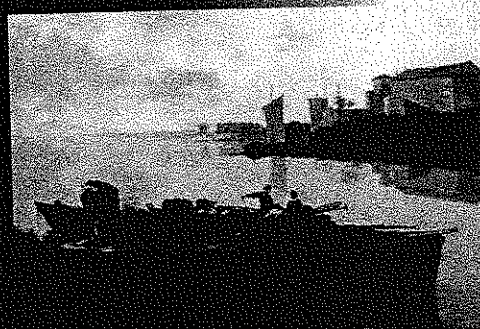


Paulo Roberto Coimbra Silva
Coordenação



GRANDES TEMAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

Alejandro C. Altamirano

Ana Luísa Sá

Catalina Hoyos J.

Crisley de Sousa Feitoza

Daniel Gutmann

Daniel M. Berman

Daniela Victor de Souza Melo

Enrico Traversa

Flávio Pereira da Costa Barros

Gabriel Prado A. de Mendonça

Gabriela Cabral Pires

Jacques Malherbe

Joachim Englisch

Jorge Bravo Cucci

José María Tovillas Morán

Leonardo André Gandara

Luís Henrique Vieira Rodrigues

Luis Manuel Alonso González

Marco Túlio Fernandes Ibraim

Maurício Saraiva de A. Chagas

Miguel Ángel Sánchez Huete

Onofre Alves Batista Júnior

Paulo Roberto Coimbra Silva

Rogério M. Fernandes Ferreira

Tadeu Negromonte de Moura

ILADT Instituto Latino-Americano de Direito Tributário

**ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA
DE DIREITO FINANCEIRO**

abraddt
Associação Brasileira de Direito Tributário



INSTITUTO LATINO-AMERICANO DE DIREITO COMPARADO
INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO COMPARADO
Latin American Institute of Comparative Law
Instituto Latino-Americano de Derecho Comparado

CEAJUFE
Centro de Estudos Jurídicos da Universidade Federal de Juiz de Fora

QUARTIER LATIN

SUMÁRIO

INTRÓITO

O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR E SEUS DESAFIOS, 17

PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA

(Brasil)

LAS SANCIONES TRIBUTARIAS ANÓMALAS, 27

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO

(Argentina)

1. Razones para analizar las categorías excepcionales del Derecho Tributario sancionador	28
2. Noción de sanción anómala	30
3. Especies: sanciones impropias o indirectas y sanciones atípicas	33
4. Origen de las sanciones anómalas	34
5. Las sanciones anómalas visualizadas desde la perspectiva del Estado Constitucional de Derecho	38
5.1. Violenta la garantía al debido procesal legal	38
5.2. Violenta el principio de inocencia	40
5.3. Principio de culpabilidad	41
5.4. Principio de proporcionalidad	41
5.5. Alteración del principio de capacidad contributiva	42
6. Algunas sanciones anómalas que se observan regularmente	42
7. Conclusión	44

SANCIONES TRIBUTARIAS EN COLOMBIA: POLÍTICA INQUISIDORA?, 47

CATALINA HOYOS J.

(Colômbia)

1. Introducción	48
2. El problema del <i>ius puniendi</i>	51
3. ¿Aplicación de los principios del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador?	55
4. La situación en Colombia	65
4.1. La jurisprudencia	68
4.1.1. ¿Responsabilidad subjetiva u objetiva?	68
4.1.1.1. La Corte Constitucional	68
4.1.1.2. El Consejo de Estado	68

4.1.2. Principio de Legalidad	69
4.1.2.1. La Corte Constitucional	69
4.1.3. Principio de tipicidad	70
4.1.4. Aplicación del principio de favorabilidad	70
4.1.4.1. La Corte Constitucional	70
4.1.4.2. El Consejo de Estado	71
4.1.5. La presunción de inocencia	71
4.1.5.1. La Corte Constitucional	71
4.1.5.2. El Consejo de Estado	71
4.1.6. Causales de exclusión de la responsabilidad	72
4.1.6.1. La Corte Constitucional	72
4.1.6.2. El Consejo de Estado	72
4.1.7. Non bis in idem	73
4.1.7.1. La Corte Constitucional	73
4.1.7.2. El Consejo de Estado	73
4.1.8. El derecho a no autoinculparse	74
4.1.8.1. La Corte Constitucional	74
4.1.8.2. El Consejo de Estado	75
4.1.9. La aplicación, en general, de los principios del Derecho Penal	75
4.1.9.1. La Corte Constitucional	75
4.2. Conclusiones	75

SANÇÕES TRIBUTÁRIAS
LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS, 79
CRISLEY DE SOUSA FEITOZA
(Brasil)

1. Introdução	80
2. O poder de tributar e a inerente competência sancionadora do Estado	81
3. As sanções políticas e seu crivo de proporcionalidade	90

TAX PENALTIES IN THE UNITED STATES, 97
DANIEL M. BERMAN
(EUA)

I. Introduction	98
II. Civil Penalties	98
III. Criminal Penalties and the Powers Used to Enforce	104
IV. Rules Applicable to Tax Return Preparers	106

REFLEXIONS COMPARATISTES SUR LA CONSTITUTIONNALITE DE LA
REPRESSION DE L'ABUS DE DROIT, 113

DANIEL GUTMANN

(França)

I. La répression de l'abus de droit et le principe de légalité	
de l'impôt	115
Le problème en France	115
Le problème à l'étranger	117
Les réponses données par les juridictions étrangères	118
II. La répression de l'abus de droit et le principe de légalité des délits et des peines	121
Le problème en France	121
Le problème en Allemagne	123
Le problème en Espagne	124

ABRANDAMENTO DA OBJETIVIDADE DO INJUSTO FISCAL, 127

DANIELA VICTOR DE SOUZA MELO

(Brasil)

I. Introdução	128
II. Ilícito Penal X Ilícito Tributário – A Unidade do Injusto	129
III. Culpabilidade: Objetividade X Subjetividade da Infração Fiscal	130
3.1. A questão no direito tributário sancionador brasileiro	130
IV. Um Estudo do “Tipo” no Direito Penal e no Direito Tributário	133
V. Aplicação da Teoria Finalista da Ação para Explicar o “Tipo” Tributário como Forma de Neutralizar a Objetividade da Infração Fiscal	136
5.1. A dupla valoração do dolo – Dolo no tipo e na culpabilidade ...	136
5.2. A dupla valoração do dolo no Direito Tributário	138
5.3. A infração tributária pode ser comparada aos delitos omissivos do Direito Penal	139
VI. A Moderna Teoria da Imputação Objetiva e suas Implicações no Direito Tributário	143
6.1. A teoria da imputação objetiva no Direito Penal	143
6.2. A idéia de risco como fundamental à imputação	145
6.3. Teoria da imputação objetiva e sanções tributárias	146
6.4. Alguns exemplos em que a teoria da imputação vem sendo aplicada no Direito Tributário Infracional	147
VII. Considerações Finais	150

