

UNIVERSIDADE DO PORTO

A Reversão Fiscal à luz da legislação actual

V Pós-Graduação em Direito Fiscal

Diana Ferreira Rebelo Dias Bastos

2011

ÍNDICE

Índice	3
Abreviaturas e Siglas	4
Introdução	6
1. A Responsabilidade Subsidiária	8
2. Pressupostos da Reversão Fiscal	13
3. Fundamentos da Reversão Fiscal	17
4. Formalismos da Reversão Fiscal	21
Conclusões	25
Bibliografia	26

ABREVIATURAS E SIGLAS

CC – Código Civil

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

LGT – Lei Geral Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

INTRODUÇÃO

Este trabalho é culminar da minha frequência no V Curso de Pós Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito do Porto, e tem em vista um esclarecimento simples, resumindo as especificidades do instituto da Reversão Fiscal à luz da legislação actual.

O interesse por esta temática prende-se com o facto do mesmo ser cada vez mais actual, na prática administrativa dos nossos dias, e no facto de como advogada estagiária, me ter depreendido por inúmeras vezes com as “caras” visadas por este instituto.

Sinónimo de um sistema fiscal cada vez mais centrado na arrecadação de receita, em detrimento (muitas vezes) dos princípios base que definem, caracterizam e protegem a posição (frágil) do contribuinte no sistema fiscal português, a Reversão Fiscal mais não é do que um mecanismo que visa o chamamento à execução fiscal do responsável subsidiário por dívidas tributárias do devedor originário (pessoa colectiva), que vive uma situação de insuficiência ou inexistência de património para assegurar a cobrança dessas dívidas.

Muito embora dotadas de capacidade e personalidade jurídicas próprias, as pessoas colectivas estão impossibilitadas de agir por si mesmas na prossecução dos seus fins estatutários, sendo por isso representadas por pessoas físicas, que no âmbito dos poderes que lhes são atribuídos, prosseguem os interesses e fins daquelas, concretizando-os materialmente. Representam-nas, celebram negócios jurídicos em seu nome, exteriorizam as suas vontades, cujo resultado se reflectirá na esfera jurídica da pessoa colectiva que representam. Tratam-se por isso, dos seus órgãos representativos ou executivos.

Assim, a esta representação corresponde um dever de diligência por parte dos gerentes ou administradores de pessoas colectivas. São por isso estes os responsáveis pelo destino societário da pessoa colectiva que representam. Como tal, sempre que os deveres de diligência que impendem sobre a gerência e administração da pessoa colectiva em causa sejam culposamente violados, e depois de apreciados e preenchidos os requisitos substantivos e adjectivos affectos ao referido mecanismo, com o impulso do mecanismo da Reversão Fiscal, a Administração Tributária reage.

Com o direccionamento da execução fiscal para o devedor subsidiário, visa a Administração Fiscal, o pagamento de dívidas tributárias, multas ou coimas aplicadas por infracções tributárias praticadas pelo devedor originário. A dívida tributária é então

revertida para o sujeito passivo subsidiário daquela relação jurídica, sempre que o património do sujeito passivo originário seja inexistente ou insuficiente para assegurar a satisfação do crédito da Administração Fiscal e a falta de pagamento lhe seja imputável.

Desta forma, a Reversão Fiscal verificar-se-á sempre que, com culpa do agente (gerente de facto), ocorra o não pagamento da dívida tributária, sendo determinante a aferição do comportamento doloso ou negligente do mesmo.

Toda a responsabilidade materializa-se com a reversão do processo de execução fiscal, conforme o disposto no artigo 23º da LGT, e está dependente de fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão prévia do devedor originário. Conforme o preceituado no número 4, do artigo 23º da LGT *“A reversão, mesmos nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei, e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.”*

Tendo em conta que, as obrigações fiscais são obrigações sem contrapartida, o instituto da reversão fiscal tem por finalidade dissuadir e prevenir o atropelo do princípio da boa prática tributária, previsto no artigo 32º da LGT, que preconiza que *“Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas”*.

1. A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

O artigo 18º da LGT, sob a epígrafe “*Sujeitos*” esclarece a legitimidade passiva da relação tributária¹, sublinhando que a mesma pode recair sobre pessoa singular ou colectiva que “*nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável*”, veiculando desta forma o preceituado nos artigos 65º da LGT e 9º do CPPT acerca da legitimidade processual e procedimental dos sujeitos passivos da responsabilidade tributária.

Assim, será contribuinte directo ou originário, aquele sobre quem recai directamente o dever de liquidar a prestação tributária, sendo que é relativamente a este que se verifica o facto tributário gerador de imposto. Ele é o manifestante da capacidade contributiva.

Já o regime da substituição tributária, prevista nos artigos 20º e 28º da LGT, prevê que, por força da lei, seja imposta a pessoa diferente do contribuinte originário o cumprimento da prestação tributária. A substituição tributária efectiva-se através do mecanismo da retenção na fonte, sendo o substituto o retentor do imposto e ocupando o lugar do contribuinte originário, desonerando-o, ficando como único sujeito passivo de imposto. *Ab initio* só a este poderá ser exigido o pagamento do imposto em falta, voluntaria ou coercivamente. Casalta Nabais explica que este regime jurídico se concretiza “*(...) numa relação tipo triangular entre o substituto, a administração fiscal e o contribuinte ou substituído*”, esclarecendo que “*(...) nesta relação triangular, temos, no respeitante à relação credor (Fisco) e o devedor, um devedor primário, em primeira linha ou originário, que é o substituto, e um devedor secundário, que é o substituído ou contribuinte*”, sendo que “*(...) no respeitante à relação entre o substituto e o substituído, temos um direito de retenção ou de regresso do substituto face ao substituído ou contribuinte*”². No entanto, conforme os normativos dos artigos 8º, n.º 1, alínea b) e 103º, n.º 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa, as figuras dos substitutos e responsáveis tributários estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária, tendo portanto de estar previamente fixados na lei, os seus limites, extensão, efectivação e garantias. É uma matéria que, para cuja regulamentação, é exigida lei em sentido formal.

