SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
01041/17.4BEBRG	1 de julho de 2020	Nuno Bastos

DESCRITORES

Falta > Personalidade judiciária > Sociedade

SUMÁRIO

I - O artigo 3.º n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve ser interpretado no sentido de que a personalidade judiciária tributária resulta da atribuição da personalidade tributária a quem, em abstrato, e nos termos da lei tributária, a possa ter;

II - Tem, por isso, personalidade judiciária tributária a sociedade comercial extinta nos termos da lei comercial, se no ato tributário lhe é atribuída personalidade tributária e das leis tributárias não resulta que, em abstrato, não a possa ter.

TEXTO INTEGRAL

Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **Relatório**

1.1. **A....., Lda.,** com o número de identificação fiscal ..... e com sede Avenida ....., n.º ....., Mazarefes, concelho de Viana do Castelo, interpôs recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, nos autos de impugnação judicial de liquidações de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas dos exercícios de 2010 a 2013 e dos respetivos juros compensatórios e de liquidações de imposto sobre o valor acrescentado de períodos de 2010 a 2013 e respetivos juros compensatórios, julgou verificada a exceção dilatória de falta de personalidade judiciária da impugnante e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Recurso este que foi admitido com subida imediata, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

Notificada da sua admissão, apresentou alegações e formulou as seguintes conclusões: «(...)

1) Surge o presente recurso jurisdicional como forma de reacção contra a douta sentença de fls…, proferida pelo Tribunal Tributário (TAF) de Braga, que **absolveu da instância a Fazenda Pública** com fundamento na **falta de personalidade judiciária** da impugnante.

2) A, aliás, douta sentença recorrida não faz uma correcta interpretação e aplicação da Lei e do Direito, daí resultando o erro de julgamento que a recorrente pretende ver apreciado por este Egrégio Tribunal.

3) O tribunal a quo entendeu que a impugnante e ora recorrente carece de personalidade judiciária por lhe falecer a necessária personalidade jurídica.

4) Ou seja, entende o tribunal a quo que tendo a impugnante e ora recorrente sido extinta e liquidada em 31.12.2014 e tendo sido emitidas as liquidações impugnadas em 2017, tal significa que na data em que foram emitidas tais liquidações a impugnante já não tinha personalidade jurídica.

5) Pelo que, na falta de personalidade jurídica falecerá, igualmente, a personalidade judiciária e a capacidade judiciária.

6) A douta sentença recorrida assenta o seu raciocínio nos conceitos jus-civilistas de personalidade judiciária e capacidade judiciária, quando deveria assentar nos conceitos privativos do Direito Tributário de personalidade judiciária tributária e capacidade judiciária tributária, conceitos dogmaticamente distintos e inconfundíveis.

7) No contencioso tributário, relevam como pressupostos processuais, a personalidade judiciária tributária e a capacidade judiciária tributária tal como vêm definidas no CPPT e LGT, razão pela qual são de afastar os conceitos jurídico-civis, por inexistir lacuna carecida de integração.

8) Tendo a douta sentença recorrida decidido com base na verificação da falta de personalidade judiciária, de duas uma:

→ Ou se fez uma errada aplicação do direito, sendo convocadas normas de direito civil quando deveriam ser convocadas normas de direito tributário

→ Ou se fez a aplicação correcta do direito tributário, verificando-se apenas uma imprecisão linguística por parte do juiz.

9) Se se considerar que ocorreu um erro na aplicação do direito, será de conceder provimento ao recurso com esse fundamento, sem mais delongas.

10) Se se considerar que não ocorreu erro na aplicação do direito, então haverá que analisar a douta sentença recorrida para se apurar se houve erro de julgamento. E houve.

11) Decorre do artº 3.º, nº 1 do CPPT que "A personalidade judiciária tributária resulta da personalidade tributária" **(Sic)**, donde se conclui que a personalidade judiciária tributária não depende da personalidade jurídica, mas da personalidade tributária **(Sic**) **(sublinhado nosso)**

12) Quem tiver personalidade tributária terá personalidade judiciária tributária, contrariamente ao que sucede em direito civil onde a personalidade judiciária depende, por via de regra, da personalidade jurídica. – Cfr artº 11.º, nº 2 do CPC.

13) Isto é:

→ No processo civil a personalidade judiciária resulta da personalidade jurídica.

→ No processo tributário a personalidade judiciária tributária resulta da personalidade tributária.

