

Processo: 01869/04.5BEPRT
Secção: 2ª Secção - Contencioso Tributário
Data do Acórdão: 24/10/2007
Relator: Fernanda Brandão
Descritores: FUNDAMENTAÇÃO DO DESPACHO DE REVERSÃO - OPOSIÇÃO - IVA
Sumário: I-O exercício do direito de audição do contribuinte não pode/não deve considerar-se devidamente assegurado, se e quando garantido e cumprido apenas no aspecto meramente formal.
II-O exercício do direito de audição prévia, nos termos em que está contemplado no artº 24.º da LGT, não se esgota como formalidade em si mesma, não podendo ser encarado como um mero ritual, desprovido de qualquer sentido útil.
III-O exercício da audição prévia terá que ter um tratamento de facto e de direito por parte da AF, o que significa que, na fundamentação do despacho de reversão, terão que estar invocadas as razões que justificam a improcedência da motivação invocada pelo oponente em sede de audição prévia.

Aditamento:
Parecer Ministério Público:

1

Decisão Texto Integral: Acordam, em conferência, na Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

1-RELATÓRIO

Manuel , melhor identificado nos autos, recorreu para este Tribunal da sentença proferida pela senhora juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente a oposição contra si revertida e originariamente instaurada contra a sociedade “Confecção Regular Antecipada Sobre Hora, Lda.”.

Formulou as seguintes conclusões:

1-O Tribunal Recorrido decidiu julgar improcedente o vício de falta de fundamentação do despacho de reversão, porquanto no mesmo é invocado, na generalidade que, não foram carreados para os autos factos novos que impedissem a reversão; e, em segundo lugar, porque, a falta de fundamentação não consubstancia vício do despacho de reversão, mas eventual nulidade da citação, por falta de requisitos legais; concluindo, quanto a esta parte, dizendo que, a mesma sempre se encontraria suprida, porquanto, da leitura da oposição se depreende que o Oponente percebeu perfeitamente o que estava em causa na citação efectuada.

2-Quanto ao primeiro dos fundamentos aduzidos, cumpre dizer que o exercício do direito de audição prévia, nos termos em que o mesmo está previsto no artigo 24.º da LGT, não se esgota como formalidade em si mesma, terá que estar revestido de um conteúdo, necessariamente sério e real.

3-O exercício da audição prévia terá que ter um tratamento de facto e de direito por parte da AF, o que significa que, na fundamentação do despacho de reversão terão que estar, necessariamente, invocadas as razões que justificam a improcedência da motivação invocada pelo Oponente em sede de audição prévia.

4-Tal fundamentação não se poderá bastar pela enunciação de uma expressão “não foram carreados factos novos que impeçam a concretização da reversão” que, de facto e de direito, nada poderá significar, por ser meramente conclusiva, e porque, não traduz sequer que o direito de audição prévia tenha sido exercido, bem pelo

contrário.

5-O que efectivamente tem correspondência com a factualidade invocada pelo Oponente em sede de Oposição, segundo a qual:

-Em 27.01.04 o ora Oponente foi notificado da Reversão contra si da execução fiscal em que é responsável principal a sociedade supra identificada.

-Nessa sequência, o Oponente, através de um dos seus Mandatários, consultou o processo executivo junto do Serviço de Finanças competente, e constatou que o exercício de Audição Prévia, por si tempestivamente deduzida, era do completo desconhecimento da Administração Tributária (AT), pois não se encontravam ainda arquivadas nos respectivos processos fiscais.

6-Assim sendo, não poderá ser de aceitar o entendimento vertido pelo Tribunal *a quo*, segundo o qual, de tal circunstância não resultou qualquer prejuízo para a defesa do Oponente, porquanto da leitura da oposição se depreende que o Oponente percebeu perfeitamente o seu conteúdo.

7-O exercício do direito de audição prévia, não se esgota com o fim ali enunciado, pois ao contribuinte assiste o direito de saber os fundamentos de improcedência dos motivos por si invocados em sede de audição prévia, cuja eficácia está dependente da notificação ao contribuinte (artigo 77.º da LGT).

8-Resulta assim que a AF decidiu reverter as execuções fiscais contra o responsável subsidiário, com plena consideração da inutilidade - omitindo qualquer pronúncia sobre ela - da defesa deduzida pelo responsável subsidiário, falta que só a ela, entenda-se AF, é imputável.

9-A Reversão foi assim efectuada sem que tenha existido um despacho fundamentado a ordená-la, porquanto, apesar de a nota de citação fazer menção ao despacho de 11.12.03, praticado pelo Chefe de Repartição de Finanças, o qual ordenou a preparação do processo de reversão, com ele não foi deduzida qualquer fundamentação, quer de facto, quer de direito, que justificasse a legalidade da reversão das execuções fiscais da sociedade comercial contra o responsável subsidiário agora revertido.

