

Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0780/11
Data do Acórdão:	21-09-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ISABEL MARQUES DA SILVA
Descritores:	EXECUÇÃO FISCAL RECLAMAÇÃO NULIDADE DE CITAÇÃO RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO
Sumário:	<i>I - De acordo com o disposto no nº 4 do art. 22º e no nº 4 do art. 23º, ambos da LGT, a citação do responsável subsidiário, em processo de execução fiscal deve conter, além dos elementos incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais da liquidação, incluindo a respectiva fundamentação. II - A arguição da nulidade da citação só deve proceder no caso de se demonstrar existência de prejuízo para a defesa do citado, no âmbito dos direitos processuais que podem ser exercidos na sequência dessa citação (nº 4 do art. 198º do CPC).</i>

Nº Convencional:	JSTA000P13259
Nº do Documento:	SA2201109210780
Recorrente:	A... E OUTROS
Recorrido 1:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	UNANIMIDADE

--	--

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

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:	<p>Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo - Relatório -</p> <p>1 – A..., B... e C..., todos com os sinais dos autos, recorrem para este Supremo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, de 30 de Junho de 2011, que julgou improcedente o recurso contra o acto de indeferimento do pedido de reconhecimento da nulidade das o 0116200401009923 (Serviço de Finanças da Mealhada), apresentando para tal fundamento:</p> <p>1. A posição recorrida encontra-se em clara dissonância com o decidido noutro acórdão designadamente: o acórdão desse Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Junho de 2011, que julgou improcedente o recurso contra o acto de indeferimento do pedido de reconhecimento da nulidade das o 0116200401009923 (Serviço de Finanças da Mealhada), apresentando para tal fundamento:</p> <p>acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte tirado no Processo</p>
-----------------	---

n.º00599/07<http://dgsi.pt/jtcn.nsf/89d10288c2dd49c802575c8003279c7/5ª8a9e1>

2. O entendimento exposto pelo tribunal “a quo”, alarga demasiado e sem convicção legal, o espectro de tal diversidade.

3. É que, sendo viável a operação, por parte do citando, de diferentes formas de citação comum, que, no âmbito do procedimento e processo tributários, aprese-nta conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução, a pessoa interessada (grifamos)” - cfr. art. 35.º n.º 2 CPPT;

4. Ou seja, trata-se de um acto umbilicalmente ligado ao processo de execução, e não diversas do executado, não fazendo sentido que as estas sejam vedadas, cercadas de irregularidades, a não cumprimentos de formalidades legais, que contenha, igualmente, “sensu”.

5. Por outro lado, a pronúncia relevada afigura-se-nos não se compatibilizar, com o legislador em eleger a citação dos responsáveis subsidiários como um dos factores de contagem do prazo de impugnação judicial – art. 102º n.º 1 al. c) CPPT, possível.

6. Podendo os responsáveis subsidiários, no seguimento de uma citação em processo, a esta, bem como, alternativa ou cumulativamente, apresentar impugnação, re-querer o sistema legal a eventualidade de, com base no mesmo acto de citação, conseguir liquidações, se esvaía o período disponibilizado por lei para questionar a legalidade das liquidações, se esvaía o período disponibilizado por lei para questionar a legalidade das liquidações, se esvaía o período disponibilizado por lei para questionar a legalidade das liquidações,

7. Acresce que, a solução “em crise” não é a que melhor acautela e satisfaz as necessidades, sentido de conferir uma especial couraça, uma particular matriz, à citação dos responsáveis expressamente, que a mesma revista a modalidade de pessoal – art. 199.º n.º 4 CPPT, dados, específica e privativamente, positivados nos arts. 22.º n.º 4 e 23.º n.º 4 CPPT.

8. Não permitir alcançar a nulidade da citação por inobservância de tão bem idónea tutela dos interesses que as mesmas visam salvaguardar.