→ Sendo irrelevante a personalidade jurídica.

14) Por sua vez, o artº 15.º da LGT dispõe que "A personalidade tributária consiste na susceptibilidade se ser sujeito de relações jurídicas tributárias". **(Sic)**
15) Segundo o artº 1.º, nº 2 da LGT, "[…] consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas".**(Sic),** resultando do art.º 18.º, nº 3 da LGT que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária "é a pessoa singular ou colectiva, o património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei está vinculado ao cumprimento da prestação tributária […]" **(Sic)**
16) Como decorre das liquidações impugnadas, a impugnante e ora recorrente figura como sujeito passivo vinculado ao cumprimento da obrigação tributária, determinada nos termos do CIRC e do CIVA, e, sendo assim, a impugnante tem personalidade tributária.
17) E, se tem personalidade tributária, então, também tem personalidade judiciária tributária, pelo que não podia o Tribunal a quo absolver a Fazenda Pública da instância, porque não se verificava, in casu, a excepção dilatória da falta de personalidade judiciária tributária.
18) Acresce que, a impugnante também goza de capacidade judiciária tributária, contrariamente ao que foi defendido na douta sentença recorrida.
19) Como resulta do artº 3.º, nº 2 do CPPT, a capacidade judiciária tributária tem por base e por medida a capacidade de exercício de direitos tributários.
20) Por sua vez, dispõe o artº 16.º, 2 da LGT que tem capacidade judiciária tributária quem tiver personalidade tributária, sendo certo que, como ficou demonstrado acima, a impugnante tem personalidade tributária, pelo que também tem capacidade judiciária tributária.
21) Por outro lado, não tendo a impugnante personalidade jurídica, porque extinta, ainda assim, o artº 8.º, nº 1 do CPPT confere-lhe a necessária capacidade judiciária tributária que deve ser exercida através de quem efectivamente a administre.
22) Como se comprova nos autos **– Cfr Doc nº 76 anexo à PI** - a impugnante de há muito que tem vindo a ser gerida de facto por B....., pessoa que promoveu a presente impugnação judicial.
23) Contrariamente ao decidido, a impugnante dispõe de personalidade judiciária tributária e de capacidade judiciária tributária, razão pela qual deve ser concedido provimento ao recurso.
24) Violou, a douta sentença recorrida, o disposto nos artºs 3.º, nºs 1 e 2 e 8.º, nº 1 do CPPT e artºs 15.º e 16.º, nº 2 da LGT.
25) **NESTES TERMOS**, deverá ser concedido provimento ao recurso e, em consequência, ser anulada a douta decisão recorrida, seguindo-se a remessa do processo ao tribunal a quo para aí prosseguir seus trâmites se não ocorrer qualquer outro impedimento.

Pediu que fosse concedido provimento ao recurso e fosse anulada a douta decisão recorrida, seguindo-se a remessa do processo ao tribunal a quo para aí prosseguir seus trâmites se não ocorrer qualquer outro

impedimento.

A Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

1.2. Remetidos os autos a este tribunal, foi ordenada a abertura de vista ao Ministério Público.

A Ex.ma Sr.ª Procuradora-Geral Adjunta lavrou douto parecer, onde concluiu que o presente recurso deve improceder e manter-se a decisão recorrida nos seus precisos termos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. **Dos fundamentos de facto**

Para conhecimento da exceção de falta de personalidade e capacidade judiciárias invocada pela Fazenda Pública, a Mm.ª Juiz a quo alinhou os seguintes factos, que julgou documentalmente provados: «(...)

1. A impugnante foi objecto de uma acção inspectiva de âmbito geral, credenciada pelas ordens de serviço nº OI201300405, referente aos exercícios de 2011 a 2013 e nº OI201400070, referente ao exercício de 2010 – cfr. documento nº 76, junto com a petição inicial;

2. Em 05/09/2016 foi elaborado o Relatório de Inspecção Tributária, no qual foram propostas correcções à matéria colectável, em sede de IRC e IVA, dos exercícios de 2010, 2011, 2012 e 2013 - cfr. documento nº 76, junto com a petição inicial;

3. Por despacho de 06/09/2016 foram sancionadas as conclusões do relatório e as correcções propostas – cfr. despacho aposto no documento nº 76, junto com a petição inicial;

