

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL**Acórdão**

Processo

723/10.6BELLE

Data do documento

29 de abril de 2021

Relator

Tânia Meireles Da Cunha

DESCRITORES

Reversão > Omissão de pronúncia > Falta de fundamentação

SUMÁRIO

I. A omissão de pronúncia não se confunde com o erro no julgamento da matéria de facto.

II. Encontra-se fundamentado o despacho de reversão se dele constam os pressupostos e a extensão da reversão.

TEXTO INTEGRAL**I. RELATÓRIO**

J..... (doravante Recorrente ou Oponente) veio apresentar recurso da sentença proferida a 22.10.2014, no Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Loulé, na qual foi julgada parcialmente procedente a oposição por si apresentada, ao processo de execução fiscal (PEF) n.º e apensos, que o Serviço de Finanças (SF) de Faro lhe moveu, por reversão de dívidas de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) dos

exercícios/anos de 2003, 2005 e 2006 e de coimas, da devedora originária C...., Lda..

O recurso foi admitido, com subida imediata nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

Nesse seguimento, o Recorrente apresentou alegações, nas quais concluiu nos seguintes termos:

“**A.** A referida fundamentação, como se alegou, peca pela sua manifesta falta de clareza, visto que, do seu conteúdo, não se alcança o efeito teleológico que a mesma visa.

B. Assim e nas palavras do Meritíssimo Juiz Desembargador JOAQUIM CONDESSO “Para apurar se um acto administrativo-tributário está, ou não, fundamentado impõe-se, antes de mais, que se faça a distinção entre fundamentação formal e fundamentação material: uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa. ” (cfr. Acs. Tribunal Central Administrativo Sul, Proc. n.º06739/13, datado de 11-06-2013, disponível em www.dgsi.pt).

C. “Pelo que, ainda que se considere haver mera insuficiência de fundamentação, esta é equiparada à falta de fundamentação, tendo como consequência a anulação do despacho de reversão sob exame.” (Acs. TCA SUL , Proc. n.º 04505/11, Relator JOAQUIM CONDESSO disponível em www.dgsi.pt)

D. Falta de fundamentação que o recorrente desde já invoca e que se traduz, na anulabilidade da citação da reversão que foi movida contra o ora recorrente, devendo a instância ser extinta, de forma a permitir à Administração Tributária a repetição da mesma já expurgada do vício invocado.

E. É esse o entendimento da jurisprudência no caso da procedência da oposição fundada em falta de fundamentação. Como se pode ler do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2.^a Secção, processo n.º 0726/12, onde foi Relator o Venerado Juiz Conselheiro FRANCISO ROTHES que perfilha o seguinte entendimento: “No caso de a oposição ser julgada procedente com fundamento na falta de fundamentação do despacho de reversão, a decisão a proferir pelo tribunal deverá ser de anulação daquele acto e consequente absolvição do oponente da instância executiva por falta de legitimidade processual e não a extinção da execução quanto ao oponente (pois não foi feito qualquer juízo quanto ao mérito da matéria controvertida), de modo a não obviar à possibilidade do órgão de execução fiscal proferir um novo acto de reversão, expurgado do vício que determinou a anulação do anterior acto, possibilidade que lhe assiste em virtude do motivo determinante da anulação ser de carácter formal.”

F. O Tribunal a quo, na sua douta sentença, ao considerar que a Administração Tributária cumpriu com as suas obrigações de fundamentação violou o art.º 268.º da CRP, o art.º 77.º, n.º 1, n.º 2 e 3 da LGT, art.º 124.º, n.º 1 e 2, 125.º, n.º 1, 2 e 3 do CPA, aplicáveis por referencia ao art.º 2.º, n.º 1 mesmo diploma, e por consequência o art.º 204.º, n.º 1, aliena i) do CPPT.

G. Deve portanto, dar-se provimento ao presente recurso, absolvendo o Opositor da instância, para que a Administração Tributária, querendo, repita a

fundamentação em conformidade com os ditames próprios das normas legais supracitadas.

H. Ainda que não se considere existir falta de fundamentação por parte da Administração Tributária, sempre se dirá que a sentença proferida pela 1.^a Instância é nula por omissão de pronúncia.

I. No que concerne às alegações do presente recurso produzidas, é notório que no momento em que o tribunal fixou a matéria de facto assente, olvidou considerar matéria alegada pelo recorrente em sede de oposição, que deveria ter tomado conhecimento visto que a mesma era relevante para a averiguação da culpa do opositor.

J. Matéria essa que, considera o Recorrente, ser fundamental para aferir da sua culpa como o prevê alínea b) do art.º 24.º da LGT.

