

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

1879/11.6BELRS

14 de janeiro de 2021

Vital Lopes

DESCRITORES

Oposição > Gerência de facto > Ónus probandi > Prova a posteriori.

SUMÁRIO

1. Sendo o exercício efectivo de funções de administração ou gestão um dos pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária prevista no art. 24.º da LGT, e cabendo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício de funções de administração ou gestão pelo Oponente.
2. Em matéria de responsabilidade subsidiária a Fazenda Pública não pode produzir em tribunal prova destinada a demonstrar os pressupostos da sua actuação (fundamentação substantiva), porque a fundamentação do despacho de reversão, enquanto acto administrativo, deve ser anterior (por remissão) ou contemporânea ao acto de reversão.

TEXTO INTEGRAL**ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA 2.ª SUBSECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL**

1 - RELATÓRIO

A Exma. Representante da Fazenda Pública, recorre da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a oposição deduzida por H..... à execução fiscal n.º e apenso contra si revertida e originariamente instaurada contra "C....., Lda." para cobrança de dívida de IRC relativas a 2005 e 2006, no valor de 1.916,15 Euros.

A Recorrente **conclui** as alegações assim:

<<

I - Visa o presente Recurso reagir contra a douta Sentença que julgou totalmente procedente a presente oposição, com a consequente extinção do processo de execução fiscal (PEF) n.º e apensos quanto o ora Oponente e, a respetiva condenação da Fazenda Pública ao pagamento de custas.

II - Refere o tribunal “a quo” que «(...) o Oponente não exerceu a gerência de fato da devedora originária, dando-se conseqüentemente como não provado verificado um dos pressupostos obrigatórios para a que o Oponente fosse revertido para a execução fiscal que serve de cenário aos presentes autos, falecendo, desse modo, “in totum” o direito do órgão de execução fiscal reverter a mesma sobre o Oponente».

III - Prossegue a douta sentença que o revertido foi citado pelas alíneas a) e b) do artigo 24.º da LGT, o que configura uma situação de falta de fundamentação do despacho de reversão.

IV - Concluindo que, quer pelo não exercício de gerência de fato quer pela falta de fundamentação do despacho de reversão, deu como verificada a ilegitimidade do Recorrido para a execução quanto à dívida contra ele revertida conformadora dos presentes autos nos termos do artigo 204.º, n.º 1, al. b) do CPPT, procedendo a presente oposição com a extinção do PEF em relação ao ora Revertido.

V - Não se conforma a Fazenda Pública (FP) com a douta decisão ora recorrida, sendo outro o seu entendimento, já que considera que a mesma incorreu em erro de julgamento, quer quanto à matéria de facto quer quanto à matéria de direito, uma vez que o tribunal “a quo” defende que «(...) Muito menos serão de considerar as alegações de fato que a fazenda pública empreenda em sede de contestação por intermédio das quais pretenda demonstrar o exercício de gerência de fato do revertido/Oponente, pois que o objeto do processo é a legalidade da decisão de reversão da execução fiscal sobre o revertido/Oponente».

VI - Ora, não pode a FP aceitar a predita decisão, porquanto analisando a base legal em que assenta a reversão, conclui de forma diferente, efetivamente, o que o Recorrido pretende através desta oposição é a anulação da reversão e, conseqüentemente o não pagamento das dívidas de IRC dos exercícios de 2005 e 2006 em nome da devedora originária que lhe estão a ser exigidas coercivamente, assim, vejamos se o procedimento da reversão merece alguma censura:

VII - Antes de mais convém referir que OEF não está vinculado à realização das diligências requeridas nesta sede quando não se vislumbra que, das mesmas não se possa afastar os condicionalismos legais de que depende a reversão do PEF.

VIII - O dever de fundamentar visa, assim, permitir ao destinatário do ato conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo deste, permitindo-lhe ficar a saber quais os motivos que levaram a AT À sua prática e a razão porque decidiu nesse sentido e, não noutro.

IX - Decidiu o tribunal “a quo” pela falta de fundamentação do despacho que determinou a reversão contra o oponente por se desconhecer a que título lhe é imputável a culpa, porquanto o despacho de reversão reproduz todo o artigo 24.º da LGT sem subsumir a situação do revertido numa das suas alíneas, ora, é certo que as alíneas do artigo 24.º, n.º 1 da LGT têm âmbito de aplicação diferentes, prevendo regimes diferentes um do outro, havendo, por isso, necessidade de as concretizar e indicar, com clareza, aquela em que assenta o despacho de reversão.

