

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO
MESTRADO EM CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

MIGUEL PINTO VIEIRA

REVERSÃO FISCAL

A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS GERENTES OU
ADMINISTRADORES POR DÍVIDAS, MULTAS E COIMAS

Relatório de Mestrado em Direito na variante de Ciências Jurídico-económicas, para finalização do ciclo de estudos conducente à obtenção do grau de Mestre, apresentado à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, sob a orientação da **Exma. Professora Doutora Glória Teixeira.**

JULHO DE 2011

À memória da minha querida Avó

AGRADECIMENTOS

Gostaria de deixar aqui algumas breves palavras para expressar a incomensurável gratidão que sinto, sem hierarquizar, relativamente a algumas das pessoas sem as quais este estudo que ora se apresenta, provavelmente, não teria sido possível.

Agradeço aos meus pais e ao meu irmão pela paciência e pelo apoio incondicional que tiveram ao longo deste ano, e porque são, sem dúvida, os pilares da minha vida.

Agradeço à Catarina, por tudo, mas essencialmente pela motivação que me deu, pelo apoio e compreensão e pela preciosa ajuda na revisão do texto.

Agradeço aos meus amigos, nomeadamente ao Délber pela ajuda na formatação do texto, à Xica e ao Zé pela ajuda na revisão do texto, ao Miguel Camelo pelos conselhos que me deu.

Aos restantes amigos e família pelo apoio e por serem também parte da minha estrutura.

Agradeço ainda a todos os docentes da Faculdade de Direito da Universidade do Porto com quem tive o prazer de me cruzar na licenciatura e no mestrado pela formação de qualidade que me proporcionaram.

Agradeço ainda ao Professor Doutor João Guimarães pela total disponibilidade e pelo apoio prestado.

Por fim, um muito obrigado à Professora Doutora Glória Teixeira, pelas horas dispensadas, pela cordialidade e simpatia e, sobretudo, por toda a ajuda e conselhos que me prestou durante este ano.

RESUMO

O presente trabalho versa sobre o mecanismo processual denominado de reversão fiscal, como forma de efectivar a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores. Ora, fazer uma análise deste mecanismo processual implica, obrigatoriamente, analisar a *supra* referida responsabilidade.

Debruçar-nos-emos, assim, sobre a reversão como forma de concretizar a responsabilidade subsidiária tributária e a sua (in)aplicabilidade à epigrafada “*responsabilidade civil pelas multas e coimas*”.

ABSTRACT

This current work is about the processual mechanism entitled of “tax reversion”, as a way to fulfill the subsidiary liability of executive managers and administrators. Therefore, withdrawing an analysis of the above mentioned processual mechanism implies, mandatorily, to analyze the liability that the same consolidates.

Let’s then focus on the “tax reversion” as a way to consolidate the tributary subsidiary liability and its inapplicability to the inscribed “civil responsibility as an outcome of fines”.

ÍNDICE

ALGUMAS ABREVIATURAS UTILIZADAS	5
INTRODUÇÃO	6
1. BREVE REFERÊNCIA À EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS	8
2. REGIME LEGAL VIGENTE	10
2.1. O âmbito subjectivo e objectivo da responsabilidade subsidiária tributária dos gerentes/administradores	10
2.2. Gerência de direito e gerência de facto – A sua relação com o ónus da prova.....	12
2.3. Âmbito Objectivo	14
2.3.1. Alínea a) do art. 24º da LGT	14
2.3.2. Alínea b) do art. 24º da LGT	18
3. NATUREZA DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA TRIBUTÁRIA...	20
3.1. Responsabilidade subsidiária tributária como fiança legal	20
3.2. Responsabilidade subsidiária tributária como responsabilidade civil extracontratual	22
3.3. Responsabilidade subsidiária tributária – figura típica do Direito Fiscal	23
4. REVERSÃO FISCAL	24
4.1. Natureza e caracterização do instituto da reversão fiscal	24
4.2. Pressupostos da reversão fiscal	27
4.3. Marcha processual	29
4.3.1. Audiência prévia	29
4.3.2. Meios de defesa	33
5. REVERSÃO DAS MULTAS E COIMAS	34
5.1. A Responsabilidade dos gerentes	34
5.2. As diferentes posições da Doutrina	35
5.3. A evolução Jurisprudencial	42
5.4. Tomada de posição	48
CONCLUSÃO	52
BIBLIOGRAFIA E JURISPRUDÊNCIA	54

ALGUMAS ABREVIATURAS UTILIZADAS

Ac.(s)	Acórdão (s)
Art.º(s)	Artigo (s)
CC	Código Civil
CEJ	Centro de Estudos Judiciários
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPC	Código de Processo Civil
CPCI	Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CPT	Código de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CTF	Ciência e Técnica Fiscal
DL	Decreto-lei
LGT	Lei Geral Tributária
LTC	Lei do Tribunal Constitucional
MP	Ministério Público
<i>op. cit.</i>	<i>opus citatum/ opere citato</i> , obra citada
Proc.	Processo
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
RJIFNA	Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras
ROA	Revista da Ordem dos Advogados
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
v. g.	<i>verbi gratia</i> , por exemplo

INTRODUÇÃO

Há dez anos atrás a construção civil ainda florescia. Nos tempos que correm a quantidade de população activa que, no nosso país, gravita à volta da mesma, é absolutamente residual.

Tal como a construção, também o têxtil viu a sua importância decrescer de forma drástica.

A circulação monetária sofreu intensa redução. A quantidade de pessoas em situação de impossibilidade de cumprimento face às obrigações assumidas com os bancos, designadamente, na compra de casas e automóveis atingiu níveis assustadores.

Os nossos políticos fizeram muito mal as contas...

Razão tinha Luís de Camões aquando escreveu que “o fraco Rei faz fraca a forte gente”.

“Descendo à terra”, dir-se-á que no actual contexto de crise e tendo em conta os objectivos fixados externamente, dos nossos governantes exige-se eficiência e racionalidade na obtenção de receita e rigor na redistribuição dos, seguramente, muito escassos recursos.

Poder-se-á perguntar o seguinte: qual a relação deste descrito cenário com o tema da reversão fiscal e da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores?

A resposta é simples. Nos últimos anos a crise tem sido cruel e fatídica para muitas empresas. Fazendo uma análise das insolvências declaradas nos últimos anos, constatamos que este número tem vindo a crescer incessantemente e que a tendência é para aumentar.

Neste quadro, não cumprindo as empresas as suas obrigações fiscais, e sendo o seu património insuficiente, quem irá responder subsidiariamente serão os gerentes e administradores.

Assim, o uso da reversão fiscal tem crescido e a tendência é para continuar a crescer. Por um lado, as empresas (principalmente as PME's) vivem tempos difíceis sendo que, por vezes, nem a melhor gestão as “salva” da insolvência; por outro, o

Estado, mais do que nunca, carece de receita, estando obrigado a ser implacável na cobrança dos seus créditos¹.

A reversão fiscal é já, nos tempos que correm, conhecida por muitos. Num futuro próximo estará seguramente e não só pelas melhores razões, nas “bocas do mundo”.

Em suma, poder-se-á dizer que a temática é de grande interesse prático e que é importantíssimo conhecer bem os pressupostos necessários à efectivação da responsabilidade em análise. Só assim será possível perceber os casos em que o seu uso possa vir a ser ilegítimo.

¹ A este respeito veja-se o Ofício Circulado n.º: 60.082, de 22 de Fevereiro de 2011, que, com vista à maximização das possibilidades de cobrança do valor em dívida, obriga à preparação imediata da reversão em caso de situação líquida negativa de pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados.

1. BREVE REFERÊNCIA À EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS

O nosso ordenamento jurídico prevê a responsabilidade dos gerentes desde 1929². De forma muito sucinta, tentaremos focar as principais alterações que, diga-se, foram muitas e profundas.

O primeiro diploma a prevê-la foi o Decreto-Lei n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929³ - vigorou durante um longo período de tempo.

Prescrevia um regime extremamente penoso para os administradores/gestores. Na verdade, ao interpretar literalmente o texto da lei, a sua responsabilidade era ilimitada e englobava, não apenas dívidas de impostos, mas também as multas decorrentes da prática das transgressões previstas nos demais códigos fiscais.

Apesar da jurisprudência⁴ da época ter entendido que a gerência de facto seria de exigir - e não apenas a de direito – do texto da lei nada constava quanto à questão da exigência da “gerência de facto”.

Quanto à questão da culpa, esta nem se colocava. A responsabilidade do gestor/administrador era independente de culpa - era objectiva.

No código de processo das contribuições e impostos⁵ (CPCI), à semelhança do anterior DL, os gerentes e administradores eram responsáveis, pessoal e ilimitadamente, pela generalidade das dívidas da sociedade, continuando a culpa a não ser seu pressuposto.

A jurisprudência e a doutrina de então, entendiam dever ser exigida conduta ilícita e culposa; todavia, havia divergências quanto ao conceito de culpa⁶ - a maioria

² Para uma análise mais completa dos regimes da responsabilidade dos gestores por dívidas fiscais, desde 1929 até hoje, vide CASIMIRO, SOFIA DE VASCONCELOS, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 2000, pp. 41 e ss.

³ Que referia no seu art.º 1.º que os gerentes eram pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, por todas as dívidas ao Estado.

⁴ Cfr. CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais, A culpa nas responsabilidades civil e tributária*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, p. 109.

⁵ Aprovado pelo DL n.º 45 005, de 27 de Abril de 1963. Surge na sequência da reforma dos anos sessenta e cujos trabalhos presidiu o Prof. Teixeira Ribeiro.

⁶ Culpa funcional vs Culpa efectiva.

entendia esta como culpa funcional⁷, presumida e inilidível - daí se falar em responsabilidade objectiva⁸.

Após a aprovação, em 1986, do Código das Sociedades Comerciais (CSC), emergiu o DL n.º 68/87, de 9 de Fevereiro. Este corpo de leis veio alterar o regime de tal responsabilidade⁹, sendo considerada, aliás, segundo parte da doutrina, como sua maior inovação, a exigência, na actuação do gestor, de uma culpa efectiva. Para uns, esta culpa efectiva era presumida – presunção ilidível¹⁰; para outros, não existia qualquer presunção de culpa sendo, por isso, o Estado, tratado nos mesmos termos dos restantes credores sociais, ou seja, ocorreu uma uniformização dos regimes de responsabilidade subsidiária – posição que sufragamos.¹¹

Seguidamente, surgiu o Código de Processo Tributário (CPT), aprovado pelo DL n.º 154/91, de 23 de Abril¹², que revogou o CPCI. O seu âmbito objectivo é mais restrito¹³, só se aplica a dívidas de impostos – isto é deixa de fazer referência às multas. Assim, não tendo o Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), na sua versão inicial,¹⁴ regras específicas sobre essa matéria, só após a entrada em vigor do DL n.º 394/93, de 24 de Novembro, e nos termos do 7º-A do RJIFNA passou a poder falar-se em responsabilidade subsidiária por multas e coimas. Contudo, no que toca ao âmbito subjectivo, este é mais amplo, pois admite que os gerentes, apenas de facto, sejam responsabilizados. No que respeita ao ónus da prova, o Estado passou, expressamente, a beneficiar de uma presunção de culpa, ou seja, passou a caber ao responsável subsidiário demonstrar a inexistência de culpa.

⁷ “A responsabilidade dos gerentes alicerçava-se numa culpa funcional que presuntivamente se dava como verificada desde que a gestão tivesse sido efectiva por parte daqueles órgãos” – Ac. do STA, de 28 de Novembro, de 1990, proc. 012016, RLJ, n.º 3814-3824, ano 125 (1992/1993), pp. 46 e ss.. V., igualmente, o Ac. do STA, de 18 de Janeiro de 1989, AD, n.º 332-333, Ano XXVIII (1989), p. 1072.

⁸ V. Ac. STA, de 15 de Janeiro de 2003, proc. 025889, que considerou que o art. 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos consagrava uma responsabilidade objectiva do gerente, ou uma presunção não ilidível de culpa e que o mesmo não era inconstitucional.

⁹ Segundo GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, 2001, p. 137, este diploma operou não só uma alteração no regime, mas também uma alteração na natureza da responsabilidade tributária.

¹⁰ Posição defendida por MARTINS, ANTÓNIO CARVALHO, *Responsabilidade dos Administradores ou Gerentes por Dívidas de Impostos*, Coimbra Editora, 1994, p.57.

¹¹ Neste sentido CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *op. cit.*, pp. 121, que interpreta que o artigo único do DL n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, remete, em termos de ónus da prova, para o regime geral constante do art. 78º do Código das Sociedades Comerciais, sendo o Estado tratado nos mesmos termos dos restantes credores sociais, tendo, por isso, a Administração Tributária de alegar e provar a culpa dos gestores.

¹² A aprovação do CPT surge integrada na Reforma Fiscal de 1989/90 e segundo o seu preâmbulo teve por objectivo estabelecer uma tutela adequada aos direitos reconhecidos aos contribuintes nos códigos fiscais.

¹³ Só se aplica às dívidas por contribuições e impostos, deixando, por isso, de fazer referência às multas.

¹⁴ Aprovado pelo DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

2. REGIME LEGAL VIGENTE

No que tange à responsabilidade *sub judice*, o regime em vigor é, apesar de sucessivamente alterado, o constante da Lei Geral Tributária¹⁵ (LGT). Quanto às multas e coimas, que abordaremos *infra*, o seu regime está previsto no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) (art. 8º), sendo, em tudo, semelhante ao do art. 24º da LGT.

A abordagem do tema “responsabilidade subsidiária dos gerentes por dívidas fiscais da sociedade”, implica, desde logo, que se enuncie o seu quadro legal. Vamos, por isso, centrar-nos na LGT, mais especificamente no artigo 24º¹⁶.

2.1. O âmbito subjectivo e objectivo da responsabilidade subsidiária tributária dos gerentes/administradores

Com vista a facilitar a compreensão do instituto, julgamos ser importante enunciar o seu âmbito subjectivo e objectivo.

No nº 1 do art. 24º¹⁷ da LGT, o legislador definiu, de forma clara, quais os sujeitos abrangidos pela norma. Assim, facilmente percebemos que pretendeu abarcar todos aqueles que tenham efectiva acção e capacidade de influir na relação jurídica

¹⁵ Aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro, e alterada pelas Leis. n.º 100/99, de 26 de Julho, 3-B/2000, de 4 de Abril, 30-G/2000, de 29 de Dezembro, 15/2001, de 5 de Junho, 16-A/2002, de 31 de Maio, pelos DLs n.º 229/2002, de 31 de Outubro, 320-A/2002, de 30 de Dezembro, pela L. n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, pelo DL n.º 160/2003, de 19 de Julho, pelas Ls. n.ºs 107-B/2003, de 31 de Dezembro, 55-B/2004, de 30 de Dezembro, 50/2005, de 30 de Agosto, e 60-A/2005, de 30 de Dezembro, pelo DL n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, e pelas Ls. n.ºs 53-A/2006, de 29 de Dezembro, 67-A/2007, de 31 de Dezembro, 19/2008, de 21 de Abril, 64-A/2008 de 31 de Dezembro, 94/2009 de 1 de Setembro, e 3-B/2010 de 28 de Abril.

¹⁶ Este preceito dispõe o seguinte:

“1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, 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;

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.”

¹⁷ Referimo-nos, somente, aos gerentes/administradores, pois é sobre estes que versa o nosso trabalho.

tributária das pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados, abrangendo, por esta via, os gerentes que, não o sendo de direito, o tenham sido de facto¹⁸.

O objectivo da responsabilização daqueles que não sendo gerentes de direito, o são de facto¹⁹, radica na necessidade de evitar uma lacuna de punibilidade inaceitável. Caso contrário, facilmente se contornava a dita responsabilidade, através da nomeação dos denominados “testas de ferro”²⁰ como gerentes de direito, sendo o gerente de facto, por exemplo, o denominado administrador oculto ou *shadow director*^{21 22}. Fazendo uma interpretação teleológica do art. 24º da LGT, concluímos que o legislador quis abarcar todos aqueles que, directa ou indirectamente²³, exerçam efectivamente a administração²⁴ de uma qualquer sociedade, abrangendo, por isso, os denominados administradores ocultos.

Situação diferente é a dos gerentes que, sendo-o de direito, não o são de facto. Neste caso, é inequívoco que o legislador os quis afastar do âmbito da aludida responsabilidade, isto porque, quem não gere/quem não administra de facto, não pode “agir com culpa”, nem “lhe pode ser imputável” a falta de pagamento^{25 26 27}.

¹⁸ Devendo incluir-se os que, sendo de direito, outorguem procuração a terceiro para o exercício da gerência de facto – V. Ac. do TCAN, de 15 de Julho de 2004, proc. 00087/04.

¹⁹ Sobre o conceito de gerir/administrar de facto veja-se o que se disse no Acórdão do TCAS, de 9 de Fevereiro de 1999, proc. 00227/97: “A gerência de facto ocorre quando alguém - ainda que de modo esporádico e apenas em relação a um único pelouro da empresa - exterioriza de algum modo a representação da vontade social por meio de actos substantivos e materiais, vinculando a sociedade perante terceiros.”