9. A falta de indicação da natureza das liquidações, se adicionais, oficiosas ou não, pela devedora originária, bem como dos respectivos fundamentos, não permite a fundamentação fundamental, redundando em prejuízo para a defesa dos recorrentes, pois que os previstos na lei poderia facilitar ao citado a sua defesa, designadamente, a decisão contenciosa – contra as liquidações, sabido que a impugnação depende, essencialmente, do formal fundamentador do acto.

10. As nulidades da citação que decorram da inobservância de formalidades da LGT, artigo 22.º, n.º 4, da LGT, devem ser arguidas perante o órgão da execução fiscal, e não indeferir, não sendo aplicável, quanto nesta sede, o disposto no artigo 37.º, do Regulamento da LGT.

Termos em que e nos mais de direito deve o presente recurso ser provido e, consequentemente, julgar-se procedente a reclamação com as legais condições.

2 - Não foram apresentadas contra-alegações.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não deverá merecer provimento, pelos fundamentos que constam da presente decisão. *Fazenda Pública e acompanhando a argumentação expendida pela Fazenda Pública na decisão recorrida.*
- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se, como alegado e ao contrário do decidido, são nulas, por violação do Código de Processo Civil (CPC), as citações efectuadas aos ora recorrentes, na qualidade de responsáveis pelas liquidações que deram origem às dívidas exequendas.

5 – Matéria de Facto

Na sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro objecto de recurso foi

A) Em 14/12/2004 foi instaurado no Serviço de finanças da Mealhada D..., Lda nº 0116200401009923, por dívidas de IVA do ano de 2003, no montante global de

B) Efectuadas as penhoras dos bens da devedora originária e constatada a sua ineficácia, tendo sido iniciados processos de execução fiscal em curso para o pagamento da quantia exequenda, tendo sido produzida a reversão contra os responsáveis subsidiários em 08/11/2010, tendo sido juntos os autos para a realização de diligências, certidão permanente procedimento interno da inspecção, prints do processo de execução fiscal executada dos anos de 2003 e 2004, declarações de início e alterações de actuação, etc., tendo sido requerimento solicitando a não afixação de editais (fls. 29 a 44 dos Autos que a

C) Em 08/11/2011, foi elaborada informação antecedente a projecto de despacho de despacho com o seguinte teor: "I. Factos verificados Os presentes autos correm seus termos em virtude de com sede na Av. Luso, pelas dívidas discriminadas no quadro infra:

Identificação da Dívida em Cobrança Coerciva
VALOR DA DÍVIDA
Nº Processo Proveniência Nº Certo Tributo Qtª. Exeq. Acrescido
0116200401009923 IVA 109,38
28821 IVA 8.041,26
28821 IVA 12.751,89
28821 IVA 5.760,78
28821 IVA 15.986,89
TOTAL 42.549,82 109,38

Nesta data, o valor global da dívida é de € 42.650,20, sendo € 42.540,82 de quantias devidas em virtude de legais, constituídos por custas processuais;

Conforme diligências que antecedem, verifica-se que não são conhecidos bens suficientes para a satisfação das dívidas gerentes de direito da sociedade no período a que respeitam as dívidas, os seguintes:

- A..., NIF ...;
- B..., NIF ...;
- C... NIF

Feita a análise da prescrição verifica-se que a mesma ainda não ocorreu, tanto para a devedora principal como para eventuais responsáveis subsidiários, pelo que haverá lugar ao procedimento de execução fiscal.

