SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01237/15.3BESNT	23 de junho de 2021	Paula Cadilhe Ribeiro

DESCRITORES

Contra-ordenação > Insolvência > Rgit

SUMÁRIO

A dissolução de sociedade comercial, por declaração de insolvência, equivale à morte do infrator, para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 61.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

TEXTO INTEGRAL

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. Relatório

1.1. A Administração Tributária e Aduaneira (AT) vem interpor o presente recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, datada de 17 de julho de 2020, que no recurso judicial deduzido por A..... Lda., contra o despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oeiras 3, que no processo de contraordenação n.º 35222014060000291686, lhe aplicou uma coima de €19.201,77,70, acrescida de custas, pela prática das infrações fiscais previstas e punidas pelas disposições conjugadas dos artigos 27.º, alínea b) e 41.º, n.º 1, ambos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e 5.º, alínea a), 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4, todos do Regime Jurídico das Infrações Tributárias (RJIT) (falta de entrega de prestação tributária, no prazo legal), determinou o arquivamento daquele processo de contraordenação, concluindo da seguinte forma as suas alegações:

A. À Recorrente arguida foi aplicada coima no valor de €19.201,77, acrescida de custas processuais, no âmbito do processo contraordenacional n.º 35222014060000291686, pela prática das contra ordenações previstas e punidas pelas disposições conjugadas dos artigos 114.º e 26.º n.º 4 do RGIT.

B. Sendo que a recorrente foi declarada insolvente no Processo n.º 7837/18.2T8VNF com termos no Juízo do Comércio de Lisboa por sentença proferida em 09.05.2019.

C. Questão pertinente na presente sede é proceder ao preenchimento do conceito a atribuir à "morte do arguido" a que apela a norma contida na alínea a) do artigo 61.º do RGIT, de acordo com o qual o

procedimento de contraordenação se extingue com a morte do arguido, uma vez que tal extinção impõe, pela via do artigo 62.º do RGIT, a extinção da obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias.

D . O disposto no art. 62º do RGIT encerra um problema. Não nos diz, no que concerne às pessoas colectivas, quando é que "essa morte" ocorre. Diz que é com a morte, mas não nos diz quando é que a morte ocorre. A posição consolidada do STA defende que a mesma se efectiva com a declaração de insolvência. Mas, a verdade é que não há norma legal que expressamente o preveja.

E. Se o procedimento contraordenacional se extingue com a morte do arguido, e portanto com a extinção da pessoa colectiva, é seguro afirmar que, de acordo com o artigo 160.º, n.º 2, do CSC e a alínea t) do n.º1 do artigo 3.º do Código do Registo Comercial, a extinção da pessoa colectiva se efectiva apenas com o registo comercial do encerramento da liquidação da pessoa colectiva.

F. O art. 141º, nº 1, alínea e), do Código das Sociedades Comerciais dispõe que a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades, o que não significa que, à partida, possamos concluir que uma sociedade declarada insolvente se encontre desde logo dissolvida.

G. Da declaração de insolvência da pessoa colectiva decorre a sua dissolução (alínea e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC), o que determina que a sociedade entre em liquidação (cf. n.º 1 do artigo 146.º do CSC), porém, sucede que o n.º 2 do artigo 146.º do CSC determina expressamente que a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica, sendo-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, daí decorrendo uma clara e inequívoca comparação entre a sociedade que exerce em condições normais a sua actividade e a sociedade que inicia processo de dissolução e de liquidação.

H . Ademais, a declaração de insolvência, pela verificada impossibilidade de cumprimento pontual das obrigações por parte do devedor (artigo 3.º, n.º 1, do CIRE), não acarreta uma imediata cessação da actividade da empresa, e veja-se neste sentido o n.º 1 do artigo 82.º do CIRE que afirma que os órgãos sociais do devedor se mantêm em funcionamento após a declaração de insolvência, indiciando a continuidade, ainda que em moldes necessariamente diferentes face ao constrangimento provocado pela insolvência, da actividade da empresa.

I. Nem a declaração de insolvência implica a necessária dissolução e liquidação da empresa, porquanto da assembleia de credores na sequência da declaração de insolvência pode emergir a aprovação e homologação de um plano de insolvência (artigos 209.º a 216.º do CIRE) que preveja, como dispõe a alínea c) do n.º 2 do artigo 195.º do CIRE, a manutenção em actividade da empresa, podendo inclusive o plano de insolvência aprovado reconduzir-se a uma estratégia de recuperação da empresa, acaso tal objectivo se mostre exequível e conforme ao deliberado em assembleia de credores.

