

ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

Vieira de Almeida & Associados

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 7 de Maio de 2008

Processo: 0200/08

1. Sumário do Acórdão

- I. *As sucursais de sociedade comercial estrangeira que disponham de uma instalação fixa em Portugal através da qual é exercida uma actividade comercial, industrial ou agrícola integram-se no conceito de «estabelecimento estável», referido no art.º 5.º do CIRC, analogicamente aplicável no âmbito do IVA.*
- II. *A «personalidade tributária» ou «personalidade jurídica tributária» é reconhecida a todas as entidades que têm personalidade jurídica, não sendo necessário preencher quaisquer outros requisitos ou pressupostos, mas é reconhecida também a entidades desprovidas de personalidade jurídica.*
- III. *A atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica, designadamente a estabelecimentos estáveis de não residentes em território português, constitui uma ficção, válida apenas para determinar a medida da tributação.*
- IV. *A atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica que não tenham sede ou direcção efectiva em território português tem em vista apenas determinar a «extensão da obrigação de imposto», na terminologia do art.º 4.º, do CIRC, sujeitando as sociedades estrangeiras a tributação nacional apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional.*
- V. *Mas, a atribuição de personalidade tributária a um «estabelecimento estável» sem personalidade jurídica não tem quaisquer consequências a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens que forem afectados à actividade desse estabelecimento estável, continuam a pertencer à sociedade que o criou.*

- VI. *Assim, nas relações com terceiros, não há qualquer efeito patrimonial derivado da criação de um estabelecimento estável sem personalidade jurídica, podendo, por isso, quaisquer credores que se relacionaram directamente com a sociedade-mãe satisfazer os seus créditos coercivamente sobre bens que estejam afectos ao estabelecimento estável, bem como os que se relacionaram directamente com este cobrar coercivamente os seus créditos sobre bens que estejam afectos à actividade da sociedade-mãe ou a outros estabelecimentos estáveis sem personalidade jurídica que aquela tenha criado.*
- VII. *O conceito de património autónomo no âmbito do direito tributário, não se reporta, como no direito civil, a um regime especial de afectação de determinados bens ao pagamento de determinadas dívidas, mas sim e apenas a um regime especial de tributação que se reconduz a que uma determinada massa de bens e direitos seja submetida a um regime unitário e autónomo para efeitos de determinação da extensão da tributação.*
- VIII. *Assim, a sociedade-mãe de sucursal contra quem foi inicialmente dirigida a execução é responsável pelo pagamento das dívidas fiscais derivadas da actividade desta.*
- IX. *Consequentemente, improcede a oposição a execução fiscal deduzida pela sociedade-mãe, com fundamento enquadrável na alínea b) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, pois aquela, apesar de não figurar nos títulos executivos, é responsável pelo pagamento da dívida.*

2. **Análise**

A questão principal colocada no caso *sub judice*, prendia-se com a discussão relativa à possibilidade de uma sociedade com sede no estrangeiro que dispunha de uma sucursal em Portugal poder ser responsabilizada por dívidas de IVA imputadas à actividade por esta exercida em território português.

Em concreto, o Supremo Tribunal Administrativo foi chamado a pronunciar-se na sequência da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente uma oposição a execução fiscal que reverteu contra uma entidade com sede em Madrid, por dívidas de IVA liquidadas a uma sua sucursal situada em território português.

Segundo a referida decisão, a oponente não poderia ser responsável pelo pagamento de dívidas de IVA relativas ao exercício de 1999 imputáveis ao estabelecimento estável, porquanto sendo aquela uma entidade com personalidade tributária distinta deste, não poderia ser responsabilizada pela dívida exequenda.

Vai mais longe a decisão recorrida, ao sustentar que a circunstância de a sucursal exercer a sua actividade em Portugal, de forma independente da casa mãe, conferir-lhe-ia não só personalidade judiciária tributária e capacidade judiciária tributária autónomas, mas também personalidade jurídica e, como tal, a sociedade dominante, com sede em Madrid, apenas poderia ser responsabilizada pelas dívidas da sucursal geradas em Portugal, em sede subsidiária, após a reversão.

Salvo o devido respeito, nos termos alegados pela Fazenda Pública, a decisão recorrida enferma efectivamente de um erro de julgamento, desde logo porque, quer à luz do Direito Comercial, quer à luz do Direito Tributário, não sofre contestação que o estabelecimento estável é uma entidade desprovida de personalidade jurídica. Com efeito, conforme afirma Paulo Olavo Cunha *A sucursal não reveste personalidade jurídica, não constituindo por isso um sujeito autónomo de Direito, apesar de ter personalidade tributária.*¹ Também Manuela Duro Teixeira, *a ausência de personalidade jurídica distinta da sede é uma característica comum a todos os tipos de estabelecimento estável.*²

E é justamente esta característica que, por exemplo, permite distinguir o estabelecimento estável da figura da subsidiária, tal como observa Alberto Xavier, ao sustentar que as sociedades subsidiárias se distinguem das sucursais ou agências de sociedades estrangeiras, *meros estabelecimentos estáveis destituídos de personalidade jurídica.*³

¹ *Direito das Sociedades Comerciais*, 3.ª Edição, Almedina, p. 122.

