

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

| | |
|------------------|--|
| Processo: | 0708/17.1BEAVR |
| Data do Acórdão: | 30-01-2019 |
| Tribunal: | 2 SECÇÃO |
| Relator: | FRANCISCO ROTHES |
| Descritores: | INSOLVÊNCIA PROCESSO DE RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS PRESCRIÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE |
| Sumário: | I - O Tribunal Constitucional decidiu « <i>declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa</i> ». II - Esse juízo de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, ainda que formulado após a prolação da sentença, impõe-se-lhe, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral de uma norma produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional (art. 282.º, n.º 1 da CRP). |
| Nº Convencional: | JSTA000P24149 |
| Nº do Documento: | SA2201901300708/17 |
| Data de Entrada: | 07-12-2018 |
| Recorrente: | AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA |
| Recorrido 1: | A... |
| Votação: | UNANIMIDADE |
| Aditamento: | |

▼ **Texto Integral**

Texto Integral: Recurso jurisdicional da sentença proferida no processo de oposição à execução fiscal acima identificado

1. RELATÓRIO

1.1 O Representante da Fazenda Pública (doravante Recorrente) junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro recorre para o Supremo Tribunal Administrativo da sentença proferida naquele Tribunal, que, julgando procedente a oposição deduzida pelo acima identificado Recorrido (adiante também denominado Executado ou Oponente), julgou extinta por prescrição (quanto a ele) a execução fiscal que, instaurada contra uma sociedade para cobrança de dívidas provenientes de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), reverteu contra ele, na qualidade de responsável subsidiário.

1.2 O recurso foi admitido, com subida imediata nos próprios autos e efeito meramente devolutivo e a Recorrente apresentou a respectiva motivação, que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«1. Vem o presente recurso interposto da douta sentença datada de 30/07/2018, que julgou procedente a oposição à execução fiscal e, em consequência declarou extintas as execuções fiscais, em relação ao Oponente.

2. Para assim decidir, o Tribunal “a quo”, desconsiderou o efeito suspensivo da prescrição com base no disposto no artigo 100.º do CIRE quando aplicado a dívidas tributárias revertidas contra responsáveis subsidiários do insolvente, porque seguiu o entendimento sufragado pelo TC no Acórdão n.º 362/2015, datado de 09/07/2015, proferido no âmbito do processo n.º 760/14, reiterado no Acórdão n.º 270/2017, de 31/05/2017, proferido no processo n.º 894/16, e pelo Supremo Tribunal Administrativo nos Acórdãos de 07/10/2015, recurso 0115/14, 06/12/2017, recurso n.º 01115/16 e 25/10/2017, recurso 0422/17.

3. Na sentença recorrida escreveu-se na fundamentação de direito, o seguinte: [... segue-se a transcrição da referida parte da sentença...]

4. A Fazenda Pública não se pode conformar com a douta decisão do Tribunal “a quo” que entendeu não aplicar o artigo 100.º do CIRE como causa suspensiva da prescrição, imputável ao devedor subsidiário, porque, com o devido respeito, o TC não decidiu que a declaração de insolvência da devedora originária não constitui facto suspensivo da prescrição das dívidas tributárias imputáveis ao devedor subsidiário.

5. A decisão do TC consubstanciou-se no seguinte: “(...) Julgar inconstitucional, por violação do artigo 165º, n.º 1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário; (...)”

6. Esta decisão constitucional foi proferida num processo em concreto, na sequência de um conjunto de alegações específicas, só produzindo efeitos nesse mesmo processo, carecendo de força obrigatória geral.

7. E o douto Tribunal “a quo” aplica-a como se a mesma tivesse força obrigatória geral.

8. Mas, inexistente na douta decisão do TC, força obrigatória geral, no que respeita ao artigo 100.º do CIRE, interpretado no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista não suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao devedor subsidiário, no âmbito do processo tributário.

9. Ao desconsiderar a declaração de insolvência da devedora originária como causa suspensiva da prescrição, extensível ao devedor subsidiário, declarando, em consequência, a prescrição da quantia exequenda, o Tribunal “a quo” fez errada interpretação e aplicação dos artigos 100.º do CIRE, 48.º e 49.º da LGT e 321.º, n.º 1 do CC.

