TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
1059/09.0BESNT	24 de março de 2022	Maria Cardoso

SUMÁRIO

I - O despacho de reversão tem a natureza de acto administrativo tributário, estando sujeito a fundamentação, devendo conter as normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, bem como a «declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.» (cfr. artigo 268.º n.º 3 da CRP e 23.º n.º 4 e 77.º nº 1, da LGT), pois, é através dele que se define a medida da responsabilidade atribuída aos responsáveis subsidiários no âmbito da execução.

II - Neste caso, como vimos, incumbia à Administração Tributária a alegação e prova, em sede de despacho de reversão, de factos consubstanciadores de que a actuação do responsável subsidiário, havia sido culposa no exercício da gerência, não podendo o Tribunal socorrer-se de factos que não estejam alegados no aludido despacho.

III - A impugnação da decisão de improcedência do pedido de condenação da Fazenda Pública como litigante de má-fé, relativa ao segmento decisório da falta de condenação em custas está sujeita às regras gerais de admissibilidade do recurso (cfr. artigos 280.º, n.º 1 do CPPT e 629.º e 631.º do CPC) e não à regra especifica da admissibilidade obrigatória na sequência da condenação que confere esta faculdade em relação ao condenado como litigante de má fé, por aquela não ter ocorrido nos presentes autos (cfr. artigo 542.º, n.º 3 do CPC).

IV - A regra geral estatui que só quem na decisão judicial fique vencido terá legitimidade para interpor recurso.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os Juízes que constituem a 1.ª Subsecção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

I - RELATÓRIO

1. A **Fazenda Pública** veio recorrer da sentença proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou procedente a oposição à execução fiscal (PEF) n.º 3433..... e aps., instaurada no Serviço de Finanças (SF) de Cascais-2, deduzida por **R....**, para cobrança coerciva de dívidas proveniente de dívidas

de IRC e IVA, relativas a períodos compreendidos entre 2003 a 2006, de que é devedora originária a sociedade N....., LDA., no valor total de €859.311,38.

2. A Recorrente apresentou as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«I. A Fazenda Pública demonstrará o evidente desacerto a que chegou a douta sentença recorrida quando julgou procedente a presente Oposição, alicerçada que está na jurisprudência do Colendo STA vazada, v.g., do acórdão proferido em 14-02-2013 no processo 0642/2012, e que impõe uma disciplina dinâmica, global e conjugada na apreciação dos eventuais efeitos dos vícios formais.

II. Se bem compreendemos o juízo que está na base da decisão recorrida, o tribunal a quo entendeu que o Órgão de Execução Fiscal logrou reverter a dívida imputada ao Oponente R..... com o fundamento na alínea a) do n° 1 1, do art. 24° da LGT por decorrer da informação que suporta o despacho de reversão a referência formal ao excerto "[n]os termos do n°1 do art. 24 da LGT, [...], 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 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, reconhecendo, porém, que da fundamentação constante da referida informação **não** há expressa menção à alínea a), do n° 1 do art. 24°, da LGT.

III. Embora efetivamente não conste da informação que suporta o despacho de reversão exarada em 05/05/2008 referência à alínea do n.° 1 do art.° 24° da LGT com que o OEF suportou a reversão, consta do mesmo o seguinte:

"1.1 Em nome da sociedade existem à data de hoje processos executivos de IVA, referente aos de anos de 2003 a 2006, IRC de 2005 e coimas, sendo o valor actual em dívida à data de hoje ascende a € 997.690,21

1.2 Relativamente ao ano de 2003

Foi efectuada liquidação adicional de IVA, pelos Serviços de fiscalização à sociedade, **notificado** dessa em 2006-12-22, **para efetuar o pagamento voluntário** até à data limite de 2007-01-31 (negrito e sublinhado nosso)

Informa-se que, findo o prazo, não se efectuou o pagamento, pelo que (...)

A sociedade, das liquidações do imposto (...) não veio apresentar defesa (...)

Contudo apresentou declarações periódicas, referentes a este ano com crédito a favor da sociedade

referente aos períodos 03/09; 03/11 e 03/12

Relativamente ao ano de 2006:

Por falta de entrega de declarações periódicas de IVA referente ao ano 2006 foi efetuada a liquidação oficiosa (...)

Da consulta ao sistema do IVA, verifica-se que o prazo limite para entrega da declaração de substituição, foi em 2007-12-06

Veio a sociedade entregar as respectivas declarações de 2006, em 2008-01-18 fora do prazo

(…)

Consultada a certidão da Conservatória do Registo Comercial, não foi registada qualquer cessação ou renúncia de gerência nem de cessão de quotas do requerente

(...)

Notificado é responsável subsidiário pelo período em que foi gerente, período em que consta na certidão da Conservatória do Registo Comercial, logo as certidões enviadas dizem respeito a dívidas da responsabilidade deste.

E exteriorizando o gerente a vontade da sociedade nos mais diversos negócios jurídicos realizados (arts. 252°, 259°, 260o, 261°, 405°, 408°, etc.) é lícito que este seja responsabilizado pelo cumprimento das obrigações públicas já que age através daquele

IV. Elementos não incluídos no probatório de uma forma que diríamos. cirúrgica, mas que revelam uma invariável alusão aos termos de pagamento voluntário e entrega dos impostos dentro do período da gerência do Oponente; uma invariável alusão às dívidas de que o mesmo é responsável subsidiário dentro do período da gerência sem que sobre esta tenha sido registada qualquer cessação ou renúncia.

V. Foi dado por provado na resposta dada ao Oponente em sede de direito de audição (facto B) que “5. Ao trigésimo dia do mês de outubro o sócio gerente assinou termo de declarações alegando que a sociedade não tem bens penhoráveis” - **assinado em 30-10-2007**, ou seja, em momento posterior às datas a que se reporta o pagamento das dívidas dadas por provadas no probatório (facto A)

VI. O próprio Oponente junta no seu articulado inicial (documento 1) as certidões de dívida cujo termo de pagamento se inicia, em 11-05-2003.

VII. A isto soma-se o facto de não ter ocorrido qualquer alteração na gerência da devedora originária, tendo, in casu, o oponente sido gerente nos dois momentos preceituados na al. a) e na b) do art. 24° da LGT. Gerência que sempre foi assumida no processo executivo e nunca impugnada nesta sede.

VIII. É entendimento jurisprudencial que a omissão do normativo legal, por vezes, neste caso, relativamente à alínea do art. 24° da LGT, não é invalidante do ato, conforme se extrai (entre outros) do douto acórdão proferido no processo n° 05007/11 do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22/11/2011.

IX. O Oponente tentou afastar a presunção de culpa que sobre ele impendia (cfr arts 106° a 116° do articulado inicial), arrolando inclusivamente uma testemunha conforme decorre do probatório (facto G) - demonstrando facilmente compreender, independentemente da maior ou menor imperfeição do ato, o itinerário cognoscitivo e valorativo da decisão ínsita no despacho de reversão.

