

Processo: 683/14.4BEALM
Secção: CT
Data do Acórdão: 24-01-2020
Relator: MÁRIO REBELO
Descritores: PAGAMENTO OMITIDO COM A ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.
DATA RELEVANTE PARA REPARTIÇÃO DA CARGA PROBATÓRIA EM MATÉRIA DE CULPA.
Sumário: 1. No caso de dívida de IRC relativa a 2010 o respetivo pagamento deveria ter sido efetuado com a entrega da declaração de rendimentos [último dia de maio] nos termos combinados dos art.s 120º/1 e 104º/1-b) ambos do CIRC.
2. Esta é a data relevante para efeitos de repartição da carga probatória em matéria de culpa, prevista nas alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 24º LGT.
3. E não o termo do prazo para pagamento voluntário constante da liquidação efetuada pela AT em resultado da omissão de pagamento com a declaração.
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento: 1
Decisão Texto Integral:

Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

RECORRENTE: R.....

RECORRIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

OBJECTO DO RECURSO: Sentença proferida pela MMª Juiz do TAF do Sintra que julgou improcedente a oposição deduzida por R....., citado na qualidade responsável subsidiário da sociedade “J....., S.A.”, no âmbito do processo de execução fiscal n.º e apensos, instaurado no Serviço de Finanças de Moita, para cobrança da quantia exequenda no montante total de €116.267,52, relativo a dívida de IRC, referente ao exercício de 2010.

CONCLUSÕES DAS ALEGAÇÕES:

«A) O presente recurso visa reagir contra a decisão proferida pelo Tribunal ad que, com a qual não pode o ora Recorrente conformar-se.

B) O Recorrente foi gerente até 6 de Junho de 2011 e o registo da renúncia data de 5 de Julho de 2011.

C) O Recorrente não pode ser responsável por uma dívida cujo prazo de pagamento termina a 31 de Agosto de 2011.

D) Não se encontram preenchidos os pressupostos para a reversão da dívida tributária.

E) Nos termos do artigo 24.º da LGT, a efectivação da responsabilidade tributária subsidiária por meio da reversão do processo de execução fiscal implica três pressupostos: i) o exercício, ainda que somente de facto, de funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados; ii) a fundada insuficiência patrimonial dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários ou dos seus respectivos sucessores; iii) e a culpa, seja na insuficiência patrimonial (situações reconduzíveis à alínea a) do artigo 23º/1 da LGT), seja no não pagamento da prestação tributária (situações reconduzíveis à alínea b) do artigo 23º/1 da LGT).

F) Não se encontra preenchida a "fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários".

G) Durante todo o processo de execução fiscal, não foram espelhadas as diligências efectuadas pela Administração Tributária, que lhe permitiram concluir pela insuficiência de bens penhoráveis da devedora principal, incumprindo, desta forma, o art. 23.º e 24.º da Lei Geral Tributária.

H) Uma vez que não opera qualquer presunção de culpa, o ónus da prova pertence à AT, quando estão em causa se estiverem em causa dívidas tributárias cujo facto constitutivo se verificou no período de exercício do gestor ou cujo prazo legal de

pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, sendo que em qualquer dos casos, foi por culpa do gestor que o património se tornou insuficiente para a sua satisfação.

I) A AT não provou a culpa do Recorrente o Tribunal ad quo não fundamentou a sua convicção em relação a este pressuposto, tendo interpretado erradamente salvo o devido respeito, a base legal em causa.

J) Mais grave ainda, a AT teve conhecimento que a devedora principal se encontrava em Insolvência e, encontrando-se em prazo para tal e por motivos que o Recorrente desconhece, não logrou reclamar créditos à massa insolvente.

K) Não pode o Recorrente sair prejudicado pela inércia da AT.

L) Andou mal o Tribunal ad quo, salvo o devido respeito, em ignorar o art. 23.º, n. 2 da LGT que dispõe que "a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão." (sublinhado nosso)

M) Por outro lado, não logrou a AT provar a gerência de facto quando a mesma não for acompanhada da gerência de direito e vice-versa, ou seja, seja gerente de direito e quando não exerça de facto.

N) O despacho de reversão tem uma função delimitadora da matéria de facto relevante para a aferição da existência ou não do exercício efectivo da gerência e que, não obstante o princípio do inquisitório que vigora no processo tributário (decorrente dos referidos artigos 13.º do CPPT e 99.º da LGT), estará vedado ao Tribunal conhecer de outros factos que não os compreendidos no despacho de reversão.

O) O despacho de reversão emitido pela AT não contém qualquer prova de gestão de facto do revertido.

P) Em relação à al. b) do n.º 1 do art. 24º da LGT, vários autores classificam esta inversão do ónus da prova como uma diabolica probatio (prova da não culpa), incompatível com a prossecução do princípio da justiça, pois a experiência e a prática não fazem concluir necessariamente que a culpa seja do gestor.

Q) Ainda assim, entende o Recorrente que, dentro da prova que lhe é possível, logrou fazer prova de que não existe qualquer culpa nas acções e conduta do mesmo.

R) A fundamentação da reversão da execução aparece como claramente insuficiente, em violação do artigo 77.º da LGT.

S) Da mesma forma, o Tribunal ad quo não fundamentou a sua decisão nem apreciou todos os pontos suscitados pelo ora Recorrente.

T) A AT e o Tribunal ad quo ignoraram o Princípio de justiça material, tal como definido, pois não existiu um travão legislativo aos poderes concedidos à Autoridade Tributária, no cumprimento do art. 23.º e 24.º da LGT.