10-O oponente viu assim cerceado, no seu conteúdo essencial, aquele direito à fundamentação dos actos administrativos que lhe são desfavoráveis, violação que a lei comina com a nulidade no artigo 133.º, n.º 2, alínea d), do CPA, o que aqui se deixa invocado, sendo certo que, se esta forma de invalidade não intervisse sempre haveria lugar à anulabilidade do acto por vício de forma, o que subsidiariamente se invoca.

11-O oponente não se conforma com o entendimento do Tribunal *a quo*, segundo o qual, a falta de fundamentação não consubstancia vício do despacho de reversão, mas eventual nulidade da citação, por falta de requisitos legais.

12-Salvo o devido respeito, o vício de fundamentação de que padece o despacho de reversão não integra a previsão de qualquer das alíneas do artigo 165.º do CPPT.

13-Contrariamente ao que foi sustentado na sentença recorrida, não

estamos no âmbito das formalidades da citação, ou do título executivo, mas sim da legalidade formal e material do despacho de reversão, enquadráveis na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT. 14-Tais omissões ao direito de fundamentação dos actos tributários consubstanciam a violação do conteúdo essencial do direito fundamental da recorrente de participação no procedimento tributário e na decisão deste - tal como previsto nos artigos 7.º, 100.º, 124.º, 125.º do Código de Procedimento Administrativo e no art.º 267.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa.

15-Decidiu o Tribunal *a quo* que, para efeitos de culpa, apenas resultou provado que o Oponente efectuou pagamentos por conta, para ir saldando parte das dívidas fiscais, e que diligenciou pela instauração de algumas acções judiciais para obtenção de pagamentos de créditos da sociedade, não logrando, contudo, provar que tenha gerido a empresa de molde a evitar que o seu património se tornasse insuficiente para a satisfação das dívidas exequendas, designadamente porque, perante situações críticas, estaria obrigado a apresentar-se à recuperação de empresa ou à falência e a não privilegiar nenhum credor (Ac. citado do TCAN de 24/02/2005).

16-Resulta assim, da citação feita na sentença ao acórdão do TCAN que, a ilisão da presunção de culpa, por parte do Oponente, estaria sempre dependente da apresentação da empresa a recuperação ou a falência.

17-Em primeiro lugar, não poderá o Tribunal Recorrido restringir, porque a lei não o faz, a ilisão daquela presunção, à apresentação da empresa a recuperação ou a falência; efectivamente, a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, imputa a responsabilidade ao devedor subsidiário quando o mesmo não prove que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

18-Da matéria de facto dada como provada, ficou demonstrado que a falta de pagamento não só se ficou a dever a circunstâncias exógenas e alheias à vontade do Oponente, como o é a situação deficitária que a actividade têxtil atravessava, e bem assim as diligências que o Oponente levou a cabo, susceptíveis por si de possibilitarem o pagamento dos impostos em falta, como o são os pagamentos por conta das dívidas e as 37 acções de cobrança intentadas pela sociedade.

19-A arguição de tal fundamento - apresentação a recuperação ou falência da empresa - apenas seria válida se a sentença recorrida tivesse alegado e provado que se verificava, *in casu*, alguma das situações enquadráveis na alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do CPEREF (diploma em vigor no momento em que ocorreu a falta de pagamento dos impostos exequendos).

20-Factualidade que não foi alegada e muito menos demonstrada na sentença recorrida, pelo que, desde logo, haveria que improceder tal fundamento.

21-Sem prescindir de dizer que, não estavam verificadas as circunstâncias, como ora se demonstra: dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do CPEREF que a aplicação da providência de recuperação depende da falta de cumprimento de uma ou mais

obrigações, pelo seu montante e circunstâncias do incumprimento, revele a impossibilidade de o devedor satisfazer pontualmente a generalidade das suas obrigações.

22-Quanto ao montante das obrigações em falta, não era a mesma suficiente para impedir a empresa de satisfazer pontualmente as suas obrigações, como ficou provado, a sociedade devedora originária privilegiava o pagamento aos trabalhadores, e aos fornecedores de forma a garantir a actividade da empresa.

23-Como ficou provado que, para além das dívidas ao Estado - é bom de ver que os pagamentos das dívidas fiscais não é coincidente com a situação de insolvência - a empresa apenas detinha alguns débitos à Banca que, como foi expressamente mencionado pela testemunha Eduardo Esteves, eram estes últimos de pequenos montantes, tal como as dívidas ao Estado, (conforme balancete datado de 19.11.2002, especialmente elaborado para a cessão de quotas realizada pelo Oponente em Dezembro daquele ano - cujo valor probatório não poderá ser posto em causa, porquanto não impugnado pela Fazenda Pública, em sede de Contestação).

