



REVERSÕES PARA ADMINISTRADORES E GERENTES: DESENVOLVIMENTOS RECENTES

EM CASO DE MULTAS E COIMAS

O Acórdão Acórdão n.º 24/2011, de 12 de Janeiro de 2011, do Tribunal Constitucional, pronunciou-se no sentido da inconstitucionalidade do Regime Geral das Infracções Tributárias (“RGIT”), na parte em que dispõe quanto à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas às sociedades no âmbito de processo de contra-ordenação fiscal, efectuada através do mecanismo da reversão no processo de execução fiscal originariamente instaurado contra a sociedade devedora.

O RGIT prevê, pois, a responsabilidade civil subsidiária de 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 pelas multas e coimas de que estas sejam devedoras.

Entendeu, agora, o Tribunal Constitucional, com a prolação deste Acórdão, que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes prevista no RGIT viola os princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade, aderindo à fundamentação de Acórdão anterior (n.º 481/2010, de 9 de Dezembro de 2010), e que se havia já pronunciado pela inconstitucionalidade do preceito equivalente do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), que precedeu o RGIT na previsão da responsabilidade

subsidiária por multas e coimas tributárias.

Apesar de conceder na razoabilidade da imputação da responsabilidade pelas coimas a administradores e gerentes, uma vez que a pessoa colectiva age, necessariamente, através dos indivíduos que integram os seus órgãos, o Tribunal Constitucional não ignora, no entanto, que a forma como esta imputação é construída, apesar da referência expressa a uma responsabilização civil, conduz, inevitavelmente, à transmissão da responsabilidade contra-ordenacional da pessoa colectiva para os seus administradores ou gerentes.

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 infracção tributária e a responsabilidade civil no facto de o administrador ou gerente, em incumprimento dos seus deveres

Entendeu, agora, o Tribunal Constitucional, com a prolação deste Acórdão, que a responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes prevista no RGIT viola os princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade.

“Sociedade de Advogados Portuguesa do Ano”

Chambers Europe Excellence 2009, IFLR Awards 2006 & Who’s Who legal Awards 2006, 2008, 2009, 2010

“Melhor Sociedade de Advocacia de negócios da Europa do Sul”
ACQ Finance Magazine, 2009

“Melhor Sociedade de Advogados no Serviço ao Cliente”
Clients Choice Award - International Law Office, 2008, 2010

“Melhor Departamento Fiscal do Ano”
International Tax Review - Tax Awards 2006, 2008

Prémio Mind Leaders Awards™
Human Resources Suppliers 2007

AS REVERSÕES FISCAIS PARA OS ADMINISTRADORES E GERENTES

Parece-nos, pois, correcto o referido Acórdão, ao repudiar que um terceiro (o administrador ou gerente) possa vir a cumprir a pena em que outro foi condenado em função de um específico grau de culpa, pena esta especialmente agravada atenta a natureza jurídica deste último (pessoa colectiva).

funcionais, não ter assegurado a solvabilidade da pessoa colectiva para o pagamento da coima em que esta foi condenada -, não comprometendo, assim, o princípio da pessoalidade das penas quanto ao seu fundamento, tal princípio estará sempre comprometido quanto ao objecto, uma vez que ao gerente ou administrador é, objectivamente, transmitida uma pena aplicada a outrem e que teve em consideração as especificidades jurídicas e culposas desta.

Sendo a culpa imputável ao responsável subsidiário uma das condições do nascimento da situação de responsabilidade contra-ordenacional, no caso de reversão da execução fiscal tal culpa é desconsiderada na determinação da sanção aplicável, uma vez que o factor atinente à pessoa do responsável subsidiário na concretização da medida da coima é completamente ignorado, sendo-lhe aplicado o montante sancionatório que resulta, apenas, da valorização da conduta do devedor originário. Ao fazê-lo, a reversão não gradua as circunstâncias que dizem, pessoalmente, respeito ao responsável subsidiário, tal como a modalidade da culpa, a gravidade e a situação económica.