10. No Acórdão n.º 362/2015, de 09/07/2015, no qual o Tribunal “a quo” sufraga a sua sentença, o TC decidiu julgar a inconstitucionalidade orgânica do artigo 100.º do CIRE quando interpretado no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário.

11. Contudo, salvo melhor entendimento, não se pode afastar a declaração de insolvência da devedora originária como causa suspensiva da prescrição extensível ao devedor subsidiário, nos termos dos artigos 100.º do CIRE, 48.º e 49.º da LGT e 321.º do CC.

12. O artigo 100.º do CIRE dispõe: “A sentença de declaração de insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo”.

13. Este normativo não contende com o regime de suspensão da prescrição das dívidas tributárias, consagrado nos artigos 48.º e 49.º da LGT, pois, não é especificamente dirigido às dívidas tributárias, antes, abrange todos os credores, tendo em vista a melhor satisfação possível dos seus créditos, constituindo este o objectivo precípuo do processo de insolvência.

14. Por outro lado, também, não configura nenhum regime ex-novo, mas apenas consagra o princípio geral segundo o qual a prescrição se suspende durante o período de tempo em que o titular estiver impedido de fazer valer o seu direito, que se encontra salvaguardado pelo artigo 321.º, n.º 1 do CC.

15. Tal princípio geral tem aplicação no direito tributário.

16. Pelo que, encontrando-se o titular do direito impossibilitado de lançar mão da execução fiscal, entender-se que, mesmo assim, contra ele correriam os prazos de prescrição seria uma solução adversa aos mais elementares princípios da justiça e da boa-fé.

17. Por isso, tal como sucedeu na situação tratada no Acórdão do TC n.º 280/2010, “nenhum motivo existe também aqui para uma intervenção parlamentar, quando o que está em causa é igualmente a definição de uma solução jurídica exigida pela própria lógica do regime de insolvência e que se encontra justificada à luz de um princípio geral de direito (artigo 321.º, n.º 1, do Código Civil)”.

18. Ademais, o artigo 100.º do CIRE não visa directa e imediatamente os créditos tributários, antes se caracteriza como uma solução própria do processo de insolvência, razão pela qual, não interfere com matéria garantística de reserva de lei fiscal prevista no artigo 103.º, n.º 2 da, CRP.

19. Neste sentido se pronunciou o próprio TC, nos Acórdãos nos quais a sentença “a quo” se sufraga, onde escreve: “(...) Ponto é que a disciplina do artigo 100.º do CIRE não visa directa e imediatamente os créditos tributários, mas a generalidade dos créditos sobre a massa insolvente, apresentando-se como uma solução imposta pelo carácter universal da execução em que se tende a traduzir o processo de insolvência e pela necessidade de assegurar no âmbito do mesmo a igualdade entre os credores da insolvência, sem prejuízo do valor e da hierarquia dos respectivos créditos. Nessa medida, “a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor” surge como uma condição de operacionalidade do próprio regime do processo de insolvência tal como conformado pelo legislador, não se relacionando com a função garantística da reserva de lei fiscal. A suspensão de prazos em apreço é inerente às soluções normativas conformadoras do processo de insolvência, não introduzindo qualquer alteração no regime geral dos impostos (incluindo em matéria de prescrição e de caducidade). E a contraprova da racionalidade sistémica da inclusão dos créditos tributários titulados pela Administração fiscal no âmbito de aplicação do artigo 100.º do CIRE é a de que uma sua eventual exclusão redundaria num injustificável benefício para os demais credores da insolvência e num não menos injustificável prejuízo para o interesse público. (...)” – O sublinhado é nosso.

20. É o próprio TC que no referido Acórdão admite que o artigo 100.º do CIRE não contende com a matéria de “garantia dos contribuintes”.

21. Solução que a Fazenda Pública subscreve na íntegra.

22. Até porque, solução inversa conduziria à seguinte conclusão: a declaração de insolvência da devedora originária constitui causa suspensiva da prescrição das dívidas tributárias, não contendo com matéria garantística de reserva de lei fiscal quando imputável ao devedor originário; mas tal causa suspensiva já contende com matéria de “garantia dos contribuintes” quando imputável ao devedor subsidiário.