24-Podendo ainda referir-se que o valor global dos processos de execução fiscal intentados pela AF, com despacho de reversão contra o ora Oponente, cujas oposições correm actualmente termos e que ascendem à quantia aproximada de €100.000,00 (cem mil euros).

25-Conforme foi referido pelas testemunhas, à data em que o Oponente cedeu as quotas, o Activo era composto, entre outros, por créditos de terceiros e depósitos bancários de que a sociedade era titular, mais que suficientes para pagar o Passivo, e, sem considerar as existências, com fundamento na contingência supra mencionada.

26-Sendo ainda que, a nível de resultados, a sociedade devedora tinha capitais próprios, o que significa que apresentava autonomia financeira.

27-Daqui resulta que a empresa não se encontrava, quer em situação de insolvência, prevista no artigo 3.º do CPEREF, nem em situação que justificasse a recuperação, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 8.º do CPEREF.

28-De resto, e porque o processo de oposição à execução fiscal compreende um objecto distinto, é manifesto que não reúne os elementos suficientes para se apurar da verificação dos pressupostos previstos no artigo 8.º do CPEREF, mas que não poderá resultar de todo em prejuízo do Oponente.

29-As dívidas da devedora originária à Fazenda Pública se circunscrevem a um período temporal demasiado curto (alguns períodos de 1999, 2000 e 2001), que, por si, não podem fazer presumir qualquer situação de insolvência da empresa.

30-Conforme Balancete Especialmente Elaborado em 19.11.2002, a sociedade devedora detinha um activo de €1.680.000,00, e um passivo de €1.338.000,00, pelo que, tinha um Activo suficiente para cobrir o Passivo.

31-Considerando que os créditos qualificados como de conta corrente - e não os créditos de difícil cobrança -, ascendiam na altura

a €380.713,76, montante suficiente para pagar as prestações tributárias em falta, era exigível que a AF tivesse, pelo menos tentado, a penhora destes créditos, contudo, dos elementos constantes dos autos, resulta que a AF nunca realizou qualquer diligência no sentido de lograr a penhora dos mesmos.

32-Tal comportamento contraria de todo o teor do Ofício Circulado n.º 1675, nas alíneas a) e b) do ponto 3.1, a necessidade da AF proceder previamente à “Averiguação da existência ou não de bens penhoráveis do devedor originário e seus sucessores”, e ainda da “Comprovada insuficiência do património do devedor originário para satisfazer a dívida exequenda e acréscimos legais.”

33-Com estes fundamentos, deverá ser revogada a sentença, quando decide que o Oponente não lograra ilidir a presunção de culpa, atendendo a que, não terá apresentado a empresa a recuperação, neste sentido, o Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 12.04.2000, Proc. n.º 024769.

34-A prova produzida em sede de audiência é susceptível para ilidir a presunção de culpa que incide sobre o ora Oponente na qualidade de gerente da sociedade devedora originária:

35a)-As dificuldades conjunturais que o sector têxtil - ramo de actividade da sociedade devedora originária - atravessa em Portugal, desde meados da década de 90, derivado do crescimento das importações, que colocam no mercado artigos semelhantes a preços consideravelmente mais baixos, e que afecta necessariamente, e em primeiro lugar, o comércio dos artigos produzidos pela devedora originária, e que, em segundo plano, vem afectar a produção, quer pela diminuição das encomendas, quer, pelos atrasos nos pagamentos.

b)O referido circunstancialismo determinou a falência de muitos clientes habituais e certos da devedora, o que veio aumentar o número de créditos incobráveis de que a sociedade era credora perante terceiros.

c)No período a que se reportam as dívidas exequendas, a sociedade devedora originária tinha como ACTIVOS, do que se recordava i) as instalações em que laborava (como tal devendo entender-se o estabelecimento industrial); ii) e grande volume de existências, relativamente aos quais apenas se levantava o problema de serem ou não vendáveis, dado tratarem-se de artigos de vestuário, sujeitos às tendências da moda; iii) dívidas de terceiros; como PASSIVO referiu apenas a dívida perante a Banca, a qual não atingia montantes desproporcionais ao activo apresentado.

d)O Activo era composto por créditos de terceiros e depósitos bancários de que a sociedade era titular e eram mais que suficientes para pagar o Passivo, e, sem considerar as existências, com fundamento na contingência supra mencionada.

e)A nível de resultados a sociedade devedora tinha capitais próprios, o que significa que apresentava autonomia financeira.

f)Para fazer face às dívidas perante fornecedores, e para assegurar os pagamentos aos trabalhadores, a “CRASH”, que detinha algumas lojas de comercialização das mercadorias que fabricava, vendeu em

primeiro lugar uma loja que tinha no Arrábida Shopping, depois vendeu uma outra que tinha em Leça da Palmeira, e, por último, tentavam arrendar uma loja que tinham em Paredes.

