

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL**Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
2804/14.8BESNT	13 de janeiro de 2022	Jorge Cortês

DESCRITORES

Reversão. fundamentação do despacho de reversão. insolvência. limite da excussão prévia.

SUMÁRIO

1. Não enferma do vício de falta de fundamentação formal o despacho de reversão que identifica as dívidas exequendas, que indica o exercício da gerência por parte da revertida no período em que as dívidas são postas a pagamento, bem como invoca fundada insuficiência de bens penhoráveis na sociedade devedora originária.
2. A declaração de insolvência da sociedade devedora originaria não obsta à reversão da execução contra a responsável subsidiária. No entanto, a reversão contra esta última não pode prosseguir enquanto não forem excutidos os bens da sociedade originária devedora.

TEXTO INTEGRAL**Acórdão****I- Relatório**

M veio, na qualidade de responsável subsidiária da sociedade executada, “Hospital, Lda.”, deduzir oposição à execução fiscal n.ºe apensos, instaurado pelo Serviço de Finanças de Sintra-1, visando a cobrança coerciva de dívidas provenientes de IVA e IRS (retenção na fonte) e Coimas Fiscais, relativas ao período de tributação de 2011, no valor global de € 12.673,76. O Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, por sentença proferida a fls. 340 e ss. (numeração do processo em formato digital - sitaf), datada de 28 de Junho de 2019, julgou a oposição totalmente improcedente. A oponente interpôs o presente recurso jurisdicional dirigido ao Supremo Tribunal Administrativo, em cujas alegações de fls. 369 e ss. (numeração do processo em formato digital - sitaf), a recorrente alegou e formulou as conclusões seguintes:

«1ª - A responsabilidade subsidiária ocorre com a Reversão do Processo de Execução. (art.º 23º, n.º 1, da Lei Geral Tributária)

2ª -Tal reversão contra o responsável subsidiário só tem lugar desde que verificada a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal. (art.º 23º n.º 2 da Lei Geral Tributária)

3ª - O chamamento à Execução dos responsáveis subsidiários só se pode verificar desde que, a A.T. – Autoridade Tributária e Aduaneira, Serviço Local de Finanças de Sintra-1, conclua pela inexistência e da fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor, nos termos do disposto no art.º 153º n.º 2 do Cód. Proc. e de Proc. Tributário.

4ª - O Despacho de 16/06/2014, não faz qualquer referência à situação patrimonial da Sociedade Executada e devedora originária “Hospital, Lda”.

5ª - Assim, o Despacho proferido é nulo quanto à falta de fundamentação. (art.º 36º do Cód. Proc. e de Proc. Tributário e art.º 124º do Cód. Proc. Administrativo)

6ª -A omissão de fundamentação afeta os direitos e interesses legalmente

protegidos e constitucionalmente consagrados, nos termos do art.º 268º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa e ainda os art.ºs 153º do Cód. Administrativo aplicável “ex vi” art.º 2º da Lei Geral Tributária.

7ª - O Despacho proferido é nulo. (art.º 153º n.º 2 do Cód. Proc.Administrativo).

8ª - A falta de fundamentação origina a anulação da Decisão de Reversão proferida, por carecer em absoluto de objeto, extinguindo-se, em consequência o respetivo Processo Executivo, e declarando-se o ora Recorrente parte ilegítima (art.º 153º n.º2 e art.º163º do Cód. Proc. Administrativo).

9ª - O Despacho de Reversão e a Decisão referente ao mesmo, não refere ou sequer informa expressamente quais as quantias pelas quais o devedor subsidiário terá de responder, violando assim, o disposto no art.º 160º do Cód. Proc. e de Proc. Tributário).

10ª - Em consequência, o ato é nulo por preterir uma formalidade legalmente estabelecida. (art.º 160º n.º 1 do Cód. Proc. e de Proc. Tributário)

11ª - Os fundamentos da Reversão e o Despacho de 16/06/2014, tem a natureza de ato administrativo, nos termos do disposto no art.º 148º do Cód. Proc. Administrativo.

