DO RELACIONAMENTO ENTRE AS SOCIEDADES COMERCIAIS EXTINTAS E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

EVA DIAS COSTA

DD DEPARTAMENTO DIREITO

Para o Manuel Maria,

Que venhas a ser Tudo o que podes.

Sê sobretudo um Homem compassivo, equilibrado, feliz.

E atenta:

> *«Há falta de oxigênio e sol dentro do mundo jurídico.*
>
> *O direito não amanhece.*
>
> *Não chove.*
>
> *Dentro do direito não transitam nuvens e nem sopram ventos.*
>
> *As entidades do mundo jurídico não têm carne e nem temperatura.*
>
> *Jamais foi escutado canto de pássaro dentro do Código Florestal*
>
> *ou vislumbrado peixe no Código das Águas.*
>
> *Da lei brotam artigos, parágrafos, alíneas, remissões.*
>
> *Sequer uma flor ou ramo verde.*
>
> *A vida do animal humano é muito curta*
>
> *e eu só tenho uma.*
>
> *Entre o direito e a abóbora*
>
> *eu optei pela abóbora.»* [1]

Filho, escolhe a Abóbora!

---

[1] Alfredo Augusto BECKER, *Carnaval Tributário*.

Agradecimento

As teses de Doutoramento são um marco na vida de quem as faz, ainda que, no nosso caso, não se aspire a deixar grande marca em que a lê. Este trabalho, ainda assim, humilde como é, jamais, ainda assim, teria sido possível sem o inestimável auxílio de algumas Pessoas e Instituições, a quem estou, portanto, reconhecida; agradecer, podendo parecer que não, fica sempre bem.

São elas o Professor Doutor Diogo Leite de Campos, que depositou em mim confiança que nada fiz para merecer, concedendo-me a honra de abrilhantar com o seu nome esta dissertação, que me deixou liberta para caminhar pelos meus pés, ao mesmo tempo que me dispensou pacientes e preciosos conselhos e que me ajudou a voltar ao caminho sempre que dele me desviei.

Não podia desejar melhor Orientador.

Também a Universidade Portucalense Infante D. Henrique, que não sendo a minha *alma mater*, me tratou como se o fosse.

No seu Departamento de Direito encontrei apoio material e nas pessoas da Sra. Diretora do Departamento, Prof. Doutora Maria Manuela Magalhães e Silva, e da Sra. Coordenadora do Doutoramento, Prof. Doutora Mónica Martínez de Campos, amparo e encorajamento. Uma palavra especial à última também pela Amizade.

A todos estou muito obrigada.

Índice

DO RELACIONAMENTO ENTRE AS SOCIEDADES COMERCIAIS EXTINTAS E A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA 1

INTRODUÇÃO: REFLEXÃO SOBRE O OBJETIVO PROPOSTO, A METODOLOGIA ADOTADA E AS CONCLUSÕES ATINGIDAS 8

1. Formulação do problema: a *morte* das pessoas coletivas e os impostos – a lacuna da lei fiscal; delimitação 8
2. O imposto como fenómeno dinâmico 12
3. O ato de liquidação como ato complexo – o *procedimento* de liquidação 14
4. A *morte* da pessoa coletiva na Lei Geral Tributária..... 18
5. O imperativo de tutela 24
6. Plano de viagem..... 27
7. Ponto de ordem: a *ideia de sistema* na ciência do Direito (justificação da metodologia adotada e da respetiva coerência com o objetivo proposto) 30

A PROCLAMADA *AUTOSUFICIÊNCIA* DO DIREITO FISCAL PORTUGUÊS 57

8. A Constituição - os princípios constitucionais em matéria fiscal 59
9. O princípio da legalidade..... 65
10. O princípio da igualdade..... 68
11. A generalidade 70
12. A capacidade contributiva..... 75
13. A tributação pelo rendimento real ou efetivo 77
14. O princípio da neutralidade fiscal 81
15. A exigência de segurança jurídica..... 87
16. Outras fontes de Direito tributário: a lei ordinária formal, o decreto-lei, o regulamento, *o Direito circulatório* 89

17. As normas internacionais, a jurisprudência e a doutrina e o costume enquanto fontes de Direito tributário 92
18. A lei geral tributária como *lei de cúpula* do sistema tributário 97
19. Aplicação subsidiária do CPPT e dos *demais códigos e leis tributárias* 98
20. Aplicação subsidiária de outros diplomas?..... 99
21. Interpretação e integração das normas fiscais 103
22. O princípio da legalidade e a proibição da analogia 107
23. Ponto de ordem: estado da questão..... 121
AS PESSOAS COLETIVAS E O SEU ENCONTRO DISTINTO COM A LEI 130
24. Noção de pessoa "coletiva" ou "jurídica" 131
25. As origens dos entes coletivos no Direito romano..... 132
26. A *moderna* doutrina da *ficção*..... 137
27. O princípio da especialidade do fim (*ultra vires theory*)..... 141
28. Pessoas coletivas e direitos de personalidade 148
29. Capacidade de exercício dos entes coletivos: *representação* (?) 158
30. Elementos típicos constitutivos da pessoa coletiva do tipo societário e a posição jurídica dos sócios..... 167
31. A *desconsideração* da personalidade jurídica dos entes coletivos 184
32. Ponto de ordem – estado da questão..... 195
A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....199
33. A personalidade e a capacidade tributária 200
34. A relação jurídica tributária..... 210
35. O *facto tributário* 220
36. O objeto da relação tributária 225
37. A declaração tributária e a contabilidade..... 238
38. Os sujeitos da relação jurídica tributária - o *sujeito passivo* 243
39. O contribuinte 245

40. O substituto tributário 247
41. O responsável solidário 250
42. O responsável subsidiário 251
43. O representante tributário 258
44. Ponto de ordem 266

AS SOCIEDADES "EM CONSTANTE DEVIR": LIBERDADE CONTRATUAL E OS LIMITES DO PLANEAMENTO FISCAL 272

45. A liberdade de (re)organização do sujeito passivo (societário) 273
46. Os limites da liberdade negocial 281
47. A norma geral antielisão e o planeamento fiscal 311
48. Ponto de ordem: estado da questão 320

DISSOLUÇÃO E LIQUIDAÇÃO, CISÃO, FUSÃO, TRANSFORMAÇÃO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS ENQUANTO FENÓMENOS SUCESSÓRIOS 323

49. Dissolução das sociedades comerciais 324
50. Liquidação das sociedades comerciais 331
51. A figura do liquidatário 342
52. Liquidação judicial – a falência e a insolvência das sociedades comerciais 344
53. O problema no âmbito do CPEREF 345
54. A questão no CIRE 350
55. *Sucessão* na dissolução e liquidação das sociedades comerciais 363
56. *Sucessão* na fusão 368
57. *Sucessão* na cisão 378
58. *Sucessão* na transformação 381
59. Ponto de ordem: estado da questão 384

A *VEXATA QUAESTIO*: LIQUIDAÇÕES DE IMPOSTO POSTERIORES À EXTINÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - CONCLUSÃO 388

ÍNDICE REMISSIVO 437

BIBLIOGRAFIA 446

«E apenas Carlos saiu, trovejou contra o Matos.

- Veja Vossa Excelência isto, um sabre da Guarda Municipal. E é quem faz aí os fatos para todos os teatros. Que idiota ! … E é tudo assim, isto é um país insensato!

- Meu bom Ega, tu não queres tornar decerto Portugal inteiro, o Estado, sete milhões de almas, responsáveis por esse comportamento do Matos?

- Sim senhor – exclamava o Ega, passeando pelo gabinete, as mãos enterradas no bolso do paletó - Sim senhor, tudo isso se prende. O costumier *com um fato do século XIV manda um sabre da Guarda Municipal; por seu turno, o ministro, a propósito de impostos, cita as* Meditações *de Lamartine; e o literato, essa besta suprema …".*

Mas calou-se, vendo a espada que Carlos trazia na mão (…).».

Eça de QUEIRÓS, *in Os Maias*.

INTRODUÇÃO: REFLEXÃO SOBRE O OBJETIVO PROPOSTO, A METODOLOGIA ADOTADA E AS CONCLUSÕES ATINGIDAS

1. Formulação do problema: a *morte* das pessoas coletivas e os impostos – a lacuna da lei fiscal; delimitação

Atribui-se a Benjamin FRANKLIN o adágio "*Nada é certo neste mundo, exceto a morte e os impostos*" [2] .

A presente dissertação ocupar-se-á simultaneamente de ambos os temas, da morte e dos impostos, ainda que contida à extinção de pessoas coletivas do tipo societário com fins comerciais, sob qualquer forma.

Referir-nos-emos, ao longo do trabalho, de forma pouco discriminada a *pessoas coletivas*, *pessoas jurídicas*, *sociedades* ou *sociedades comerciais*, partindo do mais vasto para o específico.

Pelo que se impõe, neste momento, a declaração de princípios de que o foco da questão de que tratamos está nas sociedades comerciais e, nestas, o paradigma é o da sociedade por quotas.

Não quer isso dizer que nas sociedades anónimas o problema esteja arredado, pelo que nos estaremos a referir a este tipo societário também quando não o excluamos expressamente, na medida em que, numas e noutras, é limitada a responsabilidade daqueles que participam no capital social (*i.e.*, sócios e acionistas).

O mesmo não acontece nas sociedades dos tipos coletiva e em comandita, nas quais a responsabilidade, ainda que subsidiária, é pessoal e

---

[2] A frase é, na verdade, de Daniel DEFOE, in *The Political History of the Devil*, 1726: "*Things as certain as death and taxes, can be more firmly believed.*".

FRANKLIN terá usado o formato que se tornou famoso numa carta de 1789 a Jean-Baptiste LEROY, reproduzida em *The Works of Benjamin Franklin*, 1817: "*In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes*.".

ilimitada, regime patrimonial que justifica, em certa medida, solução diversa daquela que nestas páginas veremos defendida.

O que não significa que nos arredemos totalmente de, onde se justifique, fazer uma referência também a estes tipos societários.

Circunscrever-se-á, bem assim, a investigação ao fenómeno da extinção da respetiva personalidade jurídica – que, ao contrário do originado pela morte física, não é instantâneo, mas dinâmico, composto de diversas fases – e aos efeitos de tal extinção no relacionamento com a administração tributária, no que respeita aos factos tributários que, ainda em vida da sociedade (mesmo que durante a fase de liquidação), geram obrigação de imposto que só vem, porém, a ser apurada ou liquidada já depois de esta moribunda ou morta.

Jamais, todavia, depois de extinta a pessoa coletiva, já que, sustentamos, nenhum facto *gerador* de obrigações - no caso, de imposto ou taxa - pode ter lugar quando o sujeito – da relação tributária – já não existe.

Colocaremos o problema do relacionamento das sociedades comerciais em *processo de extinção* com a Administração Tributária em duas vertentes: uma, de representação (na medida em que as pessoas coletivas carecem sempre da intervenção de pessoas físicas para interagir no mundo físico como no plano jurídico) e, a outra, de responsabilidade pelo pagamento do imposto, seja ela principal, solidária, subsidiária, originária ou derivada.

Sendo que este *processo de extinção* não é uno - pelo contrário, poderá ter origem no próprio título constitutivo (que fixe termo resolutivo), em deliberação dos sócios, em sentença judicial, em deliberação dos credores - nem é instantâneo, passando, em regra, ao menos por uma fase de dissolução e por outra de liquidação e partilha, voluntárias ou forçadas, mais ou menos longas, mais ou menos atribuladas.

A liquidação é um instituto criado no interesse dos sócios, pelo que não é, na verdade, uma fase necessária ou indispensável da dissolução das sociedades, podendo ser, verificadas certas condições, suprimida por decisão dos sócios [3,4,5] .

Noutros casos, como os de fusão e de cisão e transformação extintivas (porque nem todas as formas de cisão e transformação importam a extinção da sociedade anterior), a extinção das sociedades incorporadas ou fundidas, cindidas e transformadas acontece, veremos, *por meio de dissolução sem liquidação*.

Nestes casos em que não há liquidação, dá-se um fenómeno com características sucessórias, de um ponto de vista antropomórfico.

Há, com efeito, transmissão universal para os sucessores da pessoa coletiva malograda, *Universalsukzessione*, que importa uma alteração subjetiva na relação jurídica tributária e envolve, em determinada medida, responsabilidade dos sucessores mesmo pelo passivo superveniente: no caso que nos ocupa, pelas obrigações tributárias geradas por facto verificado necessariamente antes da extinção, mas ainda não liquidadas à data desta.

Uma última nota para explicar que deixaremos de lado por completo a questão da responsabilidade criminal e contraordenacional, que não cabe no âmbito deste trabalho, e que nos referiremos à responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores, que a investigação também não abarca, apenas quando se justifique.

---

[3] *Cf.*, a esse propósito, VALVERDE, *Sociedade por Ações*, p. 111; MIRANDA, *Tratado de Direito Privado*, Vol. I, p. 5; VAMPRÉ, *Tratado Elementar de Direito Comercial*, vol. 2, p. 368.

[4] Note-se, aliás, que o processo de dissolução e liquidação das sociedades comerciais é, desde a entrada em vigor do DL 76-A/2006, de 29.03, um processo fundamentalmente desjudicializado, passando os procedimentos tendentes à extinção da pessoa coletiva a ter tramitação administrativa e a ser para eles competentes os serviços de registo.

[5] Contra esta alteração legislativa, por a entender potencialmente lesiva dos interesses dos associados e dos credores da sociedade, ver SILVA, *A dissolução e liquidação das sociedades comerciais: nótula:*

«*O juiz exercia essencialmente a função de controlo da legalidade dos atos e de investidura em cargos. Se não estava imediatamente em causa a prática de atos reconduzíveis ao núcleo da função jurisdicional, não eram, evidentemente, funções pouco importantes aquelas que cabiam ao magistrado. Mesmo que não seja viável a identificação de um litígio, a dissolução e a liquidação da sociedade interferem com uma pluralidade de interesses. Não é apenas a vida da sociedade que está em causa. […]. Ora, a necessidade de tutela dos diversos interesses em tensão impunha o controlo das diversas atividades por um agente altamente qualificado,* scilicet, *um juiz*.».

Sempre se dirá, porém, antes de abandonar definitivamente nas páginas que se seguem a questão, que o artigo 61.º do RGIT dispõe que o procedimento contraordenacional se extingue por "*morte do arguido*", sendo que a jurisprudência dos Tribunais portugueses tem entendido que a norma se aplica, sem restrições, às pessoas jurídicas [6].

Por outro lado, o artigo 62.º do mesmo Regulamento implica a extinção das coimas (de onde a impossibilidade de reversão das dívidas com esta origem), corolário do princípio da intransmissibilidade das penas consagrado no artigo 32.º, n.º 2, da CRP.

MARTÍNEZ - tratando, note-se, a questão como sucessória - ensina que o *sucessor* não pode ser responsabilizado por quaisquer penas, ainda que de natureza meramente pecuniária, decorrentes de transgressões fiscais cometidas pelo *de cujus* [7].

De referir, finalmente, a propósito da reversão contra os responsáveis subsidiários de dívidas com origem em responsabilidade de natureza penal, a querela existente entre o STA e o Tribunal Constitucional e entre as Secções deste último, que reclama decisão no Plenário.

Disso falaremos ainda mais à frente [8].

---

[6] Por todos – e pela simplicidade e perentoriedade do sumário - o Acórdão do STA de 21.01.2003, Proc. 01895/02, in www.dgsi.pt, acedido em 01.04.2013: "*A dissolução, por declaração de falência (cf. art.º 141º a 146º do CSC e 147º e segas. do CPEREF), da sociedade arguida de coima fiscal é, para os apontados efeitos de extinção do procedimento contraordenacional, das coimas e sanções pecuniárias acessórias e da eventual e respetiva execução fiscal, equivalente à morte do infrator (cf. artigos 61º e 62º do RGIT, 193º e 194º do CPT, 260º n.º 2 al. a) do CPT e 176º n.º 2 al. a) do CPPT)*.".

[7] *Direito Fiscal*, p. 247.

[8] *Vide infra* 42, O responsável subsidiário, pp. 253 e ss..

2. O imposto como fenómeno dinâmico

O imposto [9, 10] é uma obrigação complexa, que, em regra, não é de cumprimento ou execução instantânea. É, assim, no dizer de NABAIS, um fenómeno dinâmico, tendo em conta os momentos em que se desdobra a sua vida [11].

---

[9] Impõe-se, ainda aqui esclarecer, o que queremos significar quando falamos em obrigação, relação, sistema, normas, matéria *fisca*l ou obrigação, relação, sistema, normas, matéria *tributária*, assim como quando nos referimos aos conceitos de imposto e tributo.

Na verdade, não ignoramos que para a doutrina os conceitos de matéria fiscal e de matéria tributaria não são equivalentes. Assim, para a generalidade dos Autores que sobre a distinção se debruçaram, tributo é toda a prestação coativa com finalidades financeiras e, como tal, em matéria tributária estão presentes a generalidade das receitas coativas de natureza contributiva, nomeadamente, os impostos, as taxas, as contribuições especiais. E que, por sua vez, na matéria da fiscalidade, mais restrita dentro da tributária, caberão apenas os impostos ou estes e ainda os tributos que sejam de considerar impostos de um ponto de vista jurídico-constitucional, como é o caso das contribuições especiais – *cf.* artigo 4.º da LGT. *Vide* MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, pp. 22-26.

No entanto, a verdade é que, como alerta NABAIS, o adjetivo tributário(a) é utilizado como sinónimo de fiscal (v.g., as expressões relação tributária, obrigação tributária). Basta recorrer à LGT que, embora tenha pretendido conter a disciplina geral do conjuntos dos tributos, em virtude de, a seu modo, não ser nem geral nem tributária, se limita basicamente a regular alguns aspetos da disciplina geral dos impostos, utilizando consequentemente a expressão tributário/a com o sentido de fiscal – *cf.* NABAIS, *in Direito Fiscal*, e ROCHA, *in Lições de Procedimento e Processo Tributário*.

Usaremos, pois, de forma mais ou menos discricionária ambas as designações, tributária e *fiscal*, para, no fundo, significar, fugindo à querela "logomaníaca" acerca do âmbito e dos méritos de cada uma, querendo, no fundo, significar meramente "imposição", inspiração simplificadora que bebemos em ALMEIDA, *in Teoria Pura da Imposição*.

[10] Quanto à distinção entre imposto e taxa, COSTA entende que o imposto é "*uma prestação unilateral, o que significa que ao pagamento do respetivo montante […] não corresponde nenhuma contraprestação específica por parte do Estado"* e que, portanto, por aí não se confunde com outras prestações coativas do Estado, como sejam as taxas, "*as quais, sendo preços autoritariamente estabelecidos pagos pela utilização individual de bens semipúblicos […], têm a sua contrapartida numa atividade do Estado especialmente dirigida ao respetivo obrigado*" – *in Curso de Direito Fiscal*, pp. 10-11.

Por sua vez, XAVIER referia ser "*corrente separarem-se os tributos em duas grandes categorias: os impostos e as taxas*", sendo que "*as taxas se individualizam no terreno mais vasto dos tributos por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma atividade pública, ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à atividade dos particulares*", enquanto o imposto é *"uma prestação unilateral, no sentido de não sinalagmática*" – *cf. Manual de Direito Fiscal*, pp. 41-42.

Na mesma linha, vide MARTÍNEZ, *op. cit.*,, p. 37: "*Para distinguir estas duas categorias financeiras bastará observar que a taxa, tendo por causa a realização de uma utilidade individualizada, se situa num vínculo sinalagmático*" ; TEIXEIRA, *in Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, p. 43, "*Da definição das duas espécies tributárias ressalta que, de um ponto de vista jurídico, o elemento que fundamentalmente as distingue é a existência ou inexistência de uma contraprestação por parte do sujeito ativo da respetiva relação, é o carácter unilateral do imposto e a natureza bilateral da taxa*" ; GOMES, *in Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, p. 63: "*O imposto resolve-se numa prestação unilateral ou não sinalagmática, no sentido de que não dá ao devedor direito de exigir qualquer contraprestação. Nisto também se distingue (…) das taxas, pois [estas] (…) dão lugar a contrapartidas concretas individualizadas como contraprestação das quantias pagas, v.g. pela utilização dos serviços públicos ou bens do domínio público, ou pela remoção de limites jurídicos à atividade dos particulares (licenças)*", NABAIS, *Direito Fisca*l, p. 12: "*O imposto é (…) uma prestação unilateral, não lhe correspondendo assim qualquer contraprestação específica a favor do contribuinte. O que o distingue claramente dos tributos bilaterais (…). Uma distinção que é particularmente visível no respeitante à figura mais típica dos tributos bilaterais – as taxas*" e SANCHES, *Manual de Direito Fisca*l, pp. 17-18: "*Taxas (…) são receitas tributárias que têm carácter sinalagmático, não unilateral (…). E esta existência de um sinalagma (-), ainda que expresso sob variadas formas, constitui uma condição para que uma qualquer imposição administrativa possa ter a qualidade de taxa*".

Vide ainda VALDEZ, *in Lições de Fiscalidade*, pp. 154-155, no mesmo sentido, o de as taxas, enquanto tributos, se distinguirem dos impostos pelo carácter bilateral, sinalagmático, destas. Que conferem, a quem as paga, o direito a uma contraprestação por parte do ente público que as recebe, seja um serviço, a utilização de um bem do domínio público ou a remoção de um limite jurídico, segundo um princípio de equivalência, *i.e.*, de proporcionalidade entre o que é prestado pelo ente público e o sacrifício económico exigido ao particular, sob pena de se transfigurar aquilo que seria taxa, afinal, em imposto.

[11] *Op. cit.*, pp. 38-39.

O que significa que medeia um período, mais ou menos longo (ainda que limitado pelos prazos de caducidade do direito à liquidação estabelecidos na lei), mais ou menos atribulado, entre o momento da sua *criação*, que coincide com a verificação do facto tributário e o da sua *aplicação, efetivação, administração ou gestão*, que se traduz nas operações de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos ou *procedimento de liquidação*.

De tal modo que sucede muitas vezes que, no momento da liquidação a lei vigente não é a que vigorava no momento em que, com a ocorrência do facto tributário, nasceu a obrigação, condenando a administração e os tribunais a, sistematicamente, aplicar Direito revogado [12].

Na primeira fase, há lugar à definição dos sujeitos passivos (contribuintes, responsáveis, substitutos, etc.) da obrigação de imposto, mas que é, na segunda, mormente, nas operações de lançamento, se identificam os contribuintes, através do *lançamento subjetivo*, para a sua efetiva aplicação [13].

Similarmente, CAMPOS e SOUTELINHO chamam a atenção para o facto de que muitas das hodiernas construções doutrinais assentam numa visão predominantemente procedimentalista da obrigação tributária, no sentido de que a obrigação de pagar um tributo já não terá uma relação de causalidade imediata, diremos, com o facto tributário, antes entre eles se insere a atividade da administração tributária pelo que só com a conclusão desta se poderá considerar o contribuinte libertado dos seus direitos e obrigações [14].

[12] MORAIS, *A Execução Fiscal*, p. 11.
[13] *Idem*, *ibidem*.
[14] *Direito do Procedimento Tributário*, pp. 9 a 11.

3. O ato de liquidação como ato complexo – o *procedimento* de liquidação

O ato administrativo [15] é importante instrumento de prossecução do interesse público e, no âmbito da *administração agressiva* [16], do poder unilateral de definição jurídica de uma situação que respeita a outrem do qual dispõe a administração.

Tais atos são indubitavelmente manifestações de poder, no sentido em que exprimem meios, conferidos por lei, de definição, por via unilateral, de situações jurídica que afetam os cidadãos e que estes têm a faculdade de impugnar dentro de determinados prazos e segundo certos pressupostos, sob pena de ficar precludida a possibilidade de os ver eliminados da ordem jurídica [17].

É, assim, ato administrativo [18] a conduta, ativa ou omissiva, voluntária, de um órgão da administração que, no exercício de um poder público [19] e com vista à prossecução de interesses públicos que, por lei, estejam a seu cargo [20], produza efeitos jurídicos num caso concreto [21].

A liquidação de imposto é um desses – ou um conjunto desses - atos administrativos, que, juntos, compõem um procedimento, no sentido do artigo 1.º

---

[15] Expressão que, ensina CAETANO parece ser de origem francesa, adotada em Portugal no início do século XX, tendo a partir daí feito "*fortuna"* e entrado "*na terminologia corrente das leis e da doutrina mas nem sempre com um preciso significado técnico*." – *cf. Manual de Direito Administrativo*, p. 389.

[16] ALMEIDA, *in Anulação de Atos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes,* pp. 80-81.

[17] ALMEIDA*, op. cit.*, p 91.

[18] CAETANO, *op. cit.*, p. 390.

[19] Excluídos ficam, portanto, os chamados *atos de gestão privada*.

[20] O que significa que ficam excluídos do conceito os atos que a administração pratique para julgar a sua conduta ou a dos particulares sob o ponto de vista da estrita legalidade. Enquanto a atividade administrativa prossegue interesses, a jurisdicional resolve conflitos de interesses. Este elemento tem ainda outra vertente, muito mais relevante: a de exigir que, em cada caso, em cada atuação, o objetivo pretendido seja precisamente a prossecução dos interesses visados pela norma que atribuiu à administração o poder de o praticar. *Cf.* CAETANO, *op. cit*., pp. 401-402.

[21] Ou categorias de casos, conjuntos de circunstância determinadas. Concretização não se confunde, pois, com unidade. De tal forma que que, para CAETANO, se poderia falar de um *feixe de casos*, unidos num só. Pressuposto é que o ato não tenha carácter genérico: estes são *normas*. Estamos a falar dos despachos normativos, dos regulamentos, das instruções (*Manual de Direito Administrativo,* pp. 398-399). Fala-se, a este propósito, do Direito circulatório do qual, com referência à matéria tributária, falaremos adiante – *vide infra 16*, Outras fontes de Direito tributário: a lei ordinária formal, o decreto-lei, o regulamento, *o Direito circulatório*, pp. 95 e ss..

do CPA: uma sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da administração e/ou à sua execução.

Tem, em regra, natureza declarativa, no sentido de que se esgotam numa verificação de circunstâncias sem que de tal verificação e declaração resultem, na verdade, modificações inovadoras na ordem jurídica.

É certo que aqueles que são afetados pelo ato se encontram, depois da respetiva emissão, numa situação jurídica diversa daquela em que se encontravam antes.

Tal não resulta, porém, do conteúdo do ato administrativo, antes da verificação que nele foi feita de factos, com relevância tributária, que lhe são estranhos e anteriores e às quais, acerca dos quais a administração emite uma declaração de concordância ou discordância, à luz de pressupostos aprioristicamente fixados nas leis fiscais e nas normas contabilísticas [22, 23].

Será, aliás, mais propriamente, aceitando-se uma terceira categoria proposta por alguma doutrina [24], um *ato de verificação constitutivo* ou de *acertamento constitutivi* na expressão da doutrina italiana [25], com carácter dinâmico e funcional, de conteúdo, de facto, estritamente declarativo ao qual a lei associa, porém, a produção de certos efeitos constitutivos.

Os efeitos não são, todavia, imputáveis ao próprio ato, no sentido de que ele não se dirigiu à respetiva constituição, antes resultam da circunstância de ele ter sido praticado.

---

[22] ALMEIDA, *op. cit.,* p. 100 a 103.

[23] Temos dúvidas em manter esta posição acerca da natureza meramente declarativa do ato de liquidação quando ele resulta da aplicação da cláusula geral anti-abuso. O nível de discricionariedade que a aplicação de tal norma implica e o facto de a consequência da aplicação ser a ineficácia dos atos jurídicos desconsiderados, para efeitos meramente tributários, leva-nos a duvidar se não terá, de facto, o ato de liquidação resultante carácter constitutivo A mesma dúvida se poderá levantar quando a liquidação resulte de uma determinação da matéria coletável realizada com recurso a métodos indiretos ou indiciários.

[24] ALMEIDA, *op. cit.*, pp. 110-111.

[25] *Vide* CAETANO*, Manual ...*, pp. 412-414. O Autor fala em *verificações constitutivas.*

O ato é, pois, uma *fattispecie jurídica de formação sucessiva* conducente à verificação do efeito jurídico, em termos de poder afirmar-se que, muito embora o seu conteúdo intrínseco tenha natureza meramente declarativa, a sua emissão é indispensável ao preenchimento da *fattispecie* constitutiva do efeito [26].

Ao mesmo tempo, o ato de liquidação é impositivo, no sentido de que impõem ao destinatário o cumprimento de uma obrigação que já existia, mas não tinha, até à produção do ato, sido declarada. Há, pois, nele um momento condenatório, que torna a obrigação suscetível de execução forçada [27].

O ato de liquidação pode, assim, ultrapassar o seu sentido estrito, como o ato que fixa o tributo, para adquirir um sentido lato e ser visto como um ato complexo [28], que alguns autores designam de *processo de liquidação* [29], integrado por um conjunto de atos conexionados com tal fixação e sua imposição ao destinatário [30, 31].

A atividade da administração será, assim, vista como um *procedimento de liquidação*, destinado a tornar a obrigação tributária certa, líquida e exigível [32].

---

[26] SEIBERT, *apud* ALMEIDA*, op. cit.*, p. 112.

[27] AMARAL, *Direito Administrativo,* Vol. III, pp. 126-127 e ALMEIDA, *op. cit*., p. 114.

[28] *Cf.*, entre outros, o Acórdão do TCA Sul, de 25.05.2002, (in www.dgsi.pt): "*O ato administrativo da liquidação é o culminar do procedimento administrativo complexo da determinação da matéria coletável e consequente fixação do montante do imposto."*.

[29] Em rigor, de acordo com a terminologia do CPA, que doravante seguiremos, será um *procedimento de liquidação*, sendo o *processo* o conjunto de documentos que integram o *procedimento – vide* o citado artigo 1.º, número 1 e 2.

[30] *Cf.* o Acórdão do STA de 09.09.2009 (*in* www.dgsi.pt, acedido a 21.10.2013):

«*É sabido que a liquidação, em sentido estrito, é a última fase do processo administrativo de liquidação tributária. O procedimento administrativo de liquidação tributária, porém, é constituído por uma série de atos (complexo de atos), combinados entre si, destinados a obter um resultado jurídico final, ou seja, o montante do imposto que o contribuinte tem de entregar nos cofres do Estado. Portanto, a liquidação, hoc sensu, é a fase que se traduz na aplicação da taxa do imposto à matéria coletável já determinada (…).É também da própria essência do procedimento administrativo tributário que se pratiquem ao longo dele atos preparatórios, lógica e cronologicamente interligados e dirigidos à concretização do ato final de liquidação. Em princípio, tais atos preparatórios, porque não são a decisão final, não podem ser autonomamente impugnáveis; poderão ser postos em causa, sim, mas aquando da eventual impugnação que seja feita do ato definitivo (final), de que são antecedente lógico e cronológico. Dado que o ato administrativo é uma estatuição de autoridade com efeitos externos, compreende-se que não sejam recorríveis os atos internos (como os pareceres, as comunicações internas dos serviços) e os atos preparatórios, pois nestes casos não existem efeitos externos ou existem apenas efeitos prodrómicos de um ato procedimental que só se torna decisório através do ato conclusivo do procedimento – cf. J. J. Gomes Canotilho, e Vital Moreira, Constituição Anotada, 3.ª edição, 1993, p. 939.Por regra, o ato de determinação da matéria coletável não é suscetível de impugnação judicial autónoma, só podendo esse ato ser atacado na impugnação que venha a ser proposta do sequente ato de liquidação, processo onde poderá ser invocada qualquer ilegalidade ocorrida na fase de determinação da matéria coletável.».*

[31] CAMPOS e SOUTELINHO, *in Direito do Procedimento Tributário*, definem o procedimento administrativo de liquidação, não como um ato complexo, antes como um *complexo de atos – cf.* p. 24.

[32] *Idem*, *ibidem*.

Bem como, dizemos nós, no contexto da questão sobre a qual agora nos debruçamos, à definição dos obrigados tributários, propondo como hipótese que, sempre com as balizas impostas pelo princípio da legalidade, estes possam ser entidades jurídicas diversas daquela na esfera da qual o facto tributário se verificou.

Aliás, o princípio da impugnação unitária, consagrado no artigo 54.º do CPPT, é o corolário desta visão do ato de liquidação enquanto ato complexo ou processo tendente a um fim.

O ato de liquidação, enquanto ato administrativo ou conjunto de atos administrativos, não está liberto das condições de validade e eficácia que a doutrina identifica no que a estes respeita.

Nas situações de que cuidamos, não há dúvida que, no momento em que se dá o facto gerador do imposto, o sujeito passivo da obrigação que lá se gera é a sociedade, sendo, bem assim, possível, já naquele momento, identificar eventuais responsáveis solidários e, ainda, aqueles sobre quem poderá recair, observados os respetivos pressupostos, a responsabilidade subsidiária.

Todavia, se, no momento da efetivação, a sociedade já foi dissolvida e liquidada, já não pode ser esta o sujeito das ditas operações de lançamento, liquidação, cobrança, fazendo todo o sentido que se identifiquem, nesse momento, os contribuintes que hão de ser agora os sujeitos dessas operações – lançamento subjetivo [33].

Durante o período de duração deste *fenómeno dinâmico* ocorrem na vida das pessoas físicas - como na das pessoas coletivas - vicissitudes de vária ordem, com efeitos na natureza, número e sujeito dos respetivos direitos e obrigações, de representação e capazes até de atingir a respetiva capacidade ou determinar a extinção da personalidade jurídica.

[33] NABAIS, *ibidem*.

Porém, usando as palavras de WELLS [34], o facto é que as entidades coletivas e os indivíduos têm com a Lei um encontro dissemelhante.

Na verdade, no que respeita, particularmente, às pessoas coletivas sob a forma de sociedade comerciais, das quais o presente trabalho se ocupará, fenómenos de cisão, de fusão, de incorporação, de dissolução e de liquidação são realidades do Direito societário cuja existência se baseia essencialmente em necessidades práticas.

A função, comum a todos estes fenómenos, embora lhes falte uma verdadeira unidade conceptual, é clara: é a de garantir a transmissão de um conjunto de ativos e passivos, uma transferência universal.

4. A *morte* da pessoa coletiva na Lei Geral Tributária

A personalidade jurídica das pessoas físicas surge com o nascimento completo e com vida e extingue-se com a morte [35] abrindo-se, nesse momento, a sucessão.

A questão já não será tão simples no que respeita às pessoas coletivas, que devem a explicação da sua personalidade à chamada teoria da ficção de SAVIGNY, segundo a qual, *grosso modo*, é tratado como pessoa, através de uma ficção teórica, um determinado ente que não corresponde a uma pessoa natural, mas é sujeito de relações jurídicas, de forma a permitir um determinado escopo humano, e cuja capacidade de gozo está limitada pelo chamado princípio da especialidade do fim.

A lei permite que as *corporações* façam algumas das coisas que fazem as pessoas. Podem contratar, comprar e vender imóveis, ser civilmente responsáveis, demandar ou ser demandadas. No entanto, são-lhes negados outros di-

---

[34] "*Corporations and criminal responsibility*".

[35] *Cf.* os artigos 25.º, 66.º, n.º 1, 68.º, n.º 1 e 2031.º do CC.

reitos e responsabilidades. As pessoas coletivas não podem exercer cargos públicos, votar ou passar a noite na cadeia. Todavia, apesar das óbvias diferentes entre uma pessoa jurídica e a uma pessoa física, de carne e osso, há suficientes semelhanças que justificam que a lei trate a corporação como uma pessoa [36, 37].

Por outro lado, é sabido que as pessoas coletivas não sofrem a *morte*, no sentido físico, que é destino das pessoas singulares, pelo que a extinção destas decorrerá de atos ou factos jurídicos, capazes de produzir esse efeito por força da lei ou de negócio jurídico.

Acontece que a Lei Geral Tributária portuguesa trata apenas da responsabilidade dos sócios daqueles tipos de sociedade que não limitam a responsabilidade, quando afirma, no n.º 2 do artigo 21.º, que no caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívida [38].

Impondo, ainda, quer para os casos de responsabilidade subsidiária quer para os, excecionais, de responsabilidade solidária, regras procedimentais, ao afirmar, no artigo 22.º, que as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

A LGT regula, bem assim, determinados aspetos fiscais relativos à sucessão de contribuintes, pessoas físicas, ao dispor, no n.º 2 do artigo 29.º, que as obrigações tributárias originárias e subsidiárias se transmitem, mesmo que não

[36] SHANE, *Corporation is a Person: The Language of a Legal Fiction*.

[37] De acordo com CORDEIRO, o ficcionamento da personalidade jurídica das pessoas coletivas, contra teorias diversas, que buscam nela um substrato real, teria como efeitos diretos a impossibilidade de aplicação analógica das normas ficciosas e a sua irresponsabilidade, quer a nível penal quer a nível civil, por factos ilícitos *Cf. Manual de Direito das Sociedades*, p. 209.

[38] Nisso se limitando, aliás, a iterar a disciplina que consta já do CSC.

tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário.

Nada oferece a LGT, porém, no que se refere às sociedades comerciais cujo tipo pressuponha a limitação da responsabilidade dos sócios, de que é paradigma, neste trabalho, a sociedade do tipo por quotas.

Tão pouco resolve a questão o CIRC que, referindo-se *à liquidação de sociedades e outras entidades* na Subsecção V, se limita a regular, no artigo 79.º, a determinação do lucro tributável das sociedades dissolvidas, em liquidação, relativamente às quais subsiste a personalidade jurídica.

O artigo 80.º, que se ocupa do resultado da liquidação, e o artigo 81.º, que se preocupa com o englobamento do resultado da partilha para efeitos de tributação dos sócios, nada adiantam, bem assim, ao problema em mãos.

O CPPT, que prevê, no artigo 127.º, número 1, alínea b), para a impugnação, e 166.º, n.º 1, alínea b), para a execução, o incidente da habilitação, neste último caso, *de herdeiros*. Só se refere à habilitação de sucessores – no processo de impugnação - no caso das pessoas físicas, nos artigos 130.º e 168.º [39].

O artigo 155.º do CPPT, inserido na parte relativa à execução fiscal, fala da partilha entre sucessores, que serão mandados citar para pagar a parte que proporcionalmente lhes couber na dívida exequenda.

Ao contrário, aliás, do que acontece, por exemplo, em Espanha, onde a lei regula expressamente a questão das obrigações tributárias "pendentes" das sociedades liquidadas, tratando-a como fenómeno de transmissão global ou sucessão, expressão que, aliás, a lei espanhola emprega sem qualquer pejo [40].

---

[39] Artigo que SOUSA considera aplicável aos sucessores de pessoas coletivas extintas, com o que estamos completamente de acordo. *Cf. Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. II, página 403, nota 4.

De facto, o artigo 40 da *Ley* 58/2003 *General Tributaria*, de 17.12, determina que se transmitam para os sucessores (os sócios, participantes ou cotitulares) das sociedades ou pessoas coletivas com personalidade jurídica dissolvidas ou liquidadas a responsabilidade por dívidas de imposto já exigíveis, bem como a responsabilidade por dívidas ainda não liquidadas e ainda a responsabilidade pelo pagamento de valores resultantes de contraordenações que hajam sido aplicadas à entidade coletiva.

A norma aplica-se ainda aos casos de fusão, cisão e transformação – sem explicar se fica limitada às espécies em que há extinção da pessoa coletiva cindida ou transformada – o que, como veremos, nem sempre acontece [41] – ou se abrange a sucessão *inter vivos* e se, nesse caso, a responsabilidade é subsidiária ou solidária com a da sociedade ainda vigente.

Certo é que quando estende a responsabilidade dos *sucessores* a obrigações de imposto ainda não liquidadas, a norma fala apenas em extinção, pelo que se entenderá que não abrange os casos em que o ente subsista apesar da operação de reorganização societária levada a cabo.

Em França, a questão não pode colocar-se da mesma forma, na medida em que, por um lado, os artigos 8.º e seguintes do *Code Général des Impôts* estabelecem a solidariedade dos sócios de certos tipos de sociedades com estas em matéria de dívida de imposto, ainda que limitada ao montante da sua participação e, por outro lado, a dissolução de uma pessoa coletiva importa o apuramento imediato [42] dos impostos ainda não liquidados, que entrarão, portanto, em conta em fase de liquidação e partilha.

O CGI prevê, no Ponto IV do artigo 1754, que no caso de morte, ou de dissolução, quando se trate de uma sociedade, as penalizações, taxas e juros devidas por aqueles constituem encargo da sucessão ou da liquidação, *i.e.*, dos

[41] *Supra,* 57. *Sucessão* na cisão, pp. 376 e ss., e 58. *Sucessão* na transformação, pp. 379 e ss.

[42] *Cf.* o artigo 201 do CGI.

sucessores - em princípio, herdeiros, atentas as regras da responsabilidade pelos encargos da herança, sem prejuízo de esta poder recair, em casos excecionais, sobre legatários [43] - da pessoa física ou dos *continuadores* da pessoa moral.

Estas penalizações são as dos artigos 1728 e seguintes do CGI, constituindo, nalguns casos, majorações de imposto resultantes da falta de entrega ou da omissão de elementos nas declarações, equiparáveis, portanto, em certa medida, a liquidações adicionais oficiosas.

A propósito desta norma incidiu uma decisão do *Conseil Constitucionnel* [44], segundo a qual os continuadores da pessoa física ou moral não são responsáveis senão pelas penalidades que já fossem devidas pelo defunto, jamais por aquelas que ainda não lhe tivessem sido aplicadas à data da morte ou dissolução.

O que se compreende atento o entendimento relativo à natureza penal destas majorações de imposto, confirmado pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem no caso *Bendenoun c/ França* [45].

Aliás, em matéria penal, a transmissão de penas por via sucessória está sujeita à estrita disciplina do artigo 133-1 do *Code Pénal*, o qual dispõe que a morte do condenado ou a dissolução da pessoa coletiva impedem ou fazem cessar a execução da pena, sendo que as coimas e as custas ainda podem ser cobradas, no caso destas últimas até ao encerramento da liquidação.

Porém, o *Conseil*, no citado Parecer, entendeu também que o ponto IV do artigo 1754 enquadra situações em que a majoração ou os juros têm apenas por objeto reparar o prejuízo sofrido pelo Estado em resultado do atraso na entrega

---

[43] *Cf.* os artigos 2276.º e 2277.º do CC.

