

## Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

### Acórdãos STA

Processo: **01034/16**  
Data do Acordão: **28-06-2017**  
Tribunal: **2 SECÇÃO**  
Relator: **ANTONIO PIMPÃO**  
Descritores: **REVERSÃO**  
**EXECUÇÃO FISCAL**  
**RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO**  
Sumário: A reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário pode efetuar-se em momento anterior à venda dos bens do devedor originário, desde que os bens penhoráveis do devedor principal sejam fundamentalmente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido (artigos 23.º n.º 2 da LGT e 153.º n.º 2 do CPPT).  
Nº Convencional: **JSTA000P22058**  
Nº do Documento: **SA22017062801034**  
Data de Entrada: **19-09-2016**  
Recorrente: **A.....**  
Recorrido 1: **AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**  
Votação: **UNANIMIDADE**  
Aditamento:

### ▼ Texto Integral

**Texto Integral:** Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

\*  
**1.1.** A..... deduziu oposição ao processo de execução fiscal n.º 3441201001009087, instaurado pela Fazenda Pública contra B....., Lda., para cobrança de dívida proveniente de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), referentes aos anos de 2005 e 2006, no montante € 1.021.161,51.  
\*  
**1.2.** Por sentença de 26/04/2016 (fls. 338/376) foi julgada a oposição improcedente.  
\*  
**1.3.** Dessa decisão o oponente interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, o qual foi admitido pelo Despacho de fls. 421/422.  
\*  
**1.4.** O recorrente apresentou as suas alegações com o seguinte quadro conclusivo:  
"I - Relativas à nulidade da sentença, prevista nos artigos 125º do CPPT, 608º nº 2 e art. 615º nº 1 alínea d) do CPC, por omissão de pronúncia sobre questão que o tribunal se devia pronunciar  
1ª – No presente recurso, ressalta uma questão, que pela sua natureza é prévia, por integrar e condicionar quase todas as conclusões invocadas pelo Oponente/Recorrente, tal como adiante vai especificar, que é a da ponderação e julgamento da relevância do facto, de contra a dívida em causa, constituída por liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios, no total de 1.021.161,51 €, relativas aos anos de 2005 e 2006, ter sido apresentada impugnação judicial, em 12/12/2011, no

TAF de Aveiro, cujo processo recebeu o nº 919/11.3BEAVR, processo este que continua a correr os seus termos, nesse Tribunal, facto este que foi dado como provado no ponto “6” dos “FACTOS PROVADOS” da sentença recorrida, e em face desta pendência, quais os efeitos da inexistência do trânsito em julgado dessa decisão.

Interpretando o sentido, e julgando depois, com a norma que consta do disposto na 1ª parte do nº 2 do art. 23º da LGT, este necessariamente integrado pelo critério normativo subjacente a tal dimensão, alicerçado nas particularidades ou especificidades indissociáveis do caso concreto destes autos.

Neste caso a responsabilidade subjectiva prevista no art. 24º nº 1 da LGT, quanto à idoneidade da fundamentação do despacho de reversão, que se sustentou no disposto nos artigos 23º nº 2, e 24º nº 1, alínea b), da LGT.

Que no entender do Oponente/Recorrente, tem como corolário lógico o facto de não estarem reunidos pressupostos de facto e de direito, idóneos e susceptíveis de se subsumirem nas normas em que se fundamentou a reversão.

Ora, na sentença recorrida, esta questão jurídica prévia, relacionada com a ponderação da relevância da pendência da impugnação judicial, e dos seus efeitos, na idoneidade da fundamentação legal das normas invocadas no despacho de reversão, de facto e objectivamente não é abordado e julgado.

2ª – Já que no que toca às questões que foram suscitadas e submetidas a julgamento pelo Oponente/Recorrente, tendo em conta este pressuposto da pendência dessa impugnação judicial das liquidações que originaram a dívida, as mesmas podem sintetizar-se no que sinteticamente se vai referir:

a) – Face ao disposto na 1ª parte do nº 2 do art. 23º da LGT, que preceitua:

*A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal.*

Norma esta que tal como decorre do seu texto...*fundada insuficiência*, impõe um elevado grau de certeza, probabilidade e até excepcionalidade na sua aplicação, na eventual apreciação da *insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal*. E daí, necessariamente se põe a questão, que consiste em saber-se se uma dívida cuja legalidade da sua liquidação ainda não está assente, tanto podendo manter-se, como reduzir-se ou desaparecer completamente da ordem jurídica, pode considerar-se idónea para preencher os requisitos de uma fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal?

Ora, a sentença recorrida não se pronunciou sobre esta questão prévia em concreto suscitada na p.i. e submetida a julgamento

b) – Face ao disposto na alínea b) do nº 1 do art. 24º, que preceitua:

*1. Os...gerentes...que exerçam...funções de...gestão em pessoas colectivas...são subsidiariamente responsáveis em relação a estas*

*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.*

Norma esta que tal como decorre do seu texto... *são subsidiariamente responsáveis... 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.* Impõe desde logo que o pagamento dessa dívida seja exigível no prazo legal de pagamento à devedora principal. Ora como por efeito da impugnação deduzida, mesmo sem a prestação de garantia, o pagamento dessa dívida deixou de ser exigível pela Fazenda Pública à devedora principal.

Como o demonstra aliás o facto de tendo a Fazenda Pública bens penhorados como garantia, não os poder vender para arrecadar o produto da venda para solver esta dívida.

E como o demonstra ainda a previsão legal do disposto no nº 8 do art. 189º do CPPT, de nos 15 dias seguintes à notificação da decisão final da impugnação judicial em curso, poder a devedora originária requerer o pagamento em prestações ou solicitar a dação em pagamento.

E se assim é, será pura especulação, numa altura em que os pressupostos de facto enformantes de uma eventual subsunção ao disposto da alínea b) do nº 1 do art. 24º da LGT ainda não ocorreram e se verificaram (designadamente: a falta de pagamento, a falta de bens para responder por esse pagamento e a eventual culpa objectiva ou subjectiva do responsável subsidiário), que, ao abrigo desta norma se responsabilize antecipadamente o Oponente/Recorrente por um comportamento ilícito e culposo relativamente a uma obrigação final de pagamento que ainda não se verificou na ordem jurídica, por existir uma condição para a sua plena e imediata exigibilidade, que se mantém suspensa.

Ora, a sentença recorrida não se pronunciou sobre esta questão prévia em concreto suscitada na p.i. e submetida a julgamento

3ª – Pelo que a omissão de pronúncia na sentença recorrida, sobre as questões prévias derivadas deste pressuposto de facto, que foi expressamente referida, pela sua incontornável relevância, na p.i. e nas alegações apresentadas nos termos do art. 120º do CPPT, configura uma violação do dever de se pronunciar, previsto no art. 123º nº 2 do CPPT, e no art. 608º nº 2 do CPC, com a consequente nulidade da sentença, prevista no art. 125º nº 1 do CPPT e 615º nº 1 alínea d) do CPC, aplicável por força do disposto no art. 2º, alínea e), do CPPT.

II – Relativas à especificação dos concretos pontos de que o Recorrente considera incorrectamente julgados, por erro de julgamento, por errada interpretação e aplicação da lei e dos princípios jurídicos do direito tributário

II.1 — Relativas ao primeiro ponto em que o Recorrente considera, que foi, respectivamente erradamente julgado, face ao disposto no art. 23º nº 2 da LGT

4ª – Na sentença recorrida incorreu-se em errado julgamento, pois tendo o Oponente/Recorrente, suscitado na p.i. a ilegalidade do despacho de reversão, pelo facto da dívida lhe ser inexigível, tendo em conta a pendência da impugnação judicial, por um lado, face ao disposto no art. 23º nº 2 da LGT, já que, objectivamente não era idónea para se subsumir numa fundada insuficiência dos bens do devedor principal e, por outro, cfr. art. 24º nº al. b), subjectivamente jamais poderia ser revertida esta dívida contra o Oponente/Recorrente, com o alegado fundamento na falta da sua prova que não lhe foi imputável a falta de pagamento, quando tal pagamento nem sequer foi, ou já é exigível à devedora originária

5ª – Pois se de facto com a liquidação pela Administração Tributária,

deste IVA e juros compensatórios, dos anos de 2005 e 2006, no montante de 1.021.161,51 €, esta quantia tornou-se certa e líquida, e com a regular notificação à devedora originária, dando-lhe um prazo para pagamento voluntário, tornou-se-lhe, também exigível. Mas essa exigibilidade de pagamento, pelo facto da devedora originária ter implementado através dos procedimentos e processos previstos na lei, a discussão da legalidade dessa liquidação, com a dúvida por essa via posteriormente criada, surgiu uma condição para essa exigibilidade. Ou seja, essa exigibilidade mantém-se, mas não é uma exigibilidade plena, mas sim condicionada, pois fica sujeita a uma condição, condição essa que consiste no trânsito em julgado do pleito relativo à discussão da legalidade da dívida. Nessa circunstância, a exigibilidade de pagamento cai, ficando condicionada e suspensa, transmutando-se apenas para uma exigibilidade de prestação de garantia.

6<sup>a</sup> – E se a exigibilidade de pagamento imediato desapareceu, ficando suspensa até à decisão do pleito (o devedor nessas circunstâncias não fica obrigado a proceder ao seu pagamento, e só o faz se considerar que isso lhe é mais conveniente), passando apenas a subsistir uma exigibilidade de prestação de garantia, cuja falta de prestação, total ou parcial, não tem, nem pode ter, como consequência a repringência da anterior exigibilidade de pagamento.

Já que, neste caso, só após o trânsito em julgado do processo de impugnação judicial em curso, caso se mantenha, total ou parcialmente, a liquidação impugnada, só nessa altura seria exigido em definitivo, coercivamente se necessário, o seu pagamento à devedora originária. A qual perante o desfecho que se vier a verificar, caso se mantenha total ou parcialmente as liquidações impugnadas, ainda terá a faculdade de nos 15 dias seguintes à notificação da decisão final da referida impugnação judicial, ao abrigo do disposto no nº 8 do art. 189º do CPPT, querendo, requerer o pagamento em prestações ou solicitar a dação em pagamento.