23. Conclusão que não teria qualquer coerência jurídica, principalmente, porque, não nos parece que a natureza de matéria de “garantia dos contribuintes” varie consoante o tipo de sujeito passivo seja ele o contribuinte directo, substituto ou responsável – cfr. artigo 18.º, n.º 3, da LGT.

24. Esclarecida esta posição, o TC atento o facto de a suspensão decorrente do artigo 100.º do CIRE não impedir a Administração fiscal de efectivar a responsabilidade subsidiária por reversão do processo de execução fiscal, com fundamento na fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal (cfr. artigo 23.º, n.ºs 1 e 2 da LGT) – escreve: “(...) Justifica-se, por conseguinte, uma apreciação diferenciada da norma do artigo 100.º do CIRE quando da mesma se façam decorrer efeitos imediatos que afectem outros sujeitos que não os credores da insolvência e o devedor insolvente, como é o caso de um responsável subsidiário nos termos da legislação fiscal. A questão a equacionar à luz da interpretação daquele normativo feita na decisão recorrida – e que neste processo de fiscalização concreta constitui um dado – é, assim, a dos efeitos que podem advir da declaração de insolvência para tal responsável subsidiário pelo pagamento da dívida fiscal do devedor insolvente. (...)”. O sublinhado é nosso.

25. É nesta apreciação diferenciada do artigo 100.º do CIRE que o TC acaba por concluir: “(...) Embora o artigo 100.º do CIRE não contenha, no seu teor literal, disciplina especialmente dirigida às dívidas tributárias, o certo é que a interpretação com que o mesmo foi aplicado no presente caso ao recorrente pressupõe que o mesmo preceito preveja uma causa de suspensão da prescrição em virtude da declaração de insolvência, adicional àquelas que se encontram previstas na LGT. E essa nova causa de suspensão teve repercussão directa no prazo de prescrição invocável pelo recorrente na qualidade de responsável subsidiário. Assim, embora não traduzindo uma modificação do regime geral da prescrição, a interpretação normativa do artigo 100.º do CIRE acolhida pelo tribunal a quo originou necessariamente, ao menos no que se refere aos responsáveis subsidiários, uma nova causa de suspensão do referido prazo, não decorrente do regime geral aplicável nem de qualquer outra norma produzida ou autorizada pela Assembleia da República, enquanto órgão constitucionalmente habilitado a legislar nesta matéria. Por isso, conclui-se sem margem para dúvidas que tal interpretação contende com matéria integrada nas garantias dos contribuintes, para os efeitos do disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição. (...)”. O sublinhado é nosso.

26. Não pode a Fazenda Pública conformar-se com esta conclusão e com a sentença que a sufraga aqui objecto de recurso.

27. Pois, o que está em causa nos presentes autos não é a interpretação do artigo 100.º do CIRE enquanto norma da qual, como entende o TC, advém uma causa de suspensão da prescrição em virtude da declaração de insolvência adicional, àquelas que se encontram previstas na LGT, no que se refere aos responsáveis subsidiários.

28. Aliás, inexistente uma causa de suspensão adicional às previstas na LGT.

29. No caso em concreto, existe, tão-só, uma causa de suspensão da prescrição: a declaração de insolvência da sociedade devedora originária prevista no artigo 100.º do CIRE, normativo integrado no Título IV, Capítulo III, respeitante aos efeitos da declaração de insolvência sobre os créditos.

30. E, a declaração de insolvência suspende o prazo de prescrição dos créditos, no que ao caso releva, dos créditos tributários.

31. Com a declaração de insolvência da devedora originária, o único efeito que ocorreu, em cumprimento do artigo 100.º do CIRE, foi a suspensão da prescrição dos créditos tributários relativos a IVA de 2006 e retenções na fonte de IRS dos anos de 2003, 2004, 2006 e 2007.

32. A extensão desse efeito ao devedor subsidiário, não resulta da interpretação do artigo 100.º do CIRE, contrariamente ao entendido pelo TC e pelo Tribunal “a quo”.

33. O aproveitamento desse efeito quanto ao devedor subsidiário, aqui recorrido, decorre da aplicação do artigo 48.º, n.º 2 da LGT que estipula: “As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários”.

