



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

***A REVERSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL COMO MECANISMO DE DIREITO  
PÚBLICO MORALIZADOR DA ATIVIDADE PRIVADA  
- SUA RELAÇÃO COM A LIBERDADE DE INICIATIVA PRIVADA E COM A  
PRÁTICA SOCIETÁRIA -***

Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas

Orientador: Professora Doutora Cristina Queiroz

***Joana Freire Azevedo***

Julho de 2016



## Resumo

A reversão da execução fiscal constitui um instituto jurídico próprio do Direito Fiscal, intimamente relacionado com a responsabilidade tributária subsidiária e que conjuntamente com esta concede à Administração Tributária o privilégio de responsabilizar um ou mais sujeitos por dívidas pelas quais eram originariamente responsáveis outros sujeitos passivos, designadamente pessoas coletivas.

A evolução e desenvolvimento do instituto da reversão da execução fiscal encontrou-se sempre na dependência da criação e progresso do instituto da responsabilidade tributária subsidiária, do qual não tem autonomia e de que depende umbilicalmente para alcançar aplicabilidade prática.

As normas contidas nos dois institutos revelam a mesma natureza pública, de conformação das relações estabelecidas entre o Estado (e entidades públicas) e os seus cidadãos, visando simultaneamente a tutela garantística destes em face das prerrogativas de autoridade daquele e a conformação da atividade dos segundos, através de normas sancionatórias de prevenção especial, de molde a evitar a criação de avultados prejuízos ao Estado.

Ao permitir o redireccionamento dessa cobrança contra terceiros e exigindo a excussão prévia do património/capacidade de pagamento da devedora originária, a reversão da execução fiscal constitui uma genuína garantia adicional da boa arrecadação da receita aparentemente perdida pela incapacidade patrimonial/financeira da devedora originária que lhe deu origem.

É no âmbito dos princípios da liberdade de iniciativa e organização económica e da livre disponibilidade económica que o Estado se vê forçado a conceder aos sujeitos passivos a liberdade de gestão fiscal, no sentido do livre planeamento da sua interação com a Administração Fiscal com vista à redução das obrigações a que ficarão expostos, embora esta liberdade não possa ser interpretada no sentido da disponibilidade para decidir pagar, ou não, impostos.

Ora, uma sociedade comercial ou entidade fiscalmente equiparada não assume natureza física nem autonomia decisória, sendo antes constituída pela soma de todas as pessoas que assumem papéis, mais ou menos relevantes, na sua estrutura orgânica e, portanto, quando uma entidade empresarial incumpe um dever, tributário ou de outra natureza, não incumpe porque assim o decidiu, mas porque alguém assim o decidiu por ela.

A afirmação da responsabilidade subsidiária dos titulares de órgãos sociais revela-se, pois, uma consagração e uma garantia do *dever de boa prática tributária* consagrado no artigo 32º da L.G.T., funcionando realmente como um sancionamento para a violação daquele dever que, ao invés de se encontrar disciplinado no mesmo normativo, foi inserido em disposição autónoma.

## **Summary**

The reversal of tax enforcement is an exclusive legal institute of Tax Law, closely related to the subsidiary tax responsibility and which grants tax authorities the privilege to hold one or more subjects for debts for which other taxable persons were originally responsible.

The reversal of tax enforcement's evolution and development has always been dependent on the creation and progress of the subsidiary tax responsibility institute, from which has no autonomy and inseparably depends to achieve his practical applicability.

The rules containing the two institutes reveal the same public nature, destined to shaping the relations between the state (and public authorities) and their citizens while seeking to special protection from the tax authorities prerogatives and the conformation of the second's activity through sanctions rules of special prevention, in order to avoid creating huge financial losses to the state.

By allowing the redirection of this charge against third persons and requiring prior prosecution of the defaulter's assets, the reversal of tax enforcement is a genuine additional guarantee of good revenue collection apparently lost by asset impairment or financial situation of the original defaulter.

It is within the principles of free enterprise and economic organization and the free economic availability that the state is forced to grant to taxable persons the freedom of fiscal management in the sense of free planning their interaction with the tax authorities to reduce the obligations that will be imposed, although this freedom cannot be interpreted as the availability to decide to pay or not taxes.

A commercial company or tax equivalent entity assumes no physical nature or decision-making autonomy, but rather is the sum of all people who assume roles, more or less relevant, in its organic structure and, therefore, when a business entity fails its duty's, tax or otherwise, it's not because it decided that way, but because someone has so decided for it.

The statement of the subsidiary responsibility of the governing figures is revealed as a consecration and a guarantee of the duty of good tax practice established in the Article 32 of the L.G.T., actually running as a sanction for any breach of that duty, which instead of finding discipline in the same normative was inserted into a separate legal provision.

## **Introdução**

O presente trabalho, subordinado ao tema *A reversão da execução fiscal como mecanismo de direito público moralizador da actividade privada – sua relação com a liberdade de iniciativa privada e com a prática societária*, surge do desejo de aprofundar o estudo do instituto da reversão da execução fiscal – inserido numa área do Direito especialmente querida à arguente, o Direito Fiscal – e da afortunada oportunidade de o observar à luz das Ciências Jurídico-Políticas, mormente a sua natureza pública e a sua especial relação com a disciplina do direito das sociedades, da carácter privatístico.

A presente exposição inicia-se com a análise do regime da reversão da execução fiscal e sua evolução histórica, estudo essencial à compreensão do desenvolvimento dos instituto e consagração dos seus fins, sendo que incompleta ficaria se nela não se examinasse igualmente o instituto da responsabilidade tributária subsidiária, sem a qual a reversão da execução fiscal não obtém, em rigor, aplicabilidade prática.

Tratando-se de um instituto dedicado à responsabilização de titulares de cargos sociais por dívidas de entidades empresariais, pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, essencial se aferiu também abordar a liberdade de iniciativa privada, especialmente na sua vertente de liberdade de gestão económica, e a livre disponibilidade económica, em confronto com o elementar dever de pagar impostos e de contribuir para as necessidades financeiras do Estado.

O confronto destes princípios e respetivo resultado exigirá uma constante articulação entre as normas legais que modelam o instituto e a doutrina, que o analisa de um ponto de vista mais teórico, mas é precisamente por via deste confronto logramos concluir pela deliberada intenção moralizadora do legislador quanto à prática societária, conforme seguidamente de poderá constatar.

É por esta articulação do regime legal com a análise doutrinal do instituto e institutos que com ele se relacionam proximamente que esperamos contribuir positivamente para a análise e elucidação pública acerca do instituto e normas que o conformam, que, constatamos diariamente na nossa prática profissional, é vislumbrado de forma tão ingrata face aos seus fins.



## **A Reversão da Execução Fiscal**

A reversão da execução fiscal constitui um instituto jurídico próprio do Direito Fiscal, intrinsecamente relacionado com a responsabilidade tributária subsidiária e que conjuntamente com esta concede à Administração Tributária o privilégio de responsabilizar um ou mais sujeitos por dívidas pelas quais eram originariamente responsáveis terceiros, designadamente pessoas coletivas.<sup>1</sup>

### **Criação e evolução histórica dos institutos**

A implementação da responsabilidade tributária subsidiária encontra-se inserida numa conjuntura de responsabilização dos titulares de órgãos de gestão/administração de entidades empresariais que se veio intensificando desde o início do século XX<sup>2</sup>, em detrimento da total impunidade até aí vigente e decorrente da personalidade jurídica própria e responsabilidade limitada concedidas àquelas entidades.

A responsabilidade tributária subsidiária foi introduzida no ordenamento jurídico português em 1929, através do Decreto nº 17.730, de 07 de Dezembro, cujo artigo 1º determinava que *“Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada em relação a actos praticados ou actividade exercida depois da publicação do presente diploma são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência, os respectivos administradores ou gerentes, e ainda os membros do concelho fiscal nas sociedades em que o houver, se este expressamente caucionou o acto de que deriva a responsabilidade.”*

Através do citado preceito foi, pois, estabelecida a responsabilidade plena dos gestores por todas as dívidas ao Estado das entidades por si geridas, com a única limitação de se

---

<sup>1</sup> Atualmente, a responsabilidade tributária subsidiária encontra-se prevista para os membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos, para o titular do estabelecimento individual de responsabilidade limitada, para os liquidatários das sociedades, para os gestores de bens ou direitos de não residentes e para os substitutos tributários. A fim evitar a amplidão que a análise de cada um daqueles regimes comportaria, limitaremos a presente descrição à responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos, prevista no artigo 24º da Lei Geral Tributária, a primeira a ser instituída no sistema tributário português.

<sup>2</sup> Não só na Europa, onde países com a Espanha, França e Alemanha instituíram tal responsabilidade, como também no Brasil ainda que em moldes significativamente distintos do regime adotado em Portugal (regime que veio, com o C.P.T., a aproximar-se dos daqueles países).

tratarem de obrigações correspondentes ao período do seu exercício de funções. Ainda que extraordinariamente inovador, pecou o preceito pela singeleza com que tratou a matéria – omitiu, desde logo, a determinação do momento tributário a que se reporta o período do exercício do cargo pelo responsável, que pode ser o da constituição da dívida ou o da respetiva obrigação de pagamento, bastando-se com a fixação duma cláusula aberta no que ao objeto da responsabilidade concerne - *todas as contribuições, impostos, multas e demais dívidas ao Estado* - e com a delimitação do âmbito subjetivo da responsabilidade - *administradores ou gerentes* -, sem, porém, concretizar se se bastava com a gerência de direito ou se era exigível a gerência de facto e sua comprovação.

Não se impunha no âmbito deste diploma a exigência de culpa ou qualquer outro pressuposto de efetivação da responsabilidade além da mera titularidade do cargo/órgão social, sendo-lhe absolutamente alheia a conduta do gestor e a sua intenção – este sistema de responsabilização foi caracterizado pela doutrina como objetivo<sup>3</sup>, em virtude da imediaticidade e relação direta da responsabilidade face à assunção da titularidade do órgão social e da sua indiferença à conduta do gestor ou a razões de culpa.

O sistema objetivo de responsabilidade subsidiária constituía uma genuína cláusula aberta, quer quanto ao objeto da responsabilidade - “*contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado*” -, quer quanto às pessoas a ela sujeitas - “*administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada*”, o que forçou à intervenção da doutrina e da jurisprudência, num esforço de concretização das dívidas originadoras de responsabilidade e de determinação da exigência do exercício de facto da gerência/administração da entidade empresarial.

Apesar das suas lacunas, o regime da responsabilidade subsidiária dos gestores baseado neste sistema objetivo manteve-se em vigor durante as cinco décadas seguintes, com ligeiras transformações após a publicação, em 1963, do Código de Processo das Contribuições e Impostos<sup>4</sup>, diploma aplicável a todos os processos iniciados após 1 de Julho daquele ano<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Sobre a classificação dos sucessivos regimes de responsabilidade do gerente/administrador: Casimiro, Sofia de Vasconcelos; “*A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*”; Almedina, 2000, Págs. 41 a 80.

<sup>4</sup> Decreto-Lei nº 45.500, de 27 de Abril de 1986, publicado no Diário do Governo, 1ª Série, número 100, de 27.04.1963, Págs. 433 a 455.

<sup>5</sup> Fonte: Análise jurídica do diploma disponível na página oficial do Diário da República ([www.dre.pt](http://www.dre.pt)) onde, em notas aos dados gerais, se lê:

“1 - O Código de Processo das Contribuições e Impostos aplica-se unicamente aos processos instaurados a partir de 01.07.1963.

2 - Os processos pendentes à data do presente diploma ou que sejam instaurados até 30.06.1963 continuam a regular-se pelas leis actualmente em vigor, até à sua extinção.”

Com a entrada em vigor do Código de Processo das Contribuições e Impostos (doravante C.P.C.I.), assistiu-se a uma evolução significativa do regime, com a introdução da distinção entre o exercício de direito e de facto da gerência e a imposição do seu exercício de facto como condição de responsabilização do gestor. Mantiveram-se, ainda assim, omissos o esclarecimento do momento a que se reporta a gerência/administração do responsável e a exigência de culpa do gestor na situação de insuficiência patrimonial.