[44] N.º 2012-239 QPC, de 04.05.2012, disponível em http://www.conseil-constitutionnel.fr, acedido em 12.10.2012.

[45] N.° 12547/86, de 24.02.1994, disponível em http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-62420#{"itemid":["001-62420"]}, acedido em 21.10.2013. *Vide* ainda KOFLER, MADURO, PISTONE, *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, pp. 136-138.

do imposto devido, não tendo, como tal, natureza penal, caso em que a disposição não violaria o princípio da intransmissibilidade das penas.

No Brasil, a questão foi resolvida pelo (muito desejado) Código Nacional Tributário de forma muito clara e ao nível da responsabilidade (*pelo crédito tributário* [46]).

O artigo 131 do CTN determina, no que respeita às pessoas físicas, que são pessoalmente responsáveis o sucessor *a qualquer título* [47] e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação e, o *espólio*, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

A *qualquer título*, tendo em conta - dizemos nós - a fonte da vocação sucessória, *i.e.*, a lei ou a vontade do autor da sucessão, mas já não o objeto da vocação, no sentido de que seriam responsáveis tanto herdeiros como legatários.

Na verdade, no Brasil, como entre nós, pelas dívidas da herança respondem os herdeiros e não os legatários a não ser nos casos excecionais de a herança ser toda distribuída em legados ou de no legado estar o encargo do passivo da herança.

Quanto à pessoa jurídica (de Direito privado - as associações, fundações e as sociedades), o artigo 132 prescreve que a que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos

---

[46] CTN, art.º 128 : "*Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao facto gerador da respetiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação*".

[47] *Cf.* os artigos 1931 e 1997 do CCB e os artigos 2071.º , 2276.º e 2277.º do CC. *Cf.* ainda a decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul – Oitava Câmara Cível no Agravo de Instrumento Nº. 70023951460 Julgado em 04.07.2008, disponível em www.jusbrasil.br, acedido em 01.05.2013: "*Ementa: Agravo de Instrumento. Inventário. Bens Exclusivamente Legados. Dívidas do Espólio. Os legatários não respondem por dividas do espolio, salvo se o legado absorver a totalidade da herança, como ocorreu no caso concreto. Embora o legado destinado à agravante seja um bem determinado, em sendo todos os herdeiros legatários, todos devem arcar igualitariamente com as despesas inerentes ao legado, na proporção de seu benefício.*"

devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de Direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

O mesmo se aplica aos casos de extinção de pessoas jurídicas de Direito privado, quando a exploração da respetiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou pelo seu *espólio*, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

O artigo 134 prescreve que nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, sendo que, em caso de penalizações, a disposição só tem aplicação "*às de caráter moratório"*.

Por outro lado, nos termos do artigo. 135 do CTN os sócios das sociedades liquidadas também são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração ao disposto na lei ou no contrato social.

Finalmente, também a responsabilidade *por infracções* pode pertencer aos sócios das sociedades liquidadas, nos termos do artigo 137.

5. O imperativo de tutela

Entre nós, mesmo à míngua de disposição expressa, a questão não pode deixar de ter solução jurídica.

Até porque, como postulava CARBONNIER, "*tout est droit, tout est apte à devenir du droit*" [48].

[48] *In Sociologie Juridique*, 2004.

A necessidade da certeza e segurança jurídicas e a coerência do sistema - no sentido da possibilidade de previsão, baseada em informação jurídica, das consequências jurídicas de factos ou ações próprias, independentemente de considerações morais ou de mérito relativamente a tais factos ou ações, de forma a poder tomar decisões informadas e prudentes, no interesse próprio [49] - impõem, pois, que se faça, em primeiro lugar, apelo a outros normativos.

Não pode haver, em economia e sociedade *sofisticadas*, iniciativas que não disponham de um regime jurídico próprio, enquadrador e regulador [50].

Até porque, influindo a matéria tributária nos direitos fundamentais, haverá que ter em conta o imperativo de tutela e a proibição de insuficiência a que se refere CANARIS [51], [52].

O Direito fiscal é, indubitavelmente, uma ramificação, uma parte do todo, do Direito.

É, todavia, ainda nos dias que correm, um Direito mal definido, que força, por vezes violentamente, os princípios, os fins e os limites da ordem jurídica para facilitar aos agentes uma ação livre, orientadas por objetivos políticos, de co-brança da receita, fazenda tábua rasa da pureza da aplicação do Direito, e à base de grande discricionariedade.

---

[49] Ver, a esse propósito, GOMETZ, "*La certeza jurídica como previsibilidad*".

[50] FERNANDES, *Bases da Política de Ordenamento do Território e Urbanismo – Compreender e Agir*, pp. 7 e 8.

[51] *In Direitos Fundamentais e Direito Privado*, pp. 81 e ss.. *Cf.* Ainda, a este propósito, NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos.*

[52] O Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal para a Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal da Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, de Outubro de 2009 - disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt (acedido em 08.10.2012) -, pese embora a reflexão realizada acerca do que lá se designa como as condições necessárias para a melhoria do relacionamento entre a administração fiscal e os contribuintes não aborda este tema e, a propósito de sociedade liquidadas, limita-se a recomendar, no tratamento fiscal do resultado da partilha, a harmonização do tratamento de sócios residentes e não residentes.

Isto, apesar de reconhecer que a melhoria das relações entre a administração e os sujeitos passivos da obrigação tributária contribuintes, o estabelecimento de uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa-fé e na prevenção de litígios, deve ser um objetivo fundamental de qualquer reestruturação do sistema fiscal.

O que, entende, pressupõe uma ampla discussão pública das leis, com um maior envolvimento dos contribuintes no procedimento legislativo, a melhoria da técnica legislativa e um ambiente de estabilidade, bem como a atempada divulgação das obrigações fiscais decorrentes da lei.

Há, ainda hoje, no Direito fiscal, uma especial tradição positivista, em reação ao fiscalismo e à tributação arbitrária, que se refugiam num princípio de tipicidade fechado, na exclusividade da lei e numa aplicação automática lógico subsuntiva.

Esta orientação positivista supõe uma atividade da administração fiscal total e infalível, limitando-se o controle judicial ao *império da lei*, i.e., a defender o contribuinte da arbitrariedade da administração, nos casos em que ela não cumprisse a lei.

Isto porque nos casos em que a lei fosse cumprida, a resposta da administração seria sempre a *certa*, particularmente quanto aos atos de determinação e quantificação da matéria coletável, justificada por uma suposta discricionariedade técnica da administração [53] que ainda hoje os nossos tribunais colhem de forma acrítica.

É, pois, um Direito que muitas vezes se nega enquanto tal, que foge à equidade e à justiça e se apresenta muitas vezes como instrumento de luta, em vez do que devia ser, instrumento de confiança, disciplina e ordem [54].

No entanto, os impostos não podem deixar de se integrar e ajustar adequadamente no sistema em que se inserem, constituindo pois esta sistematicidade (logicidade, consequencialidade, justeza, coerência ou congruência do sistema) uma exigência da justiça dos impostos e do sistema fiscal [55] .

Até porque o Direito fiscal surgiu precisamente como meio de defesa dos cidadãos contra o arbítrio do Estado na cobrança do imposto, de onde resulta uma filosofia assente nas necessidades de certeza e segurança jurídica, de tutela da confiança e de proibição do arbítrio.

---

[53] DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal,* pp. 9 -10.

[54] FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português,* Vol I., pp. 17 e 18.

[55] NABAIS, *in O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 599-600, 606 e ss..

A atual conceção do legislador, que contamina a administração tributária, é, pois, tomando emprestada a expressão de FAVEIRO [56], uma aberração.

Impõe-se, pois, perceber se há – e, havendo, o que é – *sistema.*

Precisamos, para tanto, de fazer apelo às construções, métodos e teorias da ciência do Direito.

6. Plano de viagem

No presente trabalho não encontraremos as habituais partes, capítulos e semelhantes subdivisões.

A explanação seguiu como que um caminho para atingir um destino; por vezes, o mais curto, em linha reta, noutras, transvergiu, por sítios por onde não teria necessariamente de passar, mas que, entendemos, valia a pena visitar.

O caminho está, por necessidades de compreensão e de remissão, delimitado em passos, numerados, que constituem um mapa rudimentar, como que pedras deixadas cair para que seja possível a qualquer momento retomá-lo. Aqui e ali há títulos, assinalando ou locais ou monumentos de maior dimensão, interesse ou simplesmente para melhor nos situarmos.

É por esse motivo que, chegados ao final, suprimimos a numeração. Atingido o destino, permitimo-nos espraiar-nos na conclusão.

Analisaremos, pois, nas páginas que se seguem, a questão dos efeitos na relação com a Administração Fiscal da extinção da personalidade jurídica das sociedades comerciais a vários títulos – incluindo, em momento próprio, as hipóteses de insolvência que deem origem a liquidação -, com apelo à legislação vigente, procurando manter presente que o sistema jurídico compõe um todo que se quer coerente.

---

[56] *Op. cit*., pp. 19-20.

A questão de que curamos está ainda indissociavelmente ligada à natureza da personalidade dos entes coletivos, à respetiva capacidade, de gozo e de exercício e aos órgãos, que formam e expressam a vontade do ente jurídico. Pelo que julgamos útil discorrer sobre a noção de pessoas coletiva, as origens, do Direito romano à teoria da ficção, de SAVIGNY.

Pelo caminho, exporemos os elementos típicos das pessoas coletivas do tipo societário, com especial ênfase na *affectio societatis*, o que nos levará à técnica da desconsideração da personalidade jurídica que tem por fim a limitação do abuso da personalidade do ente coletivo.

De seguida – porque, nos casos de extinção do ente coletivo, há, nas relações jurídicas de que este era titular, uma modificação subjetiva, julgamos necessário analisar a relação jurídica tributaria, do ponto de vista dos seus sujeitos e do seu objeto.

Não sem antes – para procurar defender a nossa tese, de que existe, no nosso ordenamento, enquanto *sistema*, as ferramentas necessárias à integração da lacuna – nos debruçarmos sobre as fontes do Direito Fiscal, a possibilidade de aplicação de normas de outros ramos de Direito e sobre as especificidades da interpretação e integração das normas fiscais.

Entendemos, bem assim, útil explicar que os casos de extinção da pessoa coletiva – a dissolução propriamente dita, a fusão, a cisão e a transformação, nos casos em que estas duas últimas são extintivas – se englobam num princípio de liberdade de reorganização do sujeito passivo, que radica na autonomia contratual, mas exige ainda que o sistema fiscal estabeleça a respetiva neutralidade.

Esta liberdade de reorganização é constrangida pelos limites impostos por lei ao planeamento fiscal e pelas cláusulas ante abuso, pelo que nos deteremos pelo caminho durante algum tempo na análise destas limitações.

Defenderemos que extinta a personalidade jurídica ocorre um fenómeno de características verdadeiramente sucessórias, ao qual não repugnará aplicar alguns dos conceitos e das soluções próprios do Direito das sucessões.

Procuraremos demonstrar, pois, em apoio das nossas conclusões, que de dá, na dissolução, na fusão, na cisão e na transformação extintivas, um fenómeno de transmissão global, universal, como características de expansividade próximas da do fenómeno sucessório operado com o desaparecimento de pessoas físicas.

Uma tal *expansividade* engloba o passivo superveniente – no que nos preocupa, a liquidação de impostos subsequente à extinção -, e a responsabilidade atribuída aos sucessores diverge, veremos, conforme a forma de extinção.

De capital importância, veremos, é a existência de um momento liquidatório do ente coletivo, no qual os credores tenham o poder-dever de apurar o passivo e deixá-lo reclamado antes de concluído o procedimento de liquidação e, dessa forma, se extinguir o ente.

Havendo esta fase de liquidação, concluiremos que as obrigações – incluindo as tributárias – carecem de ser tornadas certas, líquidas e exigíveis e os credores devem exercer os seus direitos no procedimento de liquidação. Sob pena de não os poderem exercer contra os sucessores.

Passaremos pelas figuras do representante para efeitos tributários e do liquidatário da sociedade (bem como do administrador judicial), para procurar demonstrar que a maior parte dos problemas não podem ser resolvidos com recurso ao primeiro tão pouco, nos casos em que, porque não existe ativo nem passivo (à data da deliberação), há lugar a uma fase de liquidação da sociedade propriamente dita, ao segundo.

Não havendo lugar a liquidação, a sucessão universal tem carácter de expansividade e não está excluída a possibilidade de liquidação de imposto por factos tributários ocorridos antes da extinção. Isto, porque não foi dada a possibilidade ao credor de efetuar o dito apuramento, de tornar as dívidas certas, líquidas e exigíveis antes da operação que extingue o ente coletivo sem liquidação.

Sendo essa uma opção dos sócios, tanto nos casos de dissolução como nos de extinção por fusão, cisão ou transformação, parece-nos, por um lado, que o risco da operação deverá correr por conta deles.

Se assim não fosse, por outro lado, estaria encontrado o meio de extinguir – ou fazer caducar antecipadamente o direito à liquidação - a obrigação tributária decorrente do facto tributário ocorrido na esfera da sociedade extinta, mas ainda não liquidado à data da sua extinção.

Sendo certo que à administração restariam ainda a técnica da desconsideração da personalidade jurídica e a cláusula geral antiabuso, como meios de responsabilização dos sucessores demonstrado que ficasse que o processo de reorganização teve como único fim a elisão fiscal.

7. Ponto de ordem: a *ideia de sistema* na ciência do Direito (justificação da metodologia adotada e da respetiva coerência com o objetivo proposto)

O objetivo a que nos propomos depende, adivinha-se já, da proposição de que há, em todas as questões de Direito, a possibilidade de uma abordagem científica. É esta a nossa convicção: o Direito, tendo muito de arte e carecendo de tempero, o que implica sensibilidade, só tem legitimidade se enquadrado num sistema, que se quer coerente, lógico e, nessa medida, previsível.

O Direito como ciência e a própria ideia de sistema não são, todavia, dados adquiridos.

Pelo que entendemos que havia, antes de podermos dedicar-nos ao tema a que nos propomos, que justificar a nossa crença na ciência do Direito e na ideia de sistema. O que faremos por forma a, findos esses passos, justificar a coerência da opção metodológica, à luz dos objetivos propostos, com os resultados alcançados.

A nossa brevíssima amostra – que imediatamente se segue – sobre as escolas metodológicas do Direito tem anda outra *ratio*: a de procurar sustentar a conclusão, a que paulatinamente chegaremos, de que é errada a conceção que a administração fiscal portuguesa assume, com forte apoio dos tribunais, incluindo dos superiores, de que o Direito fiscal é um ramo estanque, subordinado ao primado e à reserva da lei.

Imune, como tal, a conceitos e a soluções que venham de outros ramos e dispensado de procurar harmonizar as soluções do ponto de vista sistemático.

A ciência pode até ser construída fora dos ditames meramente lógicos formais, mas não pode prescindir de uma estrutura sistemática: o mesmo acontece com a ciência do Direito.

Existem múltiplas concepções acerca da ciência jurídica, que atravessam o tempo e o espaço: desde SAVIGNY; passando pelo formalismo da jurisprudência dos conceitos; pelo materialismo da jurisprudência dos interesses; pelo abandono da metafísica por meio do positivismo, que teve o seu apogeu com a *teoria pura* do Direito de KELSEN; até as concepções formal-materiais do sistema jurídico, como as de LARENZ e CANARIS; e, por fim, com o advento da teoria da linguagem e a transformação da teoria do conhecimento, a teoria do sistema autopoiético.

Falamos já bastantes vezes, ao longo destas poucas linhas, em sistema jurídico, querendo referir-nos ao *plano* que o enforma e que impõe a integração das lacunas que nele surgem. Devíamos ter começado talvez por defini-lo.

A conceção de *ordenamento jurídico* como sistema é consentânea com o aparecimento do Estado Moderno e o desenvolvimento do capitalismo. A palavra introduziu-se no pensamento jurídico só no século XVI e tornou-se um termo técnico no século XVIII, com grande repercussão no século XIX até a atualidade.

O conceito de ordenamento é operacionalmente importante para a dogmática e incluem-se nele elementos normativos (as normas), que são os princi-

pais, e elementos não normativos (definições, critérios de classificação, preâmbulos); na sua estrutura revelam-se regras de vários tipos e o Direito contemporâneo tende a vê-lo como um conjunto sistemático [57].

Na era do positivismo jurídico, da negação do Direito natural, a própria *possibilidade* do sistema jurídico foi a principal disputa entre a *jurisprudência dos conceitos*, de JHERING e SAVIGNY, e a *jurisprudência dos interesses*, de HECK.

Tradicionalmente o sistema era encarado como axiomático. Todavia, a evolução da filosofia e da teoria do conhecimento, a própria condição do pensamento científico na atualidade, impôs se tentasse a apreensão do conceito pela forma sistemática. Tarefa para a qual não foi despiciendo o contributo da moderna teoria geral dos sistemas e da teoria da linguagem, com implicações na construção dos sistemas sociais autopoiéticos, dos quais o Direito é espécie [58], bem como a feição valorativa e teleológica do sistema jurídico, agora concebido conforme a essência do próprio Direito, enquanto seu objeto [59].

SAVIGNY [60] foi talvez o primeiro teórico do Direito a empreender uma construção metodológica efetiva e, portanto, um sistema jurídico em bases mais sólidas do que a cultura anterior havia realizado. Equiparou, nos seus primeiros escritos, os termos *sistemático* e *filosófico*, nas palavras seguintes: todo o sistema conduz à filosofia.

Sustentava que o Direito é uma ciência que se deve elaborar *histórica, filosófica e sistematicamente*.

Entendia que o Estado é fruto da necessidade humana de haver um limite para a arbitrariedade de uns contra os outros, limite que deve precisamente ser estabelecido pela lei e por isso o Autor defendia que "*seria melhor que existisse*

---

[57] FERRAZ, *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 177-181.

[58] *Vide* LUHMANN, *La Differenziazione del Diritto. Contributi alla Sociologia e alla Teoria del Diritto* (Trad. para italiano do original *Ausdifferenzierung des Rechts. Beiträge zur Rechtssoziologie und Rechtstheorie*).

[59] *Cf.* ALMEIDA, *O Direito Como Sistema Autopoiético*.

[60] *Apud* LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 10.

algo totalmente objetivo, algo de todo independente e distante de toda convicção individual: a lei. [...] A lei deveria, pois, ser completamente objetiva, conforme sua finalidade original, isto é, tão perfeita que quem a aplique não tenha nada a agregar-lhe de si mesmo" [61].

Defendia, pois, a existência de uma interpretação objetiva, que possibilitasse a identificação do *verdadeiro sentido da lei*.

Expressão dessa busca de objetividade também é a negação das interpretações tanto extensivas quanto restritivas, por considerar que, nesses casos, o juiz não se limita a reconstruir o sentido da lei, mas insere seus próprios valores, alterando a norma em vez de interpretá-la, numa operação tão arbitrária que não se pode falar de uma verdadeira interpretação, pois aquilo que o juiz deve agregar à lei, apenas por este facto, não pode ser considerado objetivo [62,63.,64] .

O elemento sistemático na visão de SAVIGNY respeita ao nexo interno que liga numa grande unidade todos os institutos e regras jurídicas. Inaugurando essa conceção mais consistente do sistema, criou condições para o desenvolvimento segundo os moldes da lógica formal, que veio a dar-se com os cultores da jurisprudência dos conceitos [65].

De acordo as lições de LARENZ [66], a ideia de sistema consubstanciou na ciência jurídica uma herança da doutrina do Direito natural, embora tivesse também raízes profundas na filosofia do idealismo alemão.

---

[61] *In Metodologia Jurídica*, p. 42, *apud* COSTA, *op. cit*., p. 58.

[62] COSTA, *ibidem.*

[63] SAVIGNY, *Metodologia Jurídica*, p. 13, *apud* COSTA, op. cit., p. 59.

[64] Trata-se, pois, de uma utilização conservadora do elemento histórico, na medida em que vincula o sentido da lei ao momento de sua elaboração e que, portanto, se opõe ao projeto *modernizador* do positivismo – *cf.* COSTA, *op. cit.*, pp. 63.

[65] *Idem*, *ibidem*, p. 16.

[66] LARENZ, *op. cit.*, p. 21.

Os idealistas alemães pós-kantianos, nos quais é usual contar FICHTE [67], SCHELLING [68], SCHLEIERMACHER [69], tentaram construir o mundo a partir de um único ponto, de um princípio último transcendental, *i.e.*, apreendê-lo reflexivamente [70].

HEGEL, por sua vez, projetou apresentar o verdadeiro como o todo, isto é, como o movimento do conceito concreto girando sobre si próprio e não só englobando como em si superando o respetivo contrário.

O *sistema* significa aqui, portanto, muito mais do que mera clareza e facilidade de domínio de uma certa matéria; significa a racionalidade intrínseca como exigência imprescindível da verdadeira cientificidade [71].

O positivismo, na ciência do Direito como no seu entendimento da ciência em geral, carateriza-se pelo empenho em banir toda a metafísica do mundo da ciência e em restringir rigorosamente esta última aos factos e às leis desses factos, considerados empiricamente [72].

---

[67] FICHTE sustentou que que o motivo fundamental pelo qual o idealismo deve considerar-se superior ao realismo, seria, sobretudo, moral, uma questão de caráter: Realismo significaria passividade, acomodação, fraqueza, debilidade; ao passo que idealismo, isto é, imanentismo, significaria atividade, independência, liberdade, posse de si mesmo. Assentado isto, FICHTE concebe idealisticamente toda a realidade, tanto espiritual quanto material, como uma produção de um eu universal, absoluto, transcendental, isto é, *Eu puro*, de que o *eu empírico*, os diversos *eus empíricos* seriam concretizações particulares, no tempo e no espaço.

[68] SCHELLING abraça uma filosofia fundamentalmente, idealista: o espírito, o sujeito, o eu, é princípio de tudo. Como FICHTE, admite que a natureza é uma produção necessária do espírito; recusa, porém, o conceito de FICHTE de que a natureza tenha uma existência puramente relativa ao espírito. Para ele, a natureza - embora concebida idealisticamente - tem uma realidade autônoma com respeito ao sujeito, à consciência. A natureza é o espírito na fase de consciência obscura, como o espírito é a natureza na fase de consciência clara.

[69] A conceção filosófica de SCHLEIERMACHER é, fundamentalmente, a do idealismo romântico, isto é, do monismo imanentista. Embora pense que não podemos conhecer nada a respeito de Deus, teoreticamente, repete de muitos modos que a realidade é una, e que o espírito humano na sua plena atualidade é a consciência de Deus imanente. Para ele, o Absoluto não é atingível por via prática, moral, como julgava KANT, para quem a atividade que atinge o Absoluto é a vontade moral, a razão prática. Daí o primado da razão prática; daí ser a metafísica substituída pela moral; daí ser a religião reduzida aos limites da razão prática, isto é, resolvida na moral.

O Absoluto não é, porém, atingível sequer por via teorética, racional, como julgava HEGEL, dada a sua conceção panlogista-imanentista da realidade (toda a realidade é racional e toda a racionalidade é real): daí a lógica coincidir com a ontologia, a ética ser resolvida na dialética, e a religião aniquilada na filosofia. O Absoluto - segundo SCHLEIERMACHER - é atingido pelo sentimento: não pelo simples sentimento entendido em sentido psicológico, que é uma atividade coordenada ao conhecimento e à vontade, e é, como o conhecimento e a vontade, secundário, dependente e limitado; mas pelo sentimento potenciado romanticamente em sentido metafísico, sentimento que seria precisamente a faculdade do Absoluto, do Uno, e a raiz comum das outras atividades psíquicas. SCHLEIERMACHER quer libertar a religião não só da ciência, mas também da moral, para celebrar uma religiosidade estética. Pensa ele - como SCHELLING - que o Absoluto é atingido mediante a intuição estética, a que julga poder dar um específico valor religioso.

[70] *Vide* LAMEGO, *O Essencial sobre a Filosofia do Direito do Idealismo Alemão* e VIDEIRA, Síntese: *Arte e Filosofia no Idealismo Alemão*; KLOTZ, "Subjetividade no Idealismo Alemão", *in Revista Inquietude*.

[71] *Cf. Hegel System of Science* @ www.hegel.net, acedido em 21.08.2013.

[72] LARENZ, *op. cit.*, pp. 45-46.

Dado que a sua primeira e mais marcante preocupação era excluir da ciência do Direito a questão de um sentido ou de um valor com validade objetiva, o positivismo já foi precisamente classificado como uma orientação espiritual sobretudo negadora, como um negativismo [73].

Não pode, ainda assim, ignorar-se o *ethos* científico que determinou, frequentemente, a atitude do positivista: do positivista que considera as ideias eternas ou os valores absolutos como inatingíveis racionalmente e, por isso, receia fazer afirmações ou pressuposições não demonstradas [74].

O que, abstraindo da lógica e da matemática, é suscetível de conhecimento científico são, na conceção positivista, os factos sensíveis, juntamente com as leis que neles se manifestam e se comprovam na experimentação. Nesta postura revela-se como paradigmático o modelo das ciências exatas da natureza [75] e, nessa medida, o positivismo é um naturalismo [76].

Em face desse exagero formalista, mas ainda sem romper em definitivo com a conceção positivista da ciência jurídica, surge a *jurisprudência dos interesses.*

[73] Movimento adverso, não só do Direito natural racionalista-dedutivo e da atitude metafísica de base da filosofia idealista alemã, como do romantismo e da velha Escola Histórica – *idem, ibidem*.

[74] Esta humildade científica do positivista não exclui que ele tenha para si valores ou exigências éticas; só que os remete para o mundo das crenças pessoais e das convicções morais sobre os quais, do seu ponto de vista, não é possível um enunciado científico. LARENZ não nega, por exemplo, que a exigência de justiça valha para a consciência de cada um, mas é da opinião que ela não é passível de conhecimento científico e de que, portanto, não constitui um princípio possível de uma ciência jus positivista. Quando muito, pode reconhecer a vivência da justiça como um facto antropológico que, enquanto tal, não pode nunca ser eliminado do pensamento jurídico; mas a ideia de justiça é que não chega a ser para ele um princípio cognitivamente objetivável, um princípio com validade universal e que, deste modo, possa ter relevância para o conhecimento do Direito positivo - *ibidem*.

[75] HART, *The concept of law*, pp. 141 e ss., 157 e ss., 272.

[76] *Idem*, p. 46-47, *apud,* MONTEIRO*, op. cit.*

Tendo JHERING [77] como seu precursor, foi desenvolvida mais tarde por HECK [78], STOLL e outros.

Esta corrente procura investigar e aperfeiçoar o Direito, num método de cunho sociológico, partindo dos motivos que foram determinantes para o legislador. Preocupa-se, assim, com o conteúdo da decisão jurídica, com vista aos interesses concretos existentes nos problemas levados à decisão dos tribunais. Dessa forma, ela interessa-se muito mais com a prática do Direito do que com a construção consistente e coerente dos conceitos e do sistema jurídico [79, 80].

Para WILBURG, cuja conceção de *sistema móvel* no Direito privado encontra apoio na descrita jurisprudência dos interesses.

No entanto, no desenvolvimento e, simultaneamente, na superação da jurisprudência dos interesses, WILBURG generalizou a ideia de que as consequências jurídicas resultam de um jogo de *elementos móveis*, situando (ou deslocando) as *forças móveis* identificadas como decisivas nas hipóteses das normas.

---

[77] JEHRING, *Des Kampf ums Recht*.

[78] Vide HECK, Interpretação da lei e jurisprudência dos interesses. Para HECK existem duas séries de conceitos distintas, notando-se esta antítese em todo o mundo jurídico e projetando-se em todas as questões particulares. Rejeita qualquer mistura entre os dois tipos de conceitos, entendendo que só são denominados de conceitos jurídicos, na terminologia corrente, os conceitos preceptivos, já não aqueles que se referem aos interesses, embora estes sejam naturalmente construídos e valorados por qualquer ciência do Direito. À dupla via de construção dos conceitos corresponde uma dupla significação do sistema. Através da reunião dos conceitos ordenadores forma-se o sistema científico, na aceção de sistema externo, em cuja edificação é determinante o interesse na exposição da matéria, ou seja, a tendência, por um lado, para a clarificação, e, pelo outro, para a condensação e a perspetiva geral. Ao sistema externo HECK contrapõe o sistema interno, que resulta do nexo objetivo entre as soluções dos problemas que propicia a investigação dos interesses. Não deixa, ao mesmo tempo, de voltar à ideia de um sistema de normas como um sistema de decisões de conflito com caráter geral, que ele apenas logra conceber na forma de um sistema de conceitos ordenadores. Toda a decisão de conflitos, afirma ele, pode fazer intervir o conteúdo total da ordem jurídica. Os problemas deparam-se como complexos de problemas e as decisões como grupos de decisões. Se os elementos comuns vierem a ser reconhecidos e reunidos na exposição, resultarão conceitos de grupo, de generalidade sempre crescente. O processo de síntese completa-se através de uma classificação, que torna explícito o sistema interno como o conjunto interligado das normas e das decisões de conflitos nelas realizadas. Donde não é de admirar que o sistema interno exposto em conceitos gerais abstratos e ordenadores seja para HECK essencialmente idêntico àquela classificação do Direito que já era até aqui determinante para a legislação e para a ciência – quer dizer, o sistema externo.

[79] *Cf.* GUICHARD, "A ideia de um Sistema Móvel, em Especial no Domínio da Responsabilidade Civil", pp. 8-9.

[80] MONTEIRO, *op. cit.*.

Atendendo ao respetivo peso, propôs *soluções elásticas,* dirigidas às especificidades de cada caso [81].

No que respeita à analogia, que preocupa o nosso trabalho, WILBURG afirmava que a ciência jurídica pode conformar livremente forças e ideias sem que sejam necessárias novas leis, através do com o recurso à analogia e segundo os princípios gerais (comuns) do Direito [82].

Para o Autor, uma evolução móvel corresponde ao espírito da lei, à qual, de modo algum, é estranha a conceção de um jogo de forças [83].

Dentro do conceito positivista de ciência ocorreu uma viragem da ciência jurídica para a sociologia do Direito, contrastando com algumas ideias apontadas pela jurisprudência dos interesses.

O austríaco EHRLICH foi o principal representante da escola sociológica do Direito [84], segundo a qual que a ciência do Direito deve atender, não apenas às *palavras*, mas também aos *factos subjacentes ao Direito*, através de um método indutivo. Numa estrita obediência aos modelos positivistas, considera que

---

[81] No que apresentou sucintamente as consequências do seu ponto de partida através de uma série de exemplos retirados não só do direito delitual mas também, como na hipótese do negócio usurário do direito contratual. Desde modo, foi reconhecido o significado normativo dos enunciados ou proposições comparativas no Direito e abriu-se a possibilidade de substituir os rígidos enunciados *regra/exceção* relações por flexíveis e relações do tipo *quanto mais/mais*. *Vide* GUICHARD, *op. cit.*, pp. 30-31. Para GUICHARD, em tempos de uma cada vez mais deplorada avalancha legislativa, este acesso metodológico para a superação de complexas questões jurídicas, é – agora como antes, e em alto grau – atual, pois mostra um caminho para *evitar a inevitável casuística* de normas rígidas conformadas segundo o esquema da conexão entre hipótese e consequência.

[82] Na tradução de GUICHARD, *op. cit*. p. 18.

[83] «*A ciência jurídica é uma «arte» cuja tarefa é captar as manifestações da vida em comunidade dos homens e conformá-las. Ela há de ser clara, mas também rica em pensamentos, como a luz solar o é em cores. E deve, consequentemente, aspirar a identificar todas as cores e tonalidades sob pena de permanecer alheada da realidade*.» - *idem*, *ibidem*.

[84] Autor de *Freie Rechtsfindung und Freie Rechtswissenschaft* (A Livre Procura do Direito e a Livre jurisprudência), de 1903, e de *Grundlegung der Soziologie des Recht* (Fundamentos da Sociologia do Direito).

só é possível assimilar na essência das coisas através da observação dos factos e da repetida experimentação [85].

A missão da sociologia do Direito é, para ele, pesquisar cuidadosamente as forças propulsoras das organizações jurídicas e só posteriormente é que a jurisprudência constrói a proposição jurídica com base na perceção dos factos da vida jurídica e na generalização das vivências dessa perceção – tendo, sem dúvida, os seus procedimentos uma inegável semelhança com os métodos das ciências exatas.

Diante da conceção de que a sociologia do Direito é a *autêntica* ciência do Direito, ao passo que à ciência jurídica tradicional apenas caberia o papel de uma tecnologia ou de um auxiliar da jurisprudência dos tribunais, KELSEN impôs-se a missão de uma tomada de consciência metodológica por parte da ciência do Direito.

Atuando no marco do paradigma positivista, não poderia ser diferente o projeto kelseneano: uma ciência das normas que atingisse os seus objetivos epistemológicos de neutralidade e objetividade. Para o Autor, era absolutamente necessário expulsar do ambiente científico os juízos de valor, como já o haviam feito as demais disciplinas científicas: o plano da *teoria pura* era, assim, atingir a autonomia disciplinar para a ciência jurídica.

A ciência do Direito, segundo KELSEN, não tem a ver com a conduta efetiva do homem, mas só com o prescrito juridicamente [86].

---

[85] Existem, assim, segundo EHRLICH, *factos do Direito* (*Tatsachen des Rechts*), isto é, *fenómenos jurídico-sociais reveladores do Direito*, como o costume, a posse, a família, os estatutos associativos, as disposições de última vontade. Deste modo, o Direito não pode ser encarado como mero fenómeno social específico. É, pelo contrário, uma *ordem efetiva de uma sociedade* que existe menos nas *normas de decisão* e mais *nas regras de harmonia* com as quais os homens, na sua vida em comum, realmente se comportam. Estas serão as chamadas regras de conduta ou efetivas normas de Direito, os factos originários do Direito. Haverá, assim, aquilo que o Autor qualifica como um Direito vivo (l*ebendes Recht*), porquanto, para ele, o centro de gravidade do desenvolvimento do Direito não está nem na legislação nem na ciência jurídica, nem na jurisprudência dos tribunais, mas na própria sociedade. De facto, a família, a propriedade, a locação, o mútuo, o comodato eram relações jurídicas ainda antes de os juristas romanos terem feito a sua primeira generalização. *Apud* LARENZ, *op. cit.*, pp. 74-76, 85-86.

[86] *Idem*, *ibidem*.

Não é, pois, uma ciência de factos, como a sociologia, mas uma ciência de normas. O seu objeto não é o que é ou que acontece, mas um complexo de normas. Só se garante o seu caráter científico quando se restringe rigorosamente à sua função e o seu método se conserva puro de toda a mescla de elementos estranhos à sua essência.

Como conhecimento puro, não tem de prosseguir imediatamente nenhum fim prático, mas antes de excluir da sua consideração tudo o que não se ligue especificamente com o seu objeto como complexo de normas. Só assim logra afastar a censura de estar ao serviço de quaisquer interesses, paixões ou preconceitos políticos, económicos ou ideológicos, isto é, só assim pode ser ciência [87].

À ciência do Direito que satisfaz a existência da pureza do método, chama KELSEN *teoria pura do Direito* [88], uma teoria do Direito positivo em geral e não de uma ordem jurídica especial, nacional ou internacional. É teoria geral do Direito e, contudo, fornece uma teoria da interpretação. Como teoria, quer apenas saber do seu objeto, como ele é, e não como deve ser. É ciência jurídica e não política do Direito.

A *teoria pura do Direito*, na medida em que pretende arrancar o Direito da névoa metafísica da doutrina do Direito natural, quer concebê-lo, muito realisticamente, como uma específica técnica social, o que redunda em só ter a ver com a forma lógica, com uma específica lógica de normas, que assenta na ordem e conduta humana presente em cada povo e época.

Uma ordem é, para o Autor, um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo facto de todas elas terem o mesmo fundamento de validade, e este é uma norma fundamental da qual se retira a validade de todas as normas pertencentes a essa ordem. Só procurando validade nessa norma fundamental é

---

[87] MONTEIRO, *op. cit.*, pp. 16-18.

[88] *Vide* KELSEN, *Teoria Pura do Direito*, pp. 1-2; LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito*, pp. 94-95.

que uma determinada norma se pode qualificar como jurídica e pertencente a determinada ordem.

As normas de uma certa ordem jurídica regulam a conduta humana, que tanto por consistir numa ação positiva como numa omissão [89]. Porém, na medida em que a ordem jurídica é uma ordem social, ela só regula, de uma maneira positiva, a conduta de um indivíduo enquanto esta se refere a um outro indivíduo, e é isto que constitui o objeto desta regulamentação.

A autoridade jurídica prescreve uma determinada conduta humana apenas porque a considera valiosa para a comunidade jurídica dos indivíduos. Logo, o conteúdo e o fundamento de validade de toda e qualquer norma jurídica são, para a *teoria pura* do Direito, a norma imediatamente superior no nível hierárquico.

Isto dá-se sucessivamente até o fundamento último de validade de todo o Direito, que passa a ser uma norma que não é posta, apenas pressuposta: a própria norma fundamental, que é produto do pensamento do jurista, que tem de ir buscá-la além do Direito positivo, ou seja, na *filosofia* do Direito. O que constituí o único *momento metafísico* da teoria pura de KELSEN.

Todavia, a norma de grau superior jamais pode determinar completamente e em todas as direções o ato pelo qual é executada (ou seja, o estabelecimento da norma inferior) [90].

Resta sempre uma margem de discricionariedade para o órgão chamado a estabelecer a norma inferior, de tal sorte que a norma superior, relativamente ao ato de produção normativa ou de execução, tem sempre e só o caráter de um quadro a preencher através desse ato.

---

[89] MONTEIRO, *op. cit.*, p. 18.

[90] *Apud* LARENZ, *op. cit.,* pp. 105-106.

E, por outro lado, a interpretação, enquanto por ela se entenda uma atividade de conhecimento, apenas logra mostrar-nos esse quadro, mas nunca preenchê-lo. Se o sentido literal da norma aplicável não é unívoco, quem tem de aplicá-la encontra-se perante várias significações possíveis. A interpretação não lhe pode dizer qual é a certa; todas são igualmente certas.

Cabe a quem aplica a norma decidir-se, através de um ato voluntário, por uma dessas possibilidades, que depois, por ato do órgão aplicador, particularmente o tribunal, se torna em Direito positivo.

A decisão, proferida por ele do modo indicado, cria, aliás, sempre Direito, mesmo que não represente nenhuma das interpretações da norma aplicada que sejam consideradas possíveis pela ciência do Direito.

A ciência do Direito só pode indicar os significados possíveis de uma norma concreta, tendo de deixar à autoridade aplicadora do Direito a escolha – apenas determinável mediante considerações políticas – entre as interpretações que são igualmente possíveis do ponto de vista jus científico.

Por conseguinte, quando o intérprete, a partir da sua posição valorativa pessoal, recomenda uma das possíveis interpretações, não o pode fazer *em nome da ciência*. A ciência do Direito, que só se orienta pelo valor da verdade, deve distinguir-se rigorosamente da política jurídica, que, como conformação intencional da ordem social, se dirige à realização de outros valores, especialmente da justiça [91].

A preocupação principal de KELSEN é, nitidamente, a de impedir que se abuse da ciência do Direito, utilizando-a como capa de opiniões puramente pessoais e/ou de tendências ideológicas.

Do ponto de vista do *ethos* científico, não se pode negar justificação desta preocupação de KELSEN: é certo que, como poucas outras ciências, a ciência

---

[91] *Op. cit.*, p. 19.

jurídica se encontra à mercê de tal abuso, necessitando, por isso, de uma contínua autorreflexão crítica como aquela para que em tão grande medida contribuiu a *teoria pura* do Direito [92].

Muitos Autores têm criticado a teoria de KELSEN, no sentido de partir esta de um pressuposto erróneo, que é a cisão absoluta dos planos do *ser* e do *dever-ser* e que, fracassado o intento de purificar o objeto, a ciência jurídica deve, pois, atuar no desenvolvimento de uma racionalidade prática, escapando da tentação relativista que lhe impõe o positivismo, enquanto procura de critérios e mecanismos razoáveis de decisão.

Diante da riqueza dos casos concretos, as posturas positivistas e formalistas mostram-se insuficientes. Expõem as suas limitações diante das necessidades de efetiva realização do Direito nas situações mais críticas, quais sejam: a proibição do *non liquet* (o juiz é obrigado a decidir) diante das lacunas do ordenamento; a ocorrência cada vez mais frequente de conceitos indeterminados, ou normas em branco (urgência, relevância, ordem pública, relevante valor social ou moral, etc.), as colisões de princípios fundamentais (privacidade e direito à informação) [93].

O jus positivismo detém-se perante a questão complexa, mas inevitável das normas injustas, na medida em que obrigado, pela proibição do *non liquet* a decidir, o julgador terá de procurar as bases da decisão nas regras da experiência, na sensibilidade, e, no limite, no arbítrio do subjetivo.

Daqui resultará, por um lado, que a fundamentação que se apresente será apenas aparente: as verdadeiras razões da decisão, estranhas aos níveis jus positivos da linguagem, não transparecem na decisão, inviabilizando o seu controlo.

---

[92] *Apud* LARENZ, *op. cit.*, pp. 106 a 109.

[93] Pp. XX-XXII, *Introdução, in* CANARIS, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*.

Por outro, o verdadeiro e último processo de realização do Direito escapará à ciência dos juristas: a decisão concreta será fruto, afinal, não da ciência do Direito, mas de fatores desconhecidos para ela, comprometendo, com gravidade, a previsibilidade, a seriedade e a própria justiça de decisão [94].

LARENZ consolidou, com a publicação, em 1960, da sua obra *Metodologia da Ciência do Direito* [95], a corrente crítica do positivismo jurídico, da sua defesa da subsunção do facto à norma de forma mecânica e literal, e veio propor a interpretação teleológica como forma se assegurar a sistematicidade do pensamento jurídico [96].

Segundo o Autor [97], as normas jurídicas não estão desligadas umas das outras; pelo contrário, têm umas com as outras uma conexão multímoda, pelo que toda a interpretação de uma norma tem de tomar em consideração a cadeia de significado, o contexto e a sede sistemática da norma, a sua função no contexto da regulamentação em causa.

Além disso, o ordenamento jurídico no seu conjunto está subordinado a determinadas *ideias diretivas, princípios ou pautas gerais de valoração*, cuja função é justificar, subordinando-as à ideia de Direito, as decisões de valor que subjazem às normas, unificá-las e, deste modo, excluir, tanto quanto possível, as contradições de valoração.