4. Na sequência da inspecção referida nos pontos antecedentes foram emitidas em 18/01/2017, as liquidações adicionais de IRC nº 20178310027802, referente ao exercício de 2010, no valor a pagar de 65.173,36 €; nº 20178310027804, referente ao exercício de 2011, no valor a pagar de 72.882,88 €; nº 20178310027807, referente ao exercício de 2012, no valor a pagar de 56.426,93 €; nº 20178310027822, referente ao exercício de 2013, no valor a pagar de 56.695,36 €, endereçadas à impugnante "REPRESENTADO POR: C....." – cfr. documentos nº 1 a 8 juntos com a petição inicial;

5. E as liquidações adicionais de IVA nº 17000103 e 17000104, referente ao período 1003T, no valor a pagar de 4.938,70 € e juros compensatórios, no valor de 1.244,82 €; nº 17000105 e 17000106, referente ao período 1006T, no valor a pagar de 8.635,86 € e juros compensatórios, no valor de 2.090,59 €; nº 17000107 e 17000108, referente ao período 1009T, no valor a pagar de 9.098,90 € e juros compensatórios, no valor de 2.111,94 €; nº 17000109 e 17000110, referente ao período 1012T, no valor a pagar de

10.317,00 € e juros compensatórios, no valor de 2.290,66 €; nº 17000111, referente ao período 1103T, no valor a pagar de 12.657,71 € e juros compensatórios no valor de 2.685,52; nº 17000113, referente ao período 1106T, no valor a pagar de 13.864,89 € e juros compensatórios no valor de 2.801,85 €; nº 17000115, referente ao período 1109T, no valor a pagar de 9.883,90 € e juros compensatórios no valor de 1.897,71 €; nº 2017 18251802, referente ao período 201112T, no valor a pagar de 6.280,17 € e juros compensatórios no valor de 1.143,16 €; nº 2017 018251803, referente ao período 201203T, no valor a pagar de 6.357,50 € e juros compensatórios, no valor de 1.094,53 €; nº 2017 018251815, referente ao período 201206T, no valor de 6.419,92 € e juros compensatórios, no valor de 1.039,85 €; nº 2017 018251825, referente ao período 201209T, no valor a pagar de 9.422,00 € e juros compensatórios, no valor de 1.432,14 €; nº 2017 018251836, referente ao período 201212T, no valor a pagar de 9.723,73 € e juros compensatórios, no valor de 1.379,97 €; nº 2017 018251844, referente ao período 201303T, no valor a pagar de 6.584,73 € e juros compensatórios, no valor de 870,26 €; nº 2017 018251860, referente ao período 201306T, no valor a pagar de 5.330,05 € e juros compensatórios, no valor de 650,12 €; nº 2017 018251878, referente ao período 201309T, no valor a pagar de 16.654,20 € e juros compensatórios, no valor de 1.865,27 €; nº 2017 018251911, referente ao período 201312T, no valor a pagar de 10.633,30 € e juros compensatórios, no valor de 1.081,39 €, endereçadas à impugnante "REPRESENTADO POR: C....." - cfr. documentos nº 11 a 58 juntos com a petição inicial;

6. Em 31/12/2014 foi registada na Conservatória do Registo Comercial de Viana do Castelo, pela inscrição 4 - AP. 7/20141231 - a dissolução e encerramento da liquidação da sociedade impugnante – cfr. consulta de certidão permanente do registo comercial, de fls. 1415-1420 do SITAF;

7. Em 31/12/2014 foi registada na Conservatória do Registo Comercial de Viana do Castelo, pela inscrição 5 - AP. 7/20141231 o cancelamento da matrícula da sociedade impugnante – cfr. consulta de certidão permanente do registo comercial, de fls. 1415-1420 do SITAF;

8. A petição inicial da presente acção foi apresentada, via SITAF, em 24/05/2017 - cfr. comprovativo de entrega a fls. 1-2 do SITAF.».

3. **Dos fundamentos de Direito**

Vem o presente recurso interposto da douta sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, julgando verificada a exceção e falta de personalidade judiciária tributária da Impugnante, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Com o assim decidido não se conforma a Recorrente, por entender que, se figura como sujeito passivo no ato tributário, é porque tem personalidade tributária; e, se tem personalidade tributária, é porque tem também personalidade judiciária tributária.

Não está em causa que foi atribuída à Impugnante – ora Recorrente – a qualidade de sujeito passivo no ato tributário impugnado. Como se constata, de resto pela invocação no relatório de inspeção tributária e nos atos subsequentes, do número de identificação fiscal que lhe tinha sido atribuído.