34. O artigo 100.º do CIRE apenas produz efeitos quanto aos créditos tributários, cujo prazo de prescrição se suspende aquando da declaração de insolvência. É este o único efeito decorrente deste normativo legal.

35. A extensão de tal causa de suspensão ao devedor subsidiário, aqui recorrido, não resulta de qualquer interpretação do artigo 100.º do CIRE, mas apenas da aplicação do artigo 48.º, n.º 2 da LGT.

36. Porque decorre do artigo 100.º do CIRE que a declaração de insolvência constitui causa suspensiva da prescrição dos créditos tributários, deverá tal facto ser atendido pelo Tribunal “a quo” e, em consequência, admitir-se a suspensão do prazo de prescrição das dívidas tributárias em cobrança coerciva nos presentes autos entre 07/07/2006 e 01/06/2012.

37. Aproveitando esta suspensão, por aplicação do artigo 48.º, n.º 2 da LGT, igualmente, ao devedor subsidiário, o aqui recorrido, razão pela qual, aquando da sua citação, em 20/01/2017, ainda, não havia decorrido o prazo de prescrição de oito anos previsto e consagrado no artigo 48.º, n.º 1 da LGT.

Nestes termos, e nos melhores de Direito, sempre com o douto suprimento de V. Ex.as, deve o presente recurso ser julgado procedente e a sentença de que se recorre, ser substituída por outra que aplique o artigo 100.º do CIRE, enquanto causa suspensiva da prescrição, aproveitando tal causa ao devedor subsidiário, por aplicação do artigo 48.º, n.º 2 da LGT, e, em consequência, declarar-se a não prescrição das dívidas tributárias que reverteram contra o recorrido, com as devidas consequências legais, como se nos afigura mais conforme com o que consideramos ser a melhor realização do Direito e Justiça.».

1.3 O Recorrido não contra-alegou.

1.4 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso e confirmado «o decidido quanto à extinção da instância por prescrição, sendo o art. 100.º do C.I.R.E., no que respeita à aplicação da suspensão da prescrição a responsável subsidiário, violador do art. 165.º n.º 1 al. i) da C.R.P.», com a seguinte fundamentação:

«[...] De acordo com o se alega no recurso interposto, não foi declarada a inconstitucionalidade das ditas normas com força obrigatória geral.

No entanto, é válido supor essa inconstitucionalidade, sendo de recusar a aplicação das acima referidas normas, incluindo o art. 100.º do C.I.R.E. com fundamento no decidido no acórdão n.º 362/15 do Tribunal Constitucional (T.C.).

Conforme resulta do dito acórdão do T.C. está em causa a suspensão de prescrição no que respeita a responsável subsidiário, baseando-se a declaração de inconstitucionalidade no art. 165.º n.º 1 al. i) da C.R.P., sendo certo que não foi dada autorização legislativa com essa extensão.

E, em caso de falta de autorização legislativa quanto à prescrição aplicável a responsável subsidiário, não é proceder à repristinação da anterior norma – assim, Jorge Miranda, em Manual de Direito Constitucional, ed. Coimbra Editora, de 2001, tomo VI, pág. 256-, a qual seria o art. 154.º do C.P.E.R.E.F.

Tal o que foi posteriormente reiterado por acórdão do S.T.A. proferido no proc. n.º 115/14 de 7/10/2015».

1.5 Dispensaram-se os vistos dos Conselheiros adjuntos, por recentemente se ter decidido recurso em tudo idêntico.

1.6 A questão a apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando, recusando a aplicação da suspensão do prazo prescricional ao abrigo do art. 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) relativamente ao responsável subsidiário, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica dessa norma legal se interpretada no sentido de permitir essa aplicação, tudo nos termos das decisões proferidas pelo Tribunal Constitucional nos seus acórdãos com os n.ºs 362/2015 e 270/2017, declarou (no que se refere ao ora Recorrido) a prescrição das obrigações tributárias correspondentes às dívidas exequendas, motivo por que julgou procedente a oposição à execução fiscal.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A sentença recorrida efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, consideram-se provados os seguintes factos:

A) O Serviço de Finanças de Águeda instaurou contra a sociedade B....., Lda., NIPC, os seguintes processos de execução fiscal:

| N.º processo | Tributo | Período a que respeita | Quantia exequenda | Datas limite pagamento |
|------------------|--------------------------|------------------------|-------------------|-------------------------|
| 0019200501010255 | IRS – retenções na fonte | 2004-01 a 2004-04 | 22.696,00 € | 29/04/2004 e 23/05/2004 |
| 0019200501042157 | IRS – retenções na fonte | 2004-06 | 6.612,00 € | 20/07/2004 |
| 0019299501043056 | IRS – retenções na fonte | 2004-07 | 6.439,00 € | 20/08/2004 |
| 0019200501043510 | IRS – retenções na fonte | 2004-08 | 6.550,00 € | 20/09/2004 |
| 0019200501043943 | IRS – retenções na fonte | 2004-09 | 6.507,00 € | 20/10/2004 |
| 0019200601012274 | IRS – retenções na fonte | 2006-02 | 4.936,00 € | 20/03/2006 |
| 0019200601013750 | IVA | 2006-02 | 6.138,78 € | 10/04/2006 |
| 0019200601029401 | IVA | 2006-03 | 7.397,21 € | 10/05/2006 |
| 0019200601030264 | IRS – retenções na fonte | 2003-06 e 2006-04 | 11.271,00 € | 22/05/2006 |
| 0019200601033204 | IVA | 2006-04 | 16.695,95 € | 12/06/2006 |
| 0019200601033751 | IVA | 2006-05 | 6.751,97 € | 10/07/2006 |
| 0019200701011219 | IRS – retenções na fonte | 2007-02 | 5.198,00 € | 20/03/2007 |

– cfr. informação de fls. 28 e fls. 29/45 do suporte físico dos autos e processo de execução fiscal [doravante, PEF] apenso aos autos.

B) Os processos de execução fiscal mencionados na alínea que antecede foram apensados entre si, sendo eleito como processo principal n.º 0019200501010255 – cfr. fls. 1 do PEF n.º 0019200501010255 apenso aos autos.

C) Em 07/07/2006, no âmbito do processo de insolvência n.º 4/05.7TBAGD que correu termos no 3.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Águeda, foi proferida sentença, transitada em julgado em 07/08/2006, pela qual a sociedade B....., Lda. foi declarada insolvente – cfr. fls. 49, frente e verso do suporte físico dos autos.

D) Em 01/06/2012 foi proferida decisão judicial de encerramento do processo de insolvência, por ter sido realizado o rateio final – cfr. fls. 49, frente e verso do suporte físico dos autos.

E) Pelo ofício n.º 300126, expedido por correio registado com aviso de recepção assinado em 20/01/2017 por, o oponente foi citado, na qualidade de responsável subsidiário, para os processos de execução fiscal referidos na alínea A) supra – cfr. fls. 46/47 do suporte físico dos autos.

F) Pelo ofício n.º 300189, datado de expedido por correio registado em 25/07/2017, o oponente foi advertido nos termos do artigo 233.º, do Código de Processo Civil – cfr. fls. 48, frente e verso suporte físico dos autos.

G) Em 24/02/2017 o oponente remeteu ao Serviço de Finanças de Águeda, via fax, a petição inicial que deu origem aos presentes autos – cfr. fls. 5 do suporte físico dos autos.

Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa não se provaram quaisquer outros factos».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 A QUESTÃO A APRECIAR E DECIDIR

