



CENTRO
DE INVESTIGAÇÃO
JURÍDICO
ECONÓMICA

A Responsabilidade Tributária Subsidiária e a Reversão Fiscal

Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Sofia Manuela Pereira Moura Dias Martins

2011

PUBLICAÇÕES
ONLINE

UNIVERSIDADE DO PORTO

A Responsabilidade Tributária Subsidiária e a Reversão Fiscal

V Pós-Graduação em Direito Fiscal

Sofia Manuela Pereira Moura Dias Martins

2011

ÍNDICE

Índice	3
Abreviaturas e Siglas	4
Introdução	6
1. O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária	7
2. A Responsabilidade Tributária Subsidiária	8
3. Responsabilidade (Civil) Subsidiária por multas e coimas	16
Conclusão	19
Bibliografia	21

ABREVIATURAS E SIGLAS

AT – Administração Tributária

CIRC – Código do IRC

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPT – Código do Procedimento Tributário

CRC – Código do Registo Comercial

CRP – Constituição da República Portuguesa

LGT – Lei Geral Tributária

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

INTRODUÇÃO

A relação jurídica tributária é unanimemente considerada extremamente complexa, quer ao nível dos titulares dos diferentes poderes tributários, quer ao nível dos diversos sujeitos passivos, quer quanto ao seu conteúdo.

O credor tributário, o sujeito activo da relação jurídica tributária, é a entidade de Direito Público, titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente, quer através de representante (art. 18.º, n.º 1 e n.º 2 da LGT). Neste lado da relação tributária encontramos alguma facilidade na determinação da entidade que detém o poder de exigir o cumprimento da obrigação tributária, mas já não será assim relativamente ao lado passivo dessa relação tributária.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável (art. 18.º, n.º 3 da LGT).

A tese que agora apresentamos resulta não só deste curso que agora finalizamos e que veio enriquecer-nos sobretudo dando-nos uma visão mais geral da temática fiscal, mas também da experiência no exercício da advocacia, em que esta questão da reversão fiscal e do obrigado tributário, se coloca com muita frequência assumindo grande relevância prática a compreensão deste regime, que justificou para o legislador a derrogação do princípio da capacidade contributiva ou o afastamento do princípio constitucional da intransmissibilidade das penas.

E uma análise da responsabilidade tributária subsidiária e da responsabilidade civil pelas multas e coimas permitir-nos-á aferir da bondade ou da perversidade maquiavélica da responsabilidade e da sua inseparável reversão.

1. O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Casalta Nabais diz que “(...) o sujeito passivo (...) da relação fiscal é toda e qualquer pessoa, singular ou colectiva, a quem a lei imponha o dever de efectuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias.”¹

Nos termos do artigo 18º, nº 3 da LGT é a pessoa singular ou colectiva, o património ou organização de facto e de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária.

Já o contribuinte, ainda nas palavras daquele autor “é a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário”, é o titular da capacidade contributiva – é um devedor do imposto directo, originário e principal.

Mas a personalidade tributária não coincide com a personalidade jurídica, admitindo-se como sujeitos de relações jurídicas tributárias entidades que para outros ramos do Direito não são susceptíveis de serem titulares de direitos e obrigações (art. 2.º, al. b) CIRC; art. 4.º CPPT),² o que revela a especial relevância que o direito fiscal confere às situações económicas em detrimento das situações jurídicas (qualquer vantagem económica deve ser tributada, ainda que provenha de uma situação ilícita).

¹ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5ª edição, Almedina, 2009, pags. 260 e 261.

² Como por exemplo uma sociedade irregular, um estabelecimento estável...

2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA

O actual regime da responsabilidade tributária subsidiária está consagrado na LGT no que se refere a impostos e no artigo 8º do RGIT no que concerne às multas e coimas pela prática de infracções tributárias.