g) Durante a gerência do Oponente, foram instauradas diversas acções de cobrança, quer declarativas, quer executivas, das quais foram juntas aos autos cópias de 37 p.i., para além das inúmeras cartas interpelatórias dirigidas pela sociedade devedora originária aos seus devedores, e bem assim das constantes interpelações, efectuadas pela sociedade devedora originária, por via telefone e postal.

h) De modo a assegurar a continuidade da actividade, a gerência procurou sempre assegurar os pagamentos aos trabalhadores, e aos fornecedores de matérias-primas, pois, sem os mesmos não seria possível assegurar a laboração da fábrica, nem os postos de trabalho.

i) A sociedade não tinha salários em atraso perante os trabalhadores.

j) O Oponente, na qualidade de gerente, procurou sempre através de acordos particulares de pagamentos por conta, regularizar situações em dívida perante o Serviço de Finanças competente, os quais foram aceites e periodicamente cumpridos pela sociedade devedora originária, por instruções do gerente, através das quantias disponíveis.

36- Assim sendo, e tendo resultado provado que a falta de pagamento das prestações tributárias foram de todo alheias à vontade do Oponente; e ainda de que, tomou todas as diligências, que um gerente prudente e responsável teria tomado, no sentido de cobrar os seus créditos, pagar as suas dívidas e cumprir os contratos em que se obrigava.

37- Com base na fundamentação aduzida, deverão ser aditados aos factos provados:

O alegado pela testemunha Eduardo Esteves (depoimento prestado nas rotações 1377 do Lado A a 1339 do Lado B), e Cana Ribeiro (depoimento prestado nas rotações O a 1377 do Lado A):

- "A CRASH" - no período a que se reportam as dívidas exequendas - tinha como ACTIVOS, do que se recordava i) as instalações em que laborava (como tal devendo entender-se o estabelecimento industrial); ii) e grande volume de existências, relativamente às quais apenas se levantava o problema de serem ou não vendáveis, dado tratem-se de artigos de vestuário, sujeitos às tendências da moda; iii) dívidas de terceiros. Como PASSIVO, apenas a dívida perante a Banca, a qual não atingia montantes desproporcionais ao activo apresentado."

- "O Activo da devedora originário era composto - em 19.11.2002- por créditos de terceiros e depósitos bancários de que a sociedade era titular, mais que suficientes para pagar o Passivo, e, sem considerar as existências."

- "A sociedade devedora originária apresentava - em 19.11.2002- capitais próprios, o que significa que tinha autonomia financeira." - "A sociedade não tinha salários em atraso perante os trabalhadores."

38- Nestes termos e com estes fundamentos deverá ser julgado procedente, por provado, o presente Recurso.

39-A decisão recorrida viola o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea a), 77º, nº 1, da LGT, artigos 7º, 100º, 124º, 125º do CPA, artigo 267º, nº 5, da CRP, artigos 3º e 8º do CPREF e artigo 690º A do CPC. Pediu a revogação da sentença recorrida.

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso por entender que o exercício do direito de audição do contribuinte não foi devidamente assegurado, já que apenas garantido e cumprido no aspecto meramente formal - cfr. fls. 507/509.

Colhidos os vistos foi o processo submetido à Conferência para julgamento.

2-DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO

Questões a decidir:

- 1-Da falta de fundamentação do despacho de reversão;
- 2-Da ilegitimidade do oponente (da ausência de culpa deste na insuficiência do património social para a satisfação das dívidas que se executam);
- 3-Do erro de julgamento da matéria de facto.

3-FUNDAMENTOS

3.1-DE FACTO

Na sentença sob censura foi fixado o seguinte quadro factual:

a)Em 7/8/2000, foi instaurada a execução fiscal nº 18212001016083 contra a sociedade “Confecção Regular Antecipada Sobre Hora, Lda”, por dívidas de IVA, relativas ao ano de 1999, no montante global de €5.893,98.

b)Em virtude de a firma executada já não exercer a sua actividade na morada fiscal, nem serem conhecidos bens penhoráveis e com vista à reversão da execução contra os responsáveis subsidiários, por despacho de 11/12/2003, foi ordenada a notificação dos respectivos sócios gerentes para exercerem o direito de audição prévia - cfr. fls. 57 e 67.

c)Através do ofício de fls. 68, o oponente foi notificado, na qualidade de sócio gerente da executada no período a que se reporta a dívida exequenda, para se pronunciar sobre a projectada reversão da execução, nos termos dos artºs 23º e 60º da LGT.

d)O oponente pronunciou-se nos termos que constam do requerimento de fls. 71/74 e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

e)Por despacho do Chefe do Serviços de Finanças de Matosinhos 1, de 19/1/2004, a execução veio a reverter contra o oponente, com base nos seguintes fundamentos:

“-Inexistência de bens penhoráveis do devedor originário - artº 153º, nº 2, CPPT;

-O contribuinte supra exerceu funções de gerência nos períodos em causa - artº 24º, nº 1, da LGT;

-Não foram carreados factos novos que impeçam a concretização da reversão” - cfr. fls. 85.

f)O oponente foi citado da reversão da execução em 27/1/2004 - cfr. fls. 86/87.