J. Para reforço do predito, veja-se o disposto na norma do n.º 3 do artigo 192.º do CIRE, aditada pela Lei n.º 16/2012, de 20/04, que se dispôs clarificar o conceito de plano de insolvência quando a finalidade subjacente é a da recuperação da empresa, atribuindo-lhe a denominação de Plano de Recuperação.

K . Resulta do exposto que o regime plasmado no CIRE configura a declaração de insolvência como o primeiro estádio de um eventual processo de recuperação da empresa, compatível com a continuação do exercício da actividade da empresa ou com a recuperação da mesma.

L. Por outro lado, independentemente do destino seguido em processo de insolvência (recuperação ou liquidação da empresa ou mesmo alienação da mesma), sempre esta manterá a sua personalidade jurídica, mesmo que em liquidação, bem como mantém a sua personalidade tributária nos termos do artigo 15.º da Lei Geral Tributária, a qual não é afectada pela declaração de insolvência.

M. Assim, mostra-se o entendimento de acordo com a qual só com o registo do encerramento da liquidação é que a pessoa colectiva se extingue, atento o prescrito no artigo 160.º do CSC, como aquele que permite acomodar o regime jurídico vertido no CIRE e que prefigura a possibilidade de recuperação da empresa, conformando-se ademais com o prescrito no artigo 160.º do CSC, não ocorrendo com a declaração de insolvência a extinção da pessoa colectiva.

N. Com efeito, diríamos respeitosamente que a tal equiparação (algo antinómica na ótica da Fazenda) seguida pelo Colendo STA constitui não uma equiparação global (o mínimo exigível a uma questão desta natureza), mas selectiva quanto baste para suportar a orientação por ele defendida.

O. Buscamos na douta decisão recorrida e na elencada jurisprudência consolidada e não vislumbramos essa tal especificidade, nem a douta sentença ou o Tribunal Superior, o referem.

P. A ideia de que só se tem em vista o arrecadar da receita revela, por seu lado, um pensamento retorcido que presume ser essa a motivação que está na base da posição da Administração Tributária.

Q. Na verdade se o escopo fosse esse, à Administração Fiscal seria preferível actuar perante o incumprimento de pessoas colectivas saudáveis. A questão aqui não passa pela obtenção de receita, mas pela determinação de algo tão simples como o momento em que a personalidade jurídica da pessoa colectiva deve cessar, questão que é transversal ao próprio Direito, e não específico do regime fiscal, civil ou comercial.

R. E não se diga que com esta interpretação a AT pretende ver reclamada os seus créditos no âmbito do processo falimentar, pois que é consabido e tem sido entendido pela jurisprudência desse Colendo Supremo Tribunal que, naqueles autos, só poderão ser avocados os processos de execução fiscal cujas dívidas sejam anteriores à declaração de insolvência. Ora resulta do probatório que quer a instauração do processo de contraordenação e aplicação da coima quer o processo de execução fiscal só foram instaurados em momento ulterior à declaração de insolvência.

S. Nestes termos, constatamos, face à matéria de facto provada nos autos, que a arguida foi declarada insolvente, o que não permite consolidar e afirmar, conforme faz a douta sentença recorrida, o juízo de extinção da pessoa colectiva nos termos da alínea a) do artigo 61.º do RGIT, bem como não permite determinar a extinção do procedimento contraordenacional.

T. Concluímos, desta forma, que a declaração de insolvência da arguida não é determinante da extinção do procedimento contraordenacional por morte do infractor, por não enquadrável na alínea a) do artigo 61.º do RGIT, uma vez que não pode ser equiparada a insolvência declarada por sentença transitada em julgado à extinção da pessoa colectiva.

U. Pelo que é entendimento da Fazenda Pública que a douta sentença procedeu a errónea subsunção dos factos às normas jurídicas pertinentes, com violação das normas da alínea a) do artigo 61.º e do artigo 62.º do RGIT, e do artigo 160.º, n.º 2, do CSC.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso deve a decisão recorrida ser revogada e o recurso

interposto da decisão de aplicação da coima ser julgado improcedente.
PORÉM V. EXAS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA.»