**SANÇÕES POLÍTICAS: UMA NOVA VERTENTE NA JURISPRUDÊNCIA
CONSTITUCIONAL BRASILEIRA?, 153**
FLÁVIO PEREIRA DA COSTA BARROS
(Brasil)

I. Infrações e Sanções Fiscais	154
II. A Jurisprudência Tradicional do STF	157
III. Uma Nova Vertente Conferida no Julgamento da Ação Cautelar 1.657 – MC/RJ	159
IV. Visão Crítica ao Posicionamento	160
V. Conclusões	168

**LEGALIDADE “FRACA” EM OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DE
DIREITO TRIBUTÁRIO?, 171**
GABRIEL PRADO AMARANTE DE MENDONÇA
(Brasil)

**HIPÓTESES DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A
ORDEM TRIBUTÁRIA, 189**
GABRIELA CABRAL PIRES
(Brasil)

I. A antijuridicidade e a extinção da punibilidade	190
II. O pagamento do tributo devido	193
III. A denúncia espontânea	197
IV. O parcelamento dos débitos tributários	198
V. A decadência e a prescrição tributárias	201
VI. Conclusão	203

**TAX AMNESTIES – THE EXAMPLE OF BELGIUM AND THE ATTITUDE OF THE
EUROPEAN COMMUNITY UNDER THE TREATY, 205**

JACQUES MALHERBE
(Bélgica)
ENRICO TRAVERSA
(Itália)

Introduction	206
Chapter I – Tax amnesty in Belgium	207
Chapter II – Tax amnesties and the Treaty of the European Community (EC)	218

Introduction	218
1.1. Tax amnesties concerning Member State taxes on revenues	220
1.1.1. Italy – Italian Tax Amnesty “ <i>Scudo Fiscale</i> ” (“Tax shield”) (Infringement Proceedings N° 2001/2226)	220
1.1.1.1. Content of the measure	220
1.1.1.2. Breach of EC law	220
1.1.1.3. Stages of the procedure	221
1.1.2. Belgium – Déclaration libératoire unique (Infringement Proceedings N° 2004/4029)	223
1.1.2.1. Content of the measure	223
1.1.2.2. Breach of EC law	224
1.1.2.3. Stages of the procedure	225
1.1.3. Greece – Fiscal Amnesty, Repatriation of capital (Infringement Proceedings N° 2005/2030)	227
1.1.3.1. Content of the measure	227
1.1.3.2. Breach of EC law	227
1.1.3.3. Stages of the procedure	227
1.1.4. Portugal – Tax amnesty of the year 2005 (European Court of Justice – ECJ case n° C-20/8910) Regularization of foreign investments (Infringement Proceedings N° 2005/4932)	228
1.1.4.1. Content of the measure	228
1.1.4.2. Breach of EC law	229
1.1.4.3. Stages of the procedure	229
1.1.5. [Member State A] – Tax Amnesty of 2008 – Preferential treatment for government bonds (Infringement Proceedings N° 2009/... pending)	232
1.1.5.1. Content of the measure	232
1.1.5.2. Breach of EC law	232
1.1.5.3. Stages of the procedure	232
1.2. Tax amnesties concerning Value Added Tax (VAT)	233
1.2.1. Italy – VAT Amnesty “ <i>Condono fiscale</i> ” (Infringement Proceedings N° 2003/2156). ECJ case n° C-132/06	233
1.2.1.1. Content of the measure	233
1.2.1.2. Breach of EC law	234
1.2.1.3. Stages of the procedure	235
1.3.1. Italy – VAT Amnesty “ <i>Condono fiscale</i> ” (Infringement Proceedings N° 2006/2227). ECJ case n° C-174/07	237

1.3.1.1. Content of the measure	237
1.3.1.2. Breach of EC law	238
1.3.1.3. Stages of the procedure	238
1.3. Tax amnesties and EU Treaty rules on State aid	239
1.3.1. The Italian law for the regularization of underground economy (State Aid N° 674/2001)	239
1.3.1.1. Content of the measure	239
1.3.1.2. Breach of EC law	240
1.3.1.3. Stages of the procedure	241
Conclusion.....	242

**INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS ADMINISTRATIVAS Y SUS
IMPLICACIONES CONSTITUCIONALES EN ALEMANIA, 243**

JOACHIM ENGLISHCH
(Alemania)

I. El sistema de infracciones y sanciones	244
II. Presupuestos de hecho	247
1. Tipos objetivos	247
2. El elemento subjetivo	248
3. Determinación de la multa	249
4. Recursos y liberación posterior	251
III. Implicaciones constitucionales	252
1. Certeza de la ley	252
2. Proporcionalidad	255
3. <i>Ne bis in idem</i>	256
4. El derecho a la tutela judicial efectiva y garantías procedimentales	258
IV. Conclusiones	263

**LOS ACTOS ILÍCITOS EN EL PROCESO FORMATIVO DE LA OBLIGACION
TRIBUTARIA DEL IMPUESTO A LA RENTA, 265**

JORGE BRAVO CUCCI
(Peru)

I. Sistema de referencia	266
II. El problema: posturas doctrinales	267
III. Punto de partida: El plano de la norma jurídica	272
3.1. El tributo como norma jurídica: La norma tributaria y los actos ilícitos	272

3.2. Los ingresos obtenidos como producto de actividades ilícitas y el Impuesto a la Renta	275
3.2.1. Teoría de la Renta – Producto	275
3.2.2. Teoría del flujo de riqueza.....	276
3.2.3. Teoría del consumo más incremento patrimonial	277
3.2.4. Concepto legalista de renta	277
3.3. Los incrementos patrimoniales no justificados como mecanismos para gravar ingresos provenientes de actividades ilícitas	278
3.3.1. Comentarios iniciales	278
3.3.2. Las presunciones legales absolutas y las ficciones legales	279
3.3.3 La exigencia de tributación de fondos provenientes de actos ilícitos ¿Presunción o ficción?	280
3.3.4. Hacia una interpretación principalista del literal b) del artículo 52º de la Ley del IR	282
3.3.5. Algunas reflexiones	283
3.4. El argumento de la ausencia de capacidad contributiva cuando se produce el decomiso o restitución del producto de la actividad ilícita	284
3.5. El problema de los ingresos lícitos obtenidos mediante fondos provenientes de actividades ilícitas	285
IV. Conclusiones	286

