

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
00671/04.9BEBRG	19 de outubro de 2006	Dulce Neto

DESCRITORES

Iva - prescrição - responsável subsidiário - culpa

SUMÁRIO

1. No âmbito do CPT, o início da contagem do prazo de prescrição efectuava-se sempre a partir do termo do ano em que ocorreu o facto tributário, fossem os impostos periódicos ou de obrigação única (como é o caso do IVA) e só quanto à caducidade do direito à liquidação o CPT diferenciava a contagem do prazo de cinco anos entre os impostos periódicos e impostos de obrigação única (art. 33º).
2. Esse regime só foi alterado com a LGT, em ordem a harmonizá-lo com a contagem do prazo de caducidade, instituindo que as dívidas prescrevem no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.
3. Por força do nº 3 do art. 34º do CPT, a prescrição interrompe-se com a instauração da execução e tal interrupção inutiliza todo o tempo decorrido anteriormente, mas se ocorrer uma paragem da instância durante mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte, o tempo que vier a decorrer após esse ano de paragem soma-se ao que tiver decorrido desde o início do prazo de prescrição até à instauração da execução.

4. A interrupção da prescrição pela instauração da execução contra a sociedade devedora é eficaz não só quanto a esta como quanto aos responsáveis subsidiários, sendo indiferente a modificação da instância determinada pela reversão

5. Tal efeito interruptivo, praticado na vigência do CPT, não é afectado pelo facto de a LGT ter alterado este regime (passando a considerar como causa interruptiva a citação na execução e não a instauração desta), pois que essa lei não tem aplicação retroactiva, só dispendo para o futuro, em harmonia com o princípio geral sobre aplicação das leis no tempo (com a restrição relativa ao prazo de prescrição, a que se aplica a regra do art. 297º do Código Civil).

6. Por razões de protecção de expectativas da credora Fazenda Pública, não se podem valorizar factos passados no domínio do CPT que aí não tinham a relevância que a LGT veio a prever - como é o caso da instituição da citação como causa interruptiva da prescrição ou o caso da ineficácia, em relação ao responsável subsidiário, de actos interruptivos da prescrição se a sua citação não ocorrer até ao 5º ano subsequente ao da liquidação.

7. A presunção de culpa instituída no art. 13º do CPT é uma presunção juris tantum, só susceptível de ser ilidida por prova em contrário (art. 350º nº 2 do C.Civil), pelo que o oponente tem de conseguir persuadir o Tribunal, através de prova positiva e directa, da inverificação do facto presumido (culpa), demonstrando factos que permitam evidenciar que não foi por culpa sua que o património da sociedade devedora se tornou insuficiente para o pagamento da dívida exequenda.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

Domingos , com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que julgou totalmente improcedente a oposição que deduziu à execução fiscal contra si revertida para cobrança coerciva de dívida proveniente de IVA do ano 1993 e respectivos juros compensatórios, no montante total de 1.981,24 €, de que é devedora originária a sociedade “Foval , Ld^a”.

Concluiu, assim, as suas alegações de recurso:

1. Existe manifesto erro de julgamento por parte do Tribunal a quo porque o IVA em falta (que diz respeito ao período de 1 a 30 de Abril de 1993) encontra-se prescrito.
2. O Recorrente foi chamado ao processo, após citação em 17.03.04, que considera revertida a dívida contra ele, por verificar-se que “a executada (originária) foi declarada em estado de falência e que a mesma foi arquivada por inexistência de bens na posse da executada”.
3. Em 17.03.04 (data da citação do recorrente) tinham decorrido mais de 10 anos sobre a data de vencimento da obrigação única, sem que o recorrente tenha sido notificado da liquidação do imposto.
4. Sem que tenha existido na contagem do prazo de prescrição qualquer causa de interrupção ou suspensão desse prazo, por facto imputável ao ora recorrente.
5. O prazo de caducidade de liquidação dos impostos não beneficia o responsável subsidiário.
6. Mas em qualquer caso e quanto a este, o prazo de prescrição corre ininterruptamente, não se suspendendo por qualquer causa relativa ao devedor principal (prevista no artigo 49º).
7. Pelo que, se o devedor subsidiário não foi citado no prazo de cinco anos, a dívida está prescrita, conforme dispõe o art. 45º nº 4 e 48º nº 3 da LGT.
8. Ter outro entendimento é violar o disposto nos supra citados artigos.
9. Com estes fundamentos deve dar-se procedência e conceder-se provimento

ao recurso, revogar o acórdão recorrido, por prescrição da dívida exequenda em relação ao ora recorrente e julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide nos termos do art. 287º, al. e) do CPC, aplicável ex vi do disposto no art. 2º al. e) do CPPT.

