

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	058/09
Data do Acórdão:	24-03-2010
Tribunal:	PLENO DA SECÇÃO DO CT
Relator:	PIMENTA DO VALE
Descritores:	EXECUÇÃO FISCAL RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA REVERSÃO DA EXECUÇÃO APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO
Sumário:	<p>I - As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.</p> <p>II - Assim, a aplicação imediata da LGT aos requisitos da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, carece de suporte legal, quando os factos que servem de suporte à reversão ocorreram antes da sua entrada em vigor.</p>

Nº Convencional:	JSTA000P11627
Nº do Documento:	SAP20100324058
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A...
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:	
-------------	--

▼ Texto Integral

Texto Integral:	<p>Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>1 – A..., melhor identificado nos autos, deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívidas de Imposto de Selo e coima, relativas a Fevereiro de 1997. Este tribunal, por sentença datada de 21/1/08, julgou improcedente a oposição à execução fiscal deduzida (vide fls. 246 e segs.).</p> <p>Inconformado, o oponente interpôs recurso desta sentença</p>
-----------------	---

para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul (vide fls. 261 e segs.).

No aresto então prolatado e datado de 1/7/08, este Tribunal concedeu provimento ao recurso, julgando procedente a oposição à execução fiscal (vide fls. 307 e segs.).

Deste acórdão, a Fazenda Pública interpôs recurso para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do STA, invocando como fundamento do mesmo oposição entre esse acórdão e os acórdãos prolatados por esta Secção do STA de 13/4/05, in rec. nº 100/05, quanto à necessidade de excussão prévia e de 27/4/05, in rec. nº 101/05, quanto à sucessão de leis no tempo (vide fls. 353 e segs.).

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, nº 3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de julgados (fls. 336 e 339 e segs.).

Por despacho do Exmº Relator do Tribunal Central Administrativo Sul, considerou-se existir a invocada oposição de acórdãos e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do disposto no artº 284º, nº 5 do CPPT (fls. 347 e segs.).

A recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. As situações de facto no Acórdão recorrido e no Acórdão fundamento são idênticas:

ambos os casos têm como base de facto Execuções fiscais instauradas para cobrança de dívidas tributárias de pessoas colectivas mas, desvelada a insuficiência do respectivo património para satisfação da dívida exequenda a A.T. procedeu a reversão contra responsável(eis) subsidiário(s).

2. Quer no Acórdão recorrido quer no Acórdão fundamento:

- As dívidas são anteriores à entrada em vigor da LGT;
- A execução foi instaurada antes da entrada em vigor da LGT;
- A reversão contra os gerentes verificou-se na vigência da LGT.

Mas,

3. As soluções jurídicas encontradas no Acórdão recorrido e nos acórdãos fundamento são opostas, pois:

4. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que, no caso submetido a julgamento, para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em

que assenta a responsabilidade, relativamente a dívidas cujos períodos de constituição decorreram na sua vigência, aplica o CPT, tudo se devendo passar de acordo com o disposto no art. 239º, nº 2, deste diploma, que subordina o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários à verificação da inexistência de bens penhoráveis e insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido; ao invés, os acórdãos fundamento aplicaram o art. 23º da LGT, conjugado com o n.º 2 do art. 153º do CPPT, que sucedeu ao art. 239º, nº 2, do CPT, entendendo que hoje, mesmo relativamente a impostos cuja execução se iniciou antes da vigência daquela Lei, não é necessária a prévia excussão do património do devedor originário para que seja possível a reversão. Basta a constatação fundada da insuficiência do património da devedora originária, baseada, por exemplo, no auto de penhora e/ou outros elementos.

5. Isto é: no Acórdão recorrido entendeu-se que, por as dívidas exequendas e a instauração da Execução Fiscal serem anteriores à entrada em vigor da LGT se aplicava o regime de reversão resultante do art. 239º nº 2 do CPT - só feita a excussão do património da devedora originária era viável a reversão contra os responsáveis solidários (gerentes, administradores...). Ao passo que nos Acórdãos fundamento se decidiu que, apesar de as dívidas exequendas e a Execução Fiscal para a sua cobrança serem instauradas antes da entrada em vigor da LGT, o regime de reversão aplicável não é aquele, mas o decorrente do artigo 23º da LGT, conjugado com o n.º 2 do art. 153º do CPPT - a reversão, aos responsáveis solidários, das dívidas em cobrança em Execução Fiscal é possível desde que a insuficiência do património da devedora originária resulte evidenciada e fundada, por exemplo, no auto de penhora, e/ou em outros elementos.