- g)A presente oposição foi apresentada em 2/3/2004 - cfr. fls. 2.
- h)No período a que se reporta a dívida, o oponente era sócio gerente da sociedade executada - cfr. fls. 60/66.
- i)Em 20/12/2002, o oponente cessou as funções de gerente da sociedade executada, por renúncia - cfr. fls. 64.
- j)Dá-se por reproduzido o teor do documento junto sob o n° 5, de fls. 28 a 41.
- k)A actividade desenvolvida pela sociedade executada consistia no fabrico e comercialização de artigos de vestuário.
- l)A sociedade executada começou a ter dificuldades de tesouraria e a apresentar quebras de vendas em finais da década de 1990.
- m)Em 2001, a sociedade tinha cerca de vinte trabalhadores na parte fabril e três na parte administrativa.
- n)Em 2001, o imobilizado da firma estava praticamente todo amortizado e em estado degradado.
- o)As dificuldades de cobrança levaram a que a empresa tivesse um elevado montante de créditos sobre terceiros.
- p)A sociedade executada deu sempre prioridade ao pagamento dos salários em relação aos restantes credores.
- q)Entre Maio de 1994 e Janeiro de 2001 a sociedade executada intentou 37 acções judiciais para cobrança de dívidas, cujos articulados iniciais constam de fls. 145 a 435 e que aqui se dão por reproduzidos.
- r)A sociedade executada efectuou os pagamentos por conta constantes de fls. 132 a 142, junto dos Serviços Fiscais.
- s)A dívida exequenda não está incluída nos pagamentos referidos na alínea anterior - cfr. fls. 135.

3.2-DE DIREITO

A primeira questão levantada pelo recorrente é a que se prende com a alegada falta de fundamentação do despacho de reversão.

Neste particular é o seguinte o discurso jurídico fundamentador da sentença sob recurso:

“ O oponente alega que a reversão enferma de vício de falta de fundamentação porque não lhe foi fornecida qualquer fundamentação com a notificação do projecto de reversão, não foi notificado de qualquer despacho que tenha decidido a reversão nem da fundamentação da improcedência dos argumentos aduzidos pelo oponente em sede de audiência prévia.

Vejamos.

Do despacho de reversão da execução constante de fls. 85 dos autos resulta a indicação expressa dos fundamentos da reversão: inexistência de bens penhoráveis do devedor originário; exercício de funções de gerência no período a que respeita a dívida e inexistência de factos novos que impeçam a concretização da reversão e indicação expressa das disposições legais aplicáveis (art. 153º, n° 2, do CPPT, art. 24º, n° 1, da LGT).

Quer no despacho de reversão quer na nota de citação do oponente vem indicada a qualidade de responsável subsidiário deste e identificada a origem da dívida, período a que se reporta e respectivo montante.

Ora, da conjugação dos elementos referidos, não podem restar dúvidas ao oponente quanto à razão pela qual foi ordenada a reversão e quais as normas em que se fundamenta.

Quanto aos argumentos aduzidos pelo oponente em sede de audiência prévia, vem expressamente referido no despacho de reversão que não foram

carreados factos novos que impedissem a concretização da reversão. Ou seja, embora não seja feita uma apreciação específica relativamente a cada um dos argumentos invocados, não pode deixar de considerar-se que os mesmos foram apreciados e levados em conta pelo órgão de execução fiscal.

Quanto à não notificação do despacho de reversão e da fundamentação da improcedência dos argumentos aduzidos em sede de audiência prévia, refira-se que tal apenas poderia contender com a eventual nulidade da citação, por falta de requisitos legais mas não com a validade do próprio despacho de reversão. Uma coisa são os vícios do próprio acto e outra, completamente distinta, são os vícios inerentes à notificação desses mesmos actos.

Nos termos do art. 190º do CPPT “a citação será sempre acompanhada do título executivo e da nota indicativa do prazo para oposição, para pagamento em prestações ou dação em pagamento...”

Ora, além das situações de falta de citação (art. 195º do CPC), existem as situações de nulidade de citação, que ocorrem quando não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei (cfr. ad. 198º, nº 1, do CPC).

Porém, o artº 165º do CPPT apenas considera como nulidade insanável em processo de execução fiscal a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado (sendo neste âmbito muito mais restritivo do que o regime decorrente do CPC).