Considerando que, embora as pessoas colectivas sejam figuras jurídicas dotadas de personalidade e capacidade jurídicas, as mesmas estão impedidas de agir por si

¹ Vide Artigo 18º, número 3 da LGT.

² José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª Edição refundida e aumentada, Almedina, 2005, pág. 264.

mesmas, estando por isso dependentes de pessoas físicas que prosseguem os seus fins estatutários, desempenhando com zelo as funções que lhes são atribuídas personificando as vontades daquela, sendo que todos os actos que estas desempenham no interesse da pessoa colectiva que personificam, irão reflectir-se na esfera jurídica desta.

Os administradores ou gerentes acarretam a responsabilidade de com zelo e diligência, desempenharem as suas funções sempre na prossecução do melhor destino societário. Assim, quando este violarem culposamente os seus deveres, ser-lhes-ão assacadas responsabilidades, subsidiariamente ao contribuinte principal que será sempre a pessoa colectiva na qual desempenham de facto funções de gerência e administração. *“Temos um património sujeito à direcção, administração ou gestão de certas pessoas, um património que pertence a uma pessoa colectiva. O cumprimento das obrigações tributárias dessa pessoa colectiva depende de decisões tomadas por pessoas singulares. A norma ultrapassando o princípio da responsabilidade limitada (e da separação do património) das pessoas colectivas, responsabiliza patrimonialmente as pessoas singulares em caso de incumprimento (...)”*³.

Na opinião de Saldanha Sanches, a responsabilidade subsidiária consiste *“numa desconsideração da personalidade de uma sociedade comercial ou outra pessoa colectiva”*, o que constitui *“uma intensa derrogação do princípio da responsabilidade limitada (das pessoas colectivas), mas é uma possibilidade que tem de ser considerada como estando inserida no princípio mais vasto da reacção do ordenamento jurídico contra os abusos da utilização da personalidade colectiva.”*⁴

No que diz respeito aos impostos, a responsabilidade subsidiária está tipificada nos artigos 22º, 23º e 24º da LGT, enquanto no que diz respeito a coimas e multas associadas à prática de infracções tributárias, está tipificada no artigo 8º do RGIT.

Quanto à natureza jurídica da mesma, as opiniões dividem-se, já que se para uns é uma figura própria do direito tributário, aproximada à fiança legal⁵, já que se trata de reforçar a garantia do credor no cumprimento da dívida tributária, há quem entenda que se trata de uma figura próxima à responsabilidade civil extracontratual por factos ilícitos⁶, havendo ainda quem fale da responsabilidade subsidiária, como uma figura própria do direito tributário que desempenha uma função preventiva e dissuasora de certas condutas, como conclui Soares Martinez, considerando que é possuidora de *“um fim*

³ J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 270.

⁴ Cf. *Ibid.*, *Ibid.*, pág. 273.

⁵ Vide Artigos 627º e ss. do CC.

⁶ Vide Artigos 483º e ss. do CC.

*repressivo, de punição de irregularidades*⁷ e Saldanha Sanches, que a define por ter “*um carácter marcadamente sancionatório*”⁸.

Marcadamente transversal a todas as opiniões, é o seu cariz punitivo e repressivo, já que leva-la a cabo significa sacrificar o património pessoal a fim de garantir uma dívida de uma “pessoa” autónoma à luz do comércio jurídico. Na opinião de Casalta Nabais a responsabilidade subsidiária pode fazer “*a administração ou gestão das sociedades se converter, em certa medida, numa actividade de alto risco que ou afugenta os gestores sérios ou fomenta os mais variados e imaginativos expedientes lícitos para obstar à aplicação de tão severos efeitos*”⁹.

Assim, a responsabilidade subsidiária é a responsabilidade dos administradores, directores ou gerentes e outras pessoas que exerçam de forma efectiva funções de administração nas sociedades, cooperativas e empresas públicas, na diminuição do património do devedor originário, bem como no não pagamento dos impostos por parte do mesmo, tendo que recair culpa sobre eles por tais factos se verificarem.

A responsabilidade subsidiária é sempre excepcional, e tem de estar sempre expressamente prevista na lei, sendo um dos seus requisitos a existência de uma relação de especial relevância entre o devedor originário e o responsável, que faça prever a responsabilidade deste último pelo incumprimento das obrigações fiscais por parte do primeiro, efectivando-se a mesma com o mecanismo de Reversão Fiscal, conforme preceitua o artigo 23º, n.º 1 da LGT.

O artigo 153º, n.º 2 do CPPT determina o chamamento destes responsáveis à execução fiscal, sendo que, sempre que verificada a “*inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores*” ou a “*fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido*”, efectiva-se a responsabilidade subsidiária com a activação do mecanismo da Reversão Fiscal. Se no momento de da reversão não for possível apurar a suficiência dos bens penhorados para a satisfação do crédito exequendo, por este ainda não estar apurado com precisão, o processo de execução fiscal fica suspenso contra o devedor subsidiário, desde o termo do prazo para oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da adopção de medidas cautelares¹⁰.