ERROR INVENCIBLE DE HECHO Y DE DERECHO COMO CAUSAS DE EXCLUSIÓN DE LA CULPABILIDAD, 287

JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN
(Espanha)

I. La Exigencia de Culpabilidad en la Conducta Infractora	288
II. Error Invencible de Hecho y de Derecho	290
III. Error de Derecho e Interpretación Razonable de la Norma	295
IV. Error Invencible de Hecho	299

SANÇÕES POLÍTICAS, MORAIS E INDIRETAS: USO DE MECANISMOS INSTITUCIONAIS DA SANÇÃO TRIBUTÁRIA E BREVES COMENTÁRIOS SOBRE A INFLUÊNCIA NO MERCADO DE CIGARROS, 305

LEONARDO ANDRÉ GANDARA
(Brasil)

I. Introdução	306
---------------------	-----

II. Definições	307
II.1. Funções, objetivos e exemplos	309
II.2. Crivo de admissibilidade, proporcionalidade e constitucionalidade	311
III. Estudo de caso: American Virginia	311
IV. Orientação jurisprudencial	317
V. Aspectos conclusivos e para discussão	320
V.1. É lícito ao Fisco usar de sanções políticas para atingir seu fim?	320
V.2. A inadimplência tributária deve justificar o encerramento de atividades de uma empresa?	321
V.3. À administração tributária deve ser atribuída competência também por questões de cunho concorrencial e de livre iniciativa?	321
V.4. O art. 146-A da CF/88 alcança só o legislador ou o legislador e o aplicador da lei?	321
Bibliografia	321

**O PRINCÍPIO DA INTERDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS PUNITIVAS E SEUS
REFLEXOS NA PRETENSÃO PUNITIVA EM CRIMES TRIBUTÁRIOS, 323**

LUÍS HENRIQUE VIEIRA RODRIGUES
(Brasil)

1. Introdução: o ilícito, a sanção e o tributo	324
2. Natureza jurídica das sanções tributárias	326
3. Princípios gerais da repressão	331
4. Aspectos práticos: prejudicialidade da instância judicial punitiva em crimes tributários	335
5. Conclusões	340
6. Referências bibliográficas	341

**LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL MÁS
FAVORABLE EN EL DELITO FISCAL, 343**

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ
(Espanha)

I. Significado y Alcance del Principio	344
II. Aplicación del Principio cuando la Ley Favorable Nueva Surge a partir de la Reforma de una Norma Exytipenal	347

III. Su Aplicación al Delito Fiscal	349
IV. Posición que Niega su Aplicación en los Delitos Fiscales	351

A CONFORMAÇÃO DAS SANÇÕES FISCAIS PELA OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE
ECONÔMICA DOS CONTRIBUINTES: ANÁLISE SEGUNDO O PRINCÍPIO DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, 355
MARCO TÚLIO FERNANDES IBRAIM
(Brasil)

I. Introdução	356
II. As infrações tributárias e suas respectivas sanções	356
II.I. As infrações tributárias: conceito e espécies	356
II.II. As sanções tributárias: conceito, natureza e funções	358
III. O princípio da capacidade contributiva	362
III.I. Conceito e fundamento normativo	362
III.II. Conteúdo normativo da capacidade contributiva: efeitos verificáveis	364
III.III. Abrangência da aplicação da capacidade contributiva: extensão dos seus efeitos	366
IV. A conformação das sanções tributárias pela capacidade econômica dos contribuintes (capacidade contributiva)	367
IV.I. Fundamentos da aplicação	367
IV.II. O modo de aplicação: efeitos concretos da observância da capacidade econômica dos contribuintes na instituição e imposição das sanções tributárias	370
IV.III. Posicionamentos divergentes	373
V. Conclusão	374
VI. Referências bibliográficas	374

A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NO
DIREITO TRIBUTÁRIO, 377
MAURÍCIO SARAIVA DE ABREU CHAGAS
(Brasil)

1. O poder punitivo do Estado e a adoção dos princípios do Direito Penal no Direito Tributário	378
2. O princípio da insignificância (ou bagatela) no Direito Penal	379
3. O princípio da insignificância nos crimes tributários	381
4. Breve histórico da limitação à cobrança de débitos tributários federais	384

5. Limites e fundamentos para a aplicação do princípio da insignificância em relação às sanções tributárias	386
6. Conclusão	393

¿LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA SON SANCIONADOS EN EL
DERECHO ESPAÑOL?, 395
MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE
(Espanha)

I. Las nuevas infracciones de la ley de represión del fraude	396
II. Ámbito de aplicación de los comportamientos infractores	401
III. Delimitación de las infracciones	405
IV. Bienes jurídicos protegidos	408
IV.1. Bien jurídico de las infracciones materiales	409
IV.2. Bien jurídico de las infracciones formales	410
V. Infracción material de corrección valorativa	411
VI. Infracciones formales	417
VI.1. Infracción relativa a aportar documentación	417
VI.2. Infracción relativa a no declarar el valor	419
VII. Reflexiones finales y propuestas	420

AS SANÇÕES ADMINISTRATIVO-FISCAIS HETERODOXAS E SUA CUIDADOSA
POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO, 427
ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR
(Brasil)

1. As Sanções de Polícia como Manifestação do Poder de Polícia Fiscal	428
2. O Preconceito Acerca das Sanções de Polícia Fiscal	429
3. O Ilícito Tributário	432
4. Alguns Princípios Informadores das Infrações Fiscais	438
5. Espécies de Sanções de Polícia Fiscal	441
5.1. Sanções cíveis	442
5.2. Sanções administrativas	445
5.3. Outras sanções administrativo-fiscais	454
5.4. Interdição de estabelecimento	457
6. As Atuações Fiscais Setoriais	462

**A RESPONSABILIDADE PELA PRÁTICA DE INFRAÇÕES FISCAIS – PRINCIPAIS
CORRENTES E A EVOLUÇÃO DO TEMA NA AMÉRICA LATINA, 465**

PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA

(Brasil)