A nulidade insanável da citação constitui nulidade do processo executivo, e em caso de procedência de tal vício, implicaria que tivesse que ser efectuada nova citação, com observância de todas as formalidades legais.

No caso vertente, da eventual falta de entrega do despacho de reversão não resultou qualquer prejuízo para a defesa do oponente; aliás, da leitura da presente oposição resulta que o oponente percebeu perfeitamente o que estava em causa na citação efectuada e pode defender eficazmente os seus direitos. Concluindo, improcede o vício invocado.”

Urge apreciar e decidir.

Como já se salientou, a primeira questão dos autos é a de saber se houve ou não preterição de formalidade legal essencial consubstanciada na falta de fundamentação do despacho que ordenou a reversão (artº 77º, nº 1, da LGT) e conseqüente violação do conteúdo essencial do direito de o contribuinte participar no procedimento tributário e decisão deste (artº 267º, nº 5, da CRP).

A dívida que se executa reporta-se a IVA do ano de 1999, pelo que é aplicável ao caso o regime legal que emana da Lei Geral Tributária (LGT).

Ora, dispõe o artigo 23.º, nº 4, da LGT, que “A reversão é precedida (...) da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação” respectiva.

Estabelecendo o n.º 4 do artigo 22.º do mesmo diploma que “as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos que o devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”.

“O que significa que a citação do responsável subsidiário revertido deve conter, além dos incluídos na citação do executado originário, os elementos essenciais do acto de liquidação incluindo a respectiva fundamentação.

O que bem se compreende se se atentar em que ele não é o executado originário, pelo que pode não conhecer - e não tem tal

obrigação - os elementos que propiciam a sua defesa, seja por oposição à execução fiscal, seja por reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto tributário.

Daí que o artigo 102.º, n.º 1, alínea c) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) fixe a citação do responsável subsidiário como *dies a quo* do prazo de impugnação judicial respectiva.”-cfr. ac. do STA de 06/06/2007, no rec. n.º 091/07.

A este respeito convém referir que é jurisprudência uniforme do STA - secção do contencioso tributário -que a oposição à execução, (e não o processo de impugnação judicial ou a reclamação prevista no artº 276.º do CPPT), constitui o meio processual adequado para o executado por reversão discutir em juízo o despacho que determinou essa reversão - vide, entre outros, os acs. do STA de 11/04/2007, no rec. n.º 019/07 e de 13/07/2005, no rec. n.º 0504/05.

E, estatuem os n.º s 1 e 2 do artigo 37.º do CPPT epigrafado “Comunicação ou notificação insuficiente”:

1.Se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.

2.Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida.

“Este normativo radica numa exigência constitucional. Com efeito, o artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República, determina que “os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos”. Ou seja, a Constituição pretende que o particular tenha conhecimento dos actos praticados pela administração para que, caso pretenda, os possa impugnar, ou, então, se conforme com eles. Sendo que este artigo 37.º se aplica, expressamente, às “decisões [da administração tomadas] em matéria tributária”.

O que não é o caso da citação de reversão em processo de execução fiscal, já que esta é o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada, como o revertido - artigos 35.º, n.º 2, e 102.º, n.º 1, alínea c), do CPPT.

A sua função é comunicar ao devedor os prazos para oposição à execução e para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento - artigo 189.º do CPPT -, pelo que deve conter os requisitos do título executivo (com a excepção da assinatura da entidade emissora ou promotora da execução) ou, em alternativa, de ser acompanhada de cópia do mesmo -artigo 190.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT.

Sendo que o título executivo também não é uma “decisão [administrativa] em matéria tributária” mas, antes, um documento - dos taxativamente previstos no artigo 162.º do CPPT - que permite a instauração do processo executivo, dado que tem em si, ínsita, se o título contiver os requisitos previstos no artigo 163.º do mesmo diploma, a presunção de que a obrigação que dele consta existe e não se encontra cumprida.

Ou seja, “a citação, em processo fiscal, não é o acto de comunicação da decisão em matéria tributária que verificou constitutivamente a existência da obrigação tributária e o montante da respectiva dívida, (...) mas sim um acto que, ao dar conhecimento da execução e do respectivo título executivo, pressupõe antes, até, a existência daquele outro acto anterior de comunicação da “decisão em matéria tributária”, recte, da existência do acto de notificação do acto de liquidação”- vide acs. do STA de 06/06/2007, no rec. nº 091/07. e de 29/11/2000, no rec. nº 025.199.

E, deste modo, o regime previsto no artigo 37.º do CPPT não é aplicável no caso de a citação do despacho de reversão não conter a fundamentação deste.