Em 1976, na vigência deste regime de responsabilidade subsidiária imposto pelo C.P.C.I., e com vista a “*acautelar mais eficazmente os interesses da população beneficiária*”<sup>6</sup>, foi instituído um regime análogo para as dívidas das entidades empresarias à previdência social através do Decreto-Lei nº 512/76, de 03.07, aplicável às dívidas decorrentes de contribuições do regime geral de previdência e de multas pelo incumprimento de obrigações declarativas – o artigo 4º daquele diploma estendia a aplicabilidade do regime previsto no artigo 16º do C.P.C.I. às enunciadas dívidas à Fazenda.

Mais tarde, em 1980, o Decreto-Lei nº 103/80, de 09.08, veio consagrar no seu artigo 13º um regime próprio de responsabilidade solidária dos gestores pelas dívidas à previdência social, abdicando da convocação do regime do C.P.C.I.

Destarte esta autonomização do regime da responsabilidade subsidiária, manteve-se a natureza objetiva dessa mesma responsabilidade, com a mera delimitação subjetiva à titularidade do órgão social e a manutenção da desconsideração de critérios de intenção e de culpa. Este regime revelou-se, ainda assim, inovador, afastando da determinação objetiva da responsabilidade a cláusula aberta típica do regime anterior e restringindo a responsabilidade dos gestores às contribuições e respetivos juros de mora e multas previstas no seu artigo 21º do diploma em apreço.

Ao regime da responsabilidade subsidiária de natureza objetiva “pura” sucedeu o sistema “subjetivo simples”<sup>7</sup>, emanado pelo Decreto-Lei nº 68/87, de 09.02, que veio modificar o regime de responsabilidade através da consagração da exigência da verificação de uma conduta, ativa ou omissiva, do gestor relativamente à dívida em cobrança e de culpa deste na situação patrimonial da entidade devedora originária.

---

<sup>6</sup> Preâmbulo do D.L. nº 512/76, de 03.07 (itálico nosso), publicado no Diário da República número 154/1976, Série I, de 03.07.1976, Págs. 1466 e 1467.

<sup>7</sup> Sobre a caracterização dos regimes, *vide* Casimiro, Sofia de Vasconcelos, *ob. cit.*, Pág. 81 a 90.

Este diploma, que determina a aplicabilidade à responsabilidade dos gestores por dívidas fiscais e à previdência social do regime previsto no artigo 78º do Código das Sociedades Comerciais<sup>8</sup>, consagra duas transformações inovadoras no regime da responsabilidade subsidiária dos gestores: a exigência da sua culpa efetiva na situação de insuficiência patrimonial da entidade empresarial, imputada diretamente sob a forma de uma presunção legal, ilidível pelo responsável; e a exigência do exercício de facto da gerência/administração, não se bastando com a nomeação formal ou titularidade de direito, na senda do que vinha sendo pugnado pela doutrina e pela jurisprudência.

Esta proeminente alteração ao regime da responsabilidade subsidiária dos gestores assentou no reconhecimento do princípio da culpa como elemento fundamental da responsabilidade (civil), entendendo-se que a solução para a responsabilidade dos gestores não deveria divergir do consagrado pelos artigos 78º do Código das Sociedades Comerciais e 483º do Código Civil e, por isso mesmo, se lançou mão do regime recém-modificado do Código das Sociedades Comerciais com vista à sua concretização.

Quatro anos volvidos sobre a implementação deste sistema “subjetivo simples” foi publicado o Código de Processo Tributário (doravante C.P.T.), marcante da transição do regime da responsabilidade subsidiária dos gestores para o sistema “subjetivo objetivado”<sup>9</sup>, que, seguindo a evolução de regime que se vinha operando, se caracterizou pela imposição da exigência da culpa efetiva do gestor como critério determinador da sua responsabilidade, exigindo o exercício de facto das funções e não apenas a titularidade formal do órgão social.

Ao invés do diploma legal anteriormente vigente, o C.P.T. consagrou autonomamente, no seu artigo 13º, a responsabilidade subsidiária (e solidária entre si) dos gestores e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada “*por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício a seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais*”.

Do teor do citado normativo resultou a consagração da responsabilidade imediata dos sujeitos que exerçam de facto as funções de gestão das entidades empresariais, independentemente da respectiva titularidade do órgão social, o que constituiu um avanço significativo do instituto na prossecução do ideal da responsabilização pessoal justa. Nessa

---

<sup>8</sup> Que havia sido consagrado pelo Decreto-Lei nº 262/86, de 02.09, publicado no Diário da República número 201/1986, Série I, de 02.09.1986, Págs. 2293 a 2385.

<sup>9</sup> Sobre a caracterização do regime, *vide* Casimiro, Sofia de Vasconcelos, *ob. cit.*, Págs. 90 a 96.

senda, o normativo em apreço preserva a presunção legal de culpa do gestor na situação de insuficiência patrimonial da entidade empresarial/devedora originária, consagrando uma repartição do ónus da prova a cargo de cada parte: ao Estado caberia a prova de que o sujeito responsabilizado exerceu, de facto, as funções de gestor da entidade devedora; a esta demonstração seguir-se-ia uma presunção de culpa do sujeito na situação de insuficiência/inexistência patrimonial da entidade empresarial, invertendo-se então o ónus de prova e cabendo ao gestor demonstrar a ausência de culpa sua naquela concreta situação de carência ou inexistência patrimonial.

Esta reorganização do regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes/administradores operada pelo C.P.T. permitiu que se passasse a considerar o responsável subsidiário como sujeito passivo da relação tributária - artigo 10º do diploma -, em detrimento da sua anterior posição de terceiro alheio àquela relação e cuja possibilidade de intervenção se restringia ao momento posterior ao seu chamamento como responsável.

O regime fixado pelo C.P.T. veio, pois, consolidar a evolução legislativa que se vinha operando no sentido de equiponderar a cobrança dos créditos estaduais e as garantias de defesa dos sujeitos subsidiariamente responsáveis, constituindo a base do que é actualmente o regime da responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes e administradores de pessoas coletivas.

Consagrado tal equilíbrio e com o fim declarado de contribuir “*para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efectiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário*” foi publicada, em 17 de Dezembro de 1998, a Lei Geral Tributária<sup>10</sup> (doravante L.G.T.), instalando no sistema jurídico português o regime “*subjetivo misto*”<sup>11</sup>.

À L.G.T. é reconhecido o duplo mérito de regular aspetos da relação jurídica tributária antes omissos e de reunir num só diploma diversos contornos daquela relação que, ainda que regulados, se encontravam anteriormente dispersos em legislação distinta, como o C.P.T., e avulsa.

A excepcionalidade deste diploma legal encontra-se, todavia, na consagração no seu artigo 24º de duas formas de atribuição do ónus da prova relativo à culpa efetiva do

---

<sup>10</sup> Decreto-Lei nº 398/98, de 17.12, publicado no Diário da República número 290/1998, Série I, de 17.12.1998, Págs. 6872 a 6892.

<sup>11</sup> Sobre a caracterização do regime, *vide* Casimiro, Sofia de Vasconcelos, *ob. cit.*, Págs. 97 e ss.

responsável na situação patrimonial da entidade empresarial e na consagração simultânea de cláusulas temporais, cuja articulação permite determinar o âmbito da responsabilidade do sujeito:

- tratando-se de dívidas cujo facto constitutivo haja ocorrido no período de exercício do cargo pelo responsável ou cujo prazo legal de pagamento tenha terminado depois deste, ao Estado cabe o ónus da prova da culpa do gestor na situação de insuficiência/inexistência patrimonial da entidade empresarial, cumulando-se com o ónus da prova relativo ao exercício de facto da gerência/administração por aquele;

- no caso das dívidas cujo prazo legal de pagamento tenha terminado no período de exercício do cargo pelo responsável, ao Estado caberá apenas o ónus de demonstrar o exercício de facto da gerência/administração por aquele, invertendo-se o ónus da prova relativamente à situação patrimonial/financeira da devedora originária, cabendo ao sujeito a prova de que não teve culpa na situação de insuficiência/inexistência patrimonial daquela.

Já quanto ao instituto da reversão da execução fiscal, verificamos ter sido estabelecido no ordenamento jurídico português pelo Código de Processo Tributário (doravante C.P.T.), que, no número 2 do seu artigo 239º estabelecia os requisitos necessários ao chamamento dos responsáveis subsidiários à execução fiscal, ainda hoje vigentes, na sua essência, no artigo 23º, nº 2, da L.G.T.

Até à publicação do C.P.T., vigorava no sistema jurídico português o Código das Execuções Fiscais<sup>12</sup>, publicado em 1913 e onde inexistia qualquer referência à reversão da execução fiscal, uma vez que o instituto jurídico que sustenta a mesma - a responsabilidade tributária subsidiária – só posteriormente foi criado, em 1929.

Constatamos, assim, que a evolução do instituto da reversão da execução fiscal se encontrou sempre na dependência da criação e do progresso do instituto da responsabilidade tributária subsidiária, do qual não tem autonomia e de que depende para lograr aplicabilidade prática.

### **A reversão da execução fiscal – sua natureza (pública) e demais características**

---

<sup>12</sup> Decreto nº 82, publicado no Diário do Governo nº 197, de 23 de Agosto de 1913.

A reversão da execução fiscal constitui um instituto próprio do Direito Fiscal, ramo do direito unanimemente caracterizado como pertencente ao direito público, em virtude de se constituir por preceitos que regulam as relações estabelecidas entre o Estado e os particulares e cujo objetivo último é satisfazer as necessidades e proteger os interesses da sociedade perante as prerrogativas de autoridade daquele<sup>13</sup>.

No mesmo sentido, a corrente doutrinal dominante relativa à responsabilidade tributária subsidiária descreve-a como uma figura típica do Direito Fiscal, distinta de todas as restantes formas de responsabilidade e que apresenta características que são próprias do ramo do Direito onde se insere<sup>14</sup>.

Pedro Soares Martínez apontou como principal função desta responsabilidade a função preventiva/sancionatória, destinada a conformar a atividade do gestor no sentido do cumprimento pontual e atempado das obrigações fiscais, sob a ameaça da reversão de tais obrigações contra si e da consequente responsabilização do seu património pessoal pelas dívidas decorrentes do incumprimento dos seus deveres como gestor/administrador no que ao pagamento das obrigações tributárias respeita.

Nessa senda, as normas contidas nos dois institutos revelam necessariamente a mesma natureza pública, de conformação das relações estabelecidas entre o Estado (e entidades públicas) e os seus cidadãos, visando simultaneamente a tutela garantística destes em face das prerrogativas de autoridade daquele e a conformação da atividade dos segundos, através de normas sancionatórias de prevenção especial, de molde a evitar a criação de avultados prejuízos ao Estado – o que é, aliás, especialmente manifesto nos dois institutos em apreciação, que admitem a responsabilização do terceiro por um encargo de que ele não é originariamente devedor, mas em cujo incumprimento pode ter papel de grande relevo, fixando rigidamente as condições de tal chamamento à responsabilidade, assim visando evitar decisões arbitrárias.

No que às demais características da reversão da execução fiscal toca, cumpre, em primeiro lugar, acentuar a sua excecionalidade, quer pela circunscrição da sua utilização às dívidas de que é credor o Estado (e entidades públicas), quer pelos apertados critérios de fundamentação que rodeiam a sua aplicação.

---

<sup>13</sup> Assim Nabais, José Casalta; *Direito Fiscal*; Almedina; 4ª Edição; 2006; pág. 73 e 74.

<sup>14</sup> Martínez, Pedro Soares, *Direito Fiscal*; Almedina; 7ª Edição; 1993; Coimbra.

A contrário do regime de responsabilidade subsidiária contido no artigo 78º do Código das Sociedades Comerciais <sup>15</sup>, que determina a responsabilidade civil dos gerentes/administradores perante os seus credores e de que podem lançar mão todos aqueles que se sentirem lesados com os atos de administração praticados<sup>16</sup>, a reversão da execução fiscal apenas pode ser utilizada pelo credor Estado/Fazenda Pública para ressarcimento de dívidas da entidade empresarial/devedora originária, nos termos fixados pelos artigos 22º e 23º da L.G.T., que tenham a natureza dos créditos elencados no artigo 148º do C.P.P.T.