E esta responsabilidade subsidiária só emerge na relação jurídica tributária quando o devedor principal não paga a prestação tributária e após verificação de inexistência de bens ou comprovada insuficiência, e estende-se à totalidade da dívida tributária, concretamente, juros e demais encargos legais (artigo 22º/1 da LGT).³

Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 22º/3 e 23º da LGT e 159º e 160º do CPPT, a responsabilidade tributária abrange não só o sujeito passivo originário, mas outras pessoas, que responderão subsidiária e solidariamente (aqui se houver pluralidade de responsáveis).

Digladiam-se interesses conflituantes: o interesse da Administração Tributária em exercer as suas funções na prossecução do interesse público norteadas por princípios de justiça fiscal e a montante de justiça social e o interesse do responsável subsidiário em preservar ao máximo o seu património, furtando-o ao pagamento das dívidas fiscais do devedor principal e originário.

Na realidade, porque objectivamente a “máquina fiscal” procura arrecadar receitas que satisfaçam as necessidades financeiras do Estado mas também “distribuir” justamente o rendimento e a riqueza procurando corrigir assim as desigualdades sociais, a falta de pagamento dos impostos por parte dos devedores principais é de facto entrave a esse objectivo, pelo que pode e deve a Administração Tributária lançar mão da figura da responsabilidade subsidiária.

Mas tal responsabilidade subsidiária pressupõe a existência de uma especial relação entre o devedor originário e o responsável subsidiário, que condicione e tenha condicionado o cumprimento das suas obrigações fiscais por parte do primeiro.

Conforme resulta dos art.ºs 22.º e ss. da LGT, a reversão é o modo de efectivação da responsabilidade tributária subsidiária (artigo 23.º/1 da LGT).

A reversão fiscal determina a responsabilização de uma determinada pessoa, a título subsidiário, pelas dívidas tributárias de outrem.

³ Formulação distinta do artigo 13.º do C.P.T., vigente até 31-12-1998, onde se referia a responsabilidade por “contribuições e impostos”, não abrangendo, por isso as custas judiciais. Nesse sentido, cfr. Ac. do STA de 06-11-2002, proferido no processo 01250/02.

Uma vez esgotadas as diligências de execução fiscal contra o devedor originário sem que a mesma seja liquidada, prossegue-se então para a reversão fiscal contra os responsáveis subsidiários legalmente indicados.

Nos termos do artigo 24.º da LGT, a efectivação da responsabilidade tributária subsidiária por meio da reversão do processo de execução fiscal implica três coisas:

- o exercício, ainda que somente de facto, de funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados,
- a fundada insuficiência patrimonial dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários ou dos seus respectivos sucessores, sendo que não é necessária a excussão do património do devedor originário, como adiante se verá,
- e a culpa, seja na insuficiência patrimonial (situações reconduzíveis à alínea a) do artigo 24º/1 da LGT), seja no não pagamento da prestação tributária (situações reconduzíveis à alínea b) do artigo 24º/1 da LGT).

Do confronto com os anteriores regimes de responsabilidade tributária, particularmente o do art. 13º do CPT que antecedeu o regime da LGT, verifica-se que o legislador quis alterar e, porventura, equilibrar as exigências de prova, sem deixar de cumprir as finalidades da responsabilidade tributária subsidiária.

De facto, apesar do regime do CPT ser um regime de responsabilidade assente na culpa (como o actual) era particularmente objecto de crítica por exigir que fossem os gestores a provar que não tinha sido por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se tinha tornado insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais. Esta prova era uma verdadeira *diabolica probatio* e, na falta de concretização legal (dos comportamentos dos gestores considerados censuráveis), a jurisprudência foi chamada a densificar a censurabilidade que podia ser imputada aos gestores.

