

A reversão da execução fiscal enquanto ato administrativo e a admissibilidade da reversão a pedido

PAULO VALÉRIO
Advogado

Sumário: Introdução 2. O regime legal da reversão da execução fiscal 3.A decisão de reversão como ato administrativo 4.O requerimento de reversão 5.Sobre a admissibilidade da reversão a pedido.

1. Introdução

O sujeito passivo da relação jurídica tributária é, em regra, a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável¹.

Vale isto por dizer que a responsabilidade pelo pagamento da prestação tributária pode ou não incidir sobre o contribuinte direto, ou seja, o devedor originário. Assim será nos casos de substituição tributária, quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do

¹ Artigo 18.º, n.º3, da Lei Geral Tributária (LGT).

contribuinte²; mas também nos casos em que a responsabilidade tributária abranja, solidariamente ou subsidiariamente, outras pessoas.

Ocupa-nos, neste escrito, a responsabilidade subsidiária e, dentro desta, concretamente, a responsabilidade dos membros de corpos sociais, tal como vem configurada nos artigos 22.º, 23.º e 24.º da Lei Geral Tributária (LGT) e, ainda, nos artigos 153.º e 160.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Com efeito, tal responsabilidade subsidiária emerge, igualmente, no quadro da relação jurídica contributiva com a segurança social, a qual tem natureza tributária, aplicando-se-lhe a referida LGT e, bem assim, o CPPT.

A responsabilidade subsidiária opera por reversão no âmbito do processo de execução fiscal, através de uma modificação subjetiva da instância, que coloca na posição de executado pessoa diversa do devedor originário, ameaçando o respetivo património.

Trata-se de um instituto que procura prosseguir o interesse público na perceção dos impostos, mas que conflitua com os direitos dos particulares, designadamente, o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa económica ou empresarial³.

Bem se entende, pois, que tal efeito – o do chamamento à execução de pessoa diversa do devedor originário – só seja possível mediante a verificação de determinados pressupostos de facto e de direito e, ainda, através da prática de ato administrativo válido e eficaz.

Não obstante, certo é que, ao longo dos anos, se consolidou na prática da segurança social aquilo a que poderíamos chamar reversão consensual – ou reversão a pedido –, fundada em mero requerimento do gerente ou administrador da empresa, sem obediência a outros requisitos ou procedimento. Falamos da reversão mediante preenchimento e assinatura pelo gerente ou administrador da empresa de formulário em modelo próprio, facultado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) e por este designado “Requerimento de Reversão”.

Tanto quanto conseguimos dilucidar, o tema não tem ocupado a doutrina ou a jurisprudência, exceção feita, quanto a esta última, ao Acórdão do

² Artigo 20.º, n.º1, da LGT.

³ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2009, p. 282

Tribunal Central Administrativo Norte, prolatado no âmbito do processo nº 00266/12.3BECBR, na longínqua data de 04/10/2012.

Ao longo do presente artigo, faremos uma breve incursão sobre o regime legal aplicável à reversão de dívidas contributivas para os membros de corpos sociais e analisaremos o modelo consensual acima referido, tendo em mente a relevância jurídica do tema mas, não menos - ou sobretudo! -, a sua preponderância prática, no quadro da relação da segurança social com o contribuinte gerente ou administrador de empresa.

2. O regime legal da reversão da execução fiscal

Conforme anteriormente se expendeu, para além do sujeito passivo originário, a responsabilidade pelo pagamento da dívida contributiva pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas⁴.

Tal responsabilidade efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal, estando dependente da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão⁵.

Concomitantemente, o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação da inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; ou da 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 acrescido⁶.

Temos assim como primeiro requisito para que a reversão fiscal opere a impossibilidade de – no todo ou em parte - obter pagamento da obrigação contributiva à custa do património do devedor originário.

A inexistência de bens penhoráveis configura um juízo objetivo, de imediata apreensão. Note-se, porém, relativamente aos casos de insuficiência de bens do devedor originário, que não basta uma alegação genérica por parte

⁴ Artigo 22.º, nº2, da LGT,

⁵ Artigo 23.º, nº2, da LGT.