K. Sem querer atalhar e apenas com intuito de facilitar a leitura das presentes conclusões de forma a não as tornar repetitivas, desde já se alega que a matéria em causa é a que foi alegada desde o ponto 1. ao ponto 33. do presente recurso.

L. Ora o caso aqui em crise, não se prende com a reapreciação da matéria de facto mas, apenas e só, com o vício da sentença que o Tribunal a quo incorreu ao fixar a matéria de facto não provada segundo a expressão “Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que por conseguinte, importe por registar como não provados.” (fl.1763)

M. Como tivemos oportunidade de alegar, os factos mencionados ao longo das

alegações (os que não se prendem com a questão da fundamentação do despacho de reversão), eram efectivamente susceptíveis de relevar para o afastamento da presunção de culpa que impedia sobre o Recorrente.

N. E por isso deviam ter sido dadas como provadas, ou não.

O. O que importa a nulidade da sentença neste ponto, nos termos do art.º 125.º, n.º 1 CPPT.

P. Entendimento este que é igualmente perfilhado por alguma jurisprudência, nomeadamente o Desembargador NUNO FILIPE MORGADO TEIXEIRA BASTOS, que defende que “A falta absoluta de discriminação dos factos não provados é equiparável à falta da indicação da matéria de facto provada, para efeitos da nulidade prevista no artigo 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e importa a nulidade da sentença, se tiverem sido alegados factos que não tenha sido dados como provados nem não provados e que possam relevar para a decisão da causa.” (cfr. Acs. Tribunal Central Administrativo Norte, 2.ª Secção, processo n.º00331/05.3BEMDL, disponível em www.dgsi.pt).

Q. Por consequência, deve a sentença ser declarada nula, por violação do disposto no art.º 123.º, n.º 2 o que produz a consequente nulidade prevista no art.º 125, n.º 1, ambos do CPPT devendo, portanto, ser substituída por outra que venha corrigir o vício de que padece.

Termos em que, dando provimento ao presente recurso e revogando a sentença recorrida nos termos e para os efeitos acima expostos, farão V. Exas., Exmos. Senhores Juízes Conselheiros, o que é de inteira JUSTIÇA!”.

A **Fazenda Pública** (doravante Recorrida ou FP) não apresentou contra-alegações.

Subidos os autos ao Supremo Tribunal Administrativo, foi aí proferida decisão sumária, no sentido de ser aquele tribunal incompetente em razão da hierarquia, considerando-se competente para o conhecimento do recurso este TCAS.

Remetidos os autos a este TCAS, foram os mesmos com vista ao Ilustre Magistrado do Ministério Público, nos termos do então art.º 289.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que emitiu parecer, no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais (art.º 657.º, n.º 2, do CPC, ex vi art.º 281.º do CPPT) vem o processo à conferência.

São as seguintes as **questões a decidir**:

- a) Verifica-se nulidade da sentença, por omissão de pronúncia?
- b) Há erro de julgamento, em virtude de o despacho de reversão padecer de falta de fundamentação?

II. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

II.A. O Tribunal recorrido considerou **provada** a seguinte matéria de facto:

“A) Em 23/05/2003 foi feito “Contrato de Sociedade” entre H...., o Oponente e M...., onde consta, nomeadamente que, “celebram um contrato de sociedade sob a forma de sociedade comercial por quotas que vai adoptar a denominação C...., Lda. (...) os gerentes ficam desde já autorizados a proceder ao

levantamento do capital social para fazer face a despesas de instalação, registo e giro comercial” (cfr. fls. 156 a 158 dos autos);

B) Em 24/06/2003 foi apresentado a registo na Conservatória do Registo Comercial de Faro, o contrato de sociedade referido na alínea anterior, onde consta, nomeadamente, que o Oponente foi, na constituição da sociedade sócio e ainda que foi nomeado gerente da mesma (cfr. fls. 154 dos autos);

C) A sociedade denominação C..., Lda., obrigava-se pela assinatura dos dois gerentes, sendo que até à nomeação do 2º gerente, obrigava-se pela assinatura do Oponente (cfr. fls. 154 a 166 dos autos);

D) Em 15/05/2003 reuniu pela primeira vez em assembleia-geral, os sócios e o gerente da sociedade C..., Lda., onde ficou decidido que o gerente não é remunerado até deliberação em contrário (cfr. fls. 167 dos autos);

E) Foi instaurado processo executivo, com o nº e apensos, respeitante a IVA, IRC dos anos 2003, 2005 e 2006 e coimas fiscais contra a sociedade C..., Lda (cfr. fls. 772 dos autos);