Estas *ideias diretivas, princípios ou pautas gerais de valoração* são de grande préstimo para a interpretação, mas ainda mais, porém, para o desenvolvimento do Direito imanente à lei e do Direito transcendente à lei.

A descoberta das conexões de sentido em que as normas e regulações particulares se encontram entre si e com os princípios diretivos do ordenamento jurídico, e a sua exposição de um modo ordenado, que possibilite a visão de

---

[94] *Idem., Ibidem*, pp. XXIII/XXIV.

[95] No original, em alemão, *Methodenlehre der Rechtswissenschafti*.

[96] NABAIS, *Manual de Direito Fiscal*, p. 146.

[97] *Op. cit.*, pp. 621 a 623.

conjunto – quer dizer, na forma de um sistema – é uma das tarefas mais importantes da jurisprudência científica [98].

Para LARENZ [99] , a missão do sistema científico é tornar visível e mostrar a conexão de sentido inerente ao ordenamento jurídico como um todo coerente. Para isso serve a descoberta dos princípios diretivos e a sua concretização nos conteúdos regulativos, a formação de conceitos determinados pela função e de tipos jurídico-estruturais.

Para esse efeito, pressupõe-se sempre que as regras do Direito e os diferentes complexos de regulação estão de facto entre si numa tal conexão de sentido, quer dizer, que são algo mais do que uma aglomeração de normas particulares baseada na arbitrariedade do legislador ou noutros fatores mais ou menos causais.

Porém, a verdade é que, mesmo no que se refere às valorações fundamentais do ordenamento jurídico, nem sempre se podem evitar contradições de valoração, tanto no plano das normas como no das resoluções jurídicas.

O ideal de plena concordância valorativa de todas as normas e resoluções não pode realizar-se completamente, mais não seja pelo simples facto de que as regras legais surgiram em diferentes graus de evolução histórica e uma valoração distinta num sector parcelar do ordenamento jurídico não pode ter de imediato repercussão noutro sector parcelar.

---

[98] Ao realizar esta tarefa, surgem de imediato distintas possibilidades e o sistema de conceitos gerais abstratos é uma delas. Este sistema, que se denomina de *externo*, defende a necessidade de separar e generalizar, a partir dos factos-tipo que são objeto de uma regulação jurídica, determinados elementos, para, a partir deles, se formarem conceitos de gênero, ordenados de modo a que, acrescentando ou subtraindo notas específicas particulares, se possam alcançar diversos graus de abstração. Os conceitos inferiores respetivos, que são os de menor grau de abstração, ao serem subsumidos aos conceitos superiores correspondentes, permitem, finalmente, reconduzir a massa do material jurídico a alguns poucos conceitos supremos. O que garante em ampla medida não só a clareza, mas também a segurança jurídica, na medida em que, nos quadros de um tal sistema, se ele fosse completo, poder-se-ia dar a toda a questão jurídica uma resposta, por via de uma operação lógica de pensamento. MONTEIRO, *op. cit.,* pp. 22, LARENZ, *op. cit.*, pp. 623 a 626.

[99] *Idem*, *ibidem*.

Enquanto sistema aberto, o sistema é, pois, sempre inacabado e inacabável [100].

NABAIS explica que a aplicação do método proposto por LARENZ ao Direito fiscal pode conduzir a uma – desejável – maior sistematicidade e assim contribuir para evitar o arbítrio, envolve apenas a utilização dos princípios interpretativos que tendem a tornar-se prevalecentes no conjunto do ordenamento jurídico e implica atenção quanto ao substrato económico dos negócios [101], mas está limitada pela necessidade de não lhes atribuir um significado *puramente* económico como propõe a perspetiva económica da interpretação [102].

Todavia, para que essa decisão possa ser considerada como justa no ordenamento jurídico é necessário o seu cotejo com esse ordenamento encarado como um todo pleno de sentido e regido por ideias fundamentais.

Tal não se dá fora da conceção sistemática e, por isso, o sistema jurídico não pode ser fragmentário, mas total, não no sentido de completo ou fechado, mas no sentido de abarcar todo o conteúdo e a fenomenologia do Direito. Isto dá-se, atualmente, em duas vertentes principais: a conceção de sistema de CANARIS e a teoria do sistema jurídico enquanto sistema autopoiético [103].

Segundo CANARIS [104], sobre o conceito de sistema é ainda determinante a definição clássica de KANT, com a sua *dignitas* humana tão universalmente

---

[100] *Idem*, pp. 696 e 697.

[101] *Manual de Direito Fiscal,* pp. 146-147.

[102] *Idem*, *op. cit.,* p. 154.

[103] MONTEIRO*, op. cit.*, p. 26.

[104] *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, pp. 9-10 ; 12 e 13, 14 a 23.

concebida que não reconhecia outros vínculos à liberdade individual para além do imperativo categórico [105,106].

Para CANARIS, sendo o ordenamento, de acordo com a regra da justiça, de natureza valorativa, assim também o sistema a ele correspondente só pode ser uma ordenação axiológica ou teleológica.

---

[105] KANT que caracterizou o sistema como a unidade sob uma ideia, de conhecimentos variados ou, também, como um conjunto de conhecimentos ordenados segundo o princípio *como é que se estabelece o que devemos fazer.* Para ele, há duas características imanentes à ideia de sistema: ordenação e unidade. A hipótese fundamental de toda a ciência é a de que uma estrutura racional, acessível ao pensamento, domine o mundo material e espiritual. Por consequência, a metodologia jurídica parte, nos seus postulados, da existência fundamental da unidade do Direito, que pressupõe e entende o seu objeto como um todo em si significativo, de existência assegurada. Mas isso não basta para que os postulados metodológicos não se tornem inalcançáveis ou meras petições de princípio, como bem descreveram os adeptos da jurisprudência dos interesses. A ordem interior e a unidade do Direito são bem mais do que pressupostos da natureza científica da jurisprudência (ciência do Direito) e do que postulados da metodologia; elas pertencem, antes, às mais fundamentais exigências ético-jurídicas e radicam, por fim, na própria ideia de Direito. Assim, a exigência de ordem justa resulta diretamente do reconhecido postulado da justiça, de tratar o igual de modo igual e o diferente de forma diferente, de acordo com a medida da sua diferença. Tanto o legislador como o juiz estão adstritos a retomar consequentemente os valores encontrados, pensando-os até ao fim, refletindo em todas as consequências singulares e afastando-os apenas quando se justifique, isto é, por razões materiais. Por outras palavras: estão obrigados a proceder com adequação.

Também a unidade tem correspondência no Direito, embora pertença ao domínio seguro das considerações filosóficas. Ela procura garantir a ausência de contradições da ordem jurídica e, também, não representa mais do que a realização da tendência generalizadora da justiça, que exige a superação dos numerosos aspetos possivelmente relevantes no caso concreto, a favor de uns poucos princípios abstratos e gerais. Através da unidade, garante-se que a ordem do Direito não se disperse numa multiplicidade de valores singulares desconexos, antes deixando reconduzir-se a critérios gerais relativamente pouco numerosos, garantindo-se a efetividade da unidade do conceito de sistema. O legislador e o juiz estão adstritos aos valores encontrados, logo, a proceder com adequação racional. Esta é a característica da ordem no conceito de sistema e a regra da adequação valorativa, retirada do princípio da igualdade, é a primeira indicação do pensamento sistemático na ciência do Direito. A ideia do sistema jurídico justifica-se a partir de um dos mais elevados valores do Direito, o princípio da justiça e suas concretizações como a igualdade e a tendência para generalização. O valor supremo da segurança jurídica aponta na mesma direção. Todos esses postulados podem ser muito mais bem prosseguidos através de um Direito adequadamente ordenado, dominado por poucos e alcançáveis princípios, um Direito ordenado em sistema, do que por uma multiplicidade inabarcável de normas singulares desconexas e em demasiado fácil contradição umas com as outras.

Assim, o pensamento sistemático radica imediatamente na ideia de Direito (como conjunto dos valores jurídicos mais elevados). O papel do conceito de sistema é, no entanto, o de traduzir e realizar a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica. *Vide* CANARIS, *op. cit.*, pp. 22, 23.; CARVALHO, "Para uma Teoria da Relação Jurídica Civil", *in Teoria Geral do Direito Civil*, p. 37.

[106] Segundo HORVATH, *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*, p. 30, não há como vislumbrar se possa encontrar a norma jurídica aplicável a determinada situação, senão mediante a redução de regras e princípios a sistema, dada a impossibilidade de se aplicar um ou outro isoladamente. A noção de norma jurídica envolve necessariamente a ideia de sistema, e que somente pode ser obtida tendo-se presente a ideia de Direito como sistema.

O que gera o questionamento de uma forma de sistema jurídico além daquele lógico-formal proposto por KELSEN [107,108].

No pensamento de CANARIS, deve-se considerar o sistema jurídico como ordem de princípios gerais do Direito. Deve-se recordar a característica principal da ideia de unidade: a recondução da multiplicidade do singular a alguns poucos princípios constitutivos, ou seja, deve-se avançar até aos valores fundamentais mais profundos, portanto, até aos princípios gerais de uma ordem jurídica.

Trata-se, assim, de apurar por detrás da lei e da *ratio legis*, a *ratio juris* determinante. Só dessa forma podem os valores singulares libertar-se do seu isolamento aparente, reconduzir-se à procurada conexão orgânica e obter aquele grau de generalização sobre o qual a unidade da ordem jurídica se torna percetível. O sistema deixa-se, assim, definir como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de Direito, na qual o elemento de adequação valorativa se dirige mais à característica de ordem teleológica e o da unidade interna à característica dos princípios gerais [109].

A propósito de conexão orgânica, veio o sociólogo alemão LUHMANN propor o conceito de Direito como sistema autopoiético.

---

[107] Sempre *in Teoria Pura do Direito*.

[108] Ou seja, a possibilidade de exercer racionalmente a jurisprudência, no seu âmbito decisivo, é de natureza valorativa e, por isso, também o sistema jurídico assume essa peculiaridade valorativa ou teleológica.

O sistema, no Direito, é entendido como a captação racional da adequação de conexões de valorações jurídicas. Assim, deve-se apoiar a possibilidade de um sistema axiológico ou teleológico, pelo menos como hipótese.

Deve-se pressupor a existência de uma ciência do Direito e, então, perguntar qual o seu sentido e o que fundamenta a sua pretensão de cientificidade, procurando-se entender as especialidades de seus métodos e apenas no final colocar a questão da natureza científica.

A hipótese de que a adequação do pensamento jurídico-axiológico ou teleológico seja demonstrável de modo racional é a condição da possibilidade de qualquer pensamento jurídico e, em especial, pressuposto de um cumprimento, racionalmente orientado e demonstrável, do princípio da justiça de tratar o igual de modo igual e o diferente, de acordo com a medida da sua diferença.

Quanto à adequação dos valores, não se trata da justeza material, apenas da conformidade formal de uma valoração. Não é tarefa do pensamento teleológico encontrar uma qualquer regulação justa *a priori*, apenas, uma vez legislado o valor, pensar todas as suas consequências, transpô-lo para casos comparáveis, solucionar contradições com outros valores já legislados e evitar contradições derivadas do aparecimento de novos valores.

Logo, garantir a adequação formal é uma tarefa do sistema teleológico, em total consonância com a sua justificação a partir do princípio formal da igualdade. Isso, aliás, aponta apenas para uma das facetas gerais do sistema jurídico, a ordenação formal, ou melhor, a construção de sua hierarquia. *Op. cit.*, pp. 66-76.

[109] *Op. cit.*, pp. 76 a 80.

Autopoiése ou *autopoiesis* [110] é um termo cunhado na década de 1970 pelos biólogos e filósofos chilenos VARELA e MATURANA para designar a capacidade dos seres vivos de se auto reproduzirem.

Segundo esta teoria, um ser vivo é um sistema autopoiético, caracterizado como uma rede fechada de produções moleculares (processos), onde as moléculas produzidas geram com suas interações a mesma rede de moléculas que as produziu.

A conservação da autopoiése e da adaptação de um ser vivo ao seu meio são condições sistêmicas para a vida. Portanto um sistema vivo, como sistema autónomo, está em constantes auto produção, autorregulação e interação com o meio, onde este apenas desencadeia no ser vivo mudanças determinadas na sua própria estrutura e não por um agente externo [111].

Ao aplicar o conceito dos sistemas autopoiéticos ao Direito, LUHMANN defendeu que este, numa perspetiva autopoiética, se (re) cria com base nos seus próprios elementos [112].

A autorreferência do Direito permite, segundo LUHMANN, que este mude a sociedade e se altere ao mesmo tempo movendo-se com base num binómio Direito/não-Direito. Uma tal característica permite a construção de um sistema jurídico dinâmico mais adequado à hipercomplexidade da sociedade atual.

LUHMANN apresenta uma nova conceção de sociedade e também de indivíduo nessa sociedade, segundo a qual o ponto de partida deixa de ser o de uma ciência humanística, na qual o indivíduo é pensado como um *a priori.*

A sociedade deixa, também ela - consequentemente - de ser pensada como um aglomerado de pessoas ou um território geograficamente delimitado,

---

[110] Do grego *auto*=próprio, *poiesis* = criação.

[111] Cf. LUHMANN, *in Globalization or World Society?: How to Conceive of Modern Society*.

[112] "*Systems that operate at the level of a re-entry of their form into their form are non-trivial machines in the sense of von Foerster (1984). They cannot compute their own states. They use their own output as input. They are 'autopoietic' systems, and that means that they are their own produc*t" – LUHMANN, *ibidem*.

para, ser concebida como um sistema porque comunica recorrendo a nova comunicação, ou seja, ela autorreproduz a sua operação peculiar que é a comunicação. A autorreprodução da operação fundamental do sistema social que é circular e recursiva garante a continuidade do sistema sociedade e, por isso, a sua constante recorrência evolutiva.

Essa nova conceção de sociedade remete a novas formulações e significações dos acontecimentos sociais: de onde a importância de transpor para o Direito – já que este é também um sistema da sociedade – as indagações e afirmações da teoria dos sistemas sociais de LUHMANN [113].

Uma das principais contribuições do Autor para a teoria e sociologia do Direito está na colocação deste num lugar diferenciado do acontecer social: o Direito não tem como centro o comportamento humano nem a regulação da convivência humana que garante a sociedade. É antes uma aquisição evolutiva do sistema da sociedade e pode por isso distinguir-se do seu ambiente, formando um sistema operativamente fechado, capaz de produzir os seus próprios elementos constitutivos e de dar conta da sua complexidade [114].

Desse modo, o social engendra complexidade, que constitui "*a totalidade das possibilidades de experiências ou ações, cuja ativação permita o estabelecimento de uma relação de sentido*" [115].

O Direito, nesse contexto, tem um papel fundamental de normatizar e muitas vezes normalizar expectativas, através do dever-ser e da institucionalização dos modos de normatização. Isso é possível através do que LUHMANN chama de generalizações congruentes, de expectativas.

---

[113] QUEIROZ, *op. cit*., p. 80.

[114] *Vide* MOELLER*, The Radical Luhmann.* O Autor apelida LUHMANN de anti-humanista radical, no sentido de que procurou retirar do centro do sistema social a perspetiva antropomórfica, à semelhança do que já aconteceu nos restantes ramos da ciência.

[115] LUHMANN, Sociologia do Direito, p. 12.

Daí que o Autor afirme que o Direito é imprescindível enquanto estrutura, na medida em que, sem a generalização congruente de expectativas comportamentais normativas os homens não podem orientar-se entre si, e essa estrutura tem que ser institucionalizada ao nível da própria sociedade, pois só aqui podem ser criadas aquelas instâncias que domesticam o ambiente para outros sistemas sociais. Ela modifica-se, portanto, com a evolução da complexidade social [116, 117].

Ao mesmo tempo, ao Direito cabe a tarefa de dirigir de coordenar a interação social, visando a adoção de certas condutas e a produção e determinados efeitos. O que o Direito faz ao indivíduo, nesta visão, é restituí-lo a si própria. É um "*devemos tornar-nos no que somos*", pelo que a relação poder-norma deixa de ter consistência [118].

A norma jurídica serve precisamente para combinar aquelas duas referidas funções, de assegurar expectativas e reinstitucionalizar instituições sociais, institucionalizando condutas e assim buscando a *paz jurídica* que, ao lado da justiça, compõem a *ideia de Direito* [119].

Acerca das diversas construções que vimos expondo é forçoso concluir que cada uma delas foi realizada de acordo o intuito do seu autor, ou seja, a categoria do interesse dirigiu sempre a construção das teorias.

Contudo, o interesse não é a única coisa que importa na ciência, há ainda a necessidade de organização e fundamentação, como pressupostos da racionalidade da argumentação, que não deve ser meramente retórica, antes deve tender à objetividade, mesmo que essa não seja absoluta, apenas em graus. É a forma que se adequa ao conteúdo.

---

[116] *Ibidem*, p. 170, *apud* QUEIROZ, *op. cit.*, p. 80.

[117] *Vide* ainda LUHMANN, *La Differenziazione del Diritto. Contributi alla Sociologia e alla Teoria del Diritto*.

[118] CARVALHO, "Para uma Teoria da Relação Jurídica Civil", *in Teoria Geral do Direito Civil,* p. 23.

[119] MACHADO, "Tutela da Confiança e "Venire Contra Factum Proprium"", pp. 346 e 347.

O sistema jurídico possibilita a fundamentação das conclusões jurídicas que são socialmente e historicamente condicionadas, sem esquecer o elemento filosófico próprio das conclusões racionais e que consiste numa medida de formalização.

Portanto, concluímos, não há ciência do Direito fora do *sistema* jurídico.

Na verdade, o Direito cria e tutela uma rede de expectativas e orientações de ação, criando um discurso que vincula os indivíduos, permitindo, dessa forma, múltiplas opções de ação, formadas de acordo com a experiência humana dentro de determinados quadros, com forte probabilidade de realização efetiva, viabilizando o enquadramento dos conflitos e o controlo das decisões e desaconselhando o recurso à força [120].

É isto o *sistema jurídico*, que, ao mesmo tempo, tem de ser objetivo e respeitar limites impostos por princípios fundamentais de Direito [121], ao mesmo tempo que deverá ser permeável à aprendizagem e à evolução, enquanto sistema autopoiético na proposição de LUHMANN.

Dito isto, o nosso Código Civil adotou, mercê da forte influência que a doutrina alemã exerceu na portuguesa, designadamente, na obra de ANDRADE e de SERRA, a jurisprudência dos interesses e as noções pandetistas do desenvolvimento do Direito a partir dos princípios gerais do sistema, bem como a técnica da inversão de JHERING, segundo a qual à luz dos princípios, das disposições existentes se podem deduzir novas soluções de Direito [122].

Não sendo cópia fiel do BGB nem rompendo com as tradições civilistas portuguesas, o CC de 1966 não é completamente organicista e anti-humanista.

---

[120] MACHADO, "A Tutela da Confiança…", pp. 347-349.

[121] *Idem*, *ibidem*.

[122] CARVALHO, "Para uma Teoria …", p. 65.

Porém, não consagra, como bem critica CARVALHO, *um humanismo* suficientemente *generoso* [123].

O *sistema* de que aqui agora falamos não é, porém, no nosso entender, apenas um sistema *lógico*.

Será um sistema *ético*, presidido por um humanismo concreto, que se prende não só com a tutela da personalidade humana, mas também com a composição dos interesses humanos como acontece no direito da família, onde se desenvolve a afetividade e, no que ao nosso tema releva, no direito das associações, onde se reconhece a sociabilidade do homem, no direito sucessório, no direito das coisas e dos negócios, onde a vontade humana deve fazer lei, onde se potenciam a sua dominialidade e responsabilidade.

Há que recolocar, portanto, o Direito ao serviço da vida e da pessoa, sem o que aquele não tem sentido [124].

Rejeitamos, portanto, as correntes sociológicas da ciência do Direito, o positivismo legal, como rejeitamos o absoluto primado da lei.

Sobretudo em tempos que atravessamos, em que o legislador é cada vez menos preparado, mais imediatista, focado na obtenção automática de uma solução que as suas convicções, certos *lobbies* ou os credores do Estado lhe impõem.

Vimos assistindo com tristeza e preocupação ao suporte que os tribunais concedem, de forma geral, a atuações da administração fiscal que desafiam a legalidade, o bom senso, a boa-fé, o sentido jurídico, do Direito como um todo organizado de forma lógica e sistemática.

---

[123] *Cf. op. cit.,* p. 69: "*Num código que não se teme de discutíveis normas programáticas, como a noção de casamento do art. 1577.º, é estranho que um princípio essencial e toda a ordem jurídica moderna (…), o de que* todo *o homem é juridicamente uma pessoa –não se contenha* apertis verbis *na lei e pudicamente se devolva ao mero campo do implícito.*"

[124] CARVALHO, *op. cit*., p. 75.

A administração – e os tribunais administrativos e fiscais, salvo honrosas exceções – estão preocupados quase exclusivamente com a cobrança, o cidadão é visto como contribuinte e, como tal, é necessariamente elisivo, sempre que consiga.

A administração, com o sancionamento dos tribunais, torce à luz desses objetivos, o Direito e chega a afirmar um caráter de exceção, extra sistemático, ao Direito fiscal, de tal forma que se duvida que a fiscalidade seja realmente regulada pelo Direito.

É à luz desta visão que explicam atuações da administração e decisões judiciais que arrepiam os juristas – no que ao nosso estudo diz respeito, ficciona-se individualidade, sede, órgãos, representantes a entidades que, porque desapareceram, perderam a personalidade jurídica, já nada disso têm. Tudo, porque, entendemos, a administração não tem, muitas vezes, capacidade técnico-jurídica: os funcionários da administração têm diversa formação e os juristas de entre as suas fileiras ficam assoberbados pelo Direito circulatório ao qual deve obediência.

Aos tribunais, por seu turno, repugna que o contribuinte, potencial incumpridor, incumpridor até ser descoberto, escape à tributação a coberto da incompetência da administração. Entendem que fazem justiça material impedindo que o contribuinte beneficie de erros que consideram formais, esquecendo propositadamente que os formalismos têm importantíssimo carácter garantístico.

Aderimos completamente, ao longo desta trabalho, à conceção de SAVIGNY, *supra* exposta, de que o Direito, se não quer abdicar de ser ciência para passar a mero instrumento político, deve ser pensado e constantemente trabalhado de forma sistemática, por meio de conceitos organizados, constituindo um campo de conhecimentos com unidade e organicidade.

Pelo que o conhecimento do Direito não pode reduzir-se a uma mera exposição fragmentária do sentido das normas, mormente, das fiscais, antes deve

ser capaz de organizar sistematicamente todos os conceitos jurídicos e de os harmonizar dentro do espírito do sistema.

Cremos, porém, que o Direito não é apenas uma ciência, no sentido exato, empírico, das ciências exatas, no sentido em que, qual computador, alimentado com determinados dados, conduza sempre ao mesmo resulta e que esse seja o resultado *justo* em cada circunstância. O Direito tem – mercê do espírito que o habita, que é o humano – muito de arte, como afirmava WILBURG.

Tem, bem assim, vimos, características próximas das dos organismos vivos, no sentido de que, dentro do princípios que o enformam e dos limites que a ele se estabelecem – que são os da ética, que é anterior ao Direito – o *sistema jurídico* é autopoiético, dotados de mecanismo que lhe permitem reproduzir-se e adaptar-se à realidade.

O Direito não abarca toda a realidade, mas o *sistema jurídico*, dotado dos seus critérios e princípios, está, pelo exposto, apto a alcançá-la.

Esbarramos, todavia, porque falamos de impostos, desde logo com o princípio da legalidade e, depois, com a proibição da analogia em Direito fiscal, decorrente, aliás, daquele princípio, o que procuraremos resolver [125].

Entendemos ter encontrado a solução na lei civil – na parte geral do CC e no Direito das sucessões – e na lei que regula as sociedades comerciais.

Para defender esta solução, analisamos a génese da personalidade jurídica das pessoas coletivas, desde o Direito romano à teoria da ficção de SAVIGNY, a capacidade das pessoas coletivas e a sua representação.

Estudamos determinados fenómenos ou vicissitudes da vida societária – a fusão, a cisão, o processo de dissolução e a liquidação – e cremos que têm em comum aquilo que escolhemos designar por *transmissão global*.

---

[125] *Vide infra* Interpretação e integração das normas fiscais, pp. 108 e ss..

Achamos similitudes manifestas entre estes fenómenos de transmissão global e o fenómeno sucessório, *mortis causa* das pessoas físicas, pelo que procuramos fazer apelo também às regras, institutos e lógica do Direito sucessório.

A nossa análise centrar-se-á sobretudo, na análise da lei portuguesa – da que existe -, na sua interpretação de acordo com a génese e a *ratio* dos institutos estudados, com apoio que se pretendeu exaustivo na doutrina, nacional e estrangeira.

Por outro lado, cientes de que não somos apenas Portugueses, somos Europeus e, mesmo Europeus, não estamos sozinhos no Mundo, pelo que sozinhos também não se encontram o nosso ordenamento jurídico e a nossa política económica, buscamos em legislações similares a resposta para a questão enunciada.

Não faremos, neste nosso caminho, Direito comparado propriamente dito, na medida em que partimos do pressuposto da suficiência do nosso sistema jurídico para o preenchimento da lacuna.

Faremos, contudo, pontualmente, a análise jurídica de legislações comparadas – inseridas em *sistemas* comparáveis.

Encontramos nas nomas comunitárias um traço comum, mas achamos soluções, em traços muito parecidos com os que ao diante proporemos, na lei espanhola, na lei francesa, na lei brasileira e na lei italiana, que irão explanadas no texto à medida do que é relevante para a exposição.

Seguimos, durante a investigação, sobretudo a metodologia proposta por LARENZ, sendo certo que a análise jurisprudencial não teve papel tão relevante como o desejado, na medida em que os tribunais portugueses ainda não se pronunciaram (até ao momento em que encerramos estas linhas) de forma clara e inequívoca sobre o problema.

O que se explica, estamos até em crer, pelo facto de ele ainda ter ainda sido sequer enunciado de forma clara perante os tribunais superiores.

Nisso, esperamos, residirá o contributo que queremos fazer, com a presente investigação, para a ciência do Direito.

A PROCLAMADA *AUTOSUFICIÊNCIA* DO DIREITO FISCAL PORTUGUÊS

Ensinava ASCENSÃO que a mente humana não é capaz de abarcar toda a realidade e a vida é muito mais imaginativa do que o próprio legislador [126].

De tal forma que SILVA dizia que a lei não é uma coleção de regras, é uma coleção de lacunas [127].

O objeto do presente trabalho é, recordemos, uma dessas lacunas do Direito fiscal: a lei fiscal não regula a questão da liquidação de imposto relativa a factos tributários ocorridos na esfera de pessoas coletivas, sociedades comerciais, que, durante o período de caducidade do direito à liquidação, se extinguiram.

Ora, à temática da interpretação e aplicação das leis em matéria tributaria, especialmente da possibilidade da aplicação subsidiária de outros diplomas que não os expressamente previstos na LGT e do recurso à analogia, para integrar a lacuna a que nos dedicamos, não é, manifestamente, indiferente, o estudo de alguns das fontes [128] do Direito tributário.

O Direito tributário é Direito público, subdivisão do Direito financeiro, este, constituído pelo conjunto de normas que regulam a gestão e a aplicação ou dispêndio dos meios financeiros públicos provenientes dos impostos e das taxas, das receitas patrimoniais e dos empréstimos contraídos pelo Estado [129].

---

[126] Atribui-se a Mark TWAIN a frase "*Truth is stranger than fiction, but it is because Fiction is obliged to stick to possibilities; Truth isn't.* ".

[127] *Apud* ASCENSÃO, *Interpretação das Leis, Integração das Lacunas, Aplicação do Princípio da Analogia*, p. 917.

[128] A expressão *fontes de Direito* admite entendimentos, ou conteúdos diversos. Um, *substancial,* respeita à origem e à razão vinculativa das normas; outro, *formal,* abrange os "revestimentos pelos quais os preceitos jurídicos se revelam, são enunciados, se apresentam aos seus destinatários" – *cf.* MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, p. 101. Empregamos a expressão no sentido formal.

[129] MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador,* p. 68.

MARTÍNEZ definiu o Direito fiscal, ou tributário [130], como o sistema de normas jurídicas que disciplinam as relações de imposto e definem os meios e processos pelos quais se realizam os direitos emergentes daquelas relações.

Justificando a junção de todos os tipos de normas que se incluem no respetivo âmbito numa disciplina comum não só por conveniência didática também pela necessidade lógica de que todas as matérias correspondentes se enquadrem num mesmo sistema, em obediência a regras e princípios fundamentais comuns [131].

A questão da determinação das fontes de Direito é a da positivação de determinados conteúdos normativos como *normas* jurídicas, a se saber como adquirem esses conteúdos juridicidade, *i.e.*, se tornam vigentes como Direito, enquanto zona de articulação entre a *normatividade* e a realidade [132].

---

[130] *In Direito Fiscal*, pp. 59-60.

[131] De soberania fiscal, de incidência, de lançamento, de liquidação e de cobrança, de organização dos serviços, de fiscalização, de sanção, de contencioso tributário. De facto, o Autor - *ibidem* - classifica as normas de Direito tributário em determinadas categorias ou géneros:

a) Normas de soberania fiscal: são as que definem o poder de tributar, separando a esfera patrimonial da comunidade política e as esferas patrimoniais dos particulares, determinando até onde, dentro dos quais limites, podem desenvolver-se as exigências do poder político quanto aos sacrifícios patrimoniais daqueles que se situam na sua esfera de domínio político-económico. Os quadros dentro dos quais se situam os poderes tributários do Estado são delimitados por normas de soberania fiscal ;

b) Normas de incidência: definem o plano de incidência, ou seja, o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação. Determinam quem é o sujeito ativo da obrigação de imposto, quem são em abstrato, os sujeitos passivos da mesma obrigação, qual a matéria coletável, isto é, a riqueza, os valores económicos sobre que recai a tributação, qual a taxa do imposto, quota ou percentagem, calculada sobre aquela matéria coletável para efeitos de fixação da coleta, da prestação tributária a pagar e qual o facto dinamizante, gerador que, reunindo, pondo em contacto, os pressupostos tributários, permitirá que nasça, se constitua, uma obrigação de imposto ;

c) Normas de lançamento: normas que regulam o conjunto de atos e operações pelos quais os serviços fazendários, ou os contribuintes, nos casos de auto lançamento, determinam, em concreto, os elementos da obrigação de imposto ;

d) Normas de liquidação: regulam operações que consistem na aplicação da taxa de imposto à matéria coletável, para determinação da coleta, do quantitativo da prestação tributária ;

e) Normas de cobrança ou de pagamento: conforme a operação seja considerada do ponto de vista do fisco ou do contribuinte, são todas aquelas que disciplinam a cobrança ou pagamento dos impostos ;

f) Normas de organização de serviços: são nitidamente de índole administrativa, não se podendo razoavelmente atribuir-lhes natureza diversa daquela que corresponde às normas de organização de outros quaisquer serviços do Estado.

g) Normas de fiscalização: entre estas há a distinguir duas espécies: umas respeitam à fiscalização dos serviços e essas são nitidamente de natureza administrativa; outras respeitam à fiscalização dos contribuintes e de terceiros, que se julgue disporem de elementos suscetíveis de possibilitar, ou facilitar, as operações fiscais orientadas para uma regular perceção dos impostos ;

h) Normas de sanção: destinam-se a penalizar os contribuintes e, por vezes, também terceiros, por atos cometidos suscetíveis de comprometer as operações de lançamento, de liquidação ou de cobrança dos impostos, participam da natureza das normas penais, ou seja, punitivas ;

i) Normas de contencioso: as que se encontram no CPPT.

[132] MACHADO*, in Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador,* p. 153.

O Direito fiscal traduz-se num complexo normativo diferenciado pela natureza das relações que regula e, atenta, a sua natureza normativa, a ciência que dele se ocupa deve iniciar o estudo da sua problemática específica pela consideração da origem e do modo de ser das normas que o integram.

O problema das fontes será, assim, o primeiro que, numa consideração sistemática da lei, deverá ocupar o jurista. [133] .

No elenco tradicional das fontes de Direito é comum referir, ensina MACHADO, os princípios fundamentais de direito, a lei, o costume, a jurisprudência e a doutrina [134].

8. A Constituição - os princípios constitucionais em matéria fiscal

Expusemos acima a ideia de o elemento normativo fundamental do Direito é a sua Constituição.

De facto, no ordenamento jurídico, a Constituição é indiscutivelmente o primeiro modo de revelação das normas jurídicas, em geral, e das normas jurídico-fiscais, em particular. Os princípios plasmados na Constituição servem de foco e de limite e asseguram os direitos do cidadão diante do legislador ordinário e do executivo, também em matéria tributária.

Para MARTÍNEZ, são tão estreitas as ligações entre o Direito fiscal e o Direito constitucional que até poderá admitir-se um Direito fiscal constitucional, formado por aquelas normas respeitantes à disciplina jurídica dos impostos que, para garantia de uma relativa imutabilidade e permanência, se situam num plano de legislação constitucional.

---

[133] TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, p. 79.

[134] *Introdução ao Direito ...*, p. 157.

Compreende-se facilmente que certas normas de Direito Fiscal, entre elas, as de *soberania tributária,* se situem no plano constitucional e que essas normas estejam precisamente na base de todo o sistema jurídico-tributário [135].

Dada a importância e as implicações associadas ao Direito fiscal, nomeadamente na parte da ingerência na propriedade privada de cada cidadão [136] e face aos abusos a que os súbditos foram, historicamente, sujeitos, tornou-se um ramo particularmente protegido na Constituição, nela dotado de um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores.

De tal forma que também para NABAIS existe uma Constituição fiscal [137].

A difusão das declarações de direitos e das regras fundamentais do chamado Estado de Direito vieram reforçar a orientação neojusnaturalista, contra a positivista [138], e sublinhar a ideia de uma Constituição *material* que se sobrepõe à Constituição *formal*, sobreposição que poderá mesmo suscitar o problema de inconstitucionalidade formal por inobservância de alguma ou mais regras da Constituição material [139].

Pelo que pode acontecer que alguns princípios tributários fundamentais nunca tenham sido incluídos em qualquer lei constitucional, admitindo-se que determinados princípios e normas de Direito fiscal, pelo enraizamento na consciência dos povos, tenham assento *supraconstitucional,* que se imponha ao legislador, sem excluir o legislador constitucional.

---

[135] *In Direito Fiscal*, p. 63.

[136] Como explica CAMPOS, "Política com Ética", *in Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 73, pp. 1227 e 1228, a limitação o respeito pelos direitos de personalidade coloca à cobrança dos impostos implica que o Estado não pode exigir dos indivíduos, das famílias uma parte do património e dos rendimentos tão importante que acabe por prejudicar o direito que têm a construir e prosseguir o seu projeto de vida.

O que é ainda mais pertinente na época de escassez que acabamos de atravessar: uma política com efeitos recessivos a longo prazo, podendo ser tecnicamente eficaz, não o é do ponto de vista do Estado de Direito, na medida em que, afirma, *«Só é eficaz o que é justo. O resto é violência ilegítima.».*

[137] NABAIS, *Direito Fiscal*, p. 123.

[138] *Vide supra*, pp. 37 e ss..

[139] MARTÍNEZ, Direito Fiscal, p. 102. Mas, alerta o Autor, "*também não deverá perder-se consciência dos riscos, do ponto de vista da certeza jurídica, resultantes da admissibilidade de uma Constituição material, que poderá ser utilizada para nela tentar inserir princípios que sejam particularmente gratos ao doutrinador*" – op. cit., p. 103.

Estariam nesse plano os princípios da legalidade, da igualdade na repartição dos encargos tributários, da capacidade contributiva como base da incidência fiscal e da limitação tributária, impeditiva de que os impostos de transformem em confisco [140].

Os princípios constitucionais tributários porque, limitando e vinculando o legislador ordinário, são pela doutrina considerados fontes internas do Direito tributário.

O debate metodológico vem sido orientado para a caracterização da especificidade da validade lógica dos princípios enquanto fontes de direito e obrigações e para a necessidade de uma fronteira que trace os ditames distintivos entre princípios e regras como propõe, entre nós, CANOTILHO [141].

Seguindo a lição de CANOTILHO, podemos distinguir num primeiro momento os princípios hermenêuticos e os princípios jurídicos.

Os primeiros desempenham uma função essencialmente argumentativa ao permitir, por exemplo, denotar a *ratio legis* de uma disposição ou possibilitar a integração e complementação do Direito em caso de lacuna.

Distinguem-se nesta medida dos segundos, que são tidos como verdadeiras normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos.

Para o Autor, os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos.

As regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (*application in all-or-*

---

[140] *Idem*, *ibidem*.

[141] *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, pp. 1160 e ss..

nothing fashion), a convivência dos princípios é conflitual, a convivência das regras é antinômica. Os princípios coexistem; as regras antinômicas excluem-se.

Consequentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à *lógica de tudo ou nada*), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflituantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exata medida das suas prescrições, nem mais nem menos [142].

CANOTILHO divide os princípios fundamentais num conjunto de categorias.

A primeira, composta pelos princípios jurídicos fundamentais, historicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica.

Estes encontram uma receção expressa ou implícita no texto constitucional, pertencem à ordem jurídica positiva e constituem um importante fundamento para a interpretação, integração, conhecimento e aplicação do Direito positivo.

A segunda, de princípios políticos constitucionalmente conformadores relativos aos princípios constitucionais que explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte onde se condensam as opções políticas nucleares e se reflete a ideologia inspiradora da constituição.

A terceira, de princípios constitucionais impositivos, categoria à qual se subsumem todos os princípios que impõem aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e execução de tarefas, consubstanciando-se em princípios dinâmicos e prospetivamente orientados.

A última, composta de princípios-garantia que visam instituir direta e imediatamente uma garantia dos cidadãos [143].

---

[142] *In Direito Constitucional*, p. 166.

[143] *In Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, pp. 1164-1167.

Já MIRANDA parte da distinção de três grandes categorias de princípios constitucionais: os princípios axiológicos fundamentais; os princípios político-constitucionais e os princípios constitucionais instrumentais.

Os primeiros correspondem, para o Autor, aos limites transcendentes do poder constituinte, ponte de passagem do Direito natural para o Direito positivo.

Os segundos, aos limites imanentes do poder constituinte, aos limites específicos da revisão constitucional, próprios e impróprios, e aos princípios conexos derivados de uns e de outros, os quais refletem as grandes marcas e direções caracterizadoras de cada Constituição material diante das demais.

Os últimos, à estruturação do sistema constitucional por forma a torná-lo racional e operacional [144].

Em matéria fiscal, o modo como são distribuídos os encargos públicos é verdadeiramente uma questão constitucional, sendo que as traves mestras do ordenamento jurídico-fiscal se encontram estabelecidos pelo legislador constituinte.

Deste modo a Constituição é a lei de mais elevada hierarquia e nela encontramos os princípios gerais que servem de base e sustento a todo o ordenamento jurídico e é à Constituição que cabe uma palavra decisiva em sede de Direito tributário.

Podendo afirmar-se, com MACHADO e COSTA, que se trata de uma matéria cujos contornos essenciais configuram uma verdadeira e própria reserva de Constituição [145].

No que respeita aos princípios constitucionais em matéria fiscal, NABAIS ensina que é costume distinguir-se entre aqueles que são comuns a toda a tributação – denominados por princípios constitucionais gerais – e os que constam

---

[144] *Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, p. 257.

[145] *Curso de Direito Tributário*, p. 39.

do artigo 104.º da CRP, que se relacionam especificamente com o imposto sobre o rendimento pessoal, a tributação do rendimento das empresas, a tributação do património e a tributação do consumo [146].

Os princípios jurídico-constitucionais da tributação fixam limites de ordem formal e limites de natureza material.

Os primeiros, são limites que respondem ao quem tributar, ao como tributar e ao quando tributar. Falamos nestas situações do princípio da legalidade fiscal, da segurança jurídica e da proibição do referendo fiscal.

Já os limites materiais, a saber, os princípios da igualdade fiscal a aferir através da capacidade contributiva, da não descriminação da família e o princípio do Estado social, relacionam-se com o que se tributa e o quanto se tributa [147].

Para SANCHES, a nossa Constituição foi muito além de fixar o tradicional princípio da legalidade em matéria tributária, tendo ido ao ponto de regular os aspetos centrais do sistema fiscal nacional e, particularmente a partir da revisão de 1997, tem como ambição a implantação de ""*um sistema moderno e racional de tributação, que assegure a cobertura das despesas públicas sem criar demasiadas dificuldades aos contribuintes, em geral, e às empresas, em especial"* [148].

CAMPOS identifica, em matéria fiscal, direitos de personalidade - a isenção do necessário à manutenção de uma existência em condições económicas dignas, a proibição do confisco, a proibição do estrangulamento tributário, o limite do sacrifício, a liberdade (autonomia privada) [149] – que constituem aquilo que designa por "garantias de terceira geração" [150] e que os princípios constitucionalmente consagrados em matéria tributária visam garantir.

---

[146] *Idem,* pp. 132-133.

[147] *Idem*, *ibidem*.

[148] *Manual de Direito Fiscal*, pp. 70-71.

[149] *In* "Justiça e Arrecadação nos Impostos Portugueses – Um Sistema Esgotado", *O Direito Tributário …*, pp. 54-61.

[150] "As Garantias dos Contribuintes: A Terceira Geração", *in O Direito Tributário …,* pp. 93-130.

O conhecimento e a compreensão de tais princípios, em matéria tributária, são, portanto, capazes de fornecer substancial auxílio na perceção daquilo que é, neste âmbito, o *plano* do sistema jurídico a que, inspirados por VARELA, nos temos vindo a referir ao longo destas páginas.

9. O princípio da legalidade

Ensinava CAETANO que a administração existe para ocorrer à satisfação de necessidades coletivas, o mesmo é dizer, das múltiplas pessoas – físicas e meramente jurídicas – que compõe a coletividade e dos seus múltiplos e dissonantes interesses.

O que, caso se permitisse soluções casuísticas criaria arbitrariedades desigualdades e injustiças: de onde estar a atuação a administração sujeita a normas jurídicas, com o necessário caráter geral e abstrato, garantia de eficiência da própria administração e de certeza e segurança para os administrados [151].

O princípio da legalidade não está, como é óbvio, confinado à administração fiscal, mas tem, nesta sede, contornos específicos.