É certo que (como se dá conta nos factos provados), as liquidações adicionais e as demonstrações de liquidações e de acerto de contas foram endereçadas a entidade com a designação da impugnante e com o número de identificação fiscal desta, mas com o seguinte aditamento: «**representado por: C.....**».

Mas, como se sabe (e resulta do artigo 8.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), a representação é uma figura jurídica do direito tributário criada precisamente (e além do mais) para permitir a intervenção no procedimento tributário de «entidades desprovidas de personalidade jurídica mas que dispõem de personalidade tributária».

Quer dizer: a identificação do representante foi ali inserida, não porque a Administração Tributária reconhecesse que a sociedade já não podia ser considerada sujeito de direitos e de obrigações tributárias, mas porque já não era reconhecida como tal pela lei civil e comercial (isto é, já não tinha personalidade jurídica civil ou comercial). De certa forma, a inserção daquela indicação ajuda a confirmar que a Administração Tributária lhe atribuiu personalidade jurídico-tributária.

Também não está em causa que a Impugnante – ora Recorrente – se deve considerar uma sociedade extinta nos termos da lei comercial (face ao que consta dos pontos “6.” e “7.” dos factos provados e ao disposto no artigo 160.º, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais).

Assim sendo, as duas questões sobre as quais o Supremo Tribunal Administrativo tem que se pronunciar são as de saber se a configuração de uma sociedade extinta como um sujeito passivo de imposto chega para lhe atribuir personalidade jurídica tributária e se, em caso negativo, lhe deve ser atribuída, ainda assim, personalidade judiciária tributária.

À primeira questão respondemos negativamente.

Ou seja, não é pelo facto de a Administração Tributária lhe atribuir personalidade jurídica tributária que a sociedade extinta a passa a ter efectivamente. Pelo que estamos de acordo com a afirmação, tirada da pág. 8 da decisão recorrida segundo a qual «o acto de liquidação de impostos pela Administração Tributária, do qual é sujeito passivo a sociedade extinta, não tem a virtualidade de fazer renascer a sua personalidade jurídica» (tributária).

Pela simples razão de que a personalidade jurídica tributária não deriva de nenhum ato administrativo, mas da lei. Não se é sujeito de direitos em relações jurídicas tributárias porque a Administração assim o diz,

mas porque o diz a lei tributária. É da identificação do sujeito de imputação dos deveres tributários no facto constitutivo da relação jurídica tributária, tal como se encontra tipificado nas regras de incidência subjetiva para cada tributo, e no facto constitutivo das obrigações tributárias formais ou acessórias, tal como a lei as configura, que extrairemos a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias para os efeitos do artigo 15.º da Lei Geral Tributária.

Mas se isto é verdade, não o é menos que a subjetividade tributária não depende da personalidade jurídica em geral. Isto é, não é pelo facto de uma certa entidade ter deixado de ser considerada pessoa jurídica em geral (designadamente do ponto de vista do ordenamento jurídico civil ou comercial) que fica impedida de ter personalidade jurídica tributária.

E isto sucede porque a lei tributária releva como facto gerador de obrigações tributárias muitas situações de facto que nem sequer são reconhecidas ou tratadas, noutros ordenamentos, como factos suscetíveis de gerar relações jurídicas. E considera, por isso, sujeitos de direito certas sociedades e certas unidades patrimoniais sem personalidade jurídica, quando tal seja necessário para realizar os fins da tributação mencionados no artigo 5.º da Lei Geral Tributária e, designadamente, a distribuição equitativa da carga contributiva.

E esta observação vem ao caso porque, na decisão recorrida, foi dedicada muita atenção ao regime jurídico-comercial da liquidação e extinção das sociedades que, precisamente pelo que acima foi dito, prestam escassa serventia ao problema tratado. De todas elas, apenas a segunda parte do n.º 2 do artigo 147.º do Código das Sociedades Comerciais pode ser considerada uma disposição especificamente tributária (indevidamente enxertada num diploma com vocação distinta) e, ainda assim, sem interesse para o caso, porque não trata do problema de saber se a sociedade extinta tem personalidade tributária, mas do problema de saber quem tem responsabilidade tributária.

Ou seja, não trata do problema de saber quem é que é o sujeito passivo na relação jurídica de imposto, mas do problema de saber quem deve ser chamado a pagar o imposto.