X. Tendo presente a jurisprudência do Colendo STA, no seu acórdão de 14-02-2013 proferido no processo 0642/2012, a factualidade que está na sua base e os factos que decorrem dos presentes autos dir-se-ia que ambos têm em comum a não impugnação da gerência por parte do Oponente (nos presentes autos, aliás, há um documento onde o mesmo se apresenta como sócio-gerente da devedora originária); as referências à responsabilidade pelo não pagamento da dívida cujo período da gerência perpassa o facto tributário e vai para lá do termo do pagamento dos impostos que são devidos; da inexistência de registo de renúncia ao cargo na Certidão Permanente; da discussão que o Oponente entendeu implementar referente à culpa mostrando compreender os motivos pelos quais logrou ser revertido pela dívida tributária.

XI. Deste modo, apesar da alínea a) do n° 1 do art. 24° abranger apenas as situações em que o gerente à data da constituição das dívidas já não o era na altura em que estas deviam ter sido pagas, no quadro e perante o contexto fundamentador é inegável que a alínea b) abrange a responsabilidade do gerente que exerceu o cargo à data do pagamento das dívidas, independentemente de o ter exercido ou não no período da constituição da dívida, concluindo-se, de forma inequívoca, que o Oponente não pode deixar de ser responsabilizado pela alínea b) do art.° 24°, LGT, permitindo ao Órgão de Execução Fiscal, em termos de culpa, beneficiar legalmente de uma presunção que só poderá ser ilidida mediante o cumprimento do ónus da prova que recai sobre o Oponente cabendo-lhe provar que não lhe é imputável essa falta de pagamento. (Cfr. STA, acórdão de 25/03/2015, no rec. n°087/14; TCA Sul, acórdão de 25 de janeiro de 2018 no processo 2868/10.3BELRS)

XII. Incumbindo ao Oponente fazer prova de que não foi por sua culpa a falta do pagamento a verdade é que por este nada foi junto em termos probatórios que lograsse cumprir esse desiderato, porquanto o único elemento levado ao probatório (G) e que decorre do depoimento de uma testemunha por si arrolada, em bom rigor, até vai em sentido contrário ao das alegações por si produzidas no articulado inicial (§ 106° a 116°) dando conta no período compreendido entre 2003 e 2005, e ainda, parcialmente, em 2006, de

receita resultante das vendas apresentadas pela sociedade N....., tendo a posterior situação de diminuição de receitas resultado do acumulado de stock de embarcações usadas oriundas de retomas.

XIII. Com maior ou menor expressão, o Oponente teve sempre receita para pagar o crédito tributário - não o tendo feito. É isto que impressivamente se pode retirar do depoimento geral e abstrato da testemunha.

XIV. Por outro lado e relativamente à culpa que a este cumpre ilidir, reduzindo-se os elementos trazidos pelo Oponente à prova testemunhal impõe-se respeitar ensinamentos do Venerando TCA Sul retirados do acórdão proferido em 29-05-2007, no processo 1462/06. Tinha que ter sido apresentada documentação, nomeadamente, a contabilidade da devedora originária.

XV. No que concerne ao incidente de litigância de má fé suscitado pelo Oponente tendo a decisão recorrida julgado improcedente o presente incidente e não impugnando a Fazenda Pública o sentido tomado pelos fundamentos deduzidos - impunha-se ao tribunal a quo legalmente condenar o Oponente em custas pelo incidente, nos termos do art. 7°, n° 4, do RCP, ex vi da Tabela II anexa ao próprio Regulamento, à luz, de resto, da jurisprudência enunciada por este Venerando TCA Sul no acórdão de 03 de março de 2016, proferido no processo 08113/14.

XVI. Não o tendo feito, a Fazenda Pública, naturalmente com o devido respeito que a decisão recorrida merece entende que o tribunal a quo incorreu em erro de julgamento:

- desde logo por não ter levado ao probatório a parte relevante da informação prestada que fundamenta o despacho de reversão, a qual factual e contextualmente permite compreender os termos em que a reversão operou não obstante a ausência da referência às alíneas do art. 24°, n° 1, da LGT, e porque, para além da deficiente fixação do probatório,

- há, manifestamente, desadequada subsunção jurídica em face dos factos que são e deveriam ser dados por provados perante aquela que é a orientação jurisprudencial nesta matéria já aqui citada, e que permitiria, não obstante a falta de referência á alínea a), do art. 24°, da LGT, alcançar o quadro global em que foram deduzidos os fundamentos da reversão, nomeadamente, o regime da alínea b), do n° 1, do referido artigo, de resto, bem compreendido pelo Oponente. Violando, deste modo os arts 74° e 77°, ambos da LGT.

- O terceiro erro de julgamento decorre, invariavelmente, da impertinente subsunção dos factos à alínea a), do n° 1 do art. 24°, da LGT fazendo recair sobre o OEF, o ónus da prova da culpa imputada ao Oponente pela insuficiência do património da pessoa coletiva para a satisfação da dívida tributária, ao arrepio da alínea b), do n° 1, do art. 24°, da LGT o qual atribui à Administração Fiscal o benefício de uma presunção de culpa pelo não pagamento da dívida que só poderá ser ilidida pelo Oponente mediante prova em contrário, o que não logrou fazer.

- Finalmente erro de julgamento pela omissão de condenação em custas em face da improcedência do incidente de litigância de má-fé, nos termos do art. 7.°, n° 4 e 8, do RCP, aprovado pelo Decreto-Lei n° 34/2008, de 26 de Fevereiro, com alterações posteriores, e pela Tabela II (incidentes e procedimentos anómalos - 1 a 3 UC)

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que determine a baixa dos presentes autos à primeira instância para continuação da apreciação das questões invocadas pelo Oponente sobre as quais o Tribunal a quo ainda não logrou pronunciar-se, e, no que respeita ao incidente de litigância de má fé, para cumprimento do dever legal de condenação em custas.

V/Exas, porém, melhor apreciando não deixarão de fazer a habitual justiça.»

3. O recorrido, **R....**, apresentou contra-alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

«A. A Fazenda Pública interpôs recurso da douta sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou totalmente procedente a oposição à execução apresentada contra o ato de reversão por R..... no processo executivo n.° 3433..... e Aps., instaurado pelo Serviço de Finanças de Cascais -2 no qual é devedor originário a Sociedade N....., Lda., num total de EUR 859.311,38 relativos a dívidas de IVA e IRC, incluindo coimas (doravante, N.....).

B. A sentença recorrida não merece qualquer reparo ao ter considerado que a reversão em causa nos autos foi feita com base na alínea a) do n.° 1 do artigo 24.° da LGT já que, na ausência de qualquer fundamentação no despacho de reversão, nomeadamente da concreta indicação da alínea do artigo 24.° n.° 1 da LGT, deverá proceder-se à análise do texto que, no essencial, copia parte do texto da alínea a) do n.° 1 do artigo 24.° da LGT pelo que só se poderá concluir que foi esta a norma com base na qual a reversão foi operada não se podendo esperar outra conclusão de um destinatário normal colocado na posição do revertido .