F) Em 05/11/2007 foi emitida certidão do Registo Comercial de Faro, onde consta, nomeadamente, que o Oponente foi nomeado gerente desde a constituição da sociedade identificada na alínea precedente, ainda se mantendo nessas funções nessa data (cfr. fls. 776 e 777 dos autos);

G) Em 31/03/2008 foi feita informação pelo Serviço de Finanças de Faro onde se refere, nomeadamente, que:

“(...) a Executada C..., LDA., iniciou a sua actividade em 2003/05/14, que

consiste em “Fornecimento de Refeições para” com sede na; os bens conhecidos da executada são manifestamente insuficientes para garantia das dívidas (...)” (cfr. fls. 779 dos autos);

H) Em 31/03/2008 foi enviado ao Oponente “despacho para audição (reversão)” (cfr. fls. 480 e 781 dos autos);

I) Em 16/04/2008 foi proferido despacho de reversão contra o Oponente (cfr. fls. 785 dos autos);

J) Em 16/04/2008 foi enviada “citação (reversão) ao Oponente (cfr. fls. 787 dos autos);

K) No seguimento de sentença proferida neste Tribunal, no processo nº 711/08.2BELLE, foi a Administração Tributária intimada a repetir a citação do despacho por reversão (cfr. consulta no SITAF e fls. 772 dos autos);

L) Em 10/02/2010, no seguimento da sentença identificada na alínea precedente, foi proferido despacho pela Adjunta em substituição da Chefe de Finanças de Faro, onde consta, nomeadamente, o seguinte: “Atestada a insuficiência de bens penhoráveis da executada C..., Lda (...) prossiga a reversão ao abrigo da al. b) do nº 1 do art. 24º da LGT contra P..., NIF ..., gerente de facto ao tempo do facto gerador do imposto e da respectiva cobrança não tendo o mesmo feito prova que não lhe foi imputável a falta de pagamento, pelo que determino a repetição da citação do executado por reversão, nos termos do art. 160º do CPPT, para pagar, no prazo de 30 dias, a quantia de €28.236,32 sem juros de mora nem custas (nº 5 do art. 23º da LGT), enviando-lhe cópia deste despacho” (cfr. fls. 793 dos autos);

M) Em 11/02/2010 foi enviada “citação (reversão)” onde consta, designadamente, “(...) fundamentos da reversão: cópia do despacho anexo. Insuficiência de bens penhorados (art. 24º nº 1 al. b) da LGT e art. 8º do RGIT” (cfr. fls. 790 e 791 dos autos);

N) A sociedade devedora originária foi criada no âmbito de um projecto de um empreendimento denominado “M...” (cfr. depoimento das testemunhas);

O) A sociedade devedora originária foi alvo de inspecção tributária (cfr. fls. 180 e segs. dos autos)”.

II.B. Refere-se ainda na sentença recorrida:

“III-2. Factualidade não provada:

Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados”.

II.C. Foi a seguinte a motivação da decisão quanto à matéria de facto:

“Quanto aos factos provados a convicção do Tribunal fundou-se na documentação junta com os articulados, que não foi impugnada e no depoimento das testemunhas ouvidas em audiência contraditória.

À excepção da testemunha R.... que não teve qualquer colaboração com o Oponente, nem teve conhecimento de factos relevantes, em termos temporais para o caso em apreço, o depoimento das restantes testemunhas mostrou-se credível, uma vez que tinham conhecimento directo dos factos, quer por terem sido TOC da sociedade ou ainda por terem tido acesso à documentação da contabilidade, nos anos em causa ou ainda, por serem familiares do Oponente que, não obstante, a relação próxima com o mesmo, sendo o projecto de M...., um projecto familiar, intervinham no projecto, juntamente com o Oponente. Também relevou o depoimento do inspector tributário que procedeu à inspecção à sociedade devedora originária, nomeadamente, quanto ao contacto que teve com o Oponente. Os depoimentos foram claros, concretos e esclarecedores.

Do seu depoimento resultou o seguinte:

A testemunha C...., em suma, referiu que, “foi sócio da C....que foi criada no âmbito de um projecto denominado M...., que obrigava a um investimento de à volta de 2 milhões de euros. A C.... dedicava-se à promoção de eventos, que incluía congressos, casamentos, etc. Foi necessário adquirir equipamento, uma tenda, material de cozinha, cadeiras, mesas. Fez-se um empréstimo bancário para aquisição da tenda, no valor de 400.000 euros. Só quando receberam o financiamento dos bancos é que puderam começar a trabalhar. A C....também fornecia ao Restaurante que também existia no âmbito do projecto das M..... Tiveram um problema com a tenda adquirida, pois não tinha protecção de impermeabilização e um temporal destruiu parte da tenda. Foram pagos os leasings, embora com atrasos.