7<sup>a</sup> – Ora, no julgamento efectuado na sentença recorrida, o facto das liquidações que originaram a dívida, estar impugnada, apenas foi julgado nos errados termos antes referidos nas presentes alegações, que por sinal não integravam no sentido julgado a sua causa de pedir. Daí que quase toda a fundamentação da sentença recorrida enferma de um erro estrutural que a perpassa, e nela acabe por constar um enunciado de factos, normas legais e juízos, os quais o Oponente/Recorrente considera que não deu azo, nem serviram para o julgamento das questões submetidas ao Tribunal recorrido, incorrendo-se em errado julgamento de Direito, como se vai procurar demonstrar.

8<sup>a</sup> – Acresce ainda, que para além de estar em causa a salvaguarda e a criação efectiva de condições de garantia da tutela plena e efectiva do “acesso à justiça tributária”, princípio constitucional previsto no art. 20º nº 1 da CRP e no art. 9º da LGT, deve também ter-se em conta, que os actos tributários apesar de definitivos para alguns efeitos, não se presumem verdadeiros, e que o entendimento da Administração não prevalece, antes deve ceder, perante a posição dos particulares, até que haja uma decisão judicial que declare a ilegalidade da actuação daquela.

9<sup>a</sup> – Ora, tal como se pode ver, na LGT, anotada e comentada, de Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa no seu comentário nº 5 ao art. 22º da LGT, faz-se notar o

seguinte, como se transcreve...

«Pressupostos de facto da responsabilidade subsidiária

A responsabilidade tributária subsidiária deriva do preenchimento de um pressuposto de facto de uma norma da qual decorre a responsabilidade tributária. É necessário, por outras palavras, que se preencha um pressuposto de facto em virtude do qual fica obrigado o sujeito passivo e, além disso, é preciso que se preencha o pressuposto de facto em virtude do qual fica obrigado o responsável, sendo necessário o preenchimento de “dois” pressupostos de facto (DIOGO LEITE CAMPOS E MÓNICA LEITE DE CAMPOS, ob. Cit., Parte II, *A obrigação tributária*).»

Recorda-se que o pressuposto de facto invocado pela Administração Tributária, subsume-se, tal como consta no despacho de reversão, na alínea b) do nº 1 do art. 24º da LGT, ou seja...*quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento*.

Ou seja, o pressuposto de facto que poderia chamar o Oponente/Recorrente à execução, cinge-se apenas a uma...falta de pagamento que ainda não é exigível à devedora principal, e muito menos ao Oponente/Recorrente, pelo que o seu chamamento à execução não preenche nenhum destes dois pressupostos de facto legalmente indispensáveis.

10ª – Assim sendo, devendo o processo de execução fiscal estar suspenso no que respeita a diligências com vista à sua cobrança coerciva, já que não estando para já a devedora originária obrigada ao pagamento imediato e actual dessa dívida, mas só depois do decurso do prazo de 15 dias após a decisão final da impugnação judicial, ao abrigo do disposto no nº 8 do art. 189º (que pela sua vigência, *a contrario* também por esta via, comprova reforçadamente o erro da interpretação e aplicação da lei efectuada pela AT e na sentença recorrida), por esta interpretação e aplicação do disposto no artigos 23º nº 2 e 24º nº 1 alínea b) da LGT, normas que fundamentaram a reversão efectuada, se constata do erro de julgamento, que consta na parte intitulada “O DIREITO”, a fls. 21, como se transcreve...

«A primeira questão que importa apreciar, posto que a sua eventual procedência obsta ao conhecimento dos demais fundamentos invocados, prende-se com a alegada “ilegalidade da reversão fundada na inexigibilidade da referida”, por ter sido foi deduzida Impugnação Judicial em 12/12/2011, que corre termos sob o Processo nº 919/11.3BEAVR, pelo que o Oponente entende que a dívida em cobrança não pode considerar-se certa, líquida e exigível, sendo por isso inexigível.

Porém, afigura-se que sem razão.»

II.2 - Relativas ao segundo ponto em que o Recorrente considera, que foi erradamente julgado, face ao disposto no art. 24º nº 1 alínea b) da LGT

11ª – Para além de outras razões que já alegou, desde logo o Oponente/Recorrente não consegue descortinar como foi e será possível, que *a priori* e ao abrigo da alínea b) do nº 1 do art. 24º da LGT, lhe possa ter sido assacada pela Administração Tributária, e mantida na sentença recorrida, uma responsabilidade subsidiária pela falta de pagamento deste imposto liquidado à devedora originária, cujo pagamento, no imediato, ainda nem sequer é exigível à devedora originária, por existir uma condição para a sua plena e imediata

exigibilidade de pagamento a qual se mantém suspensa.

12<sup>a</sup> – Acresce ainda, que só após a prevista decisão da impugnação judicial, caso se venha a manter a liquidação impugnada, total ou parcialmente, então nessa altura se venha a exigir em definitivo, o seu pagamento à devedora originária. A qual perante o desfecho e factualidade que nessa altura se vier a verificar, como antes se alegou, tem ainda ao seu dispor, a possibilidade de nos 15 dias seguintes à notificação da decisão final da impugnação em curso, ao abrigo do disposto no nº 8 do art. 189º do CPPT, requerer o pagamento em prestações ou solicitar a dação em pagamento.

E então nessa altura, caso viesse a ser necessário, com base no disposto na alínea b) do nº 1 do art. 24º da LGT, facultar aos eventuais responsáveis subsidiários, a oportunidade de provar a sua eventual falta de culpa no seu pagamento, total ou parcial, que ainda não se sabe, nem seguramente se pode presumir, se vai acontecer ou não.

13<sup>a</sup> – E se assim é, será pura especulação, numa altura em que os pressupostos de facto enformantes de uma eventual subsunção ao disposto da alínea b) do nº 1 do art. 24º da LGT ainda não ocorreram e se verificaram (designadamente: a falta de pagamento, a falta de bens para responder por esse pagamento e a eventual culpa objectiva ou subjectiva do responsável subsidiário), que Administração Tributária, ao abrigo desta norma, responsabilize antecipadamente o Oponente/Recorrente, por um comportamento ilícito e culposo relativamente a uma obrigação final de pagamento que ainda não se verificou na ordem jurídica, por existir uma condição para a sua plena e imediata exigibilidade, que se mantém suspensa

Pelo que também neste ponto, a sentença recorrida enferma de erro de julgamento, por errada interpretação e aplicação da lei, concretamente o disposto na alínea b) do nº 1 do art. 24º da LGT, conjugada com o facto da pendência da decisão judicial da impugnação da liquidação deste IVA.

II.3 – Relativas ao terceiro ponto em que o Recorrente considera, que foi erradamente julgado por violação do disposto no art. 180º n.º 2 e 62º n.º 1, e 200º n.º 1 da Constituição da República Portuguesa

14<sup>a</sup> – Nos artigos “9” a “28” da p.i., o Oponente/Recorrente, procurou demonstrar, que para além das ilegalidades antes referidas nas presentes alegações de que enferma o despacho de reversão, além de invalidamente fundamentado, se revelava ainda particularmente injustificado, desproporcionado e injusto. Já que essa reversão assentava numa interpretação do disposto no art. 23º da LGT, que violava normas e princípios constitucionais, por incompatibilidade com o princípio da necessidade na restrição de um direito análogo a um direito fundamental (arts. 17º, 18º, n.º 2, e 62º, n.º 1, da CRP), uma vez que ela se mostrava desnecessária e desproporcionada para satisfação do interesse da administração tributária em assegurar a possibilidade futura de cobrança coerciva desta dívida tributária.

15<sup>a</sup> – Na sentença recorrida, a esta constitucionalidade invocada pelo Oponente/Recorrente, mereceu o julgamento que consta de fls. 23 e 29, que se transcreve parcialmente...

«O Oponente invocou “a constitucionalidade (arts. 17º, 18º, n.º 2, e 62º, n.º 1, da CRP) e ilegalidade da reversão (fundada na não subsunção do Oponente no disposto no art. 23º da LGT), uma vez que, apesar do artigo 23º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, permitir a reversão

da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários E a reversão operada não viola o núcleo essencial do direito do Oponente uma vez que, nos termos do artigo 23º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património da devedora originária, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei.” (a fls. 29 da sentença)».

16ª – Decisão esta que o Oponente/Recorrente considera que enferma de erro de julgamento, por errada interpretação e aplicação da lei, concretamente o disposto no artigo 23º da LGT, interpretação, e subsequente julgamento, do sentido com que a norma que consta do disposto na 1ª parte do n.º 2 do art. 23º da LGT, já que o Oponente/Recorrente na sua p.i., não suscitou apenas a inconstitucionalidade da interpretação do disposto no n.º 3 do art. 23º da LGT, sobre a compatibilização da reversão contra o responsável subsidiário com o benefício da execução prévia, mas sim sobre a leitura e interpretação conjunta dos nºs 2 e 3 do art. 23º da LGT. Isto tendo em conta que não podendo sequer fazer-se um juízo de prognose sobre o desfecho desses actos tributários, na sua fase actual, estes não têm condições de estabilidade e certeza, para poderem ser idóneos para fundamentar a indispensável fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, prevista e exigida pelo legislador, no n.º 2 do art. 23º da LGT.