O princípio *no taxation without representation*, cunhado por OTIS no famoso panfleto político *The Rights of the British Colonies Asserted and Proved* em 1763 [152] afirma-se como uma exigência histórica de que a matéria tributária seja reservada para a decisão de um órgão em que esteja assegurada a adequada representação daqueles que podem vir a ser os atingidos pelas medidas.

Este princípio, que teve, pois, o seu expoente máximo na época das revoluções liberais e que acabou por estar na base da Revolução Americana, face ao anseio dos pioneiros que se consideravam particularmente mal servidos pelo

[151] *In Manual de Direito Administrativo*, pp. 28 e 29.

[152] Texto integral disponível em http://oll.libertyfund.org, acedido em 15.08.2013.

Reino, em cuja versão de democracia participativa não tinham, na verdade, qualquer palavra ativa [153], correspondia à ideia de que, sendo o imposto uma amputação da riqueza privada, a sua legitimação resultaria da aprovação pelos representantes populares [154].

O princípio da legalidade no ordenamento jurídico-tributário português é acolhido no sentido de exigência de lei em sentido formal e não é exclusivo do Direito tributário.

Em sede tributária, a matéria relativa à incidência, taxa, benefícios fiscais, garantias dos contribuintes, definição dos crimes fiscais e regime geral das contraordenações fiscais faz parte da competência relativamente reservada [155] da Assembleia da República, sendo que a lei de que fala o n.º 2 do artigo 103.º da CRP é, em princípio, uma lei da Assembleia, só podendo ter a natureza de decreto-lei quando haja uma autorização legislativa concedida ao Governo [156].

O princípio está concretizado no artigo 8.º da LGT e da sua articulação com o artigo 103.º da CRP resulta uma repartição das matérias.

As matérias de incidência, taxa, benefícios fiscais, garantias dos contribuintes, definição dos crimes fiscais e regime geral das contraordenações ficais, como já dissemos, são da exclusiva competência legislativa da Assembleia da República – reserva de lei formal.

Por outro lado, é bem sabido que as matérias relativas à liquidação e cobrança dos tributos, prazos de prescrição e caducidade, regulamentação da substituição e responsabilidade tributárias, definição das obrigações acessórias, definição das sanções fiscais sem natureza criminal (contraordenações) [157] e as

---

[153] Atenta a distância que os separava da Metrópole e, sobretudo, o facto de não poderem eleger representantes no Parlamento do Reino. V. nota anterior.

[154] MIRANDA e MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, p. 217 e ss.

[155] CANOTILHO e MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa – Anotada*, Volume I, p. 1091.

[156] *Cf.* o art. 165.º, n.º 1, al. i) n.º 2.

[157] Como veremos, estas são matérias que se encontram no âmbito da mera reserva de lei material e, como tal, podem ser criados quer pela Assembleia da República, quer pelo Governo.

regras relativas ao procedimento e processo tributário são da competência legislativa concorrente do Governo e da Assembleia da República – simples reserva de lei material.

Quanto aos deveres de cooperação do contribuinte, o Tribunal Constitucional, chamado a pronunciar-se se estariam ou não sujeitos a reserva de lei, estabeleceu [158] um critério material: se tal dever de cooperação constitui um efetivo encargo tributário para o contribuinte, estamos perante uma decisão de repartição dos encargos tributários – e essa decisão cabe à lei.

Se, pelo contrário, estamos perante uma verdadeira obrigação acessória inserida num procedimento administrativo que liga sujeito passivo e sujeito ativo, com uma oneração reduzida do contribuinte, a reserva de lei em sentido formal não se aplica e como tal poderá ser definida por uma lei em sentido material [159, 160].

O princípio da legalidade era, na era liberal, de tributação mínima, sinónimo do justo, proporcionado e correto, o principal meio de defesa do cidadão, contribuinte, contra a eventual tentação de abuso do poder executivo.

Com o advento do Estado *social* de Direito, aumentaram exponencialmente as necessidades de financiamento de Estado e a lei passou a instrumento dos executivos, sobretudo aqueles que gozassem de maioria parlamentar.

Para SANCHES, a perda de relevo do princípio da legalidade deve-se a um conjunto multiforme de fatores, designadamente, o descrédito do parlamento, o aumento da legitimidade democrática dos governos, a mudança nas concepções metodológicas do Direito – indistinção entre interpretação e aplicação, to-

---

[158] Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 236/01, Proc. 635/2000, disponível em http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20010236.html, acedido em 20.08.2013.

[159] SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, p. 35.

[160] A acessoriedade impõe igualmente que não possam ser exigidos ao sujeito passivo deveres que não visem o apuramento da sua situação tributária ou o controlo da situação tributária de terceiros com quem mantinha relações económicas, sob pena de violação do princípio da proporcionalidade – *vide* GUERREIRO, *Lei Geral Tributária*, p. 164.

mada de consciência dos limites do texto da norma – e o alargamento progressivo das necessidades financeiras do Estado e das bases objetivas e subjetivas de incidência.

Neste contexto, ganha prevalência sobre o princípio da legalidade, o da igualdade enquanto limite material ao poder de tributar [161].

10. O princípio da igualdade

O princípio da igualdade é um princípio jurídico-constitucional, transversal a todo o ordenamento jurídico, que, ao nível do Direito fiscal se expressa numa dimensão subjetiva, a obrigação universal de os cidadãos se encontrarem adstritos ao pagamento de impostos.

No Direito comunitário – e, consequentemente, no de todos os Estados-membro – o princípio está nos artigos 20.º e seguintes da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, para os quais o artigo 6.º do Tratado da União expressamente remete.

O Tratado consagra o princípio da igualdade, em matéria tributária, nas vertentes da progressividade, da não discriminação por motivos de nacionalidade e de equivalência das condições de acesso ao mercado em toda a EU.

A jurisprudência do TEDH tem considerado o princípio como estruturante do sistema tributário comunitário, entendendo que, por um lado, nem toda a desigualdade implica discriminação, mas que a igualdade foi, de facto, violada quando a distinção no tratamento carece de justificação objetiva e razoável [162].

---

[161] MARTÍNEZ, *Manual de Direito Fiscal,* p. 116.

[162] *Cf.* PIMENTEL, *in O Conceito de Contribuinte Tributário*, pp. 69-70.

Uma das concretizações do princípio da igualdade é a proibição do arbítrio, "*limite externo à atividade dos poderes públicos*" [163] que impõe sejam tratadas de forma igual as situações iguais e, de forma desigual, as situações desiguais.

Neste sentido, o princípio da igualdade ganha uma dimensão objetiva, traduzida no facto de ser a obrigação do pagamento de impostos mediada pela capacidade contributiva.

Implica, assim, o princípio da igualdade igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva e diferente imposto para os que dispõem de diferente capacidade contributiva, na proporção desta diferença, o que também se expressa na obrigação da imposição de medidas diferenciadoras de modo a obter uma igualdade de oportunidades necessária à igualdade real entre cidadãos.

É neste contexto que se justifica a discriminação positiva da família, ou as deduções à coleta em sede de IRS em função do número de filhos, por exemplo.

Este objetivo está consagrado no artigo 67.º, n.º 2, alínea f) e no artigo 104.º da CRP e concretizado no artigo 6.º da Lei Geral Tributária: "*A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido do conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.".*

Este princípio postula, pois, que ninguém pode ser beneficiado ou privilegiado pelo seu nascimento, sexo, raça, língua, religião, origem, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social, sendo apenas admitido perante a lei, em matéria de encargos dos cidadãos, as diferenças exigidas pela diversidade de circunstâncias ou pela natureza das coisas. Só

[163] XAVIER, *op. cit.,* p.105.

esses factos legitimam agravamentos, benefícios ou isenções em matéria fiscal [164].

Por conseguinte, o princípio da igualdade tem uma componente formal (igualdade dos cidadãos perante a lei geral e abstrata) e uma componente material (proibição de discriminações arbitrárias).

Há de, pois, ser entendido, no âmbito do Direito fiscal, como um princípio material que tem como corolários o princípio da generalidade e o princípio da capacidade contributiva, dos quais ao diante falaremos.

11. A generalidade

NEUMARK, ao pronunciar-se sobre os princípios do sistema fiscal moderno, debruçou a sua atenção sobre o corolário da generalidade [165].

Todos os entes dotados de personalidade jurídica (singular ou coletiva) devem estar vinculados ao pagamento do imposto, desde que preencham as condições que, nos termos da lei, dão lugar à obrigação tributária.

As únicas exceções admitidas, face ao princípio da igualdade, são as que resultam dos fins do Estado (*vg.,* a política económica, política social) ou de imperativos técnico-tributários.

Assim, todas as pessoas em geral, possuidoras de capacidade contributiva estão vinculadas à obrigação subjetiva correspondente ao imposto em causa, independentemente de outras considerações, como o estrato social, a nacionalidade ou a confissão religiosa [166].

---

[164] *Cf.* RIBEIRO, *Os Princípios Constitucionais da Fiscalidade Portuguesa*, p. 232.

[165] *Cf.* FERNANDES, *A Decisão Fiscal Planificadora: Uma Abordagem à sua Dimensão Teórica e Prática*, p. 42.

[166] FERNANDES, *ibidem*, e ainda NEUMARK, *Principios de la Imposicion, apud* OMAR FERNANDEZ, *Los Principios de Imposición Según Neumark, un Abordaje Metodológico*, disponível em http://pt.scribd.com/doc/15064452/Los-Principios-de-La-Imposicion-Segun-Neumark, acedido em 27.08.2013.

Porquanto, explica, entre nós, RIBEIRO, ao tratar-se de tributação, a repartição obedece ao princípio da igualdade tributária, fiscal ou contributiva, que se concretiza na generalidade e na uniformidade dos impostos.

Generalidade significa que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos, não havendo entre eles, portanto, qualquer distinção de classe, de ordem ou de casta, isto é, de índole meramente política; por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério, a critério idêntico para todos [167].

O mesmo entendimento tem tido o Tribunal Constitucional. Na decisão que proferiu no acórdão no 348/97, processo no 63/96 conclui que a generalidade do dever de pagar impostos significa o seu carácter universal (não discriminatório), e a uniformidade (igualdade) significa que a repartição dos impostos pelos cidadãos há de obedecer a um critério idêntico para todos.

Tal critério é o da capacidade contributiva (capacidade económica, capacidade para pagar, etc.), o que significa que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa e/ou quantitativamente) impostos (igualdade vertical).

Sendo certo que o âmbito subjetivo deste princípio vale tanto para os indivíduos (pessoas físicas) como para as pessoas coletivas [168].

Nesta generalidade da tributação podem ver-se duas funções: uma função garantística, segundo a qual só devem ficar sujeitos a tributação os contribuintes que podem pagar impostos; e uma função solidária, segundo a qual,

---

[167] RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, p. 216.

[168] A questão levantada referia-se ao apuramento da (in)constitucionalidade da norma do n.º 2 do artigo 14.º do Código de Imposto de Capitais, na redação dada pelo Decreto-Lei no 197/82, de 21 de Maio, que afastava "*a inilidibilidade da presunção legal nos mútuos ou aberturas de créditos das sociedades comerciais aos sócios*". O Tribunal concluiu que, à luz do princípio da igualdade, na parte em que não permite a elisão da presunção de onerosidade dos mútuos efetuados pelas sociedades a favor dos respetivos sócios, a norma deveria ser considerada inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição. Disponível em http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/, acedido em 27.08.2013.

desde que tenham capacidade contributiva, todos devem pagar impostos na medida dessa capacidade [169].

A ideia de universalidade deverá ser entendida *stricto sensu*: nem todos deverão pagar impostos, somente aqueles que possam fazê-lo, mas, dentro destes, já se poderá admitir um princípio de universalidade em toda a sua amplitude: aqueles que possam pagar, deverão - todos - pagar [170].

Portanto, de acordo com o princípio da generalidade, todos os cidadãos, desde que o possam fazer, estão compelidos ao pagamento de impostos.

Sendo que, os indivíduos nas mesmas condições devem pagar o mesmo imposto, e os indivíduos em condições diferentes devem pagar impostos diferentes, na medida da sua diferença.

Nisto consistem respetivamente as noções de igualdade horizontal e de igualdade vertical.

Nunca poderemos falar numa verdadeira igualdade aritmética, quantitativa, no sentido que todos pagam o mesmo imposto [171].

Aceitar tal raciocínio seria aceitar implicitamente a desigualdade social, na medida em que os economicamente mais débeis pagariam uma percentagem maior da sua riqueza que os mais ricos, face ao total dos bens que dispõem.

Por exemplo, se o imposto sobre o rendimento fosse de cem por pessoa e se A ganhasse mil, 10% do seu rendimento seriam cobrados pelo Estado. Já o vizinho B, com um rendimento de dez mil veria somente 1% do seu rendimento arrecadado [172].

---

[169] Segundo GOMES, *in Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, pp. 204 e ss..

[170] É o que entende ROCHA, *in As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos*, pp. 61-62.

[171] *Cf.* ELKINS, "Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory", *in Yale Law & Policy Review*, p. 48, disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=892022, acedido em 27.08.2013:

[172] *Idem*, *op. cit.*, p. 62.

O carácter geral e universal do imposto implica, por conseguinte, não discriminação, impedindo que alguém seja privilegiado pelo sistema fiscal.

Ora, tendo em conta que grande parte do planeamento fiscal é desejado ou sugerido expressamente pelo próprio legislador, ao estabelecer normas negativas de tributação, consagrando quer desagravamentos fiscais estruturais como exclusões tributárias, deduções específicas, deduções à coleta, reportes de prejuízos e benefícios fiscais, não estamos perante situações discriminatórias suscetíveis de violarem o princípio da igualdade?

O conteúdo positivo do princípio da igualdade – o princípio da capacidade contributiva – envolve a ideia de que a "igualdade", necessariamente relativa, tem como padrão ou como critério a capacidade económica.

Assim, nem todas as situações da vida abstratamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como factos tributáveis.

Este encontra-se limitado na sua faculdade de seleção pela exigência de que a situação da vida a integrar na previsão da norma seja reveladora da capacidade contributiva, isto é, de capacidade económica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter [173].

Por outro lado, no que toca às derrogações ao referido princípio, importa salientar que apenas à lei compete definir quais as situações que devem ser tratadas de modo *igual*, dentro dos limites que à faculdade de seleção do legislador ordinário demarca a ideia de capacidade contributiva.

Nada impede portanto o legislador de tratar legitimamente do modo desigual" (por via das isenções ou outros benefícios) situações da vida que, muito

[173] É o que ensina XAVIER, *in Manual de Direito Fiscal,* pp. 107-108.

embora revelem capacidade contributiva, mostrem desigual aptidão para realizar objetivos de política económica do país [174].

Deste modo, os benefícios fiscais, que dizem respeito a medidas de carácter excecional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impendem, justificam a derrogação do princípio da igualdade [175, 176].

Porém, como resulta do exposto, o legislador não tipifica todos os factos jurídicos, apenas aqueles reveladores de um substrato económico.

Por outro lado, não só os factos que estão na base da obrigação de imposto deverão ser aptos para revelar riqueza, também os sujeitos deverão estar aptos a suportar o sacrifício que a imposição implica.

Se o Direito tende a ser justo, em matéria tributária a justiça consegue-se com o ideal da capacidade contributiva [177].

Assim, apesar dos factos não sujeitos, das isenções e dos benefícios consagrados na lei fiscal, o princípio da generalidade efetiva-se no estabelecimento de regras e limites razoáveis para as referidas desigualdades, porquanto não podem aqueles consubstanciar-se em formas arbitrárias, sem fundamento, antes devem prosseguir objetivos guiados por um sentido de justiça [178].

---

[174] *Idem*, *ibidem*.

[175] Artigo 2.º, n.º1 do EBF.

[176] Ver, no mesmo, sentido o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 47/2010, Processo n.º 153/2009, disponível em http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/, acedido em 27.08.2013.

[177] ROCHA, "As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos", p. 70.

[178] FERNANDES, *op. cit.*, pp. 42-44.

12. A capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva (*ability to pay*) é, pois, expressão do princípio da igualdade.

Para ORTEGA, o carácter distintivo entre a generalidade e a capacidade contributiva, dentro do princípio da igualdade, reside na natureza subjetiva desta última vertente, ao passo que a generalidade se preocupa com a sujeição abstrata [179].

A regra da capacidade contributiva consiste genericamente no seguinte: igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva e diferente imposto para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença.

O princípio não tem consagração constitucional específica [180], sendo certo que a maioria da doutrina fiscal entende que dela não carece [181], na medida em que deriva do princípio da igualdade, em conjugação com outros princípios constitucionais em matéria fiscal, do que é exemplo o 103.º, n.º 1 da CRP [182] quando alude à "repartição justa dos rendimentos e da riqueza".

MARTÍNEZ, porém, alertava que em algumas *espécies tributárias* - o imposto de selo e, de uma maneira geral, dos impostos indiretos, relativamente aos quais se torna difícil, por vezes, admitir sequer uma presunção de capacidade contributiva - o elemento parece estranho à estrutura jurídica do imposto [183].

---

[179] *In Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario*, *apud* PIMENTEL, *O Conceito de Contribuinte Tributário*, p. 77.

[180] Ao contrário do que era consagrado na Constituição da República Portuguesa de 1933 no artigo 28.º em que se admitia expressamente o princípio da capacidade contributiva em que se lia que "*Todos os cidadãos são obrigados (...) a contribuir, conforme os seus haveres, para os encargos públicos*".

O princípio da capacidade contributiva está, por exemplo, consagrado também no artigo 31 da Constituição de Espanha - "*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com su capacidad económica*" – e no artigo 53.o da Constituição italiana: *"Tuti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*.

[181] *Cf.* NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 449.

[182] SANCHES, *Manual...*, p. 141.

[183] *In Direito Fiscal*, p. 33.

Por meio da capacidade contributiva perfaz-se uma distribuição equitativa da carga tributária, uma justa repartição dos encargos fiscais, permitindo que todos contribuam de acordo com as suas possibilidades, para a realização do bem comum.

O princípio da capacidade contributiva pressupõe o dever de todos pagarem imposto de acordo com um critério uniforme, o qual radica na tributação de cada um segundo a sua capacidade económica ou de riqueza.

Se cada sujeito passivo paga na medida das suas possibilidades (*ability to pay*), o princípio da capacidade contributiva representa um pressuposto de justiça fiscal no que respeita à distribuição dos impostos pelas pessoas.

Ao estabelecer-se um critério de pagamento que leva em consideração a medida das possibilidades de cada um, supõe-se que os contribuintes com maior capacidade económica venham a pagar um imposto mais elevado e, os contribuintes com menor capacidade económica, um imposto mais reduzido.

É assim que o princípio da capacidade contributiva constitui um pressuposto da tributação, já que se baseia na força económica do contribuinte manifestada na titularidade ou utilização da riqueza.

Por outro lado, este princípio constitui também um limite – interno - à tributação, na medida em que impossibilita que o legislador adote elementos de ordenação que incidam sobre os elementos constitutivos do imposto contrários às exigências de justiça fiscal.

Por conseguinte, a capacidade contributiva estabelece três manifestações de riqueza relevantes que demonstram a capacidade económica do contribuinte

e que constituem a base tributável: o rendimento, enquanto riqueza que o contribuinte obtém [184] o património, enquanto riqueza que possui, e o consumo, enquanto riqueza que gasta – artigo 104.º da CRP [185].

Poder-se-á, verdadeiramente, quanto às pessoas coletivas falar-se de capacidade contributiva, já que, de um determinado ponto de vista, se poderia dizer [186] que é, afinal, na pessoa dos sócios que se repercute o encargo do imposto?

Diremos que, do ponto de vista objetivo [187], a capacidade contributiva há de também ser respeitada na tributação das pessoas coletivas, que é autónoma e obedece a diversos critérios de determinação daquela que, aquando da distribuição dos dividendos, incide depois sobre os seus sócios.

13. A tributação pelo rendimento real ou efetivo

A capacidade contributiva clama tributação pelo rendimento real [188].

O princípio da tributação pelo rendimento real ou efetivo emerge do consagrado no número 2 do artigo 104.º da CRP, segundo o qual o rendimento do agregado familiar, no caso das pessoas singulares, e o lucro real, no caso de pessoas coletivas, constituem o índice da capacidade contributiva dos agentes sobre o qual incide a tributação.

A tributação do rendimento real é, desta forma, por imposição constitucional, a regra para a tributação do rendimento.

---

[184] O rendimento do agregado familiar, no caso das pessoas singulares, e o lucro real, no caso de pessoas coletivas, constituem o índice da capacidade contributiva dos agentes sobre o qual incide a tributação.

[185] V. o Acórdão do Tribunal Constitucional no 711/2006, processo n.º 1067/06, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 20.08.2013.

[186] *Vide* MORAIS*, Apontamentos ao IRC,* pp. 5 e 6.

[187] Com MORAIS, *ibidem*, e NABAIS*, O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 485.

[188] *Vide* NABAIS*, in Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, para quem o princípio da tributação pelo rendimento real, ínsito no artigo 104º, n.º 2, da CRP, não é mais do que concretização do princípio da capacidade contributivo e da exigência de igualdade fiscal.

Do *cariz dirigente* [189] do princípio do rendimento real derivam duas consequências.

A primeira respeita à obrigatoriedade de se proceder à determinação do rendimento de forma efetiva, tendo por base a declaração do contribuinte e os seus registos contabilísticos, devidamente controlados para assegurar a sua aproximação à verdade.

Afastados ficam, pois, outros tipos de tributações, como as que têm por base no rendimento médio ou de determinado ano, adoção de um conceito ou rendimento normal, modelo que tinha, antes da reforma fiscal, grande tradição no sistema português [190] e que apenas poderia ser posto em causa nos casos em que a tributação levasse a situações extremas ou a *"situações de intolerável iniquidade*" [191].

A segunda das mencionadas consequências da adoção do princípio da tributação do rendimento real respeita ao acolhimento pelo nosso ordenamento de um modelo de tributação de rendimentos com base em métodos indiciários ou indiretos, que permite o apuramento do rendimento de forma presumida, quando seja de todo inadequado para determinar a verdade do material fornecido pelo contribuinte, de forma excecional e residual, mas sem que se deixe de admitir que o "rendimento real" tanto pode ser o efetivo como o presumido [192].

Apesar de constituir um desvio ao princípio do rendimento real ou efetivo, a avaliação indireta, ou determinação por métodos indiretos, da matéria coletável prevista na LGT não deixa de ser compatível com o princípio da capacidade contributiva.

---

[189] NABAIS, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, p. 41.

[190] NABAIS, *ibidem.* A tributação pelo rendimento normal consiste em tributar o rendimento que o contribuinte podia ter obtido, em condições normais de exploração, independentemente, claro está, das condições concretas em que desenvolveu a sua atividade, não tendo relevo o rendimento efetivamente obtido. O rendimento normal seria atingido através de uma variável autónoma. *Vide ainda* BASTO, *op. cit*., p.10.

[191] Para NABAIS, *in Introdução ...,* p. 38, o rendimento real não deixa de ser, em certa medida, o rendimento normal, na medida em que é composto de elementos mais em termos de normalidade, resultado de modelos padronizados, estandardizados, do que em termos de realidade exata e rigorosa.

[192] Ver, a respeito deste modelo, artigos 87.º, no 1, al. a), b), d), e), f), 88.º, 89.º-A e 90.º, n.º 1 da LGT.

Desde logo, porque é um método de determinação excecional, subsidiário do de avaliação direta [193].

Por outro lado, porque se trata de presunção ilidível do rendimento, admitindo, como tal, prova em contrário, não podendo, assim, dizer-se que necessariamente conduza a *"situações de intolerável iniquidade*" que só se produziria no caso de uma inadmissível "*presunção absoluta de rendimentos*" [194].

Desta forma, a tributação das empresas pelo seu rendimento real constitui um princípio ou uma regra que abarca desvios ou exceções.

Tributar o rendimento real significa atingir a matéria coletável realmente auferida pelo sujeito passivo, sendo certo que ela tanto pode, na verdade, ser determinada de forma efetiva, através das declarações e dos elementos contabilísticos do contribuinte, como de forma presumida, quando haja dúvidas sobre a veracidade daqueles elementos [195].

Presumindo-se como verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes, pode ainda assim o legislador prever circunstâncias baseadas em elementos de normalidade em que o ónus da prova se inverta, contra o contribuinte.

---

[193] *Cf.* o artigo 85.º, número 1, e o artigo 87.º, número 1 da LGT.

[194] *Vide* NABAIS, *O dever fundamental...* p. 502 e o Acórdão do TCA Norte de 23-04-2009, Proc. 615/07.6BECBR, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 20.08.2013.

Entendimento contrário tem BASTO, que sustenta que o n.º 2 do artigo 90.º da LGT é incompatível com a Constituição, por ofensa ao princípio da tributação do rendimento real. Para maiores desenvolvimentos sobre a posição do autor, *vide* BASTO, *"O princípio ..."*, p.20.

[195] Ver a este respeito, as considerações de RIBEIRO, *in* "O Mito da Tributação do Rendimento Real", *I Congresso de Direito Fiscal*, p.141 e ss. O Autor defende que a circunstância de a tributação ser feita com base em elementos contabilísticos não significa que o rendimento determinado através deles corresponda ao rendimento que foi efetivamente obtido. Prova disso é a situação frequente de haver empresas que têm duas contabilidades, uma para uso interno e outra para efeitos fiscais. Considera que a tributação do rendimento real, tal como está prevista no art.º. 104.º, no 2 da CRP, será, por conseguinte, uma mera intenção, um caminho que deve ser percorrido e não uma realidade existente à partida, pois o rendimento só será verdadeiramente real depois da comprovação e verificação dos elementos contabilísticos, ou seja, depois de feita uma fiscalização adequada. O uso de declarações suportadas por elementos de cariz contabilístico como base da tributação do rendimento pode levar a grandes injustiças, prejudicando essencialmente os trabalhadores por conta de outrem, dados os seus salários serem tributados de uma forma muito mais efetiva, através do mecanismo de retenção na fonte, do que os rendimentos dos profissionais independentes. Tudo isto leva a que haja uma tendência para o aumento das concessões feitas pelo conceito de rendimento real às formas de tributação presuntiva, como no passado. Vide, também do mesmo Autor e sobre o tema, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*.

A previsão dessas presunções terá de se pautar por um critério de razoabilidade e não onerar o contribuinte com uma prova impossível ou excessivamente onerosa, que transforme em regra a exceção da tributação pelo rendimento normal.

Note-se, aliás, que, também em matéria de prova, o legislador está limitado pelo princípio constitucional da proporcionalidade, que comete à administração a obrigação de adequar os seus atos aos fins concretos que se visam atingir, adequando as limitações impostas aos direitos e interesses de outras entidades ao necessário e razoável.

Trata-se, assim, de um princípio que tem subjacente a ideia de limitação do excesso, de modo a que o exercício dos poderes, designadamente, discricionários, não ultrapasse o indispensável à realização dos objetivos públicos.

Assume três vertentes essenciais. A adequação, que estabelece a conexão entre os meios e as medidas e os fins e os objetivos. A necessidade, que se traduz na opção pela ação menos gravosa para os interesses dos particulares e menos lesiva dos seus direitos e interesses. O equilíbrio, ou proporcionalidade em sentido estrito, que estabelece o reporte entre a ação e o resultado.

Este princípio está consagrado no artigo 266.º, n.º 2 da CRP (“Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé”) e plasmado ao artigo 5.º do Código do Procedimento Administrativo, segundo o qual as decisões da Administração que colidam com direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afetar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objetivos a realizar.

14. O princípio da neutralidade fiscal

É indiscutível que hoje em dia o estudo da (boa) gestão empresarial vai ganhando cada vez mais importância em sectores competitivos. Um empresário cria uma estrutura, uma empresa, cujo objetivo é gerar lucro, maximizando as receitas e minimizando as despesas.

A evolução da empresa insere-se num enquadramento económico, político e social, em continua mutação e ao qual ele tem que se adaptar.

Da mesma forma, um particular pretende rentabilizar as suas receitas (o seu salário, a renda que recebe mensalmente pelo arrendamento de um imóvel, dos dividendos resultado da participação numa sociedade, dos juros que recebe de uma conta bancária) e diminuir as suas despesas.

Conseguir prever os custos e reduzi-los pode ser uma garantia de sucesso ou sobrevivência da gestão económica das pessoas, singulares e coletivas.

E falar em custos, empresariais ou pessoais, significa inelutavelmente falar em impostos.

Um dos objetivos dos sistemas fiscais é serem neutrais, procurando eliminar as desigualdades causadas pelos impostos, i.e., retirar ao contribuinte em proporção da sua riqueza ou despesa, mas de tal forma que altere ao mínimo o seu padrão de comportamento [196].

Estamos diante da neutralidade fiscal quando o imposto não é um fator de decisão num projeto de investimento, ou seja, quando, de uma série de alternativas, qualquer opção do contribuinte represente igual pressão fiscal.

---

[196] CARLOS, "Os Efeitos da Neutralidade da Estrutura de Capital das Empresas. Planeamento Fiscal na Decisão de Financiamento", *in Estudos de Homenagem Professor Doutor Alberto Xavier*, p. 464.

O mesmo é dizer que o sistema fiscal é neutro sempre que não interfere nem perturba a melhor afetação dos recursos na economia, tal qual a que resultaria do normal funcionamento do mercado [197]. Isto é, quando permite ao sujeito passivo a escolha da solução ótima, conseguindo, independentemente da sua escolha económica, o mesmo resultado fiscal.

As decisões empresariais devem, idealmente, ser tomadas com base em critérios económicos e não em considerações de ordem fiscal, sendo que, contribuintes em situações similares e que levem a efeito transações equivalentes não devem ser sujeitos a níveis de tributação diferentes.

De resto, só assim se impedirá que da simples manipulação jurídica resulte uma redução dos encargos tributários que deveriam, em princípio, acompanhar a obtenção de um determinado efeito jurídico [198].

Se a ausência de neutralidade do sistema se aplica apenas num pequeno número de casos, a falha legislativa, pela sua dimensão, é irrelevante porque não distorce as decisões do mercado.

O mesmo não acontece se, pela maior dimensão, a falha de neutralidade pode ser explorada por um grande número de sujeitos passivos ou se permite importantes economias fiscais: se isto acontecer, serão sistematicamente utilizadas soluções sub-ótimas em que a vantagem fiscal compensa, individualmente, a perda de eficiência económica [199].

Todavia, a ótica da neutralidade aceita desvios: o sistema fiscal nunca é 100% neutro (só o seria se não existisse).

E o estudo desses desvios não só deve apenas deve ser tido em conta ao estudar as interações entre sistema fiscal e vida económico-social, como

---

[197] FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, p. 198.

[198] FERNANDES, *A Decisão Fiscal Planificadora*, pp. 37-38.

[199] SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, p. 168.

constitui a forma mais eficiente de ver o que deveria ser eliminado para reduzir ao mínimo as distorções indesejadas - e indesejáveis – do sistema fiscal [200].

Efetivamente, o ideal seria um Estado sem impostos. Neste caso, a liberdade e a disponibilidade dos agentes económicos não seria seguramente influenciada pela carga fiscal, mas apenas pela vontade do investidor e pelas condições concorrenciais do mercado.

Neutralidade não quer dizer, porém, eliminação da tributação.

O que se pretende é que o custo fiscal não tenha influência na decisão do sujeito passivo quando este traça os seus objetivos, fazendo com que seja indiferente a escolha de um entre os variados meios disponíveis.

Aliás, se o sistema fiscal fosse tão claro e tão ordenado do ponto de vista sistemático que fosse inteiramente neutro em relação às opções fiscais do sujeito passivo, o planeamento fiscal seria desnecessário [201].

Este é de resto um objetivo constitucional, vertido ao artigo 81.º, alínea f) da CRP, que institui como papel prioritário do Estado no âmbito económico assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral.

De facto, a origem clássica do princípio da neutralidade do sistema fiscal assenta na ideia de que os recursos a utilizar pelos Estados devem ser apenas quantitativamente suficientes para suportar as respetivas necessidades financeiras, sem interferir na afetação dos recursos económicos à satisfação das necessidades privadas nem perturbar o funcionamento normal dos mercados.

---

[200] FRANCO, *op. cit*. p. 199.

[201] SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, p. 158.

É esta a ideia que subjaz ao artigo 103.º, n.º1 da CRP, quando afirma que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado. Quanto mais eficazes são os Estados maior será a sua capacidade de alcançar os fins propostos – princípio da eficácia fiscal [202, 203].

No entanto, a verdade é que progressiva intervenção do Estado na economia e na vida social alterou o conceito, atribuindo-lhe um novo conteúdo. Para além da satisfação das necessidades financeiras do Estado, visa-se a prossecução de objetivos políticos, económicos, sociais, de defesa, culturais.

Este papel de Estado-social, atribuído aos Estados modernos, conduz a que se tenha de falar numa eficiência funcional para que os ingressos tributários permitam em todo o nível político a cobertura duradoura dos gastos que este haja de financiar tributariamente [204].

O princípio da neutralidade, em sede de imposto sobre as sociedades, significa que o sistema fiscal deve tributar o rendimento da mesma forma, independentemente da estrutura organizativa e da forma escolhida pelo seu titular para estruturar a sua empresa e exercer determinada atividade [205].

---

[202] CARLOS, "Os Princípios da Eficácia e da Eficiência Fiscais", in *Ciência e Técnica Fiscal*, p.. 165.

[203] Nos limites impostos aos Estados no plano da arrecadação de receitas encontramos os princípios constitucionais da legalidade, igualdade, proteção da confiança e da proporcionalidade como limites normativos aos quais se juntam os limites económicos.

Os primeiros podem ser formais (de que é exemplo a reserva de lei parlamentar) e materiais (que se referem ao conteúdo das normas fiscais).

Nos limites materiais encontramos uma outra subdivisão entre os limites quantitativos (v.g. quando a constituição no seu artigo 2º onde a ideia de Estado Democrático impede que o montante da tributação ofenda a previsibilidade e a proporcionalidade da tributação, daí que na legislação fiscal encontramos várias disposições que protegem as pessoas com menor rendimento como é o exemplo do artigo 70.º do CIRS que consagra o mínimo de existência) e não quantitativos.

Quanto aos limites económicos hão de resultar das reações dos particulares às subidas da tributação e terão como princípio ou uma adequação legal do contribuinte às taxas de impostos segundo um critério custo/benefício, ou resultarão de uma maior propensão para o incumprimento de normas fiscais e consequente evasão fiscal, numa ponderação agora de risco/benefício – *idem* pp. 168-171.

[204] *Cf.* GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, pp.. 223-224. FRANCO, *in Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, p. 198, define eficiência fiscal como a medida em que o sistema fiscal (ou cada uma das suas espécies) é adequado às finalidades que por ele haveriam de ser perseguidas, relativamente à atuação sobre a estrutura e a conjuntura económico-social (eficiência política).CARLOS - *op. cit.,* pp. 176-177 - atribui dois sentidos ao princípio da eficiência: um sentido económico, entendido como ausência de distorções de recursos por via dos impostos; e o da eficiência enquanto requisito constitucional de racionalização dos meios a utilizar pelos serviços. Assim, a eficiência atende à relação entre os objetivos e os custos suportados para a prossecução desses mesmos objetivos.

[205] FERNANDES, *A Decisão Fiscal Planificadora*, pp. 41-42.

Uma manifestação do princípio da neutralidade fiscal é o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades.

O RETGS, ao desconsiderar as operações internas realizadas entre as várias sociedades do grupo e ao permitir a compensação de resultados negativos apurados pelas sociedades integradas, justifica-se plenamente à luz deste princípio.

De facto, a neutralidade só se consegue através de um regime de consolidação dos resultados, que derroga o princípio da personalidade do imposto e assim elimina as desvantagens da não neutralidade da tributação separada das sociedades pertencentes ao grupo [206].

Pensar que num dado ordenamento jurídico o Estado consegue implementar a sua política fiscal e que as modificações de um imposto não irão abstrair as subsequentes reações dos contribuintes visados é um exercício difícil.

Na verdade, pagar o mínimo possível de impostos é objetivo que acompanha qualquer pessoa normal. Efetivamente, não será razoável esperar que alguém que possa legalmente pagar menos impostos opte por procurar uma via alternativa que o conduza a um pagamento acrescido nem o legislador presume outra atitude dos sujeitos passivos quando introduz no sistema fiscal alternativas e opções [207].

Criar um imposto – ou aumentar a taxa ou a incidência de um já existente - cria no contribuinte um sentimento de impotência e de injustiça por ver as suas expectativas face àquele facto (que não era tributado ou que o era, mas a uma taxa menor) defraudadas, conduzindo-o à adoção de caminhos alternativos: substituir uma atividade por outra, o consumo de um bem por outro; ou até, caso

[206] *Vide infra* 56. *Sucessão* na fusão, pp. 367 e ss..

[207] PINTO, "Abuso das Normas Antiabuso", *in Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, p. 43. Disponível em http://www.ctoc.pt/downloads/files/1235574743_43a46_fiscalidade.pdf, acedido em 27.08.2013.

o imposto em causa onere o rendimento que se obtém do trabalho, levar o trabalhador a preferir o ócio ou o subsídio estatal.

A estes comportamentos, nos quais um imposto, afetando os preços relativos dos elementos que tributa, induz os contribuintes à substituição de um bem ou de uma atividade por qualquer alternativa disponível, chama-se efeito substituição (*substitution effect*) [208].

No outro prato da balança, podem acontecer que o aumento da tributação tenha consequência diversa, a apelidada de *income effect*: a criação de um imposto faz diminuir o rendimento disponível, o poder de compra do contribuinte, da pessoa que o suporta, incitando-a a um esforço acrescido para compensar o ónus do imposto [209].

O sistema fiscal não é, portanto, de forma alguma neutro. A tributação tem um impacto significativo nas escolhas do cidadãos-contribuintes. É inerente à racionalidade económica, quer no plano pessoal quer no plano empresarial, a minimização dos impostos a suportar [210].

Nesta perspetiva, a lógica do funcionamento do instrumento fiscal é simples: perante o leque de alternativas que se depara aos agentes económicos, recorre-se à fiscalidade para determinar qual a mais viável por forma a minimizar o imposto e maximizar o lucro.

---

[208] ELKINS, *op. cit.*, p. 47.: "*The substitution effect results from the ability of taxpayers to reduce their tax burden by choosing low-tax courses of action that differ from what they would have chosen in a no-tax world. The way to combat the substitution effect is therefore to impose an identical tax burden on every course of action available to the taxpayer. An efficient tax system would impose the same tax burden whether the taxpayer chose to work, rest, or perform services for herself. If the tax burden is the same whatever she chooses to do, her choice will be unaffected by tax considerations, and economic resources will be directed by market forces to their most efficient uses.*".

[209] *Cf.* PEREIRA, *Fiscalidade*, pp. 69 ss, e RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, pp. 326-327.

[210] PEREIRA, *op. cit.*, p.413.

É a falta de neutralidade do sistema que faz com que, perante duas alternativas económicas, igualmente lícitas, a cada uma delas correspondam vantagens fiscais [211].

O mesmo é dizer que a falta de neutralidade fiscal potencia o planeamento fiscal.

15. A exigência de segurança jurídica

O princípio constitucional da segurança jurídica é uma inerência do postulado que prevê um sistema jurídico estável no tempo e previsível, de modo a que o cidadão saiba a todo o momento quais as regras jurídicas que determinam a sua vida quotidiana.

Em Direito fiscal, facilmente se compreende a importância da determinabilidade e precisão das normas fiscais para um saudável desenrolar das atividades económicas.

Os contribuintes têm o direito de poder conhecer e prever, razoavelmente, as normas jurídicas e, bem assim, o Direito que é *dito* pela administração e pelos tribunais, para com base nessa apreensão pautarem a sua conduta de forma livre e consciente [212].

O cerne do princípio da segurança jurídica em matéria fiscal é a proibição constitucional da retroatividade das normas fiscais expressa no artigo 103.º, n.º 4 da CRP.

---

[211] SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, p. 158. De resto, como refere ROCHA – *in*, "As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Atos Ilícitos", p. 61 -, se atendêssemos ao princípio da igualdade de um ponto de vista meramente formal, os impostos representariam uma espécie de corte transversal que atravessaria indiscriminadamente toda a sociedade e os seus elementos a todos vincularia. Igualdade significaria, nesta aceção, universalidade.

[212] CAMPOS, *in* "Justiça e Arrecadação nos Impostos Portugueses – Um Sistema Esgotado", *O Direito Tributário no Estado dos Cidadãos,* p. 59.

Mas não se basta com esta. Exige "*que o Direito fiscal não se altere mais depressa do que se alteram as condutas humanas, não podendo ser alterado no decurso das condutas que contavam com a sua estabilidade*." [213].

Ao nível da Lei Geral Tributária, este princípio está plasmado ao artigo no artigo 12.º.

Outra dimensão do princípio da segurança jurídica advém da obrigação constitucional prevista no artigo 268.º, n.º 3 (plasmada ao artigo 77.º da LGT), segundo a qual qualquer decisão da administração fiscal carece de ser comunicada ao seu destinatário, devendo esta ser devidamente fundamentada, contendo a indicação taxativa das disposições legais aplicáveis [214].

Finalmente, dimensão da segurança é ainda o princípio da proteção jurídica, consequência direta do artigo 20.º da CRP, especificado no artigo 9.º da Lei Geral Tributária, que consagra o direito dos contribuintes de recorrer à justiça tributária para fazer valer os seus interesses legítimos.

Para a certeza e segurança contribui, de certa forma, o princípio da colaboração previsto no artigo 7.º do CPA, manifestação do princípio geral de cooperação, consagrado no artigo 268.º da CRP.

O dever geral de colaboração [215] recíproco entre os órgãos da administração tributária e os contribuintes, na relação jurídica tributária, está vertido ao artigo 59.º da LGT.

O dever de cooperação implica, do lado da Administração tributária que ela esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de

---

[213] *Idem*, *ibidem*.

[214] Recorde-se que, nos termos do artigo 37.º do CPPT, se a notificação ao contribuinte não contiver algum ou alguns dos elementos que a lei considera essenciais, poderá o interessado, no prazo de 30 dias, requerer a repetição da notificação, com os dados que que lhe tenham sido omitidos.