C. A reversão efetuada com fundamento na alínea a) do n.° 1 do artigo 24.° da LGT impõe a regra geral do ónus da prova do artigo 342.° do Código Civil, recaindo sobre a Administração Tributária o encargo de provar a culpa dos administradores ou gerentes pela insuficiência do património - o que não se verificou no caso concreto porquanto do despacho de reversão da fundamentação do despacho no âmbito da audição prévia do Oponente resulta que é manifestamente insuficiente a fundamentação da reversão por não fazer qualquer referência a factos concretos imputáveis ao oponente que possam consubstanciar a sua culpa na insuficiência patrimonial.

D. Cabia à Administração Tributária alegar e provar a concreta atuação ou omissão ilícitas dos membros

dos corpos sociais (no caso eram dois gerentes e neste processo apenas está em causa a atuação de um deles), causadoras ou suscetíveis de fundamentar a insuficiência do património societário para satisfação das dívidas tributárias - o que claramente não fez.

E. Caso não se considere que resulta claro do despacho proferido no âmbito da audição do revertido que estamos perante uma reversão nos termos da alínea a) do n.° 1 do 24.° da LGT - como alega a Fazenda Pública nas suas Alegações de Recurso - sempre se teria de concluir por uma clara falta de fundamentação do despacho de reversão que impõe a absolvição da ora Recorrida.

F. O despacho de reversão é proferido no âmbito de um processo de execução fiscal (art. 103.° n.° 1 da LGT) e não pode deixar de ser devidamente fundamentado sendo, por isso, essencial que ao Oponente seja dada informação, de forma clara e sem margem para dúvidas, sobre qual das normas fundamentadoras da reversão previstas no artigo 24.° n.° 1 da LGT constituí o fundamento da reversão sendo certo que no presente caso resulta do despacho de reversão que foi determinada a reversão da execução contra o Oponente com uma completa omissão da concreta norma legal fundamentadora (i.e. qual das alíneas do artigo 24.° n.° 1 LGT), o que a própria AT reconhece em sede de Alegações.

G. É verdadeiramente atentatório do direito de defesa do Oponente a falta da indicação da concreta norma legal que lhe imputa a responsabilidade subsidiária pelas dívidas: só esta indicação lhe permitiria conhecer e questionar os concretos pressupostos determinantes da reversão da execução contra si, o que no caso concreto não foi possível devido à falta de fundamentação do despacho.

H. Em face de todo o exposto, sempre se deverá concluir por uma clara falta de fundamentação do despacho de reversão que determina a absolvição do ora Recorrido.

I. Ao contrário do alegado pela Fazenda Pública, a Sentença recorrida também não merece qualquer reparo ao não ter condenado em custas pela apreciação do pedido de condenação de litigância de má fé feito pelo Oponente já que a litigância de má fé não constitui um incidente nos termos do artigo 7° n.° 4 e 8 do Regulamento das Custas Processuais (RCP), pois o próprio artigo 7.° n.° 8 RCP define como incidente anómalo “as ocorrências estranhas ao desenvolvimento normal da lide que devam ser tributados segundo os princípios que regem a condenação em custas” e a litigância de má fé não é um incidente anómalo, mas sim uma “ocorrência que a normal tramitação do processo comporta”, expressamente prevista na legislação processual, não devendo por isso ser sujeita a qualquer tributação.

J. Na sua PI a Impugnante invocou outros fundamentos que não foram analisados pelo Tribunal recorrido pelo que se requer, ao abrigo do disposto no artigo 636.°, n.° 1 do CPC aplicável ex vi alínea e) do artigo 2. ° do CPPT - e a título meramente subsidiário - que o Tribunal ad quem conheça destes fundamentos, uma vez que, no entender do Recorrido, também estes conduzem à procedência da ação.

K. Relativamente à falta de prévia excussão do património do executado originário, resulta do despacho proferido no âmbito da audição do revertido que a executada, principal devedora, tinha créditos sobre a Administração tributária resultante de saldo de crédito de IVA a seu favor que foram reconhecidos durante o processo pela AT e que não foram indicadas quaisquer diligências que tenham sido feitas para averiguar a existência de bens da N..... quando, antes de operar a reversão deveria a Administração Tributária ter operado a compensação do crédito existente a favor da executada, com isto diminuindo significativamente o valor da dívida a cobrar coercivamente, o que é tanto mais grave porquanto é a Administração Tributária a reconhecida devedora desse montante.

L. Em face do exposto, por terem sido violados os artigos 23.° n.° 2 da LGT e o art. 153.° n.°2 do CPPT, o Oponente (ora Recorrido) deve ser considerado parte ilegítima na presente execução e determinada a sua extinção.

M. Relativamente à inexistência de culpa na insuficiência patrimonial deve ainda considerar- se que a insuficiência patrimonial da sociedade executada não resultou de culpa do Oponente, e deverão dar-se como provados vários factos resultantes da prova da prova testemunhal que foi feita no processo 1265/09.8BESNT e requerido o seu aproveitamento nos presentes autos, factos esses que demonstram que não foi por culpa do Oponente (ora Recorrido) que o património da N..... se tornou insuficiente para a satisfação das dívidas tributárias, sendo certo que o ora Oponente não podia ter feito mais nada para, no que lhe era possível, obstar ao fracasso económico da N.....

N. Em face do exposto, deverá concluir-se pela existência nos autos de prova suficiente que demonstra que a falta de pagamento das dívidas em questão não são imputáveis nem foram causadas de foram culposa pelo ora Recorrido, devendo declarar-se a extinção da presente reversão por falta de verificação dos pressupostos da reversão, mantendo-se assim a sentença recorrida.»

4. Recebidos os autos neste Tribunal Central Administrativo Sul, e dada vista ao Exmo. Magistrado do Ministério Público, emitiu parecer, no sentido da improcedência do recurso.

5. Colhidos os vistos legais, vem o processo à Conferência para julgamento.

*

II – QUESTÕES A DECIDIR:

O objecto do recurso, salvo questões de conhecimento oficioso, é delimitado pelas conclusões dos recorrentes, como resulta dos artigos 608.º, n.º 2, 635.º, n.º 4 e 639.º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Assim, considerando o teor das conclusões apresentadas, importa apreciar e decidir se a sentença enferma

de (i) erro de julgamento de facto e de direito ao ter julgado procedente a oposição e de (ii) erro de julgamento pela omissão de condenação do Oponente em custas em face da improcedência do incidente de litigância de má-fé.

