

IVA - DIREITOS E OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS APÓS A DECLARAÇÃO DE FALÊNCIA

Ofício - Circulado 30003, de 15/04/1999 - Direcção de Serviços do IVA

IVA - DIREITOS E OBRIGAÇÕES DOS SUJEITOS PASSIVOS APÓS A DECLARAÇÃO DE FALÊNCIA

Tendo merecido concordância, por despacho de 04.01.99, a informação n.º 2210, de 30.11.98, comunica-se o seguinte:

1. Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 141º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), a declaração de falência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta, por força do n.º 1 do artigo 146º do mesmo diploma, em fase de liquidação do seu património, com vista à realização do activo e ao pagamento do passivo.
2. Todavia, a dissolução da sociedade não implica a sua concomitante extinção (a qual só se verificará quando do encerramento da liquidação), pelo que a necessidade de exercer os direitos e de cumprir as obrigações que, nos vários domínios, subsistem durante a fase de liquidação, justifica que o n.º 2 do artigo 146º do CSC estabeleça que *"a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica e, salvo quando outra coisa resulte das disposições subseqüentes ou da modalidade de liquidação, continuam a ser-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas"*.
3. E o perdurar da personalidade jurídica do falido após a dissolução, nos casos em que esta tenha como motivo a declaração de falência, não é posto em causa pela particular situação jurídica do falido delineada no Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), já que as inibições ou limitações que tal declaração impõe não têm consequências nesse plano.
4. Por sua vez, no domínio da personalidade tributária, a mesma vem definida no artigo 15º da Lei Geral Tributária como a *"susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias"*.
5. Ao processo de liquidação do património da empresa em estado de falência está inerente a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência do imposto, *maxime* a alienação de bens da empresa (cf. v.g. art.º 145º, n.º 1, al. b), e art.º 179º, n.º 1, do CPEREF), sujeita a imposto nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1º e do artigo 3º do Código do IVA (CIVA), bem como a necessidade de efectuar certas despesas, implicando o pagamento do respectivo IVA, nomeadamente com a aquisição de serviços ou com quaisquer outros contratos que o liquidatário decida manter ao abrigo, por exemplo, do n.º 2 do artigo 163º do CPEREF.
6. Sendo de concluir pela manutenção da personalidade jurídica e tributária por parte da empresa em situação de falência declarada, nada impede que esta continue a configurar-se como um sujeito passivo do IVA, na acepção da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do respectivo Código, enquanto não se verificar qualquer dos eventos previstos no seu artigo 33º, determinantes da cessação de actividade para efeitos deste imposto.
7. Nessa conformidade, deverá o liquidatário judicial nomeado, na sua qualidade de representante da sociedade e no âmbito dos poderes ordinários de administração que lhe estão atribuídos, apresentar na repartição de finanças competente, nos termos do artigo 31º do CIVA, uma declaração de alterações, indicando no quadro 17 a respectiva identificação e, no quadro 04, fazendo aditar à designação social a expressão "sociedade em liquidação", ou, simplesmente, "em liquidação", conforme decorre do n.º 3 do artigo 146º do CSC.

8. Por outro lado, no que concerne à forma de apuramento do imposto no período de tributação em que ocorra a declaração de falência e em cada um dos períodos posteriores, a condição de falido não comporta qualquer particularidade que possa obstar à aplicação das regras constantes do CIVA.

9. Nesse domínio, saliente-se que, quer num dado período de tributação *per se*, quer na relação que se estabelece entre este e o período que o precede e com o subsequente, o exercício do direito à dedução do imposto suportado, mesmo num sentido mais amplo contemplando também as regularizações e os possíveis reportes de períodos anteriores, não se configura como um caso de compensação de créditos em sentido técnico-jurídico, o qual pressuporia a existência de duas dívidas autónomas, de dois créditos recíprocos mas distintos, e não, como acontece no apuramento do IVA a pagar ou a recuperar, de um só crédito, embora resultante do confronto de duas parcelas aritméticas de sinal contrário.

10. Sendo assim, o facto de um sujeito passivo do IVA se encontrar em situação de falência não implica quaisquer derrogações às regras relativas ao correcto apuramento do imposto em cada um dos períodos de tributação, previstas no CIVA, nomeadamente as constantes dos seus artigos 19º a 25º e do artigo 71º, regras essas cuja aplicação se integra no conceito de "liquidação do imposto" que o mesmo normalmente assume no Direito Fiscal.

11. Um outro aspecto a ter em consideração prende-se com a obrigação do pagamento do IVA nos períodos de tributação em que tenha sido apurado imposto a favor do Estado, aspecto esse que assume particular relevância, porquanto o artigo 152º do CPEREF, ao contrário do que sucedia no regime anterior, estabelece que a declaração de falência provoca a imediata extinção dos privilégios creditórios do Estado, passando os respectivos créditos a ser exigidos como créditos comuns.

12. No entanto, cumpre lembrar que, sendo o IVA um imposto sobre o consumo, determina o n.º 1 do artigo 36º do CIVA que a importância do imposto correspondente ao valor das transmissões de bens ou das prestações de serviços, efectuadas por um sujeito passivo, seja adicionada ao valor da factura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou serviços, surgindo estes últimos, assim, numa posição muitas vezes designada por "contribuintes de facto" em relação ao imposto.

13. Ora, nessa óptica, o sujeito passivo do imposto ("contribuinte de direito", na pessoa de quem se verificam os pressupostos subjectivos da incidência) aparece como que numa posição de mero "fiel depositário" de importâncias que tem obrigação de entregar nos cofres do Estado por pertencerem de antemão a este.

14. Como tal, as dívidas referentes ao IVA, sempre que resultem, como geralmente acontece, de importâncias liquidadas e, portanto, repercutidas aos adquirentes dos bens ou dos serviços, não estão submetidas à previsão constante do artigo 152º do CPEREF, quer respeitem a períodos anteriores, quer posteriores à produção de efeitos da declaração de falência, devendo ser pagas dentro dos prazos legais estabelecidos.

15. No que respeita particularmente aos créditos do Estado cujas acções executivas tenham sido instauradas a partir de 19.11.98 (inclusive), encontra-se, hoje em dia, com a entrada em vigor das alterações promovidas pelo Decreto-Lei n.º 315/98, de 20 de Outubro, expressamente prevista, no artigo 152º do CPEREF, a precipuidade dos mesmos.

16. Por último, relativamente ao direito ao reembolso do imposto, nas situações em que o sujeito passivo se encontre em situação de crédito, cumpre salientar que o mesmo se mantém, nos termos previstos no artigo 22º do CIVA e no Despacho Normativo n.º 342/93, de 18 de Outubro (com as alterações decorrentes da publicação do Despacho Normativo n.º 470/94, de 6 de Julho).

17. Embora o regime jurídico da falência pareça determinar que, sempre que se encontrem

verificadas as condições legais para solicitar o reembolso, deve o liquidatário judicial diligenciar nesse sentido (com o intuito, que se lhe encontra atribuído, de realização do activo), não é da competência da Administração Fiscal pronunciar-se sobre tal questão, sendo certo que esta deferirá ou indeferirá os pedidos de reembolso que vierem a ser apresentados, consoante se encontrem ou não reunidas as condições legais para o efeito.

O SUBDIRECTOR-GERAL,

(J. S. Dias Mateus)