17ª – Pois considera o Oponente/Recorrente, que uma interpretação do sentido dessa norma, em que se considere que uma dívida fiscal judicialmente impugnada e sem trânsito em julgado, tendo já sido penhorados pela Fazenda Pública bens da devedora originária, mas com valor não suficiente para cobrir todo o valor da garantia, possa ser idónea para preencher os requisitos de uma fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal, prevista na 1ª parte do disposto no n.º 2 do art. 23º da LGT, é inconstitucional, por violar, o disposto nos artigos 18º, n.º 2, e 62º, n.º 1, da CRP (por incompatibilidade da reversão efectuada com o princípio da necessidade na restrição de um direito análogo a um direito fundamental - o direito de propriedade privada, uma vez que ela se mostrava desnecessária e desproporcionada para satisfação do interesse da administração tributária em assegurar a possibilidade de cobrança coerciva desta dívida tributária).

18ª – Tanto mais que para garantir a cobrança de dívidas fiscais há meios próprios, cuja utilização é possível em relação aos responsáveis subsidiários (arts. 9º, n.º 3, 136º e 214º do CPPT) e não é impedida pela possibilidade de reversão (parte final do n.º 3 do referido art. 23º), pelo que, sendo esses meios eficientes para tal objectivo de garantia, a reversão imediata seguida de suspensão surge como desnecessária e injustificada.

19ª – Acresce ainda, que como na aplicação do Direito aos factos dados como provados na sentença recorrida, por força do disposto no nº 3 do art. 5º e 682º do CPC, aplicável ex-*vi* da alínea e) do artigo 2º do CPPT, não estando o juiz julgador sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito, neste quadro normativo, relativo ao âmbito dos poderes cognitivos do Tribunal de recurso, considera ainda o Oponente/Recorrente, que o

sentido normativo antes descrito acolhido na sentença recorrida, viola ainda o disposto nos artigos 20º nº 1 da CRP, pela destruição que opera de um quadro de condições de garantia da tutela plena e efectiva do acesso à justiça tributária.

20º – Finalmente, poder-se-ia com alguma pertinência levantar duas questões, que se podem suscitar, cujas respostas, acredita o Oponente/Recorrente, reforçadamente demonstram a justeza do resultado interpretativo do quadro normativo em causa que defende. Que são, uma primeira questão, na qual em tese se poderia defender que na conclusão interpretativa defendida pelo Oponente/Recorrente, jamais poderia ser aceite, já que com tal resultado interpretativo, funcionalmente, este teria como consequência necessária, de que para impedir a reversão, bastaria que a devedora originária impugnasse as liquidações tributárias susceptíveis de posterior reversão, para impedir na prática que essa reversão contra os seus gerentes pudesse vir operar logo após o decurso do prazo para pagamento voluntário na execução fiscal.

21º – Mas tal argumento, num Estado Democrático de Direito, não pode colher. Desde logo e primeiramente, porque aos intérpretes e aplicadores da lei, administrativos ou judiciais, cabe aplicar a lei, com sentido de justiça, mas não cabe nas suas funções, extravasarem as suas competências, e assumirem o papel de “legislador real”, ou “intérprete funcional”, o qual, como se sabe, na matéria em causa, compete exclusivamente à Assembleia da República, nos termos do disposto do art. 103º nº 2 e 165º nº 1 alínea i) da CRP.

E por outro lado, também não seria legal nem justo, imputar aos responsáveis subsidiários pelas dívidas tributárias do devedor principal, que neste quadro já começam por estar legal e pessoalmente onerados com a eventual responsabilidade subsidiária pelas dívidas de outrem, fazendo-os ainda de facto suportarem adicionalmente as consequências e custos patrimonialmente gravosos, para si directa e pessoalmente, ocasionados pelos atrasos na realização e declaração da legalidade e da justiça. Que é estrutural e principalmente uma função da responsabilidade do Estado e dos seus agentes, atrasos esses que por via de regra não têm qualquer nexo de causalidade directa, ou mesmo indirecta, com a actividade ou conduta desses eventuais imputados responsáveis subsidiários.

22º – Uma segunda questão, também hipotética, mas no entender do Oponente/Recorrente, de indispensável abordagem, que resulta de um quadro factual assim composto:

Estando a liquidação da dívida impugnada, mas sem garantia prestada no processo de execução fiscal pela devedora originária, caso a Administração Tributária posteriormente revertesse essa dívida contra o responsável subsidiário, mas após essa reversão não suspendesse o processo nos termos do art. 23º nº 3 da LGT (O que felizmente não aconteceu no presente processo, refira-se.).

E após essa reversão o revertido não obtivesse vencimento em eventual oposição por si deduzida, e a Administração Tributária viesse a penhorar e vender bens do revertido, eventualmente bens únicos e insubstituíveis, por exemplo: uma casa de morada de família, ou um estabelecimento comercial ou industrial, bens esses na família do revertido há várias gerações, ou outros bens nas mesmas circunstâncias, e no final, a liquidação impugnada, acabasse por ser

declarada ilegal, inválida e consequentemente anulada.

Pergunta-se, neste quadro bem possível, face ao modo errado da interpretação e aplicação da lei assim praticado pela Administração Fiscal e mantido na sentença recorrida, seria possível, como seria justo, reparar e repor a situação patrimonial integral efectiva anterior? Claro que não! Daí que necessariamente se tenha de concluir que a interpretação e aplicação das normas em causa adoptadas e contidas na sentença recorrida esteja errada e desadequada num Estado de Direito.”.

\*

### **1.5. Não houve contra alegações.**

\*

### **1.6. O Ministério Público emitiu a seguinte pronúncia:**

«Alega que a sentença é nula, por omissão de pronúncia, e que padece de erro de julgamento.

São as Conclusões que definem e delimitam o objecto do recurso. A omissão de pronúncia consiste no incumprimento do dever que a lei impõe ao juiz de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, sendo geradora de nulidade, nos termos do disposto no art. 125.º, n.º 1 do CPPT e art. 615.º, n.º 1, al. d) do CPC quando o conhecimento da questão omitida não esteja prejudicado pela solução dada às demais questões suscitadas. No entanto, tal nulidade só se verifica, como é entendimento pacífico, quando o Tribunal omita, em absoluto, na apreciação de questão que lhe tenha sido colocada e não quando deixe de tomar posição sobre o conjunto de argumentos que a propósito de determinada questão tenham sido invocados pelas partes.

Ora, como claramente se vê da sentença recorrida, não omitiu o Tribunal *a quo* no conhecimento das questões suscitadas na oposição relacionadas com a pendência de impugnação judicial das liquidações que estão na origem da dívida exequenda.

Improcederá, assim, salvo melhor entendimento, a invocada nulidade. No que concerne ao alegado erro de julgamento, é ainda com base na pendência da impugnação judicial que o ora Recorrente desenha a sua argumentação recursiva, começando por sustentar, se bem entendemos o conteúdo da sua Alegação, que, estando pendente a impugnação judicial e “*devendo o processo de execução fiscal estar suspenso no que respeita a diligências com vista à sua cobrança coerciva*” pelo facto de alegadamente não estar “*a devedora originária obrigada ao pagamento imediato e actual dessa dívida, mas só depois do decurso do prazo de 15 dias após a decisão final da impugnação judicial*” a sentença errou ao considerar a dívida como certa, líquida e exigível. A dívida seria, assim, na óptica do Recorrente, inexigível, inexigibilidade que constitui fundamento de oposição, nos termos do disposto no art. 204.º, n.º 1, al. i) do CPPT. Mas não tem razão, salvo melhor entendimento.

Como bem esclarece o Mmº Juiz *a quo*, a fls. 358 a 360 dos autos, em cuja argumentação inteiramente nos revemos, a dívida é certa, líquida e exigível, nada obstante ao prosseguimento da execução e, como foi o caso, à reversão contra os responsáveis subsidiários, verificados os respectivos pressupostos.

A suspensão da execução fiscal por efeito da interposição de impugnação judicial só teria lugar, conforme o disposto no n.º 2 do art.

52.º da LGT, se fosse prestada garantia idónea, nos termos das leis tributárias (arts. 169.º e 199.º ambos do CPPT), ou dispensada a sua prestação, nos termos do n.º 4, do art. 52.º da LGT e art. 170.º do CPPT. A simples dedução de impugnação judicial tendente a discutir a legalidade dos actos de liquidação da dívida exequenda não determina, ao invés do que parece sustentar o Recorrente, a suspensão da execução fiscal. E não ocorrendo a suspensão da execução fiscal, a mesma prossegue os seus termos, nada obstando, como acima se referiu, à sua reversão contra os responsáveis subsidiários, uma vez verificados os respectivos pressupostos (arts. 23.º e 24.º, ambos da LGT). Esta, como deflui do disposto no art. 23º, n.º 2 da LGT e art. 153º, n.º 2 do CPPT, depende da inexistência de bens do devedor e seus sucessores ou, como ocorre no caso vertente (cfr. ponto 8 dos factos provados), da fundada insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido, embora a possibilidade de cobrança da dívida exequenda através dos bens do responsável subsidiário *“esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário”* (cfr. o recente duto Acórdão de 12-10-2016, in Rec. n.º 0287/16).

Por outro lado, como se ponderou no duto Acórdão de 14-01-2015, *in Rec n.º 0444/14*, *“estando demonstrado que o revertido exercia funções como gerente na data em que deveriam ter sido pagos voluntariamente os impostos ora em cobrança coerciva, presume-se a sua culpa, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 24.º da LGT, motivo por que a decisão de reversão se basta com a alegação da gerência nesse período, não se lhe impondo que aí seja alegada factualidade alguma em ordem a demonstrar essa culpa”*.

Não se vê, ademais, que a sentença recorrida tenha errado ao considerar ser improcedente a invocação da inconstitucionalidade do art. 23.º, n.º 3 do CPPT, por violação dos arts. 18.º, n.º 2 e 62.º, n.º 1, todos da CRP.