Os pagamentos dos honorários dos TOC a partir de certa altura já foram pagos pelo pai da testemunha. No que diz respeito ao dinheiro o pai é que

normalmente decidia, mas quem era o gerente, era o irmão, o Oponente. Quem geria, concretamente a empresa era ele, só quando havia conflitos com o pai é que acaba por fazer o que o pai dizia. Havia encargos com empresas prestadoras de serviços, que faziam pequenas obras, tais como instalação eléctrica, reabilitação do espaço, com fornecedores. O equipamento ficou para a testemunha. O material foi-se deteriorando. Referiu que a base do insucesso do projecto “M....” resultou de uma perseguição do Presidente da Câmara de Faro. Deixou de haver dinheiro para pequenos investimentos e despesas.

A testemunha, C.... disse, em suma, “tem conhecimento da actividade da empresa porque conhece há muitos anos o Oponente e auxiliou-o. Foi adquirido equipamento, por leasing, nomeadamente uma tenda e depois, no inverno a mesma estragou-se e deixou de funcionar. Tal equipamento era essencial à actividade da empresa e a sua destruição pôs em causa a continuidade da empresa. Sabe destes factos porque o Oponente lhe contou e porque chegou a ver a tenda. A sociedade exercia a actividade fisicamente nas M..... A empresa teve proveitos durante 2003 e 2004, depois disso, praticamente nada. Fez um estudo de recuperação da contabilidade da empresa em 2010, juntamente com a L..., tendo também indicado como TOC o Dr. M..... Este indicou, por sua vez, a S..... Os documentos encontravam-se quase todos no apartamento do Oponente. Disse que a TOC S.... não fez conciliação bancária, apenas fez contabilidade relativamente a 2003. Não tinha contabilizado os leasings. Não sabe a razão pela qual ela não fez essas contabilizações. A empresa deixou de ter actividade praticamente actividade, mas tal foi-lhe dito pelo Oponente.”.

A testemunha L.... referiu que “foi contratado pelo Oponente, através da Prof. C..., para fazer um trabalho de estudar a contabilidade da empresa C..... Não se recorda ao certo do valor dos leasings. Recorda-se que os encargos seriam à volta de 9.000/10.000 euros. Em 2003, houve resultados menos positivos, em

2004 foi o ano com maior actividade e em 2005, houve resultados negativos. O estudo foi feito com base em documentos e contactos com bancos. Este estudo foi feito em 2011/2012 e revelou que havia situações que não estavam contabilizadas. A empresa foi impedida de exercer actividade por intervenção da ASAE, por várias notificações da Câmara, por exemplo.”

A testemunha, M...., disse, em suma, que “era colaboradora na C...., em 2003 abriram nas M...., fizeram casamentos e saiu em 2005, 2006. O espaço teve de ser equipado com tudo. Sabe que foi constituída uma empresa para comprar o equipamento e depois vender à C..... No que diz respeito à tenda, acabou por não ser usada, pois faltou a cobertura que o Oponente tinha pedido e como choveu, estragou-se tudo e o casamento já não se pôde fazer.

A testemunha S...., disse, em suma, que o Sr. M.... era um administrativo, não era quem estava a fazer a contabilidade. Foi contactada para fazer a contabilidade externamente. Nunca ouviu falar no programa Nirvana, utilizou o XTOC. Começaram a atrasar a entrega de papéis para a testemunha fazer a contabilidade e o pagamento da sua prestação de serviços. Não foi feito contrato de prestação de serviços, pois havia uma relação de confiança com o Oponente, pois foi seu professor. O Sr. M.... falou com ela para ajudá-lo a fazer a contabilidade da empresa e passou a ser TOC da C.... e na B.... foi criada para comprar equipamento para vender à C..... Nunca foi contactada para cessar a actividade da empresa. A partir de certa altura começou a não conseguir contactar com a empresa e não tinha acesso à contabilidade. Disse que fez a contabilidade desde o início de actividade da empresa. Até ao primeiro semestre de 2004 a empresa teve actividade. Não se recorda porque não entregou as declarações anuais, mas sabe que só o faria se não tivesse os documentos necessários para tal. Nunca deixou de entregar qualquer declaração por um cliente não lhe pagar. Soube que havia um TOC inicialmente,

mas que não havia sido feita qualquer contabilidade. Não sabe porque é que o TOC não o fez. Assumiu depois essa posição. Deixou de fazer a contabilidade porque assistiu a um episódio de agressões no local e não queria envolver-se com uma empresa onde isso acontecia. Tal aconteceu em altura em que a inspecção tributária estava a decorrer. Os recibos que passou foram pagos, faltou foi o pagamento do resto. Deslocou-se várias vezes à C.... e ao restaurante para procurar o Oponente e nunca o conseguiu contactar. Só em 2010, o Oponente a contactou para entregar a documentação da contabilidade. Durante 6 anos não teve qualquer contacto. Oficiosamente cessou a sua actividade como TOC, só mais tarde, quando se apercebeu que o seu nome ainda constava no registo como TOC da empresa, mas não se lembra da data.