II. Fundamentação

A. Direito

O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação dos requisitos previstos no nº 2 do art. 153º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT):

- a) "Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores";
 - b) "Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de execução fiscal, para a satisfação da dívida exequenda e a disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e a
- Em articulação com a norma supra, e atendendo à natureza da dívida (imposto de renda) e à responsabilidade tributária subsidiária da Lei Geral Tributária (LGT);

Assim, o nº 1 do artigo 24º da Lei Geral Tributária (LGT) regula a responsabilidade tributária subsidiária dispondo que "os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exercem funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente autónomos são responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

- a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer caso, o património da pessoa colectiva ou ente fiscal mente equiparado se tornou insuportável;
- b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

B. Facto

1. Da inexistência/insuficiência de bens

Após diligências que antecedem, verifica-se que nesta data, não são conhecidos bens susceptíveis de serem penhorados á devedora originária;

Pelo exposto verifica-se a inexistência de bens penhoráveis da devedora originária;

2. Do exercício da gerência de facto (ou de direito e de facto)

Consultados os elementos cadastrais disponíveis (documental e informático) que constam da actuação permanente da sociedade a fls. 28 a 30, verifica-se que sai, gerentes de direito e de facto:

- A..., NIF ...;
- B..., NIF ...;
- C..., NIF

A doutrina e a jurisprudência entendem que se exige aqui a cumulação da gerência de direito e de facto, apenas a gerência de facto durante esse período, sendo então determinante o facto de só quem de facto exerce as funções em nome e por conta de uma sociedade, e não como gerente e representá-la perante terceiros.

Assim foram juntos aos autos indícios da gerência de facto, conforme se indica a seguir:

Com referência ao gerente, A..., contribuinte nº..., residente em Av. ..., s/n ... Luso, foi juntado:

- Cópia "Procedimento externo da Inspeção" dos Serviços de Inspeção Tributária;
- Prints da Modelo 10 da Declaração Anual da executada, referente aos anos 2000 a 2006;
- Cópia da Declaração de Início de Actividade entregue em 19/07/2000 (fls. 34 a 35);
- Com referência à gerente, B..., contribuinte nº ..., residente em Av. ... Luso, foi juntado:
- Cópia "Procedimento externo da Inspeção" dos Serviços de Inspeção Tributária;
- Prints da Modelo 10 da Declaração Anual da executada, referente aos anos 2000 a 2006;
- Pedido de pagamento por conta, constante no processo de execução fiscal nº 1234/2007 (fls. 37);

- Cópia da Declaração de Alterações de Actividade (fls. 38 a 41);

Com referência ao gerente, C..., contribuinte nº ..., residente em Av. ... Luso, foi juntado:

- Cópia "Procedimento externo da Inspeção" dos Serviços de Inspeção Tributária;
- Prints da Modelo 10 da Declaração Anual da executada, referente aos anos 2000 a 2006;
- Requerimento datado de 17-12-2007, a solicitar a não afixação de editais (fls. 42 a 43);

III. Conclusões

À devedora originária não são conhecidos bens, susceptíveis de serem penhorados. Face aos indícios carreados para os autos de fls. 27 a fls. 42, exerceram a gerência de facto:

- A..., NIF ...;
- B..., NIF ...;
- C..., NIF

As dívidas passíveis de reversão são as constantes do quadro infra, na quantia de:

Identificação da Dívida em Cobrança Coerciva
--

VALOR DA DÍVIDA
Nº Processo Proveniência Nº Certo Tributo Qtª. Exeq. Acrescido
0116200401009923 IVA 109,38
288212 IVA 8.041,26
288213 IVA 12.751,89
288215 IVA 5.760,78
288216 IVA 15.986,89
109,38

Face ao exposto, proponho que se reverta as dívidas tributárias dos presentes acima identificados, nos termos da alínea a) do nº 2 do art. 153º do CPPT, com devendo os revertidos serem notificados, nos termos do disposto no nº 4 do art. 153º do CPPT, após audiência prévia." (fls. 45 a 47 dos Autos)

D) Em 11/11/2010, foi elaborado projecto de despacho de reversão com o seguinte teor: "Por termo datado de 8 de Novembro de 2010 foi o presente processo feito com a execução, D... Lda., contribuinte fiscal nº ..., com sede em Avenida ... Luso, no valor de ... quantia exequenda e o acrescido, bem como que foram gerentes do mesmo, no valor de ... pagamento ou entrega das dívidas tributárias integrantes do presente processo

