

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 278/2021-T

Tema: IVA - Sociedade dissolvida e liquidada. Falta de personalidade jurídica e judiciária. Excepção dilatória, de conhecimento oficioso.

SUMÁRIO:

Uma sociedade comercial extingue-se com o registo do encerramento da liquidação e é nesse momento que perde personalidade jurídica. Faltando-lhe personalidade jurídica falta-lhe personalidade judiciária, nos termos do disposto no artigo 12.º do CPC. A falta de personalidade judiciária é insuprível por via da habilitação de sucessores quando não ocorre na pendência do processo, mas lhe era anterior, não sendo aplicável, pela mesma razão, e.a., o disposto no artigo 162.º do CSC.

O princípio de livre condução do processo e o dever de gestão processual não pressupõem nem permitem que o Tribunal se substitua às partes no cumprimento do ónus de promoção do andamento do processo.

A falta de personalidade judiciária é excepção dilatória, do conhecimento oficioso, que obsta ao conhecimento dos pedidos da Requerente e importa a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no artigo 278.º, n.º 1, alínea c) do CPC, todos aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do CPC.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1 **A...**, **SOCIEDADE UNIPessoal, LDA.** com o NIPC ... e sede na ..., nº..., ..., Lisboa, ...-..., veio, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº1 dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, pedir a constituição de um Tribunal Arbitral a 04/05/2021.

1.2 É Requerida nos autos a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.**

1.3 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou os signatários para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, disso notificando as partes, e o Tribunal foi constituído a 13/07/2021.

1.4 O pedido de pronúncia arbitral tem por **objecto as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios números 2021 ... e 2021 ..., relativas aos períodos de 201612T e 201703T** melhor identificadas no P.P.A., pugnando a Requerente pela respectiva anulação e, ainda, pelo reconhecimento do seu direito a indemnizada pela totalidade dos encargos que tenha tido com a prestação e manutenção da garantia que prestou indevidamente, encargos cuja liquidação relega para execução de julgados.

1.5 A Requerida apresentou, a 30/09/2021, a sua Resposta e protestou, nessa peça, juntar aos autos o processo administrativo.

1.6 O Tribunal proferiu, a 04/10/2021, despacho arbitral no sentido de que não existindo prova testemunhal a produzir, nem tendo sido suscitada matéria de exceção, se lhe afigurava

dispensável a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessidade, e que o processo seguisse para alegações, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT), e convidando as partes a, querendo, pronunciar-se sobre esta tramitação no prazo de cinco dias.

1.7 Nenhuma das partes veio aos autos manifestar-se, pelo que o Tribunal proferiu, a 26/10/2021, despacho convidando as partes a apresentarem alegações, facultativas e sucessivas, no prazo de dez dias, designando, para a prolação da decisão arbitral, a data limite prevista no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT, e advertindo a Requerente de que deve previamente proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

1.8 A Requerente juntou aos autos o comprovativo do pagamento da taxa de justiça subsequente a 03/11/2021 e, as suas alegações, a 04/11/2021.

1.9 A Requerida não juntou aos autos o processo administrativo, que protestara juntar na Resposta, e apresentou alegações a 17/11/2021.

1.10 Na preparação da decisão arbitral, o Tribunal identificou a questão da falta de personalidade judiciária da Requerente ou, pelo menos, de irregularidade da sua representação, pelo que a notificou para proceder à junção de uma certidão do registo comercial e, no caso de ter sido encerrada a liquidação, do relatório de encerramento, alertando as partes para a possibilidade de estarmos diante de matéria de exceção que poderia vir a ser suscitada e conhecida oficiosamente pelo Tribunal, nos termos dos artigos 11.º, 577.º, alínea c) do CPC e dos artigos 25.º, 27.º e 28.º do CPC, ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

1.11 A 06 de Dezembro de 2021, a Requerente veio aos autos proceder à junção da “acta de liquidação e registo comercial”.