U) No momento da declaração da Insolvência, os presentes autos deviam ter sido dados como suspensos, nos termos do art. 88.º do CIRE.

V) Para além o processo ora sob escrutínio de V. Exas, o Recorrente foi alvo de vários outros processos de execução fiscal, a título de reversão da mesma devedora principal dos presentes autos, todos eles instaurados no Serviço de Finanças da Moita, e cujo despacho foi a anulação da referida reversão e consequente remoção do aqui Recorrente destes processos, o que revela, no mínimo, um padrão consistente de anulação das reversões contra o Recorrente.

W) Pelo que, andou mal o Tribunal ad quo julgar improcedente a oposição do Recorrente.

Nestes termos e nos demais de Direito, que V. Exa. doutamente suprirá, deverá o presente recurso ser Julgado procedente, anulando-se a decisão recorrida em apreço, com todas as legais consequências, assim se fazendo a costumada Justiça.»

CONTRA ALEGAÇÕES:

Não houve.

PARECER DO MINISTÉRIO PÚBLICO.

O Exmo. Procurador-Geral Adjunta neste TCA emitiu parecer no sentido da procedência do recurso.

II QUESTÕES A APRECIAR.

O objecto do presente recurso, delimitado pelas conclusões formuladas (artigos 635º/3-4 e 639º/1-3, ambos do Código de Processo Civil, «ex vi» do artº 281º CPPT), salvo questões do conhecimento oficioso (artigo 608º/ 2, in fine), consiste em saber se a sentença errou ao julgar improcedente a oposição.

III FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO.

A sentença fixou os seguintes factos provados e respetiva motivação:

- A) A 14.06.1999 foi registada na Conservatória do Registo Comercial da Moita a constituição da sociedade anónima “J....., S.A.”, nipc [cf. cópia da certidão do registo comercial a fls. 35 do PEF em apenso].
- B) A 14.06.1999 foi registada na Conservatória do Registo Comercial da Moita a designação dos membros sociais da sociedade anónima “J....., S.A.”, para o triénio de 2009 a 2011, com data de deliberação a 14.04.2009, J....., como presidente, e V..... e R....., como vogais [cf. cópia da certidão do registo comercial a fls. 38 do PEF em apenso].
- C) A 31.05.2011 foi pela sociedade “J....., S.A.”, submetida a declaração de rendimentos de IRC, modelo 22, referente ao exercício de 2010, tendo sido apurado imposto a pagar no montante de €115.013,65 [cf. cópia da declaração de rendimentos a fls. 49 a 56 dos autos].
- D) A 22.07.2011 foi emitida a liquidação de IRC n.º, referente à declaração identificada no ponto anterior, e liquidados juros de mora desde 04.06.2011 e juros compensatórios relativos aos pagamentos por conta em falta, no montante total de €116.267,52, com data limite de pagamento a 31.08.2011 [cf. fls. 58 dos autos].
- E) A 27.07.2011 foi registada na Conservatória do Registo Comercial da Moita a renúncia de R..... ao cargo de vogal do conselho de administração da sociedade “J....., S.A.”, com data de deliberação a 05.07.2011 [cf. cópia da certidão do registo comercial a fls. 27 dos autos].
- F) A 09.09.2011 foi pela sociedade “J....., S.A.”, apresentado junto do Serviço de Finanças de Moita, um requerimento com vista a solicitar o pagamento em prestações da liquidação de IRC, n.º, no montante de €116.267,52, em 36 prestações mensais, com a aposição de assinatura e nif [cf. fls. 40 dos autos].
- G) Por despacho de 26.09.2011 da Directora de Finanças de Setúbal foi deferido o pedido identificado no ponto anterior, sob condição de apresentação de garantia idónea [cf. fls. 42 dos autos].
- H) O pedido identificado em F) supra foi indeferido, por despacho de 11.11.2011 do Director de Finanças Adjunto de Setúbal, por falta de apresentação de garantia idónea [cf. fls. 45 e 46 dos autos].
- I) A 26.10.2011 foi registada na Conservatória do Registo Comercial da Moita a a declaração de insolvência da sociedade “J....., S.A.”, por sentença proferida em 19.10.2011 [cf. cópia da certidão do registo comercial a fls. 30 dos autos].
- J) Em 16.11.2011 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º instaurado no Serviço de Finanças de Moita, contra a sociedade “J....., S.A.”, NIPC, para cobrança de dívida de IRS/retenções na fonte, referente ao período 2011, no valor de €2.167,74, que teve data limite de pagamento a 20.10.2011 [cf. fls. 1 a 3 do PEF em apenso].

K) Ao processo identificado no ponto anterior foi apenso o processo de execução fiscal n.º, instaurado contra a sociedade “J....., S.A.”, NIPC, para cobrança de dívida de IRC, referente ao exercício de 2010, no valor de €115.723,85, que teve data limite de pagamento a 31.08.2011 [cf. fls. 22 dos autos].

L) A 12.03.2014 foi pelo Oponente exercido o direito de audiência prévia em sede de processo de execução fiscal n.º e apensos [cf. fls. 34 do PEF em apenso].

M) A 18.03.2014 foi proferido despacho pela Chefe do Serviço de Finanças de Moita, em sede do processo de execução fiscal n.º e apensos, do qual consta, nomeadamente, o seguinte:

“(...)

Virtual revertido: R..... - - membro do conselho de Administração vogal, nomeado por deliberação de 14/04/2009 conforme Registo na Conservatória AP.1 de 2009/08/06.

Exercício do cargo de facto - Remuneração, conforme rendimentos pagos pela sociedade, categoria A conforme declaração modelo 10 dos anos de 2009 a 2011.

