Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Acórdãos STA

Processo:	**01244/13.0BESNT 0721/18**
Data do Acordão:	**03-10-2018**
Tribunal:	**2 SECÇÃO**
Relator:	**PEDRO DELGADO**
Descritores:	**EXTINÇÃO DO PROCEDIMENTO POR CONTRA-ORDENAÇÃO** **SOCIEDADE** **INSOLVÊNCIA**
Sumário:	A declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades e essa a dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) e no artigo 176.º, nº 2, alínea *a)* do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva.
Nº Convencional:	**JSTA000P23676**
Nº do Documento:	**SA22018100301244/13**
Data de Entrada:	**12-07-2018**
Recorrente:	**AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**
Recorrido 1:	**MASSA INSOLVENTE DE A... SA**
Votação:	**UNANIMIDADE**
Aditamento:	

Texto Integral

Texto Integral:

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – Vem a Autoridade Tributária e Aduaneira recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que nos autos de recurso da decisão administrativa de aplicação de coima no valor de € 49.488,32, tomada pelo Chefe do Serviço de Finanças da Amadora-3 no âmbito do processo de contra-ordenação n° 3611201006047491, apresentado pelo Administrador da "Massa Insolvente de A……, SA" declarou extinto o procedimento contra-ordenacional contra aquela sociedade.

Termina as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:
A. À Recorrente arguida foi aplicada coima no valor de €49.488,32, acrescida de custas processuais, no âmbito do processo contra-ordenacional n.º 3611201006047491, pela prática das contra ordenações previstas e punidas pelas disposições conjugadas dos artigos 115.°, n.º 3 do CIRC e 117.° n.º1 do RGIT; artigos 19.° n.º 1 e 2 do CIVA e 114.° n.º 2 e 26.° n.º 4 do RGIT; e artigos 17.° e 112.° n.º 9 do CIRC e 119.° n.º 1 e 2 e 26.° n.º 4 do RGIT.
B. Sendo que a recorrente foi declarada insolvente no Processo n.º 970/11.3TYLSB com termos no Juízo do Comércio de Sintra por sentença proferida em 30.11.2011.
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.° do RGIT; de acordo com o qual o procedimento de contra-ordenação se extingue com a morte do arguido, uma vez que tal extinção impõe, pela via do artigo 62.° do RGIT, a extinção da obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias.
D. O disposto no art. 62° 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 contra-ordenacional 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.°, n.º 2, do CSC e a alínea t) do n.º1 do artigo 3.° 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. 141°, 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 nº 1 do artigo 141.° do CSC), o que determina que a sociedade entre em liquidação (cf. n.º 1 do artigo 146.° do CSC), porém, sucede que o n.º 2 do artigo 146.° 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°, 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.° 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.° a 216.° do CIRE) que preveja, como dispõe a alínea c) do n.º 2 do artigo 195.° 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.° 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.° 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 óptica 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 contra-ordenação 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.° do RGIT, bem como não permite determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional.
T. Concluímos, desta forma, que a declaração de insolvência da arguida não é determinante da extinção do procedimento contra-ordenacional por morte do infractor, por não enquadrável na alínea a) do artigo 61.° 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.° e do artigo 62.° do RGIT, e do artigo 160.°, n.º 2, do CSC.*

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 –Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, apelando à jurisprudência do STA, nos vários arestos que referencia, bem como a doutrina no âmbito desta matéria.

4– Com dispensa de vistos, por se tratar de questão decidida de forma pacífica e uniforme pela jurisprudência da secção, cumpre decidir.

5. Apreciando e decidindo

5.1 - Em sede factual apurou-se em primeira instância seguinte matéria de facto: «A. Em 1 de Outubro de 2010, foi, contra a sociedade A……, S. A., levantado auto de notícia com o seguinte teor essencial (cf. fls. 2 e 3, cujo teor se dá por integralmente reproduzido):

02 ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A(S) INFRACÇÃO(ÕES)

	Normas Infringidas		Normas Punitivas		Data Infracção	Período Tributação	Valor Imposto
	Código	Artigo	Código	Artigo			
1	CIRC	Artº 115 nº3 CIRC - Falta apresentação doc.comprovativos declarações	RGIT	Artº 117 nº1 do RGIT - Falta apr. doc.comprovativos	2010-04-27	2008	€ 0,00
2	CIVA	Art.º 19º nºs 1 e 2 (M) CIVA - Dedução indevida de imposto	RGIT	Artº 114º nº 2 e 26º nº 4 RGIT- Falta de entrega da prestação tributária	2008-09-11	200807	€ 82.740,00
3	CIVA	Art.º 19º nºs 1 e 2 (M) CIVA - Dedução indevida de imposto	RGIT	Artº 114º nº 2 e 26º nº 4 RGIT- Falta de entrega da prestação tributária	2009-02-11	200812	€ 160.000,00
4	CIRC	Artº 17º, 112 nº 9 CIRC - Omissões ou inexactidões praticadas nas dec. anual de rendimentos Modº 22	RGIT	Artº 119 nº 1,2 e 26 nº 4 RGIT - Omissões ou inexactidões praticadas nas declarações ou noutros documentos fiscalmente relevantes	2009-06-01	2008	€ 0,00