X - Mas se assim é, não é menos verdade que o mesmo ato de reversão pode assentar simultaneamente em ambas as alíneas, o que na vertente situação sucedeu, uma vez que a AT sustentou nelas o despacho

que determinou aquele ato, fazendo coincidir a fundamentação, essencialmente, com a redação legal de tais dispositivos legais, que reproduziu.

XI - Tal despacho mostra-se apto a revelar a um destinatário normal ou razoável as razões de facto e de direito que determinaram a decisão, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respetiva lesividade, caso com a mesma não se conforme.

XII - O que está em causa não é falta de fundamentação mas uma análise diferente da mesma, o que se prende já com a validade substancial da fundamentação, em saber se os factos e as normas legais em que a AT assentou o despacho de reversão preenchem os pressupostos legais para a prática desse ato.

XIII - Neste particular, mesmo que pudesse assistir alguma dúvida sobre a legalidade do ato de reversão em relação à dita alínea a), o acerto em função da alínea b) é irrefutável, já que resulta expressa e claramente dele que a dívida reporta-se ao período do exercício de gerência do oponente, em cujo prazo legal de pagamento ou entrega deveria ter ocorrido, não se colocando em causa os restantes requisitos da eversão e, na circunstância, a alegação da falta de culpa não se encontra a cargo da AT, por não ter o ónus dessa prova, mas do próprio revertido.

XIV - Mostrando-se confirmados na sentença recorrida os restantes requisitos estabelecidos nos artigos. 24.º da LGT e 153.º do CPPT, o despacho determinativo da reversão não padece da falta de fundamentação referida pelo tribunal “a quo”, nessa medida, ao decidir como decidiu, o tribunal “a quo” fez, a nosso ver, errada interpretação e aplicação dos artigos 24.º e 77.º da LGT, 153.º do CPPT.

XV - Conforme resulta da jurisprudência do STA, com a qual concordamos, 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 efetivada (artigo 23.º, n.º 4, da LGT), não se impondo, porém, que dele constem os fatos concretos nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efetivo das funções do gerente revertido.

XVI - O despacho de reversão faz constar a qualidade pela qual procede à reversão das dívidas contra o Oponente, procede à alegação do exercício efetivo de funções de administração no período a que as dívidas reportam e, quanto procede à indicação das normas legais que determinam a imputação da responsabilidade subsidiária ao executado revertido, indicando, expressamente a norma do artigo 24.º da LGT, impondo-se concluir pela inexistência de falta ou deficiência na externalização das razões de fato e de direito que levaram à prática do ato, o que equivale a dizer que o despacho de reversão não incorre no vício de falta de fundamentação.

XVII - Constata-se, deste modo, que não só no despacho de reversão, mas também no projeto de reversão, antecipadamente, notificado ao Recorrido para o exercício do direito de audição, foi-lhe dado conhecimento das razões pelas quais foi determinada a reversão contra si operada, encontrando-se, por conseguinte, devidamente fundamentado o despacho de reversão, uma vez que lhe foi facultado com a antecedência necessária os elementos indispensáveis (designadamente o título executivo) para que pudesse compreender os motivos pelos quais a reversão operou, bem como quais as dívidas em cobrança coerciva.

XVIII - Assim, a dita sentença ora recorrida a manter-se na ordem jurídica, é convencimento da Fazenda Pública que incorreu em erro de julgamento, quer sobre a matéria de facto quer sobre a matéria de direito. Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser **revogada** e substituída por

acórdão que julgue a oposição judicial **totalmente improcedente**
PORÉM V. EX.AS DECIDINDO FARÃO
A COSTUMADA JUSTIÇA».

Foram apresentadas contra-alegações, que culminam com as seguintes conclusões:

«

«IMAGEM NO ORIGINAL»

».

A Exma. Senhora Procuradora-Geral Adjunta emitiu mui douto parecer concluindo ser de conceder provimento ao recurso em análise e, em consequência, ser a sentença recorrida revogada.

Colhidos os vistos legais e nada mais obstando, vêm os autos à conferência para decisão.

2 - DO OBJECTO DO RECURSO

Delimitado o objecto do recurso pelas conclusões da alegação do Recorrente (cf. artigos 634.º, n.º4 e 639.º, n.º1 do CPC), a questão controvertida reconduz-se a indagar se a sentença incorreu em erro de julgamento ao concluir, por um lado, não ter a Fazenda Pública feito prova do exercício da gerência do oponente no procedimento de reversão sendo que tal prova não pode fazer-se, com oportunidade, nos autos de oposição e, por outro, o despacho de reversão não conter a fundamentação legal.