⁶ Artigo 153.º, nº2, alínea b) do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

da segurança social. Tal flui, nos termos gerais, do dever de fundamentação a que se encontra adstrita a Administração; mas ainda, especificamente, da letra do normativo em apreço, o qual reclama uma *fundada* insuficiência⁷ ⁸.

Ora, no caso específico dos membros de corpos sociais, dispõe o artigo 24.º da LGT que os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas 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 coletiva 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.

⁷ É pacífico o entendimento jurisprudencial de que o conceito de fundada insuficiência se deve fixar “objetivamente com recurso aos conhecimentos técnicos de forma a obter uma avaliação rigorosa dos bens penhorados e penhoráveis do devedor originário, não podendo ser preenchido subjetivamente através da avaliação que o funcionário que lavra o auto de penhora faça sobre o valor dos bens penhorados” (cfr. Acórdão do TCA Norte, proferido no processo nº00846/06.6BEVIS, de 12/06/2014). Em consonância e complementarmente, “compete à A. Fiscal o ónus da prova de que se verificam os factos que integram o fundamento, previsto na lei, para que possa chamar à execução os responsáveis subsidiários e reverter contra eles o processo executivo, cabendo-lhe, por isso, demonstrar que não existiam, à data do despacho de reversão, bens penhoráveis do devedor originário ou, existindo, que eles eram fundamentalmente insuficientes. Só no caso de a Fazenda Pública fazer a prova do preenchimento desses pressupostos, passará a competir ao responsável subsidiário demonstrar a existência de bens, suficientes, no património da sociedade de que aquela não teve conhecimento, fazendo, assim, a prova da ilegalidade do acto de reversão” (cfr. Acórdão do TCA Sul, proferido no âmbito do processo nº 1618/10, de 13/12/2019).

⁸ “caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal, isto é, os efeitos da reversão, ficam suspensos em relação àquele, desde o termos do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adoção de medidas cautelares” – cfr. JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS, JOSÉ COSTA ALVES, *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2016, p. 375.

Daqui resulta, desde logo, que a reversão da execução fiscal para a esfera dos administradores, diretores e gerentes implica o exercício de facto de tais funções.

Ora, como bem refere o Acórdão do TCA Sul, proferido no processo nº 1960/08.9BELRS, de 26/05/2022 inexistindo aqui uma presunção legal da administração de facto, “para que se verifique a gerência de facto é indispensável que o gerente use, efetivamente, dos respetivos poderes, que seja um órgão atuante da sociedade, tomando as deliberações consentidas pelo facto, administrando e representando a empresa, realizando negócios e exteriorizando a vontade social perante terceiros, cuja prova compete à AT”.

Em conformidade, cabe, pois, à segurança social, o ónus de provar o efetivo exercício de poderes por parte do gerente ou administrador, sem o que a reversão não poderá operar.

Mas aos mencionados requisitos, ambos de natureza objetiva – a fundada insuficiência patrimonial do devedor originário e o exercício de facto – soma-se um requisito adicional, subjetivo, relativo à culpa do revertido pela insuficiência patrimonial do devedor originário ou pela falta de pagamento ou entrega, consoante os casos.

Com efeito, a responsabilidade dos gerentes não resulta da mera ausência de pagamento da obrigação contributiva, mas antes de um juízo de censura sobre a sua conduta, no quadro do efetivo exercício de funções, gerador de responsabilidade civil. Sendo isso que legitima a imputação da dívida a pessoa diversa do devedor originário, em moldes suscetíveis de afetar direitos mercedores de tutela constitucional, como sendo o direito de propriedade ou de liberdade/iniciativa económica.

Aqui chegados, podemos enunciar os seguintes pressupostos para que a reversão tenha lugar:

- Exercício da gerência de facto;
- Fundada insuficiência patrimonial do devedor originário;
- Culpa pela insuficiência patrimonial do devedor originário ou pela falta de pagamento ou entrega.