⁷ Cf. Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 10ª Edição (Reimpressão), Almedina, 2003, pág. 251.

⁸ Cf. J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 154.

⁹ Cf. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª Edição refundida e aumentada, Almedina, 2005, pág. 270.

¹⁰ Vide 135º e ss. do CPPT.

Há, no entanto, casos especiais de Reversão Fiscal, que não visam apenas aqueles preceituados no artigo 24º da LGT. São os casos previstos nos artigos 157º, 158º, 159º, 160º, 161º e 181º, todos do CPPT.

A reversão contra terceiros adquirentes de bens, efectiva-se caso se verifique, falta ou insuficiência de bens do devedor originário ou dos seus sucessores e estejam em causa dívida com direito de sequela sobre os bens transmitidos, salvo quando a transmissão se tiver realizado por venda em processo em que a Administração Fiscal devesse ser chamada a deduzir os seus direitos. No entanto, os terceiros adquirentes só respondem pelo imposto relativo aos bens transmitidos e apenas estes bens podem ser penhorados na execução, sendo-lhe dada a faculdade de nomear outros bens em substituição daqueles, se o órgão de execução fiscal considerar não haver prejuízos, conforme o artigo 157º do CPPT.

O artigo 158º do CPPT prevê a possibilidade de reversão contra possuidores, se nos impostos sobre a propriedade mobiliária ou imobiliária se verificar que a dívida liquidada em nome do actual possuidor, fruidor ou proprietário dos bens respeita a um período anterior ao início dessa posse, fruição ou propriedade, a execução reverte-se, nos termos da lei, contra o antigo possuidor, fruidor ou proprietário. Assim, se se verificar que os títulos de cobrança foram emitidos em nome do antigo possuidor, fruidor ou proprietário, deverá informar-se quem foi o possuidor, fruidor ou proprietário dos bens durante o período a que respeita a dívida exequenda, para que este seja citado, se for caso disso, segundo a lei tributária.

Já no que refere ao artigo 159º do CPPT, este prevê que haja reversão, no caso de substituição tributária e na falta de bens do devedor, revertendo-se a execução contra os responsáveis subsidiários.

No caso de haver pluralidade de responsáveis subsidiários (casos em que há mais do que um gerente ou administrador de facto de uma pessoa colectiva), o artigo 160º do CPPT prevê que a reversão os vise todos eles.

Já no caso de haver condenação de foro disciplinar contra funcionário que intervier no processo de execução fiscal, por qualquer dos actos, praticados com dolo, previstos nas alíneas a) e b), do número 1, do artigo 161º do CPPT, reverte-se a dívida contra aquele.

Possível será também a reversão contra liquidatário judicial de falência no caso previsto no número 2, do artigo 181º do CPPT.

No que respeita aos Órgãos de Fiscalização e Revisores Oficiais de Contas¹¹, a sua responsabilização dependerá dum comportamento culposos, a título doloso ou negligente, exigindo-se um nexo causal entre este seu comportamento (actuação ilícita) e o dano resultante do mesmo. O ónus da prova recai sobre a Administração Fiscal, cabendo-lhe a prova da conduta ilícita, e do nexo causal entre ela e o dano. Os Técnicos Oficiais de Contas¹² poderão também ser responsabilizados subsidiariamente, sendo que esta responsabilização dependerá do apuramento e demonstração de uma conduta dolosa ou negligente da sua parte, conduta que viola os seus deveres no âmbito da responsabilidade pela regularização técnicas nas áreas contabilística e fiscal, ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos¹³.

¹¹ Vide Artigo 24º, número 2 da LGT.

¹² Vide Artigo 24º, número 3 da LGT.

¹³ A assinatura representa um dever de atestação de verdade e regularidade dos documentos apresentados pelo cliente, resultante do carácter público da função (à semelhança da atestação dos ROCs).

2. PRESSUPOSTOS DA REVERSÃO FISCAL

O mecanismo da Reversão Fiscal, grosso modo, encontra-se definido nos artigos 21º e seguintes da LGT e 153º e seguintes do CPPT.

Por força do artigo 21º da LGT a responsabilidade tributária pode ser assacada a mais do que uma pessoa, desde que os pressupostos do facto tributário se observem em relação a todos eles, actuando a Administração Fiscal sobre qualquer um dos sujeitos passivos (contribuinte directo ou responsável). Assim, a responsabilidade é solidária quando, por força da lei, mais do que uma pessoa estejam em igualdade de situação com o responsável originário, e subsidiária quando se observe a impossibilidade de cumprimento da dívida exequenda pelo devedor originário.

Nos termos do artigo 22º do LGT, a responsabilidade tributária abrange “a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais”, e para além de abranger os sujeitos passivos originários abrange também “solidária ou subsidiariamente outras pessoas”, sendo que, a responsabilidade tributária por dívidas de outrém é, salvo disposição em contrário, subsidiária, (isto é o mesmo que dizer que a responsabilidade só será solidária nos casos em que a lei expressamente o determine¹⁴). O que significa que, terminados os procedimentos de execução fiscal contra o devedor originário sem que os créditos do Estado tenham sido satisfeitos, e assim que estejam reunidos os pressupostos legais, a Administração Fiscal avança com a reversão da dívida contra os devedores subsidiários. A responsabilidade passiva destes, efectiva-se por meio da reversão fiscal, que “depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão”¹⁵. Ora, como já foi dito, a responsabilidade subsidiária fundamenta-se na “inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores” ou na “fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido”, conforme preceitua o artigo 153º, número 2, nas suas alíneas a) e b) do CPPT.