12ª - Assim, o ato proferido está submetido nomeadamente à fundamentação, nos termos do art.º 268º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa e do art.º 77º da Lei Geral Tributária.

13ª - Os fundamentos da Reversão e o Despacho de 16/06/2014, não indica, também, as razões pelas quais o levaram a formular o juízo sobre o culpa do Revertido, preterindo, assim, o disposto nas alíneas a) e b) da Lei Geral Tributária.

14ª - As funções de gerente teriam que ser alegadas e provadas pela A.T. - Autoridade Tributária e Aduaneira, ora Recorrida, pois à mesma impunha-se tal ónus.

15ª - Sendo omissa tal alegação e conseqüente prova, não se pode concluir ser imputável à Recorrente, a insuficiência do património societário para

cumprimento das dívidas tributárias (alínea a) do n.º 1 do art.º 24º da Lei Geral Tributária).

16ª - A A.T. - Autoridade Tributária e Aduaneira, ora Recorrida, tem registada hipoteca a seu favor, por ter sido dado como garantia um dos bens imóveis.

17ª - Tal garantia suspende a execução, nos termos do art.º 212º do Cód. Proc. e de Proc. Tributário.

18ª - E, ainda, deduzida Oposição, o processo executivo suspende-se, nos termos do disposto nos n.ºs 1 a 7 do art.º 169º, conforme dispõe o n.º 9 do Cód. Proc. e de Proc. Tributário.

19ª - A declaração de Insolvência do devedor principal, impede o prosseguimento de qualquer processo executivo contra o Insolvente, nos termos do art.º 88º do CIRE e art.º 180º n.ºs 2, 4 e 5 do CPPT.

20ª - É o administrador de insolvência quem assume a gestão da massa insolvente e representa a insolvente em todos os assuntos de carácter patrimonial. (art.ºs 55º e 172º do CIRE)

21ª - A declaração de insolvência priva o exercício dos poderes de gerência de facto por parte dos que constam no respetivo registo comercial, não se podendo concluir que está demonstrado o exercício das funções de gerente da ora Recorrente, nos termos e para os efeitos da alínea b) do n.º 1 do art.º 24º da Lei Geral Tributária (LGT).

22ª - Os factos alegados e provados por documentos, devem ser dados como assentes, por serem relevantes para a boa decisão da causa. (art.º 413º CPC aplicável “ex vi” art.º 2º CPPT)

23ª - Decidindo como decidiu, o Mermº Juiz “a quo” fez errada aplicação do direito aos factos, violando, designadamente as disposições legais atrás citadas.»

Termina, pedindo que seja concedido provimento ao recurso, revogada a decisão recorrida, «por padecer o Despacho de Reversão do vício de forma por falta de fundamentação, decretando-se a sua anulação e, em consequência,

[que seja] declarada a Oponente, ora Recorrente, parte ilegítima e absolvida da Instância Executiva».

X

Não há registo de contra-alegações.

X

O Senhor Conselheiro Relator, por decisão sumária proferida a fls. 412 e ss. (numeração do processo em formato digital - sitaf), datada de 13 de Outubro de 2019, julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do presente recurso, declarando competente para esse efeito este Tribunal Central Administrativo, ao qual o processo foi remetido.

X

Aqui chegados os autos foram com vista ao Digno Procurador-Geral Adjunto que emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

X

Corridos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir, considerando que a tal nada obsta.

X

II- Fundamentação

1. De Facto.

A sentença recorrida julgou provada a seguinte matéria de facto:

- «a) A 10/10/2013, foi proferido despacho de “preparação do processo [n.º.....] para efeitos de reversão” (cfr. documento de fls. 49 do PEF);
- b) A oponente remeteu requerimento dirigido ao PEF, que se dá por integralmente reproduzido, e onde, além do mais, se lê (cfr. documento de fls.