Para além da desvalorização dos elementos de responsabilização referentes à culpa, o Tribunal Constitucional sustenta que a reversão das dívidas referentes a multas ou coimas implica, ainda, a desconsideração do facto de a moldura sancionatória aplicada ser

diferentemente fixada em função do tipo de agente, consoante este seja pessoa colectiva ou pessoa singular (note-se que os limites mínimos e máximos das coimas são elevados ao dobro no caso das pessoas colectivas). Assim, a responsabilidade subsidiária, no caso das multas e coimas fiscais, implica que se imponha a uma pessoa singular (gerente ou administrador) o cumprimento de uma sanção fixada dentro de uma moldura estabelecida para uma pessoa colectiva, e que configura uma pessoa de natureza distinta. Ora, de acordo também com o Tribunal Constitucional, tal imposição implica, por um lado, uma violação do princípio da igualdade, uma vez que se trata de forma igual situações de responsabilidade que são estruturalmente diferentes. Por outro lado, estará em causa o 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 colectiva.

Em síntese, a desconsideração do facto de a moldura sancionatória ser diferente consoante esteja em causa uma pessoa singular ou colectiva contraria os princípios, constitucionais, da igualdade e da proporcionalidade e, bem assim, a desconsideração da graduação concreta da culpa do administrador ou gerente, que contraria, por seu lado, o princípio constitucional da culpa, levaram a que o Tribunal Constitucional se pronunciasse pela inconstitucionalidade da disposição legal que permite a responsabilização dos administradores ou gerentes pelo pagamento das coimas aplicadas às sociedades.

Parece-nos, pois, correcto o referido Acórdão, ao repudiar que um terceiro (o administrador ou gerente) possa vir a cumprir a pena em que outro foi condenado em função de um específico grau de culpa, pena esta especialmente agravada atenta a natureza jurídica deste último (pessoa colectiva).

Refira-se, no entanto, que esta questão não tem sido pacífica na jurisprudência daquele Tribunal, uma vez que, pela não inconstitucionalidade da responsabilidade subsidiária por multas e coimas tributárias, foram já proferidos três Acórdãos, em Março de 2009 (n.º

129/2009 e n.º 150/2009) e em Janeiro de 2011 (n.º 35/2011). Contudo, um Acórdão mais recente (n.º 26/2011, de 12 de Janeiro), hoje publicado em Diário da República, poderá, em conjunto com os dois Acórdãos já atrás referidos (n.ºs 481/2010 e 24/2011), “desequilibrar” a questão, a favor da inconstitucionalidade da responsabilidade subsidiária por multas e coimas tributárias. Com efeito, de acordo com a Constituição da República Portuguesa, o Tribunal Constitucional poderá declarar, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade de qualquer norma, sempre que a mesma norma tenha sido julgada “inconstitucional” por aquele Tribunal em três casos concretos (independentemente do número de casos em que a norma tenha sido julgada não inconstitucional), o que se verificou agora, com a prolação deste último Acórdão. Contudo, os referidos (alguns pelo menos) Acórdãos que se pronunciaram pela inconstitucionalidade não terão ainda transitado em julgado - encontrando-se presentemente a correr recurso para o Plenário do Tribunal Constitucional -, pelo que a questão da inconstitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes por multas e coimas tributárias ficará, ainda, em aberto mais algum tempo, pelo menos até ao trânsito em julgado dos referidos Acórdãos.

EM CASO DE SITUAÇÃO LÍQUIDA NEGATIVA

Resulta da Lei Geral Tributária que, sempre que não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados a uma pessoa colectiva e aos seus responsáveis solidários, a reversão da execução fiscal contra os respectivos responsáveis subsidiários pode ser decidida antes mesmo de se encontrar finda a execução fiscal contra aquela pessoa colectiva, isto é, antes de ocorrer a excussão (penhora e venda) dos bens da pessoa colectiva e dos seus eventuais responsáveis solidários. Contudo, apesar de a preparação, e a própria decisão, da reversão poder ocorrer antes da excussão dos bens da pessoa colectiva, a concretização da reversão nessa situação, isto é, a penhora e venda dos bens do revertido, só poderá ocorrer

após a efectiva excussão dos bens do devedor principal e dos eventuais responsáveis solidários.