²⁰ Cfr. TORRES, MANUEL ANSELMO, *A Simulação na Lei Geral Tributária*, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 1, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, 2000, p. 43, que nos faz a distinção entre o negócio fiduciário e o negócio simulado.

²¹ Em Inglaterra o Insolvency Act de 1986, na section 251, define “*shadow director*” como a pessoa “*in accordance with whose directions or instructions the director of the company are accustomed to act but so that a person is not deemed a shadow director by reason only that directors act advice given by him in a professional capacity*”.

²² Para uma análise aprofundada do conceito de administrador de facto e, mais concretamente de administrador oculto/*shadow director* e os pressupostos para a sua responsabilização vide JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS CABRAL, *A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto*, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Dr. Henrique Mesquita*, Coimbra Editora, 2009, pp. 243-292.

²³ A norma equivalente à nossa no ordenamento jurídico Francês (L267º do *Livre des procédures fiscales*) diz expressamente que : “*cette disposition est applicable à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société*”.

²⁴ Neste sentido, vide ABREU, COUTINHO DE/RAMOS, ELISABETE, *Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores (notas sobre o artigo 379º do Código do Trabalho)*, in *Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho – Miscelâneas*, nº 3, Almedina, Coimbra, 2004, pp.7-55, p. 43, que defendem que “é administrador de facto (em sentido amplo) quem, sem título bastante, exerce, directa ou indirectamente e de modo autónomo (não subordinadamente) funções próprias de administrador de direito da sociedade”.

²⁵ PANZINA, PEDRO, *A Responsabilidade subsidiária tributária*, in *Revista Fiscal*, Uniarte Gráfica – Porto, Maio de 2007, p.13.

²⁶ V. Ac. do TCAN, de 9 de Dezembro de 2004, proc. 00028/04.

²⁷ A este respeito recentemente a Administração tributária veio reconhecer (informação nº 451/2009, de 8 de Setembro, da Divisão de Gestão da Dívida executiva) que apesar das sociedades inactivas serem

2.2. Gerência de direito e gerência de facto - A sua relação com o ónus da prova

A questão *supra* é matéria acesamente discutida nos tribunais. A alegação do não exercício de facto é um dos argumentos mais utilizados pelos gerentes *in nomine* ou de direito para se defenderem dos despachos de reversão.

Assim, dada a utilidade prática da dicotomia, tentaremos, com brevidade, explanar as diferentes posições jurisprudenciais sobre a temática.

Ao longo da vigência dos acima referidos regimes de responsabilidade, foi sendo aceite a existência de uma presunção judicial, por força da qual, caso fosse provada a gestão de direito, presumida estaria a gerência de facto. Assim sentenciou o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 9 de Dezembro de 2004, proc. 00028/04.^{28 29}

Desta forma, provada a gerência de direito, dela se inferia a gerência de facto passando a Fazenda Pública a dela beneficiar e cabendo, por isso, ao gerente de direito a obrigação de provar que, de facto, a não exerceu. Para ilidir a presunção bastar-lhe-ia provar factos destinados a tornar duvidosa aquela presumida gerência, sendo que a consegui-lo, a questão seria decidida contra a Fazenda Pública.

Contudo, é importante distinguir as presunções legais das presunções judiciais – arts. 350º e 351º do Código Civil (CC).

As primeiras são as expressamente previstas na lei, enquanto que as segundas, também denominadas naturais ou de facto, simples ou de experiência, são “as que se fundam nas regras práticas da experiência, nos ensinamentos hauridos através da observação (empírica) dos factos”³⁰.

susceptíveis de serem devedoras de impostos liquidados oficiosamente (por avaliação indirecta), não será possível, nestes casos, efectivar a responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores, pois, estando inactivas não forma praticados quaisquer actos de gerência ou administração, faltando, assim, um dos pressupostos da responsabilidade subsidiária tributária.

²⁸ Cfr. Revista Fiscal, de Fevereiro de 2006, pp. 28 ss, onde o referido Acórdão é anotado.

²⁹ Ver também a título exemplificativo, Acórdão do STA, de 4 de Abril de 2001, proc. 025393; Acs do TCAS, de 24 de Maio de 2005 proc. 00561/05, de 30 de Janeiro de 2001, proc. 4352/00, de 18 de Junho de 2002, proc. 6083/01, de 27 de Janeiro de 2004, proc. 01168/03, e de 25 de Outubro de 2005, proc. 00583/05.

³⁰ Neste sentido, *vide* VARELA, ANTUNES/ BEZERRA, J. MIGUEL/ NORA, SAMPAIO E, *Manual de Processo Civil*, Coimbra Editora, 1.ª edição, p. 486; em sentido idêntico, ANDRADE, MANUEL DE, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1993, pp. 215-216, e LIMA, PIRES DE/ VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado*, volume I, reimpressão da 4ª edição, 2010, pp. 312-313.

Efectivamente, inexistente no nosso ordenamento qualquer norma que estabeleça uma presunção legal relativa ao exercício da gerência de facto, designadamente, que ela se deva presumir a partir da gerência de direito.

Mesmo assim, apesar dessa presunção não existir, como dissemos acima, tal não significa que o Tribunal (com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus *múnus* de cognição nessa área) não possa utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência comum. Ou seja, fundado na prova de que o revertido era gerente de direito e, bem assim, nas demais circunstâncias do caso, nomeadamente, com base nas posições assumidas no processo e nas provas produzidas, ou não, pela revertida e pela Fazenda Pública, o Tribunal pode concluir que um gerente de direito exerceu a gerência de facto, se entender que, atentas as circunstâncias, existe uma forte probabilidade (certeza jurídica)³¹ de essa gerência ter ocorrido.

Todavia, se o Tribunal fizer tal juízo será, sempre, com base em prova produzida (factos), fazendo funcionar a presunção judicial e, nunca, com base numa presunção legal.

Em regra, é a quem invoca um direito que cabe provar os factos constitutivos do direito alegado³²; mas, se o onerado com a obrigação de prova beneficia de uma presunção legal, inverte-se o ónus. É o que decorre dos artigos 342º, nº 1, 350º, nº 1 e 344º, nº 1 do CC. Contudo, o que vale para a presunção legal, não serve para a judicial. E a razão é a que já se viu: o ónus da prova é atribuído pela lei, o que não acontece com a presunção judicial.

Resumindo, da gerência de direito o julgador pode inferir, com base em factos concretos, não de per si, a gerência de facto - neste sentido veja-se o douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Pleno da Secção do Contencioso Tributário), de 24 de Setembro de 2008, proc. 0312/08, que nos diz: “não existe uma presunção judicial em abstracto de gerência de facto (facto presumido) a partir da gerência de direito, presunção completamente desligada das particulares circunstâncias do caso concreto. A regra *id quod plerumque accidit*, inerente à presunção, há-de assentar em factos que, existindo essa gerência, permitam a respectiva ilação.”, ou seja, não se pode retirar, “maquinalmente, de um facto conhecido, outro, desconhecido, como se houvesse uma presunção legal, que não há”.

³¹ Sobre esta “certeza” a que conduz a prova, veja-se ANDRADE, MANUEL DE, *op. cit.*, pp. 191-192.

³² Ver art. 342º, nº 1, do CC.

É este o sentido interpretativo que tem seguido a mais recente jurisprudência do STA, ou seja, que cabe à Administração fazer prova da gerência de facto³³, não sendo de presumir a mesma pela circunstância de estarmos perante uma situação de gerência de direito³⁴.

2.3. Âmbito objectivo – art. 24º da LGT

Para determinar o âmbito objectivo da actuação dos sujeitos da responsabilidade subsidiária, mais concretamente, para sabermos aquilo porque podem vir a ser responsabilizados, há que analisar o art.º 24º³⁵ da LGT, com destaque para as duas situações previstas nas duas alíneas do seu nº 1. E isto porque a lei faz referência a diferentes conexões temporais entre o período da gerência e os vários momentos pelos quais passa a obrigação de imposto até ao vencimento. As alínea a) e b) têm conexões temporais distintas.

2.3.1. Alínea a) do art. 24º da LGT

A alínea em epígrafe reporta-se à responsabilidade dos gerentes em funções, quer no momento de ocorrência do facto tributário, quer após aquele momento, mas sempre antes do *terminus* do prazo legal de pagamento.

É fácil, assim, distinguir dois casos de responsabilização, referentes ao exercício de funções em dois momentos diferentes.

³³ No mesmo sentido veja-se os sumários dos Acs. do TCAN, de 14 de Janeiro de 2010, proc.00787/06.7BERG e de 21 de Janeiro de 2010, proc. 00139/07.1BERG, *in* Revista Fiscal, Março/Abril de 2011, pp. 47, 48, 50.

³⁴ V. Acórdão do STA (pleno da secção do contencioso tributário), de 28 de Fevereiro, de 2007, proc. 01132/06: “A presunção judicial não tem existência prévia, é um juízo casuístico que o julgador retira da prova produzida num concreto processo quando aprecia e valora. (...) Ninguém beneficia de uma presunção judicial, porque ela não está, à partida, estabelecida, resultando só do raciocínio do juiz, feito em cada caso que lhe é submetido. (...) Do que se trata é de censurar a aplicação que fez de um regime legal, afirmando a existência de uma presunção judicial e retirando, maquinalmente, de um facto conhecido, outro, desconhecido, como se houvesse uma presunção legal, que não há; e afirmando a inversão do ónus da prova, quando tal inversão não ocorre, no caso, na falta de presunção legal.” Ver também a título exemplificativo o Ac. do TCAS, de 23 de Abril de 2008, proc. 02334/08 e o Ac. do TCAN, de 21 de Janeiro de 2010, proc. 00139/07.1BERG – “Da gerência nominal apenas o julgador pode inferir, constatados que estejam outros factos, uma presunção judicial da gerência efectiva. (...) É ónus da Fazenda Publica a prova da gerência efectiva e nominal, pois a lei artº 13º do CPPT e 24º al. a) da LGT – só prevê a presunção a favor da Fazenda da culpa do oponente pela insuficiência do património societário”.

³⁵ A este propósito veja-se o Ofício Circulado nº 60 058 de 17 de Abril de 2008.

A primeira parte da alínea a) diz respeito à responsabilidade do gestor, na altura da ocorrência do facto tributário, mas cujo exercício do cargo tenha terminado antes do termo prazo legal de pagamento do tributo; a segunda, disciplina uma situação nova, que as normas antecessoras não tinham equacionado - trata-se da responsabilidade pelo exercício de funções que se tenha iniciado depois da ocorrência do facto tributário mas que tenha cessado antes do fim/termo do prazo de pagamento ou entrega³⁶.

Aqui, na alínea a), a Administração é tratada nos mesmos termos dos restantes credores sociais, ou seja, o ónus da prova corre por conta da Fazenda Pública. Segundo Sérgio Vasques³⁷, trata-se de um retorno ao regime do Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro. Em matéria de culpa - trata-se de uma culpa efectiva, indo de encontro ao que dispõe o art.º 78.º do CSC.

Discute-se qual o alcance da expressão “prazo legal de pagamento”. A questão é de grande interesse prático.

Vejamos: a Fazenda Pública funda normalmente a reversão na alínea b) do nº1 do art. 24º da LGT. Fá-la desta forma porque, nestes casos, tem a “vida facilitada”, cabendo aos visados fazer a prova da não culpa.

Mas então qual o alcance da expressão “prazo legal de pagamento”? É o prazo de pagamento voluntário ou é o prazo em que devia ter sido cumprida a respectiva obrigação de imposto, numa situação de regularidade de conduta?

Para António Lima Guerreiro³⁸, as dívidas abrangidas pela disposição legal em referência são as legalmente vencidas no período de administração ou gerência. Ou seja, são as que deveriam ter sido pagas no período compreendido pela responsabilidade, independentemente de terem sido efectivamente liquidadas ou postas à cobrança nesse espaço de tempo. Solução contrária beneficiaria, injustamente, os administradores ou gerentes que, por motivo de incumprimento dos seus deveres legais de cooperação com a administração fiscal, inviabilizassem o pagamento das obrigações tributárias legalmente vencidas no período do exercício do seu cargo, em detrimento dos que os viessem substituir. Diz ainda que, para a definição do âmbito da responsabilidade prevista na alínea b) do número 1 do presente artigo, não é relevante a data de apuramento da dívida por meio de acção de inspecção, mas antes o termo do prazo legal

³⁶ Posição defendida por CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *op. cit.*, p. 140.

³⁷ VASQUES, SÉRGIO, *A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária*, in *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 1, 2000, p. 57.

³⁸ GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *op. cit.*, p. 142.

da obrigação de pagamento. Resumidamente, o autor defende que a alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, abrange as situações em que a gerência foi exercida, simultaneamente, no período de formação do tributo em dívida e no período em que, caso todas as obrigações fiscais tivessem sido cumpridas, aquele tributo devia ter sido, autoliquidado e pago, sendo irrelevante a circunstância do tributo ter sido adicional ou oficiosamente liquidado e, por isso, colocado a pagamento em momento posterior ao seu prazo legal.

Exemplificando: pagamento do IRC de 2001 - o prazo terminou em 2002; mas, por exemplo, o prazo para pagamento voluntário terminou, mais tarde, em 21/06/2005, após liquidação pelos serviços, caso em que o sujeito passivo é notificado para pagar no prazo de 30 dias a contar da notificação). Se o gerente exerceu funções até 2004, a sua situação, para o António Lima Guerreiro, é enquadrável na alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT e não na alínea a).

É importante atentar no que diz a Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto³⁹ - autorização legislativa ao abrigo da qual a Lei Geral Tributária foi aprovada. Dela se extrai um outro argumento que vai no sentido de que a bipartição de regimes quanto ao ónus da prova, que a LGT introduziu através das duas alíneas do n.º 1 do seu artigo 24.º, parte da distinção fundamental entre dívidas tributárias vencidas no período do exercício do cargo e dívidas tributárias vencidas anterior ou posteriormente. Este é o sentido que lhe atribuiu a maioria da doutrina, nomeadamente Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa⁴⁰, juristas que entendem que são enquadráveis na

³⁹ Que quanto à questão em apreço, na alínea c) do n.º 15 do artigo 2.º, nos diz: “Regulamentar a responsabilidade subsidiária, nomeadamente fixando os pressupostos de responsabilidade, o elenco dos responsáveis, prevendo-a em relação aos gerentes, administradores e titulares de funções semelhantes, incluindo o titular do estabelecimento individual de responsabilidade limitada, assentando-a na distinção entre as dívidas tributárias vencidas no período do exercício dos respectivos cargos e as dívidas tributárias vencidas anterior ou posteriormente, cabendo, no primeiro caso, aos administradores ou gerentes e titulares de funções semelhantes o ónus da prova da ausência de culpa na falta do pagamento e, no segundo caso, à administração fiscal o ónus da prova de culpa dos agentes mencionados na insuficiência do património para o pagamento das dívidas tributárias;”.

⁴⁰ CAMPOS, DIOGO LEITE DE/RODRIGUES, BENJAMIM SILVA/SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3ª edição, Lisboa, Setembro de 2003, Vislis editores, p. 142. No mesmo sentido VASQUES, SÉRGIO, *op. cit.* pp. 57 e 58; CASIMIRO, SOFIA DE VASCONCELOS, *op. cit.*, pp. 115 ss.; SOARES, MARIA DULCE, *A Responsabilidade dos Administradores e Gerentes pelas Dívidas Tributárias: a avaliação da culpa na insuficiência do património* (Anotação ao Acórdão do STA de 16 de Janeiro de 2002, rec. n.º 26.475), in *Jurisprudência Fiscal Anotada*, Coimbra, Almedina, 2002, pp. 59 ss.; CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *op. cit.* pp. 136 ss.; SILVA, PEDRO SOUSA E, *A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no CPPT*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 60, Dezembro 2000, pp. 1454.; MORGADO, ABÍLIO, *Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do Artigo 24.º da Lei Geral Tributária*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 415, Janeiro/Junho. 2005, pp. 67 ss. e SANTOS, JOANA PATRÍCIA DE OLIVEIRA, *Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos: Análise do Artigo 24.º da Lei Geral Tributária*, in *Estudos de Direito Fiscal: Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*, CIJE – Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 5 ss..

alínea a) as situações em que os gerentes e administradores são responsáveis pelas dívidas cujo facto gerador ocorra no período do exercício do cargo, mas que não se vencerão nesse período.

Posição oposta à defendida por António Lima Guerreiro teve o recente Acórdão do STA, de 6 de Outubro de 2010, proc 0509/10.

No aresto em questão o STA entendeu que o prazo legal de pagamento a que se refere o n.º 1 do art. 24.º da LGT, é o prazo de pagamento voluntário da dívida tributária, ou seja, o fixado nas leis tributárias e, na sua ausência, o de 30 dias após a notificação para pagamento efectuada pelos serviços da Administração Tributária.