27 dos autos):

(...)

«Texto no original»

(...)

«Texto no original»

(...)

c) A 16/06/2014, foi emitida informação no PEF n.º....., e apensos, onde se lê (cfr. documento de fls. 25 dos autos):

«Texto no original»

d) Na mesma data, foi proferido despacho, onde se lê (cfr. documento de fls. 26, verso dos autos):

«Texto no original»

e) A 26/06/2014, foi emitido ofício citação, dirigido à oponente, no PEF n.º....., para cobrança de dívida, no valor de 12.673,76euros (cfr. documento de fls. 24 dos autos);

f) A 09/09/2013, foi proferida sentença de declaração de insolvência, da devedora originária (cfr. documento n.º3 junto com a PI, de fls. 37 e ss dos autos);

X

Não há factos alegados e não provados com interesse para a decisão da causa.

X

Os factos provados assentam na análise crítica dos documentos juntos aos autos e não impugnados, conforme se indica em cada alínea do probatório.».

X

Ao abrigo do disposto no artigo 662.º/1, do CPC, adita-se a seguinte matéria de facto:

g) Da Conservatória do Registo Comercial, consta que a recorrente é gerente da sociedade devedora originária, desde 01.07.1995 a até à nomeação do administrador judicial da insolvência, em 11.10.2013 – fls. 58/60, do pef.

h) A sociedade devedora originária obrigava-se com a assinatura de dois gerentes – fls. 58/60, do pef.

i) Em anexo à citação referida em e), consta o seguinte:

«Texto no original»

j) Em 19.05.2014, a sociedade devedora originária constituiu hipoteca em favor da Fazenda Pública, no âmbito do plano de insolvência, até ao montante de €230.065,72 – fls. 91/94, do pef.

k) Em 11.10.2013, foi inscrita no registo comercial a sentença de insolvência referida em f) – certidão do registo comercial, junta ao pef.

X

2.2. De Direito

2.2.1. A presente intenção recursória centra-se sobre os alegados vícios da sentença seguintes:

i) Erro de julgamento quanto à preterição do dever de fundamentação expressa do despacho de reversão [conclusões 1) a 8)]

ii) Erro de julgamento quanto à falta de demonstração do exercício da gerência efectiva por parte da oponente, durante o período relevante [conclusão 14)]

iii) Erro de julgamento quanto à falta de comprovação do juízo de imputação à

oponente pela falta de pagamento, no tempo próprio, das dívidas exequendas [conclusão 13)].

iv) Erro de julgamento quanto à nulidade do despacho de reversão por falta de discriminação das quantias exequendas cuja cobrança justifica a reversão da execução contra a oponente [conclusões 9) e 10)].

v) Erro de julgamento quanto à ilegalidade da reversão decretada em virtude de estar pendente processo de insolvência da sociedade devedora originária, no âmbito do qual foram adoptadas providências relativas ao pagamento das dívidas exequendas [restantes conclusões do recurso)]

2.2.2. No que respeita ao fundamento do recurso referido em **i)**, a recorrente sustenta o despacho de reversão em causa enferma do vício de falta de fundamentação, dado que não discrimina os motivos pelos quais o órgão de execução fiscal determinou a reversão da execução fiscal contra a ora recorrente.

Apreciação.

A este propósito, cumpre referir que, no que respeita ao dever de fundamentação do despacho em exame, constitui jurisprudência assente a de que «[o] despacho de reversão, enquanto acto administrativo tributário, deve, em termos de fundamentação formal, incluir a indicação das normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao revertido, por forma a permitir-lhe o eventual exercício esclarecido do direito de defesa (nº 1 do art. 77.º da LGT), e deve incluir, igualmente, a declaração daqueles pressupostos e referir a extensão temporal da responsabilidade subsidiária (art. 23º nº 4 LGT). Em consonância com este normativo a fundamentação formal do despacho de reversão basta-se com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efectivada, não se impondo, porém, que dele constem os factos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efectivo das funções do gerente revertido» **(1)**.