I. Introdução: a responsabilidade pelos ilícitos fiscais delituosos e não delituosos	466
II. Breve incursão no Direito Comparado	468
III. O tratamento da <i>quaestio iures</i> no Brasil	470
IV. Conclusões	482

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E SANCIONATÓRIA DOS GESTORES, EM
ESPECIAL, NO DOMÍNIO CONTRA-ORDENACIONAL (ALGUNS ASPECTOS**

DO REGIME PORTUGUÊS), 485

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA

(Portugal)

ANA LUÍSA SÁ

(Portugal)

I. Introdução	486
II. A responsabilidade subsidiária tributária	487
III. A Responsabilidade Penal-Fiscal	489
IV. A responsabilidade subsidiária por multas e coimas das pessoas colectivas	492

DIREITO HUMANO AO SILÊNCIO E SUA INFLUÊNCIA SOBRE O DIREITO

TRIBUTÁRIO SANCIONADOR, 501

TADEU NEGROMONTE DE MOURA

(Brasil)

1. Introdução	502
2. Direito Humano ao Silêncio: Origens, Natureza, e <i>Status</i> no Ordenamento Nacional e Internacional	504
3. Aplicabilidade no Direito Penal e Processual Penal Pátrios	508
4. Dever do Contribuinte de Prestar Informações ao Fisco e Direito ao Silêncio	510
5. Aplicação do Direito ao Silêncio no Direito Tributário Sancionador: Breve Visita ao Direito Comparado	515
6. Conclusões	518
Referências	519

I. INTRODUÇÃO

1. O regime português de responsabilidade dos membros dos órgãos executivos das pessoas colectivas¹ por infracções tributárias, encontra-se previsto no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) de 2001². Este diploma veio incluir no mesmo diploma as contra-ordenações e os crimes fiscais, aduaneiros e não aduaneiros, antes regulados em dois regimes distintos: o Regime Jurídico das Infracções Aduaneiras (RJIFA)³ e o Regime Jurídico das Infracções não Aduaneiras⁴ (RJIFNA).

Uma vez que o que distinguia o domínio aduaneiro do não aduaneiro era pouco mais do que um critério orgânico⁵, entendeu-se não fazer sentido manter a disparidade de regimes, designadamente quanto à prescrição, à responsabilidade das pessoas colectivas e seus representantes ou à tramitação processual. E, nesse pressuposto, o RGIT veio abranger “as infracções das prestações tributárias, dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias, dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras, das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, sem prejuízo do regime das contra-ordenações que consta de legislação especial⁶”.

2. O regime da responsabilidade penal e contra-ordenacional dos administradores e gerentes, no âmbito fiscal, reside, portanto, desde 5 de Julho de 2001⁷, na Parte Geral do RGIT. A análise que se propõe de seguida irá incidir, sobretudo, aqui neste regime. No entanto, julgamos importante abordar também a responsabilidade tributária, para permitir um enquadramento mais abrangente e uma percepção mais clara da amplitude da responsabilidade dos gestores (administradores e gerentes) em matéria de impostos no ordenamento jurídico.

1 Gerentes nas sociedades por quotas (vd. artigos 252 e ss do Código das Sociedades Comerciais) e administradores nas sociedades anónimas (vd. artigos. 278 e ss do mesmo diploma).

2 Aprovado pela Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, e entretanto já alterado.

3 Aprovado pelo Decreto-Lei nº 98/94 de 18 de Abril.

4 Aprovado pela Lei nº 89/89, de 11 de Setembro.

5 A competência para cobrar os tributos aduaneiros pertence às alfândegas e para os restantes impostos à Direcção Geral dos Impostos (DGCI).

6 A matéria das contra-ordenações da segurança social encontra-se regulada no Decreto-Lei 64/89, de 25 de Fevereiro.

7 Cf. artigo 14 da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho.

II. A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA TRIBUTÁRIA

3. A responsabilidade tributária dos administradores e gerentes, que é subsidiária e solidária, como veremos, encontra-se prevista no artigo 24 da Lei Geral Tributária (LGT), nos seguintes termos:

“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 de exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

2 – A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento as suas funções de fiscalização.

3 – A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.”

O regime que resulta do preceito transcrito constitui matéria de direito substantivo, conforme já reconhecido também pela própria Administração tributária⁸, e como tal, aplica-se, apenas, aos factos tributários ocorridos após a entrada em vigor da LGT (1 de Janeiro de 1999⁹), sendo que a redacção actual do preceito resulta da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

4. A responsabilidade tributária dos gestores tem sofrido grande evolução legislativa, num sentido sempre mais abrangente, tendo sido consagrada no or-

8 Cf. Ofício-Circulado nº 60058, de 17-04-2008, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária.

9 Aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98 de 17 de Dezembro.

denamento jurídico português em 1929¹⁰. Neste diploma, a responsabilidade dos gestores abrangia todas os créditos do Estado, relativos ao período da gerência, e nenhuma alusão era feita à culpa na falta de pagamento. Porém, a jurisprudência atenuava o carácter objectivo da responsabilidade, limitando-a aos casos de exercício real e efectivo de funções de administração ou de gerência¹¹.

O regime foi alterado em 1 de Julho de 1963, data em que entrou em vigor o Código de Processo das Contribuições e Impostos, e que reproduziu, praticamente, o teor do regime anterior. O Código de Processo Tributário veio, por sua vez, exigir a culpa dos responsáveis na insuficiência do património da empresa, a qual se presumia, cabendo o ónus da sua ilisão aos próprios responsáveis¹². A responsabilidade dos gerentes meramente de facto vem a ser contemplada na Lei nº 52-C/96, de 27 de Dezembro, solução que se mantém e parece não encontrar paralelo em matéria penal, como veremos.

5. Certo é que, desde sempre, a responsabilidade tributária dos administradores e gerentes foi subsidiária em relação à da sociedade e solidária entre os vários responsáveis. Por ser subsidiária, “depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários em relação à sociedade, sem prejuízo do benefício da excussão”, conforme resulta do artigo 23, nº 2, da LGT, e o facto de ser solidária significa que de qualquer um dos responsáveis pode ser exigido o pagamento integral da prestação tributária, visto que o que a caracteriza é o facto de cada um dos devedores responder pela prestação integral e esta a todos liberar, bem como a faculdade de cada um dos credores poder exigir, por si só, a prestação integral e esta liberar o devedor para com todos eles¹³.