A testemunha R..., disse, em suma, ajudou em tudo o que podia no empreendimento “M....”, mas em 2003 já não o fazia. Depois só lá ia para visita.

A testemunha M..., é mãe do Oponente e disse em suma, que “a C.... começou a funcionar em Abril ou Maio de 2003. Confirmou a existência dos TOCS que já prestaram depoimento. O marido comentava com ela que havia atrasos aos fornecedores e que decidia o que é que se pagava.”

A testemunha L..., em suma, disse que, foi contactada pela Testemunha C.... em 2011, para tratar da contabilidade das empresas e tentar fazer a reestruturação da mesma, tendo constatado falhas, na conciliação bancária, do ano de 2003, bem como, custos e proveitos que não estavam contabilizados. A testemunha S.... já tinha feito a contabilidade mas não tinha sido completa. Não sabe a razão pela qual a actividade da empresa não foi cessada. Em 2003, a empresa fechou com resultado positivo. Em 2004, com prejuízo, com IVA a recuperar e em 2005 também com resultado negativo. A actividade da empresa veio a decair ao longo destes anos. Falou com o Oponente para

recuperar os documentos de contabilidade. Uns estavam no escritório do Oponente. Era sempre com este que falava quando precisava de alguma informação. Procedeu ao abate contabilístico em 2005, pois procedeu à venda do imobilizado. Os rendimentos da C.... eram para pagar os custos que a empresa tinha com a actividade. Só viu contabilizados documentos da C..... Foram feitas as declarações de IVA em 3 trimestres de 2003. Há valores na contabilidade para alugueres, em 2004. A venda do imobilizado foi feita ao Sr. C..., no valor de 240.000€ e que serviu para pagar os leasings.

A testemunha J..., disse em suma, que fez a inspecção tributária à empresa C..., falou sempre com o Oponente como gerente da empresa. Em 2003 foi entregue a contabilidade, mas os restantes anos não. Foi ao consultório da Sr. S.... para verificar a documentação. O Oponente disse-lhe que relativamente aos anos de 2004 e 2005, a contabilidade estaria a ser feita em Lisboa. No âmbito de inspecção fizeram uma acção no local, numa festa e inclusive houve o acompanhamento da polícia e o Oponente sempre se apresentou com o responsável pelo espaço. Sempre que se dirigiu à C.... era o Oponente que se apresentava como o gerente. As correcções aos anos de 2004 e 2005 foram feitas com base nos exercícios dos respectivos anos. Tiveram em atenção as 16 festas que estavam programadas. Sabia que a testemunha S.... era a TOC da empresa porque era o que estava no registo. O Oponente mostrou-se sempre disponível nos contactos que fez com a empresa”.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

III.A. Da nulidade da sentença, por omissão de pronúncia

Considera o Recorrente que o Tribunal a quo incorreu em omissão de pronúncia, uma vez que não conheceu de todos os factos alegados (mencionando

concretamente os factos alegados nos art.º 105.º a 160.º e 192.º a 206.º da petição inicial), factos esses que não foram julgados nem provados nem não provados. Verifica-se igualmente, na sua perspetiva, omissão de pronúncia, uma vez que nada consta da decisão proferida sobre a matéria de facto relativo à insuficiência do património da devedora originária.

Vejamos.

Nos termos do art.º 125.º, n.º 1, do CPPT, há omissão de pronúncia, que consubstancia nulidade da sentença, quando haja falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar [cfr. igualmente o art.º 615.º, n.º 1, al. d), do CPC].

As questões de que o juiz deve conhecer são ou as alegadas pelas partes ou as que sejam de conhecimento oficioso.

Desde já se refira que o alegado pelo Recorrente não se enquadra no âmbito da omissão de pronúncia, na medida em que, na verdade, o mesmo não alega que tenha havido questões suscitadas por conhecer.

Poderia, quando muito, entender-se que estaria inominadamente alegada nulidade, por falta de fundamentação da decisão de facto.

Vejamos, então, se, sob este prisma, assiste razão ao Recorrente.

Quanto ao julgamento da matéria de facto, é de ter em consideração o disposto no art.º 123.º do CPPT, segundo o qual “[o] juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões”, em termos similares ao que resulta do n.º 3 do art.º 607.º do CPC.