O ora Recorrido, na qualidade de executado por reversão, deduziu oposição à execução fiscal, invocando, para além do mais, a prescrição das obrigações tributárias correspondentes às dívidas exequendas, provenientes de IVA do ano de 2006 e de IRS (retido na fonte) dos anos de 2004 a 2007.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro julgou a oposição procedente com fundamento na prescrição, baseando-se na argumentação que resumimos nos seguintes termos: o prazo de prescrição aplicável é o de 8 anos, previsto no art. 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT); eventuais causas de interrupção que respeitem ao devedor originário não relevam quanto ao Oponente, ora Recorrido, enquanto responsável subsidiário, atento o disposto no n.º 3 do art. 48.º da LGT e porque a citação dele ocorreu apenas em 2017, ou seja, mais de 5 anos após as liquidações; tendo em conta o disposto no n.º 1 do art. 48.º da LGT, tomando por referência a dívida mais recente para cada um dos impostos em cobrança – IVA dos meses de Fevereiro, Março, Abril e Maio de 2006 e IRS de Fevereiro de 2007 – verifica-se que os prazos de prescrição se iniciariam em 1 de Janeiro de 2007 e em 31 de Dezembro de 2007 e terminariam em 1 de Janeiro de 2015 e em 31 de Dezembro de 2015, respectivamente; a suspensão do prazo prescricional, invocada pela Fazenda Pública ao abrigo do art. 100.º do CIRE, entre 7 de Julho de 2006 e 1 de Junho de 2012, não pode valer relativamente ao devedor subsidiário, porque a referida norma legal, «interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário» foi declarada inconstitucional, por violação do art. 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa (CRP), pelos acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 362/2015, de 9 de Julho de 2015 (Acórdão proferido no processo n.º 760/14 e disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150362.html>.), e 270/2017, de 31 de Maio de 2017 (Acórdão proferido no processo n.º 894/16 e disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20170270.html>.), entendimento que foi acolhido na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo ulterior àquele primeiro aresto do Tribunal

Constitucional (A sentença refere os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 7 de Outubro de 2015, proferido no processo n.º 115/14, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d844415bf535fcc280257ee70036ae6f;>

- de 6 de Dezembro de 2017, proferido no processo n.º 1115/16, disponível em

[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d2400cf132653b5e802581f5004b76e9.](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d2400cf132653b5e802581f5004b76e9)

Para além desses, também os seguintes:

- de 13 de Janeiro de 2016, proferido no processo n.º 1402/14, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c65bba01bc515ec380257f3f005b2132;>

- de 25 de Outubro de 2017, proferido no processo n.º 422/17, disponível em

[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d0ac4985fcdde817802581c9004daa52.\);](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d0ac4985fcdde817802581c9004daa52.)

assim, em face da inaplicabilidade do art. 100.º do CIRE ao responsável subsidiário, é de concluir pela prescrição das obrigações tributárias.

A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença. A sua discordância com a sentença é relativamente ao entendimento que nesta foi adoptado, de que não se suspendeu o prazo prescricional relativamente ao Oponente, enquanto responsável subsidiário, desde a prolação da sentença que decretou a insolvência da sociedade originária devedora até ao termo do respectivo processo.

Se bem interpretamos as alegações e respectivas conclusões, a Recorrente assenta essa discordância, essencialmente, em três vectores: primeiro, o Tribunal Constitucional «*não decidiu que a declaração de insolvência da devedora originária não constitui facto suspensivo da prescrição das dívidas tributárias imputáveis ao devedor subsidiário*», mas decidiu «*(...) Julgar inconstitucional, por violação do artigo 165.º n.º 1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário; (...)*»; segundo, inexistente declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Tribunal Constitucional naquele sentido com força obrigatória geral, não podendo a sentença proceder como se a houvesse, uma vez que o acórdão do Tribunal Constitucional em que alicerçou a decisão só produz efeitos no processo em que foi proferido; terceiro, ao contrário do que entendeu o Tribunal Constitucional, o art. 100.º do CIRE o regime não contende com o regime de prescrição das dívidas tributárias e limita-se a abrigar o princípio geral, consagrado no n.º 1 do art. 321.º do Código Civil (CC), de que o prazo de prescrição se suspende enquanto o credor estiver impedido de exercer o seu direito, e «*não interfere com matéria garantística de reserva de lei fiscal prevista no art. 103.º, n.º 2, da CRP*», sendo que no caso a oponibilidade da causa de suspensão resultante da declaração de insolvência da sociedade originária devedora não resulta do art. 100.º do CIRE, nem de qualquer interpretação do mesmo, mas da aplicação do n.º 2 do art. 48.º da LGT.

Daí que a questão a decidir no presente recurso seja a que enunciámos em 1.6.

2.2.2 DA PRESCRIÇÃO

Como bem decidiu a sentença e concorda a Recorrente, o prazo de prescrição aplicável à situação *sub judice* é o do art. 48.º, n.º 1, da LGT, uma vez que os factos tributários ocorreram todos eles após a entrada em vigor da LGT, que se situa em 1 de Janeiro de 1999, nos termos do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que a aprovou. Ou seja, é o prazo de 8 anos, a contar nos termos que o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro bem explicou.