6. Notamos que o alcance da responsabilidade é hoje tal, que abrange não só as dívidas que nasceram e se venceram no período do mandato, como todas aquelas que, embora não se enquadrem nestas hipóteses, não tenham sido pagas em virtude de insuficiência patrimonial imputável ao administrador ou gerente. E chama-se a atenção, ainda, para a presunção de culpa, estabelecida na alínea b), em relação às dívidas cujo prazo de pagamento termine no âmbito do mandato. A ilisão da presunção de culpa do administrador/gerente na falta de pagamento

10 Vd. Decreto nº 17 730, de 7 de Dezembro de 1929.

11 Vd. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Março de 2003, *apud* CARVALHO, João Manuel Tomé de. Breves Nótulas sobre a natureza jurídica da responsabilidade dos titulares de órgãos sociais das pessoas colectivas. In: *Fiscalidade*, nº 11, Julho de 2002, p. 77.

12 Cf. artigo 13 do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril.

13 Cf. artigo 512 do CCiv., aplicável subsidiariamente, por força do disposto no artigo 3º, alínea c), do RGIT.

pode-se revelar bastante difícil (“diabólica”, segundo alguns), dada a prioridade de que o crédito tributário beneficia em face dos outros créditos. Em situação de falta ou pouca liquidez, as obrigações pecuniárias que a empresa deve, pois, satisfazer em primeiro lugar, segundo o legislador, devem ser as fiscais, e, na impossibilidade de o fazerem, os seus representantes devem apresentar a sociedade à insolvência. Esse procedimento pode não permitir manter as empresas em laboração em períodos mais difíceis, caso se vejam obrigadas, temporariamente e em último recurso, a suspender o cumprimento das obrigações tributárias, para conseguir pagar aos seus trabalhadores e fornecedores. Reconhecemos que esta presunção de culpa não colide com a presunção de inocência do arguido, conforme já pretendido por alguns e sensatamente recusado pelo Supremo Tribunal Administrativo¹⁴, já que não nos encontramos no plano sancionatório, mas não deixamos de notar que constitui ónus processual difícil de superar.

III. A RESPONSABILIDADE PENAL-FISCAL

7. No plano sancionatório, cumpre distinguir, antes de mais, a responsabilidade penal tributária dos gestores, prevista no artigo 6º do RGIT, da responsabilidade subsidiária por multas e coimas aplicadas à sociedade, consagrada no artigo 8º do mesmo diploma. Estando em causa infracções tributárias que constituem tipos legais de crime, os administradores e gerentes podem assumir uma responsabilidade a título individual e, eventualmente, uma responsabilidade subsidiária pela multa aplicada às respectivas empresas. Contudo, se as infracções fiscais constituírem apenas contra-ordenações, não assumem responsabilidade em nome próprio, mas tão-só uma responsabilidade subsidiária pela coima aplicada à sociedade, ou seja, se não esta não tiver património suficiente para a pagar.

8. A responsabilidade penal dos administradores, a título individual, está consagrada sob a epígrafe “Actuação em nome de outrem”, no artigo 6º do RGIT, nos seguintes termos:

“1 – Quem agir voluntariamente como titular de um órgão, membro ou representante de uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou de mera associação de facto, ou ainda em representação legal ou voluntária de outrem, será punido mesmo quando o tipo legal de crime exija:

14 Vd. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 8 de Julho de 2009, em: <<http://www.dgsi.pt>>.

a) Determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado;

b) Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado.

2 – O disposto no número anterior vale ainda que seja ineficaz o acto jurídico fonte dos respectivos poderes.”

Esta disposição, semelhante à prevista no artigo 12 do Código Penal¹⁵, permite, através das alíneas a) e b), a punição dos administradores e gerentes por crimes específicos próprios: aqueles que só podem ser cometidos por determinadas pessoas, às quais pertence uma certa qualidade ou sobre as quais recai um dever especial que fundamenta a própria responsabilidade¹⁶. Por força desta norma, os representantes das pessoas colectivas podem ser punidos a título individual por crimes, por exemplo, contra a segurança social, nos quais os elementos típicos do autor se verificam, apenas, na pessoa das sociedades que representam, enquanto entidades patronais.

O alcance do nº 2 não parece, porém, muito claro, na medida em que pode ser interpretado no sentido de abranger todos os “representantes de facto” ou apenas indivíduos a quem foram conferidos poderes por um acto ineficaz, por falta de registo ou outro requisito de eficácia. Aceitar esta segunda interpretação não significa, por exemplo, que os gestores de negócios, na acepção legal do termo¹⁷, fiquem de todo impunes. Significa, sim, que não poderão ser responsabilizados nos termos do nº 1, ou seja, por crimes próprios cujos pressupostos subjectivos sejam apenas preenchidos pelas sociedades, sem prejuízo serem punidos nos termos gerais.

9. A relevância penal tributária dos “representantes de facto” é objecto de alguma divergência na doutrina e na jurisprudência portuguesa, sobretudo no

15 O artigo 12 do Código Penal português tem a seguinte redacção:

Actuação em nome de outrem

1 – É punível quem age voluntariamente como titular de um órgão de uma pessoa colectiva, sociedade ou mera associação de facto, ou em representação legal ou voluntária de outrem, mesmo quando o respectivo tipo de crime exigir: a) Determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado; ou b) Que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante actue no interesse do representado. 2 – A ineficácia do acto que serve de fundamento à representação não impede a aplicação do disposto no número anterior.

16 Vd. DIAS, Figueiredo. *Direito Penal Parte Geral. Tomo I. Questões Fundamentais. A Doutrina Geral do Crime*. 2ª ed. Coimbra Editora, p. 304.

17 Vd. artigos 464 do Código Civil (CCiv) e 17 da LGT – um gestor de negócios é aquele que assume a direcção de negócio alheio no interesse e por conta do respectivo dono, sem para tal estar autorizada.

que toca à susceptibilidade de imputação dos seus actos às pessoas colectivas, para efeitos de responsabilidade das próprias pessoas colectivas. De acordo com o n.º 1 do artigo 7.º do RGIT, *as pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infracções previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo*. Ora, na opinião de ilustres Autores¹⁸, não faz sentido que os actos de um mero representante “real”, ou meramente “de facto”, possam ser imputados à sociedade. O modo pelo qual as sociedades se vinculam visa também protegê-las de actuações indesejadas dos membros dos seus órgãos deliberativos (quando sejam colegiais, naturalmente). Cremos que é exactamente por este motivo, que o legislador exclui a responsabilidade das pessoas colectivas quando as infracções foram cometidas contra “ordens ou instruções expressas de quem de direito”.