1.12 A 17 de Dezembro de 2021 o Tribunal proferiu o seguinte despacho:

«Resulta dos autos que a Requerente foi extinta por deliberação da Assembleia Geral dos sócios de 24 de Setembro de 2018, tendo o registo da dissolução, liquidação e partilha sido efectuado na competente Conservatória do Registo Comercial, em 12 de Outubro de 2018. A presente acção foi proposta em nome da Requerente, em 3 de Maio de 2021, data em que esta sociedade já se encontrava extinta há mais de dois anos e meio. Acresce assinalar que o mandato forense foi subscrito pelo antigo gerente da sociedade extinta, aqui Requerente, unicamente na qualidade de “representante da cessação”. À face do exposto, tendo a acção sido proposta em nome de uma entidade juridicamente inexistente, entende este Tribunal Arbitral que se suscita a exceção (dilatória) de falta de personalidade judiciária, nos termos do disposto nos artigos 11.º, 278.º, n.º 1, alínea c) e 577.º, alínea c) do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT. Esta exceção é insusceptível de sanção, uma vez que não estamos perante a situação prevista no artigo 14.º do CPC. Notifiquem-se as Partes para se pronunciarem sobre a exceção suscitada oficiosamente no prazo de 5 (cinco) dias. ».

1.13 A 5 de Janeiro de 2022, a sociedade B..., S.A. juntou aos autos requerimento, subscrito pelo mesmo mandatário que subscreveu as peças da Requerente, com o seguinte teor:

«B..., S.A., representada por C..., vem pelo presente, solicitando ao Tribunal a consideração do princípio pro actione, ratificar todos os actos por aquele praticados no processo arbitral em referência, assumindo que aquele actuou na qualidade de seu gestor de negócios.».

1.14 A Requerida manteve-se em silêncio.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído.

Acontece, porém, que dos documentos que vieram a ser juntos aos autos em resultado das dúvidas que o teor da prova documental suscitou ao Tribunal no que respeita à personalidade jurídica da Requerente resulta claro que esta estava já dissolvida e liquidada vários anos antes da entrada do pedido de pronúncia arbitral.

Na verdade, embora a Requerente não tenha juntado aos autos a certidão comercial, como lhe foi solicitado em despacho, juntou a acta, de 24 de Setembro de 2018, em que é deliberada a sua dissolução, partilha e encerramento imediato da liquidação, e cópia de uma publicação da qual se retira que esses actos foram levados a registo comercial pela Insc. 5 - AP. 153/2018... .

Compulsada ainda a procuração que o I. Mandatário juntou aos autos, verifica-se que esta foi outorgada por C..., lá melhor identificado, na qualidade de “representante da cessação” da Requerente.

Ora, o representante para efeitos de cessação é mero representante fiscal da sociedade dissolvida, para efeitos de relacionamento com a AT¹.

Esta representação ou mandato fiscal, porque é disto que se trata, caduca com a extinção da sociedade. Note-se, porém, que a procuração a favor do Mandatário signatário do pedido de pronúncia arbitral foi outorgada já anos depois daquele registo de dissolução e encerramento da liquidação e do cancelamento da matrícula.

¹ SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, pp.255-256.

Forçoso é concluir que a Requerente também não está regularmente representada, mas esta questão fica naturalmente consumida pelo facto, este, inultrapassável, de a Requerente já não existir.

Verifica-se, portanto, que os sócios – rectius – a sócia única da Requerente deliberou, naquela citada data, proceder à dissolução da sociedade e, ao abrigo do disposto no artigo 147.º do Código das Sociedades Comerciais, proceder no mesmo acto à partilha e ao encerramento da liquidação.

Uma sociedade comercial considera-se extinta com o registo do encerramento da liquidação, nos termos do artigo 160.º, n.º 2, do CSC. É esse o momento em que perde personalidade jurídica e a Requerente perdeu-a, por conseguinte, a 12 de Outubro de 2018.

A extinção da sociedade é um fenómeno de características sucessórias. Uma vez encerrada a liquidação, são os sócios quem imediatamente sucede nas relações jurídicas da sociedade - cf. os artigos 147.º e 162.º e seguintes do CSC².

Trata-se, de verdadeira sucessão³, sendo, como tal, de afastar teorias que, por qualquer processo técnico-jurídico, concluem ou pela cessação de qualquer titularidade ou que atribuam esta à sociedade⁴.