De verdadeira importância é o que preconiza o número 4 do artigo 23º LGT. A reversão terá sempre de ser precedida de audição prévia do devedor subsidiário. Como tal, a reversão consubstancia-se vinculativamente através da citação¹⁶ do responsável

¹⁴ Vide 513º CC.

¹⁵ Vide 23º LGT.

¹⁶ A citação a efectuar aos responsáveis subsidiários tem de ser pessoal nos termos do artigo 191º, número 3 do CPPT, devendo conter as formalidades previstas no artigo 190º CPPT.

subsidiário, porém, previamente à sua efectivação é imperiosa a realização da audiência prévia dos hipotéticos devedores subsidiários.

Aqui o contribuinte exerce em plenitude o princípio da participação¹⁷, sendo o direito de audiência prévia comunicado ao devedor subsidiário por carta registada a enviar para o domicílio fiscal deste, comunicando-lhe o projecto de decisão e sua fundamentação devendo o mesmo leva-lo a cabo por escrito ou oralmente em prazo nunca inferior a 8 nem superior a 15 dias.

Se o responsável subsidiário optar por pagar a quantia exequenda no prazo de oposição¹⁸ *“o responsável subsidiário fica isento de juros de mora e de custas”*, sem prejuízo de a obrigação se manter relativamente aos responsáveis principais e solidários, conforme preceitua o artigo 23º, números 5 e 6 da LGT, levando-nos a concluir que se na execução fiscal estiverem apenas em dívida juros de mora e custas, não haverá lugar a reversão¹⁹.

O artigo 24º da LGT, especifica em que termos os membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos podem ser responsabilizados subsidiariamente, *“(...) assaz relevante e matéria de ónus da prova – artigo 74º LGT (...)”*²⁰. Desta forma, poderão ser assacadas responsabilidades pela dívida tributária aos administradores, directores e gerentes e *“outras pessoas que exerçam ainda que somente de facto”* a administração ou gestão do responsável originário. Este artigo é fundamental para efectivação do chamamento à execução fiscal do responsável subsidiário, determinando os momentos e circunstâncias determinantes para efeitos de identificação dos responsáveis subsidiários. Assim, serão chamados à execução fiscal os responsáveis subsidiários *“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”*²¹ ou *“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”*²².

¹⁷ Vide artigo 60º LGT.

¹⁸ Nos termos do artigo 203º CPPT, o prazo para oposição à execução fiscal é de 30 dias, neste caso a contar da data da citação.

¹⁹ Cf. José António Costa Alves e Jesuíno Alcântara Martins, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008, pág. 230.

²⁰ Cf. *Ibid*, *Ibid*, pág. 229.

²¹ Vide alínea a), do artigo 24º da LGT.

²² Vide alínea b), do artigo 24º da LGT.

A este propósito, esclareceu a Administração Fiscal através do Ofício Circulado nº 60.058 de 17.04.2008²³ que o ónus da prova a respeito da responsabilidade prevista na alínea a) do nº 1 do artigo 24º da LGT (da culpa pelo não pagamento), recai sobre a Administração Fiscal. Assim, não se verificando qualquer presunção de culpa, caberá à Administração Fiscal provar que o facto constitutivo da dívida tributária se verificou no período de exercício ou cargo daquele (suposto) devedor subsidiário, ou cujo prazo de pagamento tenha terminado depois daquele período, sendo que a esta prova, acrescerá a prova da culpa daquele na insuficiência ou inexistência de património para cobrança da dívida tributária. À Administração Fiscal caberá a prova da prática de factos ilícitos e culposos, fundamentando de forma adequada o despacho de reversão da execução fiscal.

No que refere à alínea b) do referido artigo 24º da LGT, o mesmo ofício esclarece que o ónus da prova cabe ao responsável subsidiário, cabendo-lhe demonstrar que não lhe é imputável a falta de pagamento. Neste caso, há uma presunção de culpa, difícil de ilídir, já que terá de fazer prova que apesar de diligente na sua gestão da empresa, os recursos da mesma não lhe permitiram concretizar tal pagamento. Nas palavras de Sérgio Vasques “o gestor continua obrigado a fazer prova de um facto negativo, poupando-se a Fazenda Pública a qualquer esforço probatório”²⁴ levando a que a mesma seja considerada por muitos autores, como Tânia Meireles da Cunha e Casalta Nabais²⁵, uma *diabolica probatio*, uma vez que a prova que tem de ser lavada a cabo, será a prova da não culpa, esquecendo os princípios da justiça, da imparcialidade e o da certeza jurídica, num sistema fiscal em que por vezes se torna evidente a posição privilegiada do Estado face à posição de um contribuinte diminuído, tendo em conta que a obrigação de promover pelo pagamento da dívida tributária (dever de boa prática tributária) impende sobre o devedor principal²⁶. De sublinhar, apenas o facto de, no caso de a gestão de facto cessar antes de verificado o término do prazo para pagamento do imposto, o ónus *probandi* recai sobre a Administração Fiscal, no entanto se a gestão coincide com este limite, o ónus volta-se contra o gestor. A ilicitude da sua conduta será aferida pela violação de obrigações legais ou contratuais que se destinam à manutenção do património social de forma a assegurar a satisfação dos credores sociais²⁷.

²³ <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

²⁴ Cf. Sérgio Vasques, *A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária*, Fiscalidade – Revista de direito e gestão fiscal, n.º 1, Janeiro 2009, pág. 50 e 58.

²⁵ Cf. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª Edição (Refundida e Aumentada), Almedina, 2005, pág. 269.