10. Sem prescindir e à cautela, deve ainda ser revogada a reversão proferida, por não ser o oponente o responsável pelo pagamento da dívida, do nº 1 do art. 204º do CPPT.

* * *

Não foram produzidas contra-alegações.

O Ministério Público emitiu o douto parecer de fls. 125, onde defende, em suma, que deve ser concedido provimento ao recurso por se mostrar transcorrido o prazo prescricional de 10 anos previsto no art. 34º do CPT e aplicável à dívida pela qual o recorrente está a ser demandado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

* * *

Na sentença recorrida julgaram-se provados os seguintes factos:

1. O Oponente exerceu a gerência de facto e de direito na sociedade revertida “Foval - , Lda”, de 4/03/1988 a 25/06/1993;
2. A referida sociedade foi declarada falida mediante sentença de 31/01/1997, por insuficiência patrimonial e impossibilidade de satisfazer as suas obrigações para com os credores;
3. Em 24/10/1994 foi instaurada a execução fiscal para cobrança das dívidas fiscais aqui em causa;
4. Mediante ofício datado de 15/09/1998, o Tribunal Judicial da Comarca de Barcelos devolve ao Serviço de Finanças as execuções fiscais que haviam sido remetidas ao processo de falência;
5. As mencionadas execuções fiscais foram recebidas a 15/09/1998,

encontrando-se a execução fiscal parada até 25/02/2000, por facto não imputável à executada ou ao Oponente;

6. Mediante ofício datado de 4/10/2002, expedido por via postal registada, foi o Oponente citado do despacho de reversão, para exercer o direito de audição;

7. Mediante requerimento apresentado a 21/10/2002, o Oponente exerceu o seu direito de audição;

8. Em 17/03/2004, o Oponente foi citado para a execução fiscal na qualidade de revertido como responsável subsidiário da sociedade “Foval - , Lda” - conforme despacho de reversão que acompanhou a citação - para pagamento da quantia de € 4.371,29 respeitantes a IVA do ano de 1993 e coimas fiscais, dívidas estas constantes das fotocópias dos títulos executivos que acompanharam a notificação efectuada em 04/10/2002, para efeitos do direito de audição;

9. Os referidos títulos executivos titulam uma dívida de IVA e juros compensatórios respeitantes ao período de 1/04/1993 a 30/04/1993, no valor de Esc. 375.243\$00 para o IVA e de Esc. 21.959\$00 para os juros compensatórios;

10. Em 27/04/2004, deu entrada via fax a Petição Inicial que originou a presente Oposição.

* * *

A sentença recorrida julgou improcedente a presente oposição por ter concluído que, além de não se verificar a prescrição da única dívida cujo pagamento está a ser coercivamente cobrada ao oponente na execução fiscal que contra ele reverteu - dívida de IVA respeitante ao mês de Abril de 1993 e respectivos juros compensatórios -, não ocorria a sua ilegitimidade para essa execução nem se verificava a invocada nulidade da citação.

Contra o assim decidido se insurge o oponente, que além de esgrimir com o erro de julgamento no que concerne à questão da sua responsabilidade pelo pagamento da mencionada dívida, insiste na tese de que ela se encontra extinta por prescrição.

Daí que a primeira questão que urge resolve, em sede de recurso, seja a de saber se ocorreu ou não a **prescrição** dessa dívida, sabido que a sua procedência determinará a extinção do direito do Estado à cobrança coerciva dessa dívida e a sequente extinção da execução relativamente ao recorrente.