Assim, como bem ficou dito na sentença, na ausência de causas de interrupção e de suspensão, o termo do prazo respeitante à dívida mais recente ocorreria em 31 de Dezembro de 2015.

Porque o Oponente, ora Recorrido, só foi citado em 20 de Janeiro de 2017, temos de concluir, com a sentença, que a menos que tenha ocorrido facto interruptivo ou suspensivo do prazo, se deve considerar verificada a prescrição relativamente a ele Oponente.

A sentença, no âmbito da averiguação de eventuais causas de interrupção ou de suspensão do prazo prescricional, entendeu que apenas havia a ponderar – e, na verdade, o processo não nos dá conta de quaisquer outros factos que importe ter em conta nessa averiguação – a eventual suspensão por força do disposto no art. 100.º do CIRE, norma legal que dispõe: «*A sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo*».

Está comprovado que a sociedade originária devedora foi declarada insolvente por sentença de 7 de Julho de 2006 (cfr. facto provado sob o n.º 4) e que em 1 de Junho de 2012 foi proferida a decisão judicial de encerramento do processo de insolvência (cfr. facto provado sob o n.º 5).

No entanto, tendo em conta aquele que foi o entendimento do Tribunal Constitucional nos acórdãos n.º 362/2015, de 9 de Julho de 2015, e 270/2017, de 31 de Maio de 2017, em situações de facto em tudo idênticas à dos autos, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, subscrevendo esse entendimento, concluiu que a declaração de insolvência da sociedade originária devedora, no que se refere ao Oponente, que foi chamado à execução fiscal como responsável subsidiário, não tem a virtualidade de suspender o prazo de prescrição.

Isto porque o Tribunal Constitucional naquele aresto decidiu «*[j]ulgar inconstitucional, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário*».

A Recorrente tem razão quanto ao âmbito destas decisões, mas daí não resulta que tenha razão no recurso.

Desde logo, se é certo que as referidas decisões não têm força obrigatória geral – porque a decisão sobre a questão da constitucionalidade proferida em julgamento do Tribunal Constitucional em sede de fiscalização concreta, só tem força obrigatória dentro do processo em que foi proferida –, a verdade é que, ulteriormente, o mesmo Tribunal decidiu «*declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa*», pelo acórdão n.º 577/2018, proferido em 23 de Outubro de 2018 no processo n.º 418/18 (Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20180557.html>).

Assim, toda alegação da Recorrente assente no pressuposto (válido à data) da inexistência de declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, deixou de fazer sentido. Por outro lado, o Tribunal Constitucional não acolheu os argumentos que o Supremo Tribunal Administrativo tinha esgrimido, no sentido de que o disposto no art. 100.º do CIRE é uma emanção do princípio geral consagrado no art. 321.º do CC – de que deve suspender-se o prazo prescricional pelo período por que o credor está impedido de exercer o seu direito de crédito –, motivo por que não constitui uma nova causa de suspensão do prazo, e nem sequer visa directa e imediatamente os créditos tributários, mas a generalidade dos créditos, surgindo como uma condição de operacionalidade do próprio regime do processo de insolvência, motivo por que não fica sujeito às exigências constitucionais de reserva de competência relativas às garantias dos contribuintes [cfr. arts. 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP].

Ao invés, o Tribunal Constitucional pôs a tónica do facto de se estar perante um responsável pela dívida tributária a título subsidiário e que não é parte do processo de insolvência do devedor originário. Salientou igualmente que a suspensão decorrente do art. 100.º do CIRE não impede a AT de efectivar a responsabilidade subsidiária por reversão do processo de execução fiscal, com fundamento na “*fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal*” (art. 23.º, n.ºs 1 e 2 da LGT), contra o devedor subsidiário, ainda que a execução contra este devedor subsidiário não possa prosseguir sem que se mostre executido o património do devedor originário. No entanto, o facto de ser projectada a reversão da dívida do devedor originário para o responsável subsidiário ainda antes da excussão do património do devedor originário permite àquele tomar consciência da clara possibilidade de vir a ser responsabilizado pelo pagamento da dívida que não for paga pelo devedor principal e de, assim, dar início à organização da sua defesa.