Com efeito, para que a notificação dos requisitos omitidos (ou a passagem de certidão que os contenha) produza, no caso de citação em processo de execução fiscal, os efeitos previstos no n.º 2 daquele artigo 37.º, é necessário que:

-se trate de oposição à execução que tenha como fundamento a ilegalidade da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação - artigo 204.º, n.º 1, alínea h), do CPPT; ou - seja admissível a impugnação judicial a contar da citação - como sucede com os responsáveis solidários ou subsidiários que, nos preditos termos do artigo 22.º, n.º 4, da LGT, podem “reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal”.

Nesta segunda hipótese, as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis podem, pois, impugnar a liquidação com fundamentos de impugnação e/ou opor-se à execução com fundamentos de oposição, sendo certo que a impugnação judicial é autónoma em relação à oposição e o interessado tem 30 dias para requerer a notificação ou a passagem de certidão que contenha os elementos em falta.

Se durante este prazo o interessado nada requerer, preclui a invocação do vício do acto de notificação que deixará de ser relevante para afastar os efeitos normais desta.

Na verdade, o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, estabelece que a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte. Mas se se entendesse que apenas as notificações realizadas de acordo com todos os requisitos legais seriam idóneas para conferir eficácia aos actos notificados, então o n.º 2 do artigo 37.º não teria utilidade: é que tratando de casos em que a notificação não é legal, o prazo de

impugnação não começaria a correr.

Daí que este último inciso normativo só tenha sentido útil se se entender que a omissão dos requisitos exigidos pela lei deixa de ser relevante se o interessado nada fizer naquele prazo de 30 dias, tornando-se o acto notificado eficaz-cfr. Jorge de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado, 5.^a edição, nota 3 ao artigo 37.º, p. 333.

Note-se que se trata, aqui, do vício de ausência de comunicação da fundamentação legalmente exigida, que não de nulidade da notificação prevista no artigo 39.º, n.º 9, do CPPT.

Nestes casos de nulidade, não se admite que a invocação dos vícios que a geram - falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data - precluda com a inércia do notificado: uma vez que têm consequências mais gravosas que a falta de notificação da fundamentação do acto notificado, a inexistência daqueles elementos essenciais torna o acto inoponível ao contribuinte.”- ac. cit. de 06/06/07, onde se acrescenta: “E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, da citação, em termos de reversão da execução, dada a importância da sua função, atestada pela natureza dos elementos que deve conter, pois do mesmo modo que é oponível ao contribuinte o acto notificado sem ser acompanhado da sua fundamentação, também a citação que padeça deste vício origina efeitos semelhantes. Aliás, a lei prevê as consequências da citação deficiente, distinguindo entre a falta de citação (que gera a dita invalidade) e a nulidade da citação (que não produz aquele efeito).

Assim, a falta de citação ocorre nos casos taxativamente previstos do artigo 195.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 2.º, alínea e), do CPPT, constitui nulidade insanável em processo de execução fiscal - artigo 165.º, n.º 1, alínea a), do CPPT - , sendo de conhecimento oficioso e podendo ser arguida até ao trânsito em julgado da decisão final (n.º 4 deste último normativo). E a nulidade da citação ocorre quando não hajam sido observadas, na sua realização, as formalidades prescritas na lei - artigo 198.º, n.º 1, do CPC. “-ac. cit. de 06/06/2007.

Ora, no caso dos autos, em matéria de reversão constata-se o seguinte:

A fls. 67 foi proferido “despacho para audição (reversão)”, despacho esse datado de 03/12/11.

No mesmo dia (03/12/11) foi ordenada a notificação prévia, nos termos que constam de fls. 68, limitando-se a fazer referência ao “despacho de 03/12/11” em que foi determinada a preparação do processo para efeitos de reversão, limitando-se a indicar a dívida exequenda e não se expressando qualquer fundamentação quanto aos pressupostos determinantes da reversão.

Por seu turno, no uso do direito de audição prévia - cfr. fls. 71 e segs. -, o oponente invocou, desde logo, a inexistência de qualquer fundamentação da reversão quanto “aos seus pressupostos e extensão” e que a preterição da fundamentação não permite ao

contribuinte formular a sua defesa e contraditório já que, embora lhe tenha sido “dada oportunidade de intervir no procedimento, enquanto meio formal, substancialmente o contribuinte não tem instrumentos que permitam uma defesa séria...”.

Nesse contexto o oponente, aqui recorrente, requereu “nova citação (notificação) do projecto de reversão, a qual preencha todos os requisitos legalmente exigidos”.

Por outro lado, o oponente alega a inexistência de culpa quanto à insuficiência de património da sociedade para a satisfação dos créditos fiscais e, além disso, sustenta que tal insuficiência de bens penhoráveis da originária executada nem sequer se verifica.

Porém, a fls. 85, foi proferido “despacho de reversão”, no qual não se faz qualquer referência aos factos alegados pelo oponente, em sede de direito de audiência prévia, limitando-se a consignar que “não foram carreados factos novos que impeçam a concretização da reversão”.