Atento o disposto no art.º 125.º, n.º 1, do CPPT, constitui nulidade da sentença a não especificação dos fundamentos de facto e de direito [cfr. igualmente o art.º 615.º, n.º 1, al. b), do CPC].

A nulidade por não especificação dos fundamentos de facto e de direito abrange as situações de falta absoluta de fundamentação de facto ou de direito[1].

A lei processual exige, com efeito, que a sentença esteja cabalmente fundamentada, de facto e de direito, como resulta, desde logo, do disposto no art.º 123.º, n.º 2, do CPPT, bem como no art.º 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, por forma a que seja perfeitamente apreensível o itinerário cognoscitivo percorrido, fundamental para a sua adequada compreensão e eventual impugnação.

Nas palavras de Alberto dos Reis[2], “[u]ma decisão sem fundamentos equivale a uma conclusão sem premissas; é uma peça sem base”.

Não obstante cumpre distinguir a não especificação dos fundamentos de facto e de direito, que se configura como nulidade da sentença, nos termos já referidos, da existência de algumas insuficiências ou deficiências na fundamentação de facto e de direito.

“O que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade.// Por falta absoluta de motivação deve entender-se a ausência total de fundamentos de direito e de facto” [3].

Por outro lado, refira-se que nem todos os factos alegados pelas partes carecem

de integrar a decisão atinente à matéria de facto, porquanto apenas são de considerar os factos cuja prova (ou não prova) seja relevante face às várias soluções plausíveis de direito.

Ora, in casu, não se pode afirmar que haja omissão dos fundamentos de facto ou de direito em que decisão assenta.

Com efeito, do ponto de vista dos fundamentos de facto, foram elencados os factos provados, foi indicado que não existem factos não provados relevantes para a apreciação do litígio e foi explanada a motivação subjacente a esse julgamento de facto, como, aliás, foi transcrito – v. pontos II.A, II.B e II.C, supra.

Especificamente quanto à matéria de facto não provada, o Tribunal a quo utilizou a seguinte fórmula: “Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados”.

Esse mesmo entendimento surge evidenciado na análise jurídica dos autos, onde o Tribunal a quo refere, a propósito da presunção de culpa:

“Não alegou e não logrou o Oponente demonstrar concretamente os factos que originaram a insuficiência do património da sociedade devedora no âmbito da actividade que vinha sendo desenvolvida pela mesma. Não basta alegar que a procura não respondeu às expectativas criadas no âmbito daquela actividade. Teriam de ser alegados e demonstrados factos concretos de decisões, iniciativas do Oponente para cumprir com as obrigações fiscais, por forma a afastar a presunção de culpa, o que não veio a acontecer. Compulsados os autos verifica-se que nada foi alegado e provado quanto às iniciativas do Oponente para contrariar a falta de actividade da empresa e consequente

património para cumprir as suas obrigações fiscais.

Mais, resulta dos autos que não foram entregues sequer as declarações fiscais legalmente exigidas, escudando-se o Oponente na falta de cessação de actividade da responsabilidade do TOC. Acontece que, do depoimento das testemunhas resultou que houve falta de cumprimento do pagamento da TOC por parte da C.... e ainda, que as falhas na entrega da documentação tiveram origem também, na impossibilidade de contacto com o Oponente, não obstante as tentativas – cfr. depoimento de S...., TOC da sociedade originária”.

Portanto, deste discurso fundamentador da sentença decorre que o Tribunal a quo considerou que existia um défice de alegação, na medida em que, no seu juízo, não foram sequer alegados factos suscetíveis de demonstrar a falta de culpa na atuação do Recorrente.

Ou seja, o que o Tribunal a quo considerou foi que nem sequer foram alegados factos passíveis de afastar a presunção de culpa do Recorrente, o que, per se, explica por que motivo não foram elencados quaisquer factos não provados.

Assim, na sentença encontra-se evidenciado de forma suficiente e fundamentada o itinerário percorrido, tendo entendido, pois, que a factualidade que o Recorrente menciona no presente recurso não era relevante.

Se tal juízo foi correto ou não, tal seria matéria a ser apreciada enquanto erro de julgamento, alegação que expressamente o Recorrente afasta e que sempre teria de obedecer aos pressupostos constantes do art.º 640.º do CPC, o que não ocorreu in casu.