6. Existe, pois, a alegada oposição entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos fundamento. E existindo oposição, deve prevalecer a solução dos acórdãos fundamento.

O recorrido não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser julgado findo o recurso, quanto à necessidade de excussão prévia, por não existir oposição de julgados e improcedente quanto à questão da sucessão de leis no tempo.

Daquela questão foram notificadas as partes (cfr. artº 704º

do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente Fazenda Pública, nos termos que constam de fls. 378, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

a) O ora Oponente, juntamente com a sua mulher B..., são os únicos sócios e gerentes da sociedade comercial por quotas “C...”, NIPC 501 566 759, com sede social no sítio ..., Edifício ..., 2700 Amadora - Cfr. documento a fls. 41 e segs.;

b) O ora Oponente exercia a gerência efectiva da C... - Cfr. artº 7º da p.i.;

c) A sociedade identificada em a) que antecede foi constituída em 23 de Julho de 1985, por escritura pública lavrada no Cartório Notarial da Amadora e tinha por objecto actividade de fabrico, comércio e representação de vestuário -Cfr. documento a fls. 41;

d) A sociedade identificada em a) que antecede cessou a sua actividade em Novembro de 2001 - Cfr. documento a fls. 128;

e) O comportamento da sociedade identificada em a) que antecede, pautou-se por reiterado incumprimento, em termos de obrigações declarativas, registo e pagamento, tendo, em Janeiro de 2003, dívidas fiscais no valor de € 3.402.398,20, provenientes de IVA, IRC, IRS, Segurança Social, Coima e Imposto de Selo e juros compensatórios - Cfr - Cfr. documento a fls. 128 e segs;

f) A sociedade referida em a), que antecede, aderiu aos benefícios do DL 124/96, de 8 de Agosto, no regime de pagamento de 150 prestações, tendo, regularizado apenas sete e tendo sido excluída daquela modalidade de pagamento em 21/12/2000, não tendo sido efectuados quaisquer pagamentos posteriormente - Cfr. documento a fls. 128 e segs;

g) O património da sociedade C..., consistente em bens imóveis está todo penhorado - Cfr. documento a fls. 128 e segs;

h) Em 18 de Outubro de 2002, por altura da cessação da actividade da C..., o Oponente A... registou na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa contrato de sociedade, pelo qual foi constituída a pessoa colectiva “D..., Lda, com sede na Rua ..., nº ..., Penha de França, Lisboa, da qual é único sócio gerente e que tem por objecto a confecção, comércio e representação de artigos

de vestuário -Cfr. documento n° 1 e segs.;

i) Corre termos no Serviço de Finanças da Amadora 1 o processo de execução fiscal com n° 3131-99/103992.0 contra C... – Lda, por dívidas de Imposto de Selo e coima relativo a Fevereiro de 1997;

j) O Chefe do Serviço de Finanças, em 11 de Agosto de 2003, proferiu despacho revertendo a execução fiscal referida em i), que antecede, contra A..., na qualidade de responsável subsidiário, do qual se destaca: “Analisados os autos verifica-se que à executada não são conhecidos bens penhoráveis, conforme resulta da certidão de diligências e informação constante de fls. (4) Como resulta do documento da Conservatória do Registo Comercial da Amadora a fls. (5) e outros documentos incorporados no processo de Grandes Devedores nomeadamente cheques assinados, nomeação e aceitação das funções de fiel depositário de bens penhorados à originária devedora, intervenção em escritura de trespasse pertencente à executada. Considerando ainda o facto de que, tanto na data em que ocorreu o facto tributário, como na data em que a dívida se tornou exigível eram responsáveis subsidiários da executada A...a, Nif 117991830 e B..., Nif 117991848, ambos residentes na Rua ..., 2700 Amadora, contra eles, e nos termos do n° 23° da L.G.T. conjugado com o art° 159° do C.P.P.T. determino a reversão da presente execução.” - Cfr. documento de fls. 42, o qual se dá aqui por reproduzido;

k) A oponente deduziu a presente oposição em 10 de Novembro de 2006 - Cfr. carimbo apostado a fls. 3; A que, nos termos do art° 712° do CPC, se adita o seguinte:

l) Em 14.6.99, a executada C... solicitou adesão ao DL 124/96 para pagamento das dívidas entre as quais a da execução em causa referida em i) e, por despacho de 21.12.2000, a executada foi excluída desse DL por incumprimento (cfr. fls. 87 e ss).