Mas importa ainda, relativamente à culpa, analisar a distribuição do ónus da prova, por referência ao momento da ocorrência do facto gerador da responsabilidade subsidiária.

Assim, na hipótese contida na alínea a), do nº1, do artigo 24.º da LGT, tratando-se de dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, cabe à segurança social o ónus de provar ter sido por culpa do gerente que o património da pessoa coletiva se tornou insuficiente para a sua satisfação.

Já no caso das dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado durante o período de exercício do seu cargo, é ao gerente que cabe provar não lhe ser imputável tal falta de pagamento.

Neste particular, e como bem refere José Casalta Nabais⁹, “a prova de ausência de culpa revela-se uma verdadeira *diabolica probatio* para os administradores ou gerentes e, por isso mesmo, demasiado onerosa”. Ao ponto de lhe apontar desconformidade com o comando constitucional, nomeadamente com os princípios da igualdade e da proporcionalidade.

Tal não é dissociável, também, do potencial impacto deste tipo de regime no desenvolvimento da atividade empresarial, em especial, face ao risco de paralisação ou abandono da empresa em situação económica difícil¹⁰.

Aqui chegados, temos por reforçada a ideia de que a reversão da execução fiscal não é suscetível de operar de modo automático, estando, em primeira linha, cingida aos casos em que se considerem verificados, e provados, os requisitos compreendidos no respetivo regime legal. Mas não só.

3. A decisão de reversão como ato administrativo

A responsabilidade subsidiária efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal¹¹. Assume, assim, a forma de um despacho, que exterioriza a decisão de reverter, dando corpo a um ato administrativo em matéria tributária, o qual deverá ser válido e eficaz.

E mesmo nos casos de presunção legal de culpa, a reversão é precedida de audição do responsável subsidiário e da declaração fundamentada dos seus

⁹ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2009, p. 282

¹⁰ Sobre a tensão entre risco e deveres dos membros de órgãos de administração, SÉRGIO COIMBRA HENRIQUES, *Acrise empresarial enquanto situação de pré-insolvência*, Almedina, 2021, p. 325 e ss.

¹¹ Artigo 23º, nº1, da LGT

pressupostos e extensão, a incluir na citação¹². Ou seja, a possibilidade de decidir pela reversão - o mesmo é dizer, de praticar o ato administrativo em questão - está legalmente condicionada à verificação dos respetivos pressupostos, à audição prévia do responsável subsidiário e a uma decisão fundamentada.

Com efeito, a prática de um ato administrativo está, desde logo, subordinada ao princípio da legalidade, conforme flui do artigo 3º, do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e, mesmo antes, do nº2, do artigo 266º, da Constituição da República Portuguesa (CRP). Na conceção atual deste princípio, a administração só pode fazer aquilo que a lei lhe concede e deve encontrar na lei o fundamento da sua atuação. Por outras palavras, “não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quanto a lei lho proibir, pelo contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permita que faça¹³.

No caso, a segurança social, enquanto órgão da Administração, só poderá espoletar a reversão da dívida para o responsável subsidiário uma vez verificados os respetivos pressupostos e cumprido o correspondente procedimento. E não poderá fazê-lo, sob pena de violação do princípio da legalidade, nos casos em que tais pressupostos e procedimento não se verifiquem.

Temos assim que, mesmo na ausência de regulamentação expressa sobre o tema, concretamente, no artigo 23º, nº4, da LGT, nem por isso a Administração – leia-se, aqui, a segurança social – estaria habilitada a decidir e atuar em moldes suscetíveis de lesar os legítimos direitos e interesses de particulares sem obediência a regras, materiais e procedimentais.

Quanto ao procedimento, ele é indissociável do ato administrativo. Aliás, em bom rigor, não existe ato administrativo sem procedimento administrativo. E o procedimento administrativo, como bem ensina Freitas do Amaral, é uma *sequência juridicamente ordenada de atos e formalidades tendentes à preparação da prática de um ato da Administração ou à sua execução*¹⁴. *Sequência*, porque não é uma amálgama; *juridicamente ordenada*, porque vinculada às regras legais; de *atos e formalidades*, porque estas e aqueles poderão estar combinadas em diferente medida; tendo por objeto um *ato da administração* (que até pode nem

¹² Artigo 23º, nº4, da LGT

¹³ DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, Almedina, 2001, p. 43.

