



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL  
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA  
& ASSOCIADOS



Nº67/20

# NEWSLETTER

A REVERSÃO DE COIMAS FISCAIS PARA  
OS ADMINISTRADORES E GERENTES  
(UPDATE SETEMBRO 2020)

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact [contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com).

\*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address [newsletter@rffadvogados.com](mailto:newsletter@rffadvogados.com).

\*\*\*

Legal 500 – Band 1 Tax “Portuguese Law Firm” / Band 1 Tax “RFF Leading Individual” and highlighted in “Hall of Fame”, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019  
Chambers & Partners – Band 1 Tax “RFF Ranked Lawyer”, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 and Band 1 “Private Wealth Law” - HNW “RFF Ranked Lawyer”, 2018, 2019  
International Tax Review – “Tax Controversy Leaders”, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / “Indirect Tax Leaders”, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / “European Best Newcomer”, 2016 / “Tax Firm of the Year”, “European Tax Disputes of the Year” and “European Indirect Tax Firm of the Year”, (shortlisted) 2017  
Best Lawyers – “Recommended Lawyers”, 2015, 2016, 2017, 2018  
Who’s Who Legal – “RFF Corporate Tax Controversy Thought Leader”, 2017 “Corporate Tax: Advisory and Controversy”, 2017, 2018, 2019  
Legal Week – RFF was the only Portuguese in the “250 Private Client Global Elite Lawyers” 2018  
STEP Private Clients Awards - RFF “Advocate of the Year 2019” (shortlisted)  
IBFD Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019



[www.rfflawyers.com](http://www.rfflawyers.com)  
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5<sup>th</sup> (Reception)/6<sup>th</sup>  
1250-163 Lisboa • Portugal  
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244  
[contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com)



O Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) prevê a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas, pelas multas e coimas de que estas sejam devedoras.

Este regime tem sido alvo de alguma controvérsia, quer doutrinal, quer jurisprudencial. Em especial, no que toca à jurisprudência do Tribunal Constitucional, este tem oscilado no seu juízo de (in)constitucionalidade, sendo que, recentemente, o juízo de conformidade com a Constituição da República tem-se imposto.

O Tribunal Constitucional pronunciou-se, diversas vezes, pela inconstitucionalidade da norma em causa, nomeadamente, nos Acórdãos n.º 481/2010, n.º 24/2011 e n.º 26/2011. Aqui, concluiu que a responsabilidade subsidiária, prevista no RGIT, violava os princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade. Apesar de conceder na razoabilidade da imputação da responsabilidade pelas coimas aplicadas a pessoas coletivas,

aos seus administradores e gerentes, o Tribunal Constitucional não ignorou, no entanto, a forma como esta imputação é construída, apesar da referência expressa a uma responsabilização civil, implica a responsabilização pelo pagamento do valor da coima com total desconsideração da conduta concreta do administrador ou gerente. Ou seja, é uma responsabilidade objetiva e que não decorre da concreta culpa do administrador ou gerente.

No entender do Tribunal Constitucional, ainda que ambas as responsabilidades (civil e contra-ordenacional) possam assentar em pressupostos diversos – a responsabilidade contra-ordenacional na violação de uma regra tributária e a responsabilidade civil no facto de o administrador ou gerente, em incumprimento dos seus deveres funcionais, não ter assegurado o pagamento da coima em que esta foi condenada – não é conforme à Constituição, violando os referidos princípios, uma vez que a disposição legal se limita a imputar a responsabilidade pelo pagamento do valor da coima sem atender às circunstâncias do caso concreto, comprometendo, assim, o princípio da pessoalidade das penas quanto ao seu

fundamento, tal princípio estará comprometido quanto ao objeto, uma vez que ao gerente ou ao administrador é, objetivamente, transmitida uma pena aplicada a outrem e que teve em consideração as especificidades jurídicas e culposas desta.

Com efeito, na reversão da execução fiscal, a culpa (do administrador ou gerente) é desconsiderada na determinação da sua responsabilidade, uma vez que os fatores atinentes à pessoa do responsável subsidiário na concretização da sua responsabilidade são completamente ignorados, sendo-lhe imputado o montante, apenas, da valorização contra-ordenacional da conduta do devedor originário.

A reversão não gradua as circunstâncias que dizem, pessoalmente, respeito ao responsável subsidiário, tal como a concreta culpa, a gravidade e a sua situação económica. Implica, ainda, a desconsideração do facto de a moldura sancionatória aplicada ser diferentemente fixada em função do tipo de agente, consoante este seja pessoa coletiva ou pessoa singular. Note-se que os limites mínimos e máximos das coimas são elevados para o dobro no caso das pessoas coletivas.

Deste modo, tal imposição implica, a violação do princípio da proporcionalidade, uma vez que é imputada a uma pessoa singular uma sanção que foi especialmente agravada em virtude de o agente a punir ser, originariamente, uma pessoa coletiva e desconsidera todos os elementos subjetivos por referência a quem afinal se vai exigir o pagamento do crédito do Estado.