A LGT, como vimos, de forma diferente, procede à repartição do ónus da prova entre a Administração Tributária e os responsáveis subsidiários nos seguintes termos:

- artigo 24º/1 al. a) LGT: o ónus da prova pertence à Administração Tributária (não opera qualquer presunção de culpa) se estiverem em causa dívidas tributárias cujo facto constitutivo se verificou no período de exercício do gestor ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, sendo que em qualquer dos casos, foi por culpa do gestor que o património se tornou insuficiente para a sua satisfação. Ou seja, contemplam-se as situações em que o gestor exerce funções e está à frente dos destinos da empresa no momento do facto tributário que conduziu à constituição do

imposto e ainda, as situações em que se entra já no prazo de pagamento do imposto, mas em que antes do seu termo o gestor cessa funções. Nestes casos, a Administração Tributária tem de alegar e provar (art. 74.º, n.º 1 da LGT) a culpa do gerente, administrador ou director (o que implica fundamentar de forma adequada o despacho da reversão da execução fiscal), sendo exigida uma culpa efectiva no facto de o património da sociedade se ter tornado insuficiente. À Administração Tributária incumbe provar a prática de factos ilícitos e culposos, (designadamente, a destruição e danificação do património social, a ocultação do activo social, o agravamento artificial de activos ou de passivos, a existência de contabilidades fictícias e a ocultação de documentos contabilísticos ou da própria contabilidade - naturalmente, neste contexto, assumem uma relevância especial os serviços de inspecção tributária).

- artigo 24º/1 al. b) LGT: o ónus da prova é do responsável subsidiário relativamente às dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo, cabendo-lhe demonstrar que não lhe é imputável a falta de pagamento. Neste caso a culpa presume-se, estando a Administração dispensada de a provar. Tal como na *alínea a)* a violação do gerente, administrador ou director tem de ser culposa, só nessa medida sendo relevante para efeito de reversão. No entanto, é o próprio gestor que tem de provar que a falta de pagamento (cujo prazo se esgotou em momento coincidente com o momento da gestão) não lhe é imputável (tem de ilidir a presunção de culpa), ou seja, que apesar da sua actuação diligente e responsável à frente da empresa, os recursos da mesma não lhe permitiram concretizar tal pagamento – prova que não é tarefa fácil, pois, por um lado, o conceito de falta de pagamento imputável é um conceito indeterminado e cuja interpretação, por outro lado, se presta a um entendimento restrito (acto de falta de pagamento) e a um entendimento amplo (actos conducentes à falta de pagamento). Isto embora haja causas facilmente entendíveis como justificativas desse incumprimento, como por exemplo a ocorrência de um caso fortuito ou de força maior⁴, de culpa de terceiro⁵, de causas de exclusão da culpa⁶ ou de inexigibilidade.

Vários autores, classificam esta inversão do ónus da prova como uma *diabolica probatio* (prova da não culpa), incompatível com a prossecução do princípio da justiça (a experiência, a prática não faz concluir necessariamente que a culpa seja do gestor), do

⁴ Furtos ou incêndios, por exemplo.

⁵ Quando se verifique uma interrupção do nexo de causalidade. Será, por exemplo, o caso do contabilista que se apropria de quantias que lhe foram oportunamente entregues para pagamentos das dívidas revertidas.

⁶ Quando esteja em causa a salvaguarda de um valor juridicamente superior como por exemplo, o caso do não pagamento se dever à utilização do dinheiro disponível para salvar a vida de alguém. Pelo contrário, a utilização de tal dinheiro para o pagamento de salários não será susceptível, em princípio, de excluir a culpa do gerente (neste sentido o Ac. do STA de 27-11-96, proferido no processo nº 020782).

princípio da imparcialidade (o Estado credor fica dotado de uma posição privilegiada que chega a pôr em causa o princípio da verdade material) e o da certeza jurídica (pois o que entender por falta de pagamento é de tal forma indeterminado que se perde a estabilidade, a previsibilidade e a cognoscibilidade).

A presunção em causa transforma a administração ou gestão das sociedades numa actividade arriscada.

Finalmente, impõe-se fazer menção ao facto de que não se exige, no art. 24.º da LGT, que a administração ou gerência seja em simultâneo de direito e de facto, pois segundo o mesmo artigo basta o exercício, ainda que somente de facto (exercício efectivo).

Assim, à Administração compete provar a gerência de facto quando a mesma não for acompanhada da gerência de direito.