Proc. de Execução Fiscal:

..... - IRS 2011, - data limite/data legal de pagamento 20/10/2011 - 2886,52 euros Apensos:

..... - data limite/data legal de pagamento - 20/10/2011 - 6581,30 euros

..... - IRC/2010 - data limite pagamento 31/08/2011 - 136412,14 euros

Data legal de pagamento ou entrega - 31/05/2011 - 31/05/2011, conforme alínea b) do artigo 1040 do CIRC, conjugado com o n.º 1 do artigo 120º do mesmo código.

Relativamente ao projeto de reversão, instaurado contra o virtual revertido, acima identificado, referente às dívidas exigidas nos processos executivos abaixo discriminados, identificam-se os seguintes fundamentos, que consubstanciam a sua base:

1) Insuficiência de bens da devedora originária, (art. 23º, n.º 2 e 3): decorrente da situação líquida negativa (SLN) declarada pela devedora originária na última declaração referente a Informação Empresarial Simplificada (IES) e/ou em face da insolvência declarada pelo tribunal.

2) Gerência membro do Conselho de Administração, de direito, conforme certidão de registo da Conservatória, onde consta que por deliberação de 09/03/2007 foi nomeado vogal do conselho de administração, registo AP .4/20070..., tendo cessado funções, por renúncia de 08/11/2011.

3) Administrador de direito (ato 24º, n.º 1 alínea b) da LGT), no término do prazo legal de pagamento ou entrega do imposto em questão, conforme cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT);

4) Gerência de facto, decorrente da remuneração da categoria A, auferida ao serviço da devedora originária no período em questão (direito constante nos artigos 255º e/ou 3990 do Código das Sociedades Comerciais).

O responsável subsidiário, R....., NIF-, com domicílio na Av. N....., 4, 3ºEsq.- M....., 149...-... A....., foi, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 23º e art. 60º da Lei Geral Tributária (LGT) notificado, notificado para exercer o direito de audiência sobre o projeto de decisão de, contra si, reverter as dívidas em execução, no processo atrás identificado. Decorrido o prazo concedido ao responsável subsidiário supra identificado, para o exercício do direito de audiência prévia prevista no art. 60º da LGT, este fez uso de tal prerrogativa, através de exposição escrita rececionada no serviço de Finanças da Moita em 12/03/2014, à qual coube a entrada geral n.º

Em síntese, argumenta que a decisão de, contra si, reverterem as dívidas em execução nos presentes autos, não deve prosseguir, em virtude de:

- No término do prazo legal de pagamento, aquando da receção da liquidação oficiosa do imposto em causa, já não era administrador da devedora originária,

tendo exercido o cargo de administrador da devedora originária de 14/04/2009 a 05/07/2011.

- informa ainda de que no prazo em que exerceu o cargo de administrador da devedora, esta honrou sempre as suas obrigações perante a administração fiscal. Requer a isenção de qualquer responsabilidade relativa à dívida exigida e a anulação do projeto de reversão.

Analisada a exposição:

A reversão em causa tem por base os pressupostos do artº 23º, n.º 2 da LGT, bem como a alínea b) do n.º 1 do artigo 24º da LGT, a qual estipula que: " os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

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."

- O virtual revertido foi membro do conselho de administração, conforme consta no registo da conservatória no período entre 14/04/2009 e 05/07/2011.

- Foi remunerado por esse cargo, conforme consta na declaração modelo 10 entregue pela devedora originária, naquele período.

- Como membro desse conselho tinha obrigações que lhe estão consignadas pelas competências e poderes legalmente previstos nos artigos 405º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais.

- Conforme n.º 2 do artigo 405.º " O Conselho de Administração tem exclusivos e plenos poderes de representação da sociedade".

I - Tendo o projeto de reversão sido sustentado na alínea b) do n.º 1 do artigo 24º da LGT, os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si, 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.

II - As dívidas exigidas nos processos executivos, atrás identificados, provêm de IRS, retenções na fonte do ano de 2011, e a data limite de pagamento terminou em 21/10/2011, processos e

Registada a renúncia à administração em data anterior e sem provas de gestão de facto, são aceites os argumentos apresentados no direito de audiência, remove-o da reversão quanto a estes processos.

O mesmo não acontece no processo apenso,, instaurado por dívida de IRC do ano de 2010 porque, embora conste da certidão que o prazo limite de pagamento voluntário terminou em 31/08/2011, o prazo legal de pagamento do IRC das sociedades, com sede ou direção efetiva em Portugal é o mesmo do que se encontra previsto para a entrega da declaração de rendimentos, 31/05/2011, conforme alínea b) do artigo 104º do CIRCS, e n.º1 do artigo 120.º do mesmo código.

O IRC é um Imposto de autoliquidação obrigatória e o prazo de entrega coincide com o do pagamento, 31/05 do ano seguinte ao do período de tributação, dentro do período em que exerceu o cargo de administrador da sociedade devedora.

O que está em causa no n.º1 do artigo 24º da LGT é o prazo legal de pagamento, o prazo em que o Imposto deveria ter sido pago, esta data não pode ser confundida com a data limite de pagamento que consta nas liquidações feitas fora do prazo legal, como é o caso.

Assim:

Com os fundamentos expostos, ao abrigo do previsto na alínea b), n.º 1 do artigo 24º da LGT, reverto definitivamente, contra R....., NIF-, a dívida cujo

prazo legal de pagamento ou entrega terminaram no período em que detinha responsabilidades de gestão da sociedade, conforme estipula o artigo 24º, n.º1 alínea b) da LGT, ou seja as dívidas antes identificadas, cujo prazo legal de pagamento ou entrega terminou antes da renúncia, 05/07/2011:

- Processo de execução fiscal n.º - IRC de 2010 - 136412,14 euros, data legal de pagamento decorreu no mês de Maio de 2011.