03 DESCRIÇÃO DOS FACTOS, DATA E LOCAL DA VERIFICAÇÃO DA INFRACÇÃO

Em resultado da acção inspectiva OI201000293 efectuada ao exercício de 2008, são efectuadas correcções aritméticas à matéria tributável de 232.675,72 provenientes de ajustamentos efectuados ao lucro tributável deste exercício no âmbito dos preços de transferência.
No que diz respeito ao imposto em falta, são efectuadas correcções igualmente aritméticas, ao exercício de 2008, no montante de 242.740,00, resultantes de deduções indevidas de IVA.
Apesar do s.p. ter sido notificado para regularização da contabilidade e sua exibição em 2010/04/29, quando chegámos ao local designado para exibição da contabilidade fomos informados, pela secretária do Administrador, que em virtude de terem pedido a prorrogação do prazo, não tinham a documentação contabilística preparada. Tal justificação consta em termo de declarações lavrado nesse dia e assinado pelo Técnico e pela Secretária do Administrador, D. ----------

B. O que motivou a instauração, em 25 de Outubro de 2010, do processo de contra-ordenação n.º 3611201006047491 (cf. autuação, a fl. 5, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);
C. Através de Ofícios de 14 e de 31 de Março de 2011, foi a arguida notificada para o exercício do direito de defesa/pagamento com redução artigo 70.º do RGIT, tendo as respectivas cartas vindo devolvidas (cf. fls. 9 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido);
D. A arguida foi declarada insolvente por sentença proferida em 30 de Novembro de 2011 nos autos de insolvência n.º 970/11.3TYLSB, que correram termos na Comarca da Grande Lisboa-Noroeste, Juízo do Comércio de Sintra (cf. doc. n.º 1, junto com o requerimento inicial, a fl. 35, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

E. Em 4 de Julho de 2013, foi proferida a decisão administrativa de aplicação de coima ora recorrida, pela qual o Chefe do Serviço de Finanças de Amadora 3 aplicou à sociedade A……, S.A., uma coima no montante de € 49.488,32, acrescido de € 51,00 de custas, no montante total de € 49.539,32, pela prática das contra-ordenações previstas e punidas pelas disposições conjugadas dos artigos 115.º, n.º 3, do CIRC e 117.º, n.º 1, do RGIT (Falta apresentação doc. comprovativos declarações), artigos 19.º, n.ºs 1 e 2, do CIVA e 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4, do RGIT (Dedução indevida de imposto) e artigos 17.º e 112.º, n.º 9, do CIRC e 119.º, n.ºs 1 e 2 e 26.º, n.º 4, do RGIT (Omissões ou inexactidões praticadas nas dec. anual de rendimentos Mod. 22) - cf. decisão exarada a fls. 28 e segs., cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

F. Através de Ofício de 4 de Julho 2013, foi a arguida notificada da decisão recorrida, tendo o respectivo aviso de recepção sido assinado por pessoa a quem foi entregue em 8 de Julho de 2013 (cf. fls. 30 e 31, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);

G. Em 30 de Julho de 2013, deu entrada o presente recurso da decisão de aplicação de coima no Serviço de Finanças de Amadora 3 (cf. fl. 32, cujo teor se dá por integralmente reproduzido);»

6. Do objecto do recurso

Da análise do segmento decisório da sentença e dos fundamentos invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira para pedir a sua alteração, podemos concluir que a questão objecto do recurso consiste em saber se incorre em erro de julgamento a decisão recorrida ao sufragar o entendimento de que, perante a insolvência da arguida (A……, SA), ocorre a extinção da responsabilidade contra-ordenacional e a consequente extinção do respectivo procedimento por contra-ordenação nos termos do art. 61º, al. a) do RGIT.

Não conformada vem a Fazenda Pública interpor o presente recurso.
Alega no essencial que a sentença enferma de erro de julgamento, com violação da al. a) do art. 61° e do art. 62° do RGIT e do nº 2 do art. 160° do CSC, pois que, não obstante a arguida haja sido declarada insolvente, tal não permite afirmar o juízo de extinção da pessoa colectiva nos termos da referida al. a) do art. 61° do RGIT, bem como não permite determinar a extinção do procedimento contra-ordenacional; ou seja, a declaração de insolvência da arguida não é determinante da extinção do procedimento contra-ordenacional por morte do infractor, por não enquadrável no apontado normativo, uma vez que não pode ser equiparada a insolvência declarada por sentença transitada em julgado à extinção da pessoa colectiva.

Vejamos, pois.

Este Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por diversas vezes sobre questão similar à ora suscitada e no sentido de que a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades sendo que essa dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) e no artigo 176.º, nº 2, alínea *a)* do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva - cf., neste sentido, Acórdãos 617/10, 1107/12 e 638/14 e, por mais recentes, 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 e de 12.09.2018, recurso 505/18, todos in www.dgsi.pt.
Concordamos com 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, pag. 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, pag. 307, ««mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica - art.146°, n. ° 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».

A sentença recorrida, que decidiu neste pendor, não padece, pois, do erro de julgamento que lhe é imputado pela Fazenda Pública.

7. Decisão:

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Fazenda Pública.
Lisboa, 3 de Outubro de 2018. – Pedro Delgado (relator) – Isabel Marques da Silva – Ascensão Lopes.