*

III - FUNDAMENTAÇÃO

1. DE FACTO

A sentença recorrida proferiu a seguinte decisão relativa à matéria de facto:

«**A)** No Serviço de Finanças de Cascais 2, foi instaurado contra a sociedade "N....., LDA.", o processo de execução fiscal (PEF) 3433..... e aps., para cobrança coerciva de dívidas de IRC e IVA relativas a períodos compreendidos entre 2003 a 2006, no valor total de € 859.311,38 - cf. as certidões de dívida que integram o doc. 1 junto com a p.i.

B) Em 05.05.2008 foi elaborada nos serviços do órgão de execução fiscal informação sobre "Audiência Prévia" do ora Oponente no PEF a que se refere a alínea que antecede, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e da qual se retira, além do mais o seguinte:

"[...]

1.4. Consultado o sistema informático do IVA, verifica-se que a sociedade, tem um crédito no valor de € 225.245,50;

[....]

1.6. Mais se informa que o saldo de crédito de IVA, existente a favor da sociedade, valor de € 225.245,50, deverá ser solicitado, pela sociedade, nos termos do art. 22 do Código do IVA.

[...]

5. Ao trigésimo dia do mês de Outubro o sócio gerente assinou termo de declarações alegando que a sociedade não tem bens penhoráveis.

Nos termos do n° 2 e n°3 do Art° 23 da LGT e n° 2 do art. 153 do CPPT, a reversão contra os responsáveis subsidiários depende da averiguação da existência de bens penhoráveis do devedor originário, suficientes para o pagamento integral da dívida em execução e a comprovada insuficiência de bens penhoráveis do

devedor originário para satisfazer a quantia exequenda. Face às diligencias supra mencionadas, efectuadas junto da sociedade verifica se a inexistência de bens suficientes para o pagamento Integral da dívida.

Nos termos do n°1 do art. 24 da LGT, refere que, 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 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.

Notificado é responsável subsidiário pelo período em que foi gerente, período em que consta na certidão da Conservatória do Registo Comercial logo as certidões enviadas dizem respeito a dívidas da responsabilidade deste.

Demonstrada a gerência de direito, é de presumir gerência de facto, dado que a ausência desta apenas poderá advir, por um lado, de inércia ou falta de vontade do gerente e, por outro, da violação dos seus deveres para com a sociedade.

E, exteriorizando o gerente, a vontade da sociedade nos mais diversos negócios jurídicos realizados [...] é lícito que este seja responsabilizado pelo cumprimento das obrigações públicas da sociedade, já que age através daquela.

[…]”

- cf. as certidões de dívida que integram o doc. 5 junto com a p.i.

C) Sobre a informação que antecede foi exarado o seguinte “Parecer”:

“Confirmo.

Face à informação e dado que as dívidas se mantêm exigíveis, sendo extensíveis aos responsáveis subsidiários como previsto nos artigos 23.° e 24.° da LGT, sou de entendimento que devem prosseguir os autos.

À consideração superior”

- cf. as certidões de dívida que integram o doc. 5 junto com a p.i.

D) Sobre a informação mencionada em B), em 05.05.2008, foi exarado o seguinte “Despacho”:

“Concordo.

Com os fundamentos descritos na informação e parecer que antecede indefiro o requerido.

Prossigam os autos nos seus termos legais.

Notifique-se.”

- cf. as certidões de dívida que integram o doc. 5 junto com a p.i.

E) Em 03.07.2008, por ofício de 30.06.2008, o Oponente foi citado, na qualidade de responsável subsidiário, para a execução identificada em A), constando da carta de citação, além do mais, o seguinte teor:

F) A oposição deu entrada no Serviço de Finanças em 05.08.2008 - cf. fls. 4 do suporte físico dos autos.

G) No período compreendido entre 2003 e 2005, e ainda, parcialmente, em 2006, a sociedade N..... apresentava boas vendas, tendo a posterior situação de diminuição de receitas resultado do acumulado de stock de embarcações usadas oriundas de retomas - prova testemunhal (depoimento da testemunha V.....).

H) Em 29.07.2008 a sociedade devedora originária requereu o reembolso de IVA do período de 0612T no valor de € 226.113,27 - cf. doc. 2 junto com o requerimento da FP de 05.02.2015 (fls. 193 do suporte físico dos autos).

I) O pedido de reembolso que antecede foi deferido por despacho de 10.12.2008 - cf. doc. 3 junto com o requerimento da FP de 05.02.2015 (fls. verso de 193 do suporte físico dos autos).

Não foram alegados outros factos, relevantes para a decisão do mérito da causa, e que importe dar como não provados

Motivação da decisão de facto:

Os factos dados como provados resultam dos documentos constantes dos autos e do PEF apenso, conforme referido em cada uma das alíneas, os quais não foram impugnados pelas partes, e não há indícios que ponham em causa a sua genuinidade, e também da prova produzida em audiência no caso do facto levado à al. G), único relacionado com a factualidade alegada na p.i. e que foi objeto de produção de prova testemunhal em termos de criar no Tribunal a convicção da sua efetiva verificação. Quanto à testemunha P....., TOC que procedeu à recuperação da contabilidade para efeitos de cessação da atividade em termos

de IR e IVA, não tendo conhecimento direto dos factos relevantes para a decisão do mérito da causa não releva o respetivo depoimento.»

*

2. DO MÉRITO DO RECURSO

2.1. **Erro de julgamento sobre a matéria de facto**

A primeira questão que vem colocada pela Recorrente e que importa decidir é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento sobre a matéria de facto, por omissão de factos provados relevantes para a decisão da causa (conclusões III, IV e XVI da alegação de recurso).

Alega a Recorrente uma deficiente fixação do probatório, sustentando que a informação a que respeita a alínea B) do probatório não foi transcrita em partes relevantes que «(…) revelam uma invariável alusão aos termos de pagamento voluntário e entrega dos impostos dentro do período da gerência do Oponente, uma invariável alusão às dívidas de que o mesmo é responsável subsidiário dentro do período da gerência sem que sobre esta tenha sido registada qualquer cessação ou renúncia.»

Vejamos.

Como é consabido, a alteração pelo Tribunal Central Administrativo da decisão da matéria de facto fixada em primeira instância pressupõe, não só a indicação dos concretos pontos de facto considerados incorrectamente julgados, como também, os concretos meios de prova constantes do processo e/ou da gravação dos depoimentos das testemunhas, que imponham decisão diversa sobre os pontos da matéria de facto impugnados, nos termos dos artigos 640.º e 662.º do CPC, sob pena de rejeição nesta parte do recurso (vide neste sentido Acórdão do TCA Sul de 13/03/2012, processo n.º 05275/12, disponível em www.dgsi.pt).

Com efeito, os n.ºs 1 e 2 do artigo 640.º, dispõem o seguinte:

1- Quando seja impugnada a decisão sobre a matéria de facto, deve o recorrente obrigatoriamente especificar, sob pena de rejeição:

a) Os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados;

b) Os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida.

c) A decisão que, no seu entender, deve ser proferida sobre as questões de facto impugnadas.