3 - FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

Em sede factual, deixou-se consignado na sentença recorrida:

«

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, dão-se como provados os seguintes factos:

- 1.** Em 15/09/2006 foi instaurado sobre a sociedade C....., Lda. o processo de execução fiscal n.º - cfr. fls. 1 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos.
- 2.** Ao processo de execução fiscal foram apensos 18 processos de execução fiscal - cfr. fls. 4 e 5 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos.
- 3.** Em 14/02/2011 foi elaborada pelos serviços do órgão da execução fiscal informação com o seguinte conteúdo: "... tendo-se deslocado a... fim de dar cumprimento ao mandado de penhora que antecede, em que é executado C....., Lda... verificámos não poder cumpri-lo por:... Não foram localizados bens em nome da executada que garantam a dívida existente... O executado encontra-se cessado desde 06-02-2006..." - cfr. fls. 44 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos.
- 4.** Em 02/03/2011 foi elaborado pelo órgão da execução fiscal "Despacho para audição (reversão) com o

seguinte conteúdo: "... Despacho... Face às diligências de fls..., determino a preparação do processo para efeitos de reversão da(s) execução(ões) contra H..... contribuinte n.º, morador em R- URBANIZAÇÃO DAS URMEIRAS -LOURES na qualidade de Responsável Subsidiário, pela dívida abaixo discriminada. Face ao disposto nos normativos do n.º 4 do Art.º 23º e do Art.º 60º da Lei Geral Tributária, proceda-se à notificação do(s) interessado(s), para efeitos do exercício do direito de audiência prévia, fixando-se o prazo de 10 dias a contar da notificação, podendo aquela ser exercida por escrito / oralmente... Projecto da Reversão... Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas, por ter sido feita prova da culpa destes pela insuficiência do património da pessoa colectiva e entidades fiscalmente equiparadas para o pagamento, quando o facto constitutivo da dívida se verificou no período de exercício do cargo [art. 24º/n.º 1/a) LGT] ter sido feita prova da culpa destes pela insuficiência do património da pessoa colectiva e entidades fiscalmente equiparadas para o pagamento, quando o prazo legal de pagamento/entrega terminou depois do exercício do cargo [art. 24º n.º 1 /a) LGT] não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo [art. 24º n.º 1/b) LGT]. Não foram localizados bens da executada, desconhece-se se a executada se encontra a laborar no local, encontra-se cessada em sede de IVA desde 2006.02.06, conforme Auto de Diligências. Gerente conforme Certidão Permanente... Processo Principal: Total: 1.916,15 EUR..." - cfr. fls. 48 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos.

5. Em 02/03/2011 foi elaborada notificação para o Opoente exercer o direito de audiência prévia referido em 4., a qual apresentava o seguinte conteúdo: "... Projecto da Reversão... Inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão (art.º 23º/n.º 2 da LGT): Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas, por ter sido feita prova da culpa destes pela insuficiência do património da pessoa colectiva e entidades fiscalmente equiparadas para o pagamento, quando o facto constitutivo da dívida se verificou no período de exercício do cargo [art. 24º/n.º 1/a) LGT] ter sido feita prova da culpa destes pela insuficiência do património da pessoa colectiva e entidades fiscalmente equiparadas para o pagamento, quando o prazo legal de pagamento/entrega terminou depois do exercício do cargo [art. 24º/n.º 1/a) LGT], não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo [art. 24º n.º 1/b) LGT]. Não foram localizados bens da executada, Desconhece-se se a executada se encontra a laborar no local, encontra-se cessada em sede de IVA desde 2006.02.06, conforme Auto de Diligências. Gerente conforme Certidão Permanente..." - cfr. fls. 47 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos.

6. A notificação referida em 5. foi remetida via correio registado, tendo a respectiva carta sido entregue em 14/03/2011 - cfr. fls. 47 e 50 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos.

7. O Opoente exerceu o seu direito de audiência prévia por escrito, tendo o respectivo documento dado entrada na repartição de finanças do concelho de Loures em 23/03/2011 - cfr. fls. 51 a a 53 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos.