¹⁴ DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, Almedina, 2001, p. 289

ser um ato administrativo); com a finalidade de preparar a *prática de um ato ou a respetiva execução*, assim delimitando procedimentos decisórios ou executivos.

De resto, a regulamentação jurídica do procedimento administrativo assume, no quadro das garantias dos administrados, uma relevância material. Ainda com Freitas do Amaral, “o princípio geral do nosso Direito é de que todas as formalidades prescritas por lei são essenciais. A sua não observância, quer por omissão quer por preterição, no todo ou em parte, gera a ilegalidade do ato administrativo”¹⁵.

Dúvidas não restam, pois, de que a decisão de reverter para um determinado responsável subsidiário uma dívida contributiva, no quadro de um processo de execução fiscal é, necessariamente, um ato administrativo, que só pode ser praticado uma vez verificados os respetivos pressupostos e cuja validade - entendida como a *aptidão intrínseca do ato para produzir os efeitos jurídicos correspondentes ao tipo legal a que pertence, em consequência da sua conformidade com a ordem jurídica* - está dependente do cumprimento dos respetivos requisitos.

Ora, são requisitos do ato administrativo as exigências que a lei faz relativamente a cada um dos elementos deste - sujeitos, forma e formalidades, conteúdo e objeto, e fim¹⁶.

Em matéria de formalidades, assumem aqui especial relevância a audiência prévia e o dever de fundamentação a que a segurança social está, necessariamente, vinculada. Tais obrigações resultam, especial e concretamente, do nº4, do artigo 23º da LGT. E resultam, a montante, dos artigos 121º e 152º do CPA.

Quanto ao direito de audiência prévia, dispõe o artigo 121º do CPA que os interessados “têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta”. Podem os interessados “pronunciar-se sobre todas as questões com interesse para a decisão, em matéria de facto e de direito, bem como requerer diligências complementares e juntar documentos”.

Quanto ao dever de fundamentação, dispõe o artigo 152º do CPA, ao elencar os atos que a ele estão sujeitos, e, em particular, na sua alínea a), os que, total ou parcialmente, “neguem, extingam, restrinjam ou afetem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos, ou imponham ou agravem

¹⁵ DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, Almedina, 2001, p. 346

¹⁶ DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, Almedina, 2001, p. 344

deveres, encargos, ónus, sujeições ou sanções”, como sucede, sem margem para dúvidas, na decisão de reversão.

Em ambos os casos estamos perante formalidades essenciais, de acordo com o princípio segundo o qual todas as formalidades prescritas por lei são essenciais.

4. O requerimento de reversão

Sob a epígrafe “Requerimento de reversão”, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) disponibiliza aos membros dos órgãos sociais das empresas contribuintes um formulário em modelo tipo, pré-preenchido, do qual consta, no essencial, o conteúdo seguinte:



Data: ___/___/___

Revertido	REQUERIMENTO DE REVERSÃO NIF _____ Processo (s) nº _____ 1 Nome: _____ Telf: _____ e-mail _____ @ _____ BI/CC: _____ Na qualidade de gerente/administrador da empresa (devedora originária): NIPC: _____ Designação Social: _____
Requerimento	Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 153º a 160º do C.P.P.T., requer a V. Exas. o seguinte: 1. A reversão, para o seu nome pessoal , da totalidade do divócio executivo/da dívida executiva correspondente ao seu período de responsabilidade – art. 24º da L.G. Tributária; 2. Prescinde do prazo da audição prévia , porquanto reconhece a exigibilidade da dívida, tendo conhecimento das quantias e períodos em execução fiscal – art. 23º, n.º 4 da L.G. Tributária; E ainda solicita (assinale com X a opção pretendida): 1. Emissão de Documento de Cobrança (DUC) sem juros e custas para pagamento integral nos 30 dias após a citação em reversão – art. 23º, nº 5 da L.G. Tributária <input type="checkbox"/> 2. Pagamento em _____ prestações da totalidade da dívida executiva correspondente ao seu período de responsabilidade – art. 199º, 198º e 199º CPPT conjugados com o art. nº 13º do Decreto-Lei nº 42/2001, de 9 fevereiro <input type="checkbox"/>
Garantia	Em caso de ser solicitada a regularização da dívida através do pagamento em prestações constante do Ponto 2 do quadro anterior, vem o executado oferecer como garantia do pagamento do plano prestacional (identifique com X a opção pretendida): Garantia bancária: <input type="checkbox"/> Bem imóvel: <input type="checkbox"/> Isenção: <input type="checkbox"/> Outra: _____
Anexos Obrigatórios	<input type="checkbox"/> Certidão de Registo Comercial Atualizada; <input type="checkbox"/> Certidão emitida pelos serviços de finanças comprovativa da inexistência de bens imóveis em nome da empresa; <input type="checkbox"/> Certidão emitida pelos serviços de finanças comprovativa da inexistência de bens imóveis em nome do revertido (para pedido de isenção de garantia); <input type="checkbox"/> Cópia do BI/Passaporte e NIF do Responsável subsidiário, a qual desde já autoriza que seja junta aos autos. Sem outro assunto, aguarda deferimento, <div style="text-align: right;">_____</div> (assinatura do responsável subsidiário)
Apreenhor <small>para empresas</small>	Deferido o pedido de pagamento em _____ prestações. No prazo de 15 dias a contar da notificação deve o executado apresentar garantia idónea, no requerer a sua fundada isenção, nos termos do nº 1 e 3 do art.199º do CPPT e art. 52º da LGT, sob pena da presente autorização ficar sem efeito. Indeferido. Fundamentação: _____ <div style="text-align: right;">_____</div> Notifique-se. O (A) coordenador(a) da secção de processo

SIMPÓSIO Nacional 12. Junho 11-03-2017

Em termos sumários, este formulário cumpre a dupla função de, por um lado, requer à segurança social a reversão de um determinado processo de execução fiscal para a esfera do “gerente/administrador da empresa devedora originária”, ali designado, *a priori*, por “Revertido”; e, por outro, requerer o pagamento integral ou em prestações da dívida em execução, neste caso, sujeito ao regime de prestação de garantia legalmente definido.

O preenchimento de tal formulário é sugerido pelos funcionários da segurança social, habitualmente, na sequência de pedidos de plano prestacional apresentados pelo gerente em nome da empresa. Tal sucede, frequentemente, em contexto de séria dificuldade financeira, quando o gerente procura evitar a penhora de bens da empresa, lograr o cancelamento de penhoras já executadas ou, ainda, obter certidão de situação contributiva regularizada¹⁷.

Em tal contexto, importa realçar que o gerente, perante a segurança social, se apresenta fragilizado, constrangido na sua ação e reflexão, condicionado por um sentimento de emergência, visando a salvaguarda da empresa, do seu património e, por vezes, do seu próprio sustento ou do sustento de terceiros trabalhadores.

5. Sobre a admissibilidade da reversão a pedido

Não obstante a referência, no primeiro segmento do requerimento, aos artigos 153º a 160º do CPPT e aos artigos 23º e 24º, nenhum dos mencionados artigos concede, ainda que remotamente, a possibilidade de reversão de dívidas tributárias a requerimento do interessado. Pelo contrário, são estas, precisamente, as normas que vinculam a segurança social à verificação de determinados pressupostos e à adoção de um dado procedimento, previamente a qualquer decisão de reversão.

¹⁷ De acordo com o artigo 208º, nº2, alínea a) do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, integram o conceito de situação contributiva regularizada as situações de dívida, cujo pagamento em prestações tenha sido autorizado e enquanto estiverem a ser cumpridas as condições desta autorização, designadamente o pagamento da primeira prestação e a constituição de garantias, quando aplicável, ainda que o pagamento prestacional tenha sido autorizado a terceiro ou a responsável subsidiário.