Antes, porém, saliente-se, que nas alegações e conclusões deste recurso, o recorrente confunde o instituto da caducidade com o da prescrição, ao invocar o regime previsto no art. 45º nº 4 da LGT e ao afirmar que o prazo de caducidade de liquidação dos impostos não beneficia o responsável subsidiário. Trata-se, todavia, de institutos distintos, que não podem confundir-se, sendo diferentes os seus fundamentos, o seu objecto e o seu regime. Enquanto a caducidade visa assegurar um prazo máximo durante o qual o Estado pode liquidar impostos, garantindo a necessidade de conferir certeza e segurança jurídicas no que respeita ao poder do Estado para praticar o acto de liquidação, encontrando a sua razão de ser na falta de exercício desse direito do Estado num determinado prazo, a prescrição visa a extinção de direitos já adquiridos, de obrigações tributárias já constituídas, encontrando a sua razão de ser na inércia do sujeito activo da relação jurídica - já que se um direito subjectivo não é exercido por quem o poderia fazer, durante um certo tempo, esse direito se perde para o seu titular. Para mais desenvolvimentos, veja-se o artigo do Dr. Joaquim Gonçalves, intitulado “A Caducidade face ao Direito Tributário”, publicado na obra “Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, Vislis Editores..

Visto, porém, que a questão levantada pelo oponente, objecto de análise na sentença, e suscitada em sede de recurso, se refere exclusivamente à prescrição da dívida tributária que emerge da liquidação do IVA, e não à caducidade do direito à sua liquidação (caducidade que nem sequer podia constituir fundamento de oposição à execução, dado que a sua apreciação envolvia a apreciação da legalidade em concreto dessa liquidação, o que se encontra vedado pela alínea h) do art. 204.º do CPPT), importa analisar, tão

somente, essa questão da prescrição.

Vejamos, pois.

Os factos tributários que originaram a questionada dívida de IVA e respectivos juros compensatórios ocorreram na vigência do Código de Processo Tributário (CPT), o qual esteve em vigor entre 1/07/91 e 31/12/98, e que previa um prazo prescricional de dez anos (art. 34º).

A partir de 1/01/99 entrou em vigor da Lei Geral Tributária (LGT), que encurtou o prazo prescricional para oito anos (art. 48º), mas o art. 5º nº 1 do diploma que aprovou essa lei (DL 398/98, de 17 de Dezembro) impôs a aplicação do preceituado no art. 297º do Código Civil ao prazo de prescrição, segundo o qual o «prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar». O que torna evidente que a dívida em análise não prescreveu à luz do regime previsto na LGT, pois que desde a sua entrada em vigor ainda não decorreram 8 anos, os quais só se completarão em 1 de Janeiro de 2007.

Será, pois, à luz do regime previsto no artigo 34º do CPT que cumpre indagar da eventual prescrição destas obrigações tributárias, o qual dispõe do seguinte modo:

Artigo 34.º

(Prescrição das obrigações tributárias)

- 1 - A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei.
- 2 - O prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial.
- 3 - A reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução interrompem a prescrição, cessando, porém, esse efeito se o

processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Donde decorre, desde logo, que o prazo prescricional de 10 anos se conta desde o início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário. Ou seja, ao contrário do que vem defendido pelo recorrente e foi acolhido na sentença recorrida, o início da contagem do prazo de prescrição efectuava-se sempre, no regime instituído pelo CPT, a partir do termo do ano em que ocorreu o facto tributário, fossem os impostos periódicos ou de obrigação única (só quanto à caducidade do direito à liquidação, o CPT diferenciava a contagem do prazo de cinco anos entre os impostos periódicos e impostos de obrigação única - art. 33º), e somente a LGT veio alterar esse regime, em ordem a harmonizá-lo com a contagem do prazo de caducidade, instituindo que as dívidas prescrevem no prazo de oito anos «contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu».

Em suma, no caso vertente, o prazo prescricional de 10 anos iniciou-se em 1/01/94 e não, como se afirma na sentença recorrida, em Maio/93.

Por outro lado, por força do nº 3 do aludido art. 34º, a prescrição interrompe-se com a instauração da execução, visto que essa instauração se encontra ali tipificada como causa interruptiva. Pelo que, no caso vertente, a interrupção ocorreu em 24/10/94, data em que a execução foi instaurada contra a sociedade devedora originária.

