

ALGUMAS NOTAS EM TORNO DA QUESTÃO DA RESPONSABILIDADE DOS GESTORES PELAS DÍVIDAS POR COIMAS TRIBUTÁRIAS APLICADAS ÀS SOCIEDADES

Intervenção de Francisco António Pedrosa Areal Rothes

Juiz Desembargador no Tribunal Central Administrativo Norte

1. Introdução

O tema que aqui debatemos – a responsabilidade subsidiária dos gestores pelas dívidas por coimas tributárias aplicadas às sociedades ¹ – tem sido objecto de grande polémica: os tribunais tributários têm vindo a entender que as normas das alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do art. 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), na medida em que consubstanciam uma transmissão de responsabilidade contra-ordenacional ou, pelo menos, na medida em que sejam interpretadas como permitindo a reversão contra o gestor da execução fiscal instaurada contra a sociedade para cobrança de uma coima, padecem de inconstitucionalidade; por seu turno, o Tribunal Constitucional (TC) julgou-as não inconstitucionais, entendendo que as mesmas prevêm uma responsabilidade civil subsidiária dos gestores por factos ilícitos autónomos da prática da coima, quais sejam o terem culposamente gerado uma situação de insuficiência patrimonial da sociedade para o pagamento da coima, ou o não terem efectuado esse pagamento quando a sociedade tenha sido notificada para esse efeito durante o período do exercício do seu cargo, assim causando à Administração tributária (AT) um dano de montante equivalente ao valor da coima não paga.

Irei começar por uma panorâmica dos termos em que se encontra a polémica.

De seguida, tendo em conta que os ilustres Oradores que me precederam ² esgotaram os argumentos a favor e contra cada uma das teses em confronto, limitar-me-ei a considerar a prática que tem vindo a ser seguida pela AT, de utilização da reversão como meio de efectivar a responsabilidade dos gestores relativamente às coimas tributárias em que foram condenadas as sociedades, adiantando desde já que entendo como ilegal o uso da reversão para efectivar essa responsabilidade.

¹ Embora me vá referir exclusivamente às sociedades, os considerandos a efectuar valem para as pessoas colectivas em geral.

² Refiro-me aos Ex.mos Senhores Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa e Professor Doutor Germano Marques da Silva.

2. Os termos em que se coloca a questão

O art.º 8.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 5/2001, de 5 de Junho, que tem como epígrafe «Responsabilidade civil pelas multas e coimas» dispõe no seu n.º 1:

«1- 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 do 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 as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento».

A AT tem vindo efectivar a responsabilidade subsidiária prevista nas citadas alíneas *a)* e *b)* do art. 8.º, n.º 1, do RGIT, mediante o procedimento de reversão previsto no art. 23.º da Lei Geral Tributária (LGT), cujo n.º 1 prescreve: «A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal». Assim, se a coima tributária aplicada a uma sociedade não for paga voluntariamente no período que a lei estipula para o efeito, a AT (salvo se a coima for aplicada por tribunal comum), com base na certidão de dívida por ela extraída, se o processo não ultrapassou a fase administrativa, ou com base na certidão que lhe seja remetida pelo tribunal tributário, instaura execução fiscal para cobrança da mesma, como lho permite o art. 65.º, n.º 2, do RGIT e nos termos do disposto no n.º 1 do mesmo artigo e dos arts. 148.º, n.º 1, alínea *b)*, e 162.º, alínea *b)*, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Essa execução, como é óbvio, é instaurada apenas contra a sociedade, que é a única devedora que consta do título, e apenas para cobrança da coima, que é a única dívida que aquele incorpora.

Instaurada a execução fiscal, se no decurso do processo o órgão da execução fiscal verifica que o património da sociedade originária devedora é inexistente ou insuficiente para a satisfação da dívida exequenda e do acrescido, a prática que sempre vimos seguida pela AT foi a de promover o chamamento à execução dos gerentes, como responsáveis subsidiários, através do procedimento da reversão.