Com efeito, quanto a um eventual erro de julgamento neste domínio, o

Recorrente nada diz (aliás, expressamente menciona nas suas alegações que “[n]o âmbito do presente recurso, e como se verá adiante, laborar-se-á no campo das nulidades da sentença, e não no do erro de julgamento”) e tanto assim é que, como referido, não impugnou a decisão proferida sobre a matéria de facto. Sempre se acrescente, todavia, que na petição inicial, nos artigos para os quais o Recorrente remete nas suas alegações, nada é alegado que permita sequer aferir que atuação em concreto foi levada a cabo pelo Recorrente, passível de afastar a sua culpa (uma vez que se centra nas dificuldades atinentes à contabilidade), chegando mesmo a alegar que a devedora originária não tinha quaisquer receitas há muito (art.º 129.º). O que acabamos de referir também se aplica ao alegado quanto à insuficiência do património da devedora originária. Com efeito, este pressuposto é indicado no despacho de reversão, sendo que o seu preenchimento nunca foi posto em causa pelo Recorrente, nem do ponto de vista substantivo, nem do ponto de vista formal.

Como tal, a sentença recorrida não padece da nulidade que lhe é assacada.

III.B. Do erro de julgamento, quanto à falta de fundamentação

Considera, por outro lado, o Recorrente que o despacho de reversão padece de falta de fundamentação, não sendo possível a um destinatário normal aferir o itinerário cognoscitivo percorrido.

Vejamos.

In casu, a dívida revertida na parte em que o Recorrente decaiu em primeira instância respeita a impostos relativos aos anos/exercícios de 2003, 2005 e 2006.

O dever de fundamentação do despacho de reversão insere-se no princípio constitucionalmente consagrado, no art.º 268.º, n.º 3, da CRP, nos termos do qual “os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”[4].

Ao nível dos atos tributários, encontra-se especificamente previsto no art.º 77.º da Lei Geral Tributária (LGT), cujos n.ºs 1 e 2 determinam que:

“1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

“A fundamentação deve consistir, no mínimo, numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão...”[5], para que o respetivo destinatário consiga perceber o iter cognoscitivo e para que, por outro lado, seja possível o controlo, quer administrativo, quer jurisdicional, do ato em causa.

Deve ser, pois, clara, expressa, congruente e suficiente, de maneira a esclarecer inteiramente o seu destinatário, cumprindo, dessa forma, o desiderato constitucionalmente consagrado.

Sobre o alcance do dever de fundamentação do despacho de reversão, é de chamar à colação o Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.10.2013 (Processo: 0458/13), onde se refere:

“...[E]nquanto acto administrativo tributário, o despacho de reversão deva incluir, além da 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 (citado nº 1 do art. 77º da LGT), também a «declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação» - cfr. nº 4 do art. 23º da LGT. (...)

Ora, são pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária, a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, dos responsáveis solidários e seus sucessores (nº 2 do art. 23º da LGT e nº 2 do art. 153º do CPPT), bem como o exercício efectivo do cargo nos períodos relevantes de verificação do facto constitutivo da dívida tributária ou do prazo legal de pagamento ou entrega desta (nº 1 do art. 24º da LGT).

Daí que a fundamentação formal do despacho de reversão se baste com a alegação dos pressupostos e com a referência à extensão temporal da responsabilidade subsidiária que está a ser efectivada (citado nº 4 do art. 23º da LGT).

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...” [mais recentemente, v. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27.11.2019 (Processo: 02001/16.8BEPRT 0552/18)].

Para aferir do cumprimento do dever de fundamentação do despacho de reversão por parte do órgão de execução fiscal (OEF), cumpre atentar na disciplina aplicável in casu no que ao regime jurídico da reversão respeita.

Assim, desde logo, há que considerar o disposto no art.º 23.º da LGT, de cujo n.º 1 decorre que é através da reversão que se efetiva a responsabilidade tributária subsidiária.

Resulta deste mesmo art.º 23.º que a reversão depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor originário (n.º 2), sendo a este propósito de ter em consideração o disposto no n.º 2 do art.º 153.º do CPPT.

Nos termos do n.º 4 do mesmo art.º 23.º da LGT, a reversão é precedida de audição do responsável subsidiário e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.

Somos ainda remetidos para o art.º 24.º, n.º 1, da LGT, nos termos do qual:

“1. Os administradores (...) 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 de exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”.

À semelhança do que já decorria do art.º 13.º do CPT, o art.º 24.º, n.º 1, da LGT determina que a simples gestão de facto é suficiente para acionar a responsabilidade em causa, não sendo, por outro lado, suficiente a mera gerência ou administração de direito.

O art.º 24.º da LGT demarca duas situações, nas duas alíneas do seu n.º 1.