E tal efeito interruptivo, praticado na vigência do CPT, não é afectado pelo facto de a LGT ter alterado este regime (passando a considerar como causa interruptiva a citação na execução e não a instauração desta), pois que essa lei não tem aplicação retroactiva, só dispendo para o futuro, em harmonia com o

princípio geral sobre aplicação das leis no tempo (com a restrição relativa ao prazo de prescrição, a que se aplica, como vimos, a regra do art. 297º do Código Civil).

Ora, sendo aplicável, ao caso vertente, o CPT, é a ele que tem de ir buscar-se todo o regime da prescrição para a obrigação tributária aqui em causa, designadamente os factos interruptivos, não se podendo, por razões de protecção de expectativas da credora Fazenda Pública, valorizar factos passados no domínio do CPT que aí não tinham a relevância que a LGT veio a prever - como é o caso da instituição da citação como causa interruptiva da prescrição ou o caso da ineficácia, em relação ao responsável subsidiário, de actos interruptivos da prescrição se a sua citação não ocorrer até ao 5º ano subsequente ao da liquidação. Razão por que entendemos que o preceituado no art. 48º nº 3 da LGT não pode afectar os efeitos de actos interruptivos praticados na vigência do CPT.

Por força do nº 3 do aludido art. 34º do CPT, o prazo de prescrição interrompeu-se com a instauração da execução, e esse efeito interruptivo só cessou por força da paragem da execução durante mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, passando então a somar-se, para efeitos da prescrição, o tempo que havia decorrido até à data da instauração da execução com o tempo que veio a transcorrer após o termo do prazo de paragem por um ano.

Assim, tal como constitui orientação doutrinal e jurisprudencial dominante Cfr, neste sentido, a “Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada” por Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 3ª Ed., pág. 222; Na jurisprudência, entre tantos outros, os Acórdãos do STA de 12/5/93, no Proc. nº 15804, in Ap. D.R. de 30-4-96, pág. 1788; de 23/02/05, no Proc. nº 0116/05, e de 31/05/06, no Proc. nº 0156/06, in www.dgsi.pt.; E Acórdão do TCAS de 11/01/05, no Proc. nº 322/04.

, nas hipóteses previstas no nº 3 do art. 34º do CPT, a que corresponde o nº 2

do art. 49º da LGT, a prescrição não corre após a causa interruptiva, e só volta a correr se cessar o efeito interruptivo por mor da paragem do processo nos termos supra referidos, acrescentando-se ao prazo que a partir daí se inicia o que já havia decorrido até à instauração do processo.

O que, na prática, equivale a fazer degenerar ou converter a interrupção em suspensão do prazo de prescrição, suspensão cujo termo inicial é constituído pela instauração do processo e cujo termo final ocorre na data em que perfaz um ano sobre a sua paragem por facto não imputável ao contribuinte.

Por fim, convém ainda salientar que é entendimento doutrinal e jurisprudencial corrente, que acompanhamos (e que actualmente encontra acolhimento no art. 48º nº 2 da LGT), que a interrupção da prescrição pela instauração da execução contra a sociedade devedora é eficaz não só quanto a esta como quanto aos responsáveis subsidiários, sendo indiferente a modificação da instância determinada pela reversão Cfr. o Acórdão do STA -Pleno- de 10/4/91, in AD nº 361º, pág.119 e no sentido da constitucionalidade deste entendimento o Acórdão do T.C. de 12/11/92, no DR II série, de 8-4-93; Bem como Acórdãos da 2ª Secção do STA proferidos em 20/10/99, no Proc. nº 023610 e em 2/06/99, no Proc. nº 023439; E Acórdãos da 2ª Secção do TCA proferidos em 22/10/02, no Proc. nº 6539/02, em 18/03/03, no Proc. nº 7361/02 e em 27/05/03 no Proc. nº 168/03.. Ou seja, o prazo de prescrição que aproveita ao devedor principal aproveita, simultaneamente, aos responsáveis solidários e aos responsáveis subsidiários, enquanto as causas de suspensão e de interrupção que aproveitam à Fazenda Pública valem igualmente contra os responsáveis solidários e/ou subsidiários. Trata-se de um simples postulado do princípio da mesma identidade legis causa da obrigação tributária que é garantida pessoalmente pelo devedor subsidiário.