Durante algum tempo, a jurisprudência não suscitou obstáculo algum a que a execução instaurada contra uma sociedade para cobrança de uma coima tributária que lhe foi aplicada revertesse contra o gerente ao abrigo do disposto no art. 8.º do RGIT. Ponto era que estivessem

observados os requisitos substantivos da responsabilidade subsidiária previstos no art. 8.º, n.º 1, alíneas *a)* ou *b)*, do RGIT e as condições para a reversão previstas no art. 23.º, n.º 2, da LGT, e no art.º. 153.º, n.º 2, do CPPT.

A nossa experiência é a de que os motivos mais frequentes da procedência das oposições deduzidas pelos gestores contra essas execuções fiscais, na sequência da reversão contra eles, eram a falta da prova do exercício da gerência de facto e a falta da prova da culpa pela insuficiência patrimonial ou pela falta de pagamento. Note-se que é sobre a AT que recai o ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito à reversão (cf. art.º. 342.º, n.º 1, do Código Civil (CC) e art. 74.º, n.º 1, da LGT) e que no art. 8.º do RGIT não existe qualquer presunção de culpa ³.

No entanto, JORGE LOPES DE SOUSA e SIMAS SANTOS alertavam, em anotação àquele art.º. 8.º, para a duvidosa constitucionalidade da responsabilidade prevista no n.º 1 daquele artigo. Salientando que «é uma realidade incontornável que quem faz o pagamento de uma sanção pecuniária é quem a está a cumprir», consideraram que, não obstante a lei a configurar como responsabilidade civil por factos ilícitos, «esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável pela infracção para outras pessoas», motivo por que tal responsabilidade violaria o princípio da intransmissibilidade das penas, consagrado no art.º. 30.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP) ⁴.

Pelo menos a partir de 2008, esse entendimento veio a ser adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA)⁵, tendo-se firmado uma

³ Contrariamente ao que sucedia no antecedente art.º. 112.º da LGT, em cujo n.º 1, alínea *b)*, se presumia a culpa pela falta de pagamento das coimas vencidas no período do seu mandato. É óbvia a sintonia com o regime do art. 24.º, da LGT, norma que prevê a responsabilidade subsidiária dos gestores pelas dívidas tributárias e cujo n.º 1, alínea *b)*, da LGT, dispõe que, relativamente às dívidas vencidas no período do exercício do cargo, recai sobre estes a prova de que a falta de pagamento não lhes foi imputável. Tenha-se presente que a expressão «dívidas tributárias» utilizada no art. 22.º e seguintes da LGT se refere exclusivamente a dívidas de impostos.

⁴ *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, 3.ª edição, Áreas Editora, anotação 2 ao art.º. 8.º, págs. 97/97.

⁵ Vejam-se os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 27 de Fevereiro de 2008, proferido no processo com o n.º 1057/07 e publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32210.pdf>), págs. 295 a 297;
- de 12 de Março de 2008, proferido no processo com o n.º 1053/07 e publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Maio de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32210.pdf>), págs. 337 a 341 (este respeitante ao art.º. 7.º-A do RJIFNA);

corrente jurisprudencial cujas notas essenciais podem ser resumidas nos seguintes termos:

- a responsabilidade subsidiária dos gestores prevista no art.º 8.º do RGIT, porque implica uma transmissão do dever de cumprimento da sanção contra-ordenacional, é incompatível com o princípio da intransmissibilidade das penas, consagrado no art.º 30.º, n.º 3, da CRP, aplicável ao direito de mera ordenação social, como corolário do princípio da necessidade da restrição dos direitos fundamentais previsto no art.º 18.º, n.º 2, da Lei Fundamental;
- porque os gestores não intervêm no processo de contra-ordenação, não podendo contestar a acusação nem interpor recurso da decisão que aplica a coima, são também violados os direitos de audiência e de defesa consagrados no n.º 10 do art.º 32.º da CRP;
- ademais, a própria presunção legal de que a falta de pagamento da coima vencida no mandato do gestor lhe é imputável é igualmente inconstitucional por inconciliável com a presunção de inocência vigente em matéria sancionatória (cfr. art.º 32.º, n.º 2, da CRP).