Do mesmo modo, pode equacionar-se que um gerente que o seja de direito, mas que não exerça de facto, e que cause com essa omissão, por exemplo, o não pagamento dos impostos legalmente devidos no período do exercício do cargo, possa vir a ser responsável subsidiário.

Em sentido divergente, no sentido da exigência da efectividade de funções, Tânia Meireles da Cunha defende que *“se conclui pela leitura do preceito, nomeadamente pelo facto de em ambas as alíneas ser feita referência ao “período do exercício” do cargo do responsável, que não é suficiente a gerência de direito, sendo necessário que a ela se alie a de facto”*.

Isto embora seja em princípio defensável que a falta da prática de qualquer acto de gerência demonstre, por si só, a falta do exercício daquela, desde logo tendo em conta os contributos de teorias do Direito Penal relativas à autoria, como as do domínio do facto, ou da comissão por omissão (dever de garante), que possuirão vários pontos de contacto com a problemática em causa.

Dito de outro modo, será dificilmente compreensível que se aceite que alguém que conhece e compreende o correcto significado e alcance dos poderes de gerência que de direito lhe cabem e que, podendo evitar o não pagamento ou a insuficiência patrimonial da pessoa colectiva, opte por não praticar qualquer acto, possa considerar-se como não exercendo, de facto e ainda que de forma omissiva, aqueles referidos poderes de gerência.

Por outro lado, a própria questão do exercício efectivo da gerência acaba de algum modo por se sobrepor com a questão da culpa no resultado danoso (seja ele a insuficiência patrimonial ou o não pagamento), desde logo porquanto o juízo de culpa

tem (como o demonstram inúmeros acórdãos contraditórios da nossa jurisprudência criminal) uma dimensão fáctica e uma dimensão jurídica, traduzindo se aquela na ligação naturalística entre o sujeito e o facto danoso e esta no juízo ético jurídico de censura derivado da violação dos valores comunitários protegidos pela norma tipificadora das condutas proibidas.

Deste modo, e retomando o exemplo acima exposto, poder se á ser tentado a concluir que o gerente de direito omitente será ou não gerente de facto, conforme tivesse ou não o dever de evitar o resultado danoso para o Fisco, correspondente ao inadimplemento da obrigação tributária.

Todavia, dessa forma, estar se á a miscigenar a problemática do exercício da gerência (de forma omissiva), com a problemática da censurabilidade, própria da culpa.

Concretizando, se determinada pessoa é gerente de uma pessoa colectiva, mas, por força de uma relação de subordinação existencial (por exemplo, filho pai, mulher marido, etc.), não exerce esses poderes, mesmo sabendo que, por hipótese, tem poderes para movimentar contas bancárias, que as mesmas estão providas e que existem dívidas tributárias por saldar, deverá ser considerado como nunca tendo exercido a gerência (por não ter praticado qualquer acto de gerência) ou como não tendo culpa no não pagamento (por força da inexigibilidade de outro comportamento)? E se esse mesmo comportamento omissivo for determinado por incúria, desleixo ou perfídia?

Ora, esta situação nebulosa, no que seja a fronteira entre o exercício efectivo da gerência e a culpa tem relevantes repercussões nos casos em que exista uma presunção de culpa sobre o revertido, já que, nessas situações, será este que tem que demonstrar os factos que o favorecem relativamente à questão da culpa, mas já não relativamente à questão do exercício efectivo da gerência, cuja demonstração será sempre um ónus da Administração Tributária.

Verifica se assim que ainda estamos longe de poder ter um conceito concreto e seguro do que seja o efectivo exercício da gerência com evidentes consequências perniciosas para a segurança na aplicação do Direito.

Não obstante, e neste contexto, encontram se já abordadas e resolvidas diversas questões particulares, cuja resposta, no nosso quadro jurisprudencial, se pode ter, de algum modo, como previsível.

Assim, e após vários anos de evolução jurisprudencial, pode ter se como pacífico a esse nível o entendimento de que a presunção derivada do artigo 11.º do Código do Registo Comercial, não abrange o exercício efectivo da gerência registada.