O recente Ofício-Circulado n.º 60082/2011, de 22 de Fevereiro, da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários veio, com referência à referida disposição, esclarecer que se verifica uma situação “em que não é possível determinar a suficiência dos bens penhorados à empresa” quando esta tenha uma situação líquida negativa, ou seja, sempre que o passivo da sociedade seja superior ao seu activo, sem prejuízo da verificação dos restantes pressupostos legais da reversão.

Mais do que um esclarecimento, este Ofício-Circulado n.º 60082/2011 parece consubstanciar um anúncio - quer para os próprios órgãos de execução fiscal, quer para os contribuintes - de que este procedimento, de preparação imediata da reversão, irá passar, em situações de verificação de situação líquida negativa das empresas, a ser uma prática, automática e acrítica, por parte da Administração tributária.

Uma vez que a preparação imediata da reversão consubstancia um meio de a Administração acautelar os seus créditos tributários, tal meio parece motivado pelo actual cenário de crise económica, mas que se reflecte, também, na situação financeira e patrimonial das sociedades e, assim, em dificuldades na recuperação de créditos, sejam fiscais ou outros.

Contudo, apesar de a preparação, e a própria decisão, da reversão poder ocorrer antes da excussão dos bens da pessoa colectiva, a concretização da reversão nessa situação, isto é, a penhora e venda dos bens do revertido, só poderá ocorrer após a efectiva excussão dos bens do devedor principal e dos eventuais responsáveis solidários.

Importará, no entanto, salientar que a concretização deste Ofício-Circulado deverá ter em atenção o disposto na lei e os direitos e as garantias dos contribuintes, não podendo a Administração tributária confundir a “preparação imediata da reversão” com a alienação efectiva dos bens ou apropriação de direitos do revertido para efeitos de cobrança coerciva da dívida, que, conforme observámos supra, só se poderá verificar após a efectiva excussão prévia dos bens da sociedade, enquanto devedora principal, e responsáveis solidários.

Acresce que a preparação imediata da reversão também não poderá por em causa os demais pressupostos legais da reversão, sendo que, por um lado, a reversão, apenas, poderá ser efectuada contra os gerentes/administradores que exerçam de facto (e não apenas de direito) a gerência/administração da sociedade revertida. Por outro lado, a reversão poderá ter por objecto apenas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período do exercício do cargo dos gerentes/administradores em causa e sempre que tiver sido por culpa sua que o património da empresa se tornou insuficiente ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo. Por seu turno, ainda, a reversão deverá ser precedida de um projecto de reversão, sobre o qual se poderá pronunciar o revertido através do exercício do direito de audição prévia.

Refira-se, contudo, que a Administração tributária parece estar também ciente de que deverão ser respeitados esses pressupostos legais e todas as garantias dos contribuintes, conforme resulta do ponto 3. do Ofício-Circulado n.º 60082/2011, de 22 de Fevereiro, competindo agora verificar, na prática, o cumprimento rigoroso da lei.

Para além dessa preparação, imediata, da reversão, o referido Ofício-Circulado determina a promoção, logo a partir da emissão do despacho de reversão, do arresto dos bens dos revertidos, por forma a evitar a eventual dissipação dos bens e a consequente frustração dos créditos tributários. Aliás, de acordo com o referido Ofício-Circulado, nos casos de situações líquidas negativas e

Importa esclarecer, a este respeito, que o arresto é judicial e, portanto, não promovido pela Administração tributária, mas pedido por esta a um juiz através de processo próprio.

em relação a dívidas referentes a IVA ou a retenção na fonte de IRC ou IRS, o órgão de execução fiscal deve, mesmo, promover obrigatoriamente o arresto dos bens do revertido.

Importa esclarecer, a este respeito, que o arresto é judicial e, portanto, não promovido pela Administração tributária, mas pedido por esta a um juiz através de processo próprio.

Esta solução pode implicar dificuldades, se atentarmos em que a lei dispõe que o arresto poderá, apenas, ser decretado quando houver “justo receio” de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens.