Na sequência do recurso obrigatório interposto pelo Ministério Público do acórdão do STA de 28 de Maio de 2008, proferido no processo com o n.º 31/08, o TC, pelo seu acórdão com o n.º 129/2009, de 12 de Março ⁶⁻⁷, adoptando a tese defendida por GERMANO MARQUES DA SILVA ⁸, decidiu «não julgar inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do art. 8.º do RGIT [...] na parte que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes por coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação» e, concedendo provimento ao

– de 28 de Maio de 2008, proferido no processo com o n.º 31/08 e publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 29 de Setembro de 2008 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2008/32220.pdf>), págs. 625 a 628;

– de 4 de Fevereiro de 2009, proferido no processo com o n.º 829/08 e publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Abril de 2009 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32210.pdf>), págs. 181 a 185.

⁶ Acórdão proferido no processo com o n.º 649/08, da 3.ª Secção do Tribunal Constitucional, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 74, de 16 de Abril de 2009.

⁷ A que se seguiram, no mesmo sentido, os acórdãos com o n.º 150/2009, de 25 de Março de 2009, e com o n.º 234/2009, de 12 de Maio de 2009, a propósito da norma equivalente do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, que era o seu art. 7.º-A.

⁸ *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Verbo, 2009, pág. 438. O mesmo Autor reiterou a natureza da responsabilidade prevista no art. 8.º, n.º 1, do RGIT, como responsabilidade civil, em comentário ao referido acórdão do TC, na *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano II, n.º 3, págs. 298/299.

recurso, ordenar a reforma do acórdão recorrido em conformidade com o juízo de constitucionalidade formulado.

O TC, em resumo, começou por referir que não é pacífico que o princípio da intransmissibilidade das penas consagrado no art.º 30.º, n.º 3, da CRP, seja aplicável à responsabilidade contra-ordenacional (ao direito de mera ordenação social); mas não foi com esse fundamento que o TC deu provimento ao recurso, mas com o de que a responsabilidade subsidiária prevista nas alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do art. 8.º do RGIT não era uma responsabilidade por coimas, mas «uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta do *facto culposus* que lhes é imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa, que tenha sido causadora do não pagamento da multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa colectiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período do exercício o seu cargo». Tal responsabilidade assentaria, pois, num «facto autónomo, inteiramente diverso» do que constitui a infracção. Já o dano indemnizável causado com o facto ilícito e culposus do gerente corresponderia ao valor, de montante igual ao da coima, que a sociedade deixou de pagar por culpa do administrador. Nas palavras do acórdão, esse dano resultaria da «não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas», na «receita que deixa de ter dado entrada nos cofres da Fazenda Nacional»

O processo foi devolvido ao STA que, por acórdão de 1 de Julho de 2009⁹, procedendo à reforma do acórdão de 28 de Maio de 2008 em cumprimento do ordenado pelo TC, decidiu que, sendo a responsabilidade em causa uma responsabilidade de natureza civil extracontratual e não uma responsabilidade pelo pagamento de coimas (como decidido pelo TC), a cobrança destas dívidas não podia ser feita através do processo de execução fiscal, uma vez que não estava prevista no art.º 148.º do CPPT.

Na verdade, até à entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2010, o art.º 148.º do CPPT, que define o âmbito da execução fiscal, não contemplava a possibilidade de serem cobradas através de processo dívidas provenientes de responsabilidade civil.

Recentemente, o acórdão do STA de 16 de Dezembro de 2009, proferido no processo com o n.º 1074/09¹⁰, veio fazer uma nova abordagem sobre o tema, colocando a tónica nos aspectos processuais relativos à execução fiscal que, instaurada contra a sociedade para cobrança da coima, reverteu contra o gerente. Aí se considerou que, independentemente da

⁹ Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30 de Novembro de 2009

(<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32230.pdf>), págs. 1050 a 1053.

¹⁰ Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 19 de Abril de 2010

(<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32240.pdf>), págs. 2078 a 2088.

natureza da responsabilidade prevista no art.º 8.º, n.º 1, do RGIT, se for usada a reversão para a efectivar no processo de execução fiscal isso significa que a AT a está a considerar como uma responsabilidade pelo pagamento de coimas, pois «a reversão da execução provoca, inevitavelmente, a transmissão da responsabilidade pelas dívidas que constam do título executivo para aquele que a lei aponta como responsável subsidiário». Isto porque a reversão apenas opera uma alteração subjectiva da instância, mantendo-se inalterados o título executivo e a dívida nele certificada. Assim, na medida em que a reversão «implica e provoca, forçosamente, a transmissão da obrigação de cumprimento da sanção», sempre acarretará a inconstitucionalidade por violação do princípio da intransmissibilidade das penas e por violação dos direitos de audiência e de defesa.