[215] No entendimento de XAVIER, a intervenção do particular na instrução do processo configura apenas o conteúdo de um dever jurídico de colaboração e nunca um dever de prova que caberá apenas e só ao órgão de aplicação de Direito, a administração. Para um maior desenvolvimento sobre este argumento, *vide* XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e Natureza do Ato Tributário*, pp. 162 a 164.

quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem, nos termos do disposto nos artigos artigo 48.º, n.º 1 do CPPT e artigo 59.º, no 3 da LGT.

Do lado do contribuinte, este dever implica que este cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso – artigo 48.º, n.º 2, do CPPT –, nomeadamente, mediante o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros – artigo 59.º, n.º 4, da LGT [216].

A inobservância do dever de colaboração dos particulares pode suscitar a aplicação das coimas e sanções acessórias nos casos previstos na lei e, quando inviabilize o apuramento da matéria tributável real, a aplicação de métodos indiretos, nos termos do artigo 87.º e seguintes da LGT.

O dever de colaboração não pode, porém, sobrepor-se ao direito constitucionalmente consagrado à não autoincriminação [217].

16. Outras fontes de Direito tributário: a lei ordinária formal, o decreto-lei, o regulamento, *o Direito circulatório*

O princípio da legalidade não é, dissemos, exclusivo do Direito Fiscal, mas apresenta à face deste um significado mais rigoroso e exigente e desdobra-se em dois aspetos: o da preeminência da lei e o da reserva da lei [218].

---

[216] NABAIS é do entendimento que ao invés de se falar em cooperação da administração e do contribuinte, dever-se-á falar antes em colaboração, na medida em que o contribuinte e a administração tributária não se encontram numa relação paritária, isto é, de igualdade de posições que assumem no procedimento. Até porque a terminologia que é utilizada na LGT, no seu art.º. 59.º e no CPA, no art.º. 7.º isso o confirma – *cf. Direito Fiscal*, pp. 239 e ss.

[217] *Cf.*, a esse propósito, por exemplo, o Acórdão da Relação do Porto de 27.02.2013, Proc. 15048/09.1, in www.dgsi.pt, acedido em 17.09.2013.

[218] MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, p. 106.

Quanto *à preeminência da lei,* ele domina toda a ordem jurídica, se algum modo excluir o Direito Privado, não obstante o princípio da autonomia da vontade.

Em qualquer sector do Direito, só se pode agir validamente em subordinação à lei, aceitando a sua preeminência. Mesmo quando as partes interessadas decidem, preferem, optam livremente, de harmonia com a sua vontade, fazem-no na medida em que a lei ou o costume com relevância de lei assim o admite.

Quanto *à reserva de lei,* trata-se de um aspeto menos amplo e menos extenso; mas mesmo assim, atinge sectores do Direito Privado, designadamente os institutos respeitantes ao estado e à capacidade das pessoas [219].

Este aspeto de reserva de lei ganha particular relevo no campo do Direito Fiscal, na medida em que os *impostos só podem ser criados e estruturados por lei.*

Trata-se de uma reserva de lei em sentido formal, posto que a lei criadora dos impostos deve provir de um órgão com competência legislativa normal [220].

O Governo pode legislar, através de decretos-lei, sobre outras matérias tributárias, alheias àquela zona reservada.

Mesmo sobre as matérias pela Constituição reservadas à lei formal, o Governo pode legislar na base de autorizações legislativas [221, 222].

Num tal caso, a Assembleia da República limita-se a *"definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização".* Com base nesta definição, já o

---

[219] *Cf.* o artigo 165.º, n.º 1, al. a) da CRP.
[220] *Cf.* o art. 103.º da CRP.
[221] *Cf.* o artigo 165.º, alínea i) da CRP.
[222] MARTÍNEZ*, op. cit.,* p. 108.

Governo poderá criar o imposto indicado, formular as respetivas normas de incidência, incluindo as que fixem taxas e estabelecem benefícios fiscais, assim como legislar sobre garantias dos contribuintes.

Relativamente às matérias reservadas à lei pelo artigo 103.º da CRP, só parecem admissíveis regulamentos complementares, ou de execução. Em tais matérias não serão admissíveis regulamentos autónomos, ou independentes.

Poderá causar estranheza a afirmação de que os regulamentos complementares contenham normas sobre matérias reservadas à lei pelo artigo 103.º da CRP. Mas assim acontece com frequência, sendo corrente que em decretos regulamentares se incluam normas de incidência, se fixem taxas tributárias, se definam benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, sem carácter inovador, *i.e.*, limitando-se a reproduzir ou a desenvolver norma já incluídas em leis [223].

Quanto ao chamado *Direito circulatório*, em que é fértil o Direito tributário, o carácter geral e abstrato dos chamados *"despachos genéricos"*, das instruções e circulares, emanados de diversas entidades sobre matérias tributáveis, tem levado, por vezes, a considerar a questão de saber se tais *"resoluções meramente administrativas"*, pois essa é a sua natureza, serão fontes de Direito fiscal.

Não parece que o sejam, na medida em que a respetiva força vinculativa de tais diplomas se acha circunscrita a um sector da ordem administrativa e resulta tão-somente da autoridade hierárquica dos agentes onde provêm e dos deveres de acatamento dos subordinados as quais se dirigem [224].

Convém sobretudo não esquecer que estamos, muitas vezes, diante de matérias abrangidas pela reserva de lei.

---

[223] MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, p. 110.

[224] MARTÍNEZ, *op. cit.*, p. 111.

Pelo que, muito embora possam considerar-se fontes de Direito no que respeita à administração, tratar-se-ão na verdade de formas de *interpretação administrativa* [225].

O que sucede é que o *Direito circulatório* é *lei* interna para a administração - *cf.* o n.º 1 do artigo 68.º- A da LGT - e transforma-se, até certo ponto (o da sindicância judicial) em *lei* também para o contribuinte, que se vê forçado a impugnar as decisões da sua aplicação com que não concordem [226].

17. As normas internacionais, a jurisprudência e a doutrina e o costume enquanto fontes de Direito tributário

À face do entendimento para o qual os destinatários das normas internacionais são os Estados e não os indivíduos, não faria sentido a inclusão das normas internacionais entre as fontes de Direito Fiscal [227].

Todavia, de harmonia com o artigo. 8.º CRP, as normas e os princípios de Direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do Direito português.

Também, nos termos do citado artigo, as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna, assim como, mesmo sem ratificação ou aprovação, as normas emanadas de organizações internacionais de que Portugal faça parte e cujos tratados constitucionais vinculam, pois, diretamente para os particulares.

O mesmo se diga quanto às normas de carácter geral ou comum sem qualquer limitação ou resguardo, ao nível da legislação constitucional portuguesa, prevalecendo, por isso, sobre leis ordinárias do Direito interno.

---

[225] MARTÍNEZ, *op. cit.,* p. 131, e SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, p. 125.
[226] SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, p. 74.
[227] MARTÍNEZ, *op. cit*., pp. 115-117

Entre essas normas internacionais contam-se algumas de natureza tributária, pelo que não poderá oferecer dúvidas, na atualidade, a inclusão das normas internacionais entre as fontes de Direito fiscal.

Há que recordar ainda os acordos internacional em matéria fiscal, como os que visam evitar a dupla tributação, os de colaboração em matéria de fraude ou evasão fiscal.

A isto acresce o Direito comunitário, cuja crescente convergência em matéria fiscal o torna uma das mais importantes – senão a mais importante – fonte de Direito nessa matéria e a maior limitação (ainda que, claro, previamente consentida, através da adesão aos Tratados europeus) àquilo que SANCHES definia como a *soberania fiscal* dos Estados [228].

Nem a *jurisprudência* nem a *doutrina* constituem fontes imediatas de Direito fiscal.

Os tribunais não criam normas jurídicas através das suas decisões, limitando-se a *aplicar* a lei. Têm, no entanto, poderes relativos à norma e à respetiva interpretação que valem com força obrigatória geral na ordem jurídica interna. Vejam-se as incumbências próprias do Tribunal Constitucional e à possibilidade de fixação de jurisprudência.

Pode ainda acontecer que a necessidade de preenchimento de lacunas leve os tribunais a criar lei nova, ainda que, em regra, apenas para o caso concreto, ainda que em termos de constituir *costume jurisprudencial* [229] e ainda sem prejuízo do que se deixou dito quanto à fixação de jurisprudência.

Em qualquer caso, a jurisprudência e a doutrina desempenham um papel do maior relevo como *fontes mediatas* de Direito fiscal pela influência que exercem na evolução dos sistemas de Direito positivo.

---

[228] *Manual de Direito Fiscal*, pp. 78-90.

[229] *Vide* CAETANO, *Manual de Direito Administrativo,* p. 87.

São, pois, o que CAETANO designa por *fontes geradoras de soluções jurídicas* [230].

Esta influência é ainda mais marcada no campo do Direito fiscal, por se tratar de um ramo de Direito que tem sofrido ultimamente e está sofrendo, grandes e profundas alterações, as quais são muito frequentemente influenciadas pela opinião dos doutrinadores e pelas orientações jurisprudenciais [231].

Como explicava SANCHES [232], a necessidade de assegurar um controlo jurídico para a cada vez maior introdução da cobrança do imposto no património e mesmo na esfera privada do cidadão conduziu à necessidade de positivação na lei fiscal de alguns princípios fundamentais que, recolhidos na Constituição, vêm por esta forma impor-se não só ao legislador ordinário, mas também aos tribunais, que não podem nos seus julgamentos "*aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados*", como prescreve o artigo 207.º da CRP.

A distribuição dos encargos tributários torna-se por esta feita uma operação que inclui, no seu momento fundamental, um *dictum* do legislador constitucional (*Dictum des Grund-gesetzgeber*), quando a lei constitucional contém - como sucede nos artigos 106.º e 107.º da CRP - um conjunto de valorações que se dirigem quer ao legislador ordinário, quer à administração, que terá de fazer uma aplicação conforme com a Constituição, quer, com maior relevo ainda, aos tribunais, que terão de averiguar não só da conformidade entre a interpretação da lei feita em cada caso concreto pela administração e a lei, quer da própria conformidade entre a lei ordinária e os imperativos constitucionais sobre o seu conteúdo [233].

---

[230] *Idem, ibidem.*

[231] MARTÍNEZ, *op. cit*., p. 117-118.

[232] *In Princípios do Contencioso Tributário*, pp. 14 a 16.

[233] *Idem*, *ibidem*.

A Constituição será, pois, neste campo e com particular intensidade, uma tarefa dos tribunais não só pela dignidade constitucional que assumem os princípios a que se submete a lei fiscal, mas também pelo próprio imperativo constitucional de que a aplicação da lei fiscal seja feita sem uma restrição ilegítima dos direitos e liberdades fundamentais do cidadão.

Isto porque, constituindo a Administração fiscal, por força das tarefas que constitucionalmente lhe incumbem, uma atividade que vai necessariamente restringir a esfera de atuação privada dos cidadãos (tendo por isso a natureza de uma *Eingriff Verwaltung),* caberá aos tribunais resolver litígios que serão normalmente uma divergência Administração-contribuinte sobre o conteúdo exato das suas obrigações diretamente fiscais, ou outras que com estas sejam conexas e estejam também ligadas a atividade da cobrança dos impostos [234].

Nomeadamente, aos tribunais que caberá em muitos casos pronunciar-se sobre as zonas menos nítidas da extensão dos tipos fiscais criados pela lei, ou sobre as formas que assumem a concretização dos conceitos indeterminados ou das cláusulas gerais a que a lei fiscal recorre para a quantificação da matéria tributável, ou para se assegurar da possibilidade da sua determinação.

E aqui está em causa não apenas a interpretação que pela Administração fiscal é dada aos conceitos indeterminados, como os próprios limites que tem de ser colocados à indeterminação ou acuidade dos conceitos utilizados pelo legislador ordinário, para que não seja posto em causa o princípio da segurança jurídica, que tem assento constitucional por decorrer diretamente do princípio da legalidade fiscal.

Cabe, pois, aos tribunais um papel essencial de definição do corpo de princípios que delimitam o complexo de poderes do Estado e deveres do cidadão no campo da cobrança dos impostos, não apenas numa mecânica subsunção do facto à norma, mas num movimento mais vasto de integração jurídica e de

---

[234] *Idem*, *ibidem*.

elaboração de princípios gerais a partir de casos concretos, que é uma das características da atividade judiciária [235, 236].

Por isso se pode afirmar, quer pelo esgotamento do positivismo jurídico, quer pela crescente complexidade da lei fiscal - e até pela ligação existente entre os dois fenómenos -, não ser possível hoje afirmar validamente que «a missão dos tribunais e fazer cumprir a lei, tal como nelas se contêm, dentro dos limites da sua competência que a lei lhes merece, sem se preocuparem com as consequências provenientes da dureza ou das injustiças da lei.

A assunção plena da função judicial, particularmente depois das garantias institucionais da independência e liberdade decisória, vai pois implicar a sua coresponsabilização na descoberta e realização de um Direito justo e na concretização das valorações constitucionais, também no campo da justiça fiscal [237].

Finalmente, quanto ao costume, é certo que a prática reiterada e constante com convicção de obrigatoriedade [238] há de afirmar-se como fonte de Direito, mas não parece que tal aconteça no campo tributário, onde as normas *não são* criadas espontaneamente pelos destinatários. Não é o princípio da legalidade do imposto que leva a afastar o costume daquele campo. Porquanto como se sabe, esse princípio domina apenas alguns aspetos da tributação, especialmente o da incidência fiscal.

Mesmo assim, é difícil admitir que outros aspetos, como o lançamento, o da liquidação ou da cobrança, possam conformar-se com a disciplina de normas consuetudinárias [239, 240].

---

[235] *Idem*, *ibidem*.

[236] SANCHES cita, a este respeito, os arestos do Tribunal Constitucional italiano, que puseram termo a tributação conjunta dos cônjuges em impostos de rendimentos a atividade dos tribunais fiscais e do Tribunal Constitucional alemão na definição dos limites constitucionais à retroatividade das leis fiscais, ou à analogia em matéria fiscal, ou as decisões dos tribunais supremos norte-americano ou inglês sobre a admissibilidade do planeamento fiscal ou sobre a utilização pela lei das chamadas cláusulas *anti-avoidance – cf. op. cit.*, p. 15.

[237] SANCHES, *op. cit.*, p. 16.

[238] *Tacitus consensus populi longa cosutudine inveteratus*.

[239] MARTÍNEZ, *op. cit.*, p. 112.

[240] NABAIS identifica ainda outra fonte de Direito tributário: os contratos fiscais. *Vide Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, e ainda SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, p. 74.

18. A lei geral tributária como *lei de cúpula* do sistema tributário

O artigo 1.º, número 1, da LGT determina que esta lei regula as "relações jurídicas tributárias " (as enumeradas, ainda que de forma não taxativa, no artigo 30.º), sem prejuízo do disposto em normas comunitárias ou outras, de Direito internacional, que vigorem diretamente na ordem jurídica interna.

Incluindo as normas de direitos fundamentais que, como ensina CANARIS, têm como destinatários o Estado e os seus órgãos [241].

Pretendendo ser, como ensina CAMPOS [242] uma lei "*de cúpula*" do Direito tributário, do ponto de vista da fixação dos "*seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica*" [243] , a LGT "Não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. Não tem, pois, e neste sentido, primazia em relação à restante legislação ordinária para tratar as matérias nela versadas" [244].

Segundo SANTOS, a segunda prioridade da reforma fiscal foi a instituição da Lei Geral Tributária, no quadro de uma reforma das leis transversais (procedimento e processo, regime unificado de infrações) aprovada pelo XIV Governo Constitucional.

A LGT, mesmo que não lhe tenha sido reconhecida a natureza, que deveria ter, de lei de valor reforçado ou que a doutrina dominante não a visse como

---

[241] *In Direitos Fundamentais e Direito Privado*, p. 133.

[242] *Lei Geral Tributária Anotada*, 2012, p. 64.

[243] De 03.10.2009, disponível em www.info.portaldasfinancas.gov (acedido em 08.10.2012).

[244] Citando o Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal, a LGT é o "*Instrumento legislativo, por excelência, vocacionado para garantir maior estabilidade e previsibilidade ao sistema fiscal, elemento importantíssimo no acréscimo de confiança entre contribuintes e fisco e nas decisões de investimento direto estrangeiro […que deverá] assumir valor reforçado. Para tal, é necessário que a próxima revisão constitucional contemple, sem margem para dúvidas, esta solução. Só com a atribuição de valor reforçado a LGT estará ao abrigo de sucessivas alterações conjunturais, podendo constituir um quadro legislativo para a fiscalidade estável e previsível e definir um verdadeiro estatuto do contribuinte, clarificando e circunscrevendo com base nos princípios da proporcionalidade, simplicidade e praticabilidade, entre outros, as prerrogativas da Administração. A LGT deverá, assim, consagrar as regras de procedimento tributário comuns aos diversos impostos fiscais e aduaneiros, atualmente contidas no CPPT, corrigindo situações desequilibradas, injustas, de duvidosa constitucionalidade ou impraticáveis".*

uma constituição tributária material, pretendeu assumir uma importante função estruturante do sistema fiscal.

Ela procurou introduzir uma nova filosofia na atividade tributaria, assente numa colaboração mais equilibrada entre a administração tributária e o contribuinte, ou seja, num contrato de tipo novo, fruto de uma moderna conceção de fiscalidade [245].

19. Aplicação subsidiária do CPPT e dos *demais códigos e leis tributárias*

O artigo 2.º da LGT manda aplicar, de acordo com a natureza das matérias e de forma absolutamente subsidiária, mesmo em matéria de integração de lacunas, o CPPT e os demais códigos e leis tributárias, o CPA e demais legislação administrativa e, finalmente, o CC e o CPC.

A LGT nenhuma referência faz à possibilidade de aplicação subsidiária de outros diplomas.

CAMPOS [246], com apoio em MACHADO [247], defende a possibilidade de remissões sucessivas para diplomas diferentes dos diretamente referidos naquele artigo 2.º da LGT.

Tal possibilidade de aplicação subsidiária sucessiva decorre, bem assim, do princípio da legalidade tributária enunciado no artigo 8.º da LGT, no sentido de se exigir que sejam definidos por lei – proibindo-se que fiquem à mercê da Administração – os elementos essenciais do imposto, nos quais se inclui a legalidade na liquidação e na cobrança.

---

[245] Cf. *O crescente desequilíbrio entre as prerrogativas do fisco português e os direitos e garantias dos contribuintes*, pp. 35.

[246] *Idem*, pp. 66 e ss..

[247] *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, pp. 106 e ss.

20. Aplicação subsidiária de outros diplomas?

Declaremos desde já, de princípio, que entendemos que não poderá deixar de se aplicar ao nosso problema, quanto às pessoas coletivas com a natureza das que aqui pretendemos tratar, o disposto no Código das Sociedades Comerciais.

A autonomia de um ramo de Direito tem de ser entendida em termos relativos, que uma disciplina jurídica não constitui um compartimento isolado, impermeável, da enciclopédia jurídica, mantém necessariamente ligações e dependência estreitas com os outros ramos de Direito [248].

Quanto às sociedades, também aqui o Direito Fiscal se conforma com as normas de Direito civil, comercial e administrativos aplicáveis. Por exemplo, o órgão competente para manifestar a vontade de uma *pessoa coletiva* no desenvolvimento de outras relações de Direito será também aquele que a legislação tributária como tal reconhece no plano das relações jurídico-fiscais [249].

Na verdade, como explica os chamados limites extra sistemáticos implicam, que o Direito fiscal se articule com o Direito fiscal das sociedades, com o qual, "*atentas as importantes e estreitas relações que mantém com os diversos domínios do Direito comercial*", deve ter "*particulares preocupações de articulação ou harmonização. O que significa, nomeadamente, que o CIRS e o CIRC devem ter na devida conta a disciplina constante dos CSC, SNC, CVM, etc.*" [250].

O que não é nem novo nem particular do caso concreto, na doutrina ou na jurisprudência.

Veja-se o caso da prescrição da obrigação tributaria, matéria particularmente delicada atenta a natureza indisponível dos créditos com tal natureza.

---

[248] É o que ensina MARTÍNEZ, *in Direito Fiscal*, p. 63.
[249] *Idem*, *op. cit.,* p. 255.
[250] NABAIS, *Direito Fiscal,* p. 313-314.

Apesar de se situar na confluência do Direito civil com o Direito tributário, a questão da prescrição das obrigações tributárias foi sempre regulada pelo Direito tributário, desde o Código das Execuções Fiscais de 1913 até à Lei Geral Tributária de 1998 e ao Código do Procedimento e de Processo Tributário de 1999, e tende a ser considerada estranha ao Direito privado, por se entender que os créditos tributários, sendo irrenunciáveis, não se poderiam extinguir por prescrição [251, 252].

Como nota MARTÍNEZ, enquanto no Direito privado o instituto da prescrição encontra o seu fundamento na negligência, no desinteresse, do credor, que seriam interpretados como renúncia tácita ao seu direito, no Direito fiscal o instituto da prescrição encontra o seu fundamento na certeza e estabilidade das relações sociais, que não se compadecem com a cobrança de impostos cujos pressupostos ou cujo vencimento se situem em épocas muito remotas [253].

Contudo, isso não significa que as normas fiscais regulem todos os aspetos da prescrição, sendo frequente a aplicação das normas de Direito civil quando a solução para o caso concreto não resulta de forma direta ou imediata do Direito fiscal [254].

As obrigações tributárias são uma modalidade de obrigações, pelo que às prestações tributárias devem aplicar-se supletivamente as regras gerais das obrigações, previstas no CC [255].

---

[251] Artigo 298.º, n,º 1, do CC.

[252] *Cf.* MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, p. 274, e RODRIGUES, *A Prescrição no Direito Tributário*, pp. 264-265.

[253] MARTÍNEZ, *ibidem.*

[254] Com exclusão, naturalmente, das normas de Direito civil que pressuponham o exercício de poderes de disposição por parte do credor ou a natureza renunciável do crédito (*cf.* RODRIGUES, *op. cit.,* pp. 264-265).

[255] É o que defende SOUSA, *in Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, p. 18.

O STA, face à redação do artigo 49.º, n.º 3 da LGT introduzida pelo artigo 89.º da Lei do Orçamento do Estado para 2007 [256], considerou aplicáveis à interrupção da prescrição tributária as normas dos artigos 326.º, n.º 1 e 327.º, n.º 1 do Código Civil [257].

Nesta conformidade, para se encontrar o regime de prescrição fiscal, torna-se necessário trabalhar tanto com as fontes de Direito tributário como com as fontes de Direito civil, sempre que as primeiras não contenham a solução integral para os problemas suscitados e as segundas não pressuponham o exercício de poderes de disposição por parte do credor, incompatíveis com a indisponibilidade dos créditos tributários.

Sustentamos, portanto, voltando ao tema, que, no problema que investigamos, nada obsta a que recorramos às normas do CSC que regulam a dissolução e a liquidação das sociedades, que providenciam algum auxílio, nos termos que mais à frente [258] abordaremos.

Sendo que mesmo a aplicação de tais normas imporá alguma dose de interpretação extensiva [259], a qual, entende a maioria da doutrina, com exceção da mais radical, não é abrangida pela proibição do artigo 11.º, n.º 4, da LGT e está mesmo expressamente autorizada no artigo 10.º do EBF.

No entanto, adiantemos, mesmo o recurso às disposições que nos oferece o CSC não é suficiente – a lacuna subsiste.

Não querendo - porque não nos parece particularmente relevante, sobretudo atendendo à posição que assumiremos relativamente à possibilidade de recurso à analogia no caso de que curamos – desenvolver a distinção entre interpretação extensiva e aplicação analógica, diremos apenas que a maioria da

---

[256] Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

[257] De 12.08.2009, Proc. 0748/09. *Vide*, ainda, entre outros, os Acórdãos de 26/11/08, Proc. 598/08; de 20/5/09, Proc. 293/09; de 25/6/09, Proc. 1109/08; de 3/3/10, Proc. 1076/09; e de 30/6/10, Proc. 0158/10 e 0201/10., disponíveis em http://www.dgsi.pt/. acedidos em 17.08.2013.

[258] *Vide infra* A *VEXATA QUAESTIO*: LIQUIDAÇÕES DE IMPOSTO POSTERIORES À EXTINÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - CONCLUSÃO pp. 384 e ss.

[259] XAVIER, *A proibição da aplicação analógica…,* p. 162.

doutrina estabelece como critério principal de distinção entre uma e outra ter a primeira carácter *declarativo* e, a segunda, carácter *constitutivo.*

Porém, diversos Autores apontam já para uma posição de que a interpretação extensiva e aplicação analógica não serão, afinal, assim tão diversos, fazendo parte do mesmo *procedimento continuo*.

Dir-se-á, assim, que a interpretação e a analogia só provisoriamente e no ponto de partida se distinguem como dois momentos metódicos do processo metodológico-jurídico, sendo que formam afinal uma unidade na dinâmica e no resultado desse processo [260].

Refira-se ainda a já *supra* citada [261] posição de KAUFMANN [262] , segundo a qual, no Direito, a norma abstrata do dever alcança a sua entidade concreta: '*o Direito é a correspondência entre o dever e o ser'*, sendo assim originariamente analógico.

Perspetiva que procura também demonstrar que a diferença entre integração e interpretação já não faz sentido, porque a interpretação judicial se vale reiteradamente de diversos procedimentos analógicos, consistentes em comparações com tudo aquilo que foi visto e aprendido pelo magistrado.

Por outras palavras, a fundamentação jurídica será resultado de analogia e interpretação, porque ambas são uma e a mesma coisa.

Essa equiparação também foi feita indiretamente por PERELMAN, ao quando afirmou que a analogia, tal como a interpretação, é apenas um argumento que pode incidir sobre o caso concreto ou não, dependendo da sua força

---

[260] *NEVES, In Metodologia Jurídica: Problemas Fundamentais*, p. 270.

[261] *Vide supra* p. 128.

[262] *Filosofia do Direito*, p. 215.

argumentativa. Por isso, classificou a analogia como sendo um argumento *a simili,* indispensável e inerente ao raciocínio judiciário [263].

21. Interpretação e integração das normas fiscais

As duas principais correntes doutrinais ou escolas interpretativas em confronto são, como vimos no início deste trabalho [264], subjetivista, que faz finca-pé na *mens legislatoris*, e a objetivista, que coloca a sua fé na *mens legis* [265].

Os problemas da interpretação das normas jurídicas em geral não são estranhos à interpretação das normas tributárias [266] , pelo que também quanto a estas "*não ganham colorido próprio*" as controvérsias *supra* expostas entre a jurisprudência dos conceitos e a jurisprudência dos interesses [267].

Os cânones de interpretação da lei fiscal não têm de se afastar dos gerais de interpretação da norma jurídica, mesmo em nome de uma suposta garantia de segurança jurídica.

É que uma tal recusa nem é, do ponto de vista metodológico, sustentável – porque a aplicação da norma jurídica não é possível sem a interpretação – como se correria o grave risco de tornar automática, mecânica, a aplicação da lei fiscal. "*Apenas a interpretação da norma, com os padrões de interpretação acolhidos pela metodologia jurídica, pode evitar uma aplicação da lei manifestamente injusta*" [268].

Impõe-se, portanto, desde logo, uma interpretação conforme à Constituição, mas também uma interpretação conforme ao Direito comunitário ·

---

[263] *Apud* NEVES, *op. cit.,* p. 75.

[264] *Supra*, pp.37 e ss..

[265] MACHADO, *in Introdução do Direito ...,* pp. 179-180.

[266] Sendo que, "*no campo fiscal convirá autonomizar a* interpretação administrativa" - MARTÍNEZ, *in Direito Fiscal,* p. 131.*Vide,* quanto a esta, *supra,* pp. 95 e ss..

[267] *Vide supra* pp. 37 e ss.

[268] SANCHES, *in Manual de Direito Fiscal*, pp. 134-142.

Sendo certo que, relata, houve ao longo dos tempos quem reclamasse para as normas tributárias critérios de interpretação adicionais, específicos, como os propostos *in dubio contra Fiscum* e *odiosa restringenda,* o inverso, *in dubio pro Fiscum*, o jus positivismo e a sua *interpretação literal* e a *interpretação funcional.*

Critérios que SANCHES rejeita por completo, sobretudo em nome da unidade ou *plano* do sistema de que vimos falando.

Apesar disso, continua, a LGT [269] "*não resistiu à tentação*" de esboçar regras de interpretação das leis fiscais.

E fê-lo de forma particularmente infeliz.

De um lado, no n.º 1 do artigo 11.º, afirma que são de observar as regras e princípios gerais de interpretação de aplicação das leis – afirmação manifestamente escusada -, e, no n.º 2, fixa a prevalência do Direito civil.

De outro, e em sentido oposto, prescreve, no n.º 3 do mesmo artigo, que, quanto às normas de incidência, *persistindo a dúvida*, prevalece a substância económica dos factos tributários (*substance over form* [270]).

A missão da interpretação da lei é evitar a contradição entre normas, responder a questões sobre concursos de normas e de regulações e delimitar, umas face às outras, as esferas de regulação, sempre que tal seja exigível [271].

Porém, porque estamos diante de uma lacuna, importa distinguir a atividade interpretativa da integração.

---

[269] No artigo 11.º.

[270] *Vide infra* 47.A norma geral antielisão e o planeamento fiscal, pp. 321 e ss..

[271] *Idem*, *ibidem*.

A distinção entre *interpretação* e *integração* surgiu, como vimos, com SAVIGNY, para quem aquela seria o método de apreensão do verdadeiro pensamento da lei, ainda que impropriamente expresso e esta o processo de preenchimento de lacuna.

Posteriormente, GÉNY aprofundou a distinção, estabelecendo que a lei e a vontade do legislador não são os limites da interpretação e que as exigências normativas da vida social estão sempre além das possibilidades do sistema legal, prevalecendo, na sua escola de *Direito livre* ou de *livre investigação científica do Direito*, o costume, a tradição doutrinária e a livre investigação científica, que forneciam ou criavam o complemento de um direito positivo que não era vinculado artificialmente à lei [272, 273].

Assim, seria correto afirmar que a tarefa de interpretar precede a de integrar.

Para LARENZ, antes de tudo, a primeira atividade consiste em evitar a contradição entre as normas, solucionar o concurso de normas e regulações e delimitar, entre si, as órbitas de regulação [274].

Aprofundando esta ideia, o Autor estabeleceu como fronteira da interpretação a capacidade expressiva da linguagem ou no *sentido possível da letra da lei* (*der mögliche Wortsinn einer Norm*) [275].

Para ele, a característica principal da interpretação é que, através deste processo, o intérprete busca apenas e tão-somente o significado do texto, sem qualquer acréscimo ou omissão.

---

[272] *Apud* THOMASSET, VANDERLINDEN, JESTAZ, "François Gény, mythe et réalités - 1899-1999", *in Centenaire de Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif, essai critique.*

[273] Defendeu, pois, a liberdade da ciência e não da mera subjetividade, proclamando que um Direito livremente investigado é um Direito cientificamente procurado. GÉNY, *Méthode d'Interpretation et Sources en Droit Privé Positif.*

[274] *In Metodologia da Ciência do Direito*, p. 377.

[275] Na verdade, na atividade de interpretação, busca-se a *mens legislatoris* (motivação da lei), os seus antecedentes históricos, dentro de uma visão sistemática na qual se inclui o fim visado pela norma e a sua posição dentro do sistema jurídico no qual deve integrar-se. *Cf.* PALHARES, *A integração no Direito Tributário*: *considerações acerca do emprego da analogia*.

A grande diferença entre interpretação e integração está, assim, em que, naquela, o intérprete procura estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos e às valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto, enquanto, nesta, o aplicador vale-se de elementos lógicos, como a analogia e o argumento *a contrario*, operando fora da possibilidade expressiva do texto da norma [276] .

Reitere-se que a determinação da lacuna surge com a interpretação da norma: esgotado este processo, poder-se-á dizer que a hipótese sob exame não encontra previsão normativa.

De acordo com GARCÍA BELSUNCE, a integração da lei seria entendida como "*el proceso que tiene por objeto llenar sus lagunas, incluyendo en el campo de la aplicación de la norma, presupuestos de hecho no previstos en la misma, pero que se encuentran en relación de afinidad o semejanza con los en ella contemplados.*" [277].

A interpretação supõe um processo lógico por meio do qual se trata de determinar qual é a vontade do legislador expressa através de uma norma, pressupondo a existência de um caso regulado expressamente; já a integração consistiria num processo lógico pelo qual se trata de determinar qual teria sido a vontade do legislador, caso tivesse previsto a situação [278].

---

[276] TORRES, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p.23.

[277] GARCÍA BELSUNCE, *Temas de Derecho Tributario*, p. 134.

[278] Segundo FERREIRO LAPATZA, "La interpretación en el derecho financiero especial referencia al derecho tributario"*, Revista de Derecho Tributario*, volumen 51

Alguns Autores entendem ser a integração tão-somente um processo de hermenêutica, do qual o aplicador se utiliza quando a lei não dispõe expressamente sobre a hipótese em exame [279] . Outros chegam a afirmar que a integração tem pouco campo de emprego no Direito Tributário [280].

Diante do caso concreto, é difícil distinguir com precisão e certeza a diferença entre a analogia (processo de integração) e a interpretação extensiva (método de interpretação).

A interpretação extensiva pressupõe que dada hipótese, não estando compreendida na letra da lei, o está todavia no seu espírito: existe, portanto, regra, atendendo a que é o espírito o decisivo. Pelo contrário, quando há lacuna, a hipótese não está compreendida nem na letra nem no espírito dos preceitos vigentes [281] .

22. O princípio da legalidade e a proibição da analogia

Eis-nos, depois do demorado e tortuoso caminho que antecede, chegados ao ponto que visionávamos como de destino nesta parte do trabalho, que é, formuladamente, o da possibilidade de integração da lacuna.

Ainda que tal objetivo constitua mera ligação relativamente ao objetivo final, mais amplo, que passa pela formulação de uma sugestão ao julgador e de uma proposta ao legislador.

O método por excelência da integração das lacunas é a analogia, que não é, um mero expediente, de que se lance mão para ultrapassar o obstáculo com que a lacuna nos confronta [282].

---

[279] Como GRAU, "Conceito de Tributo e Fontes de Direito Tributário", *in* Resenha Tributária, S. Paulo, 1975, *apud* RIBEIRO, "Legislação Tributária" *in Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 224.

[280] De que é exemplo CANTO, "Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração", *Revista Forense*, p.25/29.

[281] ASCENSÃO, *in O Direito*, *Introdução e Teoria Geral*. p.15

[282] ASCENSÃO, *Interpretação das Leis ...,* pp. 922 e ss.

É, pelo contrário, nos sistemas, como o nosso, de origem romanística, que não recorrem ao *precedente* como o fazem os da *common law*, um princípio básico que assenta na exigência fundamental da igualdade, por conduzir a um tratamento idêntico de casos que são semelhantes [283] , portanto, o merecem.

Verdade que o recurso à analogia tem limites, como é caso das regras excecionais ou quando se proíbe, como na lei penal, tal método.

No nosso caso, o recurso esbarra precisamente contra o número 4 do artigo 11.º da LGT, que proíbe genericamente o recurso à integração analógica *em matéria de competência reservada da Assembleia da República* [284].

A aplicação da analogia no Direito tributário tornou-se questão controvertida e de dificílima solução.

Como vimos [285], a conexão entre o princípio da legalidade e a proibição da analogia surgiu do ideário liberal da Europa do século XVIII, com a eclosão dos movimentos revolucionários provocados sobretudo pela atividade tributária arbitrária, quase sempre extorsiva, do Estado.

Eis a razão do princípio da legalidade ter assumido uma função garantidora no Direito tributário, tal como ocorreu no Direito penal.

A existência de lacunas no Direito vem de encontro às limitações do Poder judiciário, em função do princípio da separação dos poderes. Diante da presença de uma lacuna, poderia o juiz supri-la ou, assim atuando, estaria desempenhando uma função privativa do Poder legislativo [286]?

A questão consiste em saber se, através da analogia, pode uma norma tributária estender-se a situações não incluídas em seu campo de aplicação, mas

---

[283] Mas não idênticos. Caso contrário, não haveria lacuna. *Ubi eadam ratio, ibi eadem dispositivo*.

[284] Nosso itálico. Quanto ao que constitui, em matéria tributária, reserva da AR, *vide supra 9.* O princípio da legalidade, pp. 71 e ss. e 16. Outras fontes de Direito tributário: a lei ordinária formal, o decreto-lei, o regulamento, , pp. 95 e ss..

[285] *Supra,* 9. O princípio da legalidade, pp. 71 e ss..

[286] *Vide* o que a propósito da ideia de sistema e da integração da analogia se deixou *supra* explanado na primeira parte deste trabalho, designadamente, nas pp. 37 e ss..

que, dada sua similitude com a hipótese a ser regulada estaria nela incluída ou se, pelo contrário, tal implicaria violação ao princípio da reserva legal [287].

A favor da analogia é invocado precisamente o citado princípio da igualdade, já que o seu uso "*possibilita idêntico tratamento jurídico a hipóteses que ficam sob a mesma razão de Direito*", já que no atual ordenamento jurídico-constitucional, de Estado Social de Direito, um Estado que assenta numa conceção do homem "socialmente solidário", destinatário do dever de pagar imposto, por isso, preocupado com a realização da igualdade material da tributação, segundo a capacidade contributiva, não pode excluir um instrumento técnico que vem precisamente concretizar um princípio de natureza preceptiva, como é o da igualdade material [288].

O que permite pela inconstitucionalidade das próprias normas de impedem o recurso à analogia, por violação do princípio da igualdade .

ASCENSÃO fala, a tal propósito, em *analogia juris*, aquela que, indo de abstração em abstração, permite chegar aos cume, que é o dos princípios enformadores do sistema jurídico, e assim chegar a solução nos casos em que a mera *analogia legis* não funciona ou está proibida.

Diante de dois factos idênticos, há de ser aplicada a mesma regra de Direito, por força do inafastável princípio da igualdade jurídica.

Através da analogia, o intérprete aplica uma determinada norma, relativa a um facto, a outro facto não regulado, mas análogo ao anterior (*ubi eadem ratio legis, eadem est elus dispositio*) [289].

LARENZ preconiza a aplicação da analogia como método de integração com vista a preencher as lacunas da lei, defendendo que, quando se trata de uma lacuna da lei patente, a integração acontece, a maior parte das vezes, por

---

[287] PALHARES, *A Integração no Direito Tributário - Considerações acerca do Emprego da Analogia*.

[288] XAVIER, *ibidem*.

[289] "Interpretação das leis. Integração das Lacunas. Aplicação do Princípio da Analogia", *in Revista da Ordem dos Advogados*.

via da analogia ou do recurso a um princípio ínsito na lei, sendo, porém, também possível o recurso à ´natureza das coisas´.

A transposição funda-se no facto de, face à sua semelhança, ambas as hipóteses legais deverem ser identicamente valoradas nos aspetos decisivos para a valoração legal, *i.e*., funda-se na exigência da justiça de tratar igualmente aquilo que é igual. A integração da lacuna da lei, por via de um recurso a um princípio ínsito na lei, funda-se em que a situação de facto não regulada expressamente na lei é aquela a que o princípio (igualmente) se refere, sem que aqui intervenha um princípio contrário. [290].

Há autores que consideram a analogia, mais que um método de integração da norma, um meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (*analogia legis*), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (*analogia juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei.

Nesse caso, há criação de Direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração [291].

Para LARENZ, a transposição de uma regra, dada para uma hipótese legal, numa outra semelhante a ela, *i.e.*, que se há de considerar igual na sua valoração, denomina-se *analogia legis*, sendo, que mais apropriada a esse respeito seria a expressão *analogia particular*, porque é aplicada *analogicamente* uma norma legal particular a uma situação de facto não regulada por ela.

Dela se distingue tradicionalmente a denominada *analogia juris*, que seria mais exatamente *analogia geral*. Aqui, de várias disposições legais que ligam

---

[290] *Op. cit.* p. 461.

[291] FALCÃO, *In "*Interpretação e Integração da Lei Tributária", *Introdução ao Direito Tributário*, pp.73-74.

idêntica consequência jurídica a hipóteses legais diferentes, infere-se um *princípio jurídico geral* que se ajusta tanto à hipótese não regulada na lei como às hipóteses reguladas [292].

MAXIMILIANO propõe uma distinção entre as duas espécies do gênero analogia segundo a qual a *analogia legis* se confunde, afinal, com a interpretação extensiva [293].

KRINGS define que a sua aplicação no Direito tributário consiste em estender o campo de aplicação da lei a uma situação, um ato ou um facto não expressamente previsto por ela, equiparando-lhes aos casos análogos, para os quais a lei regula a perceção do tributo [294].

Note-se, porém, a distinção feita por MATOS, entre "*analogia por força de compreensão*" e "*analogia por extensão*".

Na primeira, está em causa a aplicação da norma positiva a um caso já compreendido no seu espírito, e aí latente, embora não previsto expressamente, pelo que, entende, nada mais legítimo, que é da vontade da lei tributar aquele caso ou aquela situação. Se não a estende a esse caso, arrisca-se a comprometer os "*fins sociais a que ela se dirige"*.

Já no segundo caso, caso se estenda a norma positiva a situações nela não previstas, não compreendidas no seu espírito, embora tenha com a situação prevista pontos de contato ou afinidades, pode-se dizer que há criação de norma

---

[292] *Op. cit*. p.464

[293] Hermenêutica e Aplicação do Direito, p. 210:

> *«A respeito de analogia duas possibilidades merecem registro: ou falta uma só disposição, um artigo de lei, e então se recorre ao que regula um caso semelhante (analogia legis); ou não existe nenhum dispositivo aplicável à espécie nem sequer de modo indireto; encontra-se o juiz em face de instituto inteiramente novo, sem similar conhecido; é força, não simplesmente recorrer a uma preceito existente, e, sim, a um complexo de princípios jurídicos, à síntese dos mesmos, ao espírito do sistema inteiro (analogia juris) (...) A analogia legis apoia-se em uma regra existente, aplicável a hipótese semelhante na essência; a analogia juris lança mão do conjunto de normas disciplinadoras de um instituto que tenha pontos fundamentais de contato com aquele que os textos positivos deixaram de contemplar; a primeira encontra reservas de soluções nos próprios repositórios de preceitos legais; a segunda, nos princípios gerais do Direito»*

[294] KRINGS, "Les Lacunes en Droit Fiscal", *in Le Problème des Lacunes en Droit* : Études, p.464: "*Cette méthode consiste à étendre le champ d´application de la loi à une situation, un acte ou un fait non expressément prévus par cette loi, en les comparant à des cas analogues pour lesquels la loi règle la perception de l´impôt.* .

nova e diferente, com flagrante desrespeito ao § 34 do artigo. 141 da Constituição Federal [295, 296].