A este respeito, a situação de “justo receio” deverá, salvo nos casos de dívidas de IVA ou de retenção na fonte de IRS ou IRC - em que existe uma presunção legal automática de “justo receio” -, ser avaliada caso a caso e não configurar um pressuposto “automático”. De facto, impõe-se ao órgão de execução fiscal, uma avaliação ponderada e concreta desse requisito legal, devendo o “justo receio” se considerar verificado quando existam indícios, objectivos, de que o responsável subsidiário pretende alienar ou sonegar os seus bens com o intuito de frustrar o crédito fiscal.

EM CASO DE LIQUIDAÇÕES OFICIOSAS A SOCIEDADES INACTIVAS

Outra das posições da Administração tributária mais recentemente conhecidas, relativamente à reversão de dívidas tributárias, refere-se às dívidas liquidadas oficiosamente a sociedades inactivas. Estão em causa, concretamente, dívidas resultantes de impostos liquidados oficiosamente, na sequência do apuramento pela

Pese embora as sociedades inactivas sejam susceptíveis de serem devedoras de impostos liquidados oficiosamente (por avaliação indirecta), não será possível, nestes casos, efectivar a responsabilidade subsidiária através do mecanismo da reversão do processo de execução fiscal

Administração tributária da matéria colectável através de métodos indirectos.

Com efeito, a Administração tributária veio reconhecer numa Informação (n.º 451/2009, de 8 de Setembro, da Divisão de Gestão da Dívida Executiva da Direcção) que, pese embora as sociedades inactivas sejam susceptíveis de serem devedoras de impostos liquidados oficiosamente (por avaliação indirecta), não será possível, nestes casos, efectivar a responsabilidade subsidiária através do mecanismo da reversão do processo de execução fiscal, uma vez que, estando inactivas, não foram praticados quaisquer actos de gerência ou de administração.

Conforme já observámos, a figura da responsabilidade subsidiária, operada através da reversão do processo de execução fiscal instaurado, originariamente, contra a sociedade devedora, tem como pressupostos legais a prova do exercício, pelo responsável subsidiário, da gerência ou da administração de facto (e não apenas de direito) e que a reversão, apenas, tenha por objecto dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período do exercício do cargo dos gerentes/administradores em causa, e por ter sido por culpa sua que o património da empresa se tornou insuficiente, ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo.

Ora, atentos os referidos pressupostos, veio a Administração tributária, agora, considerar que, no caso de dívidas resultantes de impostos liquidados oficiosamente a sociedades inactivas, verifica-se sempre a ausência do pressuposto da “gerência ou da administração de facto”. Com efeito,

nestes casos, em que a sociedade está inactiva, a liquidação tem por base meras presunções, efectuadas através um mecanismo de ficção legal, não havendo, assim, qualquer correspondência com a realidade e, logo, com a prática de actos de gestão ou administração.

A Administração tributária rebate mesmo, ainda, o potencial argumento de que, não estando a sociedade dissolvida e liquidada, a prova da gerência de facto, para efeitos de preenchimento do pressuposto para a efectivação da responsabilidade subsidiária, poderia decorrer da omissão, por parte dos gerentes ou dos administradores da não apresentação das declarações de rendimentos da sociedade (ainda que a “zeros”). Com efeito, a este respeito, a Administração tributária sustenta que, no caso das liquidações oficiosas, em resultado da avaliação por métodos indirectos, nunca será possível efectuar a prova da gerência de facto, uma vez que esta prova deve ser positiva, ou seja, implica que se demonstre a prática e não a omissão de actos.

O entendimento adoptado pela Administração tributária parece, assim, conformar-se com o regime da responsabilidade subsidiária previsto na Lei Geral Tributária, evitando que, nestes casos, os órgãos de execução fiscal dêem início a processos (de reversão) que se venham a revelar inúteis, na medida em que colidem com o entendimento unânime da jurisprudência dos Tribunais Superiores no que respeita à gerência ou administração de facto.

Rogério M. Fernandes Ferreira
Francisco Carvalho Furtado
Ana Moutinho Nascimento
Pedro Saraiva Nércio

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta, não devendo servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte arfis@plmj.pt

Lisboa, 9 de Março de 2011
11/2011