Retornando ao caso dos autos, verifica-se que a execução esteve parada mais

de um ano por facto não imputável ao oponente ou à sociedade devedora originária, pois que, tal como ficou provado, foi devolvida em 15/09/98 ao Serviço de Finanças (após a sua desapensação do processo de falência) e ficou parada nesse Serviço até 25/02/00, pese embora nada obstar à sua tramitação e prosseguimento.

Daí que o efeito interruptivo originado pela instauração da execução tenha cessado na altura em que decorreu um ano sobre a referida paragem da instância, isto é, tenha cessado em 15/09/99, importando somar o tempo que decorreu a partir daí (até ao presente) com aquele que havia decorrido até à autuação da execução.

Ora, considerando o somatório de tempo que decorreu entre 1/01/94 e 24/10/94 com o que decorreu desde 15/09/99 até hoje, conclui-se que não se encontra ainda excedido o referido prazo prescricional de 10 anos, não ocorrendo, assim, a extinção do direito do Estado à sua cobrança por via executiva.

Pelo que improcedem as concernentes conclusões do recurso.

Resta, pois, conhecer da questão da responsabilidade do recorrente pelo pagamento da mencionada dívida à luz do regime instituído pelo art. 13º do CPT, posto que continua a defender, em sede de recurso, que este preceito não permite que a partir da verificação de um certo facto - a falta de pagamento de um crédito fiscal - se presuma ter havido um facto ilícito, danoso e culposo, e, ainda, que o que releva não é a insuficiência do património para o pagamento da totalidade das dívidas indiciada pela falência da sociedade devedora, mas sim a insuficiência para o pagamento das dívidas fiscais.

Quanto a esta matéria, convém frisar que a culpa do responsável subsidiário que releva para efeitos do art. 13º do CPT é a que decorre do incumprimento das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores, quando de tal incumprimento resulte, emnexo de causalidade adequada, a insuficiência do património social para a satisfação dos créditos fiscais. E que

essa culpa se presume, de acordo com a presunção legal instituída pelo referido preceito, pelo que a credora (Fazenda Pública) não está obrigada a expressar os fundamentos dessa culpa, em harmonia com o disposto no art. 350º nº 1 do Código Civil, segundo o qual quem tem a seu favor presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz.

E tratando-se de uma presunção legal *juris tantum*, que só é susceptível de ser ilidida por prova em contrário (art. 350º nº 2 do C.Civil), o oponente tinha de conseguir persuadir o Tribunal, através de prova positiva e directa, da inverificação do facto presumido (culpa), através de factos que permitissem demonstrar que não foi por culpa sua que o património da sociedade devedora se tornou insuficiente para o pagamento desta dívida de IVA e Juros no montante total de € 1.981,24, sabido que tal insuficiência patrimonial não pressupõe necessariamente a alienação voluntária dos bens da sociedade, podendo resultar da acumulação de dívidas e consequente venda coerciva do património social pelos respectivos credores. Isto é, tivesse de provar que não existiu qualquer relação causal com a referida insuficiência patrimonial apurada em execução universal dos bens da sociedade por virtude da sua falência (na qual ficou patenteada a insuficiência da massa falida para pagar esta dívida fiscal, razão porque a execução fiscal teve de prosseguir contra os responsáveis subsidiários).

Não tendo o oponente alegado e provado quaisquer factos tendentes a ilidir esta presunção de culpa que sobre si impedia, não pode obter êxito a sua pretensão de ser desonerado do pagamento desta dívida, assim improcedendo, também a última conclusão do recurso.

* * *

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e manter a decisão de improcedência da oposição.

Custas pelo recorrente, com taxa de justiça de 3 UC nesta instância de recurso.

Porto, 19 de Outubro de 2006

Dulce Neto

Aníbal Ferraz

Moisés Rodrigues

Fonte: <http://www.dgsi.pt>