Neste sentido, sustentou ser necessário interpretar qual o concreto alcance que o legislador quis atribuir ao aludido art. 24.º, procurando, mediante recurso aos demais preceitos da legislação tributária que utilizam a expressão, determinar-lhe o sentido, expressando-se como de seguida se passa a citar:

“Assim, dispõe o artigo 84.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que o pagamento efectuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias constitui pagamento voluntário da dívida, dispondo o n.º 1 e 2 do artigo seguinte daquele Código (artigo 85.º do CPPT) que os prazos de [pagamento] voluntário dos tributos são regulados nas leis tributárias, sendo que nos casos em que as leis tributárias não estabeleçam prazo de pagamento, este será de 30 dias após a notificação para pagamento efectuada pelos serviços competentes. No Código do IRC, as regras relativas ao pagamento constam actualmente dos artigos 104.º a 116.º do CIRC, havendo que distinguir, quanto aos prazos de pagamento fixados pela lei, ou seja, quanto aos prazos legais de pagamento, as situações em que o imposto é autoliquidado (caso em que o pagamento deve ser efectuado até ao termo do prazo para a entrega da declaração – cfr. artigos 109.º, 104.º n.º 1 e 108.º do Código do IRC), dos casos em que o imposto é liquidado pelos serviços, caso em que o sujeito passivo é notificado para pagamento no prazo de 30 dias a contar da notificação (artigo 110.º do Código do IRC)”.

Após a fundamentação *supra*, concluiu que o legislador faz coincidir as expressões “prazo legal de pagamento” e “prazo de pagamento voluntário” e que, por outro lado, para efeitos de IRC, a lei fixa prazos de pagamento distintos consoante o imposto tenha sido, ou não, autoliquidado, sendo que, quer um, quer outro dos prazos, são prazos legais, porque fixados na lei.

2.3.2. Alínea b) do art. 24º da LGT

Reporta-se a um terceiro período - o respeitante ao *terminus* do prazo de pagamento das dívidas tributárias no tempo do exercício da gerência, mesmo que elas tenham começado por ser exigíveis durante as funções de anteriores gerentes.

Aqui, ao contrário do prescrito na alínea a) do art. 24º, presume-se que a falta de pagamento é imputável ao gestor. Nesta, o legislador recorreu ao conceito de “imputação” e não ao de culpa⁴¹.

Esta questão levantou divergências doutrinárias quanto à interpretação do conceito; todavia, entendemos que ele se deve interpretar tendo em conta a própria lei de autorização, ou seja, como culpa.

Demonstrar que o gestor não foi responsável pelo não pagamento é tarefa assaz difícil, diremos mesmo que praticamente impossível. O gestor tem de fazer a prova de um facto negativo - trata-se de uma “*diabolica probatio*”.

A prova de factos objectivos é, sem dúvida alguma, mais simples porque é possível concretizar e individualizar a matéria sobre a qual se quer fazer a prova⁴².

A este propósito, veja-se o recente Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 18 de Fevereiro de 2010, proc. 00381/06.2BECBR⁴³.

Tendo em conta o que foi expandido, constata-se, no que concerne à questão em apreço, a existência de uma dualidade de regimes – um tratamento para credores sociais, em geral, e outro para o Estado.

⁴¹ Apesar de na lei de autorização só nos falar em culpa.

⁴² Veja-se sobre as dificuldades de prova de um facto negativo pelos gestores, FIGUEIREDO, J.A. SEABRA DE, *A responsabilidade dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal*, Vida Económica, Lisboa, 1996/97, pp. 59 e ss..

⁴³ Que nos diz: “Nos termos do disposto no art. 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, é sobre o gerente contra quem reverteu a execução fiscal que recai o ónus de alegar e demonstrar que não foi por culpa sua que não foi efectuado o pagamento das dívidas exequendas”; bem como o Ac. do TCAN, de 29 de Outubro de 2009, proc. 00228/07.2BEBRG, que refere: “No domínio da vigência da LGT, para afastar a responsabilidade subsidiária pelas dívidas de impostos cujo termo do prazo para pagamento ou entrega terminou durante o período da sua administração, é necessária a demonstração de que não é imputável aos gerentes ou administradores das sociedades a falta de pagamento ou de entrega do imposto (art. 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT) (...) Haverá, isso sim, que demonstrar que a falta desse pagamento não lhe foi imputável, o que passa pela demonstração da falta de fundos da sociedade originária devedora para efectuar o pagamento e que tal falta se não deve a qualquer omissão ou comportamento censuráveis do gestor. A dúvida relativamente à verificação da culpa dos gestores pela falta de pagamento dos impostos cujo pagamento ou entrega devesse ter sido feito durante o período em que exerceram funções de gestão, sempre terá de ser valorada contra o oponente”.

A maior diferença, e a mais marcante, é a relativa ao ónus da prova da culpa do gestor, determinante para a efectivação da responsabilidade em ambas as situações, sendo bastante mais onerosa para os gestores e, obviamente, facilitada para a Administração, no regime previsto na alínea b) do nº 1 do art. 24º da LGT.

Na nossa humilde opinião, entendemos que esta diferenciação de tratamento é extremamente gravosa para os gestores, tornando-se cada vez mais arriscado assumir a gerência/administração de qualquer empresa, muito mais de empresa em situação económica difícil.

Semelhante situação poderá, na actual conjuntura económica, ter consequências nefastas pois, em primeiro lugar, pode afastar os gestores, mesmo os mais qualificados e competentes, isto porque, uma actuação diligente nem sempre conduz ao êxito da actividade⁴⁴; em segundo, pode provocar um aumento de situações de simulação, em que os gerentes de direito são “meros testas de ferro” dificultando, em muito, a prova da gerência de facto que cabe à Administração Fiscal fazer. Assim, tendo em conta a actual situação económica portuguesa, tal situação poderá traduzir-se numa forma de “castração do desenvolvimento económico⁴⁵”, pois torna-se demasiado arriscado assumir a gerência de uma qualquer empresa e, como é claro e evidente, inibe uma gestão dinâmica, caracterizada pela iniciativa e criatividade, fomentando, antes e pelo contrário, uma actividade de tipo empresarial passivo.

Na doutrina existe mesmo quem defenda a eliminação⁴⁶ da citada presunção “diabólica”. Tânia Meireles da Cunha refere mesmo ser de constitucionalidade duvidosa. Saldanha Sanches⁴⁷ defende que tributar com base em presunções e inversões

⁴⁴ A este propósito ver a distinção que faz ECHEGARAY, JOSÉ DÍAZ, *La Responsabilidad Civil de los Administradores de la Sociedad Anónima*, 2ª edição, Editorial Montecorvo, Madrid, 1995, que nos diz que é importante distinguir a falta de diligência no exercício do cargo e falta de êxito na actividade. A falta de êxito pode não reflectir falta de diligência. O gerente ou administrador tem uma margem de discricionariedade na sua actuação, que comporta uma margem de risco. Ora, nem sempre o risco que se corre traz consequências positivas; no entanto, isso não resultará necessariamente da falta de diligência do gestor. Nesses casos, dever-se-á verificar em concreto se o risco assumido era adequado ou não à situação em causa e se a falta de êxito se deveu ou não à falta de diligência do gestor.

⁴⁵ SOUSA, JORGE LOPES DE, *A Responsabilidade Subsidiária dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal (As Novas Tendências no Direito Tributário)*, Vida Económica, 1996/1997, p. 41 *apud* CABRAL, JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS, *op. cit.*, p. 243, nota de rodapé 2.

⁴⁶ Neste sentido *vide* CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *op. cit.*, pp. 229 ss.; CUNHA, PAULO DE PITTA/SANTOS, JORGE COSTA, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lex, Lisboa, 1999, pp.93 ss.; CAMPOS, DIOGO LEITE DE/CAMPOS, MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2001, p.400; NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, pp.269 ss.

⁴⁷ SANCHES, J.L.SALDANHA, *Os poderes e os abusos*, in *Expresso*, 15 de Julho de 2000, www.expresso.pt *apud* CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *op. cit.*, p. 230, nota de rodapé 722.

do ónus da prova é conceder à Administração um poder incontrolável que vai ser exercido sobre alvos mais fáceis.

Entendemos que a presunção da alínea b) do n.º 1 do art. 24.º é um fardo demasiado pesado para o responsável subsidiário e que já constituiria progresso se a presunção concretizasse, quanto aos gestores, o comportamento passível de fundamentar a sua responsabilidade por dívidas tributárias⁴⁸.

3. NATUREZA DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA TRIBUTÁRIA

De forma a compreendermos melhor o instituto em epígrafe, impõe-se uma análise, ainda que sucinta, da sua natureza. Não há na nossa doutrina uma posição consensual⁴⁹. São três as principais linhas de pensamento.

3.1. Responsabilidade Subsidiária Tributária como fiança legal

Para parte da jurisprudência e da doutrina, a posição do responsável é equivalente à do fiador nas obrigações civis, exercendo uma função análoga à da garantia, considerando-a uma vertente da responsabilidade patrimonial⁵⁰.

⁴⁸ No ordenamento Jurídico Francês há uma maior concretização dos comportamentos passíveis de fundamentar a responsabilidade do gestor, nomeadamente é exigido para a efectivação da responsabilidade subsidiária a prática, por parte dos gestores, de manobras fraudulentas ou violação das obrigações tributárias graves e repetidas – veja-se o disposto no art. 267.º do *Livre des procédures fiscales - Modifié par Ordonnance n.º2010-420 du 27 avril 2010*. No ordenamento Jurídico Espanhol, no artigo 43.º da *Ley General Tributária (Ley 58/2003 de 17 de diciembre)* também há uma maior densificação, no que diz respeito às situações concretas que podem fazer incorrer o gestor em responsabilidade.

⁴⁹ No ordenamento jurídico Espanhol também há divergências doutrinárias quanto à natureza da responsabilidade. A esse respeito, SANCHÉZ, TOMÁS MARCO, *Responsabilidad de los Administradores de Entidades en Materia Tributaria, La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital*, Colección Prática Jurídica, Tecnos, Madrid, 1999, pp. 203 e ss. *apud* CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *op. cit.* p. 168, nota de rodapé 514, refere que como várias qualificações possíveis temos: fiança legal, responsabilidade por acto de terceiro, sub-rogação na posição do devedor, assunção de dívida de terceiro. Entre a doutrina espanhola, por força do artigo 43.º da *Ley General Tributária (Ley 58/2003 de 17 de diciembre)* determina-se que os gestores podem ser responsáveis tributários subsidiários no caso de terem sido cometidas infracções tributárias simples ou graves pela sociedade, há quem considere que a responsabilidade tributária se integra no âmbito do direito administrativo sancionador. Focando e contrapondo-se a esta interpretação, *vide* ACHIRICA, CARLOS LEITE, *La responsabilidad Tributária en el derecho Español*, pp. 39 e ss. *apud* CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *op. cit.* p. 168, nota de rodapé 514.

⁵⁰ Ver Ac. do STA, de 17 de Abril de 2002, Proc. n.º 026544: “(...) Aqui à obrigação do devedor principal acresce a do devedor secundário, deste modo tornado responsável por uma dívida de outrem, como fiador legal”.

Esta orientação teve o STA⁵¹ quando definiu a figura do responsável expressando que, “tem por fins tornar mais fácil e mais segura a cobrança do imposto exequendo”.

Esta qualificação decorria do facto de tal responsabilidade ser acessória e subsidiária, relativamente ao devedor originário e, por outro lado, porque apesar de ter uma relação especial com o devedor originário, ele é, e sempre será, um terceiro, funcionando como garante de dívida alheia - “fiador legal”.

Neste sentido, Joaquim Freitas da Rocha,⁵² alega que a responsabilidade tributária se configura como uma garantia pessoal sob a forma de fiança legal⁵³, porque se acrescenta ao património do sujeito originário o património de um terceiro “fiador” e, além disso, é uma fiança legal pois ela apenas se verificará quando a lei o disser, e nunca por vontade das partes.

Este foi o entendimento maioritário da jurisprudência na vigência do CPCI.

Todavia, aquando da entrada do DL nº 68/87, de 9 de Fevereiro, levou a que parte da doutrina e jurisprudência mudasse de opinião, defendendo que o *supra* citado DL veio uniformizar os regimes, tendo alterado os fundamentos da efectivação desta, principalmente no que concerne ao pressuposto da culpa. Neste sentido, Lima Guerreiro refere: “o artigo único do DL 68/87 transformou (...) a natureza da responsabilidade dos gerentes (...) [que] deixou de poder ser qualificada de uma fiança legal”⁵⁴, passando esta responsabilização a ser correspondente a um meio de reacção da Fazenda Pública contra o abuso da responsabilidade limitada.

Apesar disso, ainda hoje há, quer na jurisprudência, quer na doutrina, quem identifique aquela responsabilidade como uma fiança legal.

⁵¹ Ac. do STA, de 24 de Abril de 1990, proc. n.º 012124.

⁵² ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª Edição, Coimbra Editora, Março de 2011, p. 320.

⁵³ No mesmo sentido PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Almedina, 2005, p. 267, que nos diz: “No domínio Fiscal, encontramos em primeiro lugar a chamada fiança legal, resultante directamente da lei, de que é exemplo a responsabilidade fiscal dos membros dos órgãos de gestão e fiscalização das pessoas colectivas, dos revisores e dos técnicos oficiais de contas, casos em que a responsabilidade é apenas subsidiária”.

⁵⁴ GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *op. cit.*, p. 139.

3.2. Responsabilidade subsidiária tributária como responsabilidade civil extracontratual

Posição diferente tem parte da doutrina que a identifica com a responsabilidade civil extracontratual ou aquiliana.

Neste sentido, Ruy de Albuquerque e Menezes Cordeiro⁵⁵ referem que a responsabilização tributária do gestor busca a sua justificação na responsabilidade civil, dada a existência de uma actuação culposa por parte deste, que decorre de uma violação por acção ou omissão de dever jurídico prévio; a saber, a falta de pagamento dos tributos ou a responsabilidade pela diminuição do património social.

No mesmo sentido, Abílio Morgado⁵⁶ refere que o instituto da “responsabilidade tributária” convoca os pressupostos da responsabilidade civil por factos ilícitos.

Rui Duarte Morais⁵⁷ refere que a natureza jurídica da responsabilidade evoluiu da visão tradicional de uma fiança legal para uma responsabilidade civil por acto ilícito, sem prejuízo da consideração das especificidades próprias do instituto, eminentemente fiscal; evolução que teve subjacente o pressuposto da culpa (ainda que, em certos casos, uma culpa legalmente presumida) enquanto condição de responsabilização de alguém pelo pagamento de uma dívida tributária de que outrem é sujeito passivo.

Assim, encontram naquela os pressupostos da responsabilidade extracontratual – (1) acção/omissão; (2) ilícito; (3) culpa; (4) dano; (5) nexo de causalidade.

(1) - Só serão responsáveis os gerentes que tenham praticado actos que, por sua vez, tenham conduzido à insuficiência do património social para responder pelas dívidas da sociedade e/ou à falta de pagamento das dívidas tributárias;

(2) - O não cumprimento das obrigações da sociedade para com a Fazenda Pública, bem como a violação de disposições legais e/ou contratuais de protecção dos credores, consubstancia acto ilícito;

⁵⁵ ALBUQUERQUE, RUY DE/CORDEIRO, MENEZES, *A Imputação aos Gestores dos Débitos à Previdência, Da responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresa à Previdência e o artigo 16.º do Código das Contribuições e Impostos*, in Separata da Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1987, pp. 149 e ss.

⁵⁶ MORGADO, ABÍLIO, *Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do art. 24º da Lei Geral Tributária*, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 415, Almedina, 2005, p.79.

⁵⁷ MORAIS, RUI DUARTE, *A Reversão das coimas: uma vexateo 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, Março 2010, pp. 301 e ss.

(3) - A exigência de uma actuação culposa (culpa efectiva) por parte dos gestores decorre expressamente do art. 24º da LGT,

(4) - A não satisfação do crédito tributário e a insuficiência do património da sociedade para o satisfazer consubstancia o dano;

(5) - Terá que existir um nexo de causalidade entre o dano sofrido pelo credor e o acto do gestor.

Em suma, devido à similitude entre os pressupostos da responsabilidade extracontratual e a subsidiária tributária, há quem defenda que esta convoca os pressupostos da responsabilidade por factos ilícitos.

3.3. Responsabilidade subsidiária tributária - figura típica do Direito Fiscal

Diversamente, há quem defenda que, apesar da existência de características semelhantes entre aquela e a fiança, bem como com a responsabilidade civil extracontratual, esta não se esgota nem se identifica com nenhum dos institutos em causa, sendo uma figura distinta, um “*tertium genus*”⁵⁸ ou uma figura típica do Direito Fiscal.

Neste sentido, Soares Martinez⁵⁹ defende que a responsabilidade tributária dos administradores por dívidas fiscais é uma figura típica e específica do direito fiscal e apresenta características que são próprias do ramo do Direito onde se insere.

Uma das características que lhe é apontada é a função preventiva/sancionatória que esta assume. Isto porque a mera possibilidade de as dívidas reverterem, verificados os pressupostos contra os gerentes, é motivo suficiente para influenciar a actividade do gestor, obrigando-o a ser mais cauteloso e a diligenciar pelo pagamento atempado das obrigações tributárias da sua gestida.