Mais recentemente, o acórdão do STA de 14 de Abril de 2010, proferido no processo com o n.º 64/10 ¹¹, veio reiterar o entendimento de que a responsabilidade subsidiária prevista no n.º 1 do art.º 8.º do RGIT é por coimas e, por isso, que ofende os princípios constitucionais da necessidade e da intransmissibilidade das penas, enunciados nos arts. 18.º, n.º 2, e 30.º, n.º 3, da CRP, bem como de que 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.

Mais salientou o referido aresto que, a entender-se que é a oposição à execução o único meio que o revertido pode utilizar para a defesa dos seus interesses (vedada que lhe está, por falta de legitimidade, a intervenção no processo de contra-ordenação, como resulta do art.º 59.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações ¹²(*RGCO*) e na ausência de norma análoga ao art.º 49.º do RGIT ¹³), têm de ser asseguradas neste meio processual condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no processo contra-ordenacional, designadamente a possibilidade de conhecer officiosamente de todas as questões relevantes, em que se inclui a de «alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos termos e ao sentido da decisão recorrida», que é própria dos recursos jurisdicionais em processos de contra-ordenações. Isto, porque o revertido não teve a possibilidade de se defender no processo de contra-ordenação.

¹¹ Ainda não publicado no jornal oficial, mas com texto integral disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/46d3dc0d43a922878025770a005609da?OpenDocument>.

¹² Diz o art.º 59.º, n.º 2, do RGCO: «O recurso de impugnação poderá ser interposto pelo arguido ou pelo seu defensor».

¹³ Diz o art.º 49.º do RGIT: «Os responsáveis civis pelo pagamento de multas, nos termos do artigo 8.º desta lei, intervêm no processo e gozam dos direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos seus interesses».

Entretanto, a recentemente publicada Lei do Orçamento do Estado para 2010¹⁴, através do seu art.º 120.º, introduziu uma alteração no art.º 148.º do CPPT, aditando ao n.º 1 uma alínea c), do seguinte teor: «Coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias».

Com esta alteração legislativa pretende o legislador ultrapassar a falta de previsão legal que autorize a utilização do processo de execução fiscal para a cobrança de dívidas provenientes de responsabilidade civil, falta de previsão que foi assinalada no já referido acórdão do STA de 1 de Julho de 2009¹⁵.

Feito o ponto da situação, em termos necessariamente breves¹⁶, passemos agora a avançar a nossa posição sobre o tema.

3. Da reversão da execução fiscal como meio para efectivar a responsabilidade prevista no art.º 8.º, n.º 1, do RGIT

Pelas razões já expostas, deixo fora do âmbito destas reflexões a natureza da responsabilidade prevista no art.º 8.º, n.º 1, do RGIT, e vou apenas referir-me à questão de como efectivar essa responsabilidade, questão que, do ponto de vista da prática, me parece assumir a maior relevância¹⁷.

A AT sempre usou a reversão para o efeito mas, a meu ver, fá-lo indevidamente, quer se considere que a responsabilidade em causa tem natureza de responsabilidade civil extracontratual, quer se entenda que se trata de responsabilidade por uma sanção aplicada à sociedade. Vejamos:

A execução fiscal tem como base um título executivo, que é condição necessária e suficiente para a sua instauração e pelo qual se

¹⁴ Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

¹⁵ Que procedeu à reforma do acórdão do mesmo Supremo Tribunal de 28 de Maio de 2008 em cumprimento do ordenado pelo acórdão de 12 de Março de 2009 do TC.

¹⁶ Sobre este tema, como, exaustivamente, sobre toda a problemática de que nos ocupamos, vide MARIANA BRANDÃO DE PINHO NOITES, *Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução fiscal como meio de efectivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades*, *Revista Fiscal*, Dezembro de 2009, pág. 7 e segs.