²⁶ Vide Artigo 32º da LGT e 5º CSC.

²⁷ Vide Artigo 78º do CSC.

Para efectivar a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores é imperativo o exercício efectivo do cargo durante o período da verificação do facto tributário ou ao tempo da respectiva cobrança. Não bastará neste caso a gerência nominal ou de direito, apesar de com esta se poder presumir²⁸ a gerência efectiva ou de facto²⁹. No entanto, esta só se poderá provar com a prática de actos próprios de gerência, administração ou disposição de bens em nome e no interesse do devedor originário, cabendo à Administração Fiscal a prova do exercício efectivo da gerência³⁰. Desta forma, não bastará a gerência nominal para efectivação da reversão fiscal, já que terá sempre de ser acompanhada pelo exercício da gerência efectiva, podendo esta última não ser acompanhada pela primeira, cabendo sempre à Administração Fiscal a prova de que o gerente de direito sob o qual reverteu a execução fiscal, exerceu de facto as funções de gerência.

²⁸ Vide Artigos 349º, 346º e 351º do CC. Trata-se de uma presunção simples, natural ou judicial; alicerça-se nas regras de experiência comum. Para a infirmar bastará que se *“produza contraprova, isto é, que prove factos destinados a tornar duvidosa a presumida gerência de facto, sendo que se o conseguir a questão terá de ser decidida contra a Fazenda Publica”*, Acórdão TCAN, de 09.12.2004, Processo n.º 00028/04, <http://www.dgsi.pt>.

²⁹ Vide Artigo 349º do CC.

³⁰ Vide Artigo 342º do CC.

3. FUNDAMENTOS DA REVERSÃO FISCAL

Os fundamentos da reversão fiscal encontram-se definidos no artigo 153º, n.º 2 do CPPT. Assim, este artigo dispõe que poderão ser chamados à execução os devedores subsidiários nas seguintes circunstâncias: quando se verifique a *“inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores”* ou quando haja *“fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.”*

De sublinhar é o facto de, tal como neste artigo, o legislador sublinhar o conceito de “fundada insuficiência” no número 2, do artigo 23º LGT, o que *“parece exigir maior cautela por parte da Administração Tributária nas avaliações, determinações e fundamento das situações”*³¹.

Este conceito terá de ser compatibilizado à *posteriori* com outro que tem gerado grandes discussões em redor desta temática, que se trata do conceito de benefício de excussão prévia³². Desta forma, há autores que se vêm a manifestar, defendendo que esta excussão do património do devedor principal e responsáveis solidários, terá de ser feita antes do chamamento à execução do devedor subsidiário, o que, caso não se verifique, poderá pôr em causa a subsidiariedade desta responsabilidade. No entanto, a intenção do legislador não parece ter sido esta, já que o número 3 do artigo 23º da LGT, parece defender a reversão antes de apurado o *quantum* da insuficiência para cobrança da dívida. Desta forma, precavendo a situação de indefinição quanto ao montante a ser pago pelo devedor subsidiário, obriga à suspensão da execução *“desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado”*. Desta forma, encontramos aqui o desrespeito pelo benefício da excussão prévia, bem como por uma responsabilidade que se diz subsidiária relativamente aos devedores originários e solidários. A subsidiariedade subsiste apenas com a dita suspensão do processo de execução fiscal, solução que previne a utilização por parte da Administração Fiscal de utilizar meios cautelares³³. A posição do responsável subsidiário continua fragilizada perante o órgão da Administração Fiscal, já que *“(…) sem se proceder à venda dos bens penhorados e conhecer o produto da venda a aplicar na execução, não é possível*

³¹ Cf. Tânia Meireles da Cunha, *O momento da Reversão da Execução Fiscal contra os Responsáveis Subsidiários, Ciência e Técnica Fiscal*, 416, Julho/Dezembro, 2005, pág. 129.

³² Vide Artigo 23º, número 3 da LGT.

³³ *Ibid in fine*.

*conhecer o valor pelo qual a execução reverte contra os responsáveis subsidiários.*³⁴ Sendo certo que, *“(...) os bens penhorados, uma vez vendidos, podem render um preço bem superior ao valor que lhes tenha sido atribuído no auto de penhora.”*³⁵

No que respeita às dívidas à Segurança Social, estas poderão ser revertidas nos termos e nos mesmos moldes preconizados pela Lei Geral Tributária, uma vez que também aqui estamos a falar de tributos³⁶.

A responsabilidade civil pelo pagamento de multas ou coimas, é também passível de ser revertida aos *“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 (...)”* nos termos da alínea c), do número 1, do artigo 148º CPPT e 8º do RGIT. Estes serão sempre responsáveis subsidiários *“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 se tornou insuficiente para o seu pagamento”,* bem como *“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”.*

Esta temática encontra-se nos dias de hoje envolta em grande polémica e controvérsia jurisprudencial. Muito embora o RGIT aborde esta temática como tendo uma natureza civil, a verdade é que há quem entenda que se trata de uma transmissão de dever de cumprimento de uma sanção de natureza penal ou contra-ordenacional, dever este intransmissível à luz da CRP, que institui o princípio da intransmissibilidade das penas, nos termos do número 3, do artigo 30º daquele diploma legal. Embora a norma não presuma a culpa dos administradores e gestores na insuficiência do património ou na falta de pagamento, é lhes assacada uma responsabilidade vedada constitucionalmente, e em que se transmite o dever de cumprimento de uma sanção a outrem que não o responsável pela mesma.

A nossa jurisprudência discute, em controvérsia, esta temática.