8. O direito de audição prévia exercido pelo Oponente nos termos de 7. apresentava o seguinte conteúdo: “... 1. Consta do projecto da reversão que a sociedade C..... Lda. se encontra cessada em sede de IVA desde 2006.02.06, acontece que a data de cessação é 2004.10.01, conforme documento comprovativo da declaração de cessação de actividade que se junta sob doc. N.º2. 2. A sociedade C..... Lda tinha dois sócios gerentes, ambos em simultâneo obrigavam a sociedade, conforme consta da informação da Conservatória do Registo Comercial que ora se junta sob doc. N.º3. 3. Acontece porém que o sócio gerente, J....., faleceu em 2002/09/16, conforme consta da certidão de óbito que ora se junta sob doc. N.º4. 4. A partir desta data deixou de haver possibilidade da sociedade poder desenvolver a actividade que se proponha exercer. 5. Não obstante as diversas tentativas, a viúva, Sra. A..... sempre se recusou em colaborar. 6. A viúva sempre se recusou a assinar qualquer documento. 7. Ora, vinculando-se a sociedade com duas assinaturas o comportamento descrito inviabilizou qualquer diligência ou actividade da sociedade. 8. A dissolução e a liquidação da sociedade foi proposto pelo exponente, mas também isso a viúva se recusou a assinar. 9. Perante estes factos o funcionamento da sociedade tomou-se impossível. 10. Desde a data do falecimento do sócio gerente J..... a sociedade deixou de exercer normalmente a actividade, até que em 2004/10/01 cessou em sede de IVA. 11. Desde 2002 a sociedade não desenvolve qualquer actividade. 12. O exponente desconhece a que dizem respeito as dívidas indicadas no V. ofício. 13. A eventual culpa pela insuficiência do património da devedora originário não é do contribuinte que tudo fez para o normal funcionamento da sociedade. 14. Na verdade a Sra. A..... é quem sempre impediu o normal funcionamento da sociedade ou até a sua dissolução e liquidação uma vez que não tem qualquer actividade. 15. O contribuinte está impedido de encetar qualquer acto societário porque a sociedade vincula-se com duas assinaturas e a Sr. A..... recusa-se a assinar qualquer documento... Testemunhas: 1. A....., Estrada Militar, n.º271, Frielas, Loures. 2. V..... - residente na P..... 3 - 3Dtº,Loures. 3.E..... - residente no Parque Residencial Almirante Lote 20-2B,Santo António dos Cavaleiros (Loures)... Junto Quatro Documentos...” - cfr. fls. 51 a 53 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos.

9. Em 30/03/2011 foi elaborado pelo órgão da execução fiscal despacho de reversão da execução fiscal sobre o Oponente com o seguinte conteúdo: “... Despacho... Face às diligências de fls... e estando concretizada a audição do(s) responsável(veis) subsidiário(s), prossiga-se com a reversão da execução fiscal contra H..... contribuinte n.º, morador em R- 4 DTO - URBANIZAÇÃO DAS URMEIRAS -LOURES na qualidade de Responsável Subsidiário, pela dívida abaixo discriminada. Atenta a fundamentação infra, a qual tem de constar da citação, proceda-se à citação do(s) executado(s) por reversão, nos termos do Art.º 160º do C. P. P. T para pagar no prazo de 30 (trinta) dias, a quantia que contra si reverteu sem juros de mora nem custas (n.º 5 do Art.º 23º da L. G. T)... Fundamentos da Reversão... Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas, por ter sido feita prova da culpa destes pela insuficiência do património da pessoa colectiva e entidades fiscalmente equiparadas para o pagamento, quando o facto constitutivo da dívida se verificou no período de exercício do cargo [art. 24º nº 1/a) LGT] ter sido feita prova da culpa destes pela insuficiência do património da pessoa colectiva e entidades fiscalmente equiparadas para o pagamento, quando o prazo legal do pagamento/entrega terminou depois do exercício do cargo [art. 24º nº 1/a) LGT] não terem

provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo [art. 24º nº 1/b) LGT]. Não foram localizados bens da executada, Desconhece-se se a executada se encontra a laborar no local, encontra-se cessada em sede de IVA desde 2006.02.06, conforme Auto de Diligências. Gerente conforme Certidão Permanente... Processo Principal: Total: 1.916,15 EUR...” – cfr. fls. 62 e 63 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos.

10. Na decorrência da 9. foi elaborada citação do Opoente para o processo de execução fiscal n.º a qual apresenta o seguinte conteúdo: “... Fundamentos da Reversão... Inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão (art.º 23º n.º 2 da LGT): Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas, por ter sido feita prova da culpa destes pela insuficiência do património da pessoa colectiva e entidades fiscalmente equiparadas para o pagamento, quando o facto constitutivo da dívida se verificou no período de exercício do cargo [art. 24º nº 1/a) LGT], ter sido feita prova da culpa destes pela insuficiência do património da pessoa colectiva e entidades fiscalmente equiparadas para o pagamento, quando o prazo legal de pagamento/entrega terminou depois do exercício do cargo [art. 24º nº 1/a) LGT], não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período de exercício do cargo [art. 24º nº J/b) LGT]. Não foram localizados bens da executada, Desconhece-se se a executada se encontra a laborar no local, encontra-se cessada em sede de IVA desde 2006.02.06, conforme Auto de Diligências. Gerente conforme Certidão Permanente... Total: 1.916,15 EUR...” – cfr. doc. n.º 1 junto com a petição inicial a fls. 22 e 23 dos presentes autos.