Proceda-se à sua citação, conforme artigo 160.º do CPPT. (...)" [cf. fls. 42 a 44 do PEF em apenso].

N) Por ofício n.º 242..., de 13.05.2014, do Serviço de Finanças de Moita, foi o Oponente citado na qualidade de responsável subsidiário em sede do procedimento de reversão do processo de execução fiscal n.º, apenas quanto ao apenso n.º, para pagamento da quantia de €116.267,52 e acrescido [cf. fls. 107 e 108 do PEF em apenso].

O) A 23.06.2014 foi apresentada a petição inicial que deu origem à presente acção [cf. fls. 3 dos autos].

*

Nada mais se provou com interesse para a decisão a proferir.

Assenta a convicção deste Tribunal no exame dos documentos constantes dos presentes autos e no processo instrutor, não impugnados, bem como da prova testemunhal produzida, referidos a propósito de cada alínea do probatório.

IV FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO.

O Oponente deduziu oposição judicial à execução contra si revertida na qualidade de devedor subsidiário pelas dívidas tributárias de J..... S.A alegando em síntese, ter exercido o cargo de membro dos órgãos sociais desde 14 de abril de 2009 até 6 de junho de 2011. Contudo, na nota de citação não se encontram espelhadas as diligências efetuadas pela AT que lhe permitam concluir pela insuficiência de bens penhoráveis da devedora principal. Além disso, a reversão não está fundamentada, impedindo o Oponente de lançar mão dos meios de defesa ao seu dispor uma vez que desconhece até à data os fundamentos da dívida exequenda. O prazo legal para pagamento dos impostos terminou em 31 de agosto de 2011, depois da renúncia ao cargo do Oponente. Este aliás, garantiu que fosse solicitado à AT o pagamento do IRC/2010 em três prestações.

Acresce que a devedora principal foi declarada insolvente em 19/10/2011, pelo que as ações executivas encontram-se suspensas, nos termos do art.º 88º CIRE.

O Exmo. Representante da Fazenda Pública contestou por exceção invocando a incompetência territorial, que passou a ser o tribunal de 1ª instância da área onde correr a execução, para ser o tribunal da área do domicílio ou sede do devedor. Exceção que foi julgada procedente e ordenada a remessa dos autos ao tribunal competente.

Prosseguindo os autos no tribunal competente, foi dispensada a prova testemunhal arrolada e cumprida a demais tramitação legal, a MMª juiz proferiu sentença que julgou improcedente a oposição com as seguintes linhas de argumentação: (i) O despacho de reversão encontra-se fundamentado; (ii) Não é necessária a prévia excussão do património do devedor originário, bastando a demonstração da fundada insuficiência de bens (iii) O facto de o prazo legal de pagamento terminar depois do período da sua administração não releva, uma vez que a DP de IRC mod. 22 foi apresentada dentro do prazo legal e deveria ter sido pago o imposto até ao dia do prazo fixado para o envio da declaração (3/6/2011), nos termos do art.º 120º/1 CIRC, e a administração do Oponente cessou em 5/7/2011 (iiii) O Oponente

não provou falta de culpa na insuficiência do património da devedora originária para solver as dívidas tributárias (iiii) O pedido de pagamento em prestações foi indeferido por falta de apresentação de garantia idónea.

Neste recurso o Oponente interpela o tribunal com as seguintes questões: Não se encontra preenchida a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários (Conclusões A a F) nem foram espelhadas as diligências efetuadas pela AT que lhe permitam concluir pela insuficiência de bens (G). A prova da culpa pela insuficiência de bens da devedora originária recai sobre a AT (H-I-L). A AT sabia que a devedora originária se encontrava em insolvência e não reclamou créditos, e o Recorrente não pode ser prejudicado pela inércia da AT (J-K). A AT não provou a gerência de facto do Oponente (M). O despacho de reversão tem uma função delimitadora da matéria de facto relevante para aferição da existência da gerência. Não obstante o princípio do inquisitório, está vedado ao tribunal conhecer outros factos que não os compreendidos no despacho de reversão, e este não contém qualquer prova de gestão de facto do revertido (N-O).

Embora da parte do Oponente a prova da falta de culpa seja uma “diabólica probatio”, incompatível com o princípio da justiça, mas ainda assim o Recorrente provou não existir qualquer culpa da sua parte (P-Q); A fundamentação da reversão é insuficiente R; O tribunal a “a quo” não fundamentou a sua decisão nem apreciou todos os pontos suscitados pelo Recorrente (S) Foi ignorado o princípio da justiça material (T) Os autos deveriam ter sido suspensos, nos termos do art.º 88º do CIRE (U). O Recorrente foi revertido noutros processos de execução fiscal, instaurados no SF da Moita e cujo despacho foi a anulação da reversão, o que revela um padrão consistente de anulação das reversões contra o Recorrente (V).

Iniciando a análise do recurso, começamos pelas alegadas omissões de pronúncia e falta de fundamentação que o Recorrente imputa à sentença na conclusão “S”.

A omissão de pronúncia ocorre quando o juiz viola o dever fixado n.º 2 do art. 660º do CPC – e deixa de «... resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras».

A falta de fundamentação – correspondente à falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito - também poderá acarretar a nulidade da sentença como resulta do disposto nos art.s 615º/1-b) e 125º/1 do CPPT.