² *A determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes*, Almedina, pp. 29 e seguintes.

³ *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Actualizada, Almedina pp. 342 e seguintes.

É que, conforme sustentou a Fazenda Pública em sede de recurso, as sucursais de sociedades não residentes, constituem estabelecimentos estáveis da sociedade de que são mero prolongamento, carecendo contudo, de personalidade jurídica própria, distinta da sociedade principal.⁴

Confirmando este entendimento, o STA delimitou correctamente as várias figuras em causa.

Com efeito, começou por demonstrar que o conceito de personalidade tributária *é relevante exclusivamente para efeitos de tributação, para determinação das obrigações fiscais, não transformando as entidades sem personalidade jurídica em pessoas distintas, para efeitos das suas relações com os devedores*, concluindo que não existe qualquer efeito patrimonial associado à criação de um estabelecimento estável, podendo os credores satisfazer os seus créditos recorrendo tanto aos bens afectos ao estabelecimento estável como aos bens afectos à actividade da casa-mãe⁵.

Ademais, citando os doutos ensinamentos do Professor Alberto Xavier, o STA sufragou ainda que, sem prejuízo da autonomia patrimonial que é atribuída ao estabelecimento estável, o contribuinte continua a ser o residente no estrangeiro, embora tributado no país em que a sucursal se situa, nos mesmos termos das pessoas colectivas aí residentes, i.e., mediante equiparação do estabelecimento estável a uma empresa independente.

E é sem dúvida este o entendimento que deverá prevalecer no que respeita à figura do estabelecimento estável.

Com efeito, sendo indiscutível que se trata de uma entidade com personalidade tributária, porquanto lhe assiste a prerrogativa de ser sujeito de relações jurídicas tributárias e, conseqüentemente, com capacidade tributária⁶, não é menos verdade que, conforme bem se observa neste acórdão, a atribuição de personalidade tributária ao estabelecimento estável mais

⁴ No mesmo sentido, Paulo Olavo Cunha, *ob. cit.*, p. 122.

⁵ Corroborando este entendimento, Manuela Duro Teixeira, *ob. cit.*, pp. 30.

⁶ Cfr. artigos 15.º e 16.º da Lei Geral Tributária.

não é do que o caminho escolhido pelo legislador fiscal para lhe imputar resultados e assim determinar a medida da tributação.

Aliás, tal como sustenta Manuela Duro Teixeira, a autonomia patrimonial que também é reconhecida ao estabelecimento estável, *mais não corresponde do que à ficção de que a sucursal é uma empresa distinta e separada, que constitui o ponto de partida tradicional na maioria dos países para a imputação de resultados ao estabelecimento estável.*⁷

Deste modo, no que respeita à questão principal suscitada neste acórdão, entende-se, em consonância com a posição assumida pelo STA, que a casa-mãe tem efectivamente legitimidade passiva para ser parte no processo de execução fiscal, porquanto, sem prejuízo de, para efeitos exclusivamente de determinação da medida da tributação, se ficcionar que o estabelecimento estável constitui um património autónomo, o que está a ser executado é sempre o seu património.

Face a esta conclusão, não pode deixar de se abordar outra questão.

Se é ponto assente que o património do estabelecimento estável integra o património da casa mãe, constituindo uma única massa patrimonial, haveria necessidade de a casa-mãe ser chamada subsidiariamente à presente acção executiva, considerando que inicialmente já era o seu património que estava a ser executado?

Atentando nas regras da reversão constantes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, constata-se que esta apenas pode ocorrer se houver razões para concluir pela inexistência ou insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e, se os houver, dos responsáveis solidários.

Deste modo, num processo de execução fiscal resultante de dívidas tributárias, a Administração Tributária, enquanto órgão de execução, poderá reverter o processo executivo contra o responsável

⁷ *Ob. cit.*, pp. 30 e ss.

subsidiário se verificar que o património do devedor originário é insuficiente para garantir o pagamento da dívida, podendo concluir-se que esta insuficiência patrimonial constitui pressuposto da reversão⁸.

No Acórdão em análise, o processo de execução foi instaurado inicialmente contra a sucursal portuguesa. Seguidamente, a casa-mãe em Madrid viu a execução reverter contra si, facto que motivou a dedução de oposição perante o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

Contudo, conforme resulta das alegações de recurso apresentadas pela Fazenda Pública à decisão daquele Tribunal, não sendo as sucursais pessoas colectivas distintas da sede, dada a inexistência de património da sucursal⁹, a oponente é parte legítima para a execução como responsável originária (e não em sede subsidiária como revertida), por ser a responsável pela dívida contraída através da sua sucursal.