Como resulta da lei, a reversão da execução fiscal pode ocorrer sem que esteja ainda executido o património do devedor originário, nos termos dos n.os 2 e 3 do art. 23.º da LGT. Essa possibilidade, porém, mesmo na hipótese, como é o caso, de ter sido deduzida impugnação judicial do acto de liquidação da dívida exequenda não se tem como violadora do princípio da proporcionalidade e do direito à propriedade privada desde logo porquanto, como atrás se referiu, a execução fiscal pode ficar suspensa, conforme o disposto no n.º 2 do art. 52.º da LGT, se for prestada garantia idónea, nos termos das leis tributárias (arts. 169.º e 199.º, ambos do CPPT), ou dispensada a sua prestação, nos termos do n.º 4, do art. 52.º da LGT e art. 170.º do CPPT, obstando dessa forma a que os bens do responsável subsidiário possam ser imediatamente atingidos por eventual acto de penhora a concretizar no âmbito da execução fiscal. E, mesmo que não seja prestada garantia, uma vez que a reversão tem lugar sem prejuízo do benefício da excussão o património do responsável subsidiário não será, em regra, imediatamente atingido por eventual penhora determinada na execução fiscal. É que, a não ser possível, no momento da reversão, como geralmente ocorre, determinar a suficiência dos bens penhorados, por não estar ainda definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, dispõe a lei que o processo de execução fiscal ficará suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa

excussão do património do executado (n.º 3 do art. 23.º da LGT). Ademais, podendo deduzir oposição, sempre o revertido poderá discutir a verificação *in casu* dos pressupostos da reversão e a responsabilidade subsidiária que lhe é assacada podendo, em caso de procedência da oposição, lograr a anulação do despacho de reversão e/ou afastar responsabilidade subsidiária, evitando dessa forma o eventual ataque ao seu património.

Certo é, contudo, que a inconstitucionalidade alegada respeita ao despacho de reversão e a prolação deste, só por si, não introduz na ordem jurídica qualquer restrição ao direito de propriedade privada, que directa e imediatamente não afronta, não se afigurando esse despacho como desnecessário e desproporcional tendo em conta, por um lado, o interesse público na efectiva cobrança das dívidas tributárias que a não prolação do despacho de reversão poderá colocar em causa (cfr. o art. 48º, n.º 3 da LGT) e, por outro, o conjunto dos meios que a lei disponibiliza ao revertido para evitar que o seu património possa ser injustificadamente atingido.

Concluo, nesta conformidade, pela total improcedência do recurso e, consequentemente, pela manutenção do julgado.».

\*

**1.7.** Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

**2.** A sentença recorrida deu como provada a seguinte matéria de facto:

«1. No Serviço de Finanças da Feira - 2, em 2010, foi instaurado o Processo de Execução Fiscal n.º 3441201001009087, contra a sociedade comercial “B....., Lda.” Contribuinte Fiscal n.º....., com vista à cobrança de créditos de IVA, referentes a 2005 e 2006, juros e legais acréscimos, no montante global de € 1.021.161,51.

2. Dão-se por reproduzidas as certidões de dívida que se encontram a fls. 58/81, relativas aos créditos de IVA, referentes a 2005 e 2006, no montante global de € 1.021.161,51, em execução no Processo de Execução Fiscal identificado em 1, que admitiam pagamento voluntário até 30/4/2010.

3. A sociedade comercial “B....., Lda.”, Contribuinte Fiscal n.º....., em 16/6/2010, apresentou no Serviço de Finanças da Feira - 2 o requerimento que se encontra a fls. 83 e se dá por reproduzido, no qual requereu a suspensão do Processo de Execução Fiscal identificado em 1, e que se procedesse ao cálculo do valor da garantia a prestar.

4. No Processo de Execução Fiscal identificado em 1, em 17/6/2010, foi lavrado o despacho que se encontra a fls.84 verso e se dá por reproduzido, que indeferiu o pedido de suspensão aludido em 3 e determinou a penhora de bens da executada.

5. Em 2/7/2010, a executada originária, sociedade comercial “B....., Lda.”, deduziu reclamação judicial em relação ao despacho aludido em 4, reclamação que foi julgada improcedente nos termos exarados no documento de fls. 86 que se dá por reproduzido.

6. Em 12/12/2012, a devedora originária, sociedade comercial “B....., Lda.” deduziu Impugnação Judicial em relação às liquidações de IVA referentes a 2005 e 2006, em cobrança no Processo de Execução Fiscal identificado em 1, que corre termos sob o Processo n.º 919/II.3BEAVR.

7. Na Conservatória do Registo Predial/Comercial de Santa Maria da

Feira, pela Ap. 06/19901126, foi registado o contrato de constituição da sociedade comercial “B..... Lda.”, Contribuinte Fiscal nº ....., tendo como sócios e gerentes, C....., D....., E....., F....., G....., H....., A....., I....., e J....., cada um deles com uma quota com o valor nominal de € 62.349,74, e como forma de obrigar a assinatura em conjunto de dois gerentes, mas nunca a de I....., em conjunto com a de J.....

8. No Processo de Execução Fiscal nº 3441201001009087, em 5/6/2013, foi lavrado o “Projecto de Decisão” e despacho constantes de fls. 92/93, que se dão por reproduzidos, dos quais se extracta, “PROJECTO DE DECISÃO”

*Contra a executada supra referenciada corre termos o processo de execução fiscal nº 3441201001009087, para cobrança coerciva da importância de € 1.021.161,51 por dívida respeitante a IVA2005/2006. (...) Conforme despacho de 17/06/2010 foi o pedido de dispensa de garantia indeferido, tendo este serviço procedido à penhora dos seguintes bens:*

*-Art U-3108 de Lourosa, com o valor patrimonial de 271.640,00, calculado em 2010;*

*- Art R-3426 de Argoncilhe;*

*-Art U-808 de Argoncilhe com um valor patrimonial de 2.862,97;*

*-Viatura ..... Opel Corsa, avaliado em 500,00;*

*Todo o restante património encontra-se onerado por penhoras efectuadas no âmbito de outros processos executivos a decorrer neste SF.*

*Assim, e conforme auto que antecede não foram encontrados mais quaisquer bens para além dos penhorados.*

*Pelo que, atendendo ao valor da execução, 1.021.161,51€, e ao valor dos bens penhorados (menos de € 400.000,00, sendo que o prédio de maior valor está avaliado em termos de IMI muito próximo de valor de mercado) presume-se que tem um património insuficiente.*

*(...) Resulta dos transcritos preceitos legais que, beneficiando o responsável subsidiário do direito de se opor a que a execução dos seus bens se efectue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal (benefício da excussão), a reversão da execução fiscal contra si pode efectuar-se em momento anterior a essa venda desde que os bens penhoráveis do devedor principal (e eventuais responsáveis subsidiários) sejam fundamentalmente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido.*

*Da consulta ao processo individual do contribuinte e à constituição da sociedade pela matrícula na C. R. Comercial, que antecede verifica-se que são/eram gerentes:*

*(...)*

*..... A.....*

*Assim, sou de parecer que se deverá reverter a execução contra os referidos responsáveis subsidiários, devendo-se, previamente a essa mesma reversão, accionar o disposto no artigo 23º da Lei Geral Tributária tendente ao exercício do direito de audição.”.*

9. A Administração Tributária remeteu ao Oponente, sob registo postal, o ofício que consta a fls. 94 e se dá por reproduzido, datado de 7/6/2013, com vista à notificação para exercício do direito de audição prévia em relação ao projecto de reversão aludido em 8.

10. Dá-se por reproduzido o termo de declarações constante de fls. 95,

lavrado com base nas declarações prestadas por L..... em 22/7/2013, do qual se extracta, “(...) Conhece os revertidos acima indicados e que nos anos de 2005 até finais de 2007, quem dava ordens, fazia pagamentos era a mãe, D. O....., falecida no finais de 2007. Declarou ainda, que o revertido A..... era somente condutor, como ele, que G..... e C..... eram auxiliares de sua mãe compravam e vendiam sucatas sem nunca atribuir preços, que a revertida F..... tratava de assuntos administrativos e os revertidos H....., D..... e E..... escolhiam e enfardavam sucata no armazém.

Mais declarou que quem lhe pagava o vencimento mensal era a mãe dos revertidos sempre em numerário (...) que o G..... deixou logo a sociedade, que a F..... saiu por motivos de saúde em meados de 2008 e que C..... abandonou em finais de 2008, ficando a D..... e o A..... na gerência da sociedade, tendo os restantes continuado a cumprir as mesmas tarefas de sempre.”.

11. Dá-se por reproduzido o termo de declarações constante de fls. 95 verso, lavrado com base nas declarações prestadas por M..... em 22/7/2013, do qual se extracta, “(...) Conhece os revertidos acima indicados e que nos anos de 2005 até finais de 2007, quem dava ordens, fazia pagamentos era a mãe, D. O....., falecida no finais de 2007.

Declarou ainda, que o revertido A..... era somente condutor, como ele, que G..... e C..... eram auxiliares de sua mãe compravam e vendiam sucatas sem nunca atribuir preços, que a revertida F..... tratava de assuntos administrativos e os revertidos H....., D..... e E..... escolhiam e enfardavam sucata no armazém.

Mais declarou que quem lhe pagava o vencimento mensal era a mãe dos revertidos sempre em numerário (...) que o G..... deixou logo a sociedade, que a F..... saiu por motivos de saúde em meados de 2008 e que C..... abandonou em finais de 2008, ficando a D..... e o A..... na gerência da sociedade, tendo os restantes continuado a cumprir as mesmas tarefas de sempre.”.

12. No Processo de Execução Fiscal nº 3441201001009087, em 26/11/2013, foi lavrado o despacho de reversão constante de fls. 96/98, que se dá por reproduzido, e determinada a citação do Oponente enquanto revertido, despacho do qual se extracta, “(...) Contribuinte A....., nif .....

(...) DEVEDOR ORIGINÁRIO N..... LDA

SEDE: Vendas Novas Lourosa NIF .....

(...)

2- Conforme projecto de decisão de reversão contra responsáveis subsidiários por insuficiência de bens penhoráveis de devedor principal, nos termos do nº 2/3 art. 23º da Lei Geral Tributária, que aqui se dá por reproduzido, foi o património imóvel/móvel todo penhorado nos autos, sendo que o valor apurado, incluindo o valor da avaliação dos imóveis feitas por perito local e nos termos do IMI é bastante insuficiente para assegurar os autos e o pedido de suspensão formalizado à data indeferido.