3 – Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687°, n° 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2007, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002,

nos termos dos artºs 2º, nº 1, e 4º, nº 2, da Lei nº 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei nº 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, "...a admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto no art. 152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

- existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;

- a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas” (Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. nº 616/07).

4 – Posto isto e desde logo, importa referir que, muito embora não conste dos autos se os acórdãos tidos por fundamento transitaram em julgado, tem este STA vindo a entender, em sintonia com o disposto no artº 763º, nº 4, do CPC, na redacção anterior à reforma introduzida pelos Decretos-Lei nºs 329-A/95 de 12/9 e 180/96 de 12/12, que se deve partir do pressuposto que o trânsito em julgado ocorreu, se o recorrido não alegar que o acórdão não transitou, como é o caso.

Vejamos, então, se se verificam os demais pressupostos.

E a resposta não pode deixar de ser negativa e bem manifestamente, em relação ao primeiro dos acórdãos invocados como fundamento do presente recurso e que foi junto a fls. 229 e segs..

Com efeito, neste aresto decidiu-se, depois de eleger como

regime aplicável ao caso ali em apreço o previsto no artº 23º da LGT e no artº 153º do CPPT, que, na vigência destes diplomas legais, é possível, ao contrário do que acontecia no âmbito do CPT, reverter a execução face à insuficiência do património do originário devedor. Por sua vez, no acórdão recorrido decidiu-se, depois de eleger como regime aplicável ao caso ali em apreço o previsto no artº 13º do CPT, que, na vigência deste diploma legal, quando existam bens penhoráveis ou penhorados da executada originária ou seus sucessores a reversão só pode ocorrer após a sua liquidação, quando o produto da sua venda for insuficiente para pagamento da dívida exequenda, só sendo possível a reversão contra responsáveis subsidiários antes da liquidação dos bens existentes, se os bens da exequenda originária tiverem um valor máximo predeterminado (como dinheiro ou créditos) e tal valor for inferior ao valor da dívida exequenda. E acrescenta que “os pressupostos em que assenta o chamamento do revertido e constantes do art. 239 do CPT com o entendimento que já referimos devem estar verificados no momento em que se profere o despacho de reversão.

Na situação em apreço e conforme resulta do provado sob a al. g), verifica-se que quando foi proferido o despacho de reversão encontravam-se penhorados todos os bens da executada e daí se ter concluído pela insuficiência de bens da mesma para satisfazer as dívidas. Esta constatação permite concluir que à data do despacho de reversão não se verificava a inexistência de bens e que não se podia ordenar a reversão por não se verificar o condicionalismo do art. 239º do CPT”.

Para concluir que se verifica, assim, “a ilegitimidade do recorrente na execução o que constitui fundamento de oposição previsto no art. 204 nº 1 al. b) do CPPT...”. Sendo assim, não só os arestos em confronto não divergem quanto à solução jurídica encontrada quanto à necessidade de excussão prévia do património da originária devedora para poder ocorrer a reversão da dívida exequenda, no âmbito do artº 13º do CPT, mas, também, os regimes legais, à face dos quais a questão foi decidida, são diferentes.

Pelo que inexistente, nesta parte, a alegada oposição de acórdãos.

O mesmo já não se poderá dizer em relação à questão da sucessão de leis no tempo, nomeadamente, quanto à

aplicação do artº 23º da LGT a execuções de dívidas constituídas anteriormente à vigência desta.

Na verdade, no acórdão recorrido e sufragando-se para o efeito no acórdão desta Secção do STA de 28/9/06, in rec. nº 488/06, decidiu-se que “As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.

...Por isso, o CPT é aplicável para regular as condições da reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade, relativamente a dívidas cujos períodos de constituição decorreram na sua vigência”.

Por sua vez, no acórdão tido por fundamento e junto a fls. 332 e segs., decidiu-se que, tendo a reversão ocorrido já na vigência da LGT, é o regime nesta previsto o aplicável, concretamente o previsto no seu artº 23º, em conjugação com o disposto no artº 153º do CPPT.

Pelo que é, assim e nesta parte, patente a “antítese discursiva” entre os arestos em confronto.

5 – Posto isto, passemos, então, à apreciação desta questão.

Restringe-se esta à aplicabilidade do artº 23º da LGT à reversão determinada em 11/8/03 atinente à responsabilidade subsidiária nascida em 1997.