2 – No caso previsto na alínea b) do número anterior, observa-se o seguinte:

a) Quando os meios probatórios invocados como fundamento do erro na apreciação das provas tenham sido gravados, incumbe ao recorrente, sob pena de imediata rejeição do recurso na respectiva parte, indicar as passagens da gravação em que se funda o seu recurso, sem prejuízo de poder proceder à transcrição dos excertos que considere relevantes;

b) Independentemente dos poderes de investigação oficiosa do tribunal, incumbe ao recorrido designar os meios de prova que infirmem as conclusões do recorrente e, se os depoimentos tiverem sido gravados, indicar com exactidão as passagens da gravação em que se funda e proceder, querendo, à transcrição dos excertos que considere importantes.

Assim, para legitimar o TCA a corrigir a matéria de facto dada como provada na primeira instância por erro de apreciação das provas seria necessário que os meios de prova indicados determinassem decisão diversa da que foi proferida.

Na decisão sobre a matéria de facto o juiz a quo aprecia livremente as provas, analisa-as de forma critica e decide segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto, especificando os fundamentos que foram decisivos para a formação de tal convicção, excepto quando a lei exija formalidades especiais para a prova dos factos controvertidos, caso em que tal prova não pode ser dispensada.

Ora, lidas as alegações de recurso não detectamos a indicação de qualquer facto que devesse constar, e não conste, do probatório, uma vez que deste já consta a informação elaborada em 05/05/2008 nos serviços do órgão de execução fiscal sobre “Audiência prévia” do ora Recorrido, na alínea B) do probatório, cujo teor se deu aí por integralmente reproduzido.

Se bem interpretamos, a Recorrente não se conforma é com as ilações que foram retiradas da factualidade dada como provada. O que a Fazenda Pública pretende, em face da omissão da concreta alínea do artigo 24.º da LGT, nas informações e despachos proferidos no procedimento de reversão, é que o Oponente seja responsabilizado pela alínea b) do n.º 1, do citado normativo, para incumbir ao Oponente fazer prova de que não foi por sua culpa a falta de pagamento das dívidas fiscais, no entendimento que a factualidade que está na base da reversão dos autos não permitia que o tribunal a quo extraísse a conclusão de que a reversão da execução fiscal foi efectuada ao abrigo da alínea a) do n.º 1, do artigo 24.ºda LGT e não foi acompanhada da prova da culpa do gerente na insuficiência do património societário para a satisfação das dívidas tributárias.

Mas essa será questão a apreciar infra, na subsunção jurídica dos factos.

Termos em que improcede neste segmento as conclusões da alegação de recurso.

*

2.2 O Direito

2.2.1. A questão que importa apreciar é a de saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao entender que a reversão dos autos operou-se com fundamento na alínea a), do n.º 1 do artigo 24.º da LGT e por ter concluindo que os fundamentos da reversão resumem-se à alegação da insuficiência de bens e à presunção de gerência de facto decorrente de gerência de direito, e, desta forma, julgou procedente a oposição à execução fiscal, com a absolvição do Recorrido da instância executiva.

Para assim decidir, exarou-se na sentença recorrida o seguinte discurso fundamentador, que para aqui se extrai na parte relevante:

«A reversão em causa nos autos, como se alcança do provado em B), operou com fundamento na al. a) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT.

De facto, conforme se retira da fundamentação constante da informação sobre a qual recaiu o despacho de continuação da execução contra o ora oponente (reversão), embora não se faça expressa menção à alínea a) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, aí se faz referência a que "[n]os termos do nº1 do art. 24 da LGT, […], 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 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.". Ou seja, transcreve-se o corpo do n.º 1 do art.º 24.º da LGT e parte da respetiva al. a), que dispõe do seguinte modo:

"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, […]", apenas não transcrevendo a parte relativa à culpa, ou seja, "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".

Como se refere no acórdão do STA de 02.03.2011, proferido no proc. 0944/10, disponível em www.dgsi.pt, de cuja fundamentação aqui nos valemos, conclui-se que, "da inclusão nesta disposição das expressões «exerçam, ainda que somente de facto, funções» e «período de exercício do seu cargo», não basta para a responsabilização das pessoas aí indicadas a mera titularidade de um cargo, sendo indispensável que tenham sido exercidas as respetivas funções, ponto este que é pacífico, a nível da jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo".

Igualmente pacífica ao nível da jurisprudência superior e da doutrina mais conceituada, é a interpretação da alínea a) do n.º 1 do referido artigo 24.º da LGT, no sentido de que:

"abrange a responsabilidade pelas dívidas tributárias constituídas durante o exercício de funções dos gestores ou cujo prazo do respectivo pagamento ou entrega tenha terminado já depois desse exercício. Consagra, assim, a responsabilidade dos gestores que exerceram as suas funções à época em que ocorreram os factos tributários ou que as exerceram durante o prazo legal de pagamento ou entrega da prestação tributária, mas antes do termo de tal prazo (…)

Trata-se de um alargamento da responsabilidade subsidiária face ao anterior regime previsto no art. 13.º do Código de Processo Tributário, pois na vigência deste artigo a jurisprudência considerava que os administradores podiam ser responsáveis pelas dívidas mas só se estas tivessem o seu facto constitutivo ou o seu vencimento ocorresse durante o exercício do cargo. Neste sentido, vide DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JOSÉ LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária comentada e anotada, Vislis Editores, 2.ª edição, anotação 7 ao art. 24.º, pág. 132. Nunca, como agora no art. 24.º da LGT, se previu a responsabilização dos administradores por dívidas tributárias cujo facto gerador ou o seu vencimento tivesse ocorrido fora desse período.).

Para além da definição do âmbito temporal da responsabilidade tributária subsidiária, o referido preceito estabelece, como pressupostos desta, a verificação da insuficiência de bens para proceder ao pagamento das dívidas tributárias, tendo essa diminuição patrimonial sido causada culposamente pelo gestor. Não estabelecendo a lei qualquer presunção relativamente a esses pressupostos, recai sobre a Administração o ónus da prova dos mesmos (...) De acordo com a regra geral de distribuição do ónus da prova, segundo a qual «Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado» (art. 342.º, n.º 1, do CC). Também no domínio do procedimento tributário, a lei estipula que «O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque» (art. 74.º, n.º 1, da LGT), regra que devemos ter por transponível para o processo judicial tributário. Neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 5.ª edição, I volume, anotação 2. ao art. 100.º, pág. 719.)" – cfr. acórdão do TCAN, de 29 de outubro de 2009, processo 228/07.2BEBRG, com texto integral disponível em www.dgsi.pt.

Portanto, na reversão efetuada com fundamento na alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º, n.º 1 da LGT, ou seja, quando o fundamento da reversão for a "culpa na insuficiência do património societário para pagamento das dívidas fiscais", opera a regra geral do ónus da prova do artigo 342.º do Código Civil, recaindo sobre a Administração Tributária o encargo de provar a culpa dos administradores ou gerentes pela insuficiência do património. Dir-se-á, a este propósito, citando LIMA GUERREIRO (cf. LGT Anotada, Editora Rei dos Livros, pág. 141), que "o legislador foi sensível à extrema dificuldade da prova do facto negativo da falta de culpa na administração do património societário".