3- A Lei Geral Tributária-LGT no nº 2 do artigo 23º não afasta a possibilidade de reversão nestes casos, pois, apesar de se estabelecer a regra de «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», ela fixa que se possa concluir pela «fundada insuficiência» e decidir a reversão antes da excussão do património do devedor originário, pois só assim se compreende que se ressalve que a reversão não prejudica o benefício da excussão.*

*Concluindo-se pela «fundada insuficiência» de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens da responsabilidade subsidiária esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário.*

*O nº 3 do mesmo artigo 23º da LGT, confirma esta interpretação ao admitir que «no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados», situação em que «o processo de execução fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado». Isto é, o processo de execução fiscal fica suspenso, já com a reversão efectuada, em relação ao revertido, pois, obviamente, quanto ao devedor originário o processo prossegue para concretizar a excussão de que depende o prosseguimento quanto ao revertido.*

*Por fim, o nº 2 do artigo 153º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que: “O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende de qualquer das seguintes circunstâncias: a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal - disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido”*

*4- Resulta dos transcritos preceitos legais que, beneficiando o responsável subsidiário do direito de se opor a que a execução dos seus bens se efectue enquanto não forem vendidos todos os bens do devedor principal (benefício de excussão), a reversão da execução fiscal contra si pode efectuar-se em momento anterior a essa venda desde que os bens penhoráveis do devedor principal sejam fundamentalmente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido.*

*5-Conforme inquirições aos Srs. M..... e L....., os mesmos vieram informar que a gerência de direito e facto era exercida pela Sra. Dª. O..... mãe dos aqui responsáveis subsidiários, sendo que A..... era somente condutor, que G..... e C..... eram auxiliares da mãe, que F..... era responsável pela área administrativa e que H....., D..... e E..... eram somente enfardadoras de sucata no armazém.*

*6- Acreditando que, a Dª O....., tivesse alguma influência na direcção da sociedade B....., Lda., o que não consta em qualquer documento disponível neste S.F. nem na respectiva Conservatória do Registo Comercial, é de difícil entendimento que nomeadamente os gerentes que a auxiliavam na compra e venda de sucatas, quer no mercado nacional quer no internacional, não exercessem qualquer tipo de administração e gestão.*

*Mais difícil de entender é que as presentes liquidações tem por base a incorporação por parte da sociedade de documentos contabilísticos, que não corresponderam a transacções verídicas, conforme documentado na sentença do processo criminal 707/06.9JAPRT que*

*correu no Tribunal de Gondomar.*

*(...)*

*8 - Constitui Jurisprudência corrente a Doutrina de que para se verificar a responsabilidade pessoal dos gerentes não basta a existência duma gerência nominal ou de direito é necessário que ocorra uma gerência de facto, ou seja, o exercício real e efectivo do cargo. A gerência efectiva resulta da prática, ainda que restrita, de actos de vinculação da sociedade e que, como tal, a realização de actos desse tipo implica sempre a responsabilidade subsidiária dos respectivos autores pelas dívidas relativas ao período da sua gerência, uma vez que deles decorre que o seu autor viabilizou a actividade social e se envolveu na vida da empresa.*

*9- A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão no processo de execução fiscal (artigo 23º da Lei Geral Tributária) após a verificação da comprovada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e após a prévia audiência do subsidiário responsável (arts. 153º e 160º nº 1 do Código de Processo e Procedimento Tributário).*

*8- Os gerentes “são os elementos componentes dos órgãos representativos das sociedades de responsabilidade limitada” são esses mesmos que exteriorizam a vontade da sociedade nos mais variados negócios jurídicos, através dos quais se manifesta a sua capacidade de exercício de direitos (cfr. Manuel de Andrade, Teoria Geral da Relação Jurídica, vol. I pág. 115 e seg.). A doutrina e a jurisprudência têm defendido que os “pressupostos em que assenta a sua responsabilidade apontam para que os gerentes são responsáveis pelas dívidas nascidas ou não pagas no período da sua gerência, por insuficiência do património da sociedade causada pelo seu comportamento” cfr. Ac do STA de 29.09.91, Acs Dout. Nº 372, pág. 1323).*

*(...)*

*11- O(s) gerente(s) ou administrador(es) ao figurarem no contrato de sociedade e respectivo registo na Conservatória do Registo Comercial (artigo 11º do CRC) vincula-se perante terceiros, criando legítimas expectativas no fisco, nos fornecedores, clientes, credores, trabalhadores e na sociedade civil em geral (artigo 64º do CSC), pelo que os gestores ao serem nomeados (designados formalmente) consideram-se investidos em deveres ou poderes funcionais, Mais recentemente, o Tribunal Central Administrativo do Sul (Proc. nº 4118/10 acórdão de 23/11/2010), entendeu que, “Da nomeação para gerente (gerente de direito) de uma sociedade, resulta uma parte da presunção natural ou judicial, baseada na experiência comum, de que o mesmo exercerá as correspondentes funções, por ser co-natural que quem é nomeado para um cargo o exerce na realidade, cuja base será completada com a prova do exercício do acervo de todas ou parte das correspondentes funções. Para ilidir essa parte dessa presunção simples ou natural não é necessário fazer prova contrária do facto presumido bastando, por qualquer meio de prova, abalar a convicção a que a ela conduz, mostrando-se contudo afastada tal gerência de facto ou efectiva, desde logo, quando se prova que esse gerente designado se desligou por completo da actividade da sociedade em causa, tendo deixado de praticar quaisquer actos por conta e em nome da sociedade.*

*12- Temos que a reversão contra os seis primeiros contribuintes é feita*

*nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 24º da Lei Geral Tributária. (...) Já a previsão legal de alínea b) deste art. 24º, nº 1, da LGT o legislador estabelece a imputação da falta de entrega ou pagamentos dos tributos ao gestor que, tendo o prazo de pagamento ou de entrega da prestação tributária terminado no período da sua gerência, os não tenha efectuado, a menos que se demonstre que não lhe foi imputável essa falta. Ou seja, faz recair sobre o gestor o ónus da prova de que não lhe é imputável a falta de pagamento ou de entrega da prestação tributária pois tal imputabilidade presume-se.*

*(...) Do que se regista do probatório, ver da certidão permanente da Conservatória do Registo Comercial, constam como gerentes ou actos de gerência praticados os contribuintes abaixo mencionados.*

*Assim prossigam os autos para reversão contra (...) A..... (...) na qualidade de responsáveis subsidiários pela dívida de IVA2005/2006 no valor de 1.021.161,51€ (...)".*

13. A Administração Tributária remeteu ao Oponente, sob registo postal, o ofício que consta a fls. 99 e se dá por reproduzido, com vista à citação do mesmo como revertido, do qual se extracta, “FUNDAMENTOS DA REVERSÃO”

*Inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão (art. 23º/nº 2 da LGT):*

*Dos administradores, directores, ou gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entidades fiscalmente equiparadas por não terem provado não lhes ser imputável a falta de pagamento da dívida, quando o prazo legal de pagamento/entrega da mesma terminou no período do exercício do cargo (art. 24º/nº1/b) LGT).*

14. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 145/166 que constitui cópia da sentença proferida em 31/1/2014, proferida no Processo nº 545/12.0BEAVR, que correu termos no Tribunal Administrativo e Tributário do Porto — Equipa Extraordinária, e julgou improcedente a oposição judicial deduzida pelo ora Oponente em relação à reversão operada relativamente aos créditos de IRC referentes a 2007, da responsabilidade da sociedade comercial “B....., Lda.”

Contribuinte Fiscal nº .....

15. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 167/182 que constitui cópia da sentença proferida em 28/3/2014, proferida no Processo nº 544/12BEAVR, que correu termos no Tribunal Administrativo e Tributário do Porto — Equipa Extraordinária, e julgou improcedente a oposição judicial deduzida por G..... em relação à reversão operada relativamente aos créditos de IRC referentes a 2007, da responsabilidade da sociedade comercial “B....., Lda.”,

Contribuinte Fiscal nº .....

16. Dá-se por reproduzida a comunicação de penhora que se encontra a fls. 183, lavrada no Processo de Execução Fiscal nº 3441201001003925, em 20/4/2010, relativa ao imóvel inscrito sob o artigo 3108 da freguesia de Lourosa, com o valor patrimonial tributário de € 170.398,35.

17. Dá-se por reproduzida a comunicação de penhora que se encontra a fls. 184, lavrada no Processo de Execução Fiscal nº 3441201001003895, em 20/4/2010, relativa ao imóvel inscrito sob o artigo 3108 da freguesia de Lourosa, com o valor patrimonial tributário

de € 170.398,35.

18. Dá-se por reproduzida a comunicação de penhora que se encontra a fls. 185, lavrada no Processo de Execução Fiscal nº 3441201101009001, em 9/6/2011, relativa ao imóvel inscrito sob o artigo 3108 da freguesia de Lourosa, com o valor patrimonial tributário de € 170.398,35.

19. Dá-se por reproduzida a comunicação de penhora que se encontra a fls. 186, lavrada no Processo de Execução Fiscal nº 34412010010009087, em 30/6/2010, relativa ao imóvel inscrito sob o artigo 3108 da freguesia de Lourosa, com o valor patrimonial tributário de € 170.398,35.

20. Dá-se por reproduzida a comunicação de penhora que se encontra a fls. 187, lavrada no Processo de Execução Fiscal nº 3441201001003925, em 20/4/2010, relativa ao imóvel inscrito sob o artigo 3426 da freguesia de Argoncilhe, com o valor patrimonial tributário de € 35,34.