² Nos casos em que, como no da Requerente, há no mesmo acto dissolução e partilha imediata, não há fase de liquidação em sentido estrito e não chega, portanto, a haver liquidatário; não o há por deliberação dos sócios, visto que os sócios não chegam a nomear liquidatários, nem o há nos termos da parte final do artigo 151.º, n.º 1, porque é eliminada a fase de liquidação e só nela o liquidatário tem cabimento. *Vide VENTURA, Raúl, Dissolução e Liquidação de Sociedades*, p 268.

³ *Idem, op. cit.*, p. 480.

⁴ Sempre se diga, *en passant*, que a nossa legislação fiscal não faz qualquer referência expressa à sucessão das pessoas colectivas, deixando, assim, por tratar importantes questões como a da possibilidade de liquidação de imposto e a da exigibilidade do imposto posteriores ao encerramento da liquidação da sociedade, como aquelas que se poderiam levantar nos presentes autos, mas sobre as quais na verdade não cabe ao Tribunal pronunciar-se, porque as partes não o quiseram.

Vide, a esse propósito, COSTA, Eva Dias *Da Admissibilidade de Liquidação de Imposto Posterior à Extinção da Personalidade Jurídica Societária*, NEA, 2015.

O Tribunal da Relação de Coimbra, em Acórdão de 22.02.2007⁵, reconheceu que a expressão sucessão utilizada no artigo 270.º do CPC (à data, e que corresponde ao actual artigo 262.º, com a mesma redacção) a propósito da modificação subjectiva da instância⁶, abrange quer a morte de pessoas físicas quer o fenómeno similar que deriva da extinção de uma pessoa colectiva.

E, no caso de morte ou extinção da parte, a modificação subjectiva da instância opera-se mediante a dedução de um incidente da habilitação a que aludiam, à data da decisão, os artigos 371.º e seguintes do CPC, substituindo as pessoas habilitadas, dentro da demanda pendente, a parte falecida ou extinta, ocupando na causa a mesma posição da pessoa que vão substituir⁷.

A habilitação consiste, fundamentalmente, na prova da aquisição, por sucessão ou transmissão, da titularidade de um direito ou de um complexo de direitos ou de uma situação jurídica ou complexo de situações jurídicas e destina-se a colocar o sucessor da parte falecida ou extinta na posição desta, para que, assim, a demanda possa prosseguir.

Para o Tribunal da Relação de Coimbra, naquele citado aresto, não há, no que se refere à ratio dos citados preceitos normativos, razões justificativas bastantes para distinguir a situação da morte da situação da extinção, devendo imputar-se a um deficit de previsão legislativa a referência ao falecimento, omitindo a extinção, suprível dentro dos quadros do próprio instituto da habilitação.

A isto não obsta, sequer, a circunstância de o passivo ser superveniente à extinção da sociedade. Na verdade, a norma do artigo 163.º, n.º 1 do CSC pressupõe que a liquidação esteja encerrada, o saldo partilhado e a sociedade, extinta.

⁵ Proc. 1100/04.3TBVIS-A.C1, Relator Helder Roque. Texto integral disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/34b26231f122b6a280257297004cb9af?OpenDocument>.

⁶ “A instância pode modificar-se, quanto às pessoas: a) Em consequência da substituição de alguma das partes, quer por sucessão, quer por acto entre vivos, na relação substantiva em litígio; b) Em virtude dos incidentes da intervenção de terceiros.”

⁷ Hoje, os artigos 351.º e ss.

O que significa que o passivo superveniente não conduz a uma reabertura da liquidação, recaindo a responsabilidade do seu pagamento sobre os antigos sócios, ou seja, sobre aqueles que tinham essa qualidade, no momento da extinção da sociedade.

Consagrada na lei a responsabilidade dos sócios pelo passivo superveniente não incluído na liquidação, ou seja, não satisfeito ou acautelado, esses débitos que tinham como sujeito as sociedades passam a ser encabeçados nos sócios, pela via da sucessão, já que, antes de operada a extinção da sociedade o respectivo passivo não pertencia àqueles, sendo certo que só estes podem agora ser os novos titulares desse passivo.