No caso em apreço, estão em causa na execução dívidas de IVA (2011) e IRS (retenções na fonte, de 2011) e coimas (2011) **(2)**. A reversão da execução contra a oponente, bem assim como em relação às demais responsáveis subsidiárias, foi determinada ao abrigo do disposto no artigo 24.º/1/b), da LGT**(3)**. Consta dos autos a sentença de insolvência da sociedade devedora originária, datada de 09.09.2013**(4)**, a qual é do conhecimento do órgão de execução fiscal. A oponente estava inscrita como gerente da sociedade devedora originária, na data do limite de pagamento voluntário das dívidas exequendas (Outubro a Dezembro de 2011) **(5)**.

Em face do exposto, verifica-se que os elementos relativos ao preenchimento dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, concretamente relativos ao exercício da gerência por parte da revertida no período em que as dívidas são postas a pagamento e relativos à fundada insuficiência de bens penhoráveis na sociedade devedora originária foram invocados no despacho de reversão. Pelo que os motivos que estiveram na base da decisão da reversão da execução contra a oponente mostram-se acessíveis a um destinatário médio, colocado na posição da revertida.

Em face do exposto, impõe-se julgar improcedente o alegado vício da falta de fundamentação formal do despacho em apreço. Ao decidir no sentido apontado, a sentença recorrida não enferma de erro de julgamento, pelo que deve ser confirmada na ordem jurídica, nesta parte.

Termos em que se julgam improcedentes as presentes conclusões de recurso.

2.2.3. No que respeita aos fundamentos do recurso referidos em **ii)** e **iii)**, a recorrente invoca a falta de comprovação do exercício de facto da gerência e a falta de demonstração da culpa pelo não pagamento das dívidas em referência.

Apreciação.

Compulsados os autos, verifica-se que as questões em apreço não foram suscitadas na petição inicial de oposição.

Como se refere no Acórdão do STA, de 13.11.2013, P. 01460/13, «[o]s recursos

são específicos meios de impugnação de decisões judiciais, que visam modificar as decisões recorridas, e não criar decisões sobre matéria nova.

Por isso, e em princípio, não se pode neles tratar de questões que não tenham sido apreciadas pela decisão impugnada, salvo questões novas de conhecimento oficioso e não decididas com trânsito em julgado». Pelo que, uma vez que se trata de questões novas, impõe-se das mesmas não conhecer.

Termos em que se julga improcedente a presente alegação.

2.2.4. No que respeita ao fundamento do recurso referido em **iv**), a recorrente censura o facto de que, tendo sido citadas por reversão outras sócias-gerente da sociedade devedora originária, verifica-se que a dívida pela qual a oponente responde não se mostra discriminada.

Vejamos.

A este propósito, determina o artigo 160.º (Reversão no caso de pluralidade de responsáveis subsidiários) do CPPT que «[q]uando a execução reverta contra responsáveis subsidiários, o órgão da execução fiscal mandá-los-á citar todos, depois de obtida informação no processo sobre as quantias por que respondem. // A falta de citação de qualquer dos responsáveis não prejudica o andamento da execução contra os restantes».

Mais se refere que, «[s]alvo disposição da lei em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária» (artigo 21.º/1, da LGT - Solidariedade passiva) e que «[o]s 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» (artigo 24.º/1, da LGT - Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos). Ou seja, cada responsável subsidiário, ao abrigo do disposto no artigo 24.º/1, da LGT, é citado para a execução em relação ao montante global da dívida

exequenda (artigo 512.º do Código Civil – Obrigação solidária). «A obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera». A recorrente foi citada para execução em relação à totalidade da dívida em causa nos autos, pelo que a alegada falta de discriminação do montante pelo qual a mesma foi citada não se comprova nos autos.