1.2. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.3. O Ministério Público junto do Supremo Tribunal Administrativo emitiu douto parecer no qual pugna pela improcedência do recurso, assim fundamentando:
«...Como referimos supra, sustenta a Recorrente que, declarada insolvente a arguida, não se pode afirmar a extinção da pessoa colectiva nos termos da alínea a) do artigo 61.º do RGIT nem a extinção do procedimento contra-ordenacional,
Pois que não pode ser equiparada a insolvência, declarada por sentença transitada em julgado, à extinção da pessoa colectiva.
Ocorreria, por isso, violação das normas da alínea a) do artigo 61.º, do artigo 62.º do RGIT e do artigo 160.º, n.º 2, do CSC.
Entendeu, porém, a douta sentença recorrida que a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades a qual equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT,
Daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional
O Supremo Tribunal Administrativo apreciou já, por diversas vezes, esta questão tendo sempre entendido que a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades
E que tal dissolução equivale à morte do infractor, de acordo com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT e artigo 176.º, nº 2, alínea a) do CPPT.
Entendeu, por isso, que daquela declaração decorre a extinção do procedimento contra-ordenacional e da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva.
Neste sentido, os Acórdãos de 21/10/2015, recurso 610/15, de 04/11/2015, recurso 834/15, de 1/06/2016, recurso 515/16, de 20/12/2017, recurso 309/17, de 24/01/2018, recurso 1311/17, de 28/02/2018, recurso 1314/17, de 12/09/2018, recurso 505/18., e de 3/10/2018, recurso 01244/13, todos disponíveis em www.dgsi.pt.
Neste último Acórdão citado (de 03/10/2018, rec. 01244/13, afirmou-se o seguinte:
"... esta jurisprudência cuja fundamentação jurídica tem plena aplicação também no caso vertente, e que aliás, colhe apoio da doutrina, nomeadamente de Alfredo José de Sousa e Silva Paixão (Código de Processo Tributário, 4ª ed., p. 425.), António Tolda Pinto e Jorge Manuel dos Reis Bravo (Regime Geral das Infracções Tributárias, Coimbra Editora, pág. 195) e de Jorge Lopes de Sousa, (Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Vol. III, 6ª ed., Anotações 6 a 8 ao art. 176º, pp. 306 a 308.),obra esta em que salienta que «...é essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária».
Efectivamente de acordo com o disposto nos arts. 61º e 62º do RGIT, o procedimento por contra-ordenação extingue-se com a morte do arguido, sendo que também a obrigação de pagamento da coima e de

cumprimento das sanções acessórias se extingue com a morte do infractor.

Ora à morte do infractor deve ser equiparada a extinção da pessoa colectiva arguida no processo de contra-ordenação, sendo que a sociedade se considera extinta pelo encerramento da liquidação (artº 160º do CSC).

Como sublinha Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6ª edição, Volume 3º, pág. 307, «mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica - art.146°, n.º 2 do CSC - são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada "massa falida": um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos.

Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima.»

Acresce que, como ficou dito nos Acórdãos desta secção de 24.01.2018 e de 12.09.2018, proferidos nos recursos 1311/17 e 505/18, respectivamente, «Também o CIRE, referindo-se ao momento da extinção das obrigações fiscais de sociedade insolvente, estabelece neste art. 65º que as mesmas (obrigações declarativas e fiscais) necessariamente se extinguem com a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento (nos termos do nº 2 do art. 156º), o que deve ser comunicado oficiosamente pelo Tribunal à AT para efeitos de cessação da actividade; sendo que, na falta daquela deliberação, as ditas obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.

Ou seja, em termos estritamente fiscais e, consequentemente, para aplicação de coimas por incumprimento de obrigações fiscais, também no âmbito do CIRE (e tal como já se entendia no âmbito do CPEREF e do C.S.Comerciais) não há que remeter para o encerramento da fase de liquidação e partilha da sociedade insolvente, a libertação da respectiva responsabilidade».".

Inexistindo motivos para divergir desta uniforme corrente jurisprudencial, entendemos que a douta sentença recorrida não sofre do questionado erro de julgamento,

Pelo que se nos afigura que o recurso não merece provimento

CONCLUSÃO

Destarte, nos termos e com os fundamentos expostos, deverá ser negado provimento ao recurso e, em consequência, manter-se integralmente a douta sentença recorrida.»