Uma outra característica singular da reversão da execução é a subsidiariedade da responsabilidade a ela subjacente, assim se configurando porque exige o esgotamento prévio das possibilidades de cobrança perante a devedora originária e assume natureza garantística acessória do responsável e de reforço simultâneo da salvaguarda do credor Fazenda Pública, uma vez que “depende da fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão”<sup>17</sup>. Significa isto que o sujeito responsável e seu património não podem ser chamados ao pagamento da dívida da entidade empresarial/devedora originária sem que se encontre demonstrada e fundamentada a inexistência de bens da devedora principal ou se encontrem esgotados todos os ativos da mesma e demonstrada a insuficiência desse património para o pagamento total do crédito, o que se traduz no benefício da excussão prévia do património da devedora originária a favor do responsável.

A reversão da execução fiscal caracteriza-se, também, pela rigorosa exigência de fundamentação<sup>18</sup> que permita a cabal demonstração do preenchimento dos requisitos estabelecidos no artigo 24º da L.G.T. e 153º, nº 2, do C.P.P.T., destinada a evitar atos arbitrários e a dar a conhecer eficazmente ao sujeito revertido a proveniência da dívida pela qual se perspectiva que vá responsabilizado.

Esta necessidade de fundamentação não se basta com a indicação da nomeação do revertido como titular do órgão social (gerência de direito), antes se exigindo a demonstração pela Administração Tributária do exercício efetivo pelo mesmo da gerência/administração de

---

<sup>15</sup> Implementado pelo DL n.º 262/86, de 02/09.

<sup>16</sup> Através de uma ação declarativa que seguirá os termos processuais comuns e sujeita às regras do ónus da prova estabelecidos pelos artigos 342º e 483º e ss do Código Civil.

<sup>17</sup> Artigo 23º, nº 2, da L.G.T.

<sup>18</sup> Imposta pelos artigos 77º da L.G.T. e 152º do Código do Procedimento Administrativo (na redação aprovada pelo Decreto-Lei nº 4/2015, de 7.01)

facto, concomitante à confirmação da insuficiência/inexistência de bens da devedora principal para satisfação da dívida e, nos casos da alínea b) do artigo 24º da L.G.T., também da plena demonstração da culpa do revertido naquela situação de inexistência/insuficiência patrimonial.

A reversão da execução fiscal caracteriza-se, ainda, pela sua efetivação através de citação, entendida como o “ato pelo qual se dá conhecimento ao réu de que foi proposta contra ele determinada ação e se chama ao processo para se defender”<sup>19</sup>, e pelo intrínseco e indispensável respeito pelos direito de participação do contribuinte na formação da decisão e princípio do contraditório, dependendo da concessão do direito de audiência prévia do sujeito revertido quanto à pretensão tributária, sem o que não pode válida e eficazmente ocorrer – artigos 23º, nº 4, da L.G.T. e 45º, nº 1, e 160º, nº 1, do C.P.P.T.

### **A reversão da execução fiscal – seus requisitos e âmbito de aplicação**

Para uma válida e eficaz concretização da reversão da execução fiscal contra os gerentes/administradores, a L.G.T. impõe quatro requisitos indispensáveis: o exercício de fato da gerência/administração da entidade empresarial, a situação de inexistência/insuficiência patrimonial da devedora originária, a culpa do revertido naquela situação de inexistência/insuficiência patrimonial e a audiência prévia do responsável subsidiário.

O primeiro dos requisitos encontra-se estabelecido pelo nº 1 do artigo 24º da L.G.T., que determina a responsabilidade subsidiária dos “administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de fato, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados”.

A circunscrição subjetiva desta responsabilidade limita-a, assim, a todas as pessoas que pratiquem, com caráter regular, atos de gestão/administração das entidades empresariais, independentemente de serem titulares do órgão social em causa – não se exige, pois, a nomeação do revertido como gerente ou administrador, antes bastando a demonstração que,

---

<sup>19</sup> Citação: “ato pelo qual se dá conhecimento ao réu de que foi proposta contra ele determinada ação e se chama ao processo para se defender”, que se emprega igualmente “para chamar, pela primeira vez, ao processo alguma pessoa interessada na causa” – artigo 219º, nº 1, do Código do Processo Civil (aprovado pela Lei nº 43/2014, de 26.06), aplicável por força da alínea e) do artigo 2º do C.P.P.T. (aprovado pelo D.L. nº 433/99, de 26.10).

de fato, assumiu essa função. Por outro lado, o preenchimento deste critério legal basta-se com a demonstração da nomeação legal, estatutária ou deliberada do revertido como gerente ou administrador, pois que tal designação formal permite presumir a gerência/administração de fato, aqui se impondo ao responsável a demonstração da mera titularidade de direito do cargo, não correspondente ao seu exercício, de modo a comprovar a sua ilegitimidade processual.

Para a satisfação desta condição de responsabilidade releva especialmente o período de duração da gerência/administração, uma vez que é em função dele que o n° 1 do artigo 24° da L.G.T. faz a distribuição dos ónus de prova.

Quando o facto constitutivo da dívida ocorra no período de gerência/administração a cargo do responsável ou quando o respetivo prazo legal de pagamento tenha cessado após o termo daquele período, a sua responsabilidade subsidiária depende de Administração Tributária lograr demonstrar para lá de qualquer dúvida não só o exercício de fato do cargo pelo responsável/revertido, mas também a culpa do mesmo na situação de inexistência/insuficiência patrimonial da devedora originária. Esta é a circunstância prevista pela alínea a) do n° 1 do artigo 24° da L.G.T., incumbindo o ónus da prova exclusivamente à Administração Tributária e sendo o seu preenchimento condição *sine qua non* da responsabilização do gerente/administrador.

Diferente é o caso da alínea b) do mesmo normativo, que prevê os casos em que o período de exercício do cargo de administração coincida com o termo do prazo legal para pagamento da dívida, distribuindo o ónus da prova entre a Administração Tributária e o sujeito revertido – àquela continuará a caber a prova de que o sujeito exerceu, de fato, as funções de gerência/administração; concretizada esta exigência, fica estabelecida uma presunção legal de culpa do responsável pela situação de inexistência/insuficiência patrimonial da entidade empresarial por si gerida, cabendo-lhe o ónus do afastamento dessa presunção.

A constatação e declaração da situação de inexistência/insuficiência de património da devedora originária constitui o segundo dos requisitos da reversão da execução, imposto pelo n° 2 do artigo 23° da L.G.T., concedendo-se ao responsável o benefício da excussão prévia do património da entidade empresarial/devedora originária<sup>20</sup>, consubstanciado no esgotamento da

---

<sup>20</sup>Campos, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de; "Lei Geral Tributária Anotada e comentada"; Editora Encontro da escrita; 4ª Edição; 2012; anotação 2 ao artigo 23°, Pág. 223.

totalidade dos bens da mesma para satisfação, ainda que parcial, do crédito em cobrança, e exigindo-se por isso que a inexistência/insuficiência patrimonial se encontre devidamente verificada e atestada aquando da decisão de reversão.

Excepcionalmente, o nº 3 do artigo 23º da L.G.T. admite que, no caso de o montante em dívida pela entidade empresarial/devedora original não se encontrar inteiramente determinado, sendo, por isso, impossível aferir a medida da efetiva insuficiência do respetivo património, o sujeito responsável seja citado para a execução, assim se revertendo a mesma contra si, mas suspendendo-se a respetiva tramitação logo que esteja decorrido o prazo para dedução de oposição à execução<sup>21</sup>. Esta medida permite, pois, que “a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário possa ser decidida antes d(ess)a excussão”<sup>22</sup>, muito embora a efetiva prossecução da execução contra o revertido só possa operar-se, após o decurso do prazo para oposição, depois de efetivamente excutido o património da devedora originária e responsáveis solidários.

Outro dos requisitos de que depende a efetivação reversão da execução fiscal, previsto no nº 1 do artigo 24º da L.G.T., é a culpa do gerente/administrador revertido no estado de inexistência/insuficiência patrimonial da devedora originária para satisfação do crédito tributário, culpa essa que o Supremo Tribunal Administrativo nos ensina ser em abstrato e ponderada em função do “modelo do bom pai de família, tal como consigna o artigo 487º, nº 2, do Código Civil”, ainda que na aplicação de tal critério sejamos levados a “particularizar o modelo de homem-tipo, moldando-o pela veste de um gerente competente e criterioso”<sup>23</sup>.

A culpa do revertido na situação patrimonial da entidade empresarial/devedora originária é presumida nos casos subsumíveis à alínea b) do nº 1 do artigo 24º, isto é, àqueles em que o prazo legal de pagamento da dívida tenha terminado no decurso do exercício das funções do responsável, a este cabendo então demonstrar que não foi por culpa sua que o pagamento não foi levado a cabo e/ou que o património da devedora originária se tornou inexistente/insuficiente. A L.G.T. limita, pois, “a inversão do ónus da prova da culpa do não pagamento das dívidas àquelas vencidas no período do exercício das funções”<sup>24</sup>.

Nos restantes casos, previstos pela alínea a) do identificado normativo, designadamente aqueles em que coincidiram o momento constitutivo da dívida e o exercício

---

<sup>21</sup> Este fixado pelo artigo 203º do C.P.P.T.

<sup>22</sup> Campos, Diogo Leite; e outros; ob. cit., anotação 2 ao artigo 23º, Pág. 223.

<sup>23</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.03.2003, proferido no âmbito do recurso nº 1209/02.

<sup>24</sup> Campos, Diogo Leite; e outros; ob. cit., anotação 3.1 ao artigo 24º, Págs. 236 e 237.

do cargo ou aqueles em que o prazo legal de pagamento tenha terminado após o exercício de tais funções, o ónus de certificar tal culpa do responsável é da Administração Tributária, sendo certo que o seu cumprimento permite-lhe responsabilizar posteriormente os gerentes/administradores cuja culpa foi demonstrada por todas as dívidas da entidade empresarial constituídas durante o exercício do seu cargo, mesmo que o prazo de pagamento haja terminado após o fim do mesmo.

O quarto e último requisito da reversão da execução, estabelecido pelo nº 4 do artigo 23º da L.G.T., é a audição prévia<sup>25</sup> do sujeito responsável em momento anterior à sua efetivação, devidamente acompanhada pela exposição dos pressupostos e fundamentos que sustentam a decisão e da sua extensão, de modo a assegurar o pleno exercício do direito de defesa do revertido.

Relativamente ao âmbito de alcance da reversão, o artigo 24º da L.G.T. consigna a responsabilidade subsidiária pelas “dívidas tributárias”, que conseguimos concretizar lançando mão da relação intrínseca da reversão com o âmbito da própria execução fiscal, esta sim limitada pelo artigo 148º do C.P.P.T. aos tributos, taxas, demais contribuições financeiras a favor de Estado, juros e outros encargos legais, bem como a coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões relativas a contra ordenações tributárias ou determinadas nos termos do Regulamento Geral das Infrações Tributárias.

### **O caso especial da reversão de coimas e multas**

A responsabilidade tributária subsidiária dos gerentes/administradores por dívidas decorrentes de coimas e outras sanções pecuniárias aplicadas em processo de contra ordenação à entidade empresarial/devedora originária encontra-se estabelecida pelo artigo 8º do Regime Geral das Infrações Tributárias<sup>26</sup> (doravante R.G.I.T.), cujo número 1 determina “*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:*

---

<sup>25</sup> Nos termos do artigo 60º da L.G.T.

<sup>26</sup> Lei nº 15/2001, de 05.06., publicada no Diário da República número 130/2001, Série I-A, de 05.06.2001, Págs. 3336 a 3426.