21. Dá-se por reproduzida a comunicação de penhora que se encontra a fls. 188, lavrada no Processo de Execução Fiscal nº 3441201001009087, em 30/6/2010, relativa ao imóvel inscrito sob o artigo 3426 da freguesia de Argoncilhe, com o valor patrimonial tributário de € 35,34.

22. Dá-se por reproduzida a comunicação de penhora que se encontra a fls. 189, lavrada no Processo de Execução Fiscal nº 3441201101009001, em 9/6/2011, relativa ao imóvel inscrito sob o artigo 3426 da freguesia de Argoncilhe, com o valor patrimonial tributário de € 35,34.

23. Dá-se por reproduzida a comunicação de penhora que se encontra a fls. 190, lavrada no Processo de Execução Fiscal nº 3441201001003925, em 20/4/2010, relativa ao imóvel inscrito sob o artigo 808 da freguesia de Argoncilhe, com o valor patrimonial tributário de € 2.862,97.

24. Dá-se por reproduzida a comunicação de penhora que se encontra a fls. 191, lavrada no Processo de Execução Fiscal nº 3441201101009001, em 9/6/2011, relativa ao imóvel inscrito sob o artigo 808 da freguesia de Argoncilhe, com o valor patrimonial tributário de € 2.862,97.

25. Dá-se por reproduzida a comunicação de penhora que se encontra a fls. 192, lavrada no Processo de Execução Fiscal nº 3441201001009001, em 9/11/2011, relativa ao veículo automóvel marca Opel, modelo Corsa B, a que foi atribuído o valor de € 500,00, tendo sido nomeado fiel depositário G.....

26. Dá-se por reproduzido o auto de penhora que se encontra a fls. 193/194, lavrado no Processo de Execução Fiscal nº 3441201101009001, em 11/11/2011, relativo aos bens móveis da sociedade comercial “B....., Lda.”, a que foi atribuído o valor global de € 33.000,00.

27. Dá-se por reproduzido o auto de penhora que se encontra a fls. 195/196, lavrado no Processo de Execução Fiscal nº 3441201101009001, em 11/12/2011, relativo a bens móveis da sociedade comercial “ B....., Lda.”, a que foi atribuído o valor global de € 10.000,00.

28. No Processo de Execução Fiscal nº 3441201101009001, em 14/12/2011, foi prestada a informação que consta a fls. 197 e se dá por

reproduzida da qual se extracta, “(...) *a fim de dar resposta ao mandado que antecede, cumpre-me informar que, relativamente à empresa B....., Lda. (NIPC.....), todos os bens passíveis de serem penhorados foram-no já antes desta data.*”.

29. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 198/216 que constitui cópia da Oposição Judicial que correu termos sob o Processo nº 543/12.3BEAVR, deduzida por A....., ora Oponente, em relação à reversão operada referente ao IRC de 2007 da responsabilidade da sociedade comercial “B....., Lda.”, da qual consta, no artigo 45, “*O Oponente nunca exerceu de facto funções de gerência até 30/12/2007*”.

30. Dá-se por reproduzida a documentação de fls. 217/224, constituída por cópia da 1ª página da Impugnação Judicial que correu termos sob o Processo nº 1484/05.6BEVIS, deduzida pela sociedade comercial “B....., Lda.” processo no qual constam três cheques do Banco Totta & Açores, datados de 21/1/2002, 5/4/2002, e 8/4/2002, respectivamente nos montantes de € 11.000,00, € 16404,57 e € 2.375,00, emitidos pela sociedade comercial “B....., Lda.” que ostentam a assinatura “A.....”.

31. Dá-se por reproduzida a documentação de fls. 225/227, constituída por cópia da 1ª página da Impugnação Judicial que correu termos sob o Processo nº 919/11.3BEAVR, deduzida pela sociedade comercial “B....., Lda.” processo no qual consta uma procuração forense datada de 15/6/2011, emitida pela sociedade comercial “B....., Lda.”, que ostenta a assinatura “A.....”, na qualidade de sócio gerente.

32. Dá-se por reproduzida a documentação de fls. 228/233, relativa às Impugnações Judiciais deduzidas pela sociedade comercial “B....., Lda.” em relação às liquidações de IRC de 2005 e 2006, que correram termos sob o Processo nº 293/12.0BEAVR e nº 294/12.9BEAVR, que emergiram do relatório de inspecção tributária relativo à sociedade comercial “B....., Lda.”, do qual se extracta, “(...) *No início do procedimento inspectivo foi solicitado o preenchimento de uma ficha com a identificação dos responsáveis pela empresa, tendo todos os sócios (com excepção de J.....) se apresentado como gerentes e responsáveis da sociedade, desde a data da constituição*”.

33. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 234/235 que consubstancia cópia de uma notificação efectuada no Processo nº 707/06.9JAPRT, do 2º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Gondomar, em cujo despacho consta “(...) *Ao agir da forma descrita, os arguidos (...) A..... (...), em representação e no interesse da arguida “B.....”, quiseram integrar na contabilidade dela as facturas emitidas*”.

34. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 236 que constitui cópia de um requerimento datado de 6/11/2009, dirigido ao Director de Finanças de Aveiro pela sociedade comercial “B....., Lda.” que ostenta a menção “*A gerência B..... Lda.*” e de imediato a assinatura “A.....”.

35. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 237 que constitui cópia de um ofício dos Serviços de Inspecção Tributária remetido à sociedade comercial “B....., Lda.”, que ostenta a seguinte menção “*Recebi a presente notificação, bem como o projecto de conclusão do relatório de inspecção (...) Lourosa, 04 de Dezembro de 2009, A.....*”.

36. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 238 que constitui cópia

de uma procuração forense datada de 29/2/2012, emitida pela sociedade comercial “B....., Lda.” que ostenta a assinatura “A.....”, na qualidade de sócio gerente.

37. Dá-se por reproduzida a documentação de fls. 275/276 que constitui cópia do extracto de remunerações auferidas pelo Oponente, desde Outubro de 2014 a Setembro de 2015, na qualidade de Membro de Órgão Estatutário da sociedade comercial “P....., Lda.”.

38. O Oponente declarou ter auferido rendimentos da categoria A de IRS, pagos pela sociedade comercial “B....., Lda.”, desde 1996 a 2010, nos montantes mencionados no anexo J/modelo 10, enunciados a fls. 141 dos autos, montantes que se dão por reproduzidos.

39. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 31/34 que constitui cópia da Declaração Modelo 22 de IRC apresentada pela sociedade comercial “B....., Lda.”, em 29/5/2009, referente ao ano de 2009, da qual consta que o seu lucro tributável ascendeu a € 224.958,60, e o total de proveitos do exercício ascendeu a € 6.171.508,49.

40. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 35/38 que constitui cópia da Declaração Modelo 22 de IRC apresentada pela sociedade comercial “B....., Lda.” em 28/5/2010, referente ao ano de 2010, da qual consta que o seu lucro tributável ascendeu a € 80.405,82, e o total de proveitos do exercício ascendeu a € 2.679.868,12.

41. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 39/44 que constitui cópia da Declaração Modelo 22 de IRC apresentada pela sociedade comercial “B....., Lda.” em 27/5/2011, referente ao ano de 2011, da qual consta que teve um prejuízo fiscal de 122.639,18, e o total de rendimentos do período ascendeu a € 1.329.518,59.

42. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 45/50 que constitui cópia da Declaração Modelo 22 de IRC apresentada pela sociedade comercial “B....., Lda.” em 28/5/2012, referente ao ano de 2012, da qual consta que teve um prejuízo fiscal de 11.403,18, e o total de rendimentos do período ascendeu a € 459.334,39.

43. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 51/55 que constitui cópia da Declaração Modelo 22 de IRC apresentada pela sociedade comercial “B....., Lda.” em 22/5/2013, referente ao ano de 2013, da qual consta que teve um prejuízo fiscal de 28.595,69, e o total de rendimentos do período ascendeu a € 98.984,80.

44. O Oponente, entre outras tarefas que desempenhava na sociedade comercial “B....., Lda.”, conduzia e ajudava a carregar os veículos daquela sociedade, e também escolhia e enfardava sucata.

45. Em 2010 foi constituída a sociedade comercial “P.....”, por alguns dos sócios da executada originária, sociedade que funciona nas instalações da devedora originária, com a frota e máquinas desta sociedade, e com recurso a alguns dos seus trabalhadores.

46. Desde 2010 que as guias de transporte e demais documentos relativos a transacções/mercadoria que as testemunhas M..... e L..... utilizam no exercício das suas funções reportam-se à sociedade comercial “P.....”.

47. Até Dezembro de 2007, data da morte da mãe do Oponente, O....., qualquer um dos seus filhos nomeados sócios gerentes assinava cheques da sociedade comercial “B....., Lda.”.

48. Até à data da morte da mãe do Oponente, O....., esta pagou as remunerações aos trabalhadores, aqui testemunhas, M..... e L....., em dinheiro.

49. Na sociedade comercial “B....., Lda.”, além da mãe do Oponente, O....., trabalhavam quatro funcionários, sete filhos e dois sobrinhos.

50. A sociedade comercial “B....., Lda.” tinha uma frota de sete veículos, dois empilhadores e uma pá carregadora.

51. O Oponente, em 23/12/2013, requereu o benefício da protecção jurídica nos termos e com os fundamentos exarados no documento de fls. 56/57.

52. A presente oposição foi apresentada em 8/1/2014.».

\*

**3.1.** A sentença recorrida, identificou como “primeira questão que importa apreciar, posto que a sua eventual procedência obsta ao conhecimento dos demais fundamentos invocados” a alegada “ilegalidade da reversão fundada na inexigibilidade da referida dívida”, por ter sido deduzida Impugnação Judicial em 12/12/2011, relativa às liquidações em execução, que corre termos sob o Processo nº 919/11.3BEAVR, pelo que o Oponente entende que a dívida em cobrança não pode considerar-se certa, líquida e exigível, sendo por isso inexigível.