Assim sendo, dependendo a reversão da execução fiscal de ato fundamentado da Administração Tributária, nos termos do artigo 23.º, n.º 4 da LGT, é, como também refere o autor citado, "no próprio processo de execução fiscal que devem ser apurados os respectivos pressupostos (…)" – cf. obra citada, pág. 141.

Transpondo para o caso o que até aqui se disse temos, pois, como primeiro pressuposto da reversão, e conditio sine qua non, a gerência de facto da devedora originária por parte daquele(s) a quem se pretenda imputar a responsabilidade subsidiária pelas dívidas tributárias em cobrança coerciva.

O órgão de execução fiscal considerou que tal pressuposto se encontrava verificado porquanto o Oponente constava como sócio e gerente da sociedade no respetivo registo comercial.

Por outro lado, e no que respeita ao ónus da prova relativamente à culpa na insuficiência do património da sociedade para satisfação do crédito tributário, impendia sobre a AT o ónus de demonstrar, concomitantemente com a gerência de facto, a culpa do Oponente na insuficiência do património da devedora originária para solver as dívidas tributárias. Nem uma palavra foi dita sobre tal pressuposto.

Como decorre da factualidade assente, os fundamentos da reversão resumem-se tão só, à alegação da insuficiência de bens e à presunção de gerência de facto decorrente da gerência de direito, mais se referindo que "exteriorizando o gerente, a vontade da sociedade nos mais diversos negócios jurídicos realizados […] é lícito que este seja responsabilizado pelo cumprimento das obrigações públicas da sociedade, já que age através daquela", sendo certo, contudo, que tal invocação sobre a dista licitude para responsabilizar o gerente, ora Oponente, não contém qualquer factualidade circunstanciada sobre a eventual censurabilidade do comportamento do mesmo no exercício das suas funções de gerente.

Significa isto que, no caso concreto, a reversão da execução fiscal, efetuada ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, não foi acompanhada, como legalmente se impunha, da prova – a cargo, repita-se, da Administração Tributária – da culpa da gerente na insuficiência do património societário para a satisfação das dívidas tributárias, através, por exemplo, de factos demonstrativos da destruição ou danificação do património social, da ocultação e dissimulação do ativo social, do uso do crédito da sociedade para satisfazer interesses próprios ou de terceiros, entre outros factos índice de uma gestão danosa do património da sociedade originariamente devedora – cf. neste sentido, novamente, LIMA

GUERREIRO, ob. Cit., pág. 141. (...)»

A Recorrente insurge-se contra esta decisão, defendendo, no essencial, que o tribunal a quo incorreu em erro de julgamento, porquanto, na informação constante da alínea B) do probatório, na parte não transcrita, e que fundamenta o despacho de reversão, é feita alusão aos termos de pagamento voluntário e entrega de impostos dentro do período da gerência do Oponente, sem que sobre esta tenha sido registada qualquer cessação ou renúncia.

Mais invocou que na alínea B) do probatório consta que o Oponente assinou termos de declarações alegando que a sociedade não tem bens penhoráveis, em momento posterior às datas a que se reporta o pagamento das dívidas exequendas.

Concluiu, assim, a Recorrente que o Oponente foi gerente nos dois momentos preceituados nas alíneas a) e b) do artigo 24.º da LGT, incumbindo ao Oponente fazer prova de que não foi por sua culpa a falta de pagamento.

Vejamos.

A execução fiscal em causa nos presentes autos destina-se à cobrança de dívidas de IVA e IRC, relativas aos anos de 2003 a 2006, no valor de € 859.311,38 e o Oponente, aqui Recorrido, foi chamado à execução fiscal através do mecanismo da reversão, para efectivar a sua responsabilidade subsidiária pelo pagamento daquela dívida (cfr. artigo 23.º, n.º 1 da LGT).

O despacho de reversão tem a natureza de acto administrativo tributário, estando sujeito a fundamentação, devendo conter as normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, bem como a «declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.» (cfr. artigo 268.º n.º 3 da CRP e 23.º n.º 4 e 77.º nº 1, da LGT), pois, é através dele que se define a medida da responsabilidade atribuída aos responsáveis subsidiários no âmbito da execução.

O artigo 24.º, n.º 1 da LGT estabelece o seguinte:

«1. 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.

(…) ».

Resulta, assim, deste preceito legal que a responsabilidade é atribuída em função do efectivo cargo de gerente e reportada ao período em que é exercido (cfr. corpo do n.º 1).

Nesta norma legal está prevista a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes relativamente a dívidas cujo facto constitutivo tenha ocorrido no período do exercício do seu cargo (al. a.) ou vencidas no período do seu mandato (al. b).

Quanto às dívidas tributárias cujo facto constitutivo tenha ocorrido no período do exercício do seu cargo, o administrador ou gerente é responsável se tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para o seu pagamento. O ónus da prova da culpa recai, no entanto, sobre a Fazenda Pública.

No que respeita às dívidas cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, o administrador ou gerente é responsável pelo seu pagamento, salvo se provar que a falta de pagamento lhe não foi imputável.

A culpa que está em causa na alínea a), assim como também na alínea b), do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, trata-se de uma culpa na prática de uma gerência ruinosa.

Assim, a culpa aqui relevante é reportada à omissão da diligência exigível a um gerente de que cure do património da empresa por forma a assegurar que, desse património, se possam pagar os credores da sociedade.

Trata-se, assim, de um juízo, em termos de nexo de causalidade adequada de que o incumprimento, por parte do gerente, das disposições legais destinadas à protecção dos credores foi a causa ou foi determinante para a delapidação ou insuficiência do património social para a satisfação dos créditos sociais.

Na situação dos autos, o despacho de reversão efectua o enquadramento jurídico no artigo 24.º, n.º 1, alínea a) da LGT, visto que, transcreve o corpo do n.º 1 e alínea a) do referido artigo 24.º da LGT (cfr. alínea B) do probatório).

Tal enquadramento permite concluir que a gerência da executada e devedora originária, ao tempo da

ocorrência dos factos geradores da dívida (e não já do seu pagamento), era exercida pelo aqui Recorrido.

Mais se refere na mesma informação que a gerência de direito se encontra demonstrada através da certidão da Conservatória do Registo Comercial e que a partir desta é de presumir a gerência de facto.

Ao contrário do alegado pela Recorrente, o probatório não inculca a ilação de que o prazo legal de pagamento ou entrega da dívida tributária ocorreu durante o período do exercício do cargo de gerente pelo revertido

Como se viu, a decisão de reversão não indica qual a alínea do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, ficando-se apenas pela referência ao n.º 1, do artigo 24.º, mas não se pode escamotear que após essa referência transcreve o corpo do n.º 1 e alínea a).