Mas nenhum destes vícios é devidamente substanciado pelo Recorrente, que se limita a concluir nesse sentido, demitindo-se de alegar quais as questões que deixaram de ser conhecidas na sentença e, ou, não foram devidamente fundamentadas na sentença.

Tal omissão apenas pode levar à improcedência da conclusão S.

No que se refere à prova da gerência de facto do Oponente (M), a MMª juiz referiu o seguinte:

“No caso dos presentes autos, é certo que o Oponente, tal como resulta da certidão do registo comercial, foi nomeado vogal do conselho de administração da sociedade devedora originária em 14.04.2009, para o triénio de 2009 a 2011 [cf. al. B) dos factos assentes], tendo renunciado àquele cargo em 05.07.2011, com publicidade na Conservatória do Registo Comercial da Moita, em 27.07.2011 [cf. al E) dos factos assentes].

Assim, alega o Oponente que tendo a dívida em questão data limite de pagamento a 31.08.2011, recairia fora do alcance da sua responsabilidade nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT.

Contudo, não obstante ser esta a data limite de pagamento que se encontra associada à certidão de dívida que originou o processo de execução fiscal aqui em análise, não podemos

deixar de concordar com o órgão de execução fiscal na análise que efectuou quanto à imputação da responsabilidade ao Oponente.

É que, nos termos do artigo 120.º, n.º 1 do CIRC, “[a] declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil”, consoante do artigo 104.º, alínea b) do mesmo diploma que “[a]s entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto [a]té ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias entregues por conta.

Consequentemente, tendo a sociedade devedora principal submetido a declaração periódica de rendimentos de IRC, modelo 22, dentro do prazo legal [cf. al. C) dos factos assentes], deveria ter sido até essa data que deveria ter sido efectuado o correspondente pagamento do imposto por si apurado.

A omissão no pagamento em tempo do imposto devido, originou a emissão da liquidação de IRC n.º, bem como a emissão de liquidação de juros de mora calculados desde 04.06.2011 e juros compensatórios relativos aos pagamentos por conta em falta, no montante total de €116.267,52, com data limite de pagamento a 31.08.2011. A emissão da liquidação de juros de mora consubstancia mais um reflexo do facto do prazo de pagamento ter ocorrido em 03.06.2011, excepcionalmente para além do último dia do mês de Maio, atenta a prorrogação do prazo para a apresentação da declaração modelo 22, ocorrida nesse ano, motivada por dificuldades técnicas.

Desta forma, e sendo assente que o prazo limite de pagamento do IRC referente ao exercício de 2010 ocorreu em 03.06.2011, o mesmo subsume-se no quadro da vigência da administração do Oponente, cessada apenas em 05.07.2011”.

A MMª juiz decidiu bem. Está em causa a dívida de IRC relativa a 2010 cujo pagamento deveria ter sido efectuado com a entrega da declaração de rendimentos nos termos combinados dos art.s 120º/1 e 104º/1-b) ambos do CIRC. Tal prazo expirou em 3/6/2011, na vigência da administração do Oponente, como o mesmo expressamente assumiu na petição inicial, e antes da declaração de insolvência da sociedade.

A lei não exige que constem do despacho de reversão os factos concretos com base nos quais a AT fundamenta a alegação relativa ao exercício efectivo das funções do gerente revertido o que significa que, no caso de reacção do visado, a AT terá então (na contestação à oposição) de avançar com esses elementos no sentido de se desembaraçar do ónus que a lei lhe comete da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente, estando aqui em destaque o efectivo exercício da gerência[1].

Contudo, o Oponente não só não alegou na petição inicial a falta de administração efectiva da devedora originária como a confirmou até ao período de 5/7/2011 [data do registo da renúncia].

Por outro lado, não é verdade que no despacho de reversão não conste o exercício efectivo da sua administração. Para além da menção ao facto de *ter sido remunerado por esse cargo, conforme consta na declaração modelo 10 entregue pela devedora originária, naquele período* [Alínea M dos factos provados - pp. 5 da sentença], o despacho assume ter aceite os argumentos apresentados pelo Oponente no direito de audição [por se mostrar registada a renúncia à administração em data e não haver *provas de gestão de facto*] removendo-o por isso, da reversão quanto aos restantes processos com excepção do processo, correspondente a IRC *dentro do período em que exerceu o cargo de administrador da sociedade devedora.*

Depois da doutrina do Ac. do Pleno da Secção do CT do STA n.º 0458/13 de 16-

10-2013 segundo o qual 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 (n.º 4 do art. 23.º 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*, a fundamentação do despacho em apreço é suficiente.

A alegação de que o despacho de reversão tem uma função delimitadora da matéria de facto relevante para aferição da existência da gerência e que está vedado ao tribunal conhecer outros factos que não os compreendidos no despacho de reversão carece de qualquer apoio legal.

O despacho de reversão é apenas o despacho que a lei prevê para efetuar a modificação subjectiva da instância executiva, introduzindo na lide um sujeito que dela não constava inicialmente. Como vimos, não têm de nele constar quaisquer factos concretos relativos ao exercício da gerência efetiva nem o seu conteúdo assume qualquer função “preclusiva”, inibidora ou limitativa dos factos que o tribunal poderá conhecer (com a limitação decorrente dos art.ºs 13º e 125º/1 CPPT e 608º/2 CPC).

Prosseguindo, vejamos se foi apurada a insuficiência patrimonial e se foram, ou deviam ser, espelhadas as diligências efetuadas pela AT que lhe permitam concluir pela insuficiência de bens.

A sentença julgou verificada a insuficiência patrimonial baseando-se na declaração de insolvência, e correspondente situação líquida negativa, proferida em 19/10/2011 e acrescentou:

Conforme resultava do disposto no artigo 23.º, n.º 7 da LGT, “[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”.