Concluiu que “a dívida em execução se encontra titulada pela correspondente certidão de dívida, e dado que foi deduzida impugnação judicial sem que a impugnante ou o oponente prestassem garantia idónea, nos termos do disposto no artigo 52º da Lei Geral Tributária, e artigos 169º e 199º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a dívida exequenda tomou-se exigível, pelo que nada obsta à reversão determinada contra os responsáveis subsidiários”.

\*

**3.2.** O recorrente, se bem entendemos o seu pensamento, questiona a sentença recorrida com fundamento na ilegalidade da reversão fundada na inexigibilidade da dívida, por ter sido deduzida Impugnação Judicial, relativa às liquidações em execução, continuando a defender que a dívida em cobrança não pode considerar-se certa, líquida e exigível, sendo por isso inexigível.

Apesar de a sentença recorrida ter afirmado que a dívida se encontra titulada por certidão e dado que foi deduzida impugnação judicial, sem que a impugnante ou o oponente prestassem garantia idónea, nos termos do disposto no artigo 52º da Lei Geral Tributária, e artigos 169º e 199º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a dívida exequenda tomou-se exigível, pelo que nada obsta à reversão determinada contra os responsáveis subsidiários”.

E aqueles fundamentos são enquadrados pelo recorrente, se bem entendemos o seu pensamento, quer como nulidade por omissão de pronúncia que como fundamentos de erro de julgamento.

\*

**3.3.** A sentença recorrida pronunciou-se nos termos que, em síntese e de seguida, se irão transcrever.

A inexigibilidade da dívida constitui fundamento possível de oposição, nos termos do estatuído no artigo 204, nº 1, i) do C.P.P.T.

As dívidas que são cobradas através do processo de execução fiscal são certas e líquidas, desde que o seu montante esteja previamente definido na certidão que constitui título executivo.

E a dívida fiscal é exigível quando se verifique a falta de cumprimento

voluntário da obrigação, falta que se verifica depois do respetivo vencimento.

Para que o sujeito passivo entre em mora é necessário que a notificação tenha sido eficaz (que o destinatário tenha tido conhecimento dela) e regular (por terem sido cumpridas todas as formalidades legalmente impostas para o efeito).

Como refere Jorge Lopes de Sousa, “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado”, em anotação ao artigo 163º daquele diploma, “(...) As dívidas que são cobradas através do processo de execução fiscal são certas e líquidas, pois está previamente definido na certidão que constitui título executivo que se trata de uma dívida em dinheiro e está nessa certidão indicado o seu montante (artº. 88º, nº 2, e) do CPPT).

E acrescenta no artigo 90-A, (...) A obrigação é certa quando está determinada em que consiste a prestação, é líquida quando está determinado o seu montante e é exigível quando está sujeita a prazo, já se venceu ou, condicional, já se verificou a condição”).

Estando assente que o prazo para pagamento voluntário da dívida em cobrança coerciva terminou para a devedora originária em 30/4/2010, e o oponente não colocou em causa a notificação da liquidação, que assim tem de ser considerada regular e eficaz.

Após o decurso do último dia de prazo para pagamento voluntário da dívida, sem que a mesma tenha sido paga, a dívida tomou-se certa, líquida e exigível legitimando a Administração Tributária a instaurar execução, independentemente da interposição de recurso hierárquico ou de eventual impugnação judicial que não se encontra suspensa. Conforme estabelece o artigo 88º, nº 1, do C.P.P.T. “findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor”.

Acrescenta o nº 5 do mesmo normativo que “as certidões de dívida servirão de base à instauração do processo de execução fiscal a promover pelos órgãos periféricos locais, nos termos do título IV”.

Esta promoção ocorre por imposição legal, no prazo de 24 horas após o recebimento, efetuando-se o competente registo (artigo 188º, nº 1, do diploma citado).

Nos termos dos artigos 36º, nº 3, da Lei Geral Tributária, e 85º, nº 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a execução apenas poderá suspender-se nos casos previstos na lei, sendo proibida a concessão de moratórias.

Uma vez que a dívida em execução se encontra titulada pela correspondente certidão de dívida, e dado que foi deduzida impugnação judicial sem que a impugnante ou o oponente prestassem garantia idónea, nos termos do disposto no artigo 52º da Lei Geral Tributária, e artigos 169º e 199º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a dívida exequenda tomou-se exigível, pelo que nada obsta à reversão determinada contra os responsáveis subsidiários.

\*

**3.4.** A sentença além de afirmar que a dívida é certa, líquida e exigível acrescentou que ocorreu reversão contra o recorrente, por insuficiência do património da originária devedora.

Não questiona o recorrente estas afirmações da sentença recorrida

continuando a sustentar o que já havia afirmado na petição. Questões em tudo semelhantes às do presente recurso foram já apreciadas neste STA merecendo tal jurisprudência ser acompanhada. Pode consultar-se o acórdão do STA de 05-04-2017, proc. 01237, que, de perto, passaremos a acompanhar, em cujo sumário se escreveu:

“I - À luz do disposto no art.º 125º, nº 1, do CPPT e no art.º 615º, nº 1, al. d), do CPC não ocorre nulidade da sentença por omissão de pronúncia se o juiz tomou posição sobre todas as questões colocadas.

II - A liquidação de um tributo constitui um acto tributário definitivo, que dá lugar a uma obrigação de pagamento nos precisos termos em que o acto tenha sido efectuado, designadamente no que respeita ao *quantum* e ao prazo de cumprimento. E pese embora o acto possa vir a ser anulado em processo de impugnação judicial, a mera instauração deste não afecta a exigibilidade da obrigação tributária que emerge desse acto

III - Em face do montante da dívida em cobrança, que constitui uma dívida *certa* e *liquida*, é possível aferir da (in)suficiência dos bens do devedor principal para obter o seu pagamento, para os efeitos previstos no art.º 23º, nº 2, da LGT.

IV - É conferindo ao executado a faculdade de promover a suspensão da execução fiscal até à decisão da impugnação, através dos mecanismos previstos nos arts. 52º, nºs 1 e 2, da LGT e 169º do CPPT, que a lei realiza os desígnios consignados no art.º 20º da Constituição.”.

Pode igualmente consultar-se o acórdão do STA de 12-10-2016, proc. 0287 (com o mesmo sentido acórdão de 25-01-2017, proc. 0286), em cujo sumário se escreveu:

“I - Embora o responsável subsidiário goze do direito de se opor a que a execução dos seus bens se efectue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal (benefício da excussão), a reversão da execução fiscal contra si pode efectuar-se em momento anterior a essa venda, desde que os bens penhoráveis do devedor principal (e eventuais responsáveis solidários) sejam fundamentalmente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido (artigos 23.º n.º 2 da LGT e 153.º n.º 2 do CPPT).

II - Assim, à face da LGT, concluindo-se pela «fundada insuficiência» de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens da responsabilidade subsidiária esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário.

III - Tal interpretação não se afigura violadora dos princípios da justiça, da capacidade contributiva, da igualdade ou da proporcionalidade.

\*

**3.5.** Entende-se, por isso, não ocorrer a nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

Nos termos do artigo 125º, nº 1, do CPPT, e artigo 615º, nº 1, al. d), do CPC, é nula a sentença quando ocorra «*a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer*».

Tal nulidade resulta do dever que é imposto ao juiz, pelo artigo 608º, nº 2, do CPC, de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, e de não poder ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser

o conhecimento oficioso de outras, determinando a violação dessa obrigação a nulidade da sentença.

Afirma o recorrente que a sentença é nula, por omissão de pronúncia, com o argumento de não ter sido nela apreciada a questão da idoneidade da fundamentação do despacho de reversão face à pendência de impugnação judicial onde se discute a legalidade da liquidação da qual resultou a dívida exequenda.

O oponente invocou a ilegalidade da reversão, suscitando a questão da inexigibilidade da dívida exequenda face à pendência de impugnação judicial em que discute a legalidade do ato de liquidação donde emerge tal dívida.

A sentença recorrida apreciou tal questão

O tribunal emitiu pronúncia sobre esta matéria ao afirmar (cfr. ponto 3.1) que a primeira questão que importa apreciar, posto que a sua eventual procedência obsta ao conhecimento dos demais fundamentos invocados, prende-se com a alegada “ilegalidade da reversão fundada na inexigibilidade da referida dívida”, por ter sido deduzida Impugnação Judicial ... que corre termos sob o processo ... pelo que o oponente entende que a dívida em cobrança não pode considerar-se certa, líquida e exigível, sendo por isso inexigível.

A inexigibilidade da dívida constitui um fundamento possível de oposição, nos termos do estatuído no artigo 204, nº 1, alínea i), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

As dívidas que são cobradas através do processo de execução fiscal são certas e líquidas, desde que o seu montante esteja previamente definido na certidão que constitui título executivo. E a dívida fiscal é exigível quando se verifique a falta de cumprimento voluntário da obrigação, falta que se verifica depois do respetivo vencimento.

Por outro lado, a falta de cumprimento, nas obrigações sem prazo certo, decorre da interpelação do devedor para o efeito conforme resulta do artigo 805º, nº 1, do Código Civil. E para que o sujeito passivo entre em mora é necessário que a notificação tenha sido eficaz (que o destinatário tenha tido conhecimento dela) e regular (por terem sido cumpridas todas as formalidades legalmente impostas para o efeito).

Como refere Jorge Lopes de Sousa, in “Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado”, em anotação ao artigo 163º daquele diploma, “(...) As dívidas que são cobradas através do processo de execução fiscal são certas e líquidas, pois está previamente definido na certidão que constitui título executivo que se trata de uma dívida em dinheiro e está nessa certidão indicado o seu montante (artº. 88º, nº 2, e) do CPPT). E acrescenta no artigo 90-A, (...) A obrigação é certa quando está determinada em que consiste a prestação, é líquida quando está determinado o seu montante, e é exigível quando está sujeita a prazo, já se venceu ou, condicional, já se verificou a condição”.