Apesar das semelhanças com a figura da fiança, no que diz respeito ao carácter garantístico, o facto de ser exigida a prática de um acto ilícito e de este ter de ser culposo, torna a responsabilidade subsidiária distinta da fiança.

Do nosso ponto de vista, a responsabilidade subsidiária é distinta da fiança. Nesta o fiador legal não gere/administra o património do devedor principal, não tem

⁵⁸ PANZINA, PEDRO, *op. cit.*, p. 16.

⁵⁹ Cfr. MARTINEZ, SOARES, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, 2003, p. 228.

controlo sobre o património deste e responde sempre, qualquer que seja o seu comportamento. Ao contrário, na responsabilidade subsidiária, o gerente/administrador (responsável subsidiário) é quem gere o património do devedor principal (empresa), podendo ter contribuído, por acção ou omissão, para o não cumprimento das obrigações tributárias da sua gestida. Digamos que na fiança estamos, verdadeiramente, perante uma relação tripartida (credor, devedor e fiador) enquanto que, na responsabilidade subsidiária, só aparentemente é que tal ocorre. “Levantando o véu” da pessoa colectiva, não há dúvidas quanto ao facto de que quem actua em nome do devedor principal é o gerente (relação bipartida credor e devedor).

Também a equiparação da responsabilidade subsidiária à extracontratual é, no mínimo, redutora.

Primeiro, porque apesar de não se preencherem, em relação ao responsável subsidiário, os pressupostos do facto tributário, ele é considerado sujeito passivo da obrigação.

Em segundo lugar, o responsável subsidiário não é obrigado a indemnizar o lesado/Estado - o que faz é pagar uma dívida e não indemnizar.

É inegável a existência de aspectos similares entre a responsabilidade subsidiária, a extracontratual e a fiança mas, do nosso humilde ponto de vista, não se identifica *in totum* com nenhum dos institutos.

4. REVERSÃO FISCAL

4.1. Natureza e caracterização do instituto da Reversão Fiscal

Depois de analisada a responsabilidade subsidiária, debruçar-nos-emos, quanto à forma como ela se efectiva.

A conexão entre a reversão fiscal e a responsabilidade tributária subsidiária é incontornável⁶⁰; digamos que a reversão é a tradução processual da responsabilidade tributária.

O processo de reversão fiscal, doravante apenas reversão, encontra-se previsto no nº 1 art. 23º da LGT⁶¹. Assim, quando o devedor originário - a sociedade - não paga

⁶⁰ MATOS, PEDRO VIDAL DE, *A reversão do processo de execução fiscal*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, p. 962.

as dívidas tributárias atempadamente e carece de bens suficientes que permitam, pelo produto da sua venda, assegurar o seu pagamento, ocorre a reversão.

Este instituto tem subjacente o princípio da economia processual⁶², pois evita-se a instauração de um novo processo executivo contra o responsável⁶³, permitindo-se que aquele, já instaurado contra o devedor originário, passe a correr também contra este⁶⁴.

Desta forma, para além de se ganhar em termos de celeridade processual, a opção pela reversão fiscal torna o processo menos complexo, evitando-se processos subordinados (o que aconteceria se se instaurasse uma nova demanda executiva novo processo executivo contra o responsável subsidiário) e, em concreto, a possibilidade - que se admite remota - de uma eventual satisfação superveniente da dívida exequenda pelo responsável originário não ser imediatamente reconhecida no processo instaurado contra o responsável subsidiário, o que significaria a persistência perfeitamente inútil deste segundo processo⁶⁵.

Assim, só depois de se dirigir, sem sucesso, à sociedade, é que a Administração Fiscal pode avançar sobre este, verificados que estejam os pressupostos e sempre com respeito pelos princípios procedimentais de defesa e garantias pessoais dos gerentes.

Contudo, o conceito da responsabilidade subsidiária não “nasce” no momento da reversão. Este é o momento em que aquela se efectiva, em que surge a obrigação de pagamento.

A LGT (art. 23º) e o Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) (art. 153º n.º 2) fixam as condições para que a reversão possa ser accionada.

A decisão de reversão reveste a forma de despacho fundamentado, emanado pelo órgão de execução fiscal competente, o Chefe de Finanças, seguindo-se a citação do visado (art. 35º n.º 2 CPPT). Através deste ocorre, nos termos da lei, uma alteração

⁶¹ Nos termos do n.º 1 do art. 23º da LGT: “A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal”.

⁶² V. Ac. do STA, de 16 de Dezembro de 2009, proc. 01074/09, que nos diz: “o processo de execução fiscal constitui um mecanismo destinado a redireccionar a cobrança da dívida, fundado no princípio da economia processual na medida em que visa evitar a instauração de uma nova execução contra outro responsável pela mesma dívida, permitindo que aquela que já foi instaurada contra o sujeito passivo originário passe a correr contra outro responsável pela mesma dívida.”

⁶³ V. Ac. do STA, de 6 de Fevereiro de 2002, proc. 025037, que nos diz: “O instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal, sendo desconhecido na execução comum, e traduz-se numa modificação subjectiva da instância, pelo chamamento, a fim de ocupar a posição passiva na acção, de alguém que não é o devedor que figura no título.”

⁶⁴ MATOS, PEDRO VIDAL DE, *op. cit.*, p. 963.

⁶⁵ *Idem, ibidem*, p. 964.

subjectiva da instância executiva⁶⁶ - compreensível no que concerne às dívidas de natureza tributária face à noção de sujeito tributário⁶⁷.

O despacho de reversão tem natureza administrativa e não contende com o nascimento da obrigação tributária, apenas se limitando a declarar a exigibilidade da obrigação preexistente. Para poder ser considerado como um documento que legalmente suporte aquela reversão, deverá ser um documento administrativo que cumpra todas as exigências previstas no art. 77º da LGT, que estabelece os requisitos da fundamentação dos actos tributários. A não ser assim, não os cumprindo, tal despacho será ilegal.

A competência do chefe de finanças para ordenar a reversão é hoje pacífica. Todavia, anteriormente, chegou a ser posta em causa a constitucionalidade das normas que atribuíam competência ao chefe de finanças. O Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa recusou aplicar as normas constantes da alínea g) do art. 43º, do nº 2 do art. 239º, do art. 13º e o nº 1 do art. 246º do CPT e do art. 23º, nº 1, da LGT.

De acordo com aquele aresto, as normas que atribuíam competência ao chefe de finanças para determinar a reversão do processo de execução contra os responsáveis subsidiários violavam vários preceitos constitucionais, nomeadamente, o princípio da separação de poderes (art.111º da Constituição da República Portuguesa), o princípio da competência dos Tribunais (art. 202º e 212º da CRP), o princípio da tutela jurisdicional efectiva (art. 20º e 268º, nº4, da CRP), o direito de defesa (art. 20º da CRP) e o princípio da igualdade (art.13º da CRP).

Contudo, o Tribunal Constitucional (TC) no seu Acórdão n.º 160/07, de 6 de Março 2007, proc. 390/06, teve posição diversa considerando que as normas acima postas em causa não eram inconstitucionais. O TC utilizou o critério teleológico para delimitar o âmbito das funções administrativa e jurisdicional, tendo concluído que a competência da Administração Tributária para ordenar a reversão contra os responsáveis subsidiários pela dívida fiscal se insere na órbita da função administrativa. A Administração Tributária não se imiscuiu no exercício da função jurisdicional, pois

⁶⁶ A propósito da natureza da reversão, discutiu-se se a reversão se poderia efectivar por efeito de mero acto administrativo, veja-se a este propósito o que escreveu PATRÍCIO, MIGUEL C. T., *A Responsabilidade Fiscal Subsidiária – Reversão*, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 28, Edição do Instituto Superior de Gestão, trimestral, Outubro - Dezembro 2006, pp. 128 a 132. Contudo, o Tribunal Constitucional no Ac. nº 160/2007, proc. 390/06, veio a concluir pela não inconstitucionalidade por entender que não se vislumbra qualquer composição de interesses conflitantes, ocorrendo sim uma ampliação do âmbito subjectivo da execução, por força da lei e que, por outro lado, o direito de defesa do revertido também não é violado - audição prévia e possibilidade de deduzir oposição à execução.

⁶⁷ Art. 18º, nº 3, da LGT.

não procedeu à composição de um conflito de interesses, tendo-se limitado a actuar em conformidade com o interesse público posto por lei a seu cargo.

A questão de fundo prendia-se em saber qual a natureza do acto que ordena a reversão. Ora, no acto que ordena a reversão não se vislumbra qualquer tipo de composição de conflitos de interesse “visando exclusivamente a prossecução do interesse público da “defesa patrimonial do fisco”” sendo, por isso, de natureza administrativa.⁶⁸

4.2. Pressupostos da Reversão Fiscal

Para se efectivar a reversão do processo de execução fiscal é necessariamente suposto que estejam verificados concretos pressupostos, uns de cariz formal e outros de cariz substancial, a saber:

- a culpa na insuficiência patrimonial (beneficiando a Fazenda Pública nas situações da al. b) do n.º1 do art.º 24.º da LGT, como vimos anteriormente, da presunção de culpa do gerente);

- que se verifique a “fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício de excussão”⁶⁹.

Este segundo pressuposto suscitou diversas interpretações, designadamente quanto ao momento da reversão⁷⁰. Segundo alguns autores⁷¹, nomeadamente, Tânia Meireles da Cunha, só deveria ser possível operar a reversão antes de executado o património do devedor originário nos casos em que os bens do devedor originário tenham valor predeterminado.

Segundo esta autora, o instituto da reversão foi subvertido e transformado, por vezes, em medida cautelar, com objectivos e efeitos semelhantes aos do arresto, só que

⁶⁸ MIRANDA, JOÃO, *A ordem de Reversão no processo de execução fiscal contra administradores e gerentes de sociedades: acto inserido em processo judicial ou em procedimento executivo administrativo*, em anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 160/07, de 6 de Março de 2007, proferido no processo n.º 390/06, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, Julho de 2009.

⁶⁹ Cfr. art. 23.º, n.º 2, da LGT, no mesmo sentido o art. 153.º, n.º 2, do CPPT.

⁷⁰ Para uma análise mais profunda *vide* CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *O Momento da Reversão da Execução Fiscal contra os Responsáveis Subsidiários*, CTF, n.º416, Julho - Dezembro de 2005, pp. 147 e ss.

⁷¹ CAMPOS, DIOGO LEITE DE, RODRIGUES, BENJAMIM S. E SOUSA, JORGE L., *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, *Vislis Editores*, 3ª Edição, Setembro de 2003, e CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA *op. cit.*

com menos exigências, quer em termos de prova, quer em termos procedimentais/processuais, e, logo, com menos garantias para o sujeito passivo.⁷²

Todavia, é actualmente entendimento pacífico na jurisprudência que “não é hoje necessária a prévia excussão do património do devedor originário para que seja possível a reversão - basta essa fundada insuficiência⁷³, baseada, por exemplo, no auto de penhora.”⁷⁴

Enunciados, supra, os pressupostos substanciais, destacaremos, de seguida, como formais, os seguintes:

- Citação prévia do devedor originário e esgotamento do subsequente prazo para pagamento, pois caso assim não fosse, estaríamos a tratar o responsável subsidiário como principal;

- Audição prévia do responsável subsidiário, prevista no nº 4 do art. 23º da LGT. O direito de audição está constitucionalmente consagrado⁷⁵ e atribuí aos contribuintes o direito de participarem no procedimento administrativo quanto às decisões que os afectem. Veja-se, a este propósito, o art. 60º da LGT- concretização deste princípio constitucional;

- Exigibilidade da dívida perante o potencial responsável. A este propósito, ver o nº 3 do art. 48º da LGT⁷⁶. É, desta forma, possível que uma dívida ainda seja exigível ao devedor originário, por ter existido uma qualquer causa de interrupção da prescrição e já

⁷² Segundo CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, *op. cit.*, pp. 105-106, esta disposição poderá enfermar mesmo de inconstitucionalidade, por nele se ter optado por meios mais gravosos e menos adequados, violando assim, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo ou proibição do excesso, mais precisamente o princípio da necessidade.

⁷³ Ao contrário na *Ley General Tributária* espanhola é exigida a prévia declaração de insolvência da sociedade devedora originária para que o gestor seja chamado à responsabilidade. Veja-se o art. 176º, que nos diz: “*Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.*”

⁷⁴ V. Ac. do STA, de 13 de Abril de 2005, proc. 0100/05, que diz o seguinte: “A jurisprudência deste STA vinha-se inclinando maioritariamente (quer no domínio da vigência do CPT, quer na vigência do anterior CPCI) no sentido de que a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários não podia ocorrer sem a prévia excussão do património do devedor originário. Mas a alteração legislativa, que ocorre com a LGT (artº. 23.º), conjugada com a citada norma do artº. 153.º, 2, do CPPT, leva a concluir que a solução legal já não é a que encontrava eco na jurisprudência deste STA. A referência à fundada insuficiência, resultante do auto de penhora ou de outros elementos de que o órgão de execução fiscal disponha, inculca a ideia de que, perante essa fundada da insuficiência do património do originário devedor, ocorra logo a reversão. Sem embargo da excussão do património do devedor originário. Ou seja: não é hoje necessária a prévia excussão do património do devedor originário para que seja possível a reversão. Basta essa fundada insuficiência, baseada, por exemplo, no auto de penhora.”

⁷⁵ Art. 267º, nº 5, da CRP.

⁷⁶ Que nos diz: “A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação”.

não o ser face ao devedor subsidiário. Nestas situações, a reversão não ocorrerá por inexigibilidade subjectiva da dívida;

- Declaração fundamentada dos pressupostos e a extensão do despacho de reversão - nº 4 do art. 23º *in fine*, da LGT.

4.3 Marcha processual

4.3.1 Audiência prévia

O processo de reversão inicia-se com a notificação para a audiência prévia⁷⁷ - art. 23º, nº 4, da LGT e segue o regime geral previsto no seu art. 60º da LGT. Assim, o responsável será notificado⁷⁸ do projecto de reversão, o qual deve conter a fundamentação - uma sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram nos termos do art. 77º da LGT e 125º, nº 2, do Código de Procedimento Administrativo (CPA)⁷⁹.

O art. 125º, nº 2, do CPA equipara a falta de fundamentação à adopção de fundamentos que não sejam claros, congruentes e suficientes⁸⁰.

O prazo para o exercício do direito varia entre 8 e 15 dias⁸¹.

No que concerne ao conteúdo da notificação para o exercício do direito de audiência, tem-se entendido ser necessário que nela se incluam os elementos essenciais em que se funda a liquidação e que estão na origem da dívida exequenda.

⁷⁷ Ver art. 267º, nº 5, da CRP – sobre este princípio cumpre notar que: “são inválidas as decisões tomadas sem que os interessados tenham sido chamados a pronunciarem-se sobre elas. Há casos em que o direito de participação assume uma dimensão qualificada, pois está em causa o direito de defesa, como sucede nomeadamente em processo disciplinar (art. 269º, nº 3) e por extensão, em qualquer processo administrativo sancionatório” – MOREIRA, VITAL/CANOTILHO, GOMES, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 4ª edição revista, Volume II, Coimbra Editora, Agosto de 2010, p.814.

⁷⁸ Notificação a efectuar por carta registada com aviso de recepção para o domicílio fiscal do responsável subsidiário.

⁷⁹ V. Ofício Circulado nº 60 058, de 17 de Abril de 2008, que nos diz: “O Chefe do Serviço de Finanças deve proceder, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, à audiência do eventual responsável subsidiário”.

⁸⁰ Vide OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE/AMORIM, J. PACHECO DE/GONÇALVES, PEDRO, *Código do Procedimento Administrativo comentado*, Almedina, 8ª reimpressão da 2ª edição, Junho 2010, pp. 604 e 605, que quanto ao artigo em questão nos dizem: “Isto é, mesmo estando enunciadas razões de facto e de direito, é como se não estivessem, porque: ou são *obscuras*, e não se percebe em que consistem (ou que ligação existe entre elas); ou são *insuficientes* e (percebendo-se quais são) não justificam toda a decisão; ou são *contraditórias*, entre si (ou com a conclusão tirada), desdizendo-se.”.

⁸¹ Cfr. Art. 60º, nº 6, da LGT.

Caso a Administração, na notificação para o exercício da audiência prévia do revertido, omita algum dos elementos que legalmente dela devam constar, verificar-se-á uma situação de anulabilidade do acto de notificação, por preterição de formalidade essencial, a qual é passível de arguição através de reclamação judicial para o tribunal administrativo e fiscal competente, nos termos do art. 276.º CPPT - perante um acto de notificação anulável⁸².

Se não der cumprimento à notificação para o exercício do respectivo direito, o revertido só será confrontado com o acto de reversão no momento da citação do processo executivo, verificando-se, neste caso, não um mero vício do acto de notificação, mas sim uma situação de anulabilidade do próprio acto de reversão - que é fundamento de oposição à execução - art. 204.º, n.º 1, alínea i) do CPPT^{83 84}.