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.”*

Consagra, pois, este normativo, à semelhança do previsto n.º artigo 24.º da L.G.T., um regime bipartido de aferição da responsabilidade: (1) pelas sanções aplicadas à devedora originária por fatos praticados no período de exercício do cargo pelo responsável ou por fatos anteriores, quando tiver sido por culpa deste que o património da devedora originária se tornou insuficiente/inexistente para satisfação da dívida, e (2) pelas sanções aplicadas a fatos anteriores ao período de exercício do cargo pelo responsável, quando a decisão definitiva for notificada no decurso deste e lhe seja imputável a falta de pagamento.

Ora, o artigo 153.º do C.P.P.T. prevê uma modificação meramente subjetiva da execução fiscal, ao admitir o chamamento do responsável à instância já pendente e mantendo todos os demais contornos da mesma, designadamente a quantia exequenda e sua origem, fixadas no título executivo. E tanto assim que, no seu n.º 1 o artigo 153.º do C.P.P.T. consagra o chamamento do responsável ao pagamento dos “*tributos e demais dívidas previstas no artigo 148.º*”, que inclui desde 2010, na sua alínea c), as *coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias*.

Esta circunstância levou a generalidade da doutrina e parte significativa da jurisprudência a considerar que existe transmissão direta para o responsável subsidiário da responsabilidade pelo cumprimento da sanção aplicada à entidade empresarial, o que se conclui, além do mais, atentatório do princípio da intransmissibilidade das penas previsto no n.º 3 do artigo 30.º da Constituição da República Portuguesa (doravante C.R.P.).

A constitucionalidade desta responsabilidade subsidiária foi sucessivamente discutida, embora a polémica em torno da sua caracterização esteja atualmente ultrapassada pela sua configuração como sendo de natureza indemnizatória, atribuindo ao sujeito responsável o

ónus de ressarcir o Estado pelo prejuízo sofrido pelo não cumprimento da sanção que decorreu da infração praticada.

Apesar da longa discussão acerca da natureza da responsabilidade em causa, para a qual a doutrina<sup>27</sup> e a jurisprudência<sup>28</sup> deram vasto contributo<sup>29</sup>, com inúmeros escritos e arestos, o Tribunal Constitucional veio, em 3 de Outubro de 2011<sup>30</sup>, decidir a questão da constitucionalidade da norma do artigo 8.º do RGIT (na interpretação que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efectiva pelo mecanismo da reversão de execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora), defendendo a caracterização da responsabilidade consagrada pelo art.º 8º do R.G.I.T. como uma genuína “*responsabilidade civil subsidiária dos gerentes/administradores, “que resulta do facto culposos 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 de exercício do seu cargo”*” e, em consequência, fixando jurisprudência no sentido de que “*o que está em causa nestas situações não é a mera*

---

<sup>27</sup> Entre outros: Silva, Germano Marques da; *Responsabilidade Subsidiária dos Gestores por Coimas Aplicadas a Pessoas Colectivas*; Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal; Ano II; Outubro de 2009; Morais, Rui Duarte; *A reversão das coimas: uma vexateia quaestio a que só o legislador pode dar resposta*; Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal; Ano III; Março de 2010;

Noites, Mariana B. Pinho; *Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução como meio para efetivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades*; Revista Fiscal; 2009;

Sousa, Jorge Lopes de, e Santos, Manuel Simas; *R.G.I.T. Anotado*; Áreas Editora; 4ª Edição;

Viana, João Matos; *A (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade – comentário ao Acórdão do S.T.A. de 4 de Fevereiro e ao Acórdão do T.C. n.º 129/2009, de 12 de Março*; Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal; Ano II; 2009;

Brandão, Nuno; *O Regime Sancionatório das Pessoas Colectivas na Revisão do C.P.*; Revista do C.E.J. – Jornadas sobre a revisão do C.P.; 1º Semestre de 2008; n.º 8;

Dourado, Ana Paula; *Substituição e Responsabilidade Tributária*; Ciência e Técnica Fiscal; n.º 391.

<sup>28</sup> No sentido da *inconstitucionalidade* do art.º 8º do R.G.I.T., vejam-se, entre outros, o Acórdão da 2ª Secção do Tribunal Constitucional n.º 481/2010, proc. n.º 506/09, relator Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro; n.º 24/2011, proc. n.º 551/10, relator Conselheiro João Cura Mariano; n.º 26/2011, proc. n.º 207/10, relator Conselheiro Joaquim Sousa Ribeiro; n.º 85/2011, proc. n.º 751/10, relator Conselheiro João Cura Mariano; e n.º 125/2011, proc. n.º 814/10, relatora Conselheira Catarina Sarmiento e Castro – todos disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

No sentido da *constitucionalidade* daquele normativo, vejam-se, entre outros, os Acórdãos n.º 437/2011, proc. n.º 206/10, relator Conselheiro José Borges Soeiro; n.º 129/2009, proc. n.º 649/08, relator Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha; n.º 150/2009, proc. n.º 878/08, relator Conselheiro Victor Gomes; n.º 561/2011, proc. n.º 506/09, relator Conselheiro Carlos Pamplona de Oliveira – todos disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

<sup>29</sup> A que humildemente nos juntámos com o trabalho final da XI Pós-Graduação em Direito das Empresas, organizada pelo Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho da F.D.U.C., intitulado “Art.º 8º R.G.I.T. – Responsabilidade civil subsidiária dos administradores. Análise da natureza da responsabilidade e sua constitucionalidade”.

<sup>30</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, proc. n.º 206/10 (Plenário), disponível no sítio da internet: [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

*transmissão de uma responsabilidade contra ordenacional que era imputável à sociedade, mas antes a imposição de um dever indemnizatório como resultado da prática de um facto culposo ilícito pelo gerente/administrador, traduzido na omissão de pagamento da coima ou multa aplicada à sociedade e no conseqüente dano provocado pela não obtenção de receita pela administração tributária.”*

Resolvida que foi a controvérsia relativa à natureza da responsabilidade subsidiária contida no n.º 1 do artigo 8.º do R.G.I.T., veio o Supremo Tribunal Administrativo<sup>31</sup> afirmar a inadmissibilidade do recurso ao instituto da reversão da execução fiscal, tal como conformado pela responsabilidade subsidiária determinada pelo artigo 24.º da L.G.T., para efetivação da cobrança das coimas/multas aplicadas às entidades empresariais, afirmando que “*As dívidas de coimas, podem ser cobradas em processo de execução fiscal, pois estão previstas no ar 148.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, não havendo obstáculo processual a que pudesse haver reversão, se ela for constitucionalmente admissível. Mas, as de responsabilidade civil extracontratual não podem ser cobradas através de processo de execução fiscal e, conseqüentemente, não pode haver reversão*”.

Somos forçados a concordar com o raciocínio brilhantemente desenvolvido pelo Supremo Tribunal Administrativo<sup>32</sup>, que sustenta que as dívidas de coimas podem ser cobradas em processo de execução fiscal, mas já não o podem as decorrentes de responsabilidade civil extracontratual. É que nas dívidas cuja cobrança coerciva é admitida pelo artigo 148.º do C.P.P.T. é conseqüente a possibilidade de reversão dessa mesma execução contra eventuais corresponsáveis, solidários e/ou subsidiários. Sucede que, não sendo possível o recurso à ação executiva para cobrança de dívidas decorrentes de responsabilidade civil extracontratual, então também não será de admitir o recurso a um instituto diretamente relacionado com a execução fiscal<sup>33</sup> e que só dentro desta encontra o seu sentido e eficácia.

Através da Lei n.º 3-B/2010<sup>34</sup>, de 28.04, foi aditada ao n.º 1 do artigo 148.º do C.P.P.T. a alínea c), passando a constar daquele normativo a possibilidade de recurso à ação executiva para cobrança de dívidas emergentes de *coimas e sanções pecuniárias decorrentes de*

---

<sup>31</sup> Acórdão da 2.ª Secção, de 23.02.2012 (proc. n.º 01147/09), redigido por Jorge de Sousa, disponível no sítio da internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>32</sup> Já latente nos douts Acórdãos de 1.07.2009 (proc. n.º 31/08) e de 14.04.2010 (proc. n.º 64/10), disponíveis no sítio da internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>33</sup> Também assim Campos, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de, *ob. cit.*

<sup>34</sup> Lei n.º 3-B/2010, de 28.04, correspondente ao Orçamento de Estado para o ano de 2010, publicada no Diário da República número 82/2010, 1.º Suplemento, Série I, de 28.04.2010, Págs. 1466-(66) a 1466-(384).

*responsabilidade civil nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias. Porém, nas palavras de Jorge de Sousa<sup>35</sup>, “O aditamento da alínea c) ao n.º 1 deste art. 148.º efectuado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, não vem alterar esta situação”, pois que, sustenta o Autor<sup>36</sup>, o que se prevê no artigo 8º do R.G.I.T. é a responsabilidade civil decorrente de coimas e sanções pecuniárias (e não a aplicação de sanções decorrentes de responsabilidade civil que aquele artigo 148º do C.P.P.T. permite cobrar).*

Atualmente, no entanto, a delimitação e regulação da execução fiscal de coimas ou outras sanções pecuniárias que hajam sido aplicadas à devedora originária decorre da harmonização e aplicação conjunta dos artigos 148º, nº 1, alínea c), e 160º do C.P.P.T., 8º do R.G.I.T. e 23º e 24º, nº 1, da L.G.T.

Apesar de, na senda do Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, (Proc. n.º 206/10), o Supremo Tribunal Administrativo vir invocar a inadmissibilidade do recurso à execução fiscal para cobrança das dívidas decorrentes de responsabilidade civil pelo incumprimento da obrigação de pagamento coimas e sanções pecuniárias, tal posição inverteu-se, dando origem ao entendimento atual de que *“O pensamento legislativo subjacente à alínea c) do artigo 148º do CPPT, introduzida pela Lei n.º 3-B/2010 de 18 de Abril, é o de incluir na execução fiscal a responsabilidade civil do gestor pelo não pagamento das coimas em que a empresa foi condenada, pelo que se deve proceder a uma interpretação correctiva dessa alínea, de modo a que seja possível alcançar tal finalidade”<sup>37</sup>.*

Humildemente permitimo-nos discordar da interpretação do artigo 8º do R.G.I.T. no sentido de que a responsabilização subsidiária dos titulares de órgãos sociais pelas sanções aplicadas às entidades por si geridas se reconduz à efetiva imposição de um dever indemnizatório como resultado da prática de um facto culposo ilícito, traduzido na omissão de pagamento da coima ou multa aplicada à sociedade, antes aderindo á argumentação dos que pugnam pela efetiva transmissão da responsabilidade pelo cumprimento da sanção aplicada e respetiva inconstitucionalidade.

E, de igual sorte, permitimo-nos discordar do entendimento decorrente de que a cobrança das dívidas decorrentes de tal concretização da responsabilidade civil do

---

<sup>35</sup> Relator do Acórdão da 2ª Secção, de 23.02.2012 (proc. n.º 01147/09).

<sup>36</sup> In Campos, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, anotação 10 ao artigo 23º da L.G.T.

<sup>37</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27.06.2012, proc. n.º 0623/12, relator Lino Ribeiro.

gerente/administrador possa ser levada a cabo através do mecanismo da reversão da execução fiscal, por interpretação e aplicação extensiva da alínea c) do artigo 148º do C.P.P.T.

Destarte, porque não se afere este o objeto da presente exposição, deixamos apenas o nosso contributo para a análise da evolução dos entendimentos, especialmente jurisprudenciais, sobre a questão controversa.

### **Princípios conformadores do instituto da reversão da execução**

Enquanto meio processual regulado conjuntamente por dois diplomas legais, a L.G.T. e o C.P.P.T., e destinado à modificação, ou ampliação<sup>38</sup>, da posição subjetiva na instância, a reversão da execução fiscal vê a sua natureza conformada pelos elementos distintivos de cada uma das normas que a compõem, a que também não é alheia a dimensão tributária constitucional decorrente dos artigos 103º e 104º da C.R.P.

Da L.G.T. a reversão da execução acolhe, desde logo, o ideal de prossecução dos fins da tributação, fixados como a satisfação das necessidades do Estado e de outras entidades públicas e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e das necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento – artigo 5º, nº 1.