Para BECKER, na analogia por compreensão, há interpretação, o intérprete verifica a existência de regra jurídica já existente, ao passo que, na analogia por extensão, criar-se-ia regra jurídica nova [297], inexistindo atividade de interpretação.

O intérprete constata que o facto não realiza a hipótese de incidência da regra jurídica; entretanto, em virtude de certa analogia, ou estende ou alarga a hipótese de incidência da regra jurídica de modo a abrangê-lo [298] .

Distingue assim analogia por compreensão e analogia por extensão: na primeira, a Interpretação constata a incidência de regra jurídica que já existia; na segunda, não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova que, uma vez criada, incide sobre sua hipótese de incidência (*facto gerador* ou *suporte de facto* [299].

Já segundo BOBBIO [300], há uma diferença entre a natureza jurídica da *interpretação extensiva* e da *analogia*, manifestada pelos efeitos decorrentes de uma e de outra.

Na primeira, ocorreria uma aplicação da mesma norma a hipóteses não especificamente por ela contempladas, pelo que, na tese de MATOS, seria confundida com a "*analogia por compreensão*" [301].

---

295 O autor refere-se à Constituição Federal de 1946; hoje, artigo 150.

296 MATOS, "A Interpretação da Lei Tributária e a Analogia", *in Revista de Direito Administrativo*, p.2

297 Neste sentido, FALCÃO, *op. cit*., pp. 73-74.

298 BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 133

299 *Idem, ibidem*

300 BOBBIO, "Ancora in torno alla distinzione tra interpretazione estensiva ed analogia", *in Giurisprudenza Italiana*, Torino, 1968, *apud* HUCK, *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, p. 100.

301 MATOS, *op. cit.* p. 20

Na outra, diante da ausência de norma reguladora para a hipótese específica, criar-se-ia uma nova norma, não aplicando-se extensivamente aquela já existente.

Para FALCÃO é um erro, uma impropriedade, falar em *interpretação extensiva* ou *restritiva*, na medida em que, segundo ele, o intérprete, portanto, não cria, nem inova, antes se limita a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude e extensão e a declarar-lhe a aceção, o significado e o alcance.

Pode ocorrer que o legislador tenha expressado mal a sua vontade, estabelecendo-se entre a dicção da lei e o seu espírito uma inequivalência ou um desequilíbrio aparentes, de modo que a fórmula verbal signifique menos (*minus dixit quam voluit*) ou mais (*plus dixit quam voluit*) do que se tinha intenção de dizer. Em qualquer dos dois casos, a interferência do intérprete, restabelecendo o sentido da norma, pela pesquisa da *mens legis* não amplia, nem restringe aquele mesmo sentido.[302].

O verdadeiro cerne da questão [303] consiste em identificar o "*limite da expressividade das palavras da lei*" pois, para ele, o seu emprego deve observar alguns parâmetros: só se utiliza quando insuficiente a expressividade das palavras da lei, sendo que é ainda necessário que haja semelhança notável entre o caso emergente e a hipótese escolhida para a comparação *[304].*

Outro aspeto a ser investigado, seria a intenção do legislador de fazer uma enumeração taxativa ou meramente exemplificativa, na medida em que o critério mais seguro para distinguir as duas situações consistiria em que, no último caso, os factos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso, a enumeração é menos ampla e os factos ou circunstâncias deixam sobressair

---

[302] *Op. cit.* p. 73.

[303] Apontado por TORRES, *in A Proibição de Analogia no Direito Tributário*, p. 264.

[304] Segundo FALCÃO, *in Normas de interpretação no Direito Tributário*, p. 62.

caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminada ou não aparecendo qualquer elemento ou traço comum. [305]

A *interpretação extensiva* teria lugar, então, para aplicar-se aquela norma a circunstâncias, factos, situações enumeradas exemplificativamente, pois a lei teria dito menos que gostaria (*dixit minus quam voluit*); a hipótese examinada estaria fora do alcance expresso da lei, embora o legislador a tenha querido contemplar.

Ainda assim, estaríamos diante de mera atividade declarativa.

A este respeito, CARRERA RAYA esclarece que a interpretação extensiva mais não faz do que aclarar o sentido da norma, colocando de acordo a sua expressão insuficiente com o seu espírito, *i.e.,* esclarece o significado de uma norma já formulada, mas imprecisa [306].

Assim, não há que se equiparar a analogia à interpretação extensiva, pois, mesmo diante das dificuldades para a sua distinção, no caso concreto, são divergentes.

A primeira parte de uma regra geral, que é estendida até atingir a hipótese não regulada pela letra da lei, que, a partir de então, passará a reger as duas situações.

A outra submete duas situações semelhantes a uma mesma regra, que, em princípio, prevê apenas a primeira, enquanto a segunda não encontraria previsão em dispositivo algum.

SANCHES [307] defende que o princípio da legalidade fiscal, que constitui "*uma espécie de muro à volta do enclave fiscal*" com a "*tipicidade fechada a servir de arame farpado*" é irrealista e que o Direito fiscal deve ser tratado como

---

[305] *Idem, op. cit.,* pp.79-80.

[306] *In Manual de Derecho Financiero, volumen I: Derecho Financiero y Teoría de los Ingresos Públicos*, p.118.

[307] Em prefácio à citada obra de XAVIER, *A Proibição de Aplicação Analógica …*, pp. 7 e 8.

qualquer outro ramo do Direito, também do ponto de vista das questões metodológicas de aplicação da lei.

Por outro lado, é inegável que as normas de Direito fiscal supõem (ou pressupõem) regras e conceitos de outros ramos do Direito.

Os impostos incidem, por exemplo, sobre a propriedade, sobre a transmissão de bens imóveis, *i.e.* conceitos tipicamente de Direito privado.

Há, portanto, inevitáveis (e complexos) contatos entre o Direito tributário e o Direito privado (e também com outros ramos do Direito) [308].

XAVIER defende que a proibição de recurso à analogia prevista no artigo 11.º, número 4, da LGT [309] respeita apenas às normas fiscais substantivas e às que estabelecem benefícios fiscais, *i.e.*, impositivas, que definem os elementos essenciais do imposto.

Em qualquer caso, a Autora explica que hoje a doutrina nacional e estrangeira tende a considerar que, não constituindo o Direito fiscal um ramo de Direito excecional, mas um ramo de Direito público comum, ainda que com relações especiais com o Direito administrativo, lhe são aplicáveis as regras gerais de interpretação e de aplicação da lei [310].

No Direito espanhol, a questão está em processo de revisão, de modo a admitir-se a analogia onde a *Ley General Tributaria* [311] não proíbe. Cabe, pois, ao Tribunal Constitucional decidir se a analogia contraria o princípio da reserva de lei ou, ao contrário, seria ela o vetor de promoção de igualdade jurídica, através da capacidade contributiva.

Em Espanha, o único limite que se apresenta à aplicação analógica das normas tributárias é o mesmo que se apresenta para qualquer norma jurídica, o

---

[308] *Idem, ibidem*.

[309] E noutras normas tributárias, como o artigo 10.º do EBF.

[310] *Op. cit.,* p. 195.

[311] Artigo 23.3.

de carácter puramente lógico da estrutura do seu pressuposto de facto. Nem sequer no âmbito penal é o principio da reserva de lei, em si mesmo considerado, que excluí a aplicação analógica das normas penais, antes a exigência de certeza incorporada no princípio da tipicidade [312].

Aliás, dadas as similitudes de institutos [313] e a sua característica de manifestação do poder de império do Estado, muitos dos princípios e limitações constitucionais aplicáveis ao Direito penal também o serão ao Direito tributário.

De facto, só para citar o exemplo mais expressivo, à conduta típica, cuja descrição abstrata, no Direito penal, é feita pela norma penal incriminadora, corresponde, no Direito tributário, o facto gerador.

O tipo penal, portanto, há de ter todos os seus elementos constitutivos previstos em lei (*nulla poena, nullum crimen sine lege*).

Logo, o mesmo princípio há de ser adotado em matéria tributária [314].

Em sede constitucional, encontramos as verdadeiras semelhanças entre estes dois campos do Direito, com a aplicação dos princípios que lhe são comuns: legalidade ou reserva legal, anterioridade, igualdade, irretroatividade da lei, retroatividade da lei mais favorável, *due process,* ampla defesa e contraditório.

Tomemos por exemplo o artigo 4.1. do Código Penal Espanhol que veda expressamente qualquer método ou processo ampliativo da letra da lei: "*Las leyes penales no se aplicarán a casos distintos de los comprehendidos expresamente en ellas*.".

---

[312] MARTÍN QUERALT e.a., *Curso de Derecho Financiero Y Tributário*.

[313] Analisados por DERZI, *in Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*.

[314] ASCENSÃO, *A integração das Lacunas do Sistema Normativo*, p. 21:

> *«O tipo tem fronteiras por natureza fluídas. Resulta de uma descrição de um elenco de características relevantes, mas as figuras reais podem reunir um número maior ou menor dessas características, sem deixarem de poder ser referidas a ele. Pelo contrário, um conceito é definido, e as figuras que não possam subsumir-se à definição não podem integrar-se no conceito.».*

Guardando coerência com o princípio respeitado na lei penal, o artigo 23.3. da *Ley General Tributária* contém expressa vedação ao uso da analogia para ampliar os limites do facto gerador, das isenções e das bonificações [315].

FERREIRO LAPATZA justifica a proibição pelo facto de que a obrigação tributária é obrigação *ex lege*; assim não se pode exigir tributo com fundamento na analogia, dada a violação ao princípio da legalidade [316].

A corrente majoritária, na doutrina espanhola, situa a proibição não só em relação ao facto gerador, isenções e bonificações, mas a todos os elementos essenciais ou estruturais do tributo, por serem matéria de reserva de lei [317].

Contudo, este mesmo diploma exceciona a regra em seu artigo 24, ao determinar que "*Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparando-se en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible* (…)".

Considerada a reserva de lei ou princípio da legalidade (*lex certa*, *praevia*, *scripta* e *stricta*), como decorrência lógica e necessária da necessidade de segurança jurídica, corolário essencial do Estado de Direito, podemos desdobrá-lo em dois subprincípios: o princípio da reserva de lei formal e princípio da reserva de lei material.

Quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal. No sentido de que a legalidade tributária não

---

[315] *"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones."*

[316] "La Interpretacion en el Derecho Financiero Especial Referencia al Derecho Tributario"*, in Revista de Direito Tributario,* pp. 9-10.

[317] CARRERA RAYA, *Manual de Derecho Financiero, volumen I : Derecho Financiero y Teoría de los Ingresos Públicos*, p. 119.

se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os factos concretos [318].

A segurança jurídica requer lei formal, ou seja, exige que aquele comando que cria a exação, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), ao elaborar a norma jurídica tributária (hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, bases de cálculo, alíquotas), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal) [319].

Há autores de peso no Brasil [320] que entendem que o emprego da analogia feriria a segurança jurídica, pela violação ao princípio da legalidade tributária vertido à norma do artigo 150, I da Constituição Federal, abrindo um campo de demasiada discricionariedade para o aplicador, que assim poderia suprir a vontade do legislador.

Quando se trata de lei tributária criadora de tributo, é indispensável que preexista regra jurídica outorgando, expressamente, ao juiz (ou à autoridade incumbida do lançamento), o poder de *aplicar* (criar), por analogia, a regra jurídica tributária criadora do tributo.

A sua referida ineficácia decorre da existência de outra regra jurídica (portanto, justamente em virtude do indicado cânone hermenêutico), esta de natureza constitucional (existente em todas as modernas Constituições), que proíbe a cobrança de tributo sem prévia lei que o estabeleça [321].

---

[318] SILVA, *Direito Tributário Brasileiro*, p.114.

[319] A reserva de lei formal é reservada aos aspetos essenciais dos tributos, principalmente em relação ao facto gerador. Nesse sentido, FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p.6:

> «*É assim que, a seu tempo, aludiremos à importância do facto gerador para que se chegue concretamente à fixação das seguintes noções: a) identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal; b) determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária; c) fixação dos conceitos de incidência, não-incidência e isenção; d) determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções etc.; e) distinção dos tributos in genere; f) distinção dos tributos in specie....».*

[320] Como BUJANDA, "Analisis Jurídico del Hecho Imponible", *in Hacienda y Derecho*, p. 603, e FALCÃO, *op. cit.,*. p.74.

[321] BECKER, *op. cit.,* p. 134.

A discussão acerca do emprego da analogia no Direito tributário estaria encerrada na medida em que a ela nem sempre criaria uma norma jurídica, mas consistiria em sua aplicação a um caso não previsto expressamente, mas que, com ele, guarda afinidade, tendo escapado à letra, mas não a *mens legis*. A sua aplicação não constitui desrespeito ao princípio da legalidade, já que não acarreta tributação de facto que o legislador não quis tributar, dada a sua identificação com a norma já existente [322, 323].

Outros, afirmam que a legalidade deve ser contrabalançada com a igualdade, através da capacidade contributiva, e com a justiça, que passaria a ter seu papel equilibrado com a segurança jurídica [324].

A considerar-se a opinião de BOBBIO, *supra* exposta, de que a analogia criaria nova norma, realmente estar-se-ia violando o princípio da legalidade tributária e ferindo de morte a segurança jurídica.

Todavia, pela existência da *analogia por extensão*, que, na verdade, se confunde com a interpretação extensiva, não haveria nenhum óbice, para que ela fosse aplicada no Direito Tributário, eis que, neste caso, ambos os factos estariam compreendidos na *ratio legis.*

Por força da sua natureza excecional, de intervenção no património do cidadão, a norma tributária deveria ser objeto de grande atenção por parte do legislador no Estado de Direito.

Como tal, haveriam de ser raras as oportunidades de aplicação dos processos de integração da norma tributária, que, concluímos, deve privilegiar a tipicidade fechada [325], ou seja, a descrição rigorosa dos elementos que compõe o facto gerador, *celula mater* da obrigação tributária.

---

[322] MATOS, *op. cit*. p. 19.

[323] Neste sentido, TROTABAS, "A Interpretação das Leis Fiscais", *in Revista de Direito Administrativo,* p. 45.

[324] Como TORRES, "A Proibição de Analogia no Direito Tributário" *in Revista de Informação Legislativa*.

[325] A expressão foi cunhada por XAVIER, *in Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, pp. 94 -95:

> *«Sabendo-se que o princípio da legalidade assumiu no Direito Tributário um conteúdo peculiar, dado o influxo dos ideais de segurança jurídica – sabendo-se, por outro lado, que a segurança jurídica está na*

Contudo, a considerar-se [326] que o princípio da tipicidade não implica no total fechamento da norma, capaz de excluir a analogia e no Direito tributário aparecem com frequência os conceitos indeterminados, as cláusulas gerais e os tipos, que, sendo lacunosos por definição, abrem-se para a colmatação pela analogia [327], é forçoso admitir-se o emprego da analogia em matéria tributária, com o objetivo de impedir discriminações na aplicação do Direito, através da busca da harmonia entre a letra da lei e a *mens legis* [328].

No que tange ao Direito tributário material (*nullum tributum sine lege*) e ao Direito tributário penal (*nulla poena sine lege*), dado o seu caráter excecional, eis que consistem em ingerência no património do cidadão-contribuinte, não podem ter seu campo de aplicação ampliado, pois todo o processo de integração e interpretação da norma tem seus limites fixados pela legalidade.

Contudo, a discussão não pode ser apresentada nos termos do confronto entre a analogia e o princípio da legalidade, pois para analisar a questão, há que pressupor que a propósito do uso do procedimento analógico não deve falar-se, sequer do princípio da legalidade.

Na verdade, este prende-se com a produção normativa, com a articulação entre as competências dos órgãos habilitados a criar, em sentido amplo, lei. Pelo contrário, a analogia prende-se com a aplicação do direito existente e, como tal, é um procedimento que pressupõe, por um lado, uma lacuna, mas, por outro, a pré-existência de uma norma, ainda que prevista para caso diferente, mas que guarda com o que não está regulado suficientemente conexão [329].

O verdadeiro cerne da questão seria a afronta à necessidade de segurança jurídica do cidadão-contribuinte, amparada pelo princípio da legalidade,

---

base do princípio da determinação – então importa concluir que existe um imperativo constitucional, dirigido ao legislador ordinário, por força do qual este deverá formular os elementos essenciais do tributo em termos ´determinados´. Numa palavra: ao legislador ordinário está vedada a utilização de conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidência, de isenções de base de cálculo ou de alíquota.».

[326] Com TORRES,

[327] *Ibidem*.

[328] Neste sentido, CARRERA RAYA, o*p. cit.*, p. 119

[329] PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, p. 94.

como limitação constitucional à produção de normas jurídicas, objetivando evitar a discricionariedade da Administração na aplicação da lei tributária.

Concluindo, diremos, com XAVIER [330], que a favor da analogia em Direito tributário milita, em primeiro lugar, a supremacia da Constituição e o princípio, constitucionalmente consagrado, da igualdade, no significado que ele atingiu no atual Estado social, de igualdade material, "*como próprio fim e axiologia dos regimes jurídicos*" [331], pelo que, só o recurso à analogia garantirá que se realiza o *plano* do sistema jurídico.

23. Ponto de ordem: estado da questão

O objeto da investigação que deu origem à presente dissertação é, sabemos já, uma lacuna - de previsão - do Direito fiscal.

Na verdade, a lei fiscal não regula a questão da liquidação de imposto relativa a factos tributários ocorridos na esfera de pessoas coletivas, sociedades comerciais, que, durante o período de caducidade do Direito à liquidação, se extinguiram, apesar de, aqui e ali, reconhecer que a questão existe e chegar de algum modo a aflorá-la [332].

Tivemos, pois, dúvidas antes de afirmar que a lacuna é de previsão.

Porque, na verdade, a lei, embora não preveja expressamente o problema – o que configura uma pura lacuna de previsão – ele não deixa de, por vezes, emergir, como ao diante deixaremos explanado.

---

[330] *Op. cit.*, p. 265.

[331] *Idem*, *ibidem*.

[332] Na verdade, dizem CAMPOS e ANDRADE (*in Autonomia Contratual e Direito Tributário*),

> *«(…) A relativa imaturidade e imprecisão do Direito fiscal, mais instrumento de ganância dos políticos do que regra de justiça assente na técnica, é contemporânea da proliferação de textos muitas vezes contraditórios e mal elaborados, a suscitarem cada vez mais lacunas e mais imprecisões e a facilitarem a sua própria "elisão".».*

Mas, isso é certo, se existe alguma forma de previsão, não existe, no Direito tributário, consequência jurídica, o que levaria a classificar a lacuna como de estatuição.

Não nos preocupemos demasiado com a distinção, que não influi, entendemos, ao menos de modo decisivo, na solução.

Merecedora de preocupação é, isso sim, a questão de saber se se trata mesmo de uma lacuna (dúvida que só surge, naturalmente, quando a suposta lacuna é de previsão).

Isto porque, como ensina ASCENSÃO [333], "*lacuna não é tudo o que não está na lei*", porque só é lacuna "*o que falta, mas que devia lá estar*", *i.e.*, a omissão que contraria o *plano* do sistema jurídico.

A lacuna, "*realidade fatal e de ocorrência constante*" [334], carece, pois, de integração.

Até porque, alinhando com KELSEN [335], o Direito existe desde que a convivência social se acentuou.

Trata-se de um fenómeno reconhecido em todas as sociedades, independente da época do grau civilizacional e mesmo nas estruturas humanas mais arcaicas se acham formas estabelecidas para regular as relações sociais.

O Direito, portanto, é produto da vida em sociedade e, reconhecidamente existe, impelindo a investigação enquanto fenómeno que carece de ser devidamente identificado e conhecido, seja no intuito de ser compreendido, seja com o objetivo de ser aperfeiçoado e melhor servir aos seres humanos.

---

[333] *A integração das Lacunas ...,* p. 21.

[334] *Idem*, *ibidem*.

[335] *Cf. Teoria Pura do Direito.*

Afinal, desde tempos imemoriais que o Direito e a respetiva aplicação prática, além de serem objeto de estudo, se têm identificado com o ideal e a necessidade de justiça para a pacificação social [336].

KAUFMANN considera que o Direito não é apenas um agregado de normas nem um esquema abstrato regulativo, antes a resolução - a solução justa - de um caso concreto onde se note a presença da *essência do Direito*.

A lei é por ele vista, não como a realidade do Direito, apenas como a *possibilidade* dele, dado que a juridicidade implica, por esta ordem, princípios, lei positiva, Direito, havendo sempre um ligação estrutural entre ser e dever-ser, entre essência e existência, entre potencialidade e atualidade [337].

Pelo que chega o Autor a questionar-se se não será o Direito originariamente analógico, no sentido de que, sendo impossível que o sistema jurídico contenha uma previsão exaustiva de todas as situações merecedoras de tutela, não se pode ter Direito sem o recurso à analogia [338].

Até porque a não integração das lacunas contraria o princípio *non liquet.*

À existência de lacunas no Direito contrapunha-se, como vimos, o *normativismo* de KELSEN [339], para quem a norma jurídica seria o objeto único de estudo na ciência do Direito, sendo aquelas "*uma ficção utilizada pelo legislador com a finalidade de limitar o poder de interpretação dos tribunais quando este constata uma ´falta´ de norma jurídica dentro do sistema*." [340]. Assim, segundo ele, não haveria lacunas no Direito e neste haveria sempre de se encontrar o fundamento de uma decisão judicial.

---

[336] *Vide* ainda PRUX, "Justiça e positivismo no pensamento de Hans Kelsen", *in Revista do Instituto de Direito Brasileiro*, n.º 07/2013.

[337] KAUFMANN, , "Filosofia do Direito, Teoria do Direito, Dogmática Jurídica", *in Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*, pp. 25-53. Voltaremos ao tema mais à frente, em Aplicação subsidiária de outros diplomas?, p. 107.

[338] *Idem, ibidem*.

[339] *Supra,* 7. Ponto de ordem: a *ideia de sistema* na ciência do Direito (justificação da metodologia adotada e da respetiva coerência com o objetivo proposto), pp. 37 e ss..

[340] *Teoria Pura do Direito*, p. 341.

Contudo, mesmo diante da existência de um mandamento constitucional proibitivo da denegação de justiça, o juiz não poderia decidir quando estivesse diante da presença do que ENGISCH denominou "*lacuna jurídica*" [341 ,342]

Pois, segundo o Autor, não haveria possibilidade de "fechamento" da ordem jurídica.

A solução seria então manter a plenitude da ordem jurídica como uma ideia *regulativa*, como um princípio de razão que, enquanto regra, postula o que da nossa parte deve acontecer e não aceita o que no objeto nos é apresentado como um dado em si [343].

Procurando distinguir as "*lacunas jurídicas*" das "*lacunas da lei*", KLUG estabelece a existência de dois sistemas de normas: "*N1*" (ordem legal positiva) e "*N2*" (ordem de Direito supralegal), onde estas corresponderiam a "*N1*" e aquelas corresponderiam a "*N2*". Haveria, ainda, as "*lacunas provisórias da lei"*, quando a falha no sistema "*N1*" seria preenchida por uma norma do sistema "*N2*".

O Autor admite ainda a existência de um "*domínio vazio do Direito*", onde se situariam os factos intencionalmente não regulados pelo legislador [344].

Hoje já não pairam discussões acerca da existência de *lacunas* no sistema jurídico.

À lacuna, em Direito, corresponde, num sistema formal, a noção de incompletude. Poder-se-ia afirmar que um sistema formal é incompleto, desde que, a partir dos axiomas e das regras inferidas do sistema, seja impossível demonstrar-se uma proposição que possa formular-se num tal sistema e igualmente impossível demonstrar a sua negação, *i.e.*, se houver se há um meio de

---

[341] ENGISCH, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, cap. VII.

[342] Neste sentido, LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito*, p. 488.

[343] KANT, *Kritik der Reinen Vernunft*, livro II, 2ª parte, seção 8ª *apud* ENGISCH, *op. cit.*.

[344] KLUG, *Observations sur le Problème des Lacunes en Droit*.

indicar uma proposição do sistema cuja veracidade e cuja falsidade não sejam passíveis de demonstração [345].

Sob outro aspeto, ainda que o Direito procure, tanto quanto possível, esgotar-se, procurando a completude, existiriam situações nas quais ele se defronta com factos não previstos, ou seja, com *lacunas*, que seriam exatamente a manifestação desta incompletude.

Só se pode falar de lacuna de uma lei quando esta aspira a uma regulação completa em certa medida, para um determinado sector.

Todavia, mesmo quando se parte da ideia de uma ordem jurídica totalmente codificada, esta só contém lacunas enquanto a questão para a qual não existe previsão é em absoluto suscetível e está necessitada de regulação jurídica [346].

As lacunas às quais fazemos referência são as que o autor denomina, em contrapartida às *lacunas normativas* [347], de "*lacunas da regulação*" [348]:

> *«Não se trata de que aqui a lei, se se quiser aplicar sem uma complementação, não possibilite uma resposta em absoluto; a resposta teria de ser que justamente a questão não está regulada e que, por isso, a situação de facto correspondente fica sem consequência jurídica. Mas tal resposta, dada pelo juiz, haveria de significar uma denegação de justiça, se se tratar de uma questão que caia no âmbito da regulação jurídica intentada pela lei e não seja de atribuir, por exemplo, ao espaço livre do Direito. Por isso, para chegar a uma resolução juridicamente satisfatória, o juiz precisa de preencher a lacuna da regulação*

[345] PERELMAN, *Le Problème des Lacunes en Droit*, p. 85 e ss.. *Vide* ainda, do mesmo Autor, A Teoria Pura do Direito e a Argumentação.

[347] LARENZ, *op. cit.*, p. 448/9

[348] *Idem*, *op. cit.* p. 450 :

> *«De vez em quando pensa-se que existe uma lacuna da lei só quando uma norma não pode ser aplicada em absoluto sem que se lhe acrescente uma nova disposição que se encontra a menos na lei. Nestes casos, em que a norma particular está incompleta, pode-se falar de uma ´lacuna normativa´».*

legal e, por certo, em concordância com a intenção reguladora a ela subjacente e com a teleologia da lei.» [349]*.*

Acerca destes conceitos, PERELMAN adverte que as noções de *"lacuna*" e "*vazio*" nada mais são que metáforas, que, no Direito, podem suscitar algumas dificuldades e, sobretudo, controvérsias, sendo certo que o princípio é simples: o juiz pode preencher as lacunas, mas não o vazio, que vem a exigir uma ação do legislador [350].

KRINGS, em estudo sobre o tema, afirma a existência de "lacunas internas", fornecendo um critério para as identificar: a) desde que a lei utilize termos que ela não define; b) desde que a lei seja imprecisa, obscura, ambígua; c) desde que a lei tenha omitido certos elementos do sistema, sem os quais ele não pode funcionar regularmente [351].

Ora, a *lei fiscal*, que, no sistema jurídico, tem autonomia como ramo do Direito, sendo certo que prossegue políticas económicas, não deixa de ser lei, subordinada a princípios que lhe são anteriores e superiores.

Os pressupostos neoclássicos passaram a influenciar a teoria e a política económicas em todo o Mundo, principalmente as baseadas em modelos neoliberais.

Essa influência migra para outras áreas das ciências sociais como a ciência política, as relações internacionais e também para o campo das ciências jurídicas e para a análise económica do Direito [352].

---

[349] *Idem, ibidem*.

[350] *Op. cit.*, p. 539

[351] KRINGS, “Les lacunes en droit fiscal”, *in Le Problème des Lacunes en Droit : Études*:

«La lacune interne peut se présenter de diverses manières: a) lorsque la loi utilise des termes dont elle ne donne pas la définition; b) lorsque la loi est imprécise, obscure, ambiguë; c) lorsque la loi a omis de préciser certains éléments du système, sans lesquels celui-ci ne peut normalement fonctionner».

[352] Nas palavras de MORAES e TORRECILLAS*, in* "Por uma Nova Economia Política - Notas Críticas à Teoria Neoclássica, ao Direito Econômico e a Política Econômica. Uma Contribuição Epistemológica para os Preceitos de Administração Publica no Contexto da Globalização Contemporânea".

Por outro lado [353], passada a fase jusnaturalista, em que os princípios gozavam de pouca valia, sendo considerados uma esfera abstrata do Direito cuja normatividade era nula, e superada a fase do positivismo, em que os princípios só teriam espaço quando houvesse um caso de lacuna legislativa e a única justificação para a sua utilização era que o facto de serem derivados das leis, chega-se ao pós-positivismo, onde os princípios são vistos com o máximo de normatividade.

A ideia de que os princípios derivam das leis é absolutamente superada, sendo construída de maneira inversa: agora são as leis que derivam dos princípios, reconhecendo-se o caráter destes de geração das normas.

Hoje, os princípios são considerados, pela sua própria natureza, elementos-chave da normatividade da Constituição.

Têm vindo a ganhar força no que se refere à proteção da identidade da Constituição e à garantia de Justiça justamente devido a seu alto grau de indeterminação, que permite a que se adaptem a situações diversas e que, a partir deles, seja elaborada uma variedade de regras.

Por outro lado, a lei fiscal trata de "*realidades jurídicas que lhe são prévias, resultados promovidos e obtidos através da liberdade negocial*", configurando-se, assim, como um "*Direito de sobreposição*" [354].

O que significa que os conceitos presentes nos vários ramos do Direito privado devem ser respeitados e aproveitados no Direito tributário tal como conformados na sua *origem*.

Sem prejuízo das mutações verificadas nos conceitos utilizados juridicamente em função de mudanças nas várias facetas das relações sociais nem da existência, no Direito privado, de *conceitos abertos* ou *tipos*, caracterizados pela gradação e pela flexibilidade, que facilitam a apreensão dos fenômenos, pela

---

[353] Como refere WHATELY, *in* "O papel dos Princípios Diante da Lacuna Legislativa*",* p. 223.

[354] CAMPOS e ANDRADE, *Autonomia Contratual e Direito Tributário*, p. 55.

sua elasticidade, mas, em contrapartida, envolvem uma significativa dificuldade de manuseio com elevados graus de precisão [355].

Ao que acresce que lei fiscal não está sozinha: o sistema jurídico é um todo e obedece a uma lógica, a um sentido.

Como ensinava ASCENSÃO, "*o Direito é mais do que a lei*" [356].

Pelo que a interpretação não pode bastar-se com o texto e com o espírito da lei, antes se baseia num elemento anterior e essencial, que é a própria ordem social em que o texto se situa. A lei só logra sentido, se integrada numa ordem social [357].

É neste contexto – do sistema jurídico como um todo, da hierarquia e da coerência das suas normas – que procuramos encontrar a forma de preencher a lacuna.

CAMPOS questiona-se, todavia, diante das constantes alterações, motivadas e unidas meramente por múltiplas forças de interesses e pressões, mormente, o da arrecadação de cada vez mais receita, a qualquer custo, se, de facto, existe uma ordem no Direito fiscal português.

Isto é, se as normas de Direito fiscal podem ser entendidas em termos de sistema, orientadas por princípios de justiça, organizadas por níveis de generalidade ou imperatividade, de forma harmoniosa, não contraditória e eficaz [358].

Fizemos este caminho no sentido de demonstrar que a nossa aproximação sistemática ao problema que nos ocupa não desrespeita a autonomia do Direito fiscal enquanto ramo dentro do sistema, nem esquece os princípios que lhe são próprios.

---

[355] CASTRO, *Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica prevista no Novo Código Civil*.

[356] *Op. cit.*, p. 916.

[357] *Idem, ibidem.*

[358] *In O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, p. 33.

Muito pelo contrário, a solução que preconizamos oferece segurança jurídica, na medida em que aplica normas existentes e conceitos há muito dominados pelo intérprete.

É a solução que respeita, bem assim, veremos mais adiante, a autonomia contratual, no binómio liberdade-responsabilidade que lhe está subjacente. Sem esquecer os apontados princípios da neutralidade fiscal.

É, bem assim, cremos, a exigida pelo princípio da igualdade, que reclama solução iguais para situações iguais e soluções distintas para questão que também o são, sempre sem discriminar e função de algumas circunstâncias que a ética humana impõe sejam respeitadas, segundo o princípio de que todo o Homem nasce igual.

Acontece, porém, que não tratamos de Homens, mas de organizações humanas. Os entes coletivos são diferentes das pessoas singulares, ainda que congreguem interesses humanos e tenham características antropomórficas.

Têm, pois, com a lei um encontro necessariamente distinto, que julgamos importante analisar, o que faremos nas páginas que se seguem.

AS PESSOAS COLETIVAS E O SEU ENCONTRO DISTINTO COM A LEI

Na medida em que este trabalho tem em mente a integração, no contexto do *plano* do sistema jurídico, de uma lacuna do Direito tributário relativa à extinção das pessoas coletivas e às respetivas consequências quanto às dívidas tributárias ainda não apuradas à data do encerramento da liquidação, parece-nos da maior importância abordar – de forma necessariamente geral e ampla - a questão da natureza jurídica destes entes.

Que, em matéria de tributação, são contribuintes *sui generis* relativamente aos contribuintes por natureza, pessoas singulares [359].

Não são cidadãos, são *agentes económicos* e, desde logo, não é necessário, à luz da Constituição, que o seu rendimento seja tributado, sendo certo que, quando o é, impõe a CRP o seja, como vimos, pelo rendimento real [360].

Por outro lado, as pessoas coletivas, as *empresas*, são *grandes cobradores de impostos,* suportes do sistema de liquidação e cobrança da generalidade dos impostos [361] e, como tal, particularmente expostas à fiscalidade.

A personalidade jurídica das pessoas singulares é algo que o Direito se limita a reconhecer, concretizando, de forma necessariamente não exaustiva, alguns dos seus aspetos ou manifestações, enumerando direitos, regulando a forma de os exercer.

A personalidade dos entes coletivos é uma criação do Direito, em resposta a necessidades humanas, e, portanto, de conceção fundamentalmente antropomórfica: os entes coletivos nascem, têm identidade que se designa por pessoa-

---

[359] A expressão é de NABAIS, *in Introdução ao Direito Fiscal das Empresas,* pp. 9 e 10, 14.
[360] *Idem, ibidem*. Quanto à tributação pelo rendimento real, *vide supra* 13, pp. 83 e ss..
[361] MORAIS, *in Apontamentos ao* IRC, p. 10 e NABAIS, *Introdução ....*, p. 13, 19 a 23, 25.

lidade ou personalidade, têm órgãos, têm vontade, são sujeitos de relações jurídicas, muitas, voluntárias, nas quais entram em função da sua capacidade, modificam-se, morrem.

A morte das pessoas coletivas não extingue, à semelhança do que acontece com a morte das pessoas físicas, a maior parte das relações jurídicas das quais são titulares. Ora, o Direito não tolera o vazio, menos quando se fala de propriedade e de dívidas. Há, pois, que encontrar os sucessores das pessoas coletivas e em que medida – e com que limites – podem estes responder pelas dívidas do ente *de cujus*.

24. Noção de pessoa "coletiva" ou "jurídica"

Designados *pessoas jurídicas* ou *morais*, por contraponto às *físicas*, são entes criados pela lei e constituídos pela união de pessoas que se esforçam por atingir algum objetivo comum, cuja *personalidade* é, no entanto, distinta e autónoma das pessoas que os compõem.

Têm como elementos constitutivos o *substrato, i.e.*, o complexo ou conjunto de dados, factuais anteriores à personalidade, a realidade que dá peso ao ente, e o *reconhecimento,* o elemento de Direito transformador da organização ou ente de facto num ente jurídico, *pessoa* para o Direito [362].

Confabulava GALGANO, no avesso do Direito [363], acerca da pessoa jurídica, que Deus criou o Homem à própria imagem e semelhança, mas não quis o Homem fazer menos e criou, por sua vez, à própria imagem e semelhança, a pessoa jurídica, dessa forma provocando a inveja e, de seguida, a ira do Criador.

---

[362] PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, pp. 271-280.

Para o Autor, o *substrato* decompõe-se em vários sub-elementos: o *elemento pessoal ou patrimonial*, coletividade de indivíduos ou complexo de bens subjacente ao ente; o *elemento teleológico*, finalidade ou causa determinante do ente, que deve ser determinável, física e legalmente possível, comum ou coletivo e minimamente estável ou duradouro; o *elemento intencional* ou *animus personificandi*, a intenção de criar um ente jurídico; e, por fim, o *elemento organizatório*, conjunto de preceitos disciplinadores das características e do funcionamento do ente.

[363] "La favola della persona giuridica", *in Tiutto il rovescio del diritto*, pp. 20 e ss.

O conceito de *pessoa* tem uma especial importância para o Direito, mas nem sempre àquela palavra se adjudicou o conteúdo jurídico da qual é modernamente dotada.

O sentido de pessoa alterou-se ao longo da história, passando de um termo propriamente vinculado ao âmbito da filosofia e da teologia – entendida enquanto relação substancial – até adquirir uma aceção estritamente jurídica, vinculada à ideia de sujeito de direitos [364].

A noção de pessoa jurídica é fruto de um trabalho de abstração.

Como tal, resulta de um processo evolutivo que começou no reconhecimento da lógica de terem certa autonomia agrupamentos de pessoas ou coisas que apresentam afinidade com as pessoas físicas que os integram e que só mais tarde atinge a conceito de pessoa jurídica independente, desvinculada dos membros que a integram.

25. As origens dos entes coletivos no Direito romano

O Direito romano é, nas palavras de MARKY [365], *"o complexo de normas vigentes em Roma, desde sua fundação (lendária, no século VIII a.C.) até a codificação de Justiniano (século VI d.C.)*".

Neste sentido, o estudo do Direito romano deverá lidar com um longo tempo, de mais de um milénio, e com todas as evoluções apresentadas durante esse período.

Para fins de estudo, costuma-se dividir a história do Direito romano em fases, adotando-se preferencialmente um critério que os estudiosos chamam de

---

[364] *Vide* CARNEIRO, "A Pessoa-Sujeito de Direitos: Considerações acerca do Desenvolvimento Histórico do Sentido Atribuído ao Conceito de Pessoa", *in Revista do Instituto de Direito Brasileiro*.

[365] *Cf. Curso Elementar de Direito Romano*.

jurídico-interno, porque privilegia o específico campo jurídico, sem se interessar em demasia pelas questões sociológicas e políticas.

Mesmo entre os que adotam esse critério, há divergências.

JUSTO [366], por exemplo, divide o Direito romano em quatro épocas: arcaica, clássica, pós-clássica e justinianeia.

MARKY [367], por sua vez, considera apenas três fases, a arcaica, a clássica e a pós-clássica, absorvendo nesta última o período de Justiniano.

Já IGLESIAS [368] entende que na sua evolução é costume distinguir três fases: a fase do *ius civile ou ius Quiritum*, conjunto de normas consuetudinárias da carácter rígido, formalista e simples, de forte componente jurisprudencial *(ius civile … in sola prudentiam interpretatione consistit*) que se inicia com a fundação da *civitas* - 754 a.C. - e se estende desde o final da segunda guerra púnica - 201 a. C..

A partir daqui, o Autor identifica a fase do *ius gentium*, de carácter fortemente imperial, que perdura até à morte de Alexandre Severo, em 235 d. C., quando cessa o predomínio de Roma, e nasce a fase do Direito heleno-romano bizantino, que se estende desde ali até Justiniano (século VI d.C.), no qual o espírito helénico, ágil e luminoso, mas menos equilibrado e prático, imprime um novo cariz ao Direito romano [369].

No Direito romano arcaico, o conceito de *societas* enquanto contrato, mesmo gerador de obrigações exclusivamente *inter partes,* era desconhecido.

Vigorava, pelo contrário, uma forma de propriedade comum, indivisa, conhecida como *consortium ercto non cito* (ou propriedade indivisa) [370].

---

[366] *Cf. Direito Privado Romano*.
[367] *Ibidem*.
[368] *In Derecho Romano*, pp. 30-21.
[369] *Idem, ibidem.*
[370] RUIZ, *La Societá in Diritto Romano*.

Este antiquíssimo instituto, que foi o arquétipo do hodierno vínculo associativo, consistia no estado de comunhão hereditária em que ficavam os *frates* à morte do *pater, ab intestato*.

Os *frates*, ligados pelo vínculo da *fratenitates*, integravam, assim, um *consortium fraterno.* A partir do *consortium* evoluiu a *societas* consensual.

Todavia, no antigo Direito romano entendia-se que, se um património pertencia a várias pessoas [371], os titulares desse património não formavam uma entidade abstrata, a *corporação*.

O património pertencia, na verdade, aos diferentes indivíduos que constituíam o conjunto, sendo cada um titular de uma parte dos bens [372].

Paulatinamente foi-se chegando à ideia de *corporação* – porque, para os romanos, as pessoas jurídicas tinham *corpo* [373] - quando começou a admitir-se a existência de uma diversa entidade, com diversos direitos e obrigações, ao lado da pessoa física.

Já na época Clássica, os romanos passaram a encarar o Estado como um ente abstrato, o *populus Romanus*, que podia, coletivamente, adquirir propriedade, celebrar contratos e herdar [374].

A partir do *populus Romanus*, a ideia do Estado como agente abstrato transferiu-se para os municípios e para as colónias.

---

[371] No Direito Romano, todavia, o conceito de pessoa é diferente do conceito de humano. Em Roma, não bastava, com efeito, ser humano para ser pessoa. O estrangeiro, inicialmente, embora humano, não era pessoa e o escravo era, para os romanos, coisa. Pessoa, capaz de direitos e obrigações, era o ser humano acompanhado de outros atributos, chamados *status* ou *caput*: cidadania, liberdade, família. *Cf.* CURA, *Direito Romano e História do Direito Português*.

[372] GUARINO, *La societá in diritto romano*.

[373] GALGANO, *op. cit.* p. 26.

[374] Antes da noção de Estado, tiveram os romanos a noção de erário público, distinta dos cidadãos desse mesmo Estado.

A primeira referência ao que hoje chamamos de pessoas coletivas surge ao Direito romano pós-Clássico, que distinguia entre a *persona singulis* e a *universitas – personarum* [375], as corporações ou sociedades de pessoas, e *rerum* [376], formadas por um conjunto de bens destacados do património de uma pessoa física ou jurídica e destinados a um fim específico (hoje, fundações) -, estabelecendo uma rígida distinção entre a respetiva personalidade jurídica e a dos seus membros [377].