Não obstante, a citação de devedor revertido, efectuada nos termos que constam de fls. 86, não contém qualquer fundamentação nem transcrição do despacho de reversão.

Temos assim que concluir que não foi observado, *in casu*, o disposto no artº 23º, nº 4, da LGT, acima citado, que, de forma clara e sem ambiguidades, refere que, “A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação”.

Na verdade, o direito de audiência previsto no art. 100.º do CPA (diploma em vigor no momento em que ocorreu a falta de pagamento dos impostos exequendos), além de constituir uma importante garantia de defesa dos direitos do administrado constitui também uma manifestação do princípio do contraditório, pois que lhe possibilita a participação na formação da vontade da Administração, não só através do confronto dos seus pontos de vista mas também através da sugestão da produção de novas provas que invalidem ou, pelo menos, ponham em causa as certezas daquela. E, além disso, e simultaneamente, contribui para melhorar os resultados da actividade da Administração e, dessa forma, para o incremento do interesse público, uma vez que a observância de uma tal formalidade permite a reunião de novos e pertinentes elementos dos quais pode resultar a formação de uma mais correcta e adequada decisão final - neste sentido cfr. o ac. do STA de 02/06/2005, no rec. nº 0170/05.

Sucede que na hipótese vertente, tal como bem observa o exmo. PGA, o exercício do direito de audição apenas foi garantido e cumprido no aspecto meramente formal, sendo que não é legítimo concluir-se que o exercício pleno desse mesmo direito não teria qualquer utilidade, já que, por hipótese, o oponente poderia ter indicado os direitos de crédito existentes sobre os devedores da primitiva executada.

Assim, cremos que, contrariamente ao decidido, a falta de fundamentação não se encontra suprida com a reacção contra a

execução por meio da instauração da oposição.

O exercício do direito de audiência prévia, nos termos em que está contemplado no artº 24.º da LGT, não se esgota como formalidade em si mesma, não podendo ser encarado como um mero ritual, desprovido de qualquer sentido útil.

Como o STA tem reiteradamente decidido, “sempre que exista a possibilidade de os interessados, através da audiência prévia, influírem na determinação do sentido da decisão final, não haverá que retirar efeitos invalidantes ao vício de preterição da referida formalidade” (ac. de 28.11.2001 - rec. 46.586) Também a doutrina vem dizendo, uniformemente, que o disposto no art.º 100.º do CPA constitui uma importante manifestação do princípio do contraditório e que o mesmo representa “uma dimensão qualificada do princípio da participação a que se alude no art. 8.º do CPA” -vd. S. Botelho, A. Esteves e C. Pinho in CPA, Anotado, 4.º ed., págs. 378 e 383, pois que, dessa forma, não só se possibilita o confronto dos pontos de vista da Administração com os do Administrado como também se permite que este requeira a produção de novas provas que invalidem, ou pelo menos ponham em causa, os caminhos que a Administração intenta percorrer..

Em suma, procedem as conclusões do recorrente que apontam no sentido de que o exercício da audiência prévia terá que ter um tratamento de facto e de direito por parte da AF, o que significa que, na fundamentação do despacho de reversão, terão que estar, necessariamente, invocadas as razões que justificam a improcedência da motivação invocada pelo oponente em sede de audiência prévia. Além do mais, tal fundamentação não se poderá bastar pela enunciação de uma expressão vaga e conclusiva como seja a de que “não foram carreados factos novos que impeçam a concretização da reversão”.

Se assim não fosse, sempre o disposto no artº 24º da LGT seria letra morta ou inútil. Isto porque, aquando da tomada da decisão final (no caso a reversão), o contribuinte só pode tomar uma de duas decisões: ou se conforma com essa decisão final ou a contesta. Se se conforma, naturalmente que fica sanada a violação do direito de audiência prévia. Se não se conforma e contesta, e na perspectiva da sentença objecto de recurso, também ficaria sanada essa violação, ou seja, na óptica da decisão recorrida, a preterição do direito de audiência prévia degrada-se, sempre e em qualquer circunstância, em formalidade não essencial, esquecendo-se que a audiência prévia também tem por função a defesa antecipada dos interesses do contribuinte.

Em face do exposto fica prejudicado o conhecimento das demais questões aventadas pelo recorrente.

Ocorreu, pois, a invocada ofensa da disposição do artigo 23º, nº 4, da Lei Geral Tributária, sendo procedentes as conclusões 1 a 14 das alegações de recurso.

4-DECISÃO

Nestes termos acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste TCAN em, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, julgando procedente a oposição e anulando o despacho de reversão contra o aqui

recorrente.
Sem custas.
Notifique e D.N.
Porto, 24/10/2007
Fernanda Brandão
Francisco Rothes
Fonseca Carvalho