Os responsáveis, na fase de audiência prévia, poderão pronunciar-se oralmente ou por escrito⁸⁵, sobre os pressupostos, sobre a extensão e, bem assim, requerer diligências e juntar documentos que repute como necessários à sua defesa.

A Administração terá de apreciar os argumentos e, caso não concorde, terá de os refutar fundamentadamente pois, a assim não ser, estaremos perante um vício de forma que poderá levar à anulação da decisão do procedimento.

Na prática, acontece com frequência a Administração Fiscal ter pouca consideração pelos argumentos invocados pelo revertido, respondendo de forma, padronizada, genérica e não especificada – v.g. “Não foram carreados factos novos que impeçam a concretização da reversão”.

Nestes casos, as respostas dadas pela Administração Fiscal, à defesa feita em sede de audiência prévia, são autênticas “*fórmulas passepartout*”⁸⁶ ou respostas “chapa”, que são insensíveis aos argumentos aduzidos pelo potencial revertido, não lhe permitindo saber se a Administração teve em consideração os argumentos por si

⁸² Vide MATOS, PEDRO VIDAL, *op. cit.*, p. 978.

⁸³ Cfr. Ac. TCAN, de 1 de Outubro de 2010, proc. 00251/10.0BEPRT, que nos diz: “A falta de notificação para o exercício do direito de audiência prévia à reversão, imposta pelo art. 23.º, n.º 4, da LGT, deve ser invocada mediante oposição à execução fiscal, sendo subsumível ao fundamento previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, e dentro do prazo fixado no art. 203.º, n.º 1, do mesmo código, e não constitui fundamento da reclamação judicial prevista no art. 276.º do CPPT. IV - obsta à convocação imposta pelo art. 97.º, n.º 3, da LGT, e 98.º, n.º 4, do CPPT, o facto de à data em que foi apresentada a petição estar já precludido o prazo legal para lançar mão do meio processual próprio.”

⁸⁴ Para uma análise mais profunda sobre os meios de reacção à preterição do direito de audiência prévia, vide CARLOS, MARIA AMÉLIA BARRADAS, *Meios de reacção à preterição do direito de audiência prévia em situações de reversão*, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 36, Edição do Instituto Superior de Gestão, trimestral, Outubro - Dezembro 2008, pp. 107 e ss.

⁸⁵ Cfr. art. 60.º, n.º 6, da LGT.

⁸⁶ Ver nomeadamente Ac. TCAN, de 27 de Março de 2008, proc. 01884/04 – PORTO.

invocados e, se os teve, não lhe permite ficar a conhecer os fundamentos que levaram a Administração a não os ter em conta, impedindo-o, assim, de decidir de forma consciente entre conformar-se com o acto ou reagir contra ele.

A insuficiência da fundamentação é equiparada à sua falta, tendo as mesmas consequências: anulação do acto (artigos 125º, n.º 2, e 135º, do CPA).

De referir que é a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para o revertido impugnar contenciosamente, com fundamento em vício de falta de fundamentação do despacho que ordena a reversão, sendo tal fundamento subsumível à previsão da alínea i) do art. 204º, n.º 1, do CPPT. Todavia, não será o único meio, pois sendo o despacho de reversão um acto administrativo proferido pelo órgão de execução fiscal, em sede de execução, nada obsta a que os vícios próprios do acto de reversão sejam atacados através do meio de reclamação previsto no artigo 276º do CPPT⁸⁷.

É importante também referir que, se a Administração Fiscal se decidir pelo prosseguimento da reversão e não indicar, logo aí, os necessários elementos de facto (muitas vezes acontece que o despacho tem como único elemento probatório a menção, quanto ao revertido, de ele constar como tal no registo comercial - situação que apenas faz presumir a gerência de direito - art. 11º CRC)⁸⁸, posteriormente já não poderá sanar semelhante insuficiência. O Tribunal não se deve substituir à Administração.

Prosseguindo com o desenrolar da “marcha”, depois da audição, ou de esgotado o prazo para tal, terá que ocorrer a citação do revertido – art. 160º, n.º 1, do CPPT - que será efectuada por meio de citação pessoal - art. 191º, n.º 3, do CPPT⁸⁹. Se for desconhecida a morada do revertido, nesse caso terá que proceder-se, nos termos do art. 192º, n.º 2, do CPPT, à citação edital.

⁸⁷ Veja-se a este propósito o Ac. TCAN, de 8 de Maio de 2008, proc. 01376/04.6BEPRT, que nos diz: “Significa o exposto que o despacho de reversão deve ser fundamentado e numa situação destas expor os motivos que levaram a afastar as razões em contrário do responsável. V – Não o fazendo, ou limitando-se a concluir que o responsável nada carrou de novo para os autos deve o despacho ter-se por insuficientemente fundamentado o que o torna anulável. VI – O processo de oposição à execução sendo o meio judicial próprio para conhecer dos pressupostos da responsabilização subsidiária é também meio adequado para conhecer dos vícios que afectam o despacho de reversão. VII – Mas não é o único meio, pois sendo que o despacho de reversão é um acto administrativo proferido pelo órgão de execução fiscal em sede de execução nada obsta a que os vícios próprios do acto de reversão sejam atacados através do meio de reclamação previsto no artigo 276 do CPPT.”

⁸⁸ Que nos diz: “O registo por transcrição definitivo constitui presunção de que existe a situação jurídica, nos precisos termos em que é definida.”

⁸⁹ Apesar de designada de “pessoal”, a citação ocorrerá em princípio mediante carta registada com aviso de recepção, de acordo com a remissão do n.º 1 do art. 192º do CPPT para o regime do art. 233º, n.º 2, do CPC, só se efectuando a citação através de contacto pessoal por funcionário da Administração Fiscal no caso de frustração daquela, de acordo com o art. 239º, n.º 1, do CPC.

No que concerne ao conteúdo da citação, nos termos do art. 190º, nº 1, do CPPT, esta deverá conter a cópia do título executivo ou, alternativamente, os elementos previstos nas alíneas a), c), d) e e) do nº 1 do art. 163º do CPPT⁹⁰. Terá de conter, ainda, a indicação do prazo para oposição, para pagamento ou para o requerer em prestações ou dação em pagamento⁹¹, para deduzir impugnação judicial⁹², reclamação graciosa⁹³ ou oposição à execução⁹⁴.

Se na citação ocorrer omissão dos elementos legalmente exigíveis, estaremos perante situação de nulidade, no caso de esta prejudicar a defesa do revertido⁹⁵.

No que diz respeito ao prazo para arguir a nulidade, temos de atentar, novamente, no que dispõe o Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força da alínea e) do art. 2º do CPPT, que no seu art. 198º, nº 2, diz que “o prazo para arguição da nulidade é o que tiver sido indicado para a contestação”; devendo, por isso, concluir-se que o prazo em causa é de 30 dias (prazo previsto para a dedução da oposição à execução) e que deverá ser indicado na citação. Se nenhum prazo tiver sido indicado ou tiver havido lugar à citação edital, a arguição da nulidade aqui *sub judice* deverá ocorrer aquando da primeira intervenção no processo por força do disposto no nº 3 do art. 198º do CPC.

O meio a utilizar para arguir a nulidade em questão é através de requerimento junto do órgão de execução fiscal, do qual, em caso de indeferimento, caberia reclamação⁹⁶. Contudo, em termos práticos, e tendo por base o princípio da economia processual, é preferível, em grande parte das situações e à cautela, argui-la em sede de oposição à execução. A assim não ser, o revertido correrá o risco de, ao arguir a nulidade em requerimento autónomo e na hipótese de esta não ser atendida, deixar esgotar o prazo para oposição à execução⁹⁷.

⁹⁰ Cfr. art. 163º, nº 1, alínea a), c), d) e e) que nos diz: “a) Menção da entidade emissora ou promotora da execução; c) Data em que foi emitido; d) Nome do domicílio do ou dos devedores; e) Natureza e proveniência da dívida e indicação, por extenso, do seu montante”.

⁹¹ Cfr. art. 190º, nº 2, do CPPT.

⁹² Cfr. art. 99º e ss. do CPPT.

⁹³ Cfr. art. 68º e ss. do CPPT.

⁹⁴ Cfr. art. 203º e ss do CPPT.

⁹⁵ A este respeito ver art. 190º, nº 1, do CPC, *ex vi*, alínea e) do art.º 2.º do CPPT que nos diz: “sem prejuízo do disposto no art.º 195.º [falta de citação], é nula a citação quando não hajam sido, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei” estipulando o n.º 4 do mesmo artigo que a arguição da nulidade “só é atendida se a falta prejudicar a defesa do citado”.

⁹⁶ Cfr. art. 276º do CPPT.

⁹⁷ Posição defendida por MATOS, PEDRO VIDAL, *op. cit.*, pp. 980ss.

A ocorrer falta de citação⁹⁸, estaremos perante uma nulidade insanável, caso prejudique a defesa, nos termos da alínea a) do art. 165º do CPPT - o que certamente ocorrerá. Estas nulidades são, atento o disposto no nº 4 do art. 165º do CPPT, de conhecimento oficioso.

4.3.2 Meios de defesa

Os responsáveis subsidiários têm ao seu dispor várias formas de impugnação graciosa e contenciosa. Na primeira, incluem-se a reclamação graciosa (arts. 68º a 77º do CPPT), o pedido de revisão do acto tributário (art. 78º da LGT) e o pedido de revisão da matéria colectável (arts. 91º e 92º da LGT); na segunda inclui-se a impugnação judicial (arts. 99º e ss. do CPPT). Nestes casos visa-se a anulação ou declaração de nulidade ou de inexistência do acto tributário, ou seja, ataca-se a liquidação, sendo que, no caso de serem procedentes os argumentos invocados, todos os responsáveis subsidiários beneficiam.

Caso o revertido queira colocar em crise a eficácia do acto tributário em relação a si próprio (e não a sua validade), ou invocar factos modificativos ou extintivos da dívida tributária em causa - factos que provoquem a sua inexigibilidade ou a sua não responsabilidade pelo pagamento - o meio processual adequado é a oposição à execução (art. 203º e ss. do CPPT).

Aqui, o que se ataca são os pressupostos da reversão e da responsabilidade subsidiária. Não o poderá fazer com todos os fundamentos que entenda, mas sim e apenas, com os previstos no nº 1 do art. 204º do CPPT.

Destarte, a oposição visa atacar os pressupostos da responsabilidade subsidiária, designadamente e a título exemplificativo: a questão da gerência de direito *vs* gerência de facto; a ilegitimidade do exequente; a ilegalidade do despacho que ordena a reversão; sendo que aqui, o êxito da oposição só aproveita ao responsável subsidiário que a tenha deduzido.

⁹⁸ Cfr. art. 195º do CPC.

Os meios de defesa em questão podem ser usados cumulativamente⁹⁹, contudo, de forma independente, cada um com fundamentos próprios e com respeito pelos específicos prazos para a dedução de cada um.

No caso de erro na forma do processo, estaremos perante uma nulidade de conhecimento oficioso, mas susceptível de sanção¹⁰⁰. O erro é sanado através da convalidação do processo. Apesar de ser obrigatória (nº 4 do art. 98º do CPPT e nº 3 do art. 97º da LGT), ela não será possível se, à data em que é apresentada a petição, já estiver precluído o prazo legal para lançar mão do meio processual adequado.

Diga-se que nem sempre é fácil perceber qual o meio correcto a utilizar, o que se torna perigoso quando, por exemplo, se lança mão da impugnação e o meio adequado é a oposição. Como os prazos são distintos (90 e 30 dias, respectivamente), poderá acontecer de, na eventualidade de se optar erradamente pela impugnação, não ser admitida a convalidação do processo pelo facto de, à data da dedução da impugnação, já se ter esgotado o prazo da oposição. Assim, na dúvida, será sempre mais seguro deduzir oposição à execução, pois, em caso de erro na forma do processo, será permitida a convalidação.

Por último, é criticável que, para atacar todos os vícios de que entenda padecer a execução que corre contra si, o responsável subsidiário tenha que recorrer a dois meios, cumulativamente, pois terá que pagar duas taxas de justiça.

5. REVERSÃO DAS MULTAS E COIMAS

5.1. A Responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes pelas multas e coimas

Antes de passarmos à análise da “*vexateae quaestio*” que é a reversão das coimas, vamos analisar a responsabilidade que lhe está subjacente - a responsabilidade subsidiária pelas multas e coimas - que também é tudo menos incontroversa.

⁹⁹ Contudo, tendo em conta o disposto no nº 2 do art. 68º da LGT, não pode ser deduzida reclamação graciosa quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento.

¹⁰⁰ A este propósito veja-se o Ac. do TCAN, de 26 de Abril de 2006, proc. 00081/03 – PORTO, que nos diz: “Tendo o recorrente utilizado o processo de impugnação, só é possível a convalidação se a petição tiver sido apresentada no prazo da oposição”.

A responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores pelas coimas aplicadas às pessoas colectivas está prevista no art. 8^o¹⁰¹ do RGIT¹⁰².

No referido artigo prevê-se a responsabilidade de quem não é agente da infracção.

Os gerentes/administradores são, por força deste preceito, responsáveis civis, cuja responsabilidade é decorrente do exercício da respectiva função e causadora de dano à Administração Tributária. Trata-se de responsabilidade aquiliana¹⁰³, decorrente do mau exercício de administração das sociedades e geradora de prejuízo à Administração Fiscal.

O teor do preceito aqui em análise é em tudo similar ao do art. 24^o da LGT, anteriormente analisado; todavia, aqui, em nenhuma das situações se presume a culpa do gerente, ao contrário do que se verifica na alínea b) do n^o 1 do art. 24^o da LGT. Se procedermos à comparação do regime da responsabilidade civil emergente do art. 24^o da LGT com o regime da responsabilidade prevista no art. 8^o do RGIT, sobressai como nítida constatação que estes preceitos legais são o corolário do art. 78^o do CSC. Todavia, a Administração Tributária ao contrário dos restantes credores sociais, goza de mecanismos que tornam mais fácil a demonstração dessa responsabilidade (presunções – art. 24^o, n^o1, alínea b)) e mais célere a cobrança (reversão) desses mesmos créditos.

O art.º 8.º do RGIT classifica como sendo de natureza civil a responsabilidade aí prevista - tal classificação, todavia, é tudo menos pacífica.

5.2 As diferentes posições da Doutrina

A natureza da responsabilidade prevista no art. 8^o do RGIT tem suscitado bastante controvérsia na doutrina e na jurisprudência (que analisaremos *infra*), havendo

¹⁰¹ Este art. tem como antecedentes os art. 112^o da LGT, 7^oA do RJFNA e 8^o do RJIFA.

¹⁰² O art. 8^o, n^o 1, do RGIT diz-nos o seguinte: “Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis:

a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período de exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;

b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que a aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.”

¹⁰³ Tem, assim, por base o art. 483^o do CC, ou seja, a violação da lei, por parte do gerente ou administrador, que protege interesses alheios.

quem a catalogue como civil e, em sentido oposto, quem a qualifique como uma transmissão do dever de cumprimento da sanção, do responsável pela infracção, para outras pessoas.

Antes de mais, é imperioso referir a “posição do legislador” - que cataloga a responsabilidade consagrada no art. 8º do RGIT como sendo de natureza civil. Esta assenta nos seguintes requisitos: facto voluntário do agente, ilícito, culpa, a existência de um dano e o nexo de causalidade entre o facto praticado e o dano sofrido.

Começaremos por enunciar aqueles que corroboram a posição do legislador, ou seja, que defendem que ela é uma responsabilidade civil por multas e coimas.

Assim, segundo Germano Marques da Silva, a responsabilidade aí consagrada é, efectivamente, de natureza civil. Para este autor trata-se de responsabilidade aquiliana, decorrente do mau exercício da administração das sociedades e geradora de prejuízo para a Administração Tributária. Assim, os factos geradores desse prejuízo não são a prática da infracção (contra-ordenação ou crime), mas o cumprimento culposo de obrigações legais impostas aos administradores para tutela da Administração Tributária.

O autor refere tratar-se de um caso de responsabilidade civil por facto próprio, facto culposo causador do não pagamento, pelo ente colectivo, da dívida que onerava o seu património, quer porque, devido a culpa sua, o património da pessoa colectiva se tornou insuficiente para o pagamento, quer porque, também por culpa sua, o pagamento não foi efectuado quando devia, tornando-se, depois, impossível.

A responsabilidade civil pelo pagamento da multa penal nada tem a ver com os fins das penas criminais, porque a sua causa não é a prática do crime, mas a colocação culposa da sociedade numa situação de impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária. É evidente que para a responsabilização do administrador é necessário que a sentença dê por verificados os pressupostos da responsabilização e a respectiva condenação¹⁰⁴.

Na prática, não se trata de pagar a multa ou coima aplicada à sociedade, mas sim de indemnizar o Estado pelos danos que o administrador lhe causou por não ter cumprido com as suas obrigações funcionais e, em razão disso, tornar impossível o cumprimento da obrigação por parte da sociedade. O *quantum* indemnizatório é

¹⁰⁴ SILVA, GERMANO MARQUES DA, *A Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e representantes*, Verbo editora, 2009, p. 443, nota de rodapé 50.

coincidente com o valor que a sociedade não pagou (pela multa ou coima), por culpa do administrador.