Todavia, os romanos já tinham noção de que as pessoas jurídicas podiam sobreviver a seus elementos constitutivos, tendo, portanto, vida independente.

A sua existência transcendia, pois, a dos seus elementos constitutivos, o que não significava que fosse capaz de sobreviver ao desaparecimento de todos os membros, que determinava a sua extinção.

Terminava também a pessoa jurídica com a consecução ou impossibilidade superveniente dos seus fins ou quando se tornava contrária à ordem pública, na medida em que a sua existência passava a ser proibida pelo Estado.

A pessoa coletiva podia, também extinguir-se por vontade dos próprios membros e pelo decurso de prazo, se temporária.

Demorou bastante até que a capacidade das pessoas naturais se transferisse plenamente às pessoas jurídicas.

Só Justiniano reconheceu personalidade jurídica à herança jacente – *hereditas sustinet personam defuncti* - e o conceito moderno de fundação só surge no Direito pós-Clássico.

---

[375] As *universitates personarum*, que os romanos denominavam frequentemente *corpus* ou *universitas*, consistiam em associações de pessoas com personalidade própria, distinta de seus membros, assim como património próprio.

[376] No Baixo-império, reconhece-se personalidade às fundações com fins religiosos ou filantrópicos, por influência, principalmente, do Cristianismo. Estas *universitates rerum* eram fundações formadas por uma massa de bens destinada a fins determinados, tais como pios, religiosos ou de instrução.

[377] Nas palavras de Ulpiano, "*si quid universitati debet, singulis non debetur; nec quod debet universitas, singuli debet*". *Apud* OLIVEIRA, *Direito Romano*, pp. 45 e ss..

As pessoas coletivas tinham capacidade de gozo, não podendo, todavia, ser titulares de alguns tipos de direitos, de natureza pessoal ou moral, mas eram, na verdade, incapazes de facto, na medida em que necessitam de que alguém pratique os atos por elas.

Os administradores de uma cidade, por exemplo, eram considerados como seus representantes, aproveitando à cidade os seus atos.

As vilas tinham *curator*, e, os colégios, *magíster*, para zelar por eles, a exemplo das cidades.

Também as associações de Direito privado eram representadas, na vida civil, por um ou magistrado ou curador.

As cidades eram capazes para possuir, adquirir por usucapião, ver constituídas servidões a seu favor, receber legados e serem instituídas herdeiras.

Estas últimas capacidades estendiam-se bem assim aos colégios sacerdotais.

De facto, no Baixo-império, as igrejas, as fundações pias e beneficentes têm a capacidade bastante alargada e Constantino permitiu que se testasse em favor das igrejas católicas em Roma, faculdade que foi mais tarde generalizada.

É no decorrer da História, após Roma, que se solidifica o conceito de pessoa jurídica.

O Direito canónico, tendo embora dispensado alguma atenção ao assunto, não chegou a definir qualquer teoria [378].

[378] O Código de Direito Canónico admite hoje a existência de pessoas jurídicas, constituídas por prescrição do próprio direito ou por especial concessão da autoridade competente, privadas ou públicas, que são ou universalidades de pessoas ou universalidades de coisas (fundações) e sujeitos de direitos e obrigações de Direito Canónico consentâneas com a respetiva índole (obras de piedade, de apostolado ou de caridade espiritual ou temporal) – *cf.* os Cânones 113 a 123.

26. A *moderna* doutrina da *ficção*

Foi SAVIGNY, na Alemanha, na primeira metade do século XIX, quem iniciou a moderna consideração científica ou metafísica do sujeito [379].

A partir da observação de que, de facto, um determinado bem podia pertencer a uma sociedade e não a um individuo ou grupo de indivíduos, questionou-se, "*Quem ou o que é o verdadeiro dono deste bem*?".

Com esta questão passaram então a ocupar-se vários pensadores, na Alemanha como noutros países.

Para SAVIGNY, a resposta era a de que a propriedade corporativa ou societária pertencia a um ser fictício e não a qualquer pessoa física ou conjunto de sujeitos físicos, tomando como ponto de partida a proposição de que a propriedade envolve o *animus* do proprietário, para concluir que, como uma sociedade não tem vontade, não pode senão, para que ela possa ser proprietária, ficcionar-se-lhe a personalidade e, daí, a vontade.

Daí que, no desenvolvimento desta doutrina – e de doutrinas muito próximas que foram surgindo nos anos seguintes, particularmente em França - a *corporação* seja um ser criado pelo Estado.

Cedo começaram, porém, paralelamente, a levantar-se, mesmo na própria Alemanha, objeções a esta teoria da ficção.

Designadamente, uma Escola de pensadores, liderada por VON BRINZ [380] ensinava que os bens pertença das *corporações* não eram, na verdade, propriedade de um qualquer pessoa física, de conjunto de pessoas físicas nem de qualquer ser fictício criado pelo Estado.

---

[379] Ainda que GALGANO atribuía a descorporização ou ficcionamento da pessoa jurídica à influência do Papa Inocêncio IV – *op. cit.*, pág. 24 e ss., e, a primeira formulação jurídica da pessoa jurídica como *persona* ficta, que *vero et facto non est persona*, ao jurista DI SASSOFERRATO, noção que terá ficado por desenvolver durante séculos até que, com o fim da inquisição e o início da Época das Luzes, SAVIGNY ousou voltar a falar nela – *ibidem,* p. 29.

[380] VON BRINZ, *Zum Rechte der Bonae Fidei Possessio*, 1875.

Não eram, em suma, propriedade de qualquer sujeito, antes de um propósito, ou *Zweck Vermögen*.

Esta teoria foi desenvolvida principalmente para explicar a propriedade de bens por parte das instituições com funções de caridade e, embora tenha encontrado poucos seguidores, contém um certo elemento de verdade, porquanto a propriedade titulada por pessoas coletivas é, de facto, destinada a um determinado fim ou propósito.

A teoria da *Zweck Vermögen* [381] não divergia, na realidade, muito da SAVIGNY, na medida em que continuava a considerar que a personalidade dos entes coletivos era fictícia, tendo-lhe apenas acrescentado que essa ficção era dirigida a um determinado fim ou escopo.

No seio desta duas teorias surgiram escolas verdadeiramente rivais, que postulavam, essas, sim, que os entes coletivos eram reais, que a sua pessoalidade ou, modernamente, personalidade não era fictícia, nem criada pelo Estado, mesmo que dirigida a um fim, antes um fenómeno real, natural. Este novo ente seria, assim, gerado pela união de pessoas naturais e, aí, reconhecido – não criado – pelo Estado [382].

Nas mãos de alguns Autores, esta ideia foi levada a extremos grotescos.

Alguns defenderam que o organismo social seria um animal, com órgãos como um ser humano, dotado de sentidos e vontade e, mesmo género: alguns organismos corporativos, como a Igreja, seriam femininos, e outros, como o Estado, masculinos. O que chegou a levar um adversário desta doutrina a questionar-se, com ironia, sobre a validade de um casamento com uma pessoa jurídica.

Ainda assim, nas mãos de alguns autores esta teoria da realidade da personalidade corporativa foi muito mais refinada. Na verdade, o citado GIERKE

---

[381] Ou *propriedade com um propósito*.

[382] Desta escola, que foi durante muito tempo dominante na Alemanha, foi GIERKE o expoente.

tinha uma conceção muito menos antropomórfica do organismo corporativo: segundo ele, a pessoa coletiva é pessoa efetiva, em tudo semelhante à pessoa singular, radicando a distinção no facto de ser esta uma *pessoa composta,* um organismo social com *corpo, cabeça e membros*, mas tão-só enquanto *imagem social* [383].

Alguns escritores fizeram da pessoa coletiva um mero *sujeito de direitos*, sem vida.

Outros, como ZITELMANN, consideravam que o organismo corporativo possui vontade e é por essa razão uma pessoa real.

Outros, finalmente, afirmaram que uma corporação não tem vontade, mas que a vontade não é essencial para a personalidade [384].

Finalmente, outros pensadores, como THERING, na Alemanha, SOMMIERES [385], em França, e SCHWABE [386], na Suíça, rejeitaram todas as visões anteriores e passaram a ensinar que o "sujeito" dos direitos, designadamente, de propriedade era tão simplesmente o conjunto de as pessoas singulares que compunham a entidade.

Esta tese está, fundamentalmente, em concordância com a teoria da ficção, na medida em que defende que a personalidade de uma corporação - ou mesmo a sua existência enquanto entidade - é uma pura ficção ou metáfora, mas difere daquela quando afirma que a personalidade fictícia não é "criada" pelo Estado.

Para aqueles Autores, uma corporação seria apenas uma forma abreviada de mencionar os nomes dos vários membros.

---

[383] GIERKE, *apud* BANDEIRA, *"Responsabilidade" Penal Económica e Fiscal dos Entes Coletivos*, p. 215.

[384] *Cf*. MACHEN, *Corporate Personality*.

[385] *Les Personnes Morales*.

[386] SCHWABE, *Die Juristische Person Und Das Mitgliedschaftsrecht*.

Na Inglaterra, o ponto de viragem deu-se, não tanto com o *Companies Act* 1862, que confirmou legalmente a doutrina da personalidade jurídica as corporações, como em 1897, com a decisão unânime da Câmara dos Lordes, no caso *Salomon v A Salomon & Co Ltd*, que a firmou, quando decidiu que os credores de uma empresa insolvente não podiam valer-se do património dos seus sócios para satisfazerem os seus créditos.

A verdade é que qualquer discussão acerca da personalidade, singular ou coletiva, está desnecessariamente sobrecarregada com um conjunto de doutrinas tradicionais e de resquícios de velhas pegadilhas, hoje ultrapassadas.

Qualquer que seja a natureza da personalidade jurídica das pessoas coletivas, certo é que a sua atribuição – ou, mais propriamente, o seu reconhecimento – decorre da lei e tem carácter constitutivo, já não meramente declarativo.

Depende da verificação de requisitos legais de vária ordem e reveste diversas modalidades, consoante a sua fonte e a natureza do ato de que deriva (reconhecimento normativo e reconhecimento individual, por concessão ou específico).

O reconhecimento é normativo quando resulta diretamente de uma norma jurídica, aplicável a todas as entidades sociais que observem os requisitos nela estabelecidos.

Pode ainda revestir duas formas: tratar-se-á de um reconhecimento incondicionado, se a ordem jurídica atribuir personalidade jurídica de pleno, sem mais exigências, a todo o substrato completo da pessoa coletiva (sistema da livre constituição das pessoas coletivas).

Tratar-se-á, pelo contrário, de um reconhecimento normativo condicionado quando a lei formula em geral a exigência de determinados pressupostos ou requisitos, que devem acrescer aos elementos caracterizadores de um substrato.

Já o reconhecimento individual ou por concessão se traduz num ato individual e discricionário de uma autoridade pública que, perante cada caso concreto, personificará ou não o substrato. Implica, assim, um ato individual da autoridade administrativa cujo conteúdo consiste na atribuição da personalidade jurídica a uma determinada entidade social.

Deste modo, dir-se-á que, no reconhecimento normativo, a atribuição da personalidade jurídica é feita de modo abstrato e genérico, enquanto no reconhecimento individual ou por concessão ela é casuística, distinção que tem projeção imediata no regime jurídico geral das pessoas coletivas, como resulta, aliás, do disposto nos dois números do artigo 158º do CC [387].

27. O princípio da especialidade do fim (*ultra vires theory*)

Os elementos extrínsecos ou externos da pessoa coletiva são o *fim* e o *objeto*.

Por *fim*, ou *causa,* também chamado elemento teleológico, entende-se o interesse em função do qual a pessoa coletiva existe e é reconhecida.

É, por outras palavras, o escopo que se visa atingir através da sua atividade.

O fim da pessoa coletiva pode revestir modalidades muito diversas, a partir das quais são configuráveis várias classificações da pessoa coletiva.

Qualquer que ele seja, sempre deve revestir, porém, determinadas características, para ser juridicamente atendido: deve, como referimos acima, ser determinado, comum ou coletivo, lícito, possível e permanente ou duradouro.

---

[387] *Cf.* o Parecer do Conselho Consultivo da PGR n.º P000131995, de 27.04.1995, *in* http://www.dgsi.pt (acedido a 24.01.2012) .

O objeto, por seu lado, enquanto elemento da pessoa coletiva, é a atividade através da qual ela prossegue o seu fim.

Analisa-se, pois, em vários modos de atuação jurídica. Tal como o fim, o objeto deve ser determinado, lícito e possível [388] .

Nos sistemas jurídicos ocidentais modernos é costume afirmar-se que a capacidade de gozo das pessoas coletivas está limitada pelo princípio da especialidade do fim [389].

Este princípio encontra, entre nós, expressão no disposto pelo artigo 160º do Código Civil, que, sob a epígrafe *Capacidade*, prescreve o seguinte: "*1 - A capacidade das pessoas coletivas abrange todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução dos seus fins. 2 - Excetuam-se os direitos e obrigações vedados por lei ou que sejam inseparáveis da personalidade singular*".

Já o artigo 34º do Código Civil de Seabra, subordinado à epígrafe "*Capacidade das pessoas coletivas. Princípio da especialidade*", dispunha, que "*as associações ou corporações que gozam de individualidade jurídica podem exercer todos os direitos civis, relativos aos interesses legítimos do seu instituto*".

No que respeita às pessoas coletivas que sejam sociedades comerciais, no n.º 1 do artigo 6.º, o CSC acolheu o princípio da especialidade nos mesmos termos do citado artigo 160.º do CC.

---

[388] *Cf.* os artigos 158.º e 160.º do CC.

[389] Que não se confunde com o objeto social. Com efeito, não é este que limita a capacidade de gozo das pessoas coletivas. *Vide* MARTINS, "Capacidade e Representação das Sociedades Comerciais", *in Problemas de Direito das Sociedades*, p. 475.

Porém, no n.º 3 daquele artigo 6.º do CSC existe uma especificação, que constitui na verdade, uma limitação, na medida em que só que considera contrária ao fim da sociedade a prestação de garantias reais ou pessoais a dívidas de outras entidades [390] e liberalidades que não sejam usuais [391].

Excetuando-se os casos em que a própria sociedade garante tem um *justificado interesse* nessa prestação ou quando se trate de sociedade em relação de domínio ou de grupo [392].

Esta noção, de *justificado interesse* tem suscitado na jurisprudência alguma discussão, sobretudo no que respeita ao ónus da prova.

A segunda parte do artigo não levanta dúvidas, na medida em que a própria lei define o que é e em que circunstâncias ocorre uma relação de domínio ou de grupo.

Na verdade, o CSC, no artigo 482.º, classifica as coligações de sociedade em quatro classes de relações: sociedades em relação de simples participação, sociedades em relação de participações recíprocas, sociedades em relação de domínio e sociedades em relação de grupo.

---

[390] A título gratuito. Se a sociedade receber uma contrapartida, a conformidade com o fim está assegurada. *Cf.* CASTRO*,* "Da Prestação de Garantias por Sociedades a Dívidas de Outras Entidades"*, in Revista da Ordem dos Advogados,* 1996, págs. 565 e ss. e "De Novo Sobre a Prestação de Garantias por Sociedades a Dívidas de Outras Entidades"*,* 1998, págs. 823 e ss..

Para ALBUQUERQUE, não está proibida a prestação de garantias, ainda que a título gratuito, que sirva, por outra forma, o interesse social. Cf. "Da Prestação de Garantias por Sociedades a Dívidas de Outras Entidades", Separata da *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 57, I.

[391] As liberalidades, é sabido, podem ter um fim *interesseiro*. Para que não sejam consideradas contrárias ao fim social, as liberalidades têm de ser usuais quer de acordo com as circunstâncias da época quer de acordo com as condições da sociedade. *Vide* MARTINS, *op. cit.,* p. 474.

[392] *Cf.* SEIA, "O Papel da jurisprudência na Aplicação do Código das Sociedades Comerciais", *in Problemas de Direito das Sociedades*, pp. 15 a 22.

No que ora nos interessa, destacam-se as sociedades em relação de domínio ou controle e as sociedades em relação de grupo [393], [394].

[393] A situação de domínio traduz-se, nos termos do artigo 486.º, no exercício pela sociedade dominante de uma influência sobre a dependente, que se presume quando ocorra (pelos menos) uma das circunstâncias referidas no n.º 3 daquele artigo, *i.e.*, de aquela, direta ou indiretamente (*cf.* artigo 483.º), ter uma participação maioritária no capital da dependente, de dispor de mais de metade dos votos suscetíveis de serem emitidos nas deliberações de sócios desta, ou de ter a possibilidade de designar mais de metade dos membros do respetivo órgão de administração ou do de fiscalização.

Por sua vez, a relação de grupo pode constituir-se nas modalidade de domínio total inicial, que o Código permite admitindo expressamente que uma sociedade (por quotas, anónima ou comandita por ações) possa constituir, mediante escritura pública por ela outorgada, uma sociedade anónima de cujas ações ela seja inicialmente a única titular (artigo 488.º, n.º 1); de domínio total superveniente, que se configura *ipso jure* quando, direta ou indiretamente, o domínio seja total, por não haver outros sócios ou acionistas na sociedade dependente (*cf.* artigo 489.º, n.º1); de grupo paritário, que se forma por contrato através do qual duas ou mais sociedades constituem um grupo que aceite submeter-se a uma direção unitária e comum (*cf.* artigo 492.º, n.º 1); de subordinação, que se constitui por contrato através do qual uma sociedade subordina a sua própria atividade à direção de outra sociedade quer seja sua dominante quer não (*cf.* o artigo 493.º, n.º 1).

A empresa de grupo consiste num conjunto de sociedades comerciais que, conservando embora as respetivas personalidades jurídicas próprias e distintas, mantendo a respetiva autonomia jurídico-patrimonial e jurídico-organizativa, se encontram subordinadas a uma direção económica unitária e comum. Caracteriza-se, assim, por representar uma verdadeira *unitas multiplex,* cuja especificidade reside nessa típica tensão ou clivagem entre unidade económica do todo e pluralidade jurídica das partes, carácter híbrido que lhe confere vantagens económicas, organizativas e jurídicas. Há, por outras palavras, uma combinação entre a manutenção da individualidade jurídico-formal e a dissolução da autonomia económico-material das sociedades comerciais componentes.

A unidade de direção económica do grupo societário na sociedade de topo leva à dissolução da autonomia económico-material das sociedades comerciais componentes – sociedades filhas –, cabendo aos administradores ou diretores da sociedade-mãe o governo absoluto destas, por lhes competir o exercício na assembleia geral das sociedades filhas, em representação da sociedade-mãe, do conjunto dos direitos sociais inerentes às participações detidas por esta no capital daquelas e, bem assim, o exercício do poder de direção que é atribuído à sociedade-mãe sobre a administração daquelas sociedades (*cf.* os artigos 405.º, nº 2, 491.º, 493.º, 503.º, todos do CSC). *Summo rigoris*, nas empresas plurissocietárias, as decisões para a vida e o destino da empresa global passarão a estar concentradas nas mãos da administração da sociedade-mãe, que se repercutem sobre a posição jurídico-patrimonial dos respetivos sócios, sem que estes tenham sido consultados e essa repercussão será quanto mais significativa foram as parcelas patrimoniais destacadas para as sociedades filhas.

Se estas registarem perdas anuais ou forem declaradas insolventes, a sociedade-mãe poderá ser responsável ilimitada e solidariamente perante os credores sociais destas.

Cf. os artigos 501.º e 502.º, *ex vi* do 491.º, do CSC. *Cf.* CORREIA, *Direito Comercial*, pp. 498 e ss.; ANTUNES, "Os Poderes nos Grupos de Sociedades", *in* Problemas do Direito das Sociedades, 2002, pp. 154 a 165; FURTADO, *Curso de Direito das Sociedades,* pp. 361 e 362; e o Acórdão da Relação de Lisboa de 09.12.2003, proc. 8322/2003 – 7, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 09.05.2013.

[394] *Cf.* ainda o artigo 21.º do Código dos Valores Mobiliários.

A corrente dominante no STJ tem vindo a ser no sentido que que o *onus probandi* impende sobre a sociedade que concede a garantia [395].

A pessoa jurídica coletiva tem diante de si um programa finalístico adequado à prossecução daqueles interesses em função dos quais lhe foi reconhecida personalidade e em cuja consecução reside a sua *ratio essendi*.

Nisto consiste a capacidade e a limitação, ínsita no denominado princípio da especialidade, que lhe vai originalmente implicada: só para a satisfação dos interesses que constituem fins ou atribuições do ente jurídico podem ser exercitados direitos e contraídas obrigações.

Com efeito, a problemática da capacidade de gozo das pessoas coletivas deve ser enquadrada em função do seu fim.

Refletindo sobre o sentido a atribuir ao princípio da especialidade no domínio do Código Civil de 1867, dizia ANDRADE [396] que a personalidade jurídica das pessoas coletivas é pretendida pelos seus associados ou fundadores tão-somente em ordem a certa finalidade, e só na medida correspondente (no âmbito das necessidades ou conveniências próprias dessa finalidade) lhes é reconhecida, e é por esse motivo que aquelas não podem adquirir ou exercer direitos

---

[395] SEIA, *op. cit.*. *Cf.* ainda o Acórdão do STJ de 30.09.2004, Proc. 04S2540:

«*Quando uma sociedade comercial preste garantias reais ou pessoais a dívidas de outras entidades e pretenda obter a declaração da sua nulidade, ao abrigo do disposto no art. 6º nº 3 do C.S.C., recai sobre a sociedade garante o ónus da prova da inexistência de interesse próprio e de relação de domínio ou de grupo com a entidade beneficiária.*"; *o Ac. do STJ de 13.05.2003, Proc. 03A318: "Afigura-se-nos que não é correto o entendimento de que o nº 3 do artigo 6º do CS Comerciais para efeitos do ónus da prova deve ser cindido em duas partes, considerando-se que "salvo se existir justificado interesse próprio da sociedade garante" é facto a provar pela pessoa coletiva a quem foi prestada a garantia. Aliás, a entender-se que é a sociedade garantida que tem que provar a existência de interesse próprio por parte da sociedade garante, estar-se-ia perante uma prova que na prática seria muito difícil ou impossível de fazer, salvo, obviamente, se existissem prévias cautelas à prestação da garantia. Tirando casos limite, não se vê como é que uma sociedade pode provar que os atos praticados por outra foram no interesse próprio desta, tanto mais que por um lado a lei não diz o que entender por tal interesse e, por outro, este teria que ser avaliado com referência à globalidade da atividade social da sociedade e não apreciado o ato de forma isolada. Acresce até que no caso em análise, como corretamente se salientou no acórdão recorrido, a existência de sócios comuns às duas sociedades e as relações comerciais existentes entre elas fazem criar, pelo menos ao nível dos factos, uma presunção da existência do interesse próprio. Embora a solução não seja pacífica - como o demonstram, aliás, as bens estruturadas e fundamentadas alegações da recorrente - é aquela que se vem afirmando neste Supremo e que não vemos razão para alterar - Ac. STJ de 21.09.2000, CJ III, pág. 36; Ac. STJ de 24.04.2001, Revista nº 911/01, desta 1ª Secção, "Sumários", 2001, pág. 133" - ambos disponíveis em www.dgsi.pt, acedidos em 09.0502013.».*

[396] *In Teoria Geral da Relação Jurídica*, pp. 124 e 125.

nem contrair ou cumprir obrigações (praticando os respetivos atos jurídicos) senão em concordância com os seus fins estatutários e que tudo o mais estará fora da sua capacidade.

Tal restrição há de, todavia, ser entendida em termos hábeis, pelo que resultará de consequências bem menos gravosas do que à primeira vista poderia parecer.

Por certo há situações jurídicas de todo em todo vedadas às pessoas coletivas por não se acomodarem à sua natureza, como sejam as que se desenvolvem no âmbito das relações familiares.

A esta realidade se refere o nº 2 do artigo 160.º do Código Civil, já transcrito.

Mas, para além disso, as limitações decorrentes do fim não vão ao ponto de impedir uma associação de fim cultural de praticar atos lucrativos para angariar fundos para a realização do seu objeto.

Cumpre assinalar [397] ter o legislador português perfilhado uma formulação ampla do princípio da especialidade do fim.

Isso resulta, nomeadamente, do confronto dos preceitos atinentes à matéria no Código Civil de Seabra e no vigente.

Assim, enquanto o artigo 34º do Código de 1867 se referia a "*todos os Direitos civis, relativos aos interesses legítimos do seu instituto*", a norma atual reporta-se a "*todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução dos seus fins*" [398].

---

[397] Acompanhando FERNANDES, *in Teoria Geral do Direito Civil II*.

[398] Recorde-que a norma do artigo 161.º do CC, revogada pelo Decreto-Lei n.º 496/77, de 25 de Novembro, que dispunha assim:

«1 - As pessoas coletivas podem adquirir livremente bens imóveis a título gratuito. 2 - Carece, porém, de autorização do Governo, sob pena de nulidade a aquisição de imóveis a título oneroso, bem como a sua alienação ou oneração a qualquer título.»

Dando expressão a este entendimento da capacidade de gozo das pessoas coletivas, o nº 2 do artigo 12º da Constituição da República estatui que elas "*gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza*".

Sendo que, continuava ANDRADE [399], as pessoas coletivas de fim desinteressado não estão de todo incapacitadas para praticar atos de natureza lucrativa, em ordem a obter recursos com que possam promover a satisfação dos interesses altruísticos que se propõem servir.

O princípio da especialidade apenas impõe, pois, que tais atos revistam carácter esporádico e sempre acessório ou instrumental.

Os atos que, neste contexto, hajam de ser considerados como praticados em violação do citado princípio da especialidade são nulos, mesmo que praticados por deliberação unânime dos sócios, e não podem sequer ser ratificados.

A esse propósito, HÖRSTER defende que qualquer ato praticado sem capacidade é nulo, resultado que poderá ser justificado com a regra de que falta de capacidade de gozo é insuprível em virtude do carácter pessoal dos atos em causa.

Sendo certo que, como esta solução é própria das pessoas singulares, será mais adequado fundamentar a nulidade com o disposto no artigo 294.º em ligação com o 160.º do Código Civil, cujos limites foram desrespeitados.

Por outro lado, quando não se trate de atos isolados, mas de uma atuação sistemática em contrário do fim (*eg.*, uma pessoa coletiva de fim ideal passa a proceder com fins lucrativos), está para o Autor em causa, além da validade dos atos praticados, a própria personalidade do ente moral, que poderá extinguir-se [400].

---

[399] *Ibidem*.

[400] *In A Parte Geral do Código Civil Português*, pp. 391 e ss..

Os ordenamentos jurídicos, liderados nisso pelos sistemas de raiz anglo-saxónica, vêm, progressivamente, limitando a potencial invalidade dos atos praticados *ultra vires*, em violação ao princípio da especialidade no fim, sobretudo em razão de considerações de certeza e segurança jurídica.

No Reino Unido, as seções 31 e 39 do *Companies Act* de 2006 reduziram drasticamente as circunstâncias em que um ato pode ser considerado como praticado *ultra vires* e ser, por isso, declarado nulo ou anulado, na medida em que estabelecem que uma pessoa coletiva tem plena capacidade, a não ser para atos expressamente proibidos pelos seus estatutos [401].

Também na Austrália e na Nova Zelândia se chegou já ao ponto de considerar que as pessoas coletivas têm (pelo menos) a mesma capacidade de exercício das pessoas físicas e de preservar a validade de atos que poderiam, ainda assim, ser considerados *ultra vires* porque limitados pelo próprio contrato de sociedade [402].

28. Pessoas coletivas e direitos de personalidade

O processo jurídico de representação de interesses – humanos – através de um revestimento de personalidade não ofende quaisquer princípios jurídicos superiores desde que não implique poderes e deveres que só os humanos estão em condições de cumprir [403].

---

[401] *«Section 31, Statement of company's objects: (1)Unless a company's articles specifically restrict the objects of the company, its objects are unrestricted.»; «Section 39, A company's capacity: (1)The validity of an act done by a company shall not be called into question on the ground of lack of capacity by reason of anything in the company's constitution.»;*

[402] V. Corporations Act 2001 - Sect 125,

> *«Constitution may limit powers and set out objects: (1) If a company has a constitution, it may contain an express restriction on, or a prohibition of, the company's exercise of any of its powers. The exercise of a power by the company is not invalid merely because it is contrary to an express restriction or prohibition in the company's constitution. (2) If a company has a constitution, it may set out the company's objects. An act of the company is not invalid merely because it is contrary to or beyond any objects in the company's constitution.».*

[403] MARTÍNEZ, *in Direito Fiscal*, p. 201.

A propósito da noção proustiana de personalidade, STEIN [404] teoriza que o Direito, ao prever e regular o direito da personalidade, não pode prender-se a uma visão demasiadamente atomista ou individualista, como se dentro da pessoa – exclusivamente – já se encontrasse todo o arcabouço para a construção de sua personalidade.

Defende, pelo contrário, que deve buscar-se na ideia de "jogo" com paradoxos (individual vs. coletivo) o instrumental para um direito da personalidade plural, no sentido de sua abertura para os outros com a preservação do mínimo essencial, do eu profundo.

O operador do Direito, entende, não pode pretender realizar uma narração afastada do fluxo de consciência do sujeito, pretendendo compartimentalizar o que é universal.

A Autora não vai, porém, ao ponto de admitir que as pessoas coletivas ou jurídicas sejam titulares de direitos de personalidade. Pelo contrário, afirma que a natureza biológica da pessoa é uma parte inseparável da tutela dos direitos da personalidade.

LARENZ [405] aproxima-se do conceito de direito de personalidade e do princípio geral do reconhecimento ou respeito recíproco recorrendo ao conceito de relação jurídica fundamental.

O Autor começa por descrever um caso extremo: duas pessoas que vivem sozinhas numa ilha, devem respeitar-se mutuamente, existindo um dever de reconhecimento e respeito recíproco, criando-se assim uma relação de cooperação, onde cada um tem o direito subjetivo de exigir do outro que seja respeitado como pessoa, e tem o dever jurídico de respeitar os restantes de igual forma, criando-se uma esfera armilar de proteção de um acervo de direitos, denominados direitos de personalidade.

---

[404] *In A Construção da Personalidade como Identidade em Proust.*

[405] LARENZ, *Derecho Justo. Fundamentos de Ética Juridica*, pp. 55.

Assim se cria uma noção basilar de direito de personalidade, inerente à mais rudimentar noção de sociedade sedimentada numa ideia de igualdade entre cidadãos.

O homem é um *animal político*, segundo ARISTÓTELES [406], e assim sendo deve saber viver em sociedade, respeitando o *espaço vital* dos seus iguais.

O Direito cria uma arma que possibilita ao seu titular um direito de exigir de todos os outros o respeito pela sua personalidade, seja ela física ou moral.

O artigo 70.º do CC português positiva tal proteção, o que aliás escorre já do artigo 26.º da CRP.

O direito de personalidade é um direito subjetivo propriamente dito, designado por SOUSA como "*direito subjetivo propriamente dito pleno",* já que o ofendido pode recorrer ao estado, e à via jurisdicional, para reclamar a tutela desse seu direito, ora exigindo indemnização pelos danos ou prejuízos sofridos, ora requerendo providências necessárias e adequadas ao caso *sub judice* para a reparação do direito violado [407, 408].

Tais direitos estão umbilicalmente ligados à pessoa física.

Facilmente se depreende que todo o ser humano tem direito ao bom-nome, à liberdade, à integridade física e a todos os direitos inerentes, até à própria figura humana.

Contudo, como sabemos, a ordem jurídica atribui personalidade jurídica a organizações quem têm como finalidade a prossecução de interesses coletivos,

---

[406] *Apud* REALE, Introdução *a Aristóteles*.

[407] *Cf.* artigos 483º e 70º nº.2 do CC..

[408] *O Direito Geral da Personalidade*.

auferindo-lhes assim a suscetibilidade de serem titulares de direitos e de obrigações [409].

Recorre-se assim a um mecanismo técnico-jurídico meramente analógico face à personalidade individual das pessoas físicas.

Terão estas pessoas meramente jurídicas a mesma tutela no que respeita a esses direitos de personalidade?

As pessoas coletivas terão, de facto, também direito a uma proteção, que parte dessa equiparação da pessoa coletiva à pessoa física.

Seguindo a linha de raciocínio que se tem quanto à capacidade de gozo, e entendendo que esta abrange todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução dos seus fins, salvo os vedados por lei e os inseparáveis das pessoas singulares, como será o caso dos direitos e obrigações de natureza familiar [410], é também de entender que não estão excluídos da capacidade de gozo das pessoas coletivas alguns direitos de personalidade, como é o caso do direito à liberdade, ao bom nome e à honra na sua vertente da consideração social [411].

VASCONCELOS [412] o artigo.º 160.º do CC, ao referir os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução do objeto social pretende significar que só devem ser considerados fora desta área os atos ou atividades que não sejam sequer instrumentais, que não sejam sequer úteis para a prossecução do objeto social, isto é, dos quais não resulte tão pouco indireta ou reflexamente, algum contributo, mesmo que apenas coadjuvante, para a realização do objeto social.

---

[409] VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil*.

[410] *Cf.* o artigo 160º, nº 1, do CC.

[411] *Cf.* os artigos 26.º, n.º 1, da CRP; 70.º, n.º 1, e 72.º, n.º 1, do CC.

[412] *Op. cit.*.

Pelo que, para o Autor, só os atos completamente estranhos ao objeto social se devem considerar fora da atividade da pessoa coletiva.

Isso significa que o bom-nome das pessoas coletivas, no quadro da atividade que desenvolvem, ou seja, na vertente da imagem, de honestidade na ação, de credibilidade e de prestígio social, está legalmente protegido.

Sendo mesmo considerado como uma ofensa a estes direitos a divulgação de determinado facto que tenha como fim último a diminuição da confiança na referida pessoa coletiva, quanto ao cumprimento das suas obrigações, e do bom nome, se o mencionado facto tiver a virtualidade de abalar o prestígio de que a pessoa goza ou o conceito positivo em que é tida no meio em que se integra.

O referido prestígio coincide com a *consideração social*, ou seja, "*o merecimento que as pessoas, físicas ou meramente jurídicas, têm no meio social, isto é, a respetiva reputação social*" [413].

Em França, MARTION [414] defende, que os direitos de personalidade são compatíveis com a natureza das pessoas jurídicas (de direito privado), pelo que nada obsta, ao contrário do comummente aceite, que estas sejam titulares daquele tipo de direitos.

A natureza especial das pessoas jurídicas, em regra, pecuniária, com vista ao lucro, impõe, diz a Autora, afirmar as peculiaridades dos direitos de personalidade que se admite possam titular, em regra, em função de critérios de valor patrimonial e de operacionalidade.

---

[413] *Vide* o Acórdão nº 459/07 do Tribunal Constitucional, 29-04-2008.

[414] *In Les Droits de da Personnalité des Personnes Morales de Droit Privé*.

De facto, desprovidas de personalidade física, as pessoas jurídicas são dotadas de uma personalidade social, baseada na ideia de público como organização, razão pela qual deverá ser tutelado o direito ao bom nome e à reputação.

Por outro lado, também estão equipadas com uma personalidade interna, que merecerá proteção por via do direito à reserva da vida privada.

Desprovido de qualquer conceção psicológica, íntima ou familiar, este direito confere ao seu titular o poder de opor-se à interferência de terceiros na respetiva esfera operacional e protege, assim, as atividades das pessoas coletivas [415, 416].

É esse, aliás, o entendimento praticamente unânime dos tribunais portugueses, do que é exemplo o decidido pelo STJ em Acórdão de 08.03.2007 [417] e no Acórdão de 10.07.2008 [418] que dispõem taxativamente que as pessoas coletivas têm direitos de personalidade, tais como os atinentes à liberdade [419], à honra, ao bom nome, ao crédito e à consideração social.

No Direito português encontramos, por vezes, exemplos legais da atribuição à pessoa coletiva ou jurídica de verdadeiros direitos de personalidade.

É o caso do artigo 19.º do CDADC, o qual, segundo algumas interpretações [420], atribui à autora da *obra coletiva* – que pode, note-se, ser uma pessoa física ou uma pessoa coletiva – o direito moral de autor, *i.e.*, o direito a reclamar a paternidade da obra e de tutelar a respetiva integridade.

---

[415] *Idem, ibidem*.

[416] O que está intimamente ligado com o tema que se desenvolverá mais ao diante, quanto à liberdade que as pessoas coletivas de efetuar as suas próprias escolhas organizativas, ainda que com o fim da poupança fiscal, e a tensão desta liberdade com a cláusula geral anti-abuso – *vide infra*, A liberdade de (re)organização do sujeito passivo (societário, pp. 275 e ss.

[417] Número 07B566, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 14.08.2013.

[418] Número 08P1410, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 14.08.2013.

[419] *Vide* o que a propósito deste *direito à liberdade* se deixará dito, *infra*, em 416, p. 156.

[420] Ver ASCENSÃO, *Direito de Autor de Direitos Conexos*.

O direito moral de autor não caduca nem prescreve, é intransmissível - ainda que a respetiva tutela passe, em caso de morte do titular, a ser um poder-dever dos sucessores ou, ao fim de determinado período de tempo, de uma instituição pública que tutele a cultura - e é irrenunciável.

Contra, porém, PEREIRA [421] afirma de forma taxativa que as pessoas coletivas não podem originar obras literárias ou artísticas nem adquirir originariamente direitos sobre elas, pelo que a disposição do Código se referiria, no fundo, a uma aquisição derivada por parte da empresa.

Na mesma linha ROCHA [422] entende que a obra coletiva representa um afastamento da ideologia em que assenta o Direito de autor continental, a favor do pragmatismo da proteção da atividade empresarial, da tutela do investimento e assim, uma aproximação ao Direito industrial [423].

Percebendo que os direitos de personalidade visam salvaguardar a dignidade humana, impondo aos outros uma obrigação passiva universal, é de entender que a pessoa coletiva mereça também tal tutela.

Aliás, num aspeto puramente material, a pessoa coletiva, *maxime*, as sociedades comerciais, que têm escopo lucrativo, carecem particularmente de tal proteção.

Note-se que uma sociedade com escopo lucrativo é fortemente lesada, se o seu *bom nome* e *consideração social* forem alvejados por qualquer concorrente.

Fechar os olhos a tal intenção é fugir à lógica e à razão, permitindo aos mais perversos atingir fins malévolos, através do que seriam meios aceitáveis

---

[421] *In Direitos de Autor e Liberdade de Informação*.

[422] *In Nos 20 anos do Código das Sociedades Comerciais.*

[423] Ver ainda REBELLO, *Introdução ao Direito de Autor*, DE CUPIS, *Os Direitos de Personalidade*; LUCAS e. a., *Traité de la Propriété Littéraire et Artistique, e* MELLO, *Contrato de Direito de Autor – A Autonomia Contratual na Formação do Direito de Autor*.

aos olhos do Direito, recorrendo a planos que não seriam estranhos ao próprio Maquiavel.

Tal como referiu o Supremo Tribunal, no citado Acórdão de 10.07.2008, a ofensa ao crédito resultará da divulgação de facto que tenha como consequência a diminuição ou a afetação da confiança sobre a capacidade de cumprimento das obrigações da pessoa visada.

O que se entende, num mundo ligado à realização económica, principalmente no que toca a este tipo de pessoas meramente jurídicas, bastante ativas no mercado, abrindo os tentáculos sedimentados na confiança e na crença pela sua capacidade em cumprir as obrigações a que estão propostas.

Continua o referido acórdão crismando que a ofensa ao bom-nome abala o prestígio e a consideração social de que uma pessoa goze, perturbando o conceito e a apreciação positiva com que alguém é considerado no meio social onde se insere e se desenvolve a sua vida.

O prestígio coincide, deste modo, com a consideração social das pessoas, que se projeta em perspetiva relacional entre a pessoa e o meio social.

Facilmente se compreende que as pessoas coletivas, especialmente as que tenham esse escopo lucrativo, tenham essa necessidade de proteção.

Tudo gira em torno da confiança e credibilidade.

É partindo desta noção que se entende a necessidade vital de tal tutela jurídica.

O direito ao bom-nome das pessoas coletivas está, assim, protegido por lei, entendido no quadro da atividade que desenvolvem, ou seja, na imagem e consideração exterior, na honestidade da ação, na credibilidade e no prestígio social.

A doutrina vem entendendo os direitos de personalidade como direitos absolutos, o que leva CARVALHO a crismar que "*a pessoa humana implica respeito, e o dever geral do respeito está longe de ser meramente passivo, até porque suporá um dever geral de auxílio o que é o inverso da indiferença*" [424].

Também as pessoas coletivas vêm recorrendo ao direito e aos tribunais, para reconhecerem e repararem os seus direitos de personalidade, do que aliás são exemplo as *supra* citadas decisões judiciais.

Parece-nos, assim, claro que terão, ainda que com fundamentos diferentes, mas não menos importantes, as pessoas coletivas, enquanto entes agregadores de interesses humanos, direito a proteção semelhante à que merecem as pessoas singulares quanto a essa muralha que circunda os direitos de personalidade inerentes à dignidade humana.

Não será só a imagem ligada ao tráfego económico, mas ligada ao seu fim e à sua atividade que pede o socorro dessa tutela [425].

Partindo de SOUSA [426], quando este refere que a honra jus civilisticamente tutelada abrange desde logo a projeção do valor da dignidade humana, que é inata, ofertada pela natureza igualmente para todos os seres humanos, insuscetível de ser perdida por qualquer homem e, que em sentido amplo, inclui também o bom-nome e reputação, enquanto síntese do apreço social pelas qualidades determinantes da unicidade de cada individuo no plano moral, intelectual, sexual, familiar, profissional ou político" [427], podemos concluir que não só o homem, também a pessoa coletiva, tem direito a essa tutela.

---

[424] *Direito das Coisas*, pp. 129-130.

[425] *Cf.* o Acórdão Tribunal Relação de Lisboa, de 21.04.2009, Proc. 554/08.3TVLSB.L1-7, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 13.08.2013:

> *«Na verdade, da redação do art.º 160º do Código Civil, resulta uma grande maleabilidade na determinação da área de atuação lícita das pessoas coletivas. […]. Assim, não estão excluídos da capacidade de gozo da apelante alguns direitos de personalidade, como é o caso do direito ao bom-nome e à honra na sua vertente da consideração social (artigos 26.º, n.º 1, da Constituição, 70.º, n.º 1 e 72.º, n.º 1, do Código Civil).».*

[426] *In O Direito Geral da Personalidade*.