11. A citação referida em 10. foi remetida ao Opoente por correio registado com aviso de recepção, tendo o respectivo aviso de recepção sido assinado em 11/04/2011 – cfr. fls. 65 do processo de execução fiscal junto aos presentes autos.

12. O Opoente consta como gerente da sociedade C....., Lda. na certidão permanente do registo comercial da referida sociedade – cfr. doc. junto a fls. 107 a 112 dos presentes autos.

13. A sociedade C....., Lda. desde o registo da sua instituição teve como forma de obrigar a sociedade a assinatura de dois gerentes – cfr. doc. junto a fls. 107 a 112 dos presentes autos.

14. A sociedade C....., Lda., desde a AP 34/97008 que teve somente dois sócios, sendo ambos gerentes – cfr. doc. junto a fls. 107 a 112 dos presentes autos.

15. Os dois sócios da sociedade C....., Lda. resultantes de 14. foram o Opoente e J..... – cfr. doc. junto a fls. 107 a 112 dos presentes autos.

16. O sócio da sociedade C....., Lda. J..... faleceu em 16/09/2002 – cfr. doc. n.º 3 junto com a petição inicial a fls. 32 dos presentes autos.

17. A quota do sócio da sociedade C....., Lda. J..... foi transmitida, mortis causa, para os seus herdeiros tendo-se mantido em comum e sem determinação de parte ou direito – cfr. doc. junto a fls. 107 a 112 dos presentes autos.

18. Em virtude do próprio óbito, o sócio da sociedade C....., Lda. J..... cessou as suas funções de gerente

nessa mesma sociedade – cfr. doc. junto a fls. 107 a 112 dos presentes autos.

19. Desde o óbito referido em 16. não foi nomeado nenhum outro gerente para a sociedade C....., Lda. – cfr. doc. junto a fls. 107 a 112 dos presentes autos.

20. A presente acção deu entrada em 06/05/2011.

Factos não provados.

Com relevância para a pronúncia a emitir nos presentes autos, inexistem factos que importe dar como não provados.

Motivação da decisão sobre a matéria de facto.

A decisão da matéria de facto, consonante ao que acima ficou exposto, efectuou-se com base nos documentos e informações constantes dos autos e no processo de execução fiscal apenso, referidos em cada uma das alíneas do elenco dos factos provados, os quais não foram impugnados, merecendo a credibilidade do tribunal, em conjugação com o princípio da livre apreciação da prova.».

4 - FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

A questão central dos autos reconduz-se a saber se a sentença incorreu em erro no julgamento que fez quanto à ausência de prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes de sociedades por dívidas tributárias.

Em causa, está a reversão de dívidas de IRC e juros compensatórios, umas reportadas ao período de 01/01/2005 a 31/12/2005 com data limite de pagamento em 22/07/2007 e, outras, reportadas ao período de 01/01/2006 a 31/12/2006, com data limite de pagamento em 26/09/2008 (cf. certidão a fls.26).

Aplica-se o regime de responsabilidade subsidiária previsto na Lei Geral Tributária, cujo art.º 24.º, n.º1, dispõe:

«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 daquele preceito legal, desde logo, que um dos requisitos da **responsabilidade** subsidiária dos

membros de corpos sociais é o exercício de facto de funções de administração ou gestão.

Como exemplarmente se deixou consignado no recente Acórdão deste TCA de 12/03/2020 tirado no proc.º2548/14.0BELRS,

«No que diz respeito às regras do ónus da prova relativamente ao exercício de facto de funções de administração ou gestão, importa ter presente que o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão do Pleno do CT do STA de 28/02/2007, proc. n.º 01132/06, reiterado posteriormente, pelo acórdão do STA de 10/12/2008, proc. n.º 0861/08, e pelo acórdão do Pleno do CT do STA de 21/11/2012, proc. n.º 0474/12) considerou, ainda no âmbito do regime do CPT, que **competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, «deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efetivo exercício da gerência».**

Entendeu-se no que respeita ao exercício das funções de gerência que «sendo possível ao julgador extrair, do conjunto dos factos provados, esse efetivo exercício, tal só pode resultar da convicção formada a partir do exame crítico das provas, que não da aplicação mecânica de uma inexistente presunção legal».