Sabendo que, por força do estatuído no artigo 148º do C.P.P.T., a execução fiscal visa a cobrança coerciva das dívidas dos sujeitos passivos, quer provenham de impostos, taxas, contribuições financeiras a favor do Estado e/ou coimas ou outras sanções pecuniárias, temos então que a reversão da execução, permitindo o redireccionamento dessa cobrança contra terceiro contribuinte responsável pelo seu pagamento e exigindo a excussão prévia do património/capacidade de pagamento da devedora originária, constitui uma genuína garantia adicional da boa arrecadação da receita aparentemente perdida pela incapacidade patrimonial/financeira que lhe deu origem.

E, nessa medida, constitui um instrumento particularmente configurado e destinado ao aprimoramento da capacidade e da eficácia da cobrança coerciva levada a cabo pelo Estado nos casos de violação pelos sujeitos passivos dos seus deveres tributários, especialmente o de pagar o imposto/taxa/sanção liquidada.

---

<sup>38</sup> Assim Vidal, Pedro Marques, in *A Reversão do Processo de Execução Fiscal*, Separata da Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, II/III, Lisboa, página 963.

Subjacente à reversão da execução fiscal está também o princípio da economia processual, quer na sua vertente de economia de processos, quer na economia de atos e formalidades<sup>39</sup>, considerando que permite que o processo de execução já pendente contra a devedora originária seja modificado/ampliado para que dele possa passar a constar também, na vertente passiva, o responsável subsidiário, assim evitando que contra este seja instaurado novo processo de cobrança, com evidentes ganhos de celeridade na cobrança, poupança de recursos e coerência dos processos e decisões.

Simultaneamente, o recurso ao expediente da reversão da execução fiscal permite conceder real eficácia ao dever de boa prática tributária consagrado no artigo 32º da L.G.T., que impõe às pessoas que exerçam funções de administração em pessoas coletivas e entidades fiscalmente equiparadas o cumprimento dos deveres tributários das entidades.

De facto, tal como destacam Diogo Leite de Campos, Benjamin da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa<sup>40</sup>, a efetivação da responsabilidade tributária subsidiária, designadamente através da reversão da execução fiscal, deve ser encarada como uma genuína sanção pelo incumprimento deste especial dever de garantia da boa prática tributária por parte da devedora originária.

Deste aprimoramento da capacidade de cobrança coerciva do crédito da Fazenda Pública, da redução dos encargos assumidos pelo Estado com a cobrança perante os contribuintes subsidiariamente responsáveis e da efetivação das boas práticas tributárias, afere-se a consagração genuína do princípio da boa administração, estatuído no artigo 5º do Código do Procedimento Administrativo (doravante C.P.A.) e que determina que à Administração incumbe o especial dever de atuar e se pautar por critérios de eficiência, economicidade e celeridade.

---

<sup>39</sup> Vidal, Pedro Marques, *ob. cit.*, Pág. 963.

<sup>40</sup> In Campos, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamin Silva; Sousa, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, anotação 2 ao artigo 32º da L.G.T.

## 2. A liberdade de iniciativa e atuação na prática societária privada vs responsabilização de titulares de órgãos sociais pelas dívidas das empresas.

### A liberdade de iniciativa económica privada e a liberdade de gestão fiscal

A **liberdade de iniciativa (económica) privada** encontra-se consagrada no n.º 1 do artigo 61.º da C.R.P., que, sob a epígrafe *iniciativa privada, cooperativa e autogestionária*, preceitua *a iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral*.

O artigo 61.º da C.R.P., reestruturado na revisão constitucional de 1997, consagra o direito fundamental à liberdade económica privada, segmentando-o em três perspetivas distintas: liberdade de iniciativa privada, liberdade de iniciativa cooperativa e liberdade de iniciativa autogestionária, respeitando esta última exclusivamente à iniciativa de trabalhadores, enquanto as duas remanescentes concernem a iniciativa de qualquer pessoa, singular ou coletiva, desde que particular ou de direito privado.

Segundo Gomes Canotilho e Vital Moreira<sup>41</sup> este preceito relativo à liberdade de iniciativa privada leva a cabo o reconhecimento e garantia da liberdade económica de agentes privados perante o Estado, sob a fórmula de um direito “negativo” ou “de defesa” e consubstanciando um genuíno direito essencial, de natureza análoga à dos «direitos, liberdades e garantias», não se reduzindo a um princípio objetivo de organização económica, ainda que, porque suscetível de ser definido no quadro da lei, haja possibilidade da sua delimitação e/ou restrição.

Por outro lado, vaticinam os mesmos Autores que esta liberdade de iniciativa económica privada, nas suas três vertentes, constitui um elemento essencial da «Constituição económica», traduzindo a garantia institucional do setor privado e social da atividade económica, a par do setor público. Note-se que a consagração constitucional da liberdade de iniciativa económica privada resulta da articulação daquele artigo 61.º com a alínea c) do artigo 80.º, que determina que *a organização económico-social assenta no(s) (seguintes) princípio(s) da liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista*.

---

<sup>41</sup> Canotilho, J. J. Gomes e Moreira, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, artigos 1.º a 107.º, Coimbra Editora, 4.ª Edição Revista, 2006, anotação I. ao artigo 61.º.

Esta **liberdade de iniciativa privada** assume, em termos fáticos, duas realidades sucedâneas: a *liberdade de iniciar uma atividade económica*, através da criação de empresas, do investimento e da implementação no mercado, e a *liberdade de organização e gestão da atividade da empresa*, sendo neste segundo caso já um direito da própria empresa, ao passo que o primeiro pertence individualmente a qualquer entidade, singular ou coletiva, que dele pretenda fazer uso.

Apesar de no n° 1 do artigo 61° da C.R.P. se consagrar uma liberdade aparentemente ilimitada, através de fórmula geral «exerce-se livremente», a verdade é que a liberdade de iniciativa económica privada sofre, nas suas duas vertentes, restrições e delimitações.

A C.R.P. prevê ela própria várias diminuições à vertente de liberdade de organização e gestão da atividade da empresa, que vão da garantia dos direitos dos trabalhadores às interferências administrativas diretas na vida e atividade da empresa. Isto sem prejuízo das limitações decorrentes de outros atos normativos, designadamente a lei.

Atendendo à sua consagração como «direito essencial» e a correspondente aplicabilidade do regime dos «direitos, liberdades e garantias», as limitações a impor a este direito de iniciativa sempre terão que ser justificadas à luz do princípio da proporcionalidade e com respeito ao seu núcleo essencial que, por força da proteção estabelecida no artigo 18° da C.R.P., não é suscetível de limitação ou exclusão senão nos casos constitucionalmente consagrados e sem que em causa se encontrem outros direitos, liberdades e garantias cuja salvaguarda releve em função dos interesses concretamente em causa e, por isso, assim o imponha.

No âmbito do quadro constitucional acima descrito e da amplitude máxima do direito de iniciativa económica privada, devemos considerar a existência de um **princípio da liberdade de gestão fiscal?**

Responde-nos afirmativamente Casalta Nabais<sup>42</sup>, assumindo que *partindo do Estado fiscal, por um lado, e das liberdades económicas fundamentais, sobretudo as liberdades de iniciativa económica e de empresa, por outro, podemos dizer que a tributação das empresas se rege pelo princípio constitucional da liberdade de gestão fiscal.*

---

<sup>42</sup> Nabais, José Casalta, in *A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas*, Miscelâneas, n° 7, Instituto do Direito das Empresas e do Trabalho, Almedina, Setembro de 2011.

Esta **liberdade de gestão fiscal** assenta na ideia da disponibilidade económica dos indivíduos e das empresas, no quadro dum Estado que é financeira e economicamente suportado quase exclusivamente por contribuições unilaterais (impostos, taxas, etc.), liberdade conformada enquanto poder, veremos que limitado, atribuído aos sujeitos pagadores de adequarem os domínios da sua vida no sentido da menor exposição às obrigações (de pagamento e não só) impostas pelo Estado.

Do exercício deste direito de conformação não poderão naturalmente decorrer prejuízos para a sociedade, representada pelo Estado, ou limitações, diretas ou indiretas, às liberdades dos demais sujeitos pagadores/cumpridores, mas o âmbito legítimo do seu exercício admite ainda a atuação jurídica e fática destinada a evitar ou reduzir o pagamento do imposto – o que Casalta Nabais define<sup>43</sup> como *tax avoidance*.

O que esta liberdade de gestão fiscal não comporta, por outro lado, é o puro incumprimento do dever de liquidar e pagar imposto – as manobras de violação ou abuso da liberdade de conformação dos factos tributários (que são a base da origem do dever de pagar impostos), destinadas a mascarar ou encobrir as realidades financeiras e à evasão ao imposto, apeladas pelo mesmo Autor de *tax evasion*, são absolutamente proibidas e severamente punidas.

Portanto, a liberdade de gestão fiscal concede aos sujeitos passivos<sup>44</sup> o legítimo direito de evitar ou reduzir a sua exposição ao dever de pagar imposto, através do planeamento e conformação das suas situações fáticas e jurídicas em função das normas vigentes, mas já não o de evitar o cumprimento do seu dever através da dissimulação e/ou ocultação da realidade que lhe dá origem.

E é exatamente esta a maior das concretizações das liberdades de iniciativa económica e organização empresarial: a liberdade de gestão fiscal concede aos contribuintes, em especial às empresas (sujeitas a mais obrigações tributárias, designadamente acessórias, do que os contribuintes singulares), cujo fito maior é a otimização de resultados e a rentabilidade líquida da sua atividade, a possibilidade de adaptarem a sua atividade e conformarem juridicamente e

---

<sup>43</sup> In *ob. cit.*, página 27.

<sup>44</sup> Não nos deteremos aqui na explicitação detalhada da diferença entre os conceitos de contribuinte e de sujeito passivo, sob pena de alargarmos inoportavelmente a abrangência da presente dissertação, pelo que utilizaremos a expressão contribuinte num sentido amplo, que abarque qualquer pessoa, singular ou coletiva, sujeita às obrigações tributárias.

Para uma melhor elucidação acerca das diferenças entre contribuinte, devedor do imposto e sujeito passivo, ver Nabais, José Casalta; *Direito Fiscal*, 4ª Edição, 2006, Almedina; pág. 259 e ss.

de facto os seus atos e negócios, por forma a que o comportamento fiscal e ambições económico financeiras do Estado não se lhes afigurem uma limitação inaceitável.

Não estão as entidades contribuintes sujeitas, sem agravo nem apelo, à mera força decisória do “Estado arrecadador de impostos”, antes podendo moldar a sua atuação, negócios e decisões à estrutura fiscal existente.

Estamos, por isso, em crer que a *liberdade de gestão fiscal* deveria ser denominada *liberdade de planeamento fiscal*, o que, além de se adequar mais à natureza do próprio princípio, reduziria as interpretações extensivas e desadequadas que a expressão *liberdade de gestão* admite.

A liberdade de gestão fiscal, enquanto liberdade para planear a submissão fiscal e atuar de forma a evitar ou reduzir o pagamento do imposto (*tax avoidance*), não deixa de ter, como todos os direitos, ainda que «fundamentais», limites, sendo a ideia geral desta limitação a inadmissibilidade dos abusos na configuração jurídica dos factos e nas manobras de disfarce da realidade de modo a atingir a evasão fiscal (enquanto genuína fuga aos impostos).

Ora, tratando-se de uma cláusula geral/aberta, esta ideia de inadmissibilidade de abuso na interpretação das normas fiscais e na conformação da realidade jurídico tributária carece evidentemente de concretização, que não se bastou com a introdução do elementar dever de boa prática tributária, consagrado no artigo 32º da L.G.T. e que impõe *aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas.*

Além desta norma moralizadora da conduta dos titulares de órgãos de administração, assistimos a diversas tentativas de materialização casuística de cláusulas anti abuso em diversos diplomas legais, especialmente em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante I.R.C.). No entanto, o legislador português viu-se forçado a introduzir uma **norma geral anti abuso** no nº 2 do artigo 38º L.G.T., estabelecendo que *são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a*

*tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas*<sup>45</sup>.