No caso em apreço, **a situação é uma situação anómala ou aberrante**: o que levou ao accionamento de pessoa - colectiva - sem personalidade jurídica e, conseqüentemente, sem personalidade judiciária foi uma modificação subjectiva na relação jurídica tributária entre o nascimento da obrigação e a liquidação do imposto. Quando a obrigação foi liquidada, a pessoa colectiva estava morta, pelo que esta liquidação já tem – ou deveria ter tido - por sujeitos os sucessores da pessoa colectiva extinta.

O mesmo deveria ter sucedido, portanto, *ab initio*, com a relação processual. Não se trata, aqui, pois, de uma qualquer modificação subjectiva da instância a carecer de habilitação. Trata-se, *ab initio*, de serem diversos os titulares da relação jurídica controvertida, por terem sucedido à Requerente.

O pedido de pronúncia arbitral poderia ter sido formulado pelos sucessores da pessoa colectiva, que teriam legitimidade por serem eles, precisamente, à luz da lei substantiva, os responsáveis pelo passivo superveniente que não ficou assegurado na liquidação e de forma ilimitada, atenta a natureza da dívida, mesmo que não tivessem sido os destinatários da liquidação de imposto – *cf.* o n.º 2 do artigo 147.º do CSC⁸.

⁸ VENTURA, *op. cit.*, p. 271, comentando esta disposição legal, diz, que por força dos mecanismos tributários é quase certo que, à data da dissolução, a sociedade terá responsabilidades fiscais, que só virão a concretizar-se

Naturalmente, também poderia ter sido formulado pelas outras pessoas dotadas de legitimidade à luz da lei fiscal, como é o caso de eventuais responsáveis subsidiários.

Não poderia era ter sido formulado pela própria Requerente, porque os mortos - mesmo tratando-se de ficções jurídicas – estão por natureza impossibilitados de estar em juízo.

A falta de personalidade judiciária é, nos moldes em que ocorreu, insuprível, afigurando-se ao Tribunal que nem sequer poderia, no caso, a sócia única da Requerente ter-se habilitado nos presentes autos, ao abrigo do disposto nos artigos 262.º e 351.º do actual CPC, tendo em conta que o vício é originário e a previsão dos citados artigos pressupõe, s.m.o., que a morte ou extinção ocorra na pendência da acção.

Não se afigura, bem assim, aplicável ao caso o disposto no artigo 162.º do Código das Sociedades Comerciais.

Esta norma, para além de ter fundamentalmente em mente acções de cobrança, está estruturada para casos em que a sociedade é dissolvida na pendência da causa e por isso determina que a acção continua ou prossegue contra a generalidade dos sócios, representada pelo liquidatário, sem necessidade de habilitação.

Nos presentes autos, a sociedade não foi apenas dissolvida, foi **liquidada**; isso não aconteceu na pendência do processo, **mas anos antes** do pedido de pronúncia arbitral, não há, pela forma de dissolução, partilha imediata e encerramento da liquidação, liquidatário que a represente nem o pedido podia correr **contra** a generalidade dos sócios.

meses ou anos depois. Assim, também quase sempre a sociedade teria dívidas e os sócios não poderiam proceder à partilha imediata. O artigo 147.º, n.º 2 encara esta situação, estabelecendo um compromisso entre os interesses do fisco e dos sócios: a existência, à data da dissolução, de dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis não obsta à partilha imediata, ao contrário do que sucede com a existência naquela data ou de dívidas de natureza fiscal já exigíveis ou de dívidas de natureza diferente da fiscal, exigíveis ou não. Embora por cautela contra essa responsabilidade pessoal, possa suceder que os sócios retirem do activo social alguma importância e a reservarem para o pagamento de tais dívidas, sendo certo que tal precaução será, para como fisco, inoperante.

Em qualquer caso, estas questões não se levantam verdadeiramente **porque ninguém veio aos autos suscitar o incidente ou requerer o que quer que fosse.**

O princípio de livre condução do processo e o dever de gestão processual **não pressupõem nem permitem que o Tribunal se substitua às partes no cumprimento do ónus de promoção do andamento do processo.**

Na verdade, o Mandatário subscritor do p.p.a., notificado de dois despachos subsequentes do Tribunal, limitou-se a vir juntar aos autos um documento subscrito por si, no uso de uma procuração que não junta, no qual C... (o mesmo representante da cessação da Requerente?), alegadamente representando a sócia única, não se sabe em qualidade, ratifica o processado.