Esta posição assenta no facto de existirem duas relações de fonte e natureza distinta. Uma, tendo por sujeito passivo a sociedade/devedora originária e por objecto a obrigação de pagamento da importância correspondente à coima, em decorrência da violação de uma obrigação tributária e uma outra, consistente num vínculo de responsabilidade, activado em caso de incumprimento daquela obrigação, por força da insuficiência do património da devedora, culposamente causada pelo administrador responsável. Digamos que há dois sujeitos (sociedade e gestor/administrador) aos quais correspondem duas relações obrigacionais (coima e indemnização por responsabilidade civil), sendo que a responsabilidade civil do gestor só “nasce” no caso de haver incumprimento da responsabilidade contra-ordenacional da sociedade, isto porque, se gera um dano que será removido pelo pagamento da indemnização por parte do gestor.

Germano Marques da Silva critica quem defende que esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável para outras pessoas, referindo que o argumento se afasta da realidade substancial¹⁰⁵, pois o que o administrador paga não é a sanção pecuniária (coima), é o valor do prejuízo causado ao credor tributário em razão do seu comportamento culposo, enquanto administrador da sociedade, dano patrimonial que corresponde precisamente ao valor que deixou de ser pago pela sociedade por causa do facto ilícito e culposo do administrador. Deve considerar-se que qualquer terceiro que viole uma obrigação ou, de alguma forma, colabore com o devedor em tal violação, é responsável pelos prejuízos causados, desde que se verifiquem os requisitos da imputação delitual¹⁰⁶.

Resumindo, há uma distinção clara de responsabilidades: a da pessoa colectiva é de cariz sancionatório, a dos administradores configura-se como puramente civilística, com função e natureza ressarcitórias.

¹⁰⁵ SILVA, GERMANO MARQUES DA, *A Responsabilidade Subsidiária dos Gestores por coimas aplicadas a Pessoas Colectivas*, in *Revista Direito Fiscal e Finanças Públicas*, Ano II, 10/2009, Outono, pp. 297ss.

¹⁰⁶ CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES, *Direito das obrigações*, 2º volume, Lisboa, 1986, pp. 411 e ss.

No mesmo sentido, Mariana Noites¹⁰⁷ entende que não há transmissão da sanção, mas antes uma pura responsabilidade subsidiária, autónoma do administrador ou gerente, para o qual o art. 8º do RGIT exige dois requisitos - a gerência e a culpa do gerente pela insuficiência de património da sociedade. Estabelece, pois, uma responsabilidade pela culpa por actos ou omissões determinantes da situação patrimonial que impede o cumprimento da obrigação de pagamento de determinadas quantias referentes a multas e a coimas, o que não será contrário à Constituição.

Todavia, apesar de entender que o art. 8º do RGIT não padece de inconstitucionalidade, a referida autora entende que o instituto da reversão da execução fiscal não é o meio adequado para efectivar a responsabilidade consagrada na citada norma. Isto porque, ao contrário do que sucede na LGT para as dívidas tributárias, não se prevê, no que toca à aplicação de coimas, a possibilidade de o revertido, no processo de execução que contra ele passou a correr, se defender “nos mesmos termos que o acusado”¹⁰⁸, não sendo possível fazer uma interpretação extensiva do nº 4 do art. 22º da LGT, na qual abranja as coimas aplicadas¹⁰⁹.

A autora acompanha a posição assumida pela Conselheira Isabel Marques da Silva no voto de vencido aposto no Acórdão do STA, de 16 de Dezembro de 2009, (proc. 1147/09)¹¹⁰, quando refere que, pelo facto de entender que o art. 8º do RGIT não padece de inconstitucionalidade material (antes prevendo uma responsabilidade por facto ilícito e culposo, próprio), “não resulta que entenda ser a reversão da execução fiscal instaurada contra a sociedade o meio adequado para efectivar a responsabilidade prevista no art. 8º do RGIT, pois que, por um lado, parece contrário ao espírito do sistema que o administrador ou gerente tenha em relação às dívidas provenientes de coimas aplicadas à sociedade, menores garantias de defesa do que as que são asseguradas em relação às dívidas tributárias pelo nº 4 do art. 22º da LGT, por outro lado, porque é pelo menos duvidoso que, atendendo à natureza civilística dessa

¹⁰⁷ NOITES, MARIANA BRANDÃO DE PINHO, *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, p. 7.

¹⁰⁸ V. Ac. STA de 06 de Março de 2008, proc. 01056/07, que nos diz: “Em processo de contra-ordenação fiscal, o gerente executado por reversão não tem legitimidade para, por si, interpor recurso judicial da decisão de aplicação de coima à sociedade executada originária”.

¹⁰⁹ Tal defesa só é concedida, portanto, ao acusado – art. 59º Regime Geral das Contra Ordenações.

¹¹⁰ A própria A. manifesta a adesão ao referido voto de vencido na anotação ao Ac. STA de 16 de Dezembro de 2009, proc. 01074/09, in *Revista Fiscal* de Fevereiro de 2010, p. 26.

responsabilidade, ela possa ser efectivada através do processo de execução fiscal, dado o âmbito com que este é definido pelo art. 148º do CPPT”.

Destarte, não sendo o revertido arguido no processo de contra-ordenação fiscal, mas sim a sociedade, este não goza de legitimidade para a interposição de recurso judicial da decisão de aplicação de coima pela autoridade administrativa e, por isso, não lhe são dadas as garantias de defesa constitucionalmente consagradas. Veja-se o que nos diz o nº 4 do art. 20º da CRP: “todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objecto de decisão mediante processo equitativo”.

Apesar desta posição processual mais frágil do revertido no caso das reversões das coimas, a Administração Fiscal tem mantido o entendimento que lhe é possível efectivar a supra referida responsabilidade através do mecanismo da reversão do processo de execução fiscal instaurado contra a sociedade.

Segundo a Conselheira Isabel Marques da Silva¹¹¹, como acima referimos, o problema de fundo, no concreto caso da reversão das coimas¹¹², é o respeitante à violação dos direitos de defesa do responsável civil, pois não é aceitável que ao responsável subsidiário por coimas caibam menores garantias do que as que a lei assegura ao responsável tributário subsidiário¹¹³.

Nesta linha de entendimento encontra-se também Rui Duarte Morais quando refere que, em “abstracto”, lhe não repugna aceitar que o art. 8º do RGIT consagra uma obrigação de indemnização decorrente do ilícito cometido pelos gerentes ou administradores “resultante do *facto culposo* que lhes é imputável por terem causado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, determinante do não pagamento da coima, ou por não terem procedido ao pagamento da coima quando a sociedade foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo”¹¹⁴:

¹¹¹ Cfr. SILVA, ISABEL MARQUES DA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, cadernos IDEFF, nº 5, 3ª edição, pp. 84ss.

¹¹² Que, segundo a A., não tem paralelo no que respeita à responsabilidade por multas, pois que o apuramento desta pressupõe necessariamente uma decisão judicial, e não uma mera decisão administrativa, e no processo penal são assegurados aos responsáveis civis a intervenção no processo e os direitos do arguido compatíveis com a defesa dos seus interesses, o que não sucede no processo de contra-ordenação, para o qual não existe previsão de disposição paralela à do art. 49º do RGIT. *Idem, ibidem*, p. 82.

¹¹³ Cfr. O voto de vencido aposto no Ac. do STA, de 16 de Dezembro de 2009, proc. 1147/09.

¹¹⁴ Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, *A Reversão das coimas: uma vexateo 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, Março 2010, p. 304.

Este autor refere, mais ainda, que uma coisa é apurar a natureza jurídica da responsabilidade tributária, outra é saber qual o objecto da execução revertida¹¹⁵, concluindo que, na situação em apreço, o objecto da execução é a coima aplicada à sociedade – os revertidos são executados num processo dirigido à cobrança de uma coima e não à cobrança de uma indemnização. Não é razoável que o revertido seja confrontado com uma execução em que o montante da coima seja inatacável, pois este tem que ter o direito de, em nome próprio, independentemente da actuação da pessoa colectiva/devedor originário, pôr em causa a legalidade do que lhe é exigido.

Este obstáculo só seria ultrapassado se o legislador facultasse ao responsável subsidiário a possibilidade de intervir no próprio processo de contra-ordenação com direitos de defesa próprios compatíveis com a defesa dos seus interesses. O autor sugere a criação de uma norma similar à das multas – art. 49º do RGIT.

Posição oposta à de Germano Marques da Silva tem parte da doutrina, nomeadamente, Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos.

Estes autores criticam severamente a qualificação do artigo 8º do RGIT defendendo que mesmo “alicerçando na responsabilidade civil por factos ilícitos a responsabilização dos responsáveis subsidiários e solidários e mesmo sendo ela dependente de actos próprios destes ou omissão de deveres de controle ou vigilância, é uma realidade incontornável que quem faz o pagamento de uma sanção pecuniária é quem está a cumprir e que, efectuado o cumprimento por terceiro, ele deixa de ser exigível ao autor da infracção, pelo que esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável pela infracção para outras pessoas. (...) por isso, usem-se os eufemismos que se usarem, quem paga a multa ou a coima, coactivamente ou não, está a cumprir a sanção”¹¹⁶.

Pelos motivos supra citados, este autor coloca-se do lado daqueles que defendem a inconstitucionalidade material do art. 8º do RGIT, por violação, nomeadamente do princípio da intransmissibilidade das penas¹¹⁷, previsto no nº 3 do art. 30º da CRP. Apesar do nº 3 do art. 30º da CRP se referir somente às penas, este deverá aplicar-se a qualquer tipo de sanções, pois só desta forma se alcançam os fins específicos que

¹¹⁵ *Idem, Ibidem*, p. 305.

¹¹⁶ SOUSA, JORGE LOPES DE/SANTOS, MANUEL SIMAS, *Regime Geral das Infracções Tributárias anotado*, 4ª edição, Dezembro de 2010, Áreas Editora, p. 90, nota 2 ao art. 8º do RGIT.

¹¹⁷ Sobre a intransmissibilidade das penas *vide* CANOTILHO, J.J. GOMES / MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª edição revista, Volume I, Coimbra Editora, 2007, parte IV, p. 504.

justificam a aplicação de sanções – finalidades repressivas e de prevenção – e não finalidades economicistas ligadas à garantia de obtenção de receita.

Para além dos autores defenderem a inconstitucionalidade material do art. 8º do RGIT, defendem também que não existe previsão legal para se efectuar reversão. É, pois, no art. 153º, nº 1 e 2, do CPPT¹¹⁸ que se estabelece o âmbito da reversão da execução fiscal. Esta, como resulta do teor do nº 1 do art. 153º do CPPT, apenas pode ter base “tributos e demais dívidas referidas no art. 148º”.

Entre as dívidas previstas no art. 148º do CPPT, incluem-se as resultantes de “coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns”- mas não dívidas de responsabilidade civil extracontratual.

Recentemente, foi aditada nova alínea ao art. 148º - alínea c)¹¹⁹ - que refere: “Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias”. Todavia, o teor desta em nada altera ao anteriormente referido; o que está aqui em causa é, não a responsabilização destes por coimas e sanções decorrentes de responsabilidade civil, mas sim, e pelo contrário, a responsabilidade civil decorrente de coimas e sanções pecuniárias aplicadas à sociedade/devedor originário.

João Matos Viana¹²⁰ estabelece um paralelismo entre o art. 8º do RGIT e o art. 24º da LGT para criticar a ideia de “dano” em que se fundam aqueles que (v.g. o TC, no seu Acórdão 129/2009, de 12 de Março) defendem a etiquetada responsabilidade civil por multas e coimas. No caso do art. 24º da LGT, ele defende que existe uma relação jurídico-tributária cujo objecto inclui o crédito e a dívida tributária e o fim último tem em vista a satisfação das necessidades financeiras do Estado¹²¹.

¹¹⁸ Podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos tributos e demais dívidas referidas no artigo 148º, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada.

2 - O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;

b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

¹¹⁹ Pela Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril.

¹²⁰ VIANA, JOÃO MATOS, A *(in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade – comentário ao Acórdão do STA, de 4 de Fevereiro (Processo nº 0829/08) e ao Acórdão do tribunal Constitucional nº 129/2009, de 12 de Março*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, 06/2008.

¹²¹ art. 5º, nº 1, da LGT.

Assim, neste caso, seria razoável entender que o não pagamento da prestação tributária constitui um “dano” para a Administração Tributária - “dano” esse que se pretende reparar através da responsabilização subsidiária dos agentes/gerentes ou administradores que, culposamente, deram causa ao mesmo.

No caso das multas e coimas (art. 8º do RGIT), estas não podem ser normativamente perspectivadas sob o ponto de vista da garantia da obtenção de receita. Têm finalidades distintas – visam a prevenção especial e geral. Efectivamente, quando se sanciona, castiga-se e tem-se em vista ressocializar o infractor por um lado e, por outro, é suposto que se pretenda advertir e “convidar” a sociedade (em termos latos) a abster-se de praticar factos idênticos.

Nuno Brandão defende também a inconstitucionalidade da referida norma afirmando mesmo que esta “constitui uma autêntica burla de etiquetas¹²², ao travestir de responsabilidade pelo cumprimento da sanção aquilo que, na realidade, é uma autêntica transmissão da responsabilidade penal, ainda que operada por via legal¹²³”.

Estas são as principais posições quanto ao controverso tema da “responsabilidade civil pelas multas e coimas” bem como da forma como esta se efectiva (ou se tenta efectivar) através do instituto da reversão.

5.3 A Evolução Jurisprudencial

O tema em apreço tem sido, ao longo dos últimos tempos, alvo de grande discussão jurisprudencial. Vamo-nos focar nas posições do Supremo Tribunal Administrativo e do TC.

A posição do STA quanto à temática tem sido a de que o art. 8º do RGIT é materialmente inconstitucional, por violação dos princípios da intransmissibilidade das

¹²² Tem o mesmo entendimento, BANDEIRA, GONÇALO N.C. S. DE MELO, “Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos, *À Volta das Sociedades Comerciais e Sociedades Cíveis sob a Forma Comercial*, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Criminais pela Faculdade de Direito Universidade Católica Portuguesa, Almedina, Coimbra, 2004, p. 401.

¹²³ BRANDÃO, NUNO, *O Regime Sancionatório das Pessoas Colectivas na Revisão do Código Penal*, in AA. VV., *Direito Penal Económico e Europeu: textos Doutrinários*, Volume III, Coimbra editora, Coimbra, 2009, p. 469.

penas e da presunção de inocência, consagrados nos artigos 30º, nº 3 e 32º, nº 2, da CRP.

Assim, no seu Acórdão de 28 de Maio de 2008, o TC sentencia que o princípio da intransmissibilidade das penas, previsto no art. 30º nº 3 da CRP, deve aplicar-se também a qualquer tipo de sanções, nomeadamente às coimas, pois, só assim se respeita os fins específicos que justificam a aplicação de sanções - que são a repressão e prevenção – não, de forma alguma, a obtenção de receitas públicas.

Por assim ser, refere que: “ (...) a aplicação de sanção a pessoa a quem não pode ser imputada responsabilidade pela sua prática não é necessária para satisfação dos fins que a previsão de sanções tem em vista e, por isso, é constitucionalmente proibida a sua aplicação, por força do preceituado no art. 18.º, n.º 2, da C.R.P. que estabelece o princípio nuclear da necessidade de qualquer restrição de direitos fundamentais”¹²⁴.

Neste aresto, o STA recusou-se a aplicar, por inconstitucionalidade, a norma do art. 8º do RGIT. O Ministério Público (MP) interpôs recurso obrigatório para o TC, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 70º da Lei do Tribunal Constitucional (LTC)

Em consequência, em 12 de Março de 2009, no Acórdão nº 129/2009, proc. 649/08, o TC pronunciou-se sobre a aludida questão propugnando pela constitucionalidade¹²⁵ do referido inciso normativo.

O TC foi de encontro à posição defendida por Germano Marques da Silva. Defendeu que o que o art. 8º do RGIT prescreve é uma responsabilidade civil subsidiária dos gerentes e administradores, assente no facto culposo, que foi o de terem tornado o património da sociedade insuficiente, inviabilizando, dessa forma, o pagamento da coima. Por isso, não estamos perante uma transmissão da sanção, mas sim perante a imposição de um dever indemnizatório que teve origem no facto ilícito e culposo, praticado pelo administrador, e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da coima que era devida.