Aproveitado a margem de discricionariedade decisória que lhe é concedida por esta norma, a Administração Fiscal vem fazendo uma interpretação bem ampla do seu teor, assumindo uma ideia de proibição do planeamento fiscal, que, ao menos pelo lado público da relação tributária, deixou de ser vislumbrado como uma manifestação legítima da liberdade de gestão fiscal.

Por outro lado, tendo o legislador assumido novos poderes no âmbito do combate à evasão fiscal, no quadro das suas atribuições legislativas, assistimos à consagração sucessiva de normas específicas destinadas a esse mesmo efeito, de entre as quais se destacam as direcionadas à responsabilização dos titulares de órgãos sociais pelas dívidas dos entes por si representados e geridos/administrados à Fazenda Pública.

Assumida que é a maximização de resultados com vista à obtenção e distribuição de lucros aos sócios/acionistas como o fim último das empresas, aqui entendidas enquanto pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, duas visões despontam quanto à realidade económico fiscal das mesmas – a dos que, assumidos os riscos e suportados os custos, se vêm ainda forçados a entregar parte do resultado obtido aos cofres do Estado, num aparente conflito de interesses, e a dos que, não suportando a ideia de investimento e risco, diabolizam a atividade empresarial, vislumbrando a dedicação ao “negócio” como um genuíno pecado.

Em rigor, e como nos elucida João César das Neves<sup>46</sup>, *em abstracto a empresa é uma actividade saudável e útil, mas a empresa, como vida, não existe em abstracto (...) é sempre uma organização particular, com pessoas, projectos, objectivos e comportamentos*, concluindo que *o que a torna boa ou má é a atitude de concreta de quem nela existe*.

Ideia que também Sto. Agostinho<sup>47</sup> visou transmitir quando escreveu a parábola *O Bispo e o Comerciante*, onde podemos ler *“Mas se há mentira, falso juramento, esse é o meu*

---

<sup>45</sup> A introdução desta cláusula anti abuso foi objeto de duras críticas da doutrina, que acusou o Estado de conceder à Administração Fiscal um direito quase discricionário à declaração de ineficácia de todos os atos/negócios jurídicos que tivessem como objetivo reduzir ou eliminar a obrigação de pagamento de imposto, sem respeito pela liberdade de gestão e planeamento fiscal.

A título exemplificativo: Nabais, José Casalta; in *A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas*, Miscelâneas, nº 7, Instituto do Direito das Empresas e do Trabalho, Almedina, Setembro de 2011; Campos, Diogo Leite de, *Evasão Fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal*, Problemas fundamentais do Direito Tributário, Lisboa, 1999.

<sup>46</sup> Neves, João César, *Introdução à Ética Empresarial*, Princípio Editora, 1ª Edição, 2008, Pág. 216 e 217.

<sup>47</sup> Santo Agostinho, *Comentário aos Salmos*, Salmo 71, nº 15.

*pecado, não do negócio (...). Eu, comerciante, não passo a minha culpa para o negócio; pois se minto, sou eu que minto, não o negócio”.*

Verdade é que a figura das sociedades comerciais, enquanto entidades que têm por objeto a prática de atos comerciais e que assumem um dos tipos legalmente prescritos<sup>48</sup>, foi criada para acudir às necessidades de limitação da responsabilidade dos comerciantes e consequente proteção do seu património pessoal, pelos negócios realizados no exercício do comércio.

Enquanto sujeitos jurídicos, com personalidade e capacidade jurídica autónomas<sup>49</sup>, as sociedades comerciais vieram conceder aos comerciantes, que antes operavam *em nome individual*, o conforto e a segurança de separar e autonomizar as esferas negociais e patrimoniais, assim limitando a responsabilidade dos mesmos e dos seus patrimónios pelas obrigações e responsabilidades decorrentes do exercício do comércio.

É, sabemos, da natureza humana aproveitar e explorar todos os limites aceitáveis dos institutos e, nessa medida, à distância do tempo podemos constatar que a empresa foi efetivamente vislumbrada pela maioria dos “empresários” como uma mera “fonte de rendimento”, com as vantagens económicas decorrentes da possibilidade de imputação de custos e despesas que anteriormente o empresário não conseguia suportar e do aumento da qualidade de vida dos seus sócios e gerentes – mais do que um instrumento de maximização e otimização dos resultados do negócio, visão que também se assume negativa se reduzida a uma questão de técnica contabilística destinada à obtenção de lucro, a empresa foi recebida como um meio de satisfação dos desejos e ambições socio económicas dos seus sócios/acionistas e gerentes/administradores.

Já Schumpeter<sup>50</sup> afirmava, a este propósito, que “*Antes de tudo há o sonho e o desejo de fundar um reino privado (...). O mundo moderno não conhece nenhuma colocação desse tipo, mas o que pode ser alcançado pelo sucesso industrial ou comercial ainda é, para o homem moderno, a melhor maneira possível de se aproximar da nobreza medieval*”.

De facto, usando de pragmatismo, temos que aceitar que a finalidade da empresa é, *tout court*, a rentabilização e otimização da sua atividade com vista à obtenção do maior lucro possível. Parece-nos, no entanto, essencial que se encare esse fito como um objetivo de natureza contabilística e meramente instrumental, sob pena de o conseguimento do

---

<sup>48</sup> Artigo 1º, nº 2 e 3, do Código das Sociedades Comerciais (aprovado pelo Decreto-Lei nº 262/86, de 02.09).

<sup>49</sup> Ainda que limitadas nos termos dos artigos 5º e 6º do Código das Sociedades Comerciais.

<sup>50</sup> Schumpeter, J.A., *A Teoria do Desenvolvimento Económico*, Tradução Portuguesa, Abril Cultural, 1982, Pág. 65.

rendimento daí decorrente se reconduzir unicamente à aquisição e manutenção da capacidade económica dos beneficiários e conseqüente incremento da qualidade de vida e posição sócio económica.

Diz-nos, por isso, Adrien Davies<sup>51</sup> que *[u]m dos desafios fundamentais do governo das sociedades é moldar as formas de actuar dos seus empregados desde o topo até à base*, ideal com que não poderíamos concordar mais – haverá que edificar uma ideia da empresa assente na otimização do trabalho prestado e do rendimento, de mãos dadas com as recentes exigências de responsabilidade social, assim criando as bases para o estabelecimento de uma moral menos distorcida da gestão/administração da empresa e seus fins.

O princípio da livre disponibilidade económica, formulado originalmente por H. Haller, ensina-nos que deve ser concedida aos sujeitos económicos a mais vasta liberdade de decisão nos diversos campos da sua vida, reduzindo-se as limitações a tal liberdade àquelas situações que se possam suscitar entraves ou dificuldades para a sociedade como um todo (por aquele apelidada de coletividade) ou em que o Estado se veja forçado a assumir medidas para assegurar a todos a fruição de liberdade de decisão.

E é precisamente no âmbito deste princípio da livre disponibilidade económica que o Estado se vê forçado a conceder aos sujeitos passivos a liberdade de gestão fiscal, no sentido do livre planeamento da sua interação com a Administração Fiscal, de modo a que aqueles possam projetar a sua vida económica de acordo com as exigências estaduais, designadamente de pagamento de imposto, a que antecipadamente sabem que se encontrarão expostos.

É, pois, nesta ideia de restrição à liberdade de decisão que, a nosso ver, se insere o dever de pagar imposto – isto porque a liberdade de iniciativa económica, assumindo natureza de direito fundamental, não se afere como um direito absoluto e, por outro lado, o dever de pagar imposto é um dever também ele fundamental, constitucionalmente instituído e inserido na ideia de contributo generalizado de todos os cidadãos para a vida em comum e para a satisfação das necessidades económicas financeiras do Estado como um todo.

### **O dever de pagar imposto**

---

<sup>51</sup> Davis, Adrien, *Corporate Governance – Boas práticas de governo das sociedades*, Tradução Portuguesa, Editora Monitor, 2006, Pág. 166.

A liberdade de gestão fiscal a que antes nos dedicamos não pode, vimos, ser interpretada no sentido da concessão de uma liberdade de decidir pagar, ou não, imposto, antes conferindo aos sujeitos passivos a possibilidade de moldarem a sua vida, a sua atividade e o seu rendimento de forma a suportarem o menor imposto possível, mas já não a de se evadirem à liquidação e pagamento do imposto ou, não o logrando, incumprir o dever do seu pagamento.

Ensina-nos Casalta Nabais<sup>52</sup> que *o imposto se nos apresenta como um dever fundamental, isto é, um instituto jurídico que tem a sua disciplina tratada ao mais alto nível – ao nível constitucional – onde integra a “constituição do indivíduo”*.

Tratando-se de um contributo pessoal de cada um para a vida de todos, no sentido de que os cidadãos são chamados a auxiliar o Estado na obtenção de meios económicos e financeiros que lhe permitam concretizar as suas tarefas e conceder a todos os cidadãos uma vida confortável e adequada às suas necessidades, no quadro estabelecido pelos artigos 9º e 103º da C.R.P. e 5º da L.G.T.

A visão do imposto e do dever de o pagar não se pode reduzir a uma mera consequência da relação de poder estabelecida entre a Administração Fiscal, enquanto elemento da estrutura orgânica do Estado, e os contribuintes/sujeitos pagadores.

Unânime é o entendimento de que o princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos comporta duas imposições para o Estado: a exigência da garantia de uma economia privada ou de mercado (assim considerada toda aquela que tem a iniciativa privada como motor essencial), a cuja iniciativa e exercício o Estado seja o mais alheio possível, e o desempenho pelo Estado unicamente das tarefas económicas supletivas e das tarefas sociais, decorrendo o seu suporte financeiro não do ganho obtido com intervenção económica mas com a arrecadação de receitas decorrentes do seu poder coletor de impostos.

Há que considerar, porém, que o dever de pagar imposto não se impõe a todos os cidadãos, mas apenas àqueles tidos por capazes de o prestar e na medida da sua capacidade – assim o determina o nº 1 do artigo 4º da L.G.T. quando estatui que *Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*.

E, por outro lado, não pode negar-se que a consagração constitucional deste dever afasta qualquer interpretação dos princípios da liberdade de iniciativa económica e de

---

<sup>52</sup> Nabais, José Casalta; *O dever fundamental de pagar impostos*; Coleção Teses, Almedina, Coimbra, 1998, Pág. 185.

organização e de gestão fiscal que se reconduzisse à consagração de um *direito a não pagar imposto*.

É, pois, nesta medida de consagração constitucional do dever de pagar imposto que se encontra a limitação primeira àqueles princípios, especialmente ao da liberdade de gestão fiscal.

Do lado oposto ao dever de pagar imposto está o poder conferido pela C.R.P. ao legislador para criar ou instituir impostos, comumente designado como *poder tributário e que se reconduz ao conjunto de poderes necessários à instituição e disciplina dos impostos*<sup>53</sup>.

Sendo certo que o poder de criar impostos é uma prerrogativa de origem constitucional, certo é também que se revela impossível à C.R.P. incluir e abranger em si toda a disciplina jurídica atinente ao poder tributário, em razão do que estabelece tão somente os princípios ordenadores essenciais das diferentes extensões do poder tributário e relega para a lei a concreta conformação do teor e modo de exercício de cada uma dessas extensões.

Nisto se traduz o princípio da legalidade tributária – só por *lei*, no sentido estrito de diploma emanado pela Assembleia da República, podem ser criados e disciplinados os impostos, designadamente nos seus elementos essenciais (incidência, taxa, liquidação e cobrança), assim como os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes<sup>54</sup>.

Esta competência em matéria tributária é atribuída pela C.R.P. à Assembleia da República nos artigos 103º e 161º, nº 1, alínea c), traduzindo-se numa reserva relativa da competência para a emanção de tais normas, já que na alínea i) do artigo 165º da C.R.P. se estabelece que a Assembleia da República pode autorizar o Governo a legislar acerca da criação de impostos e sistema fiscal.

Temos, portanto, que o princípio da legalidade tributária traduz a exigência de orientação e aprovação da comunidade, através dos seus representantes eleitos para a Assembleia da República, constituindo um genuíno comando bipartido à Administração Fiscal, no sentido da sua sujeição e limitação às regras impostas por aquela e no sentido da autonomia e obrigação de atuação na liquidação e cobrança dos impostos.