- A..., contribuinte fiscal nº ..., com morada em Avenida ...,*
- B..., contribuinte fiscal nº ..., com morada em Avenida ...Luso,*
- C..., contribuinte fiscal nº ..., com morada em Avenida ... Luso,*

Os artigos 22º e 24º da Lei Geral Tributária (LGT) e o artº 8º do Regime Geral das Impostas em situações passíveis de enquadrar a responsabilidade subsidiária dos administradores que exerçam funções de administração em pessoas colectivas, sociedades e outras entidades. Tal responsabilidade é do tipo "ex-lege", isto é, caracteriza uma fiança legal, e não decorre de funções de administração, direcção ou gerência, de facto e/ou de direito, e não é sustentada na prática de actos com aquelas relacionados.

Demonstrada a gerência de direito, há que demonstrar a gerência de facto, esta demonstração vem informada e que de seguida se enumeram:

- a) Cópias do "Procedimento de inspecção externa" levada a efeito pelo Serviço de Finanças de Aveiro;*
- b) Prints da declaração modelo 10 donde se extrai o pagamento de remuneração devida e respectiva;*
- c) Pedido de pagamentos por conta apresentado no PEF nº 011620040100675;*
- d) Cópia da declaração de início de actividade;*
- e) Requerimento a solicitar a não afixação de editais.*

Ora, exteriorizando o administrador (gerente, director ou outra pessoa com funções de administração da sociedade nos mais diversos negócios jurídicos realizados (arts. 248º a 250º do Código das Sociedades Colectivas, 259º a 261º, 390º, 405º, 408º, 470º, 474º e 478º do Código das Sociedades Colectivas) o administrador é responsabilizado pelo cumprimento, ou incumprimento, das obrigações públicas decorrentes daquele.

Assim sendo, e encontrando-se provada a gerência de direito e de facto, ao abrigo do art. 8º da LGT, pelo art. 8º do RGIT e nos precisos termos do artº 160º do Código de Procedimento Administrativo, proponho projecto reverter a execução contra os gerentes acima identificados os quais pagaram os montantes, cujas responsabilidades de pagamento ocorreram nos seus períodos de gestão.

- O Sr. A...:

- pelo montante de € 42.540,82 (quarenta e dois mil quinhentos e quarenta euros) às dívidas tituladas pelas certidões discriminadas no(s) Quadro(s) II que, por força,

- O Sr. B...:

- pelo montante de € 42.540,82 (quarenta e dois mil quinhentos e quarenta euros) às dívidas tituladas pelas certidões discriminadas no(s) Quadro(s) II que, por força,

- O Sr. C...:

- pelo montante de € 42.540,82 (quarenta e dois mil quinhentos e quarenta euros) às dívidas tituladas pelas certidões discriminadas no(s) Quadro(s) 11 que, por força,

Se os responsáveis procederem ao pagamento da dívida no prazo concedido por este Tribunal, não haverá lugar a condenação em custas de mora, nem as custas da execução, valendo a citação como notificação (nº 5). Deverão ficar cientes de que, caso o pagamento não seja efectuado dentro do prazo, a oposição deduzida, suportarão, além das custas a que derem causa, as que forem devidas pela devedora.

Notifiquem-se os contribuintes supra identificados, de acordo com o estatuído no Regulamento, querendo, exercerem o direito de audição ali aludido.