Com este acórdão, fica assim sem margens para dúvidas, afastado o entendimento segundo o qual, uma vez verificada a gerência nominal ou de direito, se presume a gerência de facto ou efetiva. **Estas regras do ónus da prova aplicam-se, de igual modo, no âmbito do regime do art. 24.º da LGT.**

Não obstante, nada impede que o julgador possa valorar criticamente toda a prova que consta do processo de execução fiscal para formar a sua convicção, inclusive a certidão da matrícula da sociedade executada originária e as respetivas inscrições, em particular, aquelas que dizem respeito à existência de um ou mais **gerentes** ou administradores nomeados, e a forma como se vincula a sociedade, que poderão constituir factos indiciadores da gerência de facto e que podem e devem ser conjugados com outros meios de prova constantes do processo.

O julgador deve extrair do conjunto dos factos provados o efetivo exercício da gerência, formando a sua convicção pelo exame crítico das provas, mas já não pela “aplicação mecânica de uma inexistente presunção legal.” [acórdão do Pleno do CT do STA de 21/11/2012, proc. n.º 0474/12], e diremos mais, de igual modo, também não poderá o julgador resguardar-se na inexistência de presunção para se eximir do exame crítico da prova (cf. acórdão do TCAS de 11/07/2019, proc. n.º 281/11.4BELRS).

Com efeito, naquele acórdão do Pleno do CT do STA de 21/11/2012, proc. n.º 0474/12, sumariou-se: “I - No regime do Código de Processo Tributário relativo à **responsabilidade** subsidiária do gerente pela dívida fiscal da sociedade, a única presunção legal de que beneficia a Fazenda Pública respeita à culpa pela insuficiência do património social. II - Não existe presunção legal que imponha que, provada a gerência de direito, por provado se dê o efectivo exercício da função, na ausência de contraprova ou de prova em

contrário. III - **A presunção judicial, diferentemente da legal, não implica a inversão do ónus da prova.** IV - Competindo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da **responsabilidade** subsidiária do gerente, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício da gerência. V - Sendo possível ao julgador extrair, do conjunto dos factos provados, esse efectivo exercício, tal só pode resultar da convicção formada a partir do exame crítico das provas, que não da aplicação mecânica de uma inexistente presunção legal.” (sublinhado nosso).

Como supra exposto, não existe uma presunção legal segundo a qual o gerente de direito o é, também, de facto, sendo esse um elemento a considerar na decisão de facto.

Em suma, a partir da prova produzida o juiz pode firmar um facto desconhecido, usando as regras da experiência e juízos de probabilidade, através de presunção judicial nos termos do art. 350.º do Código Civil (v. acórdão do STA de 10/12/2008, proc. n.º 0861/08: “(...) IV - No entanto, o facto de não existir uma presunção legal sobre esta matéria, não tem como corolário que o Tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição nessa área, não possa utilizar as presunções judiciais que entender, com base nas regras da experiência”). O que não se poderá é inferir a gerência de facto automática e exclusivamente com base na gerência de direito, sob pena de reconduzir a presunção judicial a uma presunção legal, como resulta da jurisprudência fixada pelo STA.

Desta forma, no procedimento de reversão, a AT deve procurar determinar se os **gerentes** de direito exercem de facto essa gerência, e para formar essa convicção, deve juntar ao processo executivo elementos de prova que a corroborem, de modo a satisfazer o seu ónus probatório. Se concluir pelo não exercício de facto da gerência pelos **gerentes** de direito, deve então apurar quem exerceu a gerência de facto do sujeito passivo, na medida em que tais pessoas são responsáveis subsidiários ainda que a sua atuação seja “somente de facto”, como refere o n.º 1 do art.º 24.º da LGT, pois o preceito legal não se exige a gerência nominal ou de direito, sendo suficiente a mera gerência efetiva ou de facto.» **(fim de citação).**

Nesta linha de entendimento e descendo aos autos, do probatório e dos autos não constam quaisquer factos relevantes com base nos quais se possa firmar a convicção quanto à efectividade da gerência do oponente, lembrando-se que a dúvida a tal respeito se resolve contra a Fazenda Pública que é a parte onerada com a prova, enquanto titular do direito de reversão.

Com efeito, o que de pertinente se extrai do probatório e dos autos é que a gerência sociedade originária devedora pertencia a todos os sócios e a sociedade se obrigava com as assinaturas de dois dos gerentes, havendo apenas dois inscritos: o oponente e J....., que cessou as funções de gerente, por óbito, em 16/09/2002 (cf. certidão de registo comercial, fls. 109 a 112).