Apesar de ter sido assim fundamentado e decidido anteriormente, a jurisprudência posterior do Tribunal Constitucional veio contrariar aquela tendência, acabando por impor a solução de que o regime da reversão regulado no RGIT, não é desconforme à Constituição. O Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º [437/2011](#), de 3 de outubro de 2011, no culminar de uma linha de outros acórdãos anteriores, nomeadamente os Acórdãos n.º [129/2009](#), n.º [150/2009](#), n.º [234/2009](#), influenciou em definitivo as decisões futuras, expressas nos Acórdãos n.º [561/2011](#) e n.º [249/2012](#). Nestes casos, o Tribunal Constitucional afirmou que o que o RGIT “prevê é uma forma de responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes, que resulta do facto culposos que lhes

seja imputável de terem gerado uma situação de insuficiência patrimonial da empresa causadora do não pagamento de multa ou da coima que era devida, ou de não terem procedido a esse pagamento quando a sociedade ou pessoa coletiva foi notificada para esse efeito ainda durante o período de exercício do seu cargo.”

Impõe-se, assim, um dever indemnizatório que deriva do facto antijurídico e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente e que constitui causa adequada do dano que resulta, para a Administração Fiscal, da não obtenção da receita em que se traduzia o pagamento da multa ou coima que eram devidas.

A simples circunstância de o montante indemnizatório corresponder ao valor da multa ou coima não paga apenas significa que é essa, de acordo com a opinião do Tribunal Constitucional, de acordo com os critérios da responsabilidade civil, a expressão pecuniária do dano que ao lesante cabe reparar e que é necessariamente coincidente com a receita que deixa de ter dado entrada nos cofres da Fazenda Nacional; o que de nenhum modo permite concluir que tenha havido a própria transmissão para o administrador ou gerente da responsabilidade contraordenacional.

O Tribunal entendeu, então, que a responsabilidade dos gerentes ou administradores consagrada no RGIT é titulada pelo instituto da responsabilidade civil (delitual ou aquiliana). Assim, os sujeitos são chamados, a título subsidiário, na exata medida do dano que produziram à Administração Fiscal ao terem, com a sua conduta impossibilitado, a realização do pagamento das coimas devidas. A imputação não prescinde, como realçou o Tribunal, da verificação dos pressupostos gerais, atinentes ao cometimento de um facto ilícito e culposo, bem como ao nexo de causalidade adequada entre a ação e o dano produzido – prova esta que tem de ser feita pela Administração Fiscal.

Esta configuração da responsabilidade prevista no RGIT – que aliás não sofre mutação nos diversos acórdãos - torna desnecessária a apreciação dos limites das penas e garantias do processo criminal previstos na Constituição. Com efeito, o Tribunal Constitucional considera, de forma estável ao longo do tempo, que a responsabilidade imputada aos Administradores e gerentes é uma responsabilidade pessoal e própria, de natureza civil, que não se confunde com a responsabilidade da pessoa coletiva. A principal alteração jurisprudencial reside no facto de o

Tribunal Constitucional considerar agora que a imputação da responsabilidade pelo pagamento de quantia igual ao valor da coima ou multa aplicada é a expressão dos critérios da responsabilidade civil pelo que inexistente a valoração dos princípios da proporcionalidade, culpa e igualdade. Fechada a questão da (in)constitucionalidade do regime da reversão, seguiu-se uma discussão em torno da concretização do regime, nomeadamente, na questão do ónus da prova quanto à culpa dos administradores ou gerentes e na questão do meio processual adequado discutir a legalidade da decisão sancionatória.

Quanto à primeira das questões o RGIT não consagra qualquer presunção de culpa e, por isso, recai sobre reversão Administração Fiscal o ónus de alegar e provar a culpa do administrador ou gerente pela insuficiência do património social, sendo que, do ponto de vista processual a falta de alegação e prova será valorada contra quem impede o respetivo ónus (Administração Fiscal), em favor do administrador ou gerente, consubstanciando-se na ilegitimidade do revertido para a execução (Cf. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 24 de fevereiro de 2016, no âmbito do processo n.º

0611/15, e de 27 de setembro de 2017, no âmbito do processo n.º 0337/17).

Já quanto à segunda questão, o ponto fulcral prende-se em assegurar a defesa do administrador ou gerente em condições idênticas às que são proporcionadas à pessoa coletiva no processo de contraordenação. O meio processual adequado para reagir contra a decisão de aplicação da coima é o recurso dessa decisão, só que, no caso da reversão, não foi o administrador ou gerente o condenado no pagamento das coimas e, como tal, não poderia este, legitimamente, lançar mão deste meio processual. A lei nega desta forma ao administrador ou gerente, legitimidade para recorrer da decisão de aplicação da coima aplicada à sociedade originariamente devedora. Ora, tal entendimento e conclusão revela-se inadmissível à luz do direito de acesso aos tribunais e justiça, pelo que não se lhe pode negar ter interesse na impugnação dessa decisão de aplicação de coima, devendo ser de admitir, ainda que através da utilização de meio processual à primeira vista inadequado (a oposição à execução fiscal), a discussão da legalidade dessa decisão sancionatória.