Em Janeiro do presente ano, o Acórdão n.º 24/2011³⁷, do Tribunal Constitucional, pronunciou-se pela inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, no que respeita à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes

³⁴ Cf. José António Costa Alves e Jesuíno Alcântara Martins, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008, pág. 230.

³⁵ Cf. *Ibid*, *Ibid*, pág. 230.

³⁶ Vide Artigo 3º, número 2 da LGT.

³⁷ <http://www.tribunalconstitucional.pt>

correspondentes às coimas aplicadas às sociedades no âmbito de processo de contra ordenação fiscal, efectivada através do mecanismo de reversão no processo de execução fiscal originariamente instaurado contra a sociedade devedora. Defende este acórdão, que a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores, prevista no RGIT, viola os princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade, aderindo à fundamentação de acórdão anterior (n.º 481/2010, de 9 de Dezembro de 2010), e que se havia pronunciado pela inconstitucionalidade do preceito equivalente do RGIFNA, seguindo o entendimento também do STA³⁸. Defende-se que, além dos princípios já enunciados, verifica-se a violação da regra da intransmissibilidade da responsabilidade penal, do artigo 30º, número 3 CRP, “*regra tida por extensível à responsabilidade contra-ordenacional*”, o princípio da presunção de inocência, do artigo 30º, número 2 da CRP, a garantia dos direitos de audição e defesa do arguido, do artigo 30º, número 10 da CRP e “*através da citação de uma posição doutrinal, o princípio da necessidade de qualquer restrição a direitos fundamentais*”, do artigo 18º, número 2 CRP, julgando assim a norma do 8º do RGIT materialmente inconstitucional.

Na esteira deste acórdão, já havia o Tribunal Constitucional se pronunciado pela inconstitucionalidade da responsabilidade subsidiária prevista no artigo 8º do RGIT, no Acórdão 481/2010³⁹, sendo que pela constitucionalidade desse mesmo preceito estão os acórdãos 150/2009⁴⁰ e 129/2009⁴¹.

Sucedo no entanto, que o entendimento mais recente pugna-se pela inconstitucionalidade.

Quem defende a constitucionalidade desta norma, alicerça a sua defesa no argumento de que esta norma constitui uma imposição de um dever indemnizatório, que deriva do facto ilícito e culposo que é praticado pelo administrador ou gerente, e que constitui causa adequada do dano que resulta para a Administração Fiscal da não obtenção de receita pelo pagamento das coimas que lhe eram devidas. Assim, defendem que na norma não há qualquer transmissão da responsabilidade contra-ordenacional, nem qualquer violação de princípios constitucionalmente assegurados, já que se trata de uma obrigação de natureza civilística, que se preocupa em efectivar uma responsabilidade de cariz ressarcitório, que se baseia numa causa própria, posterior e autónoma relativamente àquela que motivou a aplicação de sanção à pessoa colectiva. No seu entendimento, não é a sanção aplicada pelo ilícito contra-ordenacional que se

³⁸ Cf. A título de exemplo o acórdão do STA, de 28.05.2008, processo n.º 031/08, e o acórdão de 19.05.2010, processo n.º 055/10, a consultar em <http://www.dgsi.pt>,

³⁹ <http://www.tribunalconstitucional.pt>

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid.

transmite, mas a responsabilidade culposa pela frustração da satisfação do crédito por parte da Administração Fiscal.

4.FORMALISMOS DA REVERSÃO FISCAL

A reversão é ordenada por despacho, proferido pelo órgão da Administração Tributária, que dirige a fase administrativa do processo de execução.

Nesta fase, existe já um processo de execução fiscal instaurado, e apurados que estejam a insuficiência ou inexistência de bens por parte do devedor originário, deverá fazer-se a identificação dos responsáveis subsidiários em função da data da ocorrência do facto constitutivo, o termo do prazo de pagamento ou entrega da prestação tributária e o período de exercício do cargo (exercido de facto), a fim de ser ordenada a reversão. Esta concretiza-se pela citação dos responsáveis subsidiários, no entanto, antes de se efectivar, é imperiosa a audição dos mesmos, nos termos dos artigos 23º, número 4 e 60º LGT.

Assim, sendo os responsáveis subsidiários notificados (por carta registada) para exercerem o direito de audição prévia, deverão fazê-lo por forma escrita ou oral, num prazo nunca inferior a 8 nem superior a 15 dias, a designar pela Administração Fiscal. Este formalismo é feito de acordo com o preconizado nos artigos 60º e 23º, número 4 da LGT, 45º CPPT.

Nas palavras do aresto do TCAS, datado de 16.09.2008 *“O princípio da audiência dos interessados regulada no artigo 60º da LGT, pressupõe, no essencial, o reconhecimento do direito de os interessados se pronunciarem sobre o objecto do procedimento antes da decisão final e assegurar que a Administração não tome nenhuma decisão sem ter dado ao interessado oportunidade de se pronunciar sobre as questões que importam essa mesma decisão.”*⁴²

O momento da ocorrência do facto gerador da responsabilidade subsidiária é que determinará qual a disposição legal a aplicar.

A Administração Tributária deverá atender a todos os elementos trazidos pelo potencial revertido, em sede de audição prévia⁴³, uma vez que a não apreciação dos novos elementos constitui vício de forma (insuficiência na fundamentação), que poderá conduzir à anulação da decisão do procedimento.