E tal conclusão da Fazenda Pública vai exactamente ao encontro do entendimento sufragado pelo STA, quando, recorrendo a uma citação de Alberto Xavier, afirma que *a autonomia patrimonial dos estabelecimentos não conduziu à atribuição de personalidade jurídica, para efeitos fiscais, de tal sorte que o contribuinte continua a ser o residente no estrangeiro, só que tributado no país em que a sucursal se situa através de uma metodologia idêntica à das pessoas colectivas aí residentes. Com efeito, o artigo 13.º, n.º 1, do CIRS, e o artigo 2.º do CIRC, consideram sujeito passivo do imposto, não o estabelecimento estável, em, si mesmo considerado, mas as pessoas singulares ou colectivas, residentes no estrangeiro, que sejam os seus titulares.*¹⁰

Todavia, resulta da factualidade descrita no Acórdão que *[o] devedor principal (B..., SA) não possui bens penhoráveis para pagamento da dívida, pelo que a mesma deverá ser cobrada à sociedade dominante.* Daqui aparenta resultar que, no entender da Administração Tributária, o

⁸ Neste sentido, veja-se o Acórdão do STA de 28.03.2001, processo n.º 021374.

⁹ Que aliás, motivou o pedido de cobrança da dívida à oponente para a Comissão Interministerial para a Assistência Mútua em Matéria de Cobrança, accionado ao abrigo do artigo 7º da Directiva 76/308/CEE.

¹⁰ Ob. cit. pp. 327.

processo de execução fiscal foi inicialmente dirigido contra a sucursal, vindo-se a constatar a “alegada” inexistência de bens penhoráveis, pelo que a dívida tributária deveria ser cobrada à *sociedade dominante*, entenda-se casa-mãe.

Importará aferir o rigor deste enquadramento. Na pureza dos conceitos nunca se deveria ter mencionado a existência de uma *sociedade dominante* já que é da mesma pessoa jurídica que se está a falar¹¹. Ademais, também se deverá entender restritivamente a referência à inexistência de bens penhoráveis, porquanto admitimos que somente inexisteriam bens penhoráveis afectos ao estabelecimento estável, uma vez que será sempre o património global da casa-mãe que responde pelas dívidas imputáveis àquele.

Como se compreende do exposto, respondendo aquele património pelas dívidas imputáveis ao estabelecimento estável, em face da insuficiência dos bens a este afectos para responder no processo de execução, cumpriria à Administração Tributária prosseguir com a execução fiscal sobre o restante património da casa-mãe. Tal equivale a dizer que, no caso concreto, não estaríamos perante uma reversão.

Acresce que não sendo possível autonomizar, em sede de personalidade jurídica, a casa-mãe do seu estabelecimento estável, claudica outro dos pressupostos da reversão, porquanto a casa-mãe não será devedor subsidiário do estabelecimento estável, antes se qualificando como verdadeiro devedor originário da dívida. Também por esta via somos levados a concluir que é o património global da casa-mãe que responde pela dívida.¹²

Com efeito, os bens que estão afectos ao estabelecimento estável não deixam de integrar o património global da casa-mãe. E é também por tal facto que num processo de execução fiscal instaurado contra a sucursal, nunca poderá ter lugar a reversão.

¹¹ Conforme ficou cabalmente demonstrado, o estabelecimento estável não tem personalidade jurídica própria.

¹² Neste sentido refere Paulo Olavo Cunha que *A sociedade estrangeira assumirá então a responsabilidade total e ilimitada pela actividade da sucursal*, *ob. cit.*, p. 123.

Assim, embora se compreenda que, em sede processual, tenha sido inicialmente citado o estabelecimento estável da entidade com sede em Madrid, é fundamental fazer notar que a casa-mãe não responde subsidiariamente pelas dívidas imputáveis ao estabelecimento estável, assumindo, antes sim, a posição de devedor originário.

3. Conclusões

A autonomia patrimonial do estabelecimento estável mais não é do que um meio para determinar a medida da tributação da casa-mãe, que é o verdadeiro sujeito passivo de imposto.

Sem prejuízo de ser reconhecida ao estabelecimento estável personalidade tributária, personalidade judiciária tributária e capacidade tributária, trata-se de um ente desprovido de personalidade jurídica.

A citação de um estabelecimento estável num processo de execução não faz da casa-mãe responsável subsidiário daquele, porquanto o devedor originário das dívidas tributárias, incluindo as imputáveis à sucursal, será sempre aquela, compreendendo-se somente na perspectiva da eficácia da execução, que opte a Administração Tributária por contemplar preferencialmente o património afecto ao estabelecimento estável.

Assim, será inequívoco que a casa-mãe será responsável pelas dívidas imputáveis ao seu estabelecimento estável, enquanto devedor originário, já que é o seu património que se encontra na susceptibilidade de ser executado.