E para quem tenha a ideia de que é a mesma coisa, importa objetar o seguinte: há muitas situações no direito tributário em que quem é chamado a pagar o imposto não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária (a pessoa jurídico-tributária), mas quem detém o património ou a riqueza. O que sucede precisamente nos casos em que certas entidades que relevam como tal no direito tributário não são pessoas de direito privado e, por isso, não podem efetuar pagamentos.

Mas pode – em abstrato – uma sociedade comercial extinta ter personalidade tributária?

Faz sentido colocar esta questão em abstrato, porque a personalidade judiciária tributária resulta da personalidade tributária – artigo 3.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. O que significará, pelo menos, que não

pode ser uma pessoa na relação processual tributária quem não a possa ser, em circunstância alguma, uma pessoa jurídica tributária.

A esta questão deve responder-se afirmativamente. Uma sociedade comercial extinta pode ter personalidade tributária. Desde que possa ser considerada um centro de imputação de atividades económicas para efeitos tributários e os factos económicos respetivos sejam tributáveis.

É o que resulta do artigo 18.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, na parte em que inclui entre os sujeitos passivos as organizações de facto que, nos termos da lei [ver o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC], estejam vinculadas ao cumprimento de obrigações tributárias.

Assim, uma sociedade extinta que regresse à atividade comercial, mas não dê cumprimento ao disposto no artigo 161.º do Código das Sociedades Comerciais, não deixa por isso de ser um sujeito passivo de IRC. O que sucede porque – como já acima referimos – o Código respetivo tributa sobretudo situações de conteúdo económico, independentemente do tratamento jurídico que lhes é dado pelo Direito Comum.

Em sentido equivalente já se pronunciou este Supremo Tribunal, no acórdão de 17 de dezembro de 2014, processo n.º 1433/13.

E é isso que sucede no caso? Isto é, a Recorrente é uma sociedade comercial extinta a que deve ser atribuída personalidade tributária?

Esta é uma questão que já não faz sentido colocar aqui. Porque a questão se saber se – em concreto – uma sociedade extinta tem personalidade tributária já não releva para determinação da personalidade judiciária tributária. É uma questão para a determinação da legalidade da constituição da relação jurídica substantiva (isto é, para a aferição da legalidade concreta do ato tributário da liquidação) e não para a determinação da legalidade da constituição da relação jurídica processual. Tem a ver com a verificação do mérito da causa (se integrar o seu objeto) e não com a verificação dos pressupostos processuais.

Resta-nos, então, a segunda questão acima formulada: a de saber se a Recorrente tem personalidade judiciária tributária.

Tendo em conta que não estamos perante uma entidade que, em abstrato não possa ter personalidade jurídica tributária (isto é, que não possa constituir um centro de imputação de obrigações tributárias) e que lhe é imputado no ato tributário o dever de cumprimento de obrigações tributárias, deve responder-se afirmativamente a esta questão.

Até porque, de outro modo, poderiam ocorrer situações em que aquele a quem é imputada personalidade tributária não poderia impugná-la por não lhe ser reconhecida personalidade judiciária tributária. E em que,

por isso, se estabilizasse na ordem jurídica uma decisão administrativa em que se reconhece personalidade tributária a um sujeito a quem foi negada personalidade judiciária tributária. Em colisão aberta com a lei, porque isso significaria que, nestes casos, a personalidade judiciária tributária não resultou da personalidade tributária.

Deve, assim, o artigo 3.º n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário ser interpretado no sentido de que a personalidade judiciária tributária resulta da atribuição da personalidade tributária a quem, em abstrato e nos termos da lei tributária, a possa ter.

Pelo que o recurso merece provimento.

4. **Conclusões**

4.1. O artigo 3.º n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve ser interpretado no sentido de que a personalidade judiciária tributária resulta da atribuição da personalidade tributária a quem, em abstrato, e nos termos da lei tributária, a possa ter;

4.2. Tem, por isso, personalidade judiciária tributária a sociedade comercial extinta nos termos da lei comercial, se no ato tributário lhe é atribuída personalidade tributária e das leis tributárias não resulta que, em abstrato, não a possa ter.

5. **Decisão**

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção Tributária deste Tribunal em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e ordenar a baixa dos autos à primeira instância para prosseguimento dos seus termos, se nada mais a tal obstar.

Sem custas.

D.n.

Lisboa, 1 de Julho de 2020. – Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos (relator) – Gustavo André Simões Lopes Courinha – José Gomes Correia.

Fonte: http://www.dgsi.pt