---

<sup>53</sup> Assim Nabais, José Casalta, *ob. cit.*, página 277.

<sup>54</sup> Assim artigo 8º da L.G.T.

Nessa medida, podemos afirmar com segurança que o poder tributário, num sentido mais lato, inclui também o poder de exigir o pagamento do imposto, seja o sujeito passivo do mesmo, a um substituto ou a um responsável.

É, pois, é neste âmbito de extensão máxima do poder tributário que se incluem as normas que regulam a responsabilidade subsidiária de terceiros pelo pagamento dos valores liquidados originariamente às entidades empresariais e a respetiva cobrança coerciva.

### **O princípio da igualdade fiscal**

Deter-nos-emos brevemente sobre o princípio da igualdade fiscal, na senda das conclusões a que acima chegámos, em especial quanto à impossibilidade da interpretação da liberdade de gestão fiscal enquanto liberdade/direito de não pagar imposto.

Este princípio da igualdade fiscal, enquanto decorrência do princípio geral da igualdade consagrado no artigo 13º da C.R.P.<sup>55</sup>, revela-se um pilar basilar do sistema fiscal constitucional dsw4rte assume duas formas: igualdade formal, enquanto igualdade perante a lei, e igualdade material, traduzida como a exigência de igualdade da lei<sup>56</sup>.

Este princípio da igualdade fiscal obriga duplamente o legislador e o poder público, a não fazer distinções desprovidas de fundamento material ou racional, como sejam em função da crença religiosa, sexo, orientação sexual, e a distinguir e tratar desigualmente as situações tão desiguais que seja nesse tratamento desigual que se encontre e consagre a igualdade.

Sendo fins do sistema fiscal, além da satisfação das necessidades económico financeiras do Estado, a repartição justa da riqueza e dos rendimentos (artigo 103º, número 1, da C.R.P.) e a promoção da justiça social e a igualdade de oportunidades (artigo 4º, número 1, da L.G.T.), no que à regulação dos deveres tributários respeita, a C.R.P. cede a sua hegemonia aos diplomas legais concretizadores, em especial à L.G.T.

E é precisamente a L.G.T. que, no seu artigo 4º, consagra o basilar princípio da capacidade contributiva, determinando que a contribuição de cada sujeito para os fins do sistema dependerá sempre da medida da sua capacidade para o efeito.

Temos, pois, que o primeiro e grande significado do princípio da igualdade fiscal é a universalidade da sujeição às obrigações tributárias (que não podemos reconduzir ao pagamento de impostos), universalidade essa que, resume-nos Casalta Nabais, *no seu vector subjetivo*,

---

<sup>55</sup> Determinando que “Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei”.

<sup>56</sup> Assim Nabais, José Casalta; *ob.cit.*, Pág. 435

*implica que ninguém seja excluído desse dever (de pagar imposto) e, no seu vector objetivo, impõe que todos os cidadãos paguem impostos por todas as manifestações de capacidade contributiva.*

Nessa medida, este princípio da igualdade fiscal constitui um acréscimo de relevo à, cremos que natural, interpretação do princípio da liberdade de gestão fiscal no sentido da exclusão do seu âmbito de um direito a não pagar imposto e, portanto, à subordinação de todas as pessoas, singulares ou coletivas, às obrigações tributárias, sendo a mais relevante delas a de pagar impostos, na medida da sua capacidade contribuidora.

### **A responsabilização de titulares de órgãos sociais pelas dívidas tributárias das empresas**

A responsabilidade dos titulares de órgãos sociais pelas dívidas tributárias das empresas encontra-se consagrada no artigo 24º da L.G.T., cujo nº 1, sob a epígrafe *responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos*, determina:

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

Esta afirmação da responsabilidade subsidiária dos titulares de órgãos sociais revela-se simultaneamente uma consagração e uma garantia do *dever de boa prática tributária* consagrado no artigo 32º da L.G.T., funcionando realmente como um sancionamento para a violação daquele dever que, ao invés de se encontrar disciplinado no mesmo normativo, foi inserido em disposição autónoma.

Esta disposição da L.G.T. estabelece a responsabilidade subsidiária dos titulares de órgãos sociais – gerentes e administradores, ainda que só de fato exerçam essas funções, sem

a nomeação formal para o efeito -, e respetiva exigibilidade de pagamento, pelas dívidas tributárias das empresas por si geridas/administradas.

Para tanto, é essencial que se encontrem cumpridos quatro requisitos: que a entidade empresarial tenha incumprido o seu dever de pagamento; que a mesma entidade não possua bens, ou bens de valor suficiente, com vista ao pagamento da dívida; que o responsável (gerente ou administrador) tenha exercido funções no momento do facto constitutivo do dever de pagar ou no momento em que expirou o prazo para o respetivo pagamento; e que esteja demonstrada a culpa do responsável na concreta situação patrimonial da devedora originária.

Parece-nos de todo coerente que o responsável só seja chamado ao pagamento do valor em dívida pela entidade empresarial quando esta não disponha de património ou, ao menos, de património suficiente à satisfação do crédito do Estado – é naturalmente concedido ao responsável o *benefício da excussão prévia*, que segundo Pires de Lima e Antunes Varela<sup>57</sup>, deve caracterizar-se como o “*direito que assiste ao fiador (in casu, ao responsável) de se opor à execução dos seus bens enquanto não estiverem executados todos os bens responsáveis do devedor*”.

Esta mesma garantia encontra-se consagrada no nº 2 do artigo 23º da L.G.T., que estatui que *a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão*.

De todos os requisitos impostos para a efetivação da responsabilidade subsidiária dos gerentes/administradores o mais pertinente é, sem dúvida, a culpa do responsável no incumprimento do dever de pagar da devedora principal e/ou na situação de inexistência/insuficiência patrimonial.

Como vimos, uma sociedade comercial ou entidade fiscalmente equiparada não assume natureza física nem autonomia decisória, sendo antes constituída pela soma de todas as pessoas que assumem papeis, mais ou menos relevantes, na sua estrutura orgânica.

Quando uma entidade empresarial incumpre um dever, tributário ou de outra natureza, não incumpre porque assim o decidiu, mas porque alguém assim o decidiu por ela, pois que são os gerentes/administradores quem exterioriza a vontade da sociedade nos diversos campos da sua atividade, pelo que em caso de incumprimento das suas obrigações tributárias caberá

---

<sup>57</sup> Lima, Pires de; Varela, João de Matos Antunes; *Código Civil Anotado*; Volume I; Coimbra Editora; 10ª Edição, 2010.

apurar se a atuação do gestor da sociedade originária devedora foi adequada à insuficiência do património societário para a satisfação das dívidas fiscais.

Esta culpa do gerente/administrador pela violação dos deveres tributários da entidade empresarial traduz-se necessariamente na prática de um ato ilícito, consubstanciado na omissão de todas as condutas e/ou esforços possíveis e necessários a que a sociedade houvesse cumprido as suas obrigações, ou seja, corresponde a uma genuína violação pelo responsável do dever de diligência<sup>58</sup>.

Não é, portanto, à omissão de pagamento do imposto/dívida vencido que se reconduz o facto ilícito culposo que se presume praticado pelo gerente/administrador, o que se prevê é que este não haja atuado com a diligência exigível, com a observância dos deveres de cuidado, de disponibilidade, de competência técnica, de gestão criteriosa e ordenada, de lealdade, no interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade.

O regime da culpa e respetiva prova encontra-se repartido naquele artigo 24º da L.G.T. entre a Administração Fiscal e o responsável: à primeira cabe demonstrar e fundamentar a sua existência nos casos em que o responsável tenha assumido funções no momento da constituição da obrigação ou em que o termo do prazo para o cumprimento tenha ocorrido depois da cessação das suas funções, exigindo-se a demonstração consistente de que foi com o comprometimento do mesmo que a devedora principal se viu desprovida de bens suficientes para o pagamento da dívida – alínea a); por seu lado, ao gerente/administrador cabe alegar e provar que não teve culpa na omissão do pagamento e/ou no estado patrimonial inexistente/insuficiente da devedora originária sempre que o prazo legal para o pagamento da dívida tenha terminado durante o período do seu exercício do cargo – alínea b).

Portanto, o artigo 24º da L.G.T. exige a culpa do responsável e estabelece até uma presunção dessa culpa nos casos em que o prazo legal para o pagamento da dívida tenha terminado durante o período do exercício do cargo pelo responsável.

Ora, esclarece-nos o artigo 349º do Código Civil que *presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido* – in casu, o legislador criou, com base na experiência, uma regra que permite à Administração Fiscal conjeturar que quando um gerente/administrador se encontra em funções no momento em que se vence e/ou expira o prazo para pagamento de uma dívida da sociedade por si

---

<sup>58</sup> Assim Cunha, Tânia S. P. R. Meireles da; *A culpa dos gerentes, administradores e diretores na responsabilidade por dívidas de impostos*; Estudos no Curso de Mestrado; Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; 2001, Pág.813.

gerida/administrada e esse pagamento não ocorre, é porque o gerente/administrador assim decidiu e/ou contribui para a incapacidade econômico financeira da entidade empresarial que levou a esse incumprimento.

Subjacente a esta redução difícil das garantias do responsável está, em nosso ver, a tutela do interesse público traduzido na necessidade do recebimento da receita em falta, sustentada na regra da experiência que nos diz que, tratando-se de obrigação vencida no decurso do exercício das funções sociais, quer a existência da obrigação quer a exigibilidade do pagamento não eram desconhecidas do mesmo, existindo uma decisão informada e consciente no sentido da omissão do cumprimento desse dever.

Poderemos, ainda assim, concordar em parte com a posição tomada por Tânia Meireles da Cunha<sup>59</sup> quando afirma que *é muito mais complicado para o gerente, administrador ou diretor provar a sua não culpa do que para a Administração Fiscal provar a sua culpa*, concluindo que *o interesse público se encontra desproporcionalmente acautelado, com o conseqüente prejuízo do interesse privado*.

---

<sup>59</sup> Cunha, Tânia S. P. R. Meireles da, *ob. cit.*, Págs. 817.

### 3. A reversão da execução fiscal – mecanismo de tutela do interesse público e de moralização da atividade privada?

Vimos que, em rigor, o regime da iniciativa económica privada e o das obrigações tributárias tem raízes constitucionais profundas, sendo objeto de regulação e tutela pelo diploma constitucional.

Esta inserção de temas tão próximos ou, no caso da iniciativa privada, quase exclusivamente relacionados com a vida privada na C.R.P. assenta, cremos, na intenção de conformar e subordinar as exigências do seu desenvolvimento à ética (republicana) plasmada na “lei das leis”.

Não podendo cometer a ousadia de nos alongarmos, sobre a ética republicana diremos, na senda de Paulo Ferreira da Cunha<sup>60</sup> que *tem uma dimensão mais objectiva que são os valores, e uma vertente mais subjectiva que são as virtudes*, sendo que se reconduz atualmente à ética constitucional – diz-nos o Autor que “a ética republicana é a ética constitucional *tout court*. Universalizou-se.<sup>61</sup>”

Ora, afirma Jorge Miranda<sup>62</sup> que a ética constitucional obriga, especificamente, *os titulares dos cargos políticos e todos os titulares de cargos do Estado, das regiões autónomas, das autarquias locais e das demais entidades públicas*.

E as pessoas, singulares e coletivas, de direito privado?

Estamos em crer que também e que não poderia ser de outra forma.

Desde logo, porque a C.R.P. tem aplicação universal e norteia quer a prolação quer a interpretação das restantes normas do sistema jurídico português, não podendo ser derogada a sua aplicabilidade ou regime por qualquer outra norma de natureza inferior, em razão do que é apelidada da “lei das leis”.

E depois, como constatámos anteriormente, o regime da liberdade de iniciativa privada e organização económica assume o estatuto de direito fundamental, assim como o dever de pagar imposto alcança a natureza de dever fundamental, sendo-lhes por isso aplicável o regime e a força jurídica vinculativa universal – *diretamente aplicáveis e vinculam as*

---

<sup>60</sup> Cunha, Paulo Ferreira da; *A I República Portuguesa e a sua Constituição Política*; História Constitucional, nº 12, páginas 239 a 255; 2011.