2. Fundamentação de facto

Na sentença recorrida foi efetuado o seguinte julgamento da matéria de facto:

«Recorrente, «A....., Lda.», não entregou, até ao dia 16-05-2014, uma quantia de €63.246,94 de Imposto sobre o Valor Acrescentado relativo ao primeiro trimestre de 2014, tendo sido verificado que essa omissão constitui infração ao n.º 1 do art.º 27.º e alínea b) do n.º 1 do art.º 41.º do respetivo Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, punível nos termos da alínea a) do n.º 5 e do n.º 2 do art.º 114.º e n.º 4 do art.º 26.º do RGIT (provado por documento, a fls. 5 do registo n.º 005461504 do SITAF);

2. No mesmo dia 17-08-2014, o serviço de finanças de Oeiras 3 autuou o processo de contraordenação n.º 35222014060000291686 (provado por documento, a fls. 5 do registo n.º 005461504 do SITAF);
3. Por despacho de 27-09-2014, proferido pelo Chefe de Finanças do serviço de finanças de Oeiras 3, foi decidido aplicar à Recorrente uma coima de €19.201,77, pela prática da contraordenação prevista e punida nos termos da alínea a) do n.º 5 e do n.º 2 do art.º 114.º e n.º 4 do art.º 26.º do RGIT, acrescida de custas no valor de €76,50 (provado por documento, a fls. 9 e 10 do registo n.º 005461504 do SITAF);
4. No dia 09-05-2019, foi proferida sentença de declaração de insolvência da Recorrente, no âmbito do processo de insolvência n.º 7837/18.2T8VNF, que correu termos no Juiz 2 do Juízo do Comércio de Lisboa do Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa (provado por documento incorporado no SITAF previamente ao presente despacho decisório).
*

Inexistem factos não provados com relevância para a decisão.»

3. Fundamentação de Direito

3.1. A questão a dirimir neste recurso é saber se a declaração de insolvência de uma pessoa coletiva a quem foi aplicada uma coima em processo de contraordenação é equiparável à morte de arguido, nos termos e para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 61.º do RGIT.

3.2. O artigo 61.º do RGIT estabelece:
«O procedimento por contraordenação extingue-se nos seguintes casos:
a) Morte do arguido;
b) Prescrição ou amnistia, se a coima ainda não tiver sido paga;
c) Pagamento voluntário da coima no decurso do processo de contraordenação tributária;
d) Acusação recebida em procedimento criminal.»

O artigo 62.º do RGIT estabelece:
«A obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias extingue-se com a morte do infrator.»

3.3. A questão acima enunciada tem sido colocada repetidamente a este Tribunal e, como é referenciado pelo Ministério Público, tem obtido sempre a mesma resposta, isto é, que a declaração de insolvência constitui fundamento de dissolução das sociedades comerciais, equivalendo à morte do infrator, em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 6.º do RGIT e no artigo 176.º, n.º 2, alínea, a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daí decorrendo a extinção do procedimento contraordenacional – cf. entre outros, os acórdãos de Supremo Tribunal Administrativo de 12/01/2005, proc. 01569/03, de 6/10/2005, proc. 0715/05, de 16/11/2005, proc. 0524/05, de 27/02/2008, proc. 01057/07, de 12/03/2008, proc. 1053/07, de 9/02/2011, proc. 0617/10, de 2/07/2014, proc. 0638/14, de 9/07/2014, proc. 01107/12, de 21/10/2015, proc. 0610/15, de 02/07/2015, proc. 0638/14, de 27/01/2016, proc. 0870/15, de 1/06/2016,

proc. 0515/16, de 20/12/2017, no proc. 0309/17, de 24/01/2018, proc. 01311/17, de 28/02/2018, proc. 01314/17, de 22/03/2018, proc. 076/18, de 12/09/2018, proc. 0505/18, de 23/10/2019, proc. 02034/13.6BELRS.

Assim, e porque a Recorrente não aduz elementos novos que nos levem a entender de modo diferente, limitamo-nos a reafirmar a jurisprudência uniforme deste Tribunal, adotando o que no acórdão de 12/09/2018, proferido no processo 0505/18, ficou dito:

«Como expende JORGE LOPES DE SOUSA, no "Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado", 6ª edição, III Vol. pág. 307, "Relativamente às situações de falência ou insolvência, o STA vem entendendo que «mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica - art. 146º, nº 2, do CSC - são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada "massa falida": um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos. Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima".