Como podemos ler na fundamentação vertida no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 02.07.2014, em sede do processo n.º 1202/13:

“Nesta actual imposição de que o OEF aprecie desde logo os requisitos da reversão da execução fiscal antes da avocação de processos para efeitos de apensação da processo de insolvência, terá, naturalmente sido ponderada uma vertente de celeridade processual, permitindo o imediato prosseguimento do processo contra o responsável subsidiário após o processo de insolvência ser declarado findo e os processos de execução fiscal serem devolvidos à AT (n.º 4 do art. 180º do CPPT), justificando-se, ainda, tal imposição «por serem situações em que é presumível a insuficiência do património do sujeito passivo devedor originário para o pagamento da totalidade das suas dividas. Porém, o «dever de reversão» de que se fala, não pode deixar de ser entendido como um dever de apreciação dos requisitos da reversão, pois ela só será de decidir se se verificarem os restantes requisitos de que depende, para além da presumível insuficiência patrimonial, designadamente a culpa presumida ou provada do responsável subsidiário e o exercício efectivo das funções que são pressuposto da responsabilidade subsidiária.».(Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e comentada, 4ª Ed., 2012, Encontro da Escrita Editora, Anotação 2 ao art. 23º, p. 223.) – cfr. o n.º 2 do art. 23º da LGT e a al. b) do n.º 2 do art. 153º do CPPT).”

Ou seja, atento o quadro legal invocado, não é necessária a prévia excussão do património do devedor originário para ser viável a reversão, bastando-se com a demonstração de “fundada insuficiência”, aqui demonstrada pela menção de insuficiência de bens da devedora originária, decorrente da situação líquida negativa da sociedade, bem como da sua declaração de insolvência. Certo é que em momento algum foi pelo Oponente identificado qualquer património ou crédito da sociedade que pudesse responder pela dívida aqui em causa. Será, contudo, aplicada a norma prevista no artigo 23.º, n.º 3 da LGT, que estabelece 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.”

Do exposto resulta que a sentença enunciou claramente os fundamentos relativos à insuficiência de bens e como do despacho se retira esse pressuposto de reversão. A declaração de insolvência constitui fundamento bastante para tal conclusão[2], sem prejuízo de a execução fiscal não prosseguir 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 [cfr. art. 23.º/2-3, da LGT].

Por outro lado, não é necessário que seja “espelhado” no despacho de reversão as diligências efetuadas pela AT que lhe permitam concluir pela insuficiência de bens.

No caso dos autos, a própria declaração de insolvência constitui fundamento bastante, mas nos restantes casos a lei não exige, sequer, que do despacho constem as diligências efetuadas para o apuramento da existência de bens. Improcedem, por conseguinte, as conclusões A a G.

Quanto à alegação de que a prova da culpa pela insuficiência de bens da devedora originária recai sobre a AT, também não tem razão o Recorrente. (H-I-L).

A questão foi também devidamente apreciada na sentença, a qual depois de enunciar o quadro legal de referência (art.º 24º LGT) consignou que “nas situações em que o gestor exerce, efectivamente, as suas funções e é no decurso desse exercício que se forma o facto tributário ou se inicia o prazo para o pagamento, mas antes que tal prazo se esgote, o gestor cessa as suas funções, o ónus da prova, de que o património da sociedade se tornou insuficiente para a satisfação da dívida por acto culposo do gestor, corre por conta da Fazenda Pública - cf. al. a) do n.º 1 do artigo 24.º, da LGT. Se é no decurso do exercício efectivo do cargo societário de gerente que se esgota o prazo para o pagamento do imposto, não vindo ele a acontecer (o pagamento não se efectuou no prazo devido), o ónus da prova inverte-se contra o gerente, sendo ele quem tem de provar que não lhe foi imputável a falta de pagamento (o gestor está obrigado a fazer prova de um facto negativo, poupando-se a Fazenda Pública a qualquer esforço probatório – cf. al. b), do normativo em exame).

No caso dos presentes autos, é certo que o Oponente (...) foi nomeado vogal do conselho de administração da sociedade devedora originária em 14.04.2009, para o triénio de 2009 a 2011 [cf. al. B) dos factos assentes], tendo renunciado àquele cargo em 05.07.2011, com publicidade na Conservatória do Registo Comercial da Moita, em 27.07.2011 [cf. al E) dos factos assentes].

Assim, alega o Oponente que tendo a dívida em questão data limite de pagamento a 31.08.2011, recairia fora do alcance da sua responsabilidade nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT.

Contudo, não obstante ser esta a data limite de pagamento que se encontra associada à certidão de dívida que originou o processo de execução fiscal aqui em análise, não podemos deixar de concordar com o órgão de execução fiscal na análise que efectuou quanto à imputação da responsabilidade ao Oponente.

É que, nos termos do artigo 120.º, n.º 1 do CIRC, “[a] declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil”, constando do artigo 104.º, alínea b) do mesmo diploma que “[a]s entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto [a]té ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias entregues por conta.

Consequentemente, tendo a sociedade devedora principal submetido a declaração periódica de rendimentos de IRC, modelo 22, dentro do prazo legal [cf. al. C) dos factos assentes], deveria ter sido até essa data que deveria ter sido efectuado o correspondente pagamento do

imposto por si apurado.