Conforme se diz no aresto recorrido, o regime da responsabilidade aplicável às dívidas em causa, nascidas em 1997, é o do Código de Processo Tributário (CPT).

Isto por que e como vimos, citando jurisprudência desta Secção do STA, a responsabilidade subsidiária dos gerentes e respectivos pressupostos é matéria regulada pela lei vigente à data do facto gerador dessa responsabilidade, sendo para o efeito indiferente o momento da reversão da execução.

Para a recorrente essa mesma responsabilidade e respectivos pressupostos é matéria que deve ser regulada pela lei vigente à data da reversão da execução, uma vez que a norma do predito artº 23º tem carácter procedimental e é de aplicação imediata.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, quer a doutrina, quer a jurisprudência

uniforme desta Secção do STA têm vindo a apontar no sentido pugnado pelo acórdão recorrido.

Vejam-se, neste sentido e entre muitos, os Acórdãos de 24 de Fevereiro de 1999, in rec. nº 21.606; de 26 de Maio de 1999, in rec. nº 23.769; de 27 de Outubro de 1999, in rec. nº 23.872; de 28 de Fevereiro de 2001, in rec. nº 25.341; de 19 de Dezembro de 2001, in rec. nº 26.382; de 11/1/06, in rec. nº 717/05 e de 28/9/06, in rec. nº 488/06, estes dois últimos subscritos pelo Relator que, por isso, vamos aqui seguir de perto.

No período referido, vigorava o CPT, em cujo artº 13º se previa o regime da responsabilidade subsidiária dos gerentes por dívidas tributárias, concretamente, “por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais”.

A LGT entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999 (artigo 6º do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro), pelo que os factos que servem de suporte à imputação da responsabilidade subsidiária que ocorreram em 1999 se enquadram no seu domínio de aplicação.

“As normas com base nas quais se determina a responsabilidade subsidiária, inclusivamente aquelas que determinam as condições da sua efectivação e o ónus da prova dos factos que lhe servem de suporte, devem considerar-se como normas de carácter substantivo, pois a sua aplicação tem reflexos materiais na esfera jurídica dos revertidos.

Como é praticamente pacífico na doutrina «*as normas sobre direito probatório material – as que afectam a substância do direito repercutindo-se sobre a própria viabilidade deste – não são, em princípio, de aplicação imediata*». (VAZ SERRA, em estudo publicado na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 111º, página 8. Em sentido semelhante se pronunciam MANUEL DE ANDRADE, *Noções elementares de processo civil*, 1979, página 193, BAPTISTA MACHADO, *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, página 273, ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de processo civil*, 1ª edição, página 58.)

Por isso, relativamente às dívidas cujos períodos de constituição ocorreram na vigência do C.P.T., é aquele diploma o aplicável para regular as condições da reversão

contra os responsáveis subsidiários, bem como para estabelecer as regras do ónus da prova dos factos em que assenta a responsabilidade.

Estas regras, que já eram adoptadas antes da L.G.T., são confirmadas pelo seu art. 12.º que, nos n.ºs 1 e 3, distingue entre «*normas tributárias*» e «*normas sobre procedimento e processo*», apenas estabelecendo a regra da aplicação imediata para estas últimas.

Apenas podem ser consideradas normas de procedimento e de processo as que têm uma função instrumental, regulando a forma como se processa a reversão da execução fiscal e não também as que fixam os requisitos de que ela depende, que, ao definirem quem e quando pode ser responsabilizado pelo pagamento de impostos têm natureza de normas de incidência subjectiva dos tributos ou, pelo menos, terão uma natureza análoga, inclusivamente para efeitos da proibição de retroactividade constante do art. 103.º, n.º 3, da CRP.

Assim, a aplicação imediata da LGT aos requisitos da reversão da execução fiscal contra responsáveis subsidiários, carece de suporte legal, quando os factos que servem de suporte à reversão ocorreram antes da sua entrada em vigor” (Acórdão citado de 28/9/06, in rec. n.º 488/06).

No mesmo sentido se pronunciou Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., Vol. II, in págs. 334 e 335, nota 16.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter o aresto recorrido.

Custas pela recorrente Fazenda Pública, nas instâncias e neste STA, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 24 de Março de 2010. *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) – *Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa* – *António Francisco de Almeida Calhau* – *António José Martins Miranda de Pacheco* – *João António Valente Torrão* – *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* – *Domingos Brandão de Pinho* – *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* – *Joaquim Casimiro Gonçalves* – *Dulce Manuel da Conceição Neto*.