10. No entanto, o Tribunal Constitucional¹⁹, chamado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade da imputação dos actos dos “representantes facto” às pessoas colectivas no âmbito da norma do RJIFNA²⁰, antecessor como vimos do RGIT, considerou “não faz[er] sentido a distinção entre representantes legais” e “representantes de facto”, pelo risco de, *ilibando a pessoa colectiva de responsabilidade por crimes praticados, em seu nome e em seu proveito, por seus representantes “reais”, só pelo motivo de estes não ostentarem título jurídico que os permita qualificar como representantes “formais”, se criar uma enorme lacuna de punibilidade quanto a infracções que podem revestir assinalável gravidade social*, o que é difícil de aceitar, sobretudo porque o artigo 6.º do RJIFNA já previa a responsabilidade dos administradores e gerentes a título individual, quando actuavam em nome de outrem. Denunciando os perigos de tal interpretação, a Conselheira Fernanda Palma votou vencida no referido aresto, alertando mesmo para a vacuidade do conceito de representação de facto, bem como para o perigo do de uma interpretação extensiva, duvidosamente na fronteira da analogia (não permitida em direito penal) e atentória do princípio da legalidade e segurança jurídica.

18 Como SILVA, Isabel Marques. Regime Geral das Infracções Tributárias. *Cadernos IDEFF* n.º 5, Almedina, 2.ª ed., 2007, p. 63.

19 Cf. Acórdão n.º 395/2003 do Tribunal Constitucional, em 22 de julho de 2003, em: <<http://www.dgsi.pt>>.

20 Cf. artigo 7.º do RJIFNA: “As pessoas colectivas e equiparadas são responsáveis pelos crimes previstos no presente Regime Jurídico quando cometidos pelos seus órgãos e representantes, em seu nome e no interesse colectivo”. Ao contrário do RGIT, o RJIFNA não previa a inclusão das sociedades irregularmente constituídas.

IV. A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA POR MULTAS E COIMAS DAS PESSOAS COLECTIVAS

11. No caso de uma sociedade não ter património suficiente para satisfazer a coima ou multa a que foi condenada, os administradores ou gerentes podem ser responsáveis pelo seu pagamento, nos termos do artigo 8º do RGIT²¹.

“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 equiparadas²² 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.

2 – A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior é solidária se forem várias as pessoas a praticar os actos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa.

3 – As pessoas referidas no nº 1, bem como os técnicos oficiais de contas, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.

21 Na redacção actual, dada pelo L 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

22 De acordo com o artigo 2º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), são sujeitos passivos de IRC: a) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas; (...) c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS e 2 – Consideram-se incluídas na alínea b) do nº 1, designadamente, as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo.

4 – As pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei.

5 – O disposto no número anterior aplica-se aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infracções por estes cometidas.

6 – O disposto no nº 4 aplica-se às pessoas singulares, às pessoas colectivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente equiparadas.

7 – Quem colaborar dolosamente na prática de infracção tributária é solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infracção, independentemente da sua responsabilidade pela infracção, quando for o caso,

8 – Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores, é solidária a sua responsabilidade.”

12. De acordo com esta disposição legal, “*os administradores, gerentes são subsidiariamente responsáveis*”, em três tipos de situações, de resto, semelhantes às previstas no caso da responsabilidade tributária subsidiária: (i) pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo, (ii) pelas multas ou coimas relativas a factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para o seu pagamento e (iii) pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período de exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento. Na segunda e na terceira hipóteses, a imputabilidade da insuficiência patrimonial ao administrador ou ao gerente é pressuposto cuja prova cabe à Fazenda Pública ou ao Ministério Público, consoante esteja em causa a responsabilidade contra-ordenacional (coima) ou penal (multa) e, por isso, ao contrário do que vimos suceder em sede de responsabilidade tributária, não pende sobre os responsáveis subsidiários uma presunção de culpa.

13. No caso de a insuficiência patrimonial ser imputável a uma pluralidade de sujeitos (administradores e gerentes, bem entendido) a responsabilidade, subsidiária em relação à sociedade, é solidária entre eles. A responsabilidade pode ser solidária também entre estes e os técnicos oficiais de contas, pelas coimas devidas pela falta ou atraso no cumprimento de obrigações declarativas, salvo quando comunicarem, no prazo de 30 dias, à Direcção-Geral dos Impostos, os motivos

que estiveram na origem do incumprimento ou a falta de entrega das declarações não lhes seja imputável a qualquer título. E o facto de a responsabilidade ser solidária significa, conforme já referido, que de qualquer um deles pode ser exigido o pagamento integral da multa ou da coima, visto que, o que caracteriza a solidariedade é cada um dos devedores responder pela prestação integral e esta a todos liberar, bem como a faculdade de cada um dos credores poder exigir, por si só, a prestação integral e esta liberar o devedor para com todos eles²³.

O nº 4 não inclui os gerentes e administradores, mas tão só “subordinados” da sociedade, pois as pessoas colectivas assumem responsabilidade própria pelas infracções cometidas pelos seus órgãos ou representantes, por força do artigo 7º do RGIT.

14. A natureza da responsabilidade dos administradores e gerentes pelas coimas e multas da sociedade é questão controversa que foi recentemente analisada pelo Supremo Tribunal Administrativo e levada, por via de recurso, ao Tribunal Constitucional, assinalando uma clivagem entre ambos. Segundo os factos relatados nos acórdãos²⁴, que suscitaram a apreciação do tema, estava em causa a responsabilidade de um gerente, na qualidade de revertido, por uma coima aplicada à sociedade, por falta de entrega da declaração periódica de IVA, relativa ao ano de 2001. Citado do despacho de reversão, o gerente interpôs recurso do mesmo para o tribunal de primeira instância da jurisdição fiscal. Em síntese, fundou o seu pedido no facto de a sociedade se ter dissolvido²⁵, invocando, subsidiariamente, a ausência de actividade da empresa no período de tributação e, não tendo logrado provimento, o revertido interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, tendo o Tribunal começado pela análise da questão prévia da (in)constitucionalidade do artigo 8º do RGIT.