Após esta apreciação, a Administração Tributária deverá notificar aqueles que puderem revelar-se como responsáveis subsidiários, face a audição, ou, no caso de não existirem factos novos, deverá concretizar a reversão contra aqueles inicialmente

⁴² <http://www.dgsi.pt>

⁴³ Vide Artigo 60º, número 7 da LGT.

identificados, através da citação, efectuada por carta registada com aviso de recepção⁴⁴. Esta citação deverá ser realizada em cumprimento de despacho previamente proferido no processo, e deverá conter todos os elementos referidos nas alíneas a), c), d) e e) do número 1, do artigo 163º CPPT, ser acompanhada de cópia do título executivo, fundamentos e extensão da reversão fazendo menção aos elementos essenciais da liquidação em causa e respectiva fundamentação. Deverá a citação indicar ainda quais os meios de defesa e respectivos prazos de que o revertido dispõe para atacar vícios de legalidade da liquidação, nos termos do número 4 do artigo 22º da LGT, bem como os prazos de que dispõe para o pagamento da dívida.

Nas palavras de Jorge Lopes de Sousa, “o processo de execução fiscal tem natureza judicial na sua totalidade, mas o despacho de reversão tem natureza de acto administrativo (artigo 120º CPA) pelo que tem de conter as exigências legais próprias deste tipo de actos, nomeadamente quanto à fundamentação (artigos 268º, número 3 da CRP, 77º da LGT).”⁴⁵

Desta forma, dependendo do tipo de tributo de que estejamos a falar, nos termos do artigo 4º da LGT, poderá o revertido deduzir reclamação graciosa⁴⁶, poderá formular pedido de revisão de acto tributário⁴⁷, ou ainda impugnação judicial⁴⁸. Todos estes meios de defesa do revertido visam a anulação ou declaração de nulidade ou inexistência do acto tributário. Discute-se apenas em todas estas sedes, a legalidade da dívida exequenda e o seu desenlace aproveita a todos os devedores subsidiários, já que com o seu deferimento, o acto é anulado fazendo com que a execução se extinga.

De ressaltar, que o revertido não poderá formular pedido de revisão de matéria colectável⁴⁹, questão que já obteve a pronúncia da Administração Fiscal, por força do Ofício Circulado 60.064, de 23.10.2008⁵⁰.

O revertido poderá opor-se à execução fiscal, situações em que se visa discutir a eficácia do acto tributário relativamente a eles, bem como evocar factos modificativos ou extintivos da dívida em causa⁵¹. A finalidade é que a dívida seja declarada inexigível, ou

⁴⁴ A intenção de reverter a dívida por parte da Administração Fiscal, deve ser citada pessoalmente ao devedor subsidiário, nos termos do artigo 191º, número 3 do CPPT. Assim, deverão ser cumpridos os formalismos previstos no CPC para a citação pessoal, que determina que deverá ser enviada carta registada com aviso de recepção para o domicílio fiscal do citando, e no caso da mesma não ser recebida nem reclamada, deverá ser o mesmo citado por contacto pessoal.

⁴⁵ Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 5ª Edição, Vol. II, Áreas Editora, 2007, pág. 51.

⁴⁶ Vide Artigos 68º a 77º do CPPT.

⁴⁷ Vide Artigo 78º da LGT.

⁴⁸ Vide Artigo 99º e ss. do CPPT.

⁴⁹ Vide Artigos 91º e 92 da LGT.

⁵⁰ <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

⁵¹ Vide Artigos 203 e ss. do CPPT.

eximir o oponente do seu pagamento. É, por exemplo, o caso de se verificar a prescrição da obrigação tributária. Mesmo que o devedor originário não tenha alegado a prescrição, poderá o revertido, em sede de oposição à execução fiscal alegar a prescrição da mesma, apesar de, nos termos do artigo 175º do CPPT, a mesma ser de conhecimento oficioso. De referir, que na obrigação tributária o prazo de prescrição é de 8 anos, a contar do termo do ano em que se verificou o facto tributário, quando estejam em causa impostos periódicos, e da data em que o facto tributário ocorreu, quando se tratem de imposto de obrigação única⁵². Quando se tratem de contribuições devidas à Segurança Social, o prazo é de 5 anos, regime introduzido pela Lei 17/2000 de 8 de Agosto e que se manteve com a Lei 32/2002, de 20 de Dezembro, e Lei 4/2007, de 16 de Janeiro, sendo que estas contribuições devem considerar-se tributos de obrigação única, contando-se o prazo de prescrição a partir da data de ocorrência dos factos tributários (data em que a obrigação deveria ter sido cumprida). De sublinhar que, sempre que se alegue a prescrição da dívida tributária (bem como a caducidade), deverá o oponente ter atenção às causas de suspensão e interrupção da mesma⁵³.

Os meios de defesa de que dispõe o revertido, poderão ser utilizados cumulativamente, cada um em sua sede própria, apelando ao fundamento legal de cada um deles, tendo em conta, em cada caso específico, ao prazo de dedução dos mesmos. Sucede que, no caso de ter sido deduzida reclamação graciosa, não poderá em simultâneo haver dedução de impugnação judicial com o mesmo fundamento, já que tal ocorrência está vedada pelo artigo 68º, numero 2 do CPPT.

O revertido deverá dotar-se de especial atenção no que respeita à escolha da forma do processo. É que, o erro na forma do processo constitui nulidade na forma do processo, nulidade esta de conhecimento oficioso e susceptível de sanção quando tal for possível. Nas palavras de Jorge Lopes de Sousa, “(...) *nem sempre poderá ser feita a sanção, pois para tal é necessário que (...) a respectiva petição tenha sido tempestivamente apresentada para efeitos desta nova forma processual*”⁵⁴.