O citado Acórdão refere ainda que: “Acresce que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes assenta, não no próprio facto típico que é caracterizado

¹²⁴ E diz ainda que: “(...) É, assim, de concluir que, também no domínio do ilícito contra-ordenacional, se deve aplicar os princípios da intransmissibilidade das coimas e da presunção de inocência, pelo que estas não podem ser exigidas ao revertido, ainda que em termos de responsabilidade subsidiária, nos termos do art. 8º do RGIT”

¹²⁵ Posição que manteve nos acórdãos que se lhe seguiram, com o n.º 150/2009 e 234/2009, proferidos em 25/03/2009 e 12/05/2009, respectivamente, embora estes reportados a norma equivalente – art. 7º-A do RJFNA.

como infração contra-ordenacional, mas num facto autónomo, inteiramente diverso desse, que se traduz num comportamento pessoal determinante da produção de um dano para a Administração Fiscal. É esse facto, de carácter ilícito, imputável ao agente a título de culpa, que fundamenta o dever de indemnizar, e que, como tal, origina a responsabilidade civil.”.

Tendo em conta a fundamentação expendida o TC não julgou inconstitucional a norma do art. 8º do RGIT na parte em que este se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas à sociedade.

Estão aqui em confronto duas posições distintas quanto à matéria da responsabilidade civil por multas e coimas. Contudo, a divergência não se findou com a prolação do *supra* citado Acórdão.

Posteriormente, e também pelo facto de aquele Acórdão não ter força obrigatória geral¹²⁶, o STA manteve a sua posição, sendo fiel à jurisprudência que vinha produzindo.

Neste sentido, veja-se o Acórdão do STA de 16 de Dezembro de 2009 (proc.01074/09)¹²⁷. Neste aresto, com cujo teor nos revemos, em que é Relatora a Conselheira Dulce Neto, fez-se uma síntese das duas correntes (STA vs TC) e reafirmou-se a posição do STA.

Este Acórdão é de extrema importância. Não seria de estranhar que, após uma decisão do TC, o STA mudasse a sua posição e adoptasse a do TC.

Diga-se, que seria até o mais cómodo. Contudo, o STA, mesmo tendo em consideração a decisão do TC e o que esta representa, manteve-se fiel ao seu entendimento.

Destarte, o STA, para além de ter entendido que o art. 8º do RGIT violava o princípio da intransmissibilidade das penas, defendeu também que, pelo facto de os revertidos não serem partes no processo contra-ordenacional e, por isso, não se poderem

¹²⁶ Isto é, só vincula no processo em que foi proferido.

¹²⁷ No mesmo sentido o Ac. do STA, de 19 de Maio de 2010, proc. 055/10, que nos diz: “Porém, apesar do sentido desta decisão do TC, a jurisprudência maioritária do STA, tem-se mantido no sentido que até então seguira, ou seja, no sentido da inconstitucionalidade material do art. 8º do RGIT, por não ser compaginável com os princípios constitucionais da intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência enunciados, respectivamente, no nº 3 do art. 30º e no nº 2 do art. 32º da CRP (cfr. os Acórdãos deste STA, de 16/12/09, 16/12/09, 24/3/10 e 14/4/10, nos processos n.ºs. 1147/09, 1074/09, 1216/09 e 64/10, respectivamente). É não vemos, por ora, razão para abandonar tal jurisprudência, sendo certo que a invocada decisão de conformidade constitucional das als. a) e b) do art. 8º do RGIT apenas vincula o processo onde foi proferida (em processo de fiscalização concreta de constitucionalidade)”.

defender adequadamente, “a mencionada interpretação é violadora dos direitos de audiência e de defesa que a Constituição estabelece no n.º 10 do art.º 32.º da CRP.”¹²⁸

Constatamos assim que, apesar de o TC no seu Acórdão n.º 129/2009 ter defendido a constitucionalidade do art. 8º RGIT, o STA manteve o seu entendimento quanto ao preceito *sub judice*.

Recentemente, em 12 de Janeiro de 2011, foram proferidos dois Acórdãos pelo TC - Ac. n.º 24/2011 e o Ac. 26/2011, proc. n.º 551/10 e n.º 207/10, respectivamente, nos quais se declara o art. 8º do RGIT inconstitucional¹²⁹.

Estes Acórdãos seguiram a posição tomada pelo Acórdão n.º 481/2010¹³⁰, em que o TC declarou inconstitucional a norma que se extrai do art. 7º-A do RJIFNA – norma equivalente ao art. 8º do RGIT.

Passaremos a expor a posição plasmada nesses mesmos Acórdãos, transcrevendo partes dos mesmos.

No Acórdão nº 26/2011, de 12 de Janeiro de 2011, o TC argumenta no sentido da inconstitucionalidade do art. 8º do RGIT, adoptando a posição que este mesmo Tribunal tomou quanto ao art. 7º-A do RJIFNA (norma equivalente), transcrevendo a parte mais relevante.

O Acórdão em questão começa por criticar a etiquetada responsabilidade civil pelas multas e coimas dizendo o seguinte: “Na verdade, a dissociação total entre responsabilidade pela violação do dever tributário e responsabilidade pelo não pagamento do montante sancionatório correspondente parece algo artificial e de sentido

¹²⁸ E conclui da seguinte forma: “Estamos deste modo a concluir que a norma ínsita no artigo 8.º do RGIT, quando interpretada no sentido de que consagra uma responsabilização subsidiária pelas coimas que se efectiva através do mecanismo da reversão da execução fiscal contra os gerentes e administradores da sociedade devedora, viola o princípio da intransmissibilidade das penas, por essa reversão implicar, necessariamente, a transmissão da obrigação de cumprimento da sanção que constitui a dívida exequenda.”

¹²⁹ A este propósito *vide* VALENTIM, CARLOS/CARDOSO, PAULO, *Roteiro de Justiça Fiscal – os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, Vida Económica, Abril de 2011, p.429, referem: ““para baralhar as contas” e aumentar ainda mais a controversa gerada em torno da alegada constitucionalidade da responsabilidade subsidiária, recentemente o Tribunal constitucional, nos seus acórdãos nº 481/2010, de 9/12 e 24/2011 de 12/01, proferidos, respectivamente, nos processos nºs 506/09 e 551/2010 veio declarar desta vez, que ao contrário do que havia defendido, que afinal as normas do artigo 7º-A do RJIFNA e o actual artigo 8º do RGIT, são inconstitucionais por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade, na parte em que se refere à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação fiscal.”

¹³⁰ Acórdão nº 481/2010, proc nº 506/09; 2ª secção; Relator: Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro. Neste Acórdão julgou-se inconstitucional o art. 7º-A do RJIFNA, norma similar à do art. 8º do RGIT. Por isso, a argumentação usada nos acórdãos nº 24/2011 e nº 26/2011 é, em tudo, igual à usada no Ac. 481/2010.

precário, desmembrando uma posição subjectiva que forma uma unidade conceptual e vital”.

De seguida, o referido aresto põe em causa o facto de a responsabilidade civil actuar subsidiariamente à responsabilidade contra-ordenacional, argumentando que as referidas responsabilidades não são sobreponíveis - “Responsabilidade contra-ordenacional e responsabilidade civil não são sobreponíveis, preenchem distintos espaços de imputação de condutas lesivas de valores juridicamente tutelados, resultam de ilícitos de natureza distinta, pelo que a responsabilidade civil não pode ser actuada subsidiariamente, em consequência da frustração da responsabilidade contra-ordenacional, para satisfazer, por via indirecta, os fins próprios desta.”

No Acórdão *sub judice* levanta-se também a questão da responsabilidade subsidiária do gerente não ser levada em conta na determinação da sanção aplicada. Assim, no caso de ser efectivamente culpado pela insuficiência do património da sociedade, terá de pagar o montante que foi aplicado à sociedade a título de coima - quantitativo esse que teve uma ponderação e uma medida da pena aplicável a uma pessoa colectiva e não a uma pessoa singular¹³¹.

Parece-nos, pois, correcta a posição que o aqui citado Acórdão sufragou, ao repudiar que o responsável subsidiário pudesse vir a cumprir a pena em que outrem foi condenado (pessoa colectiva) em função de um específico grau de culpa, pena esta especialmente agravada, tendo em conta a natureza jurídica da arguida/sociedade.

A este respeito diz-se no douto Acórdão o seguinte: “Na concretização da medida da coima, é completamente ignorado aquele factor atinente à pessoa do responsável, sendo-lhe aplicado o montante sancionatório que resultara da valoração da conduta de um outro sujeito, devedor originário. A responsabilidade do revertido não é graduável em função das circunstâncias que lhe dizem pessoalmente respeito, como a modalidade de culpa, a sua gravidade, a sua situação económica.”.

Assim, critica-se o facto de, no caso de ser provada a culpa do gerente na insuficiência do património societário a sua condenação já estar fixada – o que determina que a ponderação do seu grau de culpa não tem qualquer interferência no montante a pagar. O que vale por dizer que “a culpa do responsável releva apenas para o

¹³¹ A este respeito citam vários Acórdãos onde tem sido constante e reiterado um juízo de proibição constitucional de penas fixas, em resultado da aplicação dos princípios da culpa, da igualdade e da proporcionalidade (cfr. os Acórdãos nº 202/2000, 203/2000, 95/2001, 70/2002, 485/2002 e 124/2004).

se da responsabilidade mas não para o *quantum* do seu objecto.”.

Ao não ter em consideração o responsável subsidiário no plano da fixação da coima, ou seja, designadamente o seu grau de culpa e a sua condição económica “a solução afasta-se, na verdade, da que resultaria de um puro critério sancionatório, para atender apenas à intenção de satisfazer o montante integral do crédito correspondente à coima. Poderá, porventura, dizer-se, neste sentido, que a função repressiva é instrumentalizada (e subordinada) a fins de garantia.”.

A ser assim, ficamos com a sensação de que o objectivo subjacente à aplicação de uma coima é o de obtenção de receitas públicas e não qualquer finalidade de prevenção geral e especial - e na verdade como vimos de expender não é assim.

Acrescenta ainda que, apesar das duas normas (art. 7º-A do RJIFNA e o art. 8º do RGIT) serem merecedoras do mesmo juízo de inconstitucionalidade, no que diz respeito à norma do art. 8º do RGIT há um fundamento reforçado - relacionado com a forma como esta se efectiva - através do mecanismo da reversão fiscal.

Por tudo isto, o Acórdão nº 26/2011¹³² decidiu, e bem, julgar a norma do art. 8º do RGIT inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade.

Os acórdãos anteriormente referidos¹³³ têm em comum o facto de terem sido decididos pela 2ª secção do TC.

Aparentemente, esta questão não teria qualquer relevância. Contudo, posteriormente à prolação dos referidos acórdãos foi proferido um outro acórdão¹³⁴, este da 1ª secção, no qual se julga a norma do art. 8º do RGIT constitucional¹³⁵.

Desta forma, depois de termos assistido ao “confronto” entre o TC e o STJ, assistimos agora a um “confronto” de posições entre a 1ª e a 2ª secção do TC.

O Acórdão do TC nº 35/2011 (1ª Secção), de 25 de Janeiro, vem retomar a posição adoptada no Acórdão nº 129/09 – já anteriormente analisado.

O MP reclamou da decisão (Ac. n.º 32/2011) fundamentando por remissão ao Acórdão n.º 129/2009. Contudo, o TC entendeu que as posições não eram contraditórias, referindo que: “apesar de terem por base o mesmo preceito legal, as duas

¹³² Tal como fez o Ac. do TC nº 481/2010 e o Ac. nº 24/2011.

¹³³ Acs do TC nºs 481/2010, 24/2011 e 26/2011.

¹³⁴ Acórdão do TC nº 35/2011, de 25 de Janeiro, proc. 206/2010.

¹³⁵ Seguindo-se o entendimento do Ac. 129/2009.

decisões pronunciaram-se sobre a constitucionalidade de duas leituras normativas distintas desse preceito, isto é, tiveram como objecto de fiscalização normas diferentes, pelo que não é possível dizer que o julgamento efectuado nesses Acórdãos seja antagónico e incompatível.”

Notificado de tal acórdão, o MP veio interpor recurso obrigatório para o Plenário deste TC, nos termos do artigo 79.º-D, n.º 1, da LTC, “com vista a dirimir o conflito jurisprudencial sobre a questão de constitucionalidade da norma constante do artigo 8.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias”. Para isso alegou que existiam posições contraditórias entre o Acórdão n.º 26/2011 e o n.º Acórdão 35/2011.

O TC, por despacho em 23 de Março de 2011, não admitiu o recurso, entendendo que: “Uma vez que este Acórdão n.º 35/2011, da 1.ª Secção, ainda não transitou em julgado, não se encontrando, por isso, consolidado, não se pode concluir que exista, neste momento, uma posição definitivamente assumida pelo Tribunal que seja contrária à que vem subscrita no Acórdão n.º 125/2011, desta 2.ª Secção (...)”.

O MP recorreu alegando que: “Da letra da lei (art. 79-D LTC) não decorre necessariamente que o acórdão-fundamento deva ser definitivo.” e “Por outro lado, do ponto de vista da teleologia da norma, o que se visa é evitar que se consolide como definitiva uma decisão de secção que está em contradição com uma decisão de outra secção.”.

Assim, em 11 de Maio de 2011, Acórdão n.º 243/2011, o TC revogou o anterior despacho e aceitou o recurso apresentado pelo MP.

Prevê a CRP que existindo mais de três casos concretos a declarar a inconstitucionalidade de uma norma (independentemente do número de casos em que tenha sido julgada não inconstitucional), está o TC em condições de a declarar inconstitucional com força obrigatória geral.

Aguardamos, por isso, uma decisão do Plenário do TC que venha dirimir a divergência jurisprudencial em apreço.

5.4 Tomada de posição

Apreciadas as várias e divergentes posições da doutrina e da jurisprudência, cumpre agora tomar posição.

A responsabilidade, denominada de civil, por multas e coimas, da forma como está configurada no nosso ordenamento jurídico, em nosso entender, padece de inconstitucionalidade.

Dizemos isto por várias razões.

Primeiro, porque entendemos é necessário ter em consideração o fim das normas jurídicas e quais os bens jurídicos que estas visam tutelar¹³⁶. Tal como refere Figueiredo Dias¹³⁷, a pena “(...) só pode ser tomada como instrumento privilegiado da política criminal quando surja não apenas no seu enquadramento legal, mas também no seu conceito social formado à luz da sua aplicação, como uma autêntica **pena criminal**, antes que como mero «*direito de crédito do Estado*» - ainda que de natureza publicística – contra o condenado.”

O Direito civil visa, essencialmente, a reparação de danos; diversamente, o Direito Penal e, aqui, mais concretamente, o Direito Penal Tributário tem, por fim, a prevenção especial e geral. As suas sanções visam ressocializar o infractor e influenciar outros no sentido da abstenção da prática de factos idênticos aos por ele praticados.

Posto isto, não é admissível que se entenda que pelo facto da sociedade não pagar uma coima, o Estado sofra um dano – dano esse que deva ser indemnizável pelo responsável subsidiário. Caso contrário, estaríamos a admitir que uma das finalidades das contra-ordenações era a angariação de receita para os cofres do Estado. Pensamos que assim não deva ser.

Fazer coincidir a coima não paga ao montante indemnizatório exigido ao responsável, referindo que é essa, tendo em conta critérios da responsabilidade civil, “*a expressão pecuniária do dano*¹³⁸ *que ao lesante cabe reparar*” não é de todo correcto. Este raciocínio não é tão linear. É necessário ter em consideração o disposto no art. 494º CC, para uma eventual fixação equitativa de um valor indemnizatório, quando o lesante actue com mera culpa.

Aplicar o raciocínio defendido, nomeadamente no Acórdão do TC nº 129/2009, de que o não pagamento da coima gera um dano, não é mais do que instrumentalizar e subordinar a função repressiva a fins de garantia. A ser assim, corremos o risco de o

¹³⁶ Sobre a aplicação das penas em Direito Penal Económico DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO, *Breves Considerações sobre o Fundamento, o sentimento e a aplicação das penas em Direito Penal Económico*, in Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, CEJ, Coimbra, 1985, pp. 27 e ss.

¹³⁷ DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO, *Direito Penal Português, parte Geral, As consequências jurídicas do crime*, 1993, Notícias Editorial, p. 118.

¹³⁸ Tal como se diz no Ac. do TC nº 129/2009, p. 6.

Direito contra-ordenacional ser usado, frequentemente, não com a finalidade que lhe está subjacente e o justifica, mas sim como meio de obtenção de receitas públicas.

Se assim for, diremos que o Direito contra-ordenacional estará subvertido e que, tal como o Estado, também está em crise.

Em segundo lugar, é censurável o mecanismo usado pela Administração Fiscal para efectivar a citada responsabilidade. Em nossa opinião, o mecanismo da reversão é totalmente inadequado para a efectivar em matéria de multas e coimas. O uso deste mecanismo processual só vem demonstrar que a responsabilidade ali em causa continua a ser uma responsabilidade contra-ordenacional camuflada de responsabilidade civil, ou seja, que na verdade estamos perante uma transmissão da sanção.

Pensamos assim porque o mecanismo processual denominado de reversão não é mais do que uma forma expedita de redireccionar a cobrança de uma dívida. Ora, se a dívida é oriunda de um ilícito contra-ordenacional, a reversão implicaria, obrigatoriamente, que se estivesse a exigir ao revertido que efectuasse o pagamento, não de uma indemnização, mas sim de uma coima. Acrescente-se que o título executivo, na execução fiscal contra a sociedade, é a coima e a reversão não tem as virtualidades de alterar a natureza do título; só ocorre uma alteração subjectiva da instância, mas não uma alteração da natureza do título.