¹⁷ Como bem salientou RUI MORAIS, em comentário ao acórdão do STA de 16 de Dezembro de 2009, proferido no processo com o n.º 1074/09, na *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 1, págs. 303/304, «o problema (e, conseqüentemente, a solução que importa encontrar) não se situa (apenas) ao nível da questão da natureza jurídica da obrigação dos revertidos», havendo também que saber qual o objecto da execução fiscal que a AT reverteu contra o gerente.

determinam o fim e os limites da execução ¹⁸. No caso, o título executivo será a certidão da qual uma sociedade consta como devedora de coima tributária. Ninguém mais consta do título e nenhuma outra dívida é por ele titulada.

É certo que no processo de execução fiscal está prevista a possibilidade de serem chamadas à execução fiscal outras pessoas que não constam do título executivo, designadamente os responsáveis subsidiários, sendo que o chamamento destes se concretiza pelo procedimento de reversão, como resulta do artº. 23.º, n.º 1, da LGT, que dispõe: «A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal». Trata-se de um instituto sem paralelo na execução comum.

Esse procedimento, que culmina com a prolação pelo órgão da execução fiscal de um despacho a determinar a prossecução da execução fiscal contra um terceiro, que não consta como devedor do título executivo, só se compreende e aceita na medida em que não implica qualquer alteração da dívida exequenda, da sua natureza e proveniência, mas uma mera alteração subjectiva da instância (mais rigorosamente, uma ampliação ¹⁹subjectiva da instância), da qual passa a constar do lado passivo alguém que a lei substantiva definia já como devedor ou que foi como tal ulteriormente verificado.

Como impressivamente ficou dito no já referido acórdão do STA de 16 de Dezembro de 2009, proferido no processo com o n.º 1074/09, «a reversão do 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».

Esse mecanismo encontra-se estruturado em função da responsabilidade tributária, mas pode também ser utilizado para outros casos de responsabilidade subsidiária, como resulta do disposto nos artºs. 25.º a 28.º, da LGT, e nos arts. 157.º, 161.º e 181.º, n.º 2, do CPPT. Mas, em todas essas situações de responsabilidade subsidiária susceptíveis de serem concretizadas mediante reversão é inequívoco que sempre o título executivo e a dívida nele certificada permanecem os mesmos.

Essa exigência de que a dívida, antes e depois da reversão, mantenha a mesma natureza só será respeitada caso se admita que ao gerente

¹⁸Cfr. RUI MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, pág. 36.

¹⁹ No sentido de que «a reversão enquanto meio de efectivar a responsabilidade tributária subsidiária, mais do que consubstanciar uma simples modificação subjectiva da instância, opera de facto uma ampliação da mesma», *vide* PEDRO VIDAL MATOS, *Revista da Ordem dos Advogados* 2008, *A reversão do processo de execução fiscal*, ano 68, Setembro/Dezembro de 2008, pág. 963, nota de rodapé com o n.º 5.

revertido está a ser exigida a coima que foi aplicada à sociedade e para cuja cobrança coerciva foi instaurada a execução fiscal. O que, no confronto entre ambas as teses de que nos ocupamos, só acontece na que tem vindo a ser sufragada pelo STA, de que a responsabilidade prevista no n.º 1 do art.º 8.º do RGIT é uma responsabilidade subsidiária do gerente pelas coimas tributárias aplicadas à sociedade.

Mas, caso se aceite que a dívida exigida ao gerente é proveniente de coima, teremos que considerar procedente a objecção que o STA lhe tem oposto, qual seja a de que a responsabilidade prevista no art.º 8.º do RGIT é

Por outro lado, mesmo a admitir-se que o princípio constitucional da intransmissibilidade das penas não logra aplicação em sede do direito de mera ordenação social (e o TC parece ter deixado a “porta aberta” a esse entendimento), sempre se imporia encontrar maneira de garantir ao gestor chamado a responder subsidiariamente pela coima os seus direitos de audiência e de defesa, sob pena de violação do art.º 32.º, n.º 10, da CRP, como o STA tem vindo a salientar.