Na senda da jurisprudência que tem vindo a firmar²⁶, e com apoio na doutrina dos Conselheiros Jorge Lopes de Sousa e Manuel Simas Santos²⁷, o

23 Cf. artigo 512 do CCiv., aplicável subsidiariamente, por força do disposto no art. 3º, alínea c), do RGIT.

24 Cf. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 8 de Maio de 2008, proferido no Processo 031/08, e acórdão do Tribunal Constitucional, de 12 de Março de 2009, proferido no Processo nº 649/2009, em: <<http://www.dgsi.pt>>.

25 A dissolução da sociedade é equiparada à morte do arguido para este efeito (cf. artigos 61 do RGIT e 176 do CPPT).

26 Mais recentemente, *v.g.*, acórdãos, de 25 de Março de 2009 e 4 de Fevereiro de 2009, do Supremo Tribunal Administrativo, em: <<http://www.dgsi.pt>>.

27 SANTOS, Manuel Simas; SOUSA, Jorge Lopes de. *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*. 3ª ed. Áreas Editora, 2008, p. 97.

Tribunal considerou que o preceito violava os princípios constitucionais de intransmissibilidade das penas e da presunção de inocência, concluindo pela inexistência da coima ao gerente revertido. Citando as palavras dos referidos Autores, o Tribunal sustentou 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 que a está a cumprir, pelo que esta responsabilização se reconduz a uma transmissão do dever de cumprimento da sanção do responsável pela infracção para outras pessoas.* Nesta medida, a coima deixa de ser encarada com os fins de prevenção geral e especial, no sentido de dissuadir o arguido e a sociedade em geral de cometer o ilícito ou a contra-ordenação punida, para passar a ser um direito de crédito do Estado. Além destes objectivos preventivos, parece-nos que no direito penal tributário, o fim das penas e das coimas deve também visar a prossecução de princípios de transparência fiscal e justa repartição dos rendimentos e da riqueza, a este propósito, ainda que rejeitemos a tese de que a pena visa *um momento fiscal de compensação de receitas perdidas pelo Estado com a fuga ilícita ao imposto, que frequentemente fi[ca] impune*²⁸.

De acordo com o entendimento do Tribunal, não há como ocultar que os gerentes e administradores acabam por cumprir a sanção no lugar de outrem, além daquela que eventualmente venham a cumprir em nome próprio. Nesse pressuposto, estamos, de facto, perante ofensa ao princípio da intransmissibilidade das penas, consagrado no artigo 30, nº 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP), a que as pessoas colectivas não são excepção (como resulta, aliás, da equiparação da dissolução da sociedade à morte das pessoas singulares), e, além disso, com plena aplicação no domínio contra-ordenacional.

15. Mas no aresto em apreço, considerou-se também violada a presunção de inocência, em virtude da *presunção legal de que a falta de pagamento consubstanciadora da infracção fiscal é imputável aos gerentes.* Neste particular, não acompanhamos a posição do Tribunal. Não parece resultar da (letra da) lei nenhuma presunção de culpa dos gerentes e administradores na insuficiência patrimonial da sociedade, tanto mais que a sua redacção é bastante diferente da do artigo 24 da LGT, esta sim, estabelecendo, inequivocamente, uma presunção²⁹.

28 Cf. ROSA, Manuel Cortes. A natureza jurídica das penas fiscais. In: *Direito Penal Económico e Europeu: Textos doutrinários Volume II, ob. cit.*, p. 15.

29 Nesse sentido, vd. SANTOS, Manuel Simas e SOUSA, Jorge Lopes de. *Ob. cit.*, p. 99.

16. O Ministério Público interpôs recurso do Acórdão para o Tribunal Constitucional, o qual decidiu, então, não julgar inconstitucionais as normas das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 8º do RGIT. Em abono da conformidade constitucional dos preceitos, iniciou o seu *iter* chamando à colação anteriores arestos, nos quais emitira juízos de não inconstitucionalidade relativamente a um preceito legal, alegadamente semelhante, e que impõe a transmissão dos direitos e obrigações das sociedades extintas por incorporação ou fusão para a sociedade incorporante ou a nova sociedade, visto que aqui só formalmente se verifica uma transmissão. Mas não nos parece haver “analogia” com a responsabilidade em análise, uma vez que entre sociedade incorporante e incorporada ocorre uma absorção e unificação, que nada tem a ver coma relação entre gestores e empresas.

17. Quanto ao princípio da intransmissibilidade das penas no domínio contra-ordenacional, o Tribunal Constitucional negou a sua aplicabilidade, apesar de afirmar que reconhece a validade do *essencial* dos princípios e normas constitucionais em matéria penal para aquele domínio, pois considerou que o que está em causa, no artigo 8º do RGIT, seria efectivamente o pagamento de uma indemnização por responsabilidade civil, cujo facto ilícito culposo consiste na criação de uma situação de insuficiência patrimonial da empresa ou no simples não pagamento do montante (nas situações em que é aplicada no período do seu mandato), e que constituiu causa adequada do dano que resultou para a Administração tributária com a não obtenção da receita da prestação tributária, e da competente multa ou da coima. Ignorou, pois, que o dano que resulta para o Estado deveria ser, no rigor dos princípios, não um dano patrimonial, mas o da não prevenção da infracção, que, por esta via, não se concebe como seria suprido.

18. Já em relação ao princípio da inocência, o Tribunal reforçou que, não se tratando de uma transmissão de coima, não estava em causa a imputação a um terceiro de uma infracção relativamente à qual não tivera oportunidade de defesa. Não somos, pois, como se deixou perceber, favoráveis à jurisprudência do Tribunal Constitucional, pois dificilmente haverá construções jurídicas que permitam iludir aquilo que é, de facto, uma transmissão da responsabilidade penal ou contra-ordenacional. Mas, em jeito de conclusão, sempre diremos que o regime português de responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas ou multas aplicadas à respectiva sociedade consiste, na realidade, numa transmissão da responsabilidade sancionatória da sociedade para os referidos sujeitos, a qual não nos parece consentida pelo princípio constitucional de intransmissibilidade das penas. A coima, apesar de sanção contra-ordenacional,

de natureza administrativa, não deixa de ser sanção e, neste pressuposto, não cumpre os seus desígnios quando não é aplicada ao seu infractor.

19. A responsabilidade subsidiária que vimos analisando pode, na realidade, revelar-se mais penosa no âmbito das contra-ordenações, por ausência de meio processual de defesa, ou seja, de possibilidade de contestação da legalidade da decisão de aplicação da coima. Na responsabilidade penal, o problema não se coloca, uma vez que o responsável subsidiário pode participar no processo-crime.