Mais se pode ter como seguro, actualmente, o entendimento de que daquele registo não se pode retirar, de forma automática, uma presunção judicial de exercício de facto da gerência.

O TCAN tem evoluído esta jurisprudência, abordando novas questões e apontando um caminho que, todavia, está ainda longe de estar completo.

Assim, aquele Tribunal, no seu Ac. de 11 03 2010, proferido no processo n.º 00349/05.6BEBRG, sumariando a evolução jurisprudencial dos últimos anos referiu que:

“I À luz do regime da responsabilidade subsidiária prevista no art. 24.º, n.º 1, da LGT, em qualquer das suas duas alíneas, a possibilidade de reversão não se basta com a gerência de direito, exigindo se o exercício de facto da gerência.

II É à AT, como exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos da reversão da execução fiscal.

III Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto.

IV Do art. 11.º do CRC resulta apenas que se presume que é gerente de direito aquele que consta como gerente do registo comercial.

V O tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição quanto à gerência de facto, pode utilizar presunções judiciais, motivo por que, com base na gerência de direito e noutras circunstâncias do caso, nomeadamente as posições assumidas no processo e provas produzidas ou não pelo revertido e pela Fazenda Pública, pode, usando de regras de experiência, inferir a gerência de facto.

VI O juiz não pode inferir a gerência de facto automática e exclusivamente com base na gerência de direito, sob pena de reconduzir a presunção judicial a uma presunção legal.

VII Acresce que a AT, pese embora a possibilidade referida em V, que assiste ao tribunal em sede de oposição à execução fiscal, não pode dispensar se de alegar no despacho de reversão a gerência de facto.” (sublinhado nosso)

De igual modo, no seu Ac. de 08 04 2010, proferido no processo n.º00351/05.8 BEBRG, escreveu esse mesmo Tribunal superior que *“Porque o princípio do inquisitório preside ao processo tributário, tendo a exequente alegado no despacho de reversão factos tendentes a demonstrar a gerência efectiva, impõe-se ao Tribunal, ainda que oficiosamente (cf. arts. 13.º do CPPT e 99.º da LGT), promover a produção de prova sobre os mesmos.”*(de novo sublinhado nosso)

Da conjugação destas decisões, parece poder retirar-se o entendimento de que o despacho de reversão terá uma função delimitadora da matéria de facto relevante para a aferição da existência ou não do exercício efectivo da gerência e que, não obstante o princípio do inquisitório que vigora no processo tributário (decorrente dos referidos artigos 13.º do CPPT e 99.º da LGT), estará vedado ao Tribunal conhecer de outros factos que não os compreendidos no despacho de reversão.

Este entendimento está, obviamente, mitigado pelo princípio da aquisição processual, decorrente da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil⁷.

Face a este entendimento, continuam em aberto uma série de questões, como a de saber se pode a Fazenda Pública, na contestação do processo de oposição, alegar factos novos relativamente ao exercício efectivo da gerência⁸.

Igualmente fica por saber qual o tratamento jurisprudencial que decorrerá do entendimento acima exposto, relativamente à mera alegação genérica do exercício da gerência de facto no acto de reversão⁹, ou seja, se tal será suficiente para que, no uso dos seus poderes inquisitórios, o Tribunal apure factos que sustentem tal conclusão, ou para que seja admissível à Fazenda Pública, na sua contestação, alegar tais factos.

Sem resposta, também, estará ainda a questão de saber qual a actuação exigível à Administração Tributária, naqueles casos, já acima aludidos, em que esteja em causa um exercício omissivo da gerência.

A este respeito, e no sentido de permitir alguma praticabilidade à função processual da Administração Tributária, poderá considerar-se o entendimento de que mais do que reconduzir a demonstração da gerência de facto ao elencar de um conjunto de actos corporizadores de tal exercício, poderá aquela ser feita mediante a demonstração da existência de condições efectivas para o seu exercício¹⁰.