Essa garantia dos direitos de audiência e de defesa poderá conseguir-se permitindo ao gerente (enquanto responsável subsidiário pelo pagamento da coima) intervir no processo de contra ordenação em plano de igualdade com o arguido, mediante a criação de uma norma análoga à do art. 49.º do RGIT ²⁰ ou o alargamento do âmbito desta, solução preconizada pelo Professor GERMANO MARQUES DA SILVA ²¹ e pelo Professor RUI MORAIS ²², se bem que ambos no pressuposto de que a responsabilidade em causa é responsabilidade civil e não responsabilidade por coimas.

Enquanto tal norma não é criada, afigura-se-me que deverá facultar-se ao revertido, como ficou dito no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Abril de 2010 ²³, a defesa na oposição à execução fiscal, assegurando-lhe neste meio processual «condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no processo contra-ordenacional».

Já se entendermos que a responsabilidade em causa é de natureza civil, como defende o TC, então, antes do mais, teremos que concluir, como no referido acórdão do STA de 1 de Julho de 2009 (que procedeu à

²⁰ Diz o art. 49.º do RGIT: «Os responsáveis civis pelo pagamento de multas, nos termos do artigo 8.º desta lei, intervêm no processo e gozam dos direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos seus interesses».

²¹ *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º 3, págs. 299/300.

²² *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 1, págs. 307 a 309.

²³ Proferido no processo com o n.º 64/10, ainda não publicado no jornal oficial, mas com texto integral disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/46d3dc0d43a922878025770a005609da?OpenDocument>.

reforma do acórdão de 28 de Maio de 2008 em cumprimento do ordenado pelo TC), que a cobrança da dívida, pelo menos até à data em que entrou vigor o Orçamento do Estado para 2010, não podia ser efectuada no processo de execução fiscal, pois no artº. 148.º do CPPT não se previa a possibilidade de cobrança de dívidas provenientes de responsabilidade civil, ainda que emergente da falta de pagamento de coimas.

É certo que esta objecção foi ultrapassada com a alteração introduzida no artº. 148.º do CPPT pela Lei do Orçamento do Estado para 2010, que aditou ao n.º 1 daquele artigo a alínea *c*), de modo a permitir que o processo de execução fiscal seja utilizado para cobrar dívidas provenientes de responsabilidade civil decorrente da falta de pagamento de coimas. No entanto, essa alteração não resolve as dúvidas relativamente à possibilidade de utilizar a reversão como forma de efectivar a responsabilidade dos gestores prevista no artº. 8.º, n.º 1, do RGIT. Essa possibilidade é também questionada no voto de vencida lavrado no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Dezembro de 2009 ²⁴e por MARIANA BRANDÃO DE PINHO NOITES no referido estudo sobre este tema ²⁵.

A meu ver, a primeira dificuldade suscitada pelo uso da reversão para efectivar a responsabilidade dos gestores prevista no artº. 8.º do RGIT, caso se entenda que estamos perante responsabilidade civil, é que não se poderá então afirmar que esta tem carácter subsidiário, como exigido pelo artº. 23.º, n.º 1, da LGT. Na verdade, a sociedade responderá então pela coima e o gestor pelo dano causado ao Estado pela falta de pagamento daquela. Ou seja, a responsabilidade do gestor é uma responsabilidade própria, sem carácter subsidiário.

A segunda dificuldade será a decorrente da impossibilidade, já referida, de através da reversão se operar uma mudança quanto à natureza da dívida em cobrança no processo de execução fiscal, como salientou o já mencionado acórdão do STA de 16 de Dezembro de 2009.

Não pode aceitar-se que a dívida em cobrança no processo de execução fiscal fosse por coima, inicialmente, e, depois da reversão e por efeito desta, passasse a ser uma dívida de natureza civil e indemnizatória.

Não vejo como poderá sustentar-se, sob pena de quebra das mais elementares regras processuais, que no mesmo processo de execução fiscal estejam a ser cobradas simultaneamente (e com base num único título executivo) dívidas de natureza diferente, sendo uma proveniente de coima e outra proveniente de indemnização civil por falta de pagamento de coima.