Decorre do probatório que o prazo para pagamento voluntário da dívida em cobrança coerciva terminou para a devedora originária e o oponente não colocou em causa a notificação da liquidação, que assim tem de ser considerada regular e eficaz.

Assim sendo, após o decurso do último dia de prazo para pagamento voluntário da dívida, sem que a mesma tenha sido paga, a dívida tomou-se certa, líquida e exigível, legitimando a Administração

Tributária a instaurar execução, independentemente da interposição de recurso hierárquico ou de eventual impugnação judicial.

Na verdade o artigo 88º, nº 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário determina, “findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor”. E acrescenta o nº 4 do mesmo normativo que “as certidões de dívida servirão de base à instauração do processo de execução fiscal a promover pelos órgãos periféricos locais, nos termos do título IV”. Esta promoção ocorre por imposição legal, no prazo de 24 horas após o recebimento, efetuando-se o competente registo (artigo 188º, nº 1, do diploma citado).

Nos termos dos artigos 36º, nº 3, da Lei Geral Tributária, e 85º, nº 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a execução apenas poderá suspender-se nos casos previstos na lei, sendo proibida a concessão de moratórias.

Uma vez que a dívida em execução se encontra titulada pela correspondente certidão de dívida, e dado que foi deduzida impugnação judicial sem que o oponente prestasse garantia idónea, nos termos do disposto no artigo 52º da Lei Geral Tributária, e artigos 169º e 199º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a dívida exequenda tomou-se exigível, pelo que nada obsta à reversão determinada contra os responsáveis subsidiários.

Entende-se que não ocorre a invocada nulidade da sentença.

\*

**3.6.** Entende-se igualmente que não ocorre o alegado erro de julgamento.

Segundo o Recorrente, a sentença padece de erro de julgamento no que respeita à interpretação e aplicação das normas contidas nos artigos 23º, nº 2, 1ª parte, e 24º, nº 1, al. b), da LGT.

Continua a defender que a pendência de processo de impugnação judicial onde se discute a legalidade da liquidação do tributo donde emerge a dívida exequenda determina a incerteza desta dívida e do título que fundamenta a execução.

Ainda segundo o recorrente não só não é possível aferir da fundada insuficiência dos bens da devedora originária, como também não existe uma obrigação de pagamento. Conclui, por isso, que não podem considerar-se verificados os pressupostos da insuficiência de bens do devedor principal e da falta de pagamento, legitimadores da reversão nos termos previstos nos artigos 23º, nº 2, 1ª parte, e 24º, nº 1, alínea b), da LGT.

Não se acompanha o alegado pelo recorrente.

O sujeito passivo está vinculado ao cumprimento das obrigações tributárias, designadamente, ao dever de efetuar o pagamento dos tributos liquidados – cfr. artigos 18º, nº 3 e 31º, nº 1, da LGT.

A lei determina, no artigo 84º do CPPT, que “constitui pagamento voluntário de dívidas de impostos e demais prestações tributárias o efetuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias”.

Nos termos do artigo 60º do CPPT “os atos tributários praticados por autoridade competente em razão da matéria são definitivos quanto à fixação dos direitos dos contribuintes, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação nos termos da lei”.

A liquidação de um tributo pela autoridade competente constitui um ato

definitivo, dando lugar a uma obrigação de pagamento nos precisos termos em que for efetuada, designadamente no que respeita ao *quantum* e ao prazo de cumprimento.

O ato de liquidação pode vir a ser anulado em sede de impugnação judicial. Todavia, a mera instauração e pendência dessa impugnação não tem, por si só, a virtualidade de eliminar os efeitos decorrentes da liquidação do tributo, designadamente a obrigação de pagamento.

Estabelece o artigo 103º, nº 4, do CPPT que «*A impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, com respeito pelos critérios e termos referidos nos nºs 1 a 5 e 9 do artigo 199º*» e o artigo 169º, nº 1, do mesmo diploma determina que «*A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda, [...] desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195º ou prestada nos termos do artigo 199º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente.*».

Na pendência da impugnação judicial o tributo liquidado é suscetível de cobrança voluntária e coerciva e não há como deixar de concluir que a liquidação dá lugar a uma obrigação de pagamento nos precisos termos em que for efetuada, designadamente no que respeita ao *quantum* e ao prazo de cumprimento, ao contrário do que sustenta o Recorrente.

Não se pode acompanhar a tese do recorrente de que o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b), da LGT, não tem aplicação na pendência da impugnação judicial, por inexistir uma obrigação de pagamento do tributo liquidado, na esfera jurídica do devedor principal.

Na execução fiscal a dívida é sempre *certa* e *líquida*, porque traduzida no concreto e exato valor monetário indicado no título executivo; e, no caso, é exigível, por ter decorrido já o prazo de pagamento estabelecido nas leis tributárias. E instaurada que seja a execução, esta só se suspende por via de processo de impugnação que venha a ser instaurado desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195º ou prestada nos termos do artigo 199º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, como resulta do disposto no artigo 169º, nº 1.

Se o impugnante optar por não proceder ao pagamento do tributo no prazo assinalado nas leis tributárias, só poderá obstar à instauração e prosseguimento da execução na pendência da impugnação judicial se o crédito estiver, na íntegra, acautelado por uma garantia.

No caso dos autos a sentença recorrida concluiu que não foi prestada garantia e que a sociedade devedora originária apenas possui os bens já penhorados, que o recorrente não coloca em causa pois que continua a questionar a *certeza* e *líquidez* da própria dívida.

Consta, contudo, do título executivo que se trata dívida que emerge de liquidação de IVA, referentes aos nos de 2005 e 2006, no montante € 1.021.161,51.

É esta dívida exequenda *certa* e *líquida*, e, por conseguinte, é possível aferir da suficiência ou insuficiência dos bens da devedora originária para obter o seu pagamento, visto que, nos termos definidos pelo artº 153º, nº 2, al. b), do CPPT, a insuficiência é apurada de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão de

execução fiscal disponha.

Tendo em conta que a dívida ascende ao montante referido e que os bens da devedora originária têm valor inferior a € 400.000,00 ocorre o pressuposto da manifesta insuficiência dos bens da devedora principal, que legitima a reversão nos termos previstos no artigo 23º, nº 2, da LGT.

A sentença recorrida não sofre, por isso, do erro de julgamento que o Recorrente lhe imputa relativamente à interpretação e aplicação dos mencionados artigos da LGT.

\*

**3.7.** Importa determinar se ocorre o alegado erro de julgamento por violação dos artigos 18º, nº 2, 62º, nº 1, e 20º, da CRP.

Continua a afirmar o recorrente que, na pendência da discussão da legalidade da liquidação, donde emerge a dívida, esta é incerta e inexigível, pelo que a reversão da execução contra si afronta os artigos 18º nº 2 e 62º nº 1 da CRP, por comprimir, de forma desnecessária e desproporcionada, o direito de propriedade, na medida em que o obriga a um pagamento que a lei não exige ao devedor principal e por não poderem sobrevir os pressupostos a que se refere o art.º 24º, nº 1, al. b), da LGT.

Para o recorrente tais inconstitucionalidades continuam a fundar-se na incerteza e inexigibilidade da dívida.

A sentença recorrida entendeu que a dívida era certa e exigível.

A sentença recorrida parte de pressupostos diferentes daqueles que o recorrente lhe imputa pois que fundamenta tal inconstitucionalidade na incerteza e inexigibilidade da dívida quando a sentença afirmou a existência de certeza e exigibilidade na mesma dívida.

Não se encontrando na sentença recorrida os pressupostos que, no entender do recorrente, determinariam as inconstitucionalidades apontadas, é escusado, senão mesmo impossível, conhecer da suscitada questão.

Sustenta, ainda, o recorrente que ao julgar que o pagamento da dívida é exigível e que se verifica a fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal, a decisão recorrida violou o artigo 20º da CRP, pondo em causa a garantia da tutela plena e efetiva de acesso à justiça tributária na pendência de processo judicial em que se discute a legalidade da dívida.

Na perspetiva do recorrente essa tutela só ocorre se, na pendência da impugnação, os procedimentos destinados à cobrança coerciva da dívida forem suspensos.

A lei concede essa suspensão, ainda que condicionada à prestação de uma garantia capaz de assegurar o crédito exequendo, como decorre do disposto nos artigos 52º nºs 1 e 2 da LGT, e 169º do CPPT.

Esta condição ou exigência legal tem plena justificação constitucional, porque o credor tem igualmente o direito à tutela efetiva do seu crédito, cuja cobrança é, aliás, de interesse público, atenta a finalidade da tributação – cfr. artigos 103º nº 1 da CRP e 5º nº 1 da LGT.

É, ainda, facultado ao executado pedir dispensa de prestação de garantia, nos termos e ante os pressupostos consignados no art.º 52º, nº 4, da LGT. E é conferindo ao executado a faculdade de promover a suspensão da execução através da prestação de garantia e de obter a dispensa da sua prestação que a lei realiza os desígnios consignados no art.º 20º da Constituição.

Daí que não tendo o recorrente usado essa prerrogativa legal, a execução tem de prosseguir por imperativo legal.

O prosseguimento da execução na pendência da impugnação judicial, designadamente com a aplicação do regime da reversão contra os responsáveis subsidiários pelo pagamento da obrigação tributária em cobrança, não viola a garantia da tutela efetiva de acesso à justiça nem outro direito ou princípio constitucionalmente consagrado.

Daí que improcedam, quanto às suscitadas constitucionalidades, as conclusões do recurso.

A sentença recorrida não padece dos vícios que lhe são imputados pelo que será de se manter.

\*

A reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário pode efetuar-se em momento anterior à venda dos bens do devedor originário, desde que os bens penhoráveis do devedor principal sejam fundamentalmente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido (artigos 23.º n.º 2 da LGT e 153.º n.º 2 do CPPT).

\*

**4. Face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.**

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 28 de junho de 2017. – António Pimpão (relator) – Ana Paula Lobo – Dulce Neto.