Um dos factos tipicamente utilizados como demonstrativos do exercício efectivo da gerência, é o da necessidade da assinatura do revertido para vincular o devedor originário, conjugado com a demonstração do efectivo funcionamento económico daquele. A este respeito, todavia, é possível encontrar jurisprudência contraditória¹¹.

Exemplos de situações que se podem apresentar como paradigmáticas do não exercício da gerência, serão os casos de impossibilidade absoluta: doença totalmente impeditiva (p. ex.: coma), rapto ou sequestro, deficiência mental profunda, etc.

⁷ Cfr. neste sentido o Ac. do TCA Sul de 10/06/2009, proferido no Processo 03267/09.

⁸ Eventualmente por aplicação subsidiária ou por via analógica do artigo 273º/1 do Código Processo Civil.

⁹ Com recurso a expressões como “gerente de facto”, “exerceu funções de gerência”, ou similares.

¹⁰ Como sejam uma proximidade fáctica regular com o objecto da gerência e o conhecimento dos poderes decorrentes desta, da situação de incumprimento fiscal e dos meios de obstar a este.

¹¹ Cfr. designadamente, os Acs. do TCA-Sul de 08-06-2010, proferido no processo 03846/10, e de 09-03-2010, proferido no Processo 02486/08.

A existência de uma procuração para o exercício de gerência “*enquadra-se no apuramento do exercício de facto da gerência, pois pode ser considerada como uma forma indirecta desse exercício.*”¹²

Já as situações subjectivas que possam obstar ao exercício da gerência (situações de dependência familiar, situações de falta de conhecimentos necessários ao cumprimento mínimo da função), em princípio estarão no âmbito do juízo de culpa, e não da aferição do exercício de facto da gerência. Tudo se reconduzirá, essencialmente, a saber se o factor impeditivo é, verdadeiramente, um obstáculo de facto ao exercício da gerência ou antes um condicionador da vontade desse exercício.

Note-se ainda que a sentença penal absolutória, nos termos do artigo 674.º B Código de Processo Civil, apenas constitui presunção legal (susceptível de prova em contrário, portanto) de inexistência dos factos imputados ao arguido no processo criminal, e apenas quando a absolvição se fundamente na não prática dos factos¹³.

¹² Ac. do STA de 09-05-2001, proferido no processo n.º 025912. Com interesse para a questão conferir igualmente o Ac. do STA de 05-07-2001, proferido no processo 025004

¹³ E já não quando se funde em razões formais (p. ex. prescrição) ou na falta de prova. Cfr. a este respeito o Ac. do TCA-Sul de 11-03-2009, proferido no processo n.º 03316/09.

3. RESPONSABILIDADE (CIVIL) SUBSIDIÁRIA POR MULTAS E COIMAS

De acordo com a lei, mais concretamente com os artigos 24º LGT e 8º do RGIT, os gerentes, administradores e outras pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas, sociedades (ainda que irregularmente constituídas) e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis subsidiários pelas multas ou coimas aplicadas a infracções praticadas no período de funções ou em momento anterior, ou mesmo quando a decisão de aplicação de coima seja contemporânea a esse exercício.

O regime previsto no art. 8º do RGIT faz cair o ónus da prova dos pressupostos de responsabilidade por essas multas ou coimas sobre a Administração Tributária, não se presumindo a culpa dos gestores na insuficiência do património ou na falta de pagamento, ao contrário do preconizado anteriormente no artigo 112º/1 al. b) da LGT, em que se previa a presunção de culpa do gestor na falta desse pagamento.

Não obstante, este normativo encerra em si, no nosso entendimento uma clara violação do princípio constitucional da intransmissibilidade das penas (art. 30º/3 da Constituição da República Portuguesa) que defende que a *“responsabilidade criminal é insusceptível de transmissão”*.