Não é claro ao Tribunal o objectivo dessa ratificação, que o requerimento junto não contribui para esclarecer.

Parece ao Tribunal, embora, como se disse, não seja claro, pretender-se fazer uso do artigo 14.º do CPC, como se no caso estivéssemos diante de uma sucursal, agência, filial, delegação ou representação. O que não é, manifestamente, o caso.

Pelo que a *ratificação* junta não pode ter o efeito pretendido, que parece ser o de sanar a falta de personalidade judiciária da Requerente.

O I. Mandatário da Requerente insta o Tribunal, no mesmo papel, a usar o princípio pro actione, conhecido corolário normativo, concretização do princípio constitucional do acesso efectivo à justiça, que aponta para uma interpretação e aplicação das normas processuais no sentido de favorecer o acesso ao tribunal ou de evitar as situações de denegação de justiça, designadamente por excesso de formalismo.

Não é, no entanto, o excesso de formalismo que dá causa à situação em que se chegou nos presentes autos, antes o erro jurídico cometido na propositura da presente ação, e não cabe ao Tribunal, que proferiu dois despachos diferentes dando nota da questão, sinalizando claramente qual seria, no seu entender, a consequência e convidando as partes a requererem o que tivessem por conveniente, substituir-se a estas na sanção das suas próprias falhas.

O Tribunal não pode desconsiderar, como se fosse um facto menor, um mero formalismo sem relevo, que falta à Requerente personalidade jurídica e, conseqüentemente, judiciária e que lhe faltava já no momento em que requereu o pedido de pronúncia arbitral⁹.

Muito pelo contrário, quer a Requerente quer a Requerida se mantiveram em silêncio sobre um facto que, uma vez analisados em pormenor todos os documentos constantes dos autos, o Tribunal verifica que lhes era conhecido e sobre o qual, por razões que elas melhor conhecerão, optaram por não lançar a devida luz, de tal forma que, não fosse a atenção dispensada à análise da prova documental e uma frase solta no Relatório de Inspeção a aludir ao “cancelamento da matrícula” a espoletar a suspeita, poderiam ter levado o Tribunal a proferir uma decisão arbitral viciada e inválida.

Não se trata, portanto, de qualquer uma interpretação das regras de processo no sentido de um excesso de formalismo em detrimento da substância, como agora vem timidamente propor a Requerente, procurando minorizar a sua lacuna.

Acresce referir que a tutela jurisdicional efetiva das posições substantivas em litúgio não fica comprometida atenta a faculdade, concedida pelo artigo 279.º do CPC, de propositura de uma nova ação sobre o mesmo objeto, por entidade que seja dotada de personalidade jurídica e parte legítima, mantendo-se os efeitos civis derivados da proposição da primeira causa e da citação da AT, “*se a nova ação for intentada ou o réu [AT] for citado para ela dentro de 30 dias a*

⁹ Aliás, em bom rigor, falava-lhe já personalidade jurídica aquando do procedimento de inspeção, situação que as partes optaram por não colocar ao Tribunal.

contar do trânsito em julgado da sentença de absolvição da instância”, nos termos do n.º 2 do citado artigo 279.º do CPC.

Em conclusão, a falta de personalidade judiciária é exceção dilatória, do conhecimento oficioso, que obsta ao conhecimento dos pedidos da Requerente e importa a absolvição da Requerida da instância, nos termos do disposto no artigo 278.º, n.º 1, alínea c) do CPC, todos aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do CPC.

Fica assim vedado a este Tribunal o conhecimento de todas as restantes questões.

4. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação supra, decide-se:

a) Absolver a Requerida da instância;

b) Fixar o valor do processo em 965.622,59€ (novecentos e sessenta e cinco mil seiscientos e vinte e dois euros e cinquenta e nove cêntimos) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) e 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT.

c) Fixar o montante das custas em 13.464,00€ (seis mil centos e vinte euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, e condenar a Requerente a suportá-las integralmente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, aos 11 de Janeiro de 2022,

Os Árbitros,

(Dra. Alexandra Coelho Martins) (Presidente)

(Dr. Paulo Lourenço)

(Prof.^a Doutora Eva Dias Costa) (Relator)