Alega o oponente que na sequência do falecimento do outro sócio-gerente, o funcionamento da sociedade

ficou bloqueado porque estatutariamente se exigia a assinatura conjunta de ambos os sócios-gerentes. E que procurou insistentemente regularizar a situação social junto da viúva do falecido sócio-gerente, mas sem sucesso e perante essa impossibilidade deixou de praticar quaisquer actos sociais e a sociedade de exercer qualquer actividade, tendo cessado em IVA com efeitos reportados a 01/10/2004. E que pretendia fazer a prova do que alegara no procedimento de reversão, arrolando testemunhas para o efeito, o que não lhe foi consentido.

E de facto, com respeito aos períodos de constituição e pagamento das dívidas, não há sinalizado qualquer acto social praticado pelo gerente, ora oponente e recorrido.

Vem a propósito chamar à colação o Acórdão do STJ de 8-6-1999, publicado no BMJ nº 488, págs. 371 e ss., onde se expressou o seguinte entendimento:

«Nos termos do nº 1 do artigo 260.º “os actos praticados pelos gerentes, em nome da sociedade e dentro dos poderes que a lei lhes confere, vinculam-na para com terceiros, não obstante as limitações constantes do contrato social ou resultantes de deliberações dos sócios”.

Quer isto significar que as limitações voluntárias (em especial as constantes do pacto social) dos poderes de representação da sociedade pelos gerentes não retiram validade e eficácia aos actos por eles praticados no exercício desses poderes».

Assim, podendo a sociedade vincular-se validamente perante terceiros com a intervenção de um número de gerentes inferior ao previsto no pacto social, a verdade é que nenhum acto interno ou externo relacionado com a actividade da sociedade foi sinalizado pela Fazenda Pública como praticado pelo oponente no período das dívidas e tal era decisivo para se poder afirmar a efectividade da sua gerência, para mais no contexto factual alegado pelo oponente já em sede de audição prévia no procedimento de reversão e desvalorizado pela Administração tributária.

Outrossim, não se conforma a Recorrente com a sentença recorrida quando refere que “muito menos serão de considerar as alegações de facto que a fazenda pública empreende em sede de contestação por intermédio das quais pretenda demonstrar o exercício da gerência de facto do revertido/ oponente, pois que o objecto do processo é a legalidade da decisão de reversão da execução fiscal sobre o revertido/ oponente”.

Sobre este tema, aderimos à posição expressada no recente acórdão deste TCA de 12/16/2020, exarado no proc.º1398/12.3BELRS, segundo a qual, “até a prolação do despacho de reversão, no processo de execução fiscal, não se demonstrando a gerência de facto do Oponente, mas tão-somente a existência de uma gerência nominal, tanto basta para que se conclua (...) que não foi cumprido o ónus da prova com o qual a Fazenda Pública se encontrava onerada, e, conseqüentemente, pela ilegitimidade do Oponente, nos termos do n.º 1, do art.º 204.º do CPPT” **(sublinhado nosso)**.

Como ali detalhadamente se explica,

«...o órgão de execução fiscal não coligiu meios de prova suficientes para o cumprimento do seu ónus. Neste contexto, em que a fundamentação do despacho de reversão não se alicerça em prova produzida suficiente, não pode a Fazenda Pública tentar instruir a posteriori o processo de execução fiscal, pela produção em tribunal de prova testemunhal ou documental, porque tal significa admitir-se uma fundamentação a posteriori de um ato administrativo como é o despacho de reversão.

É que não se poderá olvidar que quer a fundamentação formal, quer a fundamentação substantiva (esta última diz respeito à validade substancial do ato, a demonstração dos pressupostos da atuação da AT, in casu, a demonstração da gerência de facto do Oponente) e portanto, a prova dos pressupostos dessa atuação tem de ser, necessariamente, contemporânea ao ato praticado, não sendo o despacho de reversão exceção à regra, pois embora proferido num processo de natureza judicial, é um ato materialmente administrativo, e, portanto, tem de respeitar as exigências da fundamentação tal como impõe o art. 268.º, n.º 3, da Constituição e o art. 77.º, n.º 2 da LGT.

A fundamentação de facto e de direito do despacho de reversão (lato sensu) se não constar do próprio despacho, poderá ser por remissão, devendo ser consideradas todas as informações, diligências, documentos e instrução constantes do processo de execução fiscal, porque é essa instrução e tramitação que permite ao órgão de execução fiscal estar em condições de apreciar a verificação, no caso concreto, dos requisitos legais do art. 24.º, n.º 1 da LGT e praticar o ato de reversão.

Como se sumariou no acórdão do STA de 11/12/2019, proc. 0859/04.2BERLS “A fundamentação do acto tributário deve ser contextual e contemporânea da sua prática, não sendo permitida a invocação superveniente de fundamentos que, embora objectivamente existentes, não constam da motivação expressa do acto.”