Este preceito constitucional deve aplicar-se a todo e qualquer tipo de sanções, por ser essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas. Os fins das sanções aplicáveis por infracções tributárias são exclusivamente de prevenção geral e especial, pelo efeito ressocializador ou a ameaça da sanção levar o infractor a alterar o seu comportamento futuro e conseguir que outras pessoas, tomando o exemplo da aplicação a essa pessoa de uma sanção, se abstenham de praticar factos idênticos. De modo que, aplicar uma sanção a uma pessoa a quem não pode ser imputada responsabilidade pela sua prática não cumprirá a satisfação dos fins que a previsão das sanções tem em mente e por via disso, é inconstitucional sua aplicação por força do disposto no art. 18º/2 da CRP, que estabelece o princípio base da adequação e proporcionalidade na restrição de direitos fundamentais¹⁴.

E mesmo que abusivamente se pudesse retirar da leitura daquele artigo 8º do RGIT uma responsabilidade civil por multas e coimas, sempre se terá que concluir que

¹⁴ Nesse sentido, cfr. Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos, “Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado”, Lisboa, 2008, Áreas Editora, páginas 97 e 98.

perante a aplicação de uma pena de multa ou coima, caso a mesma não seja paga voluntariamente pelo devedor principal nem se obtenha do mesmo a respectiva cobrança coerciva, exigir o seu pagamento a terceiros configura uma situação de responsabilidade penal ou contra ordenacional.

O acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 06.05.2010, preceitua o seguinte “ *A cobrança efectuada ao responsável subsidiário de dívida de coima aplicada ao responsável originário constitui transmissão da obrigação de cumprimento da coima e viola o princípio constitucional da intransmissibilidade das penas e viola os direitos de audiência e de defesa, consagrados, no n.º 3 do art. 30º e no n.º 10 do art. 32º, ambos da CRP.*”.

Na esteira deste acórdão, julgou o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 10.11.2010, que “*O artigo 8.º do RGIT, interpretado no sentido de que ali se prevê a responsabilidade subsidiária por coimas, efectivada através do regime da reversão da execução fiscal contra as pessoas ali mencionadas, é materialmente inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da intransmissibilidade das penas, da presunção de inocência e da violação dos direitos de audiência e defesa, consagrados, respectivamente, no n.º 3 do artigo 30.º e nos n.ºs 2 e 10 do artigo 32.º, ambos da CRP.*”

E mais, “ *O processo de execução fiscal não é o meio processual adequado para a cobrança de dívidas emergentes de responsabilidade civil extracontratual nem é possível a reversão da execução para cobrança de dívidas não tributárias com esse fundamento.*”

Esta é uma problemática bem actual, já que o Acórdão do n.º 24/2011, do Tribunal Constitucional, datado de 12.01.2011, pronunciou-se a este respeito no sentido da inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, em cuja epígrafe pode ler-se o seguinte: “*Responsabilidade civil pelas multas e coimas*”.

É que o n.º 1 daquele preceito legal preconiza que os administradores, gerentes e outras pessoas que, ainda que somente de facto, exerçam funções de administração e gerência em pessoas colectivas, são subsidiariamente responsáveis pelas multas ou coimas aplicadas por factos no período do exercício do seu cargo, por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento, ou ainda por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período de exercício do seu cargo e lhes seja imputável essa falta de pagamento.

O referido acórdão julga o artigo 8º do RGIT inconstitucional “*por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade (...) na parte em*

que se refere à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra ordenação fiscal, efectivada através do mecanismo de reversão da execução fiscal.”

Assim, entendeu o Tribunal Constitucional que a *ratio legis* deste artigo, fere os princípios constitucionalmente assegurados como os da culpa, da igualdade e proporcionalidade.

Sem nunca pôr de lado uma responsabilização civil a este respeito, o acórdão não deixa de se pronunciar pela inconstitucionalidade desta norma já que a mesma transmite a responsabilização contra-ordenacional da pessoa colectiva para os seus administradores ou gerentes.