Tal exercício, de acordo com o determinado pelos números 3 e 5 do artº 60º da Lei de Procedimento Administrativo (CPA), a existir, será praticado no prazo de 10 (dez) dias úteis, a contar da data de publicação, e será apresentado pessoalmente neste Serviço de Finanças." (fls. 47 a 49 dos Autos);

E) As notificações foram remetidas por correio registado em 12/11/2010 (fls. 50 a 52 dos Autos);

F) Por carta enviada em 25/11/2010 os Reclamantes exerceram o direito de intervenção, alegando que "os requerentes em nada contribuíram para que o património da sociedade fosse revertido aos credores e entre eles o Fisco." (fls. 53 a 89 dos Autos);

G) Após informação elaborada em 21/12/2010, por despacho de 23/12/2010 foi indeferido o recurso, considerando e fundamentando os pressupostos necessários para a reversão da execução pelas "dívidas que melhor estão identificadas nos Autos que aqui se dão por integralmente reproduzidas);

H) Por cartas registadas com aviso de recepção assinados em 04/01/2011, foi remetido anexo discriminativo das quantias exequendas (fls. 93 a 96 dos Autos);

I) Na sequência das citações efectuadas os Reclamantes apresentaram em 03/02/2011 recurso, alegando que as citações por não envio dos elementos essenciais das respectivas liquidações não continham os elementos que do procedimento constarem (fls. 98 a 106 dos Autos);

J) Após informação, foi proferido em 11/03/2011 o despacho reclamado indeferido, considerando e fundamentando os pressupostos necessários para a reversão da execução pelas "dívidas que melhor estão identificadas nos Autos que aqui se dão por integralmente reproduzidas);

K) Comunicado o indeferimento por carta registada em 15/03/2011, em 18/03/2011 foi apresentado recurso, alegando que as citações por não envio dos elementos essenciais das respectivas liquidações não continham os elementos que do procedimento constarem (fls. 110 e 111 dos Autos). Não se provaram outros factos relevantes para a decisão da causa.

6 – Apreciando

6.1 Da alegada nulidade das citações

A sentença recorrida, a fls. 152 a 161 dos autos, julgou improcedente a reclamação apresentada, considerando que a alegação de nulidade das citações oportunamente deduzida não foi sustentada por ter julgado que as citações efectuadas contêm os elementos bastantes e necessários para a execução fiscal nos termos da responsabilidade subsidiária que lhes é assacada.

elementos remetidos, que a nosso ver não ocorre, e que fosse porventura necessária a cobrança coerciva, ter sido regularizada através do mecanismo previsto no artigo 37º do CPPT, e não através da nulidade das citações efectuadas (cfr. sentença recorrida, a fls. 161 dos autos). Não se conformam com o assim decidido os recorrentes, alegando, além do mais, que o disposto no n.º 4 do artigo 22.º da Lei Geral Tributária (LGT) no que se refere às liquidações e respectiva fundamentação, redundando essa falta *em prejuízo para a inclusão dos mencionados requisitos previstos na lei poderia facilitar ao citado contribuinte a impugnação – graciosa ou contenciosa – contra as liquidações, sabido que a inobservância do conhecimento do discurso formal fundamentador do acto* (cfr. conclusão 9 das conclusões). Vejamos.

Dispõe o n.º 4 do artigo 22.º da LGT que: «As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis por uma dívida podem impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos e condições da notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo os elementos essenciais da sua liquidação» (sublinhados nossos).

No caso dos autos, no que às liquidações que deram origem às dívidas exequendas se refere, os recorrentes vêm acompanhadas de *um anexo discriminativo das quantias exequendas* (cfr. fls. 96 dos autos), do qual consta o valor da dívida (IVA), ao número de liquidação (sob a epígrafe *ID. DOC. ORIGEM*), ao período de liquidação (*PER. TRIB.*), ao termo de pagamento voluntário (sob a epígrafe *D. LIM. PAG.*) e ao respectivo valor, parcial e total (sob a epígrafe *IMPOSTO/CONTR/TAXA/OUTROS-COM*) e ao respectivo valor, parcial e total. Não se vê, pois, que tenha sido dado conhecimento aos ora recorrentes da função da origem às dívidas exequendas, como impõe a parte final do n.º 4 do artigo 22.º da LGT, nos *termos legais*, impondo o n.º 2 do artigo 77.º da LGT que *a fundamentação das disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários, a natureza tributável e do tributo, não se encontrando no anexo discriminativo das quantias exequendas* (cfr. fls. 96 dos autos), afigurar relevantes para efeitos de defesa dos responsáveis subsidiários no caso de recurso administrativo ou judicialmente, as próprias liquidações, fazendo uso de garantias legais (cfr. o n.º 4 do artigo 22.º da LGT).