A primeira, correspondente à sua al. a), refere-se à responsabilidade dos gerentes ou administradores em funções quer no momento de ocorrência do facto tributário, quer após este momento, mas antes do término do prazo de pagamento da dívida tributária, sendo esta responsabilidade pelo depauperamento do património social, de molde a torná-lo insuficiente para responder pelas dívidas em causa. A culpa exigida aos gerentes ou administradores, nesta situação, é uma culpa efetiva — culpa por o património da sociedade se ter tornado insuficiente. Não há qualquer presunção de culpa, o que nos remete para o disposto no art.º 74.º, n.º 1, da LGT, pelo que cabe à administração tributária (AT) alegar e provar a culpa dos gerentes ou administradores.

A segunda, constante da al. b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, refere-se à responsabilidade dos gerentes ou administradores em funções no período no qual ocorre o fim do prazo de pagamento ou entrega do montante correspondente à dívida tributária. No art.º 24.º, n.º 1, al. b), da LGT, presume-se que a falta de pagamento da obrigação tributária é imputável ao gestor.

Assim, atentando na al. b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT, o momento relevante a considerar é o do termo do prazo para pagamento voluntário. A presunção constante da referida al. b) do art.º 24.º, n.º 1, da LGT, deriva da consagração do dever de boa prática tributária, constante do art.º 32.º da LGT, que prevê “... um especial dever de diligência no cumprimento dos deveres tributários [das pessoas colectivas] (...) — dever de diligência que se presume violado caso tais deveres tributários não sejam cumpridos”[6]. Esta presunção de culpa é ilidível, cabendo ao gestor revertido o ónus de a ilidir.

Feito este enquadramento legal, resulta que, do ponto de vista do cumprimento de dever de fundamentação formal do despacho de reversão, é exigido ao OEF que:

- a) Indique as normas legais que determinam a imputação da responsabilidade;
- b) Mencione o preenchimento dos pressupostos da reversão, a saber:

b.1) Inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis da devedora originária (n.º 2 do art.º 23.º da LGT e n.º 2 do art.º 153.º do CPPT);

b.2) O exercício efetivo do cargo nos períodos relevantes, dependendo do enquadramento da situação na alínea a) ou na alínea b) do n.º 1 do art.º 24.º da LGT;

c) Mencione a sua extensão temporal.

Vejamos então.

In casu, como já referimos, o Tribunal a quo considerou que o despacho de reversão em causa não padece de falta de fundamentação, conclusão com a qual concordamos.

Com efeito, atento o respetivo teor [cfr. facto L)] verifica-se que do mesmo consta a menção às normas legais que determinam a imputação da responsabilidade [concretamente, o art.º 24.º, n.º 1, al. b), da LGT], a menção à insuficiência de bens penhoráveis da executada C..., Lda (com remissão para os elementos do PEF que a evidenciam) e a menção de que o Recorrente era gerente de facto quer ao tempo do facto gerador do imposto quer ao da respetiva cobrança e que o mesmo não fez prova que não lhe foi imputável a falta de pagamento.

Assim, do ponto de vista estritamente formal, o despacho de reversão encontra-se fundamentado, sendo perceptível o itinerário cognoscitivo percorrido pelo órgão de execução fiscal.

Como tal, não assiste razão ao Recorrente.

IV. DECISÃO

Face ao exposto, acorda-se em conferência na 2.ª Subsecção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

- a) Negar provimento ao recurso;
- b) Custas pelo Recorrente, sem prejuízo do benefício do apoio judiciário concedido;
- c) Registe e notifique.

Lisboa, 29 de abril de 2021

[A relatora consigna e atesta que, nos termos do disposto no art.º 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13 de março, aditado pelo art.º 3.º do DL n.º 20/2020, de 01 de maio, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes

Desembargadores integrantes da formação de julgamento, os Senhores Desembargadores António Patkoczy e Mário Rebelo]

Tânia Meireles da Cunha

[1] V., neste sentido, a título ilustrativo, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 24.01.2018 (Processo: 01411/16), de 25.11.2015 (Processo: 0162/15) e de 04.03.2015 (Processo: 01939/13) e os deste TCAS, de 15.11.2018 (Processo: 1339/10.2BELRA) e de 15.05.2014 (Processo: 07508/14).

[2] Alberto dos Reis, Código de Processo Civil, Vol. V, p. 139.

[3] Alberto dos Reis, ob. cit., p. 140.

[4] Cfr. v.g. os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 12.07.2017 (Processo: 1305/14.9BELRA), de 25.05.2017 (Processo: 192/10.0BEALM), de 06.04.2017 (Processo: 456/13.1BELLE) e de 19.03.2015 (Processo: 06729/13).

[5] Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4.^a Edição, Encontro da Escrita, Lisboa, 2012, p. 676.

[6] Isabel Marques da Silva, «A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais», Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis, Lisboa, 1999, p. 132.

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