A interpelação dos administradores ou gerentes para procederem ao pagamento da indemnização ou da coima (em face daquela posição do Tribunal Constitucional, ficaria sempre a dúvida...) realiza-se por reversão³⁰, numa fase mais avançada, em que a coima já foi aplicada e que a sua cobrança coerciva já foi tentada sobre o património da sociedade. Frustrada esta, a Administração tributária parte para a execução e cobrança coerciva na pessoa dos seus administradores ou gerentes da pessoa colectiva arguida.

20. A reversão é precedida de audição do responsável subsidiário e, nesse momento, o revertido tem oportunidade para reclamar ou impugnar a *dívida* nos mesmos termos que o devedor principal³¹. No entanto, nem o conceito de coima, nem o de indemnização civil, se enquadram no de dívida tributária e, deste modo, fica excluída esta via processual da cobrança coerciva. Em todo caso, é relevante a presumida identidade entre prestação tributária, indemnização e coima, também ela indício de que estamos perante uma transmissão de pena ou de coima e não uma responsabilidade civil. Com efeito, o legislador consagrou a possibilidade de recurso³² da decisão de aplicação de coima, no prazo de vinte dias a contar da sua notificação. Porém, no momento em que o responsável subsidiário é citado há muito que esse prazo se esgotou. E mesmo que assim não fosse, a jurisprudência não reconhece ao revertido legitimidade processual para apresentar este *recurso*, com o fundamento de não se tratar do arguido³³.

21. Precluída esta via, resta a hipótese da apresentação de uma “oposição à execução”, um meio processual de defesa (judicial) enxertado no âmbito do pro-

30 Cf. artigos 65 do RGIT e 23 da LGT.

31 Cf. artigos 23, nº 4 da LGT e 9º, nº 3 do CPPT.

32 No sentido pouco rigoroso do termo, visto não se tratar da contestação de uma decisão judicial, mas de um acto administrativo (o despacho de aplicação de coima), embora seja a designação empregue na lei.

33 V.g. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Maio de 2005, em: <<http://www.dgsi.pt>>.

cesso executivo, e cujos fundamentos invocáveis se encontram, restrita e taxativamente, estipulados na lei, para tornar a cobrança coerciva expedita e célere e assim impedir que os executados encontrem segundas oportunidades de defesa, quando (alegadamente) já lhes foi assegurado o direito de defesa relativamente à legalidade do acto gerador da dívida exequenda. Nos termos do respectivo preceito legal³⁴, a oposição à execução só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;

b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;

c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;

d) Prescrição da dívida exequenda;

e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;

f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;

g) Duplicação de colecta;

h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;

i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.”

A discussão da legalidade da coima não parece caber em nenhuma destas alíneas citadas, uma vez que a coima não é um imposto e o fundamento de “*ilegalidade da liquidação da dívida exequenda*”, aplicado à hipótese em causa, cingir-se-ia à impugnação dos pressupostos do despacho de reversão³⁵: “*fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e e dos responsáveis solidá-*

34 Vd. artigo 204 do CPPT.

35 Cf. artigo 23, nº 2 da LGT.

rios”. Por outro lado, ainda que se admitisse ao revertido a sindicância dos pressupostos da responsabilidade civil (conduta ilícita, culposa, adequada produzir o dano e o próprio dano, em si)³⁶, dir-se-à que a mesma só faria sentido no âmbito de um processo declarativo, e não em processo executivo tributário.

Perante o “imbróglio processual” a que chegamos, só poderemos concluir, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo³⁷, que a execução do crédito que resulta da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes não pode, então, ser efectuada através da reversão, mas, antes, no âmbito de um processo autónomo que garanta aos responsáveis plenos direitos de defesa, sob pena de violação do princípio constitucional do acesso ao Direito e à tutela jurisdiccional efectiva, bem como a garantia, também de dignidade constitucional, de tutela jurisdiccional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos³⁸.

22. No esforço de obter um enquadramento jurídico que oculte a transmissão de coima ou de pena, acaba-se por confundir institutos diferentes: o da responsabilidade civil e o da responsabilidade tributária subsidiária. Dizer que os administradores e gerentes são responsáveis subsidiários é dizer que vão assumir o cumprimento de uma dívida que o devedor originário não cumpriu, sendo que a dívida que ambos assumem é exactamente a mesma. Não é possível ser responsável “subsidiário” por uma multa ou coima e dizer simultaneamente, que, afinal, o que o vai pagar é uma “indenização civil”, por lhe ser imputável o prejuízo patrimonial causado pelo facto de a devedora originária não ter conseguido pagar a coima ou a multa (a dívida originária). O problema a que se chega quando se pretende deduzir defesa é, apenas, a evidência do intrincado enquadramento teórico desta responsabilidade: o administrador ou gerente não pode contestar a ilegalidade da coima em sede de execução, porque a contestação da ilegalidade no âmbito oposição judicial à execução foi gizada pelo legislador para dívidas tributárias (não porque haja uma lacuna processual, mas porque efectivamente não é lícita a transmissão de coima, por consubstanciar uma violação dos princípios constitucionais pe-

36 Vd. artigos 483 e ss do CCiv., aplicável *ex vi* artigo 129 do Código Penal, *ex vi* artigo 3º do RGIT. Sobre esta matéria, NOTES, Mariana: *Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução fiscal como meio para efectivar a responsabilidade dos Administradores e Representantes das Sociedades*. In: *Revista Fiscal*, Novembro de 2009 (no prelo).

37 Vd. Acórdão, de 1 de Julho de 2009, do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no Processo nº 031/08, em: <<http://www.dgsi.pt>>.

38 Vd. artigos 20, 32, nº 10, e 268, nº 4, da CRP.

nais já referidos) e de resto, pelos mesmos motivos, a defesa não é permitida em sede de audição prévia ou de recurso da decisão de aplicação de coima.

A reversão não é, pois, meio próprio para executar esta obrigação pecuniária, e a sua utilização acaba por denunciar aquela que entendemos ser a verdadeira natureza desta responsabilidade. Se a responsabilidade tivesse, de facto, natureza civil, não era designada pelo legislador como “subsidiária”. Mas é justamente com este “deslize” que o legislador se confessa e se desemboca na impossibilidade de sindicar a ilegalidade da coima no âmbito da reversão, tornando evidente que a aparente ausência de meios de defesa nas normas potencialmente aplicáveis deve-se, não a uma lacuna, mas à não previsão processual de uma hipótese que não é permitida pelo direito substantivo: a transmissão de coima para pessoa não é a infractora.