSTA, Mário Júlio de Almeida, 2009, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, Almedina, Coimbra;
- CUNHA, Paulo de Pitta e/ SANTOS Jorge Costa, 1999, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lex, Lisboa;
- DIAS, Jorge Figueiredo, 2019, *Direito Penal Parte Geral, Tomo I*, GestLegal, Coimbra;
- FERREIRA, Rogério Fernandes, (2020), *A Reversão de Coimas Fiscais para os Administradores e Gerentes (update setembro 2020)*, in <https://informador.pt/artigo/a-reversaoesta-de-coimas-fiscais-para-os-administradores-e-gerentes-update-setembro-2020> (consultado em 04.12.2022);
- LEITÃO, Luís Teles de Menezes, 2018, *Direito das Obrigações, Volume I – Introdução da Constituição das Obrigações*, Almedina, Coimbra;
- MARTINS, Jesuíno Alcântara / ALVES, José Costa, 2015, *Procedimentos e Processo Tributário: uma perspetiva prática*, Almedina, Coimbra;
- MORAIS, Rui Duarte de, 2010, “A Reversão das coimas: uma vexateia quaestio a que só o legislador pode dar resposta, em comentário ao Acórdão do Supremo

- Tribunal Administrativo de 16-12-2009 – Processo 01074/09”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III;
- MOUTINHO, José Lobo, 2008, *Direito das Contra-Ordenações – Ensinar e Investigar*, Universidade Católica Portuguesa;
 - NETO, Serena Cabrita/ TRINDADE, Carla Castelo, 2020, *Contencioso Tributário Vol. II, Reimpressão 2022 da 1ª Edição*, Almedina, Coimbra;
 - NOITES, Mariana Brandão de Pinho, Dezembro de fevereiro de 2009, “Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução como meio para efectivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades”, in *Revista Fiscal*;
 - PINTO, Eduarda da C. Pereira, 2015, *A Responsabilidade dita Civil pelas Multas e Coimas no Âmbito do Direito das Infracções Tributárias*, tese, Escola de Direito Universidade do Minho;
 - RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “Anotação ao Ac. do STA de 28-11-1990”, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 3815, ano 125 (1991);
 - SILVA, Germano Marques da, 2009, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, Lisboa;
 - SILVA, Isabel Marques da, 1999 “A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais”, in AAVV, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa;
 - SOUSA, Alfredo José de / Paixão José da Silva, 1988, *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra;

- SOUSA, Jorge Lopes de, 2011, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Vol. III*, 6ªed., Áreas Editora, Lisboa;
- SOUSA, Jorge Lopes de, 2010, *Responsabilidade Subsidiária por Multas e Coimas Aplicadas por Infrações Fiscais*, colóquio, Associação dos Magistrados da Jurisdição Administrativa e Fiscal;
- TEXEIRA, António Braz, 1967 “A Responsabilidade das Pessoas Colectivas e dos seus Órgãos pelas Dívidas de Imposto”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 103, Julho;
- VIANA, João Matos, 2009, “A (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, nº 2- Verão;

Jurisprudência

Acórdãos Tribunal Constitucional disponíveis em:

- <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>

Acórdãos Supremo Tribunal Administrativo disponíveis em:

- <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf?OpenDatabase>