Por outro lado, os elementos referidos pela Recorrente, constantes da informação a que respeita a alínea B) do probatório, não permitem, sem mais, que se conclua pelo exercício da gerência de facto pelo Oponente no prazo legal de pagamento ou entrega da dívida tributária, uma vez que esse pressuposto de reversão não se basta com a falta de registo de cessação ou de renuncia de gerência ou de cessão de quotas na certidão da Conservatória do Registo Comercial da devedora originária, nem com presunções de exercício da gerência de facto, nem com uma declaração de que a sociedade não tem bens.

Nesta medida, não se podem aceitar os argumentos da Recorrente de que a reversão foi determinada ao abrigo da alínea b), do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, sendo a decisão de reversão totalmente omissa quanto a este normativo legal.

Acresce que, o Oponente na sua petição inicial não admitiu ser gerente de facto no prazo legal de pagamento ou entrega, antes invocou a falta de pressupostos da reversão, a sua ilegitimidade e inexistência de culpa na insuficiência do património em consonância com a reversão efectuada ao abrigo da alínea a) do n.º 1, do artigo 24.º da LGT.

Não se pode concordar com a Recorrente quando afirma que se aplica ao caso dos autos o acórdão do STA de 14/02/2013, proferido no processo n.º 0642/12, uma vez que aqui, ao contrário do caso apreciado no citado arresto do STA, a decisão de reversão transcreve a alínea a), do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, sendo, pois, inequívoco que a reversão se efectuou ao abrigo desta norma legal. Dito por outras palavras, embora a decisão de reversão não indique a alínea a) do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, transcreve-a, pelo que o quadro jurídico configurado é o da alínea a).

Nesta medida, a sentença recorrida que extraiu da factualidade dada como provada que a reversão efectuada se enquadra na alínea a) do n.º 1, do artigo 24.º da LGT não merece censura.

O despacho de reversão consubstancia uma alteração subjectiva da instância executiva, pelo que deve enunciar os pressupostos de facto e de direito previstos nos artigos 23.º da LGT e 153.º do CPPT, e cabendo à Administração Tributária a alegação e prova da pertinente factualidade, a respectiva omissão só a ela pode ser imputada.

Neste caso, como vimos, incumbia à Administração Tributária a alegação e prova, em sede de despacho de reversão, de factos consubstanciadores de que a actuação do responsável subsidiário, havia sido culposa no exercício da gerência, não podendo o Tribunal socorrer-se de factos que não estejam alegados no aludido despacho (vide neste sentido Ac. STA de 02/04/2009, proc. nº 01130/08, in http://www.dgsi.pt/).

Em nenhum lado do probatório consta qualquer factualidade relativa à culpa do oponente pela insuficiência do património da sociedade.

Com efeito, da análise da decisão de reversão em causa nestes autos não consta expressamente ou por remissão para o conteúdo de outras informações prévias que foi feita prova da culpa pela insuficiência do património da sociedade executada.

Ora, a responsabilidade do oponente, enquanto responsável subsidiário, tem natureza civil extracontratual, pelo que necessário à imputação da responsabilidade subsidiária ao oponente é que se verifique o pressuposto da culpa (cfr. artigos 342.º, n.º 1, do CC e 74.º, n.º 1 da LGT).

No caso sub judice é manifesto que a Administração Tributária não logrou desembaraçar-se do ónus que a lei lhe cometia neste domínio.

Como bem conclui a sentença recorrida, a reversão da execução fiscal, efectuada ao abrigo da alínea a), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, não foi acompanhada, como legalmente se impunha da prova a cargo da Administração Tributária da culpa do gerente na insuficiência do património societário.

Assim, operada a reversão desacompanhada de prova, por parte da AT, da culpa do Oponente, pela insuficiência do património social para satisfazer as dívidas tributárias da devedora originária, tem que se dar como verificada a ilegitimidade da reversão.

Deste modo, atentas as circunstâncias do caso, nenhuma censura merece a sentença recorrida ao concluir que o Oponente foi responsabilizada pela dívida exequenda ao abrigo do artigo 24.º, n.º 1, alínea a), da LGT, desacompanhada da prova da culpa do gerente, e, nesse pressuposto julgar procedente a oposição.

Termos em que, a pretensão recursiva da Recorrente Fazenda Pública tem de improceder, por não padecer a sentença recorrida de qualquer censura, a qual deve assim ser confirmada.

Fica, assim, prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas pelo Recorrido.

*

2.2.2. Resta apreciar a questão do erro de julgamento imputado à sentença consubstanciado na omissão de condenação em custas pela improcedência do incidente de má-fé.

A sentença recorrida apreciou o pedido de condenação da Fazenda Pública como litigante de má-fé, formulado pelo Oponente, tendo julgado improcedente tal pedido. No segmento decisório nada se diz sobre a condenação em custas pela apreciação do incidente de litigância de má-fé.

A Recorrente defende que se impunha ao tribunal a quo condenar o Oponente em custas pelo incidente nos termos do artigo 7.º, n.º 4 do RCP e à luz do acórdão do TCAS de 03/03/2016, proferido no processo n.º 08113/14.

Vejamos.

Compulsados os autos constata-se que o Oponente através de articulado superveniente pediu a condenação da Fazenda Pública como litigante de má-fé (requerimento de fls. 172 a 173), não tendo autoliquidado taxa de justiça.

A Mma. Juíza a quo julgou improcedente o pedido de condenação da Fazenda Pública como litigante de má-fé.

A decisão relativa à litigância de má-fé, embora se integre na sentença, não interfere, nem exerce qualquer influência na sentença recorrida, o mesmo é dizer que a questão atinente à litigância de má-fé é autónoma do mérito da causa.

A impugnação da decisão de improcedência do pedido de condenação da Fazenda Pública como litigante de má-fé, relativa ao segmento decisório da falta de condenação em custas está sujeita às regras gerais de admissibilidade do recurso (cfr. artigos 280.º, n.º 1 do CPPT e 629.º e 631.º do CPC) e não à regra especifica da admissibilidade obrigatória na sequência da condenação que confere esta faculdade em relação ao condenado como litigante de má fé, por aquela não ter ocorrido nos presentes autos (cfr. artigo 542.º, n.º 3 do CPC).

O artigo 280.º, n.º 1 do CPPT dispõe:

«1 – Das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda

Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido (...).»

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 631.º do CPC preceitua:

«1. Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, os recursos só podem ser interpostos por quem, sendo parte principal na causa, tenha ficado vendido.»

Assim, a regra geral estatui que só quem na decisão judicial fique vencido terá legitimidade para interpor recurso.

No caso concreto, o pedido de condenação da Fazenda Pública como litigante de má fé foi julgado improcedente, pelo que esta decisão não afecta objectivamente a Fazenda Pública, pois, não tem qualquer projecção na sua esfera jurídica.

Aqui, vencido é o Recorrido, visto que viu a sua pretensão rejeitada.