A omissão no pagamento em tempo do imposto devido, originou a emissão da liquidação de IRC n.º, bem como a emissão de liquidação de juros de mora calculados desde 04.06.2011 e juros compensatórios relativos aos pagamentos por conta em falta, no montante total de €116.267,52, com data limite de pagamento a 31.08.2011. A emissão da liquidação de juros de mora consubstancia mais um reflexo do facto do prazo de pagamento ter ocorrido em 03.06.2011, excepcionalmente para além do último dia do mês de Maio, atenta a prorrogação do prazo para a apresentação da declaração modelo 22, ocorrida nesse ano, motivada por dificuldades técnicas.

Desta forma, e sendo assente que o prazo limite de pagamento do IRC referente ao exercício de 2010 ocorreu em 03.06.2011, o mesmo subsume-se no quadro da vigência da administração do Oponente, cessada apenas em 05.07.2011.

(...)

Para afastar a responsabilidade subsidiária por dívidas de impostos cujo prazo de pagamento terminou durante a gestão, o gestor tinha pois que demonstrar que a devedora originária não tinha fundos para pagar os impostos e que a falta de meios financeiros não se deveu a qualquer conduta que lhe possa ser censurável.

No que se refere à questão da culpa - como é sabido - consiste na omissão de um dever de diligência, que é de aferir em abstracto (a diligência de um bom pai de família - bonus pater familiae), e traduz-se sempre num juízo de censura em relação à actuação do agente: o lesante, pela sua capacidade, e em face das circunstâncias concretas da situação, podia e devia ter agido de outro modo.

Seguindo de perto aresto do Tribunal Central Administrativo Sul, de 06.10.2009, proferido em sede do proc. n.º 03267/09, a cujas considerações se adere sem reservas, a culpa aqui em causa deve aferir-se pela diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias do caso concreto, quer se entenda que a responsabilidade em causa tem natureza contratual ou extracontratual (cf. artigos 487.º, n.º 2, e 799.º, n.º 2, do Código Civil) e em termos de causalidade adequada, a qual não se refere ao facto e ao dano isoladamente considerados, mas ao processo factual que, em concreto, conduziu ao dano.

Ora, na alínea b) do referido artigo 24.º da LGT, ao responsabilizar-se o gestor que «não prove que não lhe foi imputável a falta de pagamento», estabelece-se uma presunção legal de culpa, no pressuposto de que, tendo o prazo legal de pagamento terminado no período da sua gestão, não pode desconhecer a existência da dívida, e por conseguinte, ao colocar a empresa numa situação de insuficiência patrimonial, indicia uma conduta dolosa que é especialmente grave para os interesses do Estado Fiscal, e por isso, só lhe resta provar que não foi por culpa sua que a empresa caiu em tal situação.

O acto ilícito culposo que se presume praticado pelo gestor não se fica pela omissão de pagamento do imposto vencido. O que se presume é que o gestor não actuou com a diligência de um bonus pater familiae, com a observância das disposições legais aplicáveis aos gestores, em especial ao do artigo 64.º do CSC, que lhe impõe a observância de deveres de cuidado, de disponibilidade, de competência técnica, de gestão criteriosa e ordenada, de lealdade, no interesse da sociedade e dos sócios que sejam relevantes para a sustentabilidade da sociedade. Apesar da dificuldade que existe na prova de um facto negativo, como é o caso da ausência de culpa, o Oponente não podia deixar de alegar e provar factos concretos de onde se possa inferir que a insuficiência patrimonial da empresa se deveu a circunstâncias que lhe são alheias e que não lhe podem ser imputadas.

Ora, alega apenas o Oponente que diligenciou no sentido do cumprimento das obrigações, nomeadamente garantindo que fosse solicitado à administração tributária, por requerimento apresentado junto do Serviço de Finanças competente, um pedido de pagamento em prestações para a dívida de IRC aqui em análise.

Resulta assente nos presentes autos que pelo presidente do conselho de administração da sociedade “J....., S.A.”, foi apresentado o referido requerimento a solicitar o pagamento em prestações da liquidação de IRC, n.º, no montante de €116.267,52 [cf. al. F) dos factos assentes]. Se é certo que num primeiro momento o pedido foi deferido, por despacho de 26.09.2011, da Directora de Finanças de Setúbal, sob condição de apresentação de garantia idónea, e não tendo esta sido apresentada, foi o mesmo indeferido por despacho de 11.11.2011, do Director de Finanças Adjunto de Setúbal [cf. als. G) e H) dos factos assentes].

Assim, não sendo este pedido da autoria do Oponente não se vislumbra qualquer alegação pertinente quanto à demonstrar que a devedora originária tinha fundos para pagar os impostos e que a falta de meios financeiros não se deveu a qualquer conduta que lhe possa ser censurável.”

Ou seja, mostra-se registada a gerência do Oponente no período compreendido

entre 14/6/1999 e 27/7/2011- data do registo da renúncia ao cargo de vogal do CA da sociedade “J.....” [factos provados B) e E)], e o próprio confirmou ter exercido “... o cargo de membro dos órgãos sociais da executada (... desde 14 de abril de 2009 (...) até 6 de junho de 2011”- artigos 2º e 3º da petição inicial, usando não a data do registo, mas sim a data das deliberações, daí a discrepância nas datas] alicerçando a sua defesa, não na falta de administração efetiva mas sim no facto de já não ser administrador, por renúncia de 5/7/2011, da devedora principal quando terminou o prazo para pagamento voluntário [notificado], em 31 de agosto de 2011.

Como já salientámos, nenhuma dúvida subsistem quanto ao exercício da administração efetiva da devedora originária no triénio em causa, pelo menos até 5/7/2011 [data da deliberação sobre a renúncia].

Respondida positivamente a questão da administração efetiva do Oponente, não é a data de 31 de agosto de 2011 que releva para apuramento do regime legal de repartição da carga probatória em matéria de culpa.