Ao julgar no sentido referido a sentença recorrida não enferma de erro de julgamento, pelo que deve ser confirmada na ordem jurídica, nesta parte.

2.2.6. No que respeita ao fundamento do recurso referido em **v)**, a recorrente invoca que foi constituída hipoteca em favor da recorrida, a qual assegura o pagamento da dívida exequenda. Mais refere que a declaração de insolvência obsta à prossecução de qualquer processo executivo contra o insolvente.

Apreciação.

Ambas as questões suscitadas prendem-se com a relevância da declaração de insolvência da sociedade devedora originária no que respeita à execução fiscal e, em particular, à reversão da execução contra o responsável subsidiário, como sucede com a ora recorrente/oponente.

Determina o artigo 181.º/1, do CPPT (“Efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução fiscal”), «[p]roferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração».

Por seu turno, determina o artigo 23.º/3, da LGT, que, «[c]aso, 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 fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo

da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei». E o n.º 7 do preceito, estatui que «[o] dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adopção das medidas cautelares aplicáveis».

A este propósito, da jurisprudência colhem-se os ensinamentos seguintes.

i) «A execução fiscal não prosseguirá contra o revertido enquanto não findar o processo de insolvência e se apurar se, e em que medida, os bens da sociedade originária devedora são insuficientes para o pagamento da dívida exequenda, assim se assegurando o benefício da excussão prévia (art. 23.º, n.ºs 2 e 3 LGT)». **(6)**

ii) «A possibilidade de prossecução da execução fiscal contra o responsável subsidiário, por reversão realizada depois da declaração de insolvência da sociedade devedora, tem hoje consagração legal expressa no n.º 7 do art. 23.º da LGT; (...) // Só com o acto de reversão passa a dívida tributária exequenda a onerar o património do responsável subsidiário (...)» **(7)**.

iii) «A sustação dos processos de execução fiscal que se verifica na sequência da declaração de falência/insolvência da devedora originária, comporta as excepções previstas nos n.ºs. 1 e 6 do art. 180º do CPPT, não estando vedada a reversão das dívidas tributárias contra o responsável subsidiário (...)» **(8)**.

Em síntese, seja a declaração de insolvência da sociedade devedora originária, seja a constituição de direitos reais em favor da exequente no âmbito do referido processo de insolvência não logram obstar à reversão da execução contra a responsável subsidiária, ora oponente, pois é através da reversão em causa que se efectiva a responsabilidade subsidiária em referência. No entanto, a reversão contra a responsável subsidiária está sujeita aos limites da excussão prévia, ou seja, a execução fiscal não prosseguirá contra a revertida enquanto não findar o processo de insolvência e se apurar se, e em que medida, os bens

da sociedade originária devedora são insuficientes para o pagamento da dívida exequenda (artigo 23.º/2 3, da LGT).

Ao julgar no sentido referido, a sentença recorrida não incorreu em erro de julgamento, pelo que deve ser mantida na ordem jurídica.

Termos em que se julgam improcedentes as presentes conclusões de recurso.

Dispositivo

Face ao exposto, acordam, em conferência, os juízes da secção de contencioso tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Registe.

Notifique.

(Jorge Cortês - Relator)

(1.ª Adjunta - Hélia Gameiro Silva)

(2.ª Adjunta - Ana Cristina Carvalho)

(1) Acórdão do TCAS; de 25.05.2017, P. 09447/16 e Acórdão do STA, de 16-10-2013, P. 0458/13.

(2) Alínea i), do probatório.

(3) Alínea c), do probatório.

(4) Alínea f), do probatório.

(5) Alíneas g) e h), do probatório.

(6) Acórdão do Pleno da Secção do CT do STA, de 08.07.2020, P. 0484/15.2BESNT.

(7) Acórdão do STA, de 12-02-2020, P. 0105/15.3BESNT.

(8) Acórdão do STA, de 03.07.2014, P. 01200/13.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>