Por outro lado, porque os revertidos não intervêm no processo contra-ordenacional e não têm possibilidade de contraditar os elementos trazidos pela acusação ou de impugnar ou recorrer do acto de aplicação da coima, estariam a ser violados os direitos de audiência e de defesa que a Constituição da República Portuguesa estabelece no n.º 10 do art.º 32.º para todos os arguidos em processos sancionatórios.

Por fim, outro reparo a fazer é que ao revertido é exigido o pagamento da quantia que teve por base a aplicação de coima à sociedade. Como é sabido, as quantias exigidas a título de coimas são diversas e fixadas em precisa consideração com o tipo de infractor. Quando o agente é uma pessoa singular, a medida da coima tem um limite mínimo e máximo distinto do aplicável a pessoa colectiva, sendo que, neste caso, os limites mínimos e máximos são agravados. Para se determinar a medida concreta da coima é necessário ter em consideração o concreto agente, o seu grau de culpa e a sua condição económica. Logo, como é evidente, não é razoável que ao revertido, passe a redundância, pessoa singular, seja exigido o pagamento de uma coima que foi fixada em

função de um tipo de agente que é distinto (pessoa colectiva) daquele que vem a ser responsabilizado a título subsidiário.

Em suma, a responsabilidade subsidiária do gerente ou administrador por multas e coimas, “etiquetada”¹³⁹ por “responsabilidade civil pelas multas e coimas”, da forma como está configurada no nosso ordenamento jurídico padece de inconstitucionalidade material, pois, o que de facto prevê é uma transmissão da sanção aplicada à sociedade.

¹³⁹ BANDEIRA, GONÇALO N. C. SOPAS DE MELO, *Responsabilidade Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos, À volta das sociedades comerciais e sociedades civis sob a forma comercial*, Almedina, 2004, p. 404, - apelida esta técnica legislativa como sendo a “consagração legal e positivada da burla ou fraude de etiquetas.”.

CONCLUSÃO

O presente trabalho jamais almejaria uma abordagem plena da temática da reversão fiscal como forma de efectivar a responsabilidade subsidiária dos gerentes por dívidas, multas e coimas. A nossa intenção foi sempre a de fazer uma análise prática do tema, sempre com recurso à jurisprudência mais recente, de forma a reflectir aquilo que se passa nos nossos tribunais.

Analizamos a reversão como forma de efectivar dois tipos de responsabilidade distintas: a denominada responsabilidade subsidiária tributária prevista no art. 24º nº 1 da LGT e a responsabilidade etiquetada de responsabilidade civil por multas e coimas consagrada no art. 8º do RGIT.

Quanto à primeira somos da opinião de que a presunção prevista na alínea b) é excessivamente onerosa para os administradores e gerentes. O ideal seria uma uniformização dos regimes de ónus da prova, contudo, entendemos que já seria um progresso se houvesse uma “reformulação da presunção”, concretizando-se comportamentos culposos dos gerentes e administradores. Desta forma, seria menos utópico fazer a prova da não culpa por parte do gestor.

A formulação desta presunção aliada à profunda crise que o nosso país enfrenta afasta qualquer pessoa (que tenha algum património pessoal), minimamente informada dos riscos que corre, da gerência de uma qualquer empresa.

O Estado, motivado pelo actual cenário de crise económica, já é e será, implacável na cobrança dos seus créditos. A este respeito, veja-se o ofício circulado nº 60 082/2011 relacionado com o “momento da reversão”. As instruções presentes no ofício são as de preparação imediata de reversão, contra administradores e gerentes, no caso de se apurar situação líquida negativa das pessoas colectivas. O objectivo é claro – a maximização de possibilidades de cobrança e reflecte a situação financeira e patrimonial do nosso tecido empresarial.

Estes factos anteriormente descritos, apesar de visarem a obtenção de receita e, por isso, a prossecução do interesse público, poderão, em certas situações ter consequências nefastas, forçando empresas a cair na insolvência e, conseqüentemente, aumentar o desemprego.

Aquilo que parecerá uma “galinha de ovos de ouro” poderá vir a revelar-se um “galo”. Com isto queremos dizer que, poderá o Estado tomar medidas bem-

intencionadas que poderão ter como consequência o atrofamento do desenvolvimento do nosso tecido empresarial.

No que concerne à “responsabilidade civil pelas multas e coimas”, aguardamos ansiosamente a decisão do Plenário do TC que venha dirimir a divergência jurisprudencial. Como referimos no ponto 5.4, na nossa humilde opinião, a *supra* referida responsabilidade, da forma como está estruturada no nosso ordenamento jurídico, padece de inconstitucionalidade material, porquanto, o que efectivamente prevê é uma transmissão para o responsável subsidiário da sanção aplicada à sociedade.

BIBLIOGRAFIA

ABREU, JORGE MANUEL COUTINHO/RAMOS, MARIA ELISABETE, *Responsabilidade Civil de Administradores e de Sócios Controladores (notas sobre o artigo 379º do Código do Trabalho)*, in Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho – Miscelâneas, nº 3, Almedina, Coimbra, 2004.

ALBUQUERQUE, RUY DE/CORDEIRO, MENEZES, *A Imputação aos Gestores dos Débitos à Previdência, Da responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresa à Previdência e o artigo 16.º do Código das Contribuições e Impostos*, in Separata da Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, 1987.

ALVES, JOSÉ A. COSTA, *A responsabilidade tributária dos titulares dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos*, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, ano III, Coimbra Editora, 2006.

ANDRADE, MANUEL DE, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra Editora, Reimpressão da 1ª edição, 1993.

BANDEIRA, GONÇALO N.C. S. DE MELO, *“Responsabilidade” Penal Económica e Fiscal dos Entes Colectivos, À Volta das Sociedades Comerciais e Sociedades Civis sob a Forma Comercial*, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Criminais pela Faculdade de Direito Universidade Católica Portuguesa, Almedina, Coimbra, 2004.

BRANDÃO, NUNO, *O Regime Sancionatório das Pessoas Colectivas na Revisão do Código Penal*, in AA. VV., Direito Penal Económico e Europeu: textos Doutrinários, Volume III, Coimbra editora, 2009.

CABRAL, JOÃO MIGUEL PRIMO DOS SANTOS, *A Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Facto*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Dr. Henrique Mesquita, Coimbra Editora, 2009.

CAMPOS, DIOGO LEITE DE/RODRIGUES, BENJAMIM S./SOUSA, JORGE LOPES., *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, Vislis Editores, 3ª Edição, Setembro de 2003.

CAMPOS, DIOGO LEITE DE/CAMPOS, MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2001.

CANOTILHO, J. J. GOMES/MOREIRA, VITAL

- *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4ª edição revista, Volume I, Coimbra Editora, 2007;

- *Constituição da República Portuguesa anotada*, 4ª edição revista, Volume II, Coimbra Editora, 2010.

CARLOS, MARIA AMÉLIA BARRADAS, *Meios de reacção à preterição do direito de audição prévia em situações de reversão*, in *Revista Fiscalidade*, nº 36, Edição do Instituto Superior de Gestão, trimestral, Outubro - Dezembro 2008.

CASIMIRO, SOFIA DE VASCONCELOS, *A responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 2000.

CUNHA, PAULO DE PITTA/SANTOS, JORGE COSTA, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lex, Lisboa, 1999.

CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA

- *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais, A culpa nas responsabilidades civil e tributária*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2009;

- *O Momento da Reversão da Execução Fiscal Contra Responsáveis Subsidiários*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 416, Julho/Dezembro, 2005.

CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES

- *Direito das obrigações*, 2º volume, Lisboa, 1986;

- *O levantamento da personalidade Colectiva, no direito civil e comercial*, Almedina, 2000.

DIAS, JORGE DE FIGUEIREDO

- *Breves Considerações sobre o Fundamento, o sentimento e a aplicação das penas em Direito Penal Económico*, in *Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico*, CEJ, Coimbra, 1985;

- *Direito Penal Português, parte Geral, As consequências jurídicas do crime*, Notícias Editorial, 1993.

DOURADO, ANA PAULO, *Substituição e Responsabilidade Tributária*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 391, Julho/Setembro 1998.

ECHEGARAY, JOSÉ DÍAZ, *La Responsabilidad Civil de los Administradores de la Sociedad Anónima*, 2ª edição, Editorial Montecorvo, Madrid, 1995.

FIGUEIREDO, J.A. SEABRA DE, *A responsabilidade dos Gerentes ou Administradores na Lei Fiscal*, Vida Económica, Lisboa, 1996/97.

GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária*, Rei dos Livros, Lisboa, 2001.

LEITÃO, HÉLDER MARTINS, *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, Almeida & Leitão Lda., Coleção Nova Fiscus, 5ª edição, 2011.

LIMA, PIRES DE LIMA/ VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado*, volume I, reimpressão da 4.ª edição, 2010.

MARTINEZ, SOARES, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, 2003.

MATOS, PEDRO VIDAL DE, *A reversão do processo de execução fiscal*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, Setembro/Dezembro 2008.

MIRANDA, JOÃO, *A ordem de Reversão no processo de execução fiscal contra administradores e gerentes de sociedades: acto inserido em processo judicial ou em procedimento executivo administrativo*, em anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº 60/07, de 6 de Março de 2007, proferido no processo nº 390/06, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, Julho de 2009.

MORAIS, RUI DUARTE

-*A Execução Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2006;

-*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, Março 2010.

MORGADO, ABÍLIO, *Responsabilidade Tributária: Ensaio sobre o Regime do art. 24º da Lei Geral Tributária*, in Ciência e Técnica Fiscal, nº 415, Almedina, 2005.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, Coimbra, Outubro 2010.

NETO, SERENA CABRITA, *Introdução ao Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2004.

NOITES, MARIANA BRANDÃO DE PINHO, *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.

OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE/AMORIM, J. PACHECO DE/GONÇALVES, PEDRO, *Código do Procedimento Administrativo comentado*, Almedina, 8ª reimpressão da 2ª edição, Junho 2010.

PAIVA, CARLOS, *O Processo de Execução Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2008.

PANZINA, PEDRO, *A Responsabilidade subsidiária tributária*, in Revista Fiscal, Maio de 2007.

PATRÍCIO, MIGUEL C. T., *A Responsabilidade Fiscal Subsidiária – Reversão*, in Revista Fiscalidade - Edição do Instituto Superior de Gestão, nº 28, trimestral, Outubro - Dezembro de 2006.

PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Almedina, reimpressão 3ª edição, 2010.

PINTO, ANTÓNIO AUGUSTO TOLDA/BRAVO, JOSÉ MANUEL ALMEIDA DOS REIS, *o regime geral das infracções tributárias e regimes sancionatórios especiais*, Coimbra editora, 2002.

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª Edição, Coimbra Editora, Março de 2011.

SANCHES, J.L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, JOANA PATRÍCIA DE OLIVEIRA, *Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos: Análise do Artigo 24.º da Lei Geral Tributária*, in Estudos de Direito Fiscal: Teses Selecionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, CIJE – Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Coimbra, Almedina, 2006.

SILVA, GERMANO MARQUES DA, *A Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e representantes*, Verbo editora, 2009.

SILVA, GERMANO MARQUES DA, *A responsabilidade subsidiária dos gestores por coimas aplicadas a pessoas colectivas*, in Revista Direito Fiscal e Finanças Públicas, Ano II, 10/2009.

SILVA, ISABEL MARQUES DA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, cadernos IDEFF, nº 5, 3ª edição, 2010.

SILVA, PEDRO SOUSA, *A Responsabilidade Tributária dos Administradores e Gerentes na Lei Geral Tributária e no CPPT*, in Revista da Ordem dos Advogados, ano 60, Dezembro 2000.

SOARES, MARIA DULCE, *A Responsabilidade dos Administradores e Gerentes pelas Dívidas Tributárias: a avaliação da culpa na insuficiência do património* (Anotação ao Acórdão do STA de 16 de Janeiro de 2002, rec. n.º 26.475), Jurisprudência Fiscal Anotada, Coimbra, Almedina, 2002.

SOUSA, JORGE LOPES/ SANTOS, MANUEL SIMAS, *Regime Geral das Infracções Tributárias anotado*, 4ª edição, Áreas Editora, Dezembro de 2010.

TEIXEIRA, GLÓRIA

-Estudos de Direito Fiscal – Teses seleccionadas do I curso de Pós-graduação em Direito Fiscal, FDUP, CIJE; Almedina, Coimbra; Julho de 2006;

-Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2ª edição revista e ampliada, Março de 2010.

TORRES, MANUEL ANSELMO, *A Simulação na Lei Geral Tributária*, in *Revista Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 1, Edição do Instituto Superior de Gestão, Coimbra Editora, 2000.

VALENTIM, CARLOS/CARDOSO, PAULO, *Roteiro de Justiça Fiscal – os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, *Vida Económica*, Abril de 2011.

VARELA, ANTUNES/BEZERRA, J. MIGUEL/NORA, SAMPAIO E, *Manual de Processo Civil*, Coimbra Editora, 1.ª edição, 1985.

VASQUES, SÉRGIO, *A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária*, *Fiscalidade*, in *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 1, 2000.

VIANA, JOÃO MATOS, *A (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade – comentário ao Acórdão do STA, de 4 de Fevereiro (Processo nº 0829/08) e ao Acórdão do tribunal Constitucional nº 129/2009, de 12 de Março*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, 06/2008.

JURISPRUDÊNCIA

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão do STA, de 18 de Janeiro de 1989, Proc. 005869
Acórdão do STA, de 28 de Novembro de 1990, Proc. 012016
Acórdão do STA, de 4 de Abril de 2001 Proc.025393
Acórdão do STA, de 6 de Fevereiro de 2002, Proc. 025037
Acórdão do STA, de 17 de Abril de 2002, Proc. 026544
Acórdão do STA, de 13 de Abril de 2005, Proc. 0100/05
Acórdão do STA, de 28 de Fevereiro de 2007, Proc. 01132/06
Acórdão do STA, de 24 de Setembro de 2008, Proc. 0312/08
Acórdão do STA, de 16 de Dezembro de 2009, Proc. 01074/09
Acórdão do STA de 16 de Dezembro de 2009 Proc 1147/09
Acórdão do STA de 24 de Março de 2010, Proc. 01216/09
Acórdão do STA de 14 de Abril de 2010, Proc. 064/10
Acórdão do STA de 19 de Maio de 2010, Proc. 055/10

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE

Acórdão do TCAN de 15 de Julho de 2004, Proc. 00087/04
Acórdão do TCAN, de 9 de Dezembro de 2004, Proc. 00028/04
Acórdão do TCAN, de 26 de Abril de 2006, Proc. 00081/03 – PORTO
Acórdão do TCAN, de 8 de Maio de 2008, Proc. 01376/04.6BEPRT
Acórdão do TCAN, de 27 de Março de 2008, Proc. 01884/04 – PORTO
Acórdão do TCAN, de 29 de Outubro de 2009, Proc. 00228/07.2BEBRG
Acórdão do TCAN de 14 de Janeiro de 2010, Proc.00787/06.7BERG
Acórdão do TCAN de 21 de Janeiro de 2010, Proc. 00139/07.1BERG
Acórdão do TCAN, de 18 de Fevereiro de 2010, Proc. 00381/06.2BECBR
Acórdão do TCAN, de 1 de Outubro de 2010, Proc. 00251/10.0BEPRT

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

Acórdão do TCAS, de 9 de Fevereiro de 1999, Proc. 00227/97

Acórdão do TCAS, de 30 de Janeiro de 2001, Proc. 4352/00

Acórdão do TCAS, de 18 de Junho de 2002, Proc. 6083/01

Acórdão do TCAS, de 27 de Janeiro de 2004, Proc. 01168/03

Acórdão do TCAS, de 24 de Maio de 2005, Proc. 00561/05

Acórdão do TCAS, de 25 de Outubro de 2005, Proc.00583/05

Acórdão do TCAS, de 23 de Abril de 2008, Proc. 02334/08

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão n.º 160/07, proc. 390/06, de 6 de Março 2007

Acórdão n.º 129/2009, proc. 649/08, de 12 de Março de 2009

Acórdão n.º 150/2009, proc. 878/08, de 25 de Março de 2009

Acórdão n.º 234/2009, proc. 36/09 de 12 de Maio de 2009

Acórdão n.º 481/2010, proc. 506/09, de 9 de Dezembro de 2010

Acórdão n.º 24/2011, proc. 551/10, de 12 Janeiro de 2011

Acórdão n.º 26/2011, proc. 207/10, de 12 de Janeiro de 2011

Acórdão n.º 35/2011, proc. 206/2010, de 25 de Janeiro de 2011

Acórdão n.º 85/2011, proc. 751/10, de 15 de Fevereiro de 2011

Acórdão n.º 125/2011, proc. 814/10, de 3 de Março de 2011

Acórdão n.º 243/2011, proc. 814/11, de 11 de Maio de 2011

Todos disponíveis em www.dgsi.pt