<sup>61</sup> Cunha, Paulo Ferreira da; *Concretizar a Constituição*; Revista de Estudos Jurídico-Políticos, números 18/21, 2012.

<sup>62</sup> Miranda, Jorge; *Ética Republicana e Reforma do Estado*; Artigo de opinião, de 30 de Setembro de 2011 in *Jornal Público*.

*entidades públicas e privadas* - dos direitos, liberdades e garantias previsto, em especial, no nº 1 do artigo 18º da C.R.P.

A ética constitucional republicana plasmada quanto à iniciativa privada (e especial, à liberdade de gestão fiscal) e atividade empresarial afere-se como uma ponderação equilibrada entre liberdade e responsabilidade, concedendo os artigos 61º e 80º um direito de exercício livre da autonomia privada e da organização empresarial e, simultaneamente, incumbindo o artigo 86º, no seu número 1, o Estado de fiscalizar o cumprimento pelas empresas privadas das suas obrigações legais.

Esta ética constitucional não é também alheia à consagração do dever de pagar imposto como um elemento essencial da Constituição do Homem e para o Homem, ao elevar a contribuição para a vida em sociedade a um dever fundamental e, nessa medida, comportando a criação de medidas coativas e sancionatórias especialmente gravosas para aqueles que decidam pelo seu incumprimento.

Este ideal de *liberdade com responsabilidade* é precisamente o que se derrama para o ordenamento jurídico subjacente aos princípios constitucionais a que acima aludimos, em especial para o elementar dever de boa prática tributária consagrado pelo artigo 32º da L.G.T. e para as consequências decorrentes da sua violação, designadamente aquela a que vimos aludindo – responsabilidade tributária e consequente reversão da execução fiscal.

Todo o regime legal tributário subjacente àqueles direito de iniciativa privada e organização económica e dever de pagar imposto, como sejam a L.G.T. e o C.P.P.T., se afere como uma sua expressão precisa: estamos em crer que a responsabilidade subsidiária decorrente dos artigos 23º e 24º da L.G.T., em especial, consagra em várias frentes a tutela deste regime constitucional da iniciativa privada e pagamento de imposto, consagrando e garantindo quer os deveres de boa prática tributária e de pagar imposto, quero princípio da igualdade tributária, quer ainda o sistema económico como motor da economia privada e genuína extensão da liberdade de iniciativa e prossecução dos interesses individuais de cada sujeito.

Sobre o titular de um órgão social impendem um conjunto vasto de deveres, sendo, *in casu*, o mais relevante deles todos o de garantir o cumprimento pela entidade empresarial do elementar dever de boa prática tributária emanado pelo artigo 32º da L.G.T. e evitar a criação de avultados prejuízos ao Estado através da fuga ao pagamento do tributo.

Incumprindo tal dever, fica o gerente/administrador colocado na difícil posição de se poder ver diretamente responsabilizado pelas dívidas cujo pagamento a devedora originária omitiu, situação em que, naquela qualidade, ao menos condescendeu.

Somos, por isso, forçados a concluir que o instituto da responsabilidade tributária subsidiária se assume como uma genuína manifestação da garantia do cumprimento dos deveres tributários pelas entidades empresarias, pessoas coletivas e entidades fiscalmente equiparadas de sancionamento pela violação de tais deveres às pessoas direta e imediatamente envolvidas na decisão de incumprimento, a saber os titulares dos seus órgãos sociais.



## **Conclusão**

Analisámos ao longo do presente trabalho a reversão da execução fiscal e sua intrínseca dependência da responsabilidade tributária subsidiária, bem como o modo como se relaciona com a liberdade de iniciativa privada, nas suas duas vertentes de iniciativa e de organização económica, e com a prática societária privada.

Concluímos, desde logo, que fruto da sua origem marcadamente constitucional e da sua exclusividade no âmbito do direito fiscal, este instituto da reversão da execução e as normas jurídicas que o conformam se revelam necessariamente de direito público, tendo, no entanto, grande influência e comportando grandes consequências na esfera dos sujeitos e da relação que estabelecem com as pessoas coletivas e entidades fiscalmente equiparadas por si geridas/administradas, todos sujeitos de direito privado.

Consistindo a reversão da execução fiscal num mecanismo de transmissão da exigibilidade das dívidas das pessoas coletivas e entidades fiscalmente equiparadas para os titulares dos seus órgãos sociais, assente na respetiva responsabilidade tributária subsidiária, ainda que necessariamente precedida da excussão prévia do património da devedora originária, concluímos também que se afere uma genuína garantia adicional da boa arrecadação da receita aparentemente perdida pela incapacidade patrimonial/financeira (da devedora originária) que lhe deu origem, e, nessa medida, constitui um instrumento particularmente destinado ao aprimoramento da eficácia da cobrança coerciva levada a cabo pelo Estado nos casos de violação pelos sujeitos passivos dos seus deveres tributários.

Por outro lado, concedendo a liberdade de gestão fiscal aos sujeitos passivos a possibilidade de conformarem a sua interação com a Administração Tributária no sentido de ficarem sujeitos às menores obrigações possíveis, designadamente de pagamento de imposto, vimos que se lhe contrapõe o dever de pagar imposto, especialmente assente nos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

É que não pudemos perder de vista que as pessoas coletivas e entidades fiscalmente equiparadas não dispõem de autonomia física nem decisória, sendo a sua vontade e atos conformados pelas pessoas singulares que ocupam os órgãos sociais dotados de poder decisório, pelo que quando uma pessoa coletiva incumpra uma obrigação, incumpra-a necessariamente porque um seu gerente/administrador assim decidiu ou, ao menos, com essa decisão foi condescendente.

É naquele amplo âmbito de liberdade de conformação decisória dos sujeitos passivos e, *in casu*, dos titulares dos seus órgãos sociais que a reversão da execução fiscal opera, em nossa opinião, o seu maior feito – a limitação da liberdade de iniciativa, na sua vertente de organização e gestão, e da liberdade de gestão fiscal, configurando-se genuinamente como um instrumento de sancionamento dos gerentes/administradores pela violação dos deveres que sobre os si impendem enquanto titulares dos órgãos sociais da devedora originária.

Simultaneamente, constatámos, a reversão da execução fiscal promove a efetivação da ética constitucional empresarial nas duas dimensões que analisámos, a saber a defesa da liberdade de iniciativa e de gestão fiscal e a garantia do cumprimento do dever de boa prática tributária e do pagamento do imposto.

Por tudo isto, concluímos que se trata de um genuíno instrumento moralizador da atividade privada, especialmente na sua dimensão de liberdade de gestão fiscal, garantindo a conformação da atividade dos sujeitos passivos e titulares dos seus órgãos sociais através de normas sancionatórias de prevenção especial, de molde a evitar a criação de avultados prejuízos ao Estado e, simultaneamente, a sancionar qualquer desvio ao cumprimento dos deveres que sobre aqueles impendem, sem possibilidade de proteção por detrás da “máscara” da personalidade e capacidade jurídicas autónomas das pessoas coletivas e entidades fiscalmente equiparadas.

## **Bibliografia**

- BRANDÃO, Nuno; *O Regime Sancionatório das Pessoas Colectivas na Revisão do C.P.*; Revista do C.E.J. – Jornadas sobre a revisão do C.P.; 1º Semestre de 2008; n.º 8.
- CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital; *Constituição da República Portuguesa Anotada*; Volume I; Coimbra Editora; 4ª Edição Revista.
- CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamin da Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de; *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*; Editora Encontro da Escrita; 4ª Edição; 2012.
- CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos; *A responsabilidade dos gerentes, administradores e diretos pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*; Almedina, 2000.
- CUNHA, Paulo Ferreira da; *Para uma ética republicana*; Coisas de Ler; 2010.
- CUNHA, Paulo Ferreira da; *A I República Portuguesa e a sua Constituição Política*; História Constitucional; Nº 12.
- CUNHA, Paulo Ferreira da; *Concretizar a Constituição*; Revista de Estudos Jurídico-Políticos; Nºs. 18/21; 2012.
- CUNHA, Tânia S. P. R. Meireles da; *A culpa dos gerentes, administradores e diretores na responsabilidade por dívidas de impostos*; Estudos no curso de Mestrado; Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; 2001.
- DAVIES, Adrien; *Corporate Governance – Boas práticas de governo das sociedades*; Tradução Portuguesa; Editora Monitor; 2006.
- DOURADO, Ana Paula; *Substituição e Responsabilidade Tributária*; Ciência e Técnica Fiscal; n.º 391.
- LIMA, Pires de, e VARELA, João de Matos Antunes; *Código Civil Anotado*; Volume I; Coimbra Editora; 10ª Edição; 2010.
- MARTINEZ, Pedro Soares; *Direito Fiscal*; Almedina; 7ª Edição; 1993.
- MIRANDA, Jorge; *Ética Republicana e Reforma do Estado*; Artigo de opinião de 30 de Setembro de 2011; Jornal Público.
- MORAIS, Rui Duarte; *A reversão das coimas: uma vexateia quaestio a que só o legislador pode dar resposta*; Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal; Ano III; Março de 2010.
- NABAIS, José Casalta; *Direito Fiscal*; Almedina, 4ª Edição, 2006.
- NABAIS, José Casalta; *A liberdade de gestão fiscal das empresas*; Miscelâneas; Nº 7; Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho; Almedina; 2011.

- NABAIS, José Casalta; *O dever fundamental de pagar impostos*; Coleção Teses; Almedina; 1998.
- NEVES, João César das; *Introdução à Ética Empresarial*; Princípio Editora; 1ª Edição.
- NOITES, Mariana B. Pinho; *Ainda a problemática dos agentes das infracções tributárias: considerações sobre a aplicabilidade da reversão da execução como meio para efetivar a responsabilidade dos administradores e representantes das sociedades*; Revista Fiscal; 2009;
- SILVA, Germano Marques da; *Responsabilidade Subsidiária dos Gestores por Coimas Aplicadas a Pessoas Colectivas*; Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal; Ano II; Outubro de 2009.
- SOUSA, Jorge Lopes de, e SANTOS, Manuel Simas; *R.G.I.T. Anotado*; Áreas Editora; 4ª Edição.
- SCHUMPETER, J. A.; *A Teoria do Desenvolvimento Económico*; Tradução Portuguesa; Abril Cultural, 1982.
- VIANA, João Matos; *A (in)constitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelas coimas aplicadas à sociedade – comentário ao Acórdão do S.T.A. de 4 de Fevereiro e ao Acórdão do T.C. n.º 129/2009, de 12 de Março*; Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal; Ano II; 2009.
- VIDAL, Pedro Marques; *A reversão do processo de execução fiscal*; Separata da Revista da Ordem dos Advogados; Ano 68; II/III.

## **Jurisprudência**

- Acórdãos das diversas secções do Tribunal Constitucional:

- (a) n.º 481/2010, proc. n.º 506/09,
- (b) n.º 24/2011, proc. n.º 551/10,
- (c) n.º 26/2011, proc. n.º 207/10
- (d) n.º 85/2011, proc. n.º 751/10,
- (e) n.º 125/2011, proc. n.º 814/10,
- (f) n.º 437/2011, proc. n.º 206/10,
- (g) n.º 129/2009, proc. n.º 649/08,
- (h) n.º 150/2009, proc. n.º 878/08,
- (i) n.º 561/2011, proc. n.º 506/09.

- Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 437/2011, proc. n.º 206/10, todos disponíveis no sítio da internet [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) .

- Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- (a) de 12.03.2003, recurso n.º 1209/02,
- (b) de 23.02.2012, proc. n.º 01147/09,
- (c) de 01.07.2009, proc. n.º 31/08,
- (e) de 14.04.2010, proc. n.º 64/10, todos disponíveis no sítio da internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) .

## **Consultas**

- Diário da República Eletrónico: [www.dre.pt](http://www.dre.pt)
- Ministério Público – Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa: [www.pgdl.pt](http://www.pgdl.pt)
- Jurisprudência do Tribunal Constitucional: [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)
- Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)