Embora a sentença recorrida tenha considerado que os elementos respeitantes às liquidações são suficientes - juízo que, pelo exposto, não se confirma -, considerou também que os elementos *remetidos (...) e que fosse porventura necessária à impugnação das liquidações, ter sido regularizada através do mecanismo previsto no artigo 37º do CPPT, e não através da nulidade das citações efectuadas* (cfr. sentença recorrida, a fls. 161 dos autos), posição esta sustentada no *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado* (cfr. II, p. 270, nota 7 ao artigo 190.º do CPPT).

Não se entende, porém, deste modo, antes se acompanha a jurisprudência dos Acórdãos de 6 de Junho de 2007, rec. n.º 91/07, de 25 de Novembro de 2009, rec. n.º 84/10 e 632/09, de 3 de Novembro de 2010, rec. n.º 586/10, também acolhida no Acórdão de 1034/10) no sentido de que «A citação em processo de execução fiscal que não é de reversão não toma o acto de reversão inoponível ao responsável subsidiário. A nulidade da citação, e não socorrer-se do artigo 37 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o dispositivo legal é aplicável às comunicações de “decisões em matéria tributária”, sendo legalmente exigível, e não se aplica a actos de natureza judicial como é a citação. Assim sendo, ao contrário do decidido, perante a não inclusão nas citações da

liquidações que estão na origem nas dívidas exequendas, não se impunha aos lhes concede o artigo 37.º do CPPT de requererem a notificação dos requisitos. Dispõe o n.º 1 do artigo 198.º do CPC que: «Sem prejuízo do disposto no artigo 197.º, sendo, na sua realização, observadas as formalidades prescritas na lei», dispondo a lei legal que: «A arguição só é atendida se a falta cometida puder prejudicar a defesa, a alegação e prova da existência de um prejuízo efectivo – pois que a lei se basta para a defesa do citado -, desde que, no caso concreto, não seja de concluir que não há, neste sentido o acórdão deste Supremo Tribunal de 19 de Janeiro de 2011, recitado por JORGE LOPES DE SOUSA, cit., pp. 109/110, notas 6 e 7 ao art. 165.º do CPP. No caso dos autos, não se encontra demonstrado que a não inclusão nas citações das liquidações que estiveram na origem das dívidas exequendas e revertidas afigurando-se verosímil que, como alegado, *a falta de indicação da natureza das liquidações emitidas com base nos elementos declarados pela devedora originária, bem como a não inclusão permitem o cumprimento desse desiderato fundamental, redundando em prejuízo da inclusão dos mencionados requisitos previstos na lei poderia facilitar ao citado a impugnação – graciosa ou contenciosa – contra as liquidações, sabido que a inobservância do conhecimento do discurso formal fundamentador do acto.*

Assim sendo, conclui-se que no caso se verifica a possibilidade concreta de os requerentes exercerem os meios de defesa que a lei lhes confere em relação às liquidações e contra elas revertidas, razão pela qual, ao contrário do decidido, deve a arguição ser atendida.

- Decisão -

7 - Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, declarar nulas e nuladas as citações efectuadas aos recorrentes para a execução por eles exigidos, devendo as citações serem repetidas com observância das formalidades de fundamentação das liquidações.

Custas pela Fazenda Pública, apenas em 1.ª instância, pois que não contra-alegado. - Lisboa, 21 de Setembro de 2011. - Isabel Marques da Silva (relatora) – Francisco