Ou seja, não é esta a data que releva para saber se a culpa deve ser provada pela AT, ou se o Oponente está onerado com presunção de culpa, nos termos das alíneas a) e b) do art. 24º n.º 1 LGT, respetivamente. Isto porque, como bem salientou a MMª juiz,

“nos termos do artigo 120.º, n.º 1 do CIRC, “[a] declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil”, constando do artigo 104.º, alínea b) do mesmo diploma que “[a]s entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, devem proceder ao pagamento do imposto [a]té ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos, pela diferença que existir entre o imposto total aí calculado e as importâncias entregues por conta.

Consequentemente, tendo a sociedade devedora principal submetido a declaração periódica de rendimentos de IRC, modelo 22, dentro do prazo legal [cf. al. C) dos factos assentes], deveria ter sido até essa data que deveria ter sido efectuado o correspondente pagamento do imposto por si apurado.

A omissão no pagamento em tempo do imposto devido, originou a emissão da liquidação de IRC n.º, bem como a emissão de liquidação de juros de mora calculados desde 04.06.2011 e juros compensatórios relativos aos pagamentos por conta em falta, no montante total de €116.267,52, com data limite de pagamento a 31.08.2011. A emissão da liquidação de juros de mora consubstancia mais um reflexo do facto do prazo de pagamento ter ocorrido em 03.06.2011, excepcionalmente para além do último dia do mês de Maio, atenta a prorrogação do prazo para a apresentação da declaração modelo 22, ocorrida nesse ano, motivada por dificuldades técnicas.

Desta forma, e sendo assente que o prazo limite de pagamento do IRC referente ao exercício de 2010 ocorreu em 03.06.2011, o mesmo subsume-se no quadro da vigência da administração do Oponente, cessada apenas em 05.07.2011.

A decisão está correta e não nos merece qualquer reparo.

No que respeita à suspensão dos autos decorrente do processo de insolvência, esclareceu a MMª juiz "a quo", louvando-se no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 17.02.2016, proferido no processo n.º 0122/15 de que tal não é possível (com os fundamentos invocados pelo Oponente) por ser legal a prossecução da execução fiscal contra o responsável subsidiário, por reversão realizada (ao abrigo do art. 24.º da LGT) antes ou depois da declaração de insolvência da sociedade devedora, com a penhora de bens do revertido independentemente da data da sua aquisição, na medida em que só relativamente à entidade insolvente fica a possibilidade de penhora limitada a bens ulteriormente adquiridos, não fazendo sentido invocar a restrição do n.º 5 do art. 180.º do CPPT relativamente ao responsável subsidiário

caso inexistir declaração de insolvência quanto a si.
Improcede, pois, a conclusão U.

Adiante.

Não vemos também que a sentença tenha ignorado o princípio da justiça material ou que o Oponente tenha provado a sua falta de culpa na insuficiência de bens para solver as dívidas tributárias [Conclusões T-P-Q].

Pelo contrário, a sentença aplicou o direito tal como tem sido interpretado nos tribunais superiores e o certo é que o Oponente tão pouco logrou provar a sua falta de culpa, nem de resto alegou quaisquer factos nesse sentido. Cabia ao Recorrente alegar toda a realidade que envolveu a actividade da devedora originária e que desembocou na falta de meios financeiros por forma a permitir um juízo sobre a sua conduta neste processo e, nesta medida, afastar a presunção de culpa prevista na alínea b) do art. 24º/1 LGT, o que de modo algum fez.

A alegação de que garantiu que fosse solicitado à administração tributária, por requerimento escrito apresentado junto do serviço de finanças competente, que o pagamento do IRC, da devedora principal, relativo ao período de tributação de 2010 fosse objecto de diferimento em três prestações, nos três meses seguintes, findando em agosto de 2011, não corresponde a qualquer diligência desculpabilizante.

Por fim, a questão de a AT saber que a devedora originária se encontrava em insolvência e não reclamou créditos, não podendo o Recorrente ser prejudicado pela inércia da AT e que outros processos instaurados no SF da Moita foram objeto de despacho de anulação da reversão, o que revela um padrão consistente de anulação das reversões contra o Recorrente, constituem questões novas, submetidas pela primeira vez ao tribunal, pelo que não sendo de conhecimento oficioso, delas não se pode tomar conhecimento neste recurso[3].

Assim, improcedendo todas as conclusões de recurso, a sentença deverá ser confirmada.

V DECISÃO.

Termos em que acordam, em conferência, os juizes da secção de contencioso Tributário deste TCAS em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 24 de janeiro de 2020.

(Mário Rebelo)

(Patrícia Manuel Pires)

(Cristina Flora)

[1] Ac. do TCAN n.º 01210/07.5BEPRT de 30-04-2014 Relator: Pedro Nuno Pinto Vergueiro.

[2] Ac. do STA n.º 0783/17 de 12-07-2018 Relator: FRANCISCO ROTHES
Sumário: I - O conhecimento pelo órgão da execução fiscal da declaração de insolvência da sociedade originária devedora (resultante do pedido efectuado pelo tribunal por onde corre termos o processo de insolvência de remessa do processo de execução fiscal para avocação) é fundamento bastante para que o órgão da execução fiscal considere haver “fundada insuficiência” do património da sociedade originária devedora, a justificar a reversão contra o responsável subsidiário pela dívida exequenda (cfr. art. 23.º, n.ºs 2 e 7, da LGT).

[3] Cfr. ac. do STA n.º 01435/17 de 20-06-2018 - Relator: FRANCISCO ROTHES