É que, retomando o que escrevemos anteriormente, o princípio da legalidade, a que a segurança social está vinculada, não vale apenas por dizer que a administração deve fundar as suas decisões na lei. Vale ainda, na sua dimensão negativa, como limitação à atividade administrativa, vedando-lhe a prática de atos administrativos que não estejam legalmente previstos.

Claro que nada obsta a que os particulares requeiram à segurança social nos termos propugnados. Ou seja, que requeiram a reversão, para o seu nome pessoal, da totalidade da dívida executiva correspondente ao seu período de responsabilidade. E que até declarem prescindir do prazo da audiência prévia, afirmando reconhecer a exigibilidade da dívida, tendo conhecimento das quantias e períodos em execução fiscal. Já que a segurança social – leia-se, a Administração – possa elaborar um formulário para o efeito, sugerir o seu preenchimento e deferir tal pedido, exarando despacho de reversão sem atender aos pressupostos de que a lei faz depender tal ato e preterindo o procedimento previsto, é, a nosso ver, ilegal. É que, ao fazê-lo, a segurança social não está “apenas” a deferir a pretensão de um particular, como se de um benefício se tratasse; está, pelo contrário, a projetar um pesado ónus sobre o património daquele.

Ao propor-se citar o responsável subsidiário de uma decisão que dimana, não de um procedimento justo e legalmente consignado, mas de um requerimento por si própria sugerido – como que uma sugestão de rendição do contribuinte diante da mão pesada do Estado, -, a segurança social, a nosso ver, não viola apenas o princípio da legalidade e o acervo de normas que disciplinam esta matéria; coloca-se, cremos, em claro desrespeito pelo princípio da boa-fé¹⁸ na sua relação com os administrados. É que, com tal atuação, a segurança social pretende extrair, em seu favor, um efeito imediato sobre o património do gerente que a lei apenas lhe concede em casos e termos muito estritos. E fá-lo sabendo, ou não podendo ignorar, que a vontade declarada

¹⁸ “No exercício da atividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa-fé. [...] devem ponderar-se os valores fundamentais do Direito relevantes em face das situações consideradas, e, em especial, a confiança suscitada na contraparte pela atuação em causa e o objetivo a alcançar com a atuação empreendida.” – cfr. Artigo 10.º do Código do Procedimento Administrativo.

do gerente, expressa naquele formulário e contexto, poucas vezes será livre e esclarecida.

Aqui chegados, forçoso será concluir – como aliás concluiu o aresto do TAF Norte, de 04/10/2012, acima referenciado -, que a reversão da dívida para o responsável subsidiário, assim obtida, não tem por base qualquer ato administrativo válido, ou seja, viola o princípio da precedência de ato administrativo exequendo.

Recapitulemos.

A responsabilidade pelo pagamento da prestação tributária pode ou não incidir sobre o devedor originário, sendo possível a reversão para os membros de corpos sociais, no âmbito do processo de execução fiscal, mediante a verificação de determinados pressupostos de facto e de direito e, ainda, através da prática de ato administrativo válido e eficaz.

A reversão é um instituto que procura prosseguir o interesse público na perceção dos impostos, mas que conflitua com os direitos dos particulares, designadamente, o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa económica ou empresarial. Daí que tal possibilidade esteja intensamente regulada por lei, por forma a evitar uma ilegal ou desproporcionada lesão dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos

A reversão do processo de execução fiscal encontra-se, assim, dependente da inexistência ou da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários. Por outro lado, só pode ser sujeito a reversão quem tenha, de facto, exercido funções de gerência nos corpos sociais do devedor originário. Finalmente, para que a reversão possa operar, importa que tenha existido culpa do revertido pela insuficiência patrimonial do devedor originário ou pela falta de pagamento ou entrega, consoante os casos.

Acresce que, nos termos do nº4, do artigo 23.º da LGT, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, a reversão é precedida de audição do responsável subsidiário e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.