Sucede que, para além da dificuldade que muitas vezes apresenta a escolha da forma de processo a apresentar, acresce a dificuldade ao revertido de fazer face às custas que são apresentadas nos meios de defesa judiciais que estão ao seu dispor. Muitas vezes “vítimas” dos princípios da participação e cooperação⁵⁵, são levados a suas

⁵² Vide Artigo 48º, número 1 da LGT.

⁵³ Vide Artigo 49º da LGT.

⁵⁴ Jorge Lopes de Sousa, *Código de Processo e Procedimento Tributário – Anotado e Comentado*, 5ª Edição, Vol. I, Áreas Editora, 2006, pág. 691.

⁵⁵ Vide Artigos 59º e 60º da LGT.

expensas, recorrerem aos meios judiciais (muitas vezes com taxas de justiça in comportáveis) para corrigir erros da própria Administração Fiscal.

De forma a contornar estes custos, poderá sempre o contribuinte lançar mão do procedimento administrativo contencioso, concretizando-se, p. ex., com a dedução de reclamação graciosa, que se afigura, por muitas vezes moroso, não se conseguindo, muitas vezes, qualquer resposta por parte da Administração Fiscal, que viola, desta feita, o princípio da decisão que lhe cabe cumprir por força do disposto no artigo 56º da LGT.

CONCLUSÕES

Depois de aprofundado o tema, surgem as já previsíveis conclusões, que se baseiam no centralismo do instituto da reversão fiscal na arrecadação de receita para o Estado em detrimento dos princípios que devem ser assegurados para uma posição igualitária entre o Contribuinte e o Estado. O que acontece é que o primeiro surge sempre numa situação frágil, desnivelada face ao Estado. Esta relação complica-se, já que se pugna pela protecção cúmplice do legislador, que cria situações dúbias acerca da igualdade de procedimentos, à firmeza dos conceitos utilizados, aos procedimentos levados a cabo, esquecendo o princípio da capacidade contributiva, ou redefinindo-o em conformidade com o interesse (aparentemente supremo) da arrecadação de benefícios para o cofre público.

Todo o regime se mostra cúmplice com a ineficiência da máquina fiscal, sendo cúmplice dos seus silêncios, repercutindo nuns as sanções de contra ordenações cometidas por outros, desconsiderando a pessoa colectiva dotada de capacidade e personalidade jurídicas e fiscais, desconsiderando quem fisicamente a representa actuando sob o seu património pessoal, em prole da receita do Estado.

Segundo Saldanha Sanches, *“A atribuição de responsabilidade pessoal aos gerentes pelas dívidas da sociedade, é um regime de uma grande severidade: a sanção terá uma relação directa com o imposto em dívida, mas nenhuma relação com a capacidade contributiva do contribuinte”*⁵⁶, que assim se questiona acerca da constitucionalidade deste mecanismo.

Acerca desta questão, debate-se também Tânia Meireles da Cunha, já que a mesma considera que *“Foi subvertido o instituto da reversão e transformou-se em medida cautelar, só que com menos exigências (...)”*⁵⁷, tal como o Juíz do Tribunal Constitucional Rui Moura Ramos, que votou de vencido no acórdão 25/2011, do Tribunal Constitucional, que se decidiu pela inconstitucionalidade material do artigo 8º do RGIT. O mesmo referiu que embora mantenha a posição de defesa da constitucionalidade daquele preceito, considera que o mecanismo da reversão de responsabilidade, tal como está previsto no CPPT, será, ele sim, *“desconforme com os princípios constitucionais”*.

Como tal, esta temática promete ser cada vez mais actual nos nossos dias, transversal à sociedade actual e polémica, geradora de grandes discussões e diferentes opiniões acerca da Reversão Fiscal.

⁵⁶ Cf. J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 277.

⁵⁷ Cf. Tânia Meireles da Cunha, *O momento da Reversão da Execução Fiscal contra os Responsáveis Subsidiários*, *Ciência e Técnica Fiscal*, 416, Julho/Dezembro, 2005, pág. 159.

BIBLIOGRAFIA

ALVES, José António Costa / MARTINS, Jesuíno Alcântara, *“Manual de Procedimento e Processo Tributário”*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008.

CÓDIGO CIVIL, Almedina, 2008.

CÓDIGOS TRIBUTÁRIOS, Almedina, 2010.

CÓDIGO PROCESSO ADMINISTRATIVO, Almedina, 2006.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, Almedina, 2006.

CUNHA, Tânia Meireles da, *“O Momento da Reversão da Execução Fiscal Contra os Responsáveis Subsidiários”*, *Ciência e Técnica Fiscal*, 416, Julho/Dezembro, 2005, pp. 129-162.

DIRECÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS, Ofício Circulado 60.058, de 17.04.2008, Direcção de Serviços de Justiça Tributária, <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>.

DIRECÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS, Ofício Circulado 60.064, de 23.10.2008, Direcção de Serviços de Justiça Tributária, <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>.

MARTÍNEZ, Soares, *“Direito Fiscal”*, 10ª Edição, Reimpressão, Almedina, 2003.

NABAIS, José Casalta, *“Direito Fiscal”*, 2ª Edição, Refundida e Aumentada, Almedina, 2005.

SANCHES, J. L. Saldanha, *“Manual de Direito Fiscal”*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. I, Áreas Editora, 2006.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Vol. II, Áreas Editora, 2007.

VASQUES, Sérgio, “*A Responsabilidade dos Gestores na Lei Geral Tributária*”, *Fiscalidade* – Revista de Direito e Gestão Fiscal, 1, Janeiro, 2000, pp. 47-66.