Ao gerente ou administrador da pessoa colectiva é objectivamente transmitida uma pena aplicada a outrem com especificidades diferentes quanto aos juízos de culpabilidade e mesmo quanto aos sujeitos jurídicos deste binómio, já que, do que aqui se trata é de por um lado uma pessoa colectiva e por outro de pessoa singular, à qual se aplica pena escrupulosamente pensada para recair sob pessoa colectiva. Ou seja, diferentemente do que acontece na prática de direito comum, aqui pretende-se aplicação de uma pena que o legislador estipula atendendo à qualidade do agente, e que fria e cegamente vai ser revertida para outro sujeito, específica e juridicamente diferente. Isto é, sujeitos de direito com naturezas distintas.

Mas como vimos, no domínio do ilícito penal ou contra-ordenacional deve reinar o princípio da intransmissibilidade das coimas e das multas, bem como o princípio da presunção de inocência, pelo que estas não podem ser exigidas ao revertido, ainda que em termos de responsabilidade subsidiária, nos termos previstos no artigo 8º do RGIT.

CONCLUSÃO

A ponderação entre interesses públicos e privados deve, acima de tudo e em cumprimento dos princípios que enformam o Estado de Direito, ser imparcial e justa, nunca esquecendo que o interesse público atinge com maior intensidade a sua essência quando, no respeito pelos princípios da proporcionalidade, da justiça e da igualdade, corresponde à garantia dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

A abordagem do regime da responsabilidade subsidiária e da reversão deixa-nos a impressão de que o legislador tributário favoreceu a Administração Tributária com os seus eloquentes silêncios e, simultaneamente, com as suas indeterminações conceptuais, não se coibindo de desafiar princípios considerados incontornáveis no âmbito da actuação administrativa ou mesmo de violar de forma explícita a Lei Fundamental, no âmago dos princípios mais garantísticos que esta possui.

A responsabilidade subsidiária e a indissociável reversão foram traçadas sem o rigor que seria de esperar e sem a preocupação séria de garantir a igualdade procedimental (presunção de culpa?), a determinação dos conceitos (fundada insuficiência é...?), a verdade dos procedimentos (uma excussão prévia... a posteriori?) e a menor desvantagem possível para os cidadãos. A Administração Tributária dispõe de um regime legal aparentemente previsto para compensar a sua ineficiência, dotado de normas que farejam um culpado, qualquer que ele seja, um responsável que, engolido pela máquina fiscal, permita cumprir o desígnio supremo da arrecadação de receitas ou assumo o pagamento de sanções a que outros deram causa e mereceram.

É certo que devem os gerentes, administradores e directores adoptar comportamentos cumpridores e conformes à boa prática das suas obrigações fiscais, como também está certo que aqueles que, culposamente, assim não procedam, padeçam as dores da responsabilidade subsidiária.

É certo que é um instituto assente no princípio da economia processual, evitando que se instaure um novo processo executivo contra o responsável subsidiário, ampliando subjectivamente a instância executiva, caindo por terra a necessidade de serem instaurados processos subordinados.

Mas será que sob o peso da desconsideração da personalidade colectiva, da presunção de culpa, de conceitos indeterminados e indetermináveis, de benefícios habilmente suprimidos, da derrogação do princípio da capacidade contributiva, da desconsideração pelos princípios da justiça e da proporcionalidade, da transmissão das penas e da supressão das suas garantias, ainda bole o revertido?

Creemos que não e, para terminar, creemos que nenhuma receita fiscal justifica a distorção dos fundamentos e princípios do Direito ou a violação da nossa Lei Fundamental.

A receita fiscal é importante, mas o modo da sua obtenção retrata o Estado cobrador e o abuso do Direito para se preferir o cofre e preterir o cidadão.

BIBLIOGRAFIA

CÓDIGO CIVIL, Almedina, 2008.

CÓDIGOS TRIBUTÁRIOS, Almedina, 2010.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, Almedina, 2006.

CUNHA, Tânia Meireles da, *“Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária”*, Almedina, 2004

NABAIS, José Casalta, *“Direito Fiscal”*, 5ª Edição, Almedina, 2009;

SOUSA, Jorge Lopes e Manuel Simas Santos, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, Lisboa, Áreas Editora, 2008.