Neste quadro, a possibilidade de fazer operar uma reversão a requerimento do “revertido”, como tal designado no próprio formulário – que assim, como a pescada, antes de o ser já o era – afigura-se-nos claramente contrária aos princípios legais e constitucionais aplicáveis e ao regime concretamente previsto nos artigos 22.º, 23.º e 24.º da LGT e, ainda, nos artigos 153.º e 160.º, do CPPT.

Vejamos.

Ao invés de provar a inexistência de bens ou a insuficiência patrimonial do devedor originário, a segurança social solicita uma certidão emitida pelos serviços de finanças comprovativa da inexistência de bens imóveis em nome da empresa o que, evidentemente, não esgota o perímetro patrimonial e re-ditício do devedor originário.

Aliás, ao pré-preencher o seu formulário com a indicação de que a reversão se dará para a “totalidade da dívida executiva”, reconhece-se, *ab initio* incapaz de contabilizar a insuficiência patrimonial do devedor originário, condição *sine qua non* para que emergja responsabilidade subsidiária.

Por outro lado, viabiliza, no mesmo formulário, um pedido de pagamento em prestações da dívida revertida, quando tal só é legalmente admissível no contexto de processo de execução fiscal que, à data, naturalmente, ainda não corre contra o requerente¹⁹.

Mas não fiquemos por aqui.

A segurança social entende que a obrigação de audição prévia que a lei lhe comete pode ser postergada por renúncia do gerente, que aqui “*prescinde do prazo da audição prévia, porquanto reconhece a exigibilidade da dívida, tendo conhecimento das quantias e períodos em execução fiscal*”. Ora, para além de tal diligência estar expressamente prevista no regime que disciplina a reversão, os casos de dispensa de audiência dos interessados estão elencados no artigo 124.º do CPA, e nenhum deles tem aqui cabimento. E não se diga que a renúncia é apenas ao prazo para audição, como se a audição, nos termos legal e constitucionalmente previstos, aqui ocorresse de facto (com “mera” renúncia ao prazo).

Também a declaração, pelo “revertido”, de que tem conhecimento das quantias e períodos de execução fiscal se apresenta contraditória com o pedido de reversão da “totalidade da dívida executiva”, dado que, se assim não fosse, as conhecidas quantias deveriam estar ali discriminadas.

A segurança social considera-se ainda dispensada de proferir decisão fundamentada relativamente à reversão, verificando e provando os pressupostos de facto e de direito de que tal decisão depende. O gerente requer,

¹⁹ As dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal, cfr. artigo 196º, nº1, do CPPT.

por sugestão da segurança social; e a segurança social limita-se a deferir, poupando-se ao enfado do procedimento, lesando direitos e interesses legal e constitucionalmente protegidos, em modo *simplex*.

Em resultado de tudo isto, cremos que o (necessário) ato administrativo em que se traduz a decisão de reversão tem o destino inverso do que apontámos ao revertido, ou seja: este, antes de falecer já falecera. Trata-se de ato administrativo inapto a produzir efeitos na ordem jurídica, inválido porque falho nos seus elementos essenciais e alheio aos respetivos pressupostos, ou seja, às situações de facto ou de direito de cuja ocorrência depende a possibilidade de ser praticado.

Sobre a violação do princípio da boa-fé, vale ainda a pena atentar nas referências ao tema constantes do Relatório de Inspeção às Secções de Processo Executiva do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, produzidos pela Provedoria de Justiça, o qual considera essencial *rever e uniformizar as minutas de notificação para audição prévia, de requerimento de reversão e de requerimento para o exercício de audição prévia, compatibilizando-as com a legislação em vigor, de modo a informar cabalmente o contribuinte, evitando, a todo o custo, induzi-lo em erro*.

Concluindo, na nossa perspetiva, inexistente espaço legal para autocomposição de interesses neste domínio, o mesmo é dizer, para o modelo de reversão a pedido preconizado pela segurança social, sendo desejável uma urgente revisão de procedimentos, face à necessária salvaguarda dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, mas, também, ao alcance prático do tema e ao seu impacto no quotidiano empresarial.