Esta jurisprudência reiterada e uniforme do STA, que se acompanha, tem como pressuposto a situação concreta que com maior frequência se verifica, ou seja aquela em que à declaração de insolvência se sucede a apreensão total dos bens do insolvente, a cessação da actividade - cfr. acórdão do STA de 1/10/2014, no proc. nº 0668/14, segundo o qual, «Quando no desenvolvimento do processo de insolvência se vem a revelar uma diversa situação de facto em que não foi deliberado o encerramento do estabelecimento, seja pela aprovação de um plano de insolvência ou através da manutenção em actividade e reestruturação da empresa, na titularidade do devedor ou de terceiros, nos moldes também constantes de um plano, ou mesmo por o devedor ter deixado de se encontrar em situação de insolvência, que, nos termos legais al. c) do nº 1, do art. 230º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, determinam a cessação de todos os feitos que resultam da declaração de insolvência já a equivalência entre a dissolução de uma sociedade e a morte do infrator para feitos do disposto no art. 61.º do RGIT não tem lugar».

Dos autos consta que a arguida foi judicialmente declarada insolvente, e a Fazenda Pública nada alega em contrário, isto é, não invoca que tenha sido deliberada a continuação de actividade ou o não encerramento do estabelecimento - seja pela aprovação de um plano de insolvência ou através da manutenção em actividade e reestruturação da empresa nos moldes constantes de um plano - nem invoca que a arguida tenha deixado de se encontrar em situação de insolvência.

Assim sendo, a insolvência da arguida equivale à morte do infrator e determina a extinção da coima e consequente arquivamento dos autos de contraordenação.

Acresce que, como se deixou esclarecido em diversos acórdãos desta Secção, designadamente no acórdão de 24/01/2018, no proc. nº 01311/17, «pese embora o diverso enquadramento que sobre esta matéria os tribunais da jurisdição comum têm vindo a adoptar, em face do disposto nos arts. 141º, 146º, nº 2, e 160º, nº 2, todos do Código das Sociedades Comerciais, (...) crê-se que a especificidade das relações jurídico-tributárias continua a justificar um diverso enquadramento jurídico quanto ao momento em que se deverá ficcionar «a morte da pessoa colectiva», sendo que neste sentido parece apontar o entendimento

legislativo substanciado na Lei nº 16/2012, de 20/4 [diploma que introduziu diversas alterações ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas [CIRE], nomeadamente em face da redacção introduzida no art. 65º.».

Com efeito, referindo-se ao momento da extinção das obrigações fiscais de sociedade insolvente, estabelece o art.º 65º do CIRE que as obrigações fiscais se extinguem necessariamente com a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento (nos termos do nº 2 do art.º 156º), o que deve ser comunicado oficiosamente pelo Tribunal à AT para efeitos de cessação da actividade; e na falta dessa deliberação, as ditas obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.

Ou seja, em termos estritamente fiscais e, consequentemente, para aplicação de coimas por incumprimento de obrigações fiscais, também no âmbito do CIRE (e tal como já se entendia no âmbito do CPEREF e do CSC) não há que remeter para o encerramento da fase de liquidação e partilha da sociedade insolvente a libertação da respectiva responsabilidade**.».**

3.4. Assim, e concluindo:

A dissolução de sociedade comercial, por declaração de insolvência, equivale à morte do infrator, para efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 61.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

O que determina que ao recurso seja negado provimento.

4. Decisão

Em conformidade com o exposto, acordam os Juízes que integram a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conferência, negar provimento ao recurso.

Sem custas (inexistência de norma legal que preveja a condenação da entidade recorrente em custas).

Lisboa, 23 de junho de 2021

Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro (Relatora, que consigna e atesta, nos termos do disposto no artigo 15.º-A do Decreto-Lei n.º 10-A/2020, de 13 de março, que têm voto de conformidade com o presente acórdão os Senhores Juízes Conselheiros que integram a presente formação de julgamento, Francisco António Pedrosa de Areal Rothes e Joaquim Manuel Charneca Condesso)

Fonte: http://www.dgsi.pt