²⁴Proferido no processo n.º 1147/09, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 19 de Abril de 2010 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2009/32240.pdf>), págs. 2089 a 2094.

²⁵*Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução fiscal como meio de efectivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades na Revista Fiscal*, Dezembro de 2009, pág. 7 e segs.

De igual modo, não vejo como será possível sustentar que possam figurar no lado passivo da mesma execução fiscal pessoas que aí estão a responder por dívidas diferentes.

Por outro lado, estaríamos eventualmente a permitir à AT efectuar uma verdadeira condenação do gerente com base em responsabilidade civil extracontratual, praticando um acto relativamente ao qual, a meu ver, é duvidoso que não invada a competência reservada dos tribunais. É que dificilmente poderá sustentar-se que não estamos aqui perante uma situação de composição de conflito de interesses, o que, necessariamente, implicaria a inconstitucionalidade das normas que atribuíssem à AT a competência para tal reversão.

Não pode estabelecer-se aqui qualquer paralelismo com a reversão enquanto mecanismo para efectivar a responsabilidade tributária subsidiária, situação em que o responsável subsidiário responde pela mesma dívida que o devedor originário e em que o que ocorre é uma mera ampliação do âmbito subjectivo da execução fiscal pelo lado passivo, relativamente a alguém que, note-se bem, também é sujeito passivo da relação tributária, vinculado ao cumprimento da prestação tributária (art.º 18.º, n.º 3, da LGT). Neste caso, a reversão tem a natureza de acto administrativo²⁶.

Temos visto propor como solução para ultrapassar estas dificuldades a criação de uma norma equivalente à do art.º 49.º do RGIT²⁷, de forma a permitir que o gestor pudesse intervir no processo de contra ordenação em posição similar à do arguido, designadamente podendo contestar a acusação e recorrer da decisão.

Mas, a meu ver, essa solução, se dá resposta às exigências de defesa do revertido, já não a dá relativamente ao problema com que nos deparamos, qual seja o da falta de título executivo que permita executar o gestor pela responsabilidade civil.

Só assim não seria caso pudéssemos admitir que no processo de contra-ordenação fosse deduzido pedido de indemnização civil. Mas essa solução criaria diversas dificuldades de ordem prática, sendo a mais notória a decorrente do facto de o processo de contra ordenação passar então, necessariamente, a ter que seguir sempre para a fase judicial, ainda que apenas para apreciação desse pedido. É que, como já disse, nunca se

²⁶ A questão da constitucionalidade da reversão como forma de efectivar a responsabilidade subsidiária tributária foi já objecto de decisão do TC, no seu acórdão com o n.º 160/2007, proferido no processo com o n.º 390/06, consultável em <http://www.tribunalconstitucional.pt/>, que, com base no entendimento de que o acto de reversão é um acto administrativo, se pronunciou no sentido da constitucionalidade das normas que atribuem à AT a competência para efectivar mediante a reversão a responsabilidade subsidiária dos gerentes por dívidas fiscais.

²⁷ Vide notas 23 e 24 supra.

poderia cometer à autoridade administrativa a competência para condenar em indemnização por responsabilidade civil, mesmo que o montante indemnizatório esteja fixado *a forfait* em montante igual ao da coima, pois sempre teria que apurar dos demais pressupostos da responsabilidade civil e a competência para esse efeito, como já disse, é exclusiva dos tribunais.

A meu ver, no actual estágio legislativo, mesmo tendo em conta a alteração introduzida no âmbito da execução fiscal pela Lei do Orçamento (que veio permitir a cobrança em processo de execução fiscal de dívidas provenientes de responsabilidade civil decorrente de coimas), nunca se poderá aceitar que a reversão constitui meio adequado para efectivar essa responsabilidade, sendo que se me afigura inultrapassável a inexistência de título executivo que permita a cobrança de dívida de indemnização por responsabilidade civil.

Em suma, a admitir-se que essa responsabilidade tem natureza de responsabilidade civil extracontratual, como entendeu o TC, então não vejo como possa dispensar-se a decisão judicial que condene o gestor na indemnização para poder cobrar coercivamente a respectiva dívida.

Muito obrigado pela V/ atenção