Ora, é neste contexto que podemos afirmar que o cumprimento do ónus da prova da Fazenda Pública relativamente à gerência de facto, como é pacificamente aceite pela jurisprudência, tem de ser aferido pelo despacho de reversão e sua fundamentação, e portanto, o requisito legal de exercício da gerência de facto pelo Oponente previsto no n.º 1, do art. 24.º da LGT afere-se através da valoração de toda a instrução, diligências, informações e demais tramitação do processo de execução fiscal anteriores à prolação do ato de reversão. Por conseguinte, não releva para a apreciação do cumprimento do ónus da prova da Fazenda Pública, a audição da testemunha conforme pretendia a Fazenda Pública.

Ademais, o princípio da tutela jurisdicional efetiva, na sua dimensão de direito a um processo equitativo, impõe que o órgão de execução fiscal, antes da prolação do despacho de reversão, se certifique de que se encontram reunidos os pressupostos da responsabilidade subsidiária do Oponente nos termos do art. 24.º, n.º 1 da LGT, reunindo e socorrendo-se todos os meios de prova admissíveis em direito, que sustentem a

fundamentação do despacho de reversão, pois caso contrário, está-se a restringir o direito do executado por reversão de poder exercer plenamente o seu direito de defesa antes da prolação do despacho de reversão.

Na verdade, admitir-se a demonstração dos pressupostos da atuação do órgão de execução fiscal a posteriori, impede que o contribuinte tenha conhecimento, antes da prática do ato administrativo, de todas as provas que sustentam a fundamentação do ato de reversão, podendo condicionar, inclusive, o seu direito de acesso aos tribunais, porque ao propor a ação judicial contra o ato de reversão, desconhecerá a prova em que o mesmo se fundou, o que constituirá uma violação do direito de defesa.

Repare-se que no rigor da aplicação das regras processuais, se o ónus da prova é da Fazenda Pública, só quando tal ónus é cumprido, é que cabe ao Oponente fazer contraprova a respeito dos mesmos factos, tornando-os duvidosos nos termos do disposto no art. 346.º do Código Civil.

Não cumprido a Fazenda Pública o seu ónus aquando da prolação do despacho de reversão pelo órgão de execução, e considerando que a fundamentação do despacho de reversão não pode ser efetuada a posteriori, o juiz tem condições imediatas para decidir em desfavor de quem estava onerado com o ónus da prova, podendo, inclusive, conhecer de imediato do pedido nos termos do art. 113.º, n.º 1 do CPPT, porque o processo fornece todos os elementos necessários à decisão. A realização de audiência de inquirição de testemunhas nesse caso consubstancia prática de ato inútil proibido por lei (art. 130.º do CPC).

Reitere-se, que este entendimento se limita a respeitar as regras do ónus da prova, e, portanto, já seria admissível a produção de prova testemunhal pela Fazenda Pública em tribunal se esta diligência se destinasse a infirmar factos alegados pelo Oponente quando sobre este recai o ónus da prova. Porém, tal já não será admissível quando a Fazenda Pública não cumpre com o seu ónus da prova.

Por outras palavras, em matéria de responsabilidade subsidiária a Fazenda Pública pode produzir em tribunal qualquer meio de prova, quando esta se destina a infirmar factos alegados pelo Oponente (quando sobre este recai o ónus da prova), mas já não para demonstrar os pressupostos da sua atuação (fundamentação substantiva), porque a fundamentação do despacho de reversão, enquanto ato administrativo, deve ser anterior (por remissão) ou contemporânea ao ato de reversão» **(fim de citação, sublinhados nossos)**.

Concluindo e, em suma, sendo o exercício efectivo de funções de gerente um dos pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária prevista no art. 24.º da LGT, e cabendo à Fazenda Pública o ónus da prova desse pressuposto da responsabilidade subsidiária, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efectivo exercício de funções de administração ou gerência pelo oponente, aqui recorrido.

A sentença recorrida não merece a censura que lhe é apontada, sendo de confirmar e negar provimento ao

recurso.

Fica prejudicado o conhecimento das demais questões do recurso, nomeadamente a que se prende com a falta de fundamentação do despacho de reversão.

5 - DECISÃO

Por todo o exposto, acordam em conferência os juízes da 2.^a Subsecção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em **negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.**

Condena-se a Recorrente em custas.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2021

[O Relator consigna e atesta, que nos termos do disposto no artigo 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13.03, aditado pelo artigo 3.º do DL n.º 20/2020, de 01.05, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Juízes-Desembargadores integrantes da formação de julgamento, **Luísa Soares e Cristina flora**].

Vital Lopes

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