O Supremo Tribunal Administrativo (STA) reconheceu esta realidade nos seus Acórdãos de 14 de Abril de 2010

(Rec. n.º 64/10) e de 8 de Setembro de 2010 (Rec. n.º 186/10), onde se disse, (e passamos a citar) que, neste tipo de processos, “instaurados na sequência de reversão de coimas, que são formalmente de oposição a execução fiscal, está em causa uma responsabilidade prevista no RGIT, a entender-se que é a oposição à execução o único meio que o revertido pode utilizar para a defesa dos seus interesses, têm de ser asseguradas, neste meio processual, condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no processo contraordenacional. Designadamente a possibilidade de conhecer oficiosamente 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 contraordenações.”

Ademais, se se veio defender a possibilidade de ser apreciada a legalidade da coima, em sede de oposição à execução fiscal, sob pena de violação do referido princípio da tutela jurisdicional efetiva, conforme o Acórdão do STA (proferido no Processo n.º 087/2011, de 13 de Abril de 2011), aqui se conclui que, “não se lhes podendo negar terem interesse

na impugnação da decisão e que o pagamento que lhe é exigida, após reversão do processo de execução fiscal, constitui um ato potencialmente lesivo, terá de admitir-se, sob pena de violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva (...), poderem na oposição à execução fiscal deduzida verem apreciada a legalidade da decisão sancionatória, mas não assim na impugnação judicial, que tem em regra por objeto atos de liquidação (...) e prazo de interposição muito mais alargado (...) do que o legalmente previsto para o recurso da decisão de aplicação da coima (...)” (no mesmo sentido veja-se os Acórdãos do STA, proferidos nos processos n.º 067/10.3BEVIS e n.º 0941/15BECBR, de 20 de Abril de 2020 e de 23 de Outubro de 2019, respetivamente).

Deste modo, fica assente a possibilidade de discussão da legalidade da decisão de aplicação de coima por parte do administrador ou gerente, do revertido realizada em sede de oposição à execução, sob pena de, a não ser assim, se violar o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva.

Deveria, ainda assim, em nossa opinião, o Tribunal Constitucional ter mantido a sua linha jurisprudencial anterior, declarando a inconstitucionalidade da norma

em causa, pois é de repudiar que um terceiro (o administrador ou o gerente) possa vir a cumprir a pena em que um terceiro foi condenado em função de um específico grau de culpa, pena esta especialmente agravada atenta a natureza jurídica deste último (pessoa coletiva). Este sim, o ponto gravoso da aferição da decisão de não desconformidade constitucional e que vem a colidir com a argumentação de que a correspondência entre o montante indemnizatório e o valor da coima seja meramente por esta ser o valor do dano que ao lesante cabe reparar, pois que, através desse juízo objetivo de comparabilidade entre coima e dano, não se tem em consideração as diferentes molduras sancionatórias para as pessoas coletivas e para as pessoas singulares nem o concreto grau de culpa do administrador ou gerente.

Não obstante esta posição, importa ainda solicitar alguns dos desenvolvimentos ulteriores do regime.

A questão do ónus da prova tem vindo a ser de uma importância fulcral, no que toca à defesa dos administradores ou gerentes, pois impendendo o ónus da prova sobre a Administração Fiscal será sempre de se instar a Administração tributária a vir fazer prova da culpa,

o que por regra não faz em termos adequados, aquando da oposição à execução fiscal fundada em reversão de coimas.

Quanto à questão da discussão da legalidade da aplicação da coima em processo de execução fiscal, algo que se impunha, por ser o único meio processual disponível ao revertido, será de louvar a abertura jurisprudencial, pois, caso contrário recairíamos numa questão de lesão de bem constitucionalmente protegido, aumentando-se o leque de garantias dos contribuintes e permitindo uma defesa efetiva, e a discussão da legalidade da decisão de aplicação da sanção pecuniária.

Em último lugar, importa salientar que esta defesa por parte do administrador ou gerente, só é possível se a Administração Fiscal lhe comunicar todos os elementos relevantes para o efeito. Sempre que tal não sucede estar-se-á perante um vício determinante da nulidade de citação, vício este que deverá ser invocado pelos administradores ou gerentes, nos termos processualmente adequados.



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP, RL  
ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA  
& ASSOCIADOS

**Nº 67/20**

**A reversão de coimas fiscais para os administradores e gerentes  
(Update setembro 2020)**

Lisboa, 23 de setembro de 2020

Rogério M. Fernandes Ferreira

Vânia Codeço

Rita Sousa

José Miguel Guimarães