Entendeu, assim, o Tribunal Constitucional que o art. 100.º do CIRE tem que ser interpretado de forma diferenciada, quando do mesmo decorram efeitos imediatos que afectem outros sujeitos que não o insolvente/devedor originário e os credores da insolvência, como é o caso do devedor subsidiário nos termos da legislação fiscal, que não foi declarado insolvente, pelo que considera não poder aplicar-se a argumentação aduzida pelo Supremo Tribunal

Administrativo no que respeita à suspensão do prazo prescricional poder resultar do princípio contido no art. 321.º do CC.

Depois, o Tribunal Constitucional, considerando que as causas de interrupção do prazo de prescrição se situam no âmbito das garantias dos contribuintes para os fins previstos no art. 103.º, n.º 2, da CRP, subscreveu o entendimento de que, «*embora não traduzindo uma modificação do regime geral da prescrição, a interpretação normativa do artigo 100.º do CIRE acolhida pelo Tribunal a quo originou necessariamente, ao menos no que se refere aos responsáveis subsidiários, uma nova causa de suspensão do referido prazo, não decorrente do regime geral aplicável, nem de outra norma produzida ou autorizada pela Assembleia da República [...]*».

Com base nesse entendimento, concluiu que o Governo não estava autorizado a criar essa nova causa de suspensão, pois da Lei de Autorização n.º 39/2003, de 22 de Agosto, *maxime* do n.º 2 e das alíneas a), b) e h) do n.º 3 do seu art. 1.º, nada se retira quanto à matéria relativa às consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado, nem quanto à matéria da prescrição de dívidas fiscais, motivo por que o Governo carecia de autorização parlamentar para legislar sobre aquela matéria (cfr. art. 165.º, n.º 2, da CRP). Em suma, o Tribunal Constitucional utilizou uma nova perspectiva na análise da questão: «*o problema era o de saber se a aplicação do art. 100.º do CIRE ao cômputo da prescrição invocável pelo responsável subsidiário do contribuinte directo cuja insolvência é declarada contende com o regime da respectiva prescrição tributária e, conseqüentemente, com o regime das suas garantias enquanto contribuinte*». Sob essa perspectiva e atendendo às opções de que dispõe a AT, nomeadamente a reversão fiscal, e, ainda, à lei de autorização legislativa concedida ao Governo, concluiu o Tribunal Constitucional que o art. 100.º do CIRE, interpretado no sentido de que a declaração de insolvência suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao devedor subsidiário no âmbito do processo tributário, ao ser editado pelo Governo a descoberto de credencial parlamentar e tendo em conta a matéria que regula, enferma do vício de inconstitucionalidade orgânica.

Por isso, e porque essa norma fora já julgada inconstitucional pelo Tribunal Constitucional em três decisões (Para além dos referidos acórdãos n.ºs 362/2015 e 270/2017, na decisão sumária n.º 162/2018, esta disponível em

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/decsumarias/20180162.html>.) – o que levou o Representante do Ministério Público junto daquele Tribunal a requerer a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, ao abrigo do art. 82.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro e de acordo com o n.º 3 do art. 281.º da CRP –, decidiu o Tribunal Constitucional, como já deixámos dito, «*declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa*».

Há, pois, que acatar a decisão do Tribunal Constitucional, que se impõe com força obrigatória geral, sendo que o juízo de inconstitucionalidade, ainda que formulado após a prolação da sentença, impõe-se-lhe, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral de uma norma produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional (art. 282.º, n.º 1 da CRP).

O recurso não pode, pois, ser provido, devendo manter-se a sentença recorrida.

2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O Tribunal Constitucional decidiu «*declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário, por violação do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa*».

II - Esse juízo de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, ainda que formulado após a prolação da sentença, impõe-se-lhe, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral de uma norma produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional (art. 282.º, n.º 1 da CRP).

* * *

3. DECISÃO

Em face do exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em negar provimento ao recurso.

*

Custas pela Recorrente.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2019. – Francisco Rothes (relator) – Isabel Marques da Silva – Ana Paula Lobo.