Assim sendo, tal decisão não é susceptível de impugnação por parte da Fazenda Pública, porque esta não ficou vencida na decisão do pedido de condenação como litigante de má-fé.

Termos em que não se conhece do objecto do recurso neste segmento, por falta de legitimidade da Fazenda Pública.

*

2.2.3. Dispensa remanescente da taxa de justiça

O n.º 7 do artigo 6.º do RCP, dispõe: Nas causas de valor superior a € 275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.

Esta norma está relacionada com o que se prescreve na tabela I, ou seja, que para além de € 275.000 ao valor da taxa de justiça acresce, a final, por cada €25.000 ou fração 3 unidades de conta no caso da coluna A, 1,5 unidade de conta no caso da coluna B, e 4,5 unidade de conta no caso da coluna C.

O remanescente da taxa de justiça, ou seja, o valor da taxa de justiça correspondente à diferença entre € 275.000 e o efetivo valor da causa, para efeitos de determinação daquela taxa, deve ser considerado na conta final, se por acaso não for determinada a dispensa do seu pagamento.

Como pondera Salvador da Costa: «A referência à complexidade da causa e à conduta processual das partes significa, por um lado, a sua menor complexidade ou maior simplicidade, e, por outro, a atitude das partes na prática dos actos processuais necessários à adequada decisão da causa, isto é, margem de afirmações ou alegações de índole dilatória.

A este propósito, é necessário ter em conta que a taxa de justiça é um dos elementos essenciais do financiamento dos tribunais e do acesso ao direito e aos tribunais.

A atitude das partes com vista à dispensa ou não do remanescente da taxa de justiça deve ser apreciada à luz dos princípios da cooperação e da boa fé processual, a que se reportam os artigos 7.º, n.º 1, e 8.º da CPC.» (in As Custas Processuais, análise e comentário, 7.ª Edição, Almedina, nota 6.8. ao artigo 6.º, pág. 141).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar que justifica-se dispensa do remanescente da taxa de justiça, ao abrigo do disposto no n.º 7, do artigo 6.º do RCP, se não se suscitarem questões de grande complexidade e se também o respectivo montante se mostrar manifestamente desproporcionado em face do concreto serviço prestado, pondo em causa a relação sinalagmática que a taxa pressupõe (vide por todos Ac. do STA de 01/02/2017, proc. n.º 0891/16 e de 08/03/2017, proc. n.º 0890/16, disponíveis em www.dgsi.pt/; e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 471/2007, de 25/09/2007, processo n.º 317/07).

Importa, pois, apreciar, para além do requisito relativo ao valor da causa que efectivamente se verifica, uma vez que esta tem o valor tributário de € 859.311,38, se existem razões objectivas para a dispensa do pagamento, designadamente atendendo à complexidade da causa e à conduta processual das partes nos presentes autos.

Analisando a conduta processual das partes, verificada a tramitação dos autos constata-se que a mesma se limita ao que lhes é exigível e legalmente devido, não se destacando qualquer especial cooperação dos litigantes com o tribunal.

Quanto à complexidade da causa, o Regulamento das Custas Processuais não estabelece critérios específicos, pelo que, socorremo-nos do artigo 530.º do Código de Processo Civil (CPC), que dispõe considerarem-se de especial complexidade as ações e os procedimentos cautelares que:

a) Contenham articulados ou alegações prolixas;

b) Digam respeito a questões de elevada especialização jurídica, especificidade técnica ou importem a análise combinada de questões jurídicas de âmbito muito diverso; ou

c) Impliquem a audição de um elevado número de testemunhas, a análise de meio de prova complexos ou a realização de várias diligências de produção de prova morosas.

Tendo presente os critérios indiciários supra elencados e o circunstancialismo em que foi lavrado o acórdão, constata-se que a especialidade da causa é de molde a afastar o excesso do pagamento sobre o valor de €275.000,00.

Efectivamente, ponderando que a questão apreciada não apresenta elevada complexidade, tendo inclusivamente versado sobre matéria já amplamente tratada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, a simplicidade formal da tramitação dos autos, o comportamento processual das partes, o valor da causa, e não perdendo de vista que deve existir correspectividade entre os serviços prestados e a taxa de justiça cobrada aos cidadãos que recorrem aos tribunais, de acordo com o princípio da proporcionalidade consagrado no artigo 2.º da CRP e atendendo ainda ao direito de acesso à justiça acolhido no artigo 20.º igualmente da CRP, considera-se adequado dispensar o pagamento do remanescente da taxa de justiça, na parte que corresponderia ao excesso sobre o valor tributário de € 275.000,00.

Assim, ao abrigo do disposto no n.º 7, do artigo 6.º, do RCP, dispensa-se a Recorrente do pagamento do remanescente da taxa de justiça, na parte que corresponderia ao excesso sobre o valor tributário de € 275.000,00.

*

Conclusões/Sumário:

I. O despacho de reversão tem a natureza de acto administrativo tributário, estando sujeito a fundamentação, devendo conter as normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, bem como a «declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.» (cfr. artigo 268.º n.º 3 da CRP e 23.º n.º 4 e 77.º nº 1, da LGT), pois, é através dele que se define a medida da responsabilidade atribuída aos responsáveis subsidiários no âmbito da execução.

II. Neste caso, como vimos, incumbia à Administração Tributária a alegação e prova, em sede de despacho de reversão, de factos consubstanciadores de que a actuação do responsável subsidiário, havia sido culposa no exercício da gerência, não podendo o Tribunal socorrer-se de factos que não estejam alegados no aludido despacho.

III. A impugnação da decisão de improcedência do pedido de condenação da Fazenda Pública como litigante de má-fé, relativa ao segmento decisório da falta de condenação em custas está sujeita às regras gerais de admissibilidade do recurso (cfr. artigos 280.º, n.º 1 do CPPT e 629.º e 631.º do CPC) e não à regra especifica da admissibilidade obrigatória na sequência da condenação que confere esta faculdade em

relação ao condenado como litigante de má fé, por aquela não ter ocorrido nos presentes autos (cfr. artigo 542.º, n.º 3 do CPC).

IV. A regra geral estatui que só quem na decisão judicial fique vencido terá legitimidade para interpor recurso.

*

IV – DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da 1.ª Subsecção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul em

a) não conhecer do objecto do recurso, por falta de legitimidade da Fazenda Pública, quanto à decisão de improcedência do pedido de condenação como litigante de má-fé, no segmento da omissão de condenação em custas.

b) no mais, negar provimento ao recurso jurisdicional, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente, com dispensa do remanescente da taxa de justiça, na parte em que exceda € 275.000.

Notifique.

Lisboa, 24 de Março de 2022.

Maria Cardoso - Relatora
Catarina Almeida e Sousa – 1.ª Adjunta
Isabel Fernandes – 2.ª Adjunta

(assinaturas digitais)

Fonte: http://www.dgsi.pt