[427] *Idem*, *op. cit.*, pp 303-305.

Já não de forma inata e natural, antes de uma forma virtual, criando uma analogia, como defende ferozmente SAVIGNY [428], uma *equiparação forçada* com a pessoa humana, puramente ligada ao seu fim.

Entende-se também que esses direitos não serão então iguais, nem se equiparam na sua totalidade aos da pessoa humana.

O que se compreende à luz da ideia de ser a capacidade de gozo limitada quanto à pessoa coletiva, como já adiante veremos [429] , pelo que também esse conjunto de direitos será limitado a essa finalidade.

DUMOULIN [430], entende que, embora, de princípio, se deva reconhecer a possibilidade de as pessoas jurídicas serem sujeitos de caracteres de personalidade merecedores de tutela jurídica, o caminho percorrido pela doutrina e jurisprudência, com utilização do método analógico – com recurso à definição e ao sistema dos direitos de personalidade das pessoas físicas com o fim de operar uma transposição pura e simples em favor das pessoas coletivas - é criticável.

Gera, defende, resultados às vezes inadequados, muitas vezes incertos.

Pelo que, defende, será preferível que se criem direitos de personalidade ligados às pessoas coletivas que, por muito que equiparáveis, são autónomos dos mesmo direitos referentes às pessoas físicas.

Provenientes de fundamentos autónomos e tendo finalidades completamente distintas, é de entender que também os direitos de personalidade sejam não mais do que idênticos, ou mesmo inspirados nos seus primos próximos, mas contudo autónomos e separáveis.

Se imaginarmos a figura do direito de personalidade como uma extensão da figura humana, também se poderá entender esse mesmo direito como uma

---

[428] *Apud* GONÇALVES, *Pessoa e Direitos de Personalidade - Fundamentação Ontológica da Tutela*.

[429] Em termos que vimos *supra,* em O princípio da especialidade do fim (*ultra vires theory*), pp. 145 e ss..

[430] "Les Droits de la Personnalité des Personnes Morales"*, in Revue des Sociétés*.

extensão da *figura não humana* das pessoas coletivas, figura impregnada pela afetação a uma determinada finalidade.

Desta forma, e porque escorrem de uma fonte diferente, diferente também serão os direitos, partindo de conceitos diferentes, apesar das semelhanças que existem entre eles.

Olhando para uma escala axiológica partindo para o mundo prático, fugindo de uma matriz meramente conceptual, será correto e justo afirmar que a existência de tais direitos ganhou já autonomia prática no que toca aos entes coletivos.

Nessa perspetiva, parece ser necessária uma nova abordagem para os direitos da personalidade das pessoas coletivas.

Uma abordagem autónoma, entendida como aquela que visa a consagração de direitos exclusivos, previstos em consideração a abordagem à específica essência das pessoas coletivas [431].

29. Capacidade de exercício dos entes coletivos: *representação* (?)

O fim da pessoa coletiva pressupõe, naturalmente, que esta tenha capacidade de exercício, sob pena de não poder atuar juridicamente.

Conceptualmente, parece que as pessoas coletivas, incapazes que estão, por não possuírem organismo físico-psíquico, de atuar *por atividade própria*, e carecendo, sempre, de ser representadas, jamais poderiam ter capacidade de exercício [432].

---

[431] *Idem, ibidem*.

[432] PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, pp. 375-377.

A pessoalidade, a prática de atos, a presença, no sentido físico, da pessoa coletiva não pode ser assegurada diretamente por esta, implicando a intermediação de pessoa(s) singular(es), nos termos da lei, do pacto social ou dos estatutos, consoante os casos, a represente(m) [433,434] .

CUNHA interrogava-se, porém, num Parecer de 1985, se a mencionada intermediação não podia ser acometida a outra pessoa coletiva, sendo que, mesmo em caso afirmativo, o exercício de tais funções dependem sempre da indicação de uma pessoa singular que aja em seu nome [435].

PINTO entende que o vínculo existente entre a pessoa coletiva e a(s) pessoa(s) física(s) que age(m) em seu nome não é de representação, mas de *verdadeira organicidade*. Os vulgarmente chamados *órgãos* da pessoa coletiva são, pois, verdadeiramente *parte* da pessoa coletiva, não meros representantes, legais ou voluntários [436].

Até porque, na verdade, eles não se limitam a manifestar a vontade da pessoa coletiva: são eles quem, na realidade, forma essa vontade, ainda que limitados pelas disposições do pacto social e pelas deliberações dos sócios [437].

Órgãos são, portanto, as pessoas físicas que integram a *vontade* da pessoa coletiva, ou seja, os centros institucionalizados de poderes funcionais habilitados a exprimir a vontade juridicamente imputável ao ente coletivo [438].

---

[433] *Cf.* o artigo 21.º do CC. O Código do Notariado dispõe, no artigo 49.º, sob a epígrafe "Representação de pessoas coletivas e sociedades", que "*1 - A prova documental da qualidade de representante de pessoa coletiva sujeita a registo e da suficiência dos seus poderes faz-se por certidão do registo comercial, válida por um ano, sem prejuízo de o notário poder solicitar ainda outros documentos por onde complete a verificação dos poderes invocados. ".*

[434] TEIXEIRA diz, na sua reflexão sobre *A pessoa coletiva enquanto sujeito processual*, que " «*a "pessoalidade" do ato, em matéria de pessoas coletiva, é, por natureza, ficcionada; a intervenção da pessoa coletiva é sempre intermediada, através do representante; sob este ponto de vista, até se poderá dizer que é indiferente ser um ou outro; só não será indiferente se houver razões de índole material e procedimental que possam colidir, por exemplo, com as garantias de defesa (ampla defesa), ou com a regularidade do procedimento ou com a ideia de processo equitativo*.".

[435] Intitulado *As Pessoas Coletivas Como Administradores de Sociedades*, não publicado, mas acessível em http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/Pitta85.pdf, acedido em 25.01.2012.

[436] *Op. cit.,* pp. 316-317.

[437] *Cf.* MARTINS, "Capacidade e Representação das Sociedades Comerciais", *in Temas de Direito das Sociedades*, p. 477, 486 e 487.

[438] A ideia é de CAETANO, *apud* BANDEIRA, *"Responsabilidade" Penal Económica e Fiscal dos Entes Coletivos,* p. 192.

É, aliás, através desta conceção que se explicaria, para o Autor, a responsabilidade civil extracontratual e a responsabilidade criminal das pessoas coletivas [439].

De outra forma, teria de continuar a afirmar-se que a *societas*, sem vontade ou inteligência próprias, não pode sofrer juízos de censura ética, de *culpa*, sem a qual não há responsabilidade criminal. E, portanto, *delinquere non potest* [440].

MIRANDA há muito já alertava para o facto de as pessoas jurídicas não serem, em rigor, *representadas*, porquanto não sejam incapazes para necessitar de representação.

Por isso, preferiu utilizar a denominação de *presentantes* para designar aqueles que "representariam" a sociedade [441].

Em matéria de sociedades comerciais, o CSC apresenta um conjunto de normas que, globalmente vêm na linha do que se afirmou.

---

[439] *Op. cit*., pp. 322 e ss.

[440] *Vide,* a propósito da responsabilidade criminal das pessoas coletivas – que se encontra fora do escopo deste trabalho – BANDEIRA, *op. cit.*,, pp. 187 e ss..

[441] *In Tratado de Direito Privado,* pp. 285 e 286:

> *«Quando o direito romano se punha na atitude de quem exige para ser pessoa o poder consentir (L. 1, § 22, D., de adquirenda, vel amittenda possessione, 41, 2: 'universi consentire non posunt') era coerente, porque confundia vontade e personalidade, razão para admitir contra elas a pretensão de enriquecimento (L. 27, D., de rebus creditis, 12, 1) e não admitir que em dolo incorressem (L. 15, § 1, D., de dolo, 4, 3). Possuir e usucapir podiam por intermédio de outrem (L. 1, § 20, D., de adquirenda vel amittenda possessione, 41, 2), devido a conceção romana da intermediariedade, inconfundível com a da. representação, contemporânea. No direito germânico, o homem é parcela do todo, de modo que, praticando o ato jurídico, pelo todo, como se o todo o praticasse (…), e não se poderia pôr a questão de ser ou não ser incapaz de obrar. Quem tem órgão pode consentir, pois que o órgão pode, e assim seria sem pertinência o "universi consentire non possunt" (…). O órgão não representa; presenta, pois é órgão. Tal a conceção do Código Civil brasileiro, de fonte germânica. As pessoas jurídicas não são incapazes de obrar, pois têm órgão; o que o filho sob o pátrio poder, o tutelado e curatelado não têm: a esses alguém representa ou assiste. (...)».*

Assim, para as sociedades em nome coletivo e sociedades por quotas, consagra-se a regra de que incumbe aos gerentes a administração e a representação da sociedade [442], admitindo-se a delegação de competência ou o mandato, em determinadas condições [443].

Já no que respeita às sociedades anónimas, a questão da representação parece restringir-se ao conselho de administração que, nos termos do artigo 405.º, n.º 2 do CSC, detém "*exclusivos e plenos poderes de representação da sociedade*".

Todavia, o preceito parece não se revelar congruente com a atual redação de outras normas que atribuem a outros órgãos o poder de representação da sociedade perante terceiros, designadamente ao conselho fiscal [444] e ao conselho geral e de supervisão [445].

Acresce o caso das sociedades em comandita, cujo regime de representação se pode aferir por decalque o das comanditas simples, no das sociedades em nome coletivo e o das comanditas por ações, no das sociedades anónimas [446].

Todavia, fora do universo das sociedades comerciais, a propósito das chamadas *entidades equiparadas* – também elas centros de imputação, civil como penal.

À falta de uma regulamentação específica, emergem problemas acrescidos de representação no plano concreto.

De que são exemplos as sociedades civis e associações de facto que, nos termos do artigo 22.º do CPC, que são representadas pelas pessoas que atuem como diretores, gerentes ou administradores. Ou os patrimónios autónomos em

---

[442] *Cf.* os artigos 192º, 252º e 261º do CSC.

[443] O n.º 2 do artigo 261º do CSC.

[444] *Cf.* os artigos 421.º, números 3 e 4, 420.º, n.º 1, al. l) do CSC.

[445] *Cf.* o artigo 441.º,al. p), do CSC.

[446] *Cf.* os artigos 470.º, 474.º e 478.º do CSC.

geral que são representados pelos respetivos administradores nos termos do mesmo preceito.

Mais ajustado ao quadro de necessidades de representação e à normal tramitação do procedimento parece estar a ideia de que quem pode fazer gerar responsabilidade para a pessoa coletiva também, em princípio, pode representá-la em juízo.

Esta *indiferenciação* de representantes também ocorre no plano substantivo onde o legislador não estabelece uma hierarquia entre órgãos, representante, ou pessoas do controlo de atividade, com um esquema de prevalência, de intervenção sucedânea ou, porventura, simultânea [447].

Quem age em representação da sociedade deve indicar essa qualidade, sendo, porém, duvidoso que essa qualidade tenha de ser expressa.

O número 4 do artigo 260º do CSC dispõe que o*s gerentes vinculam a sociedade, em atos escritos, apondo a sua assinatura com a indicação dessa qualidade*.

A Lei das Sociedades por Quotas de 11/04/1901 estabelecia, no artigo 29.º, número 1, que "*Para que a sociedade fique obrigada basta que um dos gerentes assine com a firma social*".

---

[447] De resto, aquela coincidência entre os elementos de um círculo e de outro nunca poderia ser total, porquanto se trata de realidades distintas, além de o critério de imputação objetiva assentar num círculo de pessoas bastante amplo (artigo. 11.º, n.º 2 do CP).

Mas a verdadeira razão para a discrepância residirá nos trabalhadores indiferenciados, representantes de facto, quadros intermédios, ou outros que integrem a categoria de pessoas subsumível à expressão "quem aja sob a autoridade de…" (al. b) do n.º 2) uma vez que as demais categorias não suscitarão problemas, de índole técnico-jurídica ou dogmática, que desaconselhem a sua inclusão do elenco de representantes.

Tanto mais que, nesta última categoria de "*quem tenha autoridade para exercer o controlo de atividade*", estarão incluídos, regra geral, os administradores-delegados e os gerentes de estabelecimento, entre outros, de que as entidades coletivas se socorrem para levar a cabo a gestão das suas atividades, em concreto. A categoria da base (*quem aja sob…*) não se deveria excluir, de todo em todo, porquanto se pode revelar funcional, mesmo que adstrita a requisitos adicionais como, por exemplo, estar sujeita a designação expressa do órgão representativo e alguns atos processuais sujeitos a autorização prévia ou a ratificação. As mesmas reservas e os mesmos requisitos podem ser invocados para as situações de representação voluntária.

Prescrevia, bem assim, no artigo 30.º, que "*Quando a sociedade não tiver firma, mas uma denominação particular, só ficará obrigada se os atos forem assinados em seu nome, pela maioria dos gerentes, salvo qualquer estipulação em contrário na escritura social*".

No chamado anteprojeto de Coimbra, na 2ª redação revista, dizia o n.º 4 do artigo 86º que "*Os gerentes obrigam a sociedade juntando as suas assinaturas à firma social*".

Na exposição dos motivos relativa a este artigo, os Autores omitem qualquer explicação. Mas é justo adivinhar que se basearam no §61º do anteprojeto, depois §63º do projeto, alemão da nova lei sobre sociedades por quotas, que dizia que os gerentes assinam pela sociedade, acrescentando o seu nome à firma da sociedade.

Não parece, assim, que o número 4 do artigo 260º do CSC tenha tido por fonte os referidos artigos do anteprojeto de Coimbra. Na verdade, a norma manteve o número 4 do artigo 264º do anteprojeto de VENTURA.

Aliás, comentando o número 4 do artigo 260.º do CSC, VENTURA sustenta precisamente que está abolida a antiga forma (artigo 29º, §1º, da LSQ) de assinatura com a firma social.

É indispensável para a vinculação da sociedade a reunião de dois elementos: a assinatura do gerente e a menção da qualidade de gerente.

A menção implica a especificação da sociedade de que a pessoa invoca a gerência e só está perfeita se o tipo da sociedade for tornado claro, o que resulta da própria firma social.

Em atos escritos não é admitida a extensão prevista no §36º da GmbH que, além da menção expressa, permite que das circunstâncias se deduza ser vontade dos interessados que o negócio é celebrado para a sociedade [448] .

Em termos semelhantes pronuncia-se CORREIA, escrevendo que a prática do ato em nome da sociedade exige apenas a referência à sociedade representada de modo inequívoco.

Relativamente a atos não sujeitos a forma especial, tanto pode ser expressa, como resultar das circunstâncias do ato, nos termos gerais do regime de representação.

Nem todos os Autores se comprometem abertamente com esta interpretação e há quem não a siga, dela discordando de modo declarado.

Assim, ESPÍRITO-SANTO limita-se a dizer que a lei exige, além da assinatura do gerente, a indicação dessa qualidade, tendo esta a função de tornar claro que o ato é realizado para ser imputado à esfera jurídica da sociedade e não à do gerente [449].

FURTADO sustenta que a vinculação da sociedade resulta de o ato ser praticado em seu nome, não se exigindo palavras sacramentais, nome que não tem obviamente de ser invocado de forma expressa, podendo igualmente resultar das circunstâncias em que a assinatura pessoal do gerente foi subscrita ou o ato praticado.

Posteriormente diz-nos que o n.º 4 do artigo 260.º do CSC não pode ser entendido em termos do puro formalismo mecânico, atentatório da boa-fé negocial, e chama a atenção como pode haver autêntico *venire contra factum proprium* quando ocorre a falta de indicação e a qualidade de gerente é incontestável.

---

[448] *Vide* o Acórdão de fixação de jurisprudência do STJ de 06.12.2001, Proc. 00A3370, in www.dgsi.pt, acedido em 19.09.2013.

[449] Sobre o tema refere o Acórdão da Relação de Évora de 14/05/1992, *in* CJ, XVII, 3, p.337.

O STJ, no Acórdão de fixação de jurisprudência de 06.12.2001 que vimos citando, aderindo, julgamos, à jurisprudência dos interesses, defende que os desencontros entre a doutrina e a jurisprudência são normais, particularmente quando uma proposta doutrinal não é pacífica e se revela desadequada às realidades da vida e que, diante de tais desencontros, são os tribunais quem melhor conhece tais realidades, o que os conduz a decisões "*que se mostram incompreensíveis e mesmo injustas aos olhos do cidadão comum em nome do qual administram a justiça"*.

A interpretação que circunscreve a indicação da qualidade de gerente às manifestações expressas no ato escrito desprotege, para o STJ, a confiança no tráfico jurídico, não tutela a boa-fé dos que negoceiam com a sociedade e permite a esta o subterfúgio de, quando lhe convier, se desvincular das obrigações que assumiu.

Não resulta da letra do número 4 do artigo 260º do CSC que a indicação da qualidade de gerente tem de ser necessariamente expressa, sendo irrelevante outra equivalente.

Se foi intenção do legislador afastar a solução do §36 da GmbH-Gesetz teria, naturalmente, escrito "*com a indicação expressa dessa qualidade*". Não o tendo feito, não pode pretender de quem julga que considere indispensável a indicação expressa, que não se afigura razoável ao Supremo.

O pensamento legislativo objetivado no texto legal em questão tem suficiente suporte verbal para permitir que o intérprete conclua que a indicação da qualidade de gerente pode ser expressa ou tácita – artigo 9.º, n.º 2, do CC, *ex-adversus* - conclusão que lhe faculta declarar o direito efetivo aplicável respeitando os limites dos possíveis sentidos da norma, com fidelidade à lei.

Exigindo a indicação da qualidade de gerente da sociedade, o número 4 do artigo 260.º do CSC prevê a chamada *contemplatio domini*, pressuposto do

exercício dos poderes de representação, sem o qual os efeitos jurídicos se produzem na esfera jurídica de quem, embora tenha esses poderes, não revelou que agia em nome do representado.

Na Alemanha, além do §36 da GmbH-Gesetz, o §164 do BGB prevê na representação não orgânica, que possa resultar das circunstâncias que a declaração de vontade foi emitida em nome do representado.

Fora da área germânica, mesmo sem previsão legal específica, admite-se em matéria de sociedades (e não só) que a *contemplatio domini* não exige formas sacramentais, podendo a relação representativa resultar do comportamento da sociedade e de outros elementos que a tornem manifesta aos olhos de terceiro (*contemplatio per facta concludentia*, isto é, tácita).

Para o Supremo, não é, portanto, herético sustentar que o número 4 do artigo 260.º do CSC admite tanto a indicação expressa como a tácita.

É nas relações imediatas, como observa FURTADO, que a exigência legal da menção da qualidade de gerente, entendida em termos formais rigorosos, se revela mais ofensiva da boa-fé negocial [450].

Extinta a personalidade da pessoa coletiva, cessa o *mandato* dos seus órgãos. *Rectius*, à luz do supra explanado quanto aos *presentantes* do ente jurídico, extinguem-se, com ela, os seus órgãos.

Não há, portanto, qualquer extensão do poder dos órgãos ou agentes da pessoa coletiva depois da morte desta, ainda que com referência a obrigações constituídas antes da extinção e que perduram ainda à data desta.

A partir daqui, abre-se um fenómeno que revela, com algumas necessárias adaptações, características sucessórias, como veremos mais adiante [451].

---

[450] *Código das Sociedades Comerciais, p.244.*

[451] *V. infra,* ,pp. 324 e ss..

30. Elementos típicos constitutivos da pessoa coletiva do tipo societário e a posição jurídica dos sócios

A breve exposição que vimos fazendo acerca da personalidade coletiva tem, confessadamente, o objetivo de chegarmos às sociedades comerciais, cuja relação com a Administração Fiscal, depois de dissolvidas e liquidadas, é, recordemos, o escopo desta investigação.

Na noção oferecida pelo artigo 980.º do CC, é de sociedade o contrato pelo qual duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa atividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros de tal atividade entre si.

A técnica legislativa de oferecer definições é objeto de grande controvérsia, justificada, neste caso concreto, desde logo pela possibilidade da constituição, *ab initio*, de sociedades unipessoais, inexistente na configuração atual ao tempo da redação da norma de que curamos.

Para NETO [452], são, face à definição do artigo 980.º do CC, três os elementos essenciais do contrato de sociedade: a obrigação de contribuição de todos os contraentes para o exercício (em comum) de certa atividade, ainda que possa tal contribuição consistir em bens e/ou em serviços; a natureza ativa da

[452] *In Sociedades por Quotas*, pp. 33 e ss..

sociedade projetada (que, diz a norma, não pode ser de simples fruição); e a intenção de obter lucros e de os repartir entre os participantes.

Ao definir o conceito de sociedade, o nosso CC manteve-se fiel à tradição dos países latinos ao incluir o intuito lucrativo, *i.e.*, a intenção de obter incrementos patrimoniais por via da atividade social e de posteriormente os repartir entre os sócios, no rol dos elementos essenciais [453].

Na sociedade, pessoa jurídica, o património social não é apenas separado do dos sócios: é um verdadeiro complexo de bens e de relações jurídicas cujo titular é um sujeito distinto de qualquer deles e mesmo do grupo por eles constituído.

Daí que os direitos dos sócios não recaiam sobre os bens sociais e só possam definir-se como um direito "*existente em face da corporação*" [454].

A sociedade comercial é, pois, sujeito de uma posição jurídica complexa e o direito dos sócios exprime a qualidade de membro do grémio social, o "*direito de socialidade*" [455], a uma fração do benefício resultante da exploração do património social e a uma quota-parte do ativo restante depois de pago o passivo, aquando da liquidação da sociedade.

A participação social – a posição dos sócios –, sendo uma relação jurídica, não é una, *i.e*., não é constituída por um só direito do sócio, sendo certo que a transmissão tem por objeto os direitos, tal como compõem a quota, constituindo,

---

[453] O chamado projeto de Coimbra propunha se incluísse na parte geral do CSC uma formulação que permitisse a qualificação, para além de qualquer dúvida, das chamadas *non-profit making companies*, nas quais o benefício consiste no lucro obtido numa fase ulterior pelos associados. Era uma proposta baseada na forma: "*A natureza comercial da sociedade não depende do seu objeto*". Proposta que, sabemos, não foi acolhida. *Vide* CORREIA, , *in Temas de Direito Comercial e Direito internacional Privado*, "A Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada nos Projetos do Futuro Código das Sociedades Comerciais", pp. 78-79 e "A Sociedade Por Quotas de Responsabilidade Limitada Segundo o Código das Sociedades Comerciais", pp. 12-128.

[454] CORREIA, "A Sociedade Por Quotas de Responsabilidade Limitada Segundo o Código das Sociedades Comerciais", *in Temas de Direito Comercial e Direito internacional Privado*, p. 135.

[455] *Idem, ibidem*.

pois, uma verdadeira cessão da posição jurídica que para o sócio decorre do contrato de sociedade [456].

Para CORREIA, a autonomia patrimonial [457] é pressuposto da personalidade jurídica das sociedades comerciais: pode haver autonomia patrimonial sem personalidade jurídica – será o caso da herança -, mas esta não existe sem aquela [458], ainda que um e o outro conceito não sejam coincidentes [459].

Se os sócios respondessem direta e ilimitadamente pelas dívidas da sociedade e os credores destes pudessem, simultaneamente, executar os bens sociais a sociedade não teria verdadeiramente personalidade jurídica.

O conceito de personalidade para o Direito implica que é a própria *pessoa*, a sociedade, a titular dos direitos e obrigações emergentes dos seus atos e que as consequências de tais atos não atingem, em primeira linha, a esfera jurídica dos seus participantes.

Os bens da sociedade são, pois, rigorosamente irresponsáveis pelas dívidas particulares dos sócios, mas o inverso só parcialmente é verdadeiro, na medida em que a má fortuna dos negócios sociais pode vir a comprometer o património dos seus sócios [460].

O reconhecimento de personalidade à sociedade comercial tem ainda consequências diversas da apontada autonomia patrimonial.

---

[456] *Cf.* VENTURA, "Reflexões sobre os Direitos dos Sócios", *apud* VASCONCELOS, *A Participação Social nas Sociedades Comerciais*, p. 393. Para uma reflexão cuidada sobre a natureza jurídica da participação social nas sociedades comerciais, *vide* as páginas 389 a 504 desta última obra citada.

[457] Ainda que não na forma *perfeita,* de total *insensibilidade* dos bens que integram um património de afetação especial a outras dívidas não relacionadas com essa específica afetação. Exige-se apenas a *insensibilidade* da massa de bens separados às dívidas contraídas por outro sujeito económico e jurídico no prosseguimento dos seus fins pessoais. *Cf.* CORREIA, *Lições de Direito Comercial,* p. 241.

[458] *Lições de Direito Comercial*, p. 240.

[459] Uma determinada pessoa coletiva pode ser titular de mais do que um património autónomo. Veja-se, por exemplo, o que *infra* se deixará dito quanto aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes enquanto centros autónomos de determinação da matéria coletável - 33, A personalidade e a capacidade tributária, pp. 202 e ss..

[460] CORREIA, *Lições…,* pp. 249-250.

Desde logo, sendo um sujeito de direito diferente dos seus sócios, as entradas destes revestem a natureza de transmissões e o mesmo acontece no caso de partilha subsequente à liquidação daquela, o que não é despiciendo, designadamente, para efeitos de tributação.

Por outro lado, há que atribuir carácter de bem móvel ao direito dos sócios na sociedade, ainda que do património desta façam parte bens imóveis.

Finalmente, a personalidade permite que a sociedade permaneça a mesma ainda que a estrutura das participações se altere radicalmente. A importância desta consequência é imensa, desde logo porque é ela que permite que as sociedades unipessoais sejam apesar disso, sociedades [461].

Para alguns Autores acresce aos elementos essenciais do contrato de sociedade um quarto, que designam por *affectio societatis.*

Conceito retirado do Direito matrimonial e que consistirá na vontade (inicial) de se constituir em sociedade e na vontade (continuada) de nela permanecer, com os objetivos iniciais inabalados, cuja quebra levaria à exclusão do sócio ou, no limite, à dissolução da sociedade, enquanto, para outros, este elemento é prescindível.

A *societas* no Direito romano [462] apresentou-se sob a forma contratual e transparecia o intuito especulativo (*animus lucrandi*), "*embora os sentimentos afetivos e pessoais, tão peculiares aos romanos, pudessem animar o contrato, desempenhando papel saliente, senão mesmo substancial, no elaborá-lo e con-cluí-lo*" [463].

Esses sentimentos afetivos e pessoais eram manifestados pela *conventio* ou acordo, considerada como elemento essencial do contrato de sociedade, e que, segundo VOLTERRA, consistia na vontade de todas as partes de dispor de

---

[461] CORREIA, *op. cit.*, pp. 256 a 258.

[462] *Vide supra* 25.As origens dos entes coletivos no Direito romano, pp.137 e ss..

[463] FERREIRA, *ibidem*, p. 48.

seus bens e de dirigir suas atividades objetivando a consecução de um fim útil comum [464].

O Autor adverte, porém, que este acordo teria uma característica especial, já que não era suficiente que se manifestasse apenas inicialmente mas de forma continua [465], ou seja, o vínculo obrigatório existia e era operante entre as partes desde que existisse e perdurasse o acordo entre elas [466]. Bastaria a renúncia por um dos sócios a este acordo para que o contrato de sociedade se desfizesse e findasse a relação jurídica entre as partes [467].

Portanto, na *societas* romana não bastava o *consensus*, presente em qualquer contrato: era ainda necessário um consentimento permanente, cuja cessação acarretaria o fim do contrato. No entanto, como a *societas* estava fundada sobre um estado de ânimo continuativo, a palavra *consensus* foi substituída por expressão ainda mais eficaz e mais significativa – *affectio* [468]*.*

A expressão *affectio societatis* surgiu então, pode dizer-se, para sublinhar a exigência de continuidade e de perseverança da vontade para a manutenção da sociedade, sendo, assim, diferente do conceito de *conventio* exigido para outros tipos de contratos consensuais.

É interessante observar também que a *societas* constituía-se *intuitu personae*, ou seja, "*resultava de convênio, expresso ou tácito, puro ou condicional, com ou sem termo prefixo, predominando o* animus contrahendae societatis",

---

[464] *Instituciones de Derecho Privado Romano*. p. 519-520.

[465] Para diferenciar o contrato de sociedade de outros contratos consensuais, VOLTERRA assinala que nestes, da manifestação inicial da vontade surge a relação obrigacional que, uma vez existente, se mantém e segue tendo valor entre as partes, independentemente que continue ou não a vontade das partes. Exemplifica o seu raciocínio citando o contrato de compra e venda, no qual as obrigações recíprocas do comprador e do vendedor surgem no momento em que eles estão de acordo sobre a coisa e sobre o preço. Tais obrigações continuam sobre os sujeitos da relação e pode ser exigido seu cumprimento, mesmo que em uma das partes tenha desaparecido a vontade respetiva de dar o preço para receber a coisa que é objeto da compra e venda ou de dar a coisa para receber o preço (*Instituciones. ..*, p. 520).

[466] Esse também é o entendimento de DI PIETRO: "*o contrato de sociedade é consensual porque se constitui pelo mero consentimento e dura enquanto este perdure entre as partes*" (*Derecho Privado Romano*. p. 253). KASER assevera igualmente que "*a sociedade baseia-se no consenso permanente e subsiste apenas pelo período em que os sócios mantiverem essa vontade comum*" (*Direito. ..*, p. 256).

[467] VOLTERRA garante que essa ideia teria sido expressada de forma sintética por GAYO (3, 151): *manet autem societas eo usque, donec in eodem consensu perseverat*, tendo mais tarde sido repetida por DIOCLECIANO (C. 4, 37, 5): *tandiu societas durat, quamdiu consensus partium integer perseverat* (*Instituciones. ..*, p. 520)

[468] BORGES, *Curso de Direito Comercial Terrestre*, p. 242.

sendo que este sentimento era essencial, não se podendo compreender a sociedade sem a vontade de a criar (e manter) [469].

A *affectio societatis* não foi utilizada pelos romanos apenas no sentido já referido. Foi também considerada como um critério para estabelecer se numa comunhão de bens existia um contrato de sociedade, *i.e.,*, se nascia a relação obrigatória entre aqueles que colocavam as coisas em comum ou se apenas existia um condomínio, isto é, uma transformação de uma propriedade individual em compropriedade [470].

O conceito romano de *affectio societatis* assemelhava-se, aliás, ao conceito romano clássico, pré-Cristão, de casamento, que era *um estado assente num consenso* [471], fundado na convivência conjugal [472] e na *affectio maritalis* [473,474].

Quando cessava a intenção de ser marido e mulher, cessava o casamento e, não sendo o casamento um ato jurídico, tão pouco o era o divórcio romano. O casamento dissolvia-se, então, por simples perda de *affectio maritalis* entre o esposos e, à semelhança do casamento, não estava sujeito a qualquer

---

[469] FERREIRA, *op. cit.*, p. 48.

[470] VOLTERRA, *op. cit.*, p. 520.

[471] A expressão é de CAMPOS*, in A Invenção do Direito Matrimonial*, p. 4

[472] Convivência conjugal que existia mesmo que os cônjuges não habitassem na mesma casa e desde que - e enquanto - guardassem entre eles a consideração e o respeito devidos (*honor matrimonii*).

[473] KASER, *op. cit.*, p. 317. Com efeito, a conceção romana do matrimónio era bem diferente da moderna, inspirada no Cristianismo, pois os romanos consideravam o matrimónio antes um facto social do que uma relação jurídica. De forma que o matrimónio romano "foi caracterizado como *concreta comunidade de vida*, sustentada pela *affectio maritalis*

[474] LEITE, "A Affectio Maritalis e a União Livre: Atualidade do Direito Romano", p. 247, aponta ser notável a abstração jurídica palpável e visível na conceção romana do casamento, se levarmos em conta a época de sua elaboração e o estádio de evolução da civilização. Revela-se, segundo ele, ainda mais impressionante pela audácia da proposição: "*um casamento desvinculado de qualquer interferência estatal, jurídica ou religiosa (ainda que reconhecendo a ocorrência das cerimônias religiosas), sem imposições, sem normas preestabelecidas, em que somente a vontade, manifestada pelo consentimento, a intenção de casar e viver como marido e mulher – affectio maritalis e animus uxoris – são levados em consideração*."

formalidade especial. Era suficiente um aviso, por escrito (*per litteras*) ou por intermédio de mensageiro (*per nuntium*) [475, 476, 477].

Pode-se dizer, *grosso modo*, que a exigência de continuidade e de perseverança da vontade dos cônjuges para a manutenção do casamento é a mesma exigida para a manutenção de uma *societas.* Razão pela qual os conceitos de *affectio societatis* e de *affectio maritalis* são muito semelhantes em sua essência.

O conceito de *affectio societatis*, no sentido de que esta consiste na intenção dos sócios de constituir uma sociedade, não se encontra expressamente previsto como elemento específico para a caracterização das sociedades nas atuais legislações codificadas do Brasil [478], Portugal [479] França, Itália, Alemanha, Espanha, Argentina e México, tão-pouco em países do sistema da *common law.*

No entanto, tanto CORREIA [480,], em Portugal, como REQUIÃO [481, 482] , no Brasil, acreditam que o legislador, ainda que de forma indireta, adotou o conceito de *affectio societatis* como elemento caracterizador das sociedades.

---

[475] Sempre se diga, em rigor, porém, que o divórcio não foi, durante muito tempo, um acontecimento comum na sociedade romana. É apenas com o imperador Constantino que o casamento começa a delinear-se como um negócio jurídico bilateral, baseado numa manifestação de vontade recíproca geradora do vínculo matrimonial, vínculo que persiste mesmo quando cessa o consenso. Transformou-se, assim, o conceito de *consensus* - de vontade continuada - no conceito de encontro das declarações de vontade na fase genético do vínculo, ideia que perdura na conceção moderna do casamento como contrato – IGLESIAS, *op. cit.*, pp. 345 e ss.; CAMPOS*, A Invenção …,* pp. 5, 6.

[476] Sobre a questão da *affectio maritalis* tivemos já oportunidade de nos pronunciar mais detalhadamente, a propósito *Da Relevância da Culpa nos Efeitos Patrimoniais do Divórcio*.

[477] Ver ainda VIEIRA, *La Desaparición de la Affectio Maritalis. como Causa de Separación y Divorcio*.

[478] Encontramos na obra de MENDONÇA - *Tratado de Direito Commercial Brazileiro,* Volume III, livro II. p. 17, nota 3) - uma referência ao Decreto n. 434, de 04 de julho de 1891, que ao estabelecer os requisitos da escritura pública de organização das sociedades anónimas, exigiu, em seu artigo 72, a declaração da vontade de formar a sociedade.

[479] Nos seus comentários ao artigo 980 do Código Civil, LIMA e VARELA apontam três requisitos referidos naquele artigo para a caracterização do contrato de sociedade: a contribuição dos sócios, o exercício em comum de certa atividade económica, que não seja de mera fruição, e a repartição dos lucros. Em seguida, discorrem sobre cada um dos elementos *supra* mencionados, sem, porém, fazerem qualquer menção sobre a *affectio societatis* - p. 225-227.

[480] *Direito Comercial,* p. 387-388 Para o Autor, o conceito de *affectio societatis* estaria aflorado no artigo 36º, 1, do CSC, que cria um regime diferenciado para a chamada sociedade aparente, na qual dois ou mais indivíduos criam a ficção externa de uma sociedade que nem sequer pretenderam constituir. Isso significa que a lei conferiu uma relevância jurídica indireta à vontade dos sócios de constituírem uma sociedade como ente institucional diferenciado. Se assim não fosse, defende, não haveria motivo para dar àquela situação um tratamento diferenciado do que é dado à falta de formalização do contrato de sociedade (artigo. 36º, 2)

[481] *Curso de Direito Comercial*, p. 27. Após assinalar que a *affectio societatis* é um elemento característico do contrato societário, REQUIÃO afirma que o seu conceito foi utilizado pelo Código Comercial Brasileiro quando enumera, no artigo 305, os factos aparentes que exteriorizam a intenção de formar a sociedade.

[482] Código Comercial Brasileiro, Corpo do art. 305: "*Presume-se que existe ou existiu sociedade, sempre que alguém exercita atos próprios de sociedade, e que regularmente se não costumam praticar sem a qualidade social*.".

Grande parte da doutrina considera que a *affectio societatis* é um elemento específico e essencial das sociedades, divergindo, porém, quanto à sua definição.

Após colocar a *affectio societatis* ao lado da pluralidade de sócios, do património próprio e da finalidade mercantil como elementos caracterizadores das sociedades, SANTOS define-a como sendo "*a contribuição para o capital visando fim comum, através do esforço coletivo*" [483].

MARTINS compartilha desse conceito, definindo a *affectio societatis* como sendo a vontade dos sócios de estarem juntos para a realização do objeto social [484], enquanto HOUPIN e BOSVIEUX a definem como a vontade de trabalhar em comum visando um interesse económico [485].

Todavia, vários Autores criticam essa identificação da *affectio societatis* com a intenção de formar a sociedade alegando que seria o mesmo que identificá-la com o requisito do consentimento dos contratos [486].

Embora compartilhe desse entendimento, COELHO não vê obstáculos em recorrer àquele conceito de *affectio societatis* para caracterizar uma sociedade, na medida em que entende que o intérprete deve recorrer a todos os elementos possíveis para ajuizar e que para um tal juízo não pode ser indiferente que as partes tenham ou não tido a intenção de realizar uma sociedade, e, portanto, de obter lucros.

Sendo certo que, entende, é igualmente apreciável o meio que tiveram em vista, ou seja, o uso normal, natural, o produto dos elementos naturais trabalhados pela indústria dos sócios.

---

[483] SANTOS, *Manual de Direito Comercial,* p. 197.

[484] MARTINS, *Curso de Direito Comercial*, p. 212.

[485] HOUPIN e BOSVIEUX. *Traité Général des Sociétés*, p. 68. Todavia, conforme veremos adiante, embora afirmem que a *affectio societatis* é um elemento essencial para a caracterização da sociedade, sustentam que tal conceito apenas tem a função de distinguir o contrato de sociedade de outros tipos de contrato.

[486] *Vide* SOLÁ CAÑIZARES, *Tratado de Derecho Comercial Comparado,* p. 67, MENDONÇA, *Tratado. ..,* p. 17, nota 3, TAVARES, *Sociedades e Empresas Comerciais*, p. 22.

O Autor não vê, portanto, inconveniente em chamar a esta intenção, mais ou menos complexa, *affectio societatis*, pois a sociedade pode ser tudo isso ou só parte desses elementos, conforme as circunstâncias [487].

Cumpre salientar, porém, que o próprio MARTINS [488], que fundamenta a sua definição na intenção dos sócios em formar uma sociedade, adverte que a *affectio societatis* apenas se encontra nas sociedades contratuais ou de pessoas e não nas sociedades institucionais ou de capitais já que, quando uma pessoa entra para uma dessas sociedades pode ignorar quais sejam os outros sócios, não havendo, assim, nenhum elo pessoal a ligá-los, ou seja, os sócios não são escolhidos de comum acordo visando realizar um objetivo comum.

Diante da criticada insuficiência do conceito de *affectio societatis* baseado na condição de se verificar a intenção das partes, PIC passou a sugerir para um critério de ordem essencialmente económica: a vontade, bem determinada, por parte de todos os sócios, de cooperar ativamente na realização da obra comum.

Para este Autor, qualquer contrato de sociedade pressupõe não só a intenção de realizar benefícios por uma reunião de capitais, intenção que se pode descobrir num simples empréstimo, acompanhado de uma cláusula de participação, como a vontade bem determinada, da parte de todos os sócios, de cooperar ativamente na obra comum. Discerne-se, assim, em qualquer sociedade um pensamento de cooperação económica, uma vontade de colaboração ativa com vista a um fim comum, que é a realização de um enriquecimento pela comunhão dos capitais e da atividade dos sócios [489].

Em alternativa à *affectio societatis*, PIC propõe, pois, como elemento da sociedade a colaboração ativa, consciente e igualitária de todos os contratantes no sentido da obtenção de um lucro a distribuir entre eles [490].

---

[487] *Da Compropriedade no Direito Português*. pp. 168-169.

[488] MARTINS, *Curso. ..*, p. 212.

[489] *Traité Général de Droit Commercial: Des Sociétés Commerciales*, p. 70-71.

[490] *Idem*, *ibidem*.

Essa ideia de colaboração ativa e igualitária é partilhada por vários outros Autores. É o caso dos franceses como VUILLERMET e HUREAU [491], JUGLIGO e IPPOLITO [492], do mexicano MANTILLA MOLINA [493] e do argentino FARGOSI [494].

No entanto, essas fórmulas fundadas na colaboração ativa dos sócios não resistem ao argumento de BORGES, no sentido de que existem sociedades "*em que somente um dos sócios trabalha efetivamente para o fim social, limitando-se os demais a entrar com a sua cota para a formação do fundo social*" [495].

SOLÁ CAÑIZARES [496] também critica a noção de colaboração ativa e igualitária, asseverando ser evidente que ela não existe nos acionistas das grandes sociedades anónimas. Não existe a vontade de união e de cooperação, aceitando deliberadamente riscos comuns, nos acionistas das grandes sociedades anónimas que compram ações para obter um rendimento e, menos ainda, para aqueles que compram os títulos com a finalidade de especular na Bolsa de Valores.

De outra parte, existem Autores, como TAVARES [497], que apenas consideram a *affectio societatis* como um elemento de distinção entre a sociedade e

---

[491] Consideram que a *affectio societatis* é um elemento específico do contrato de sociedade, uma característica intencional, definindo-a nos seguintes termos: "*a vontade efetiva e sincera de todos os sócios de colaborar juntos e em verdadeira igualdade objetivando atingir um fim comum*" (VUILLERMET, e HUREAU, *Droit des Sociètès Commerciales: Nouvelle Législation*, p. 26).

[492] Afirmam que "*a intenção de formar uma sociedade*", por eles denominada de *affectio societatis,* é um elemento essencial para a caracterização da sociedade comercial ou civil. Essa intenção consiste na "*vontade de vários sócios de colaborar no empreendimento de uma maneira ativa e juntos em pé de igualdade*" (JUGLART e IPPOLITO, Benjamin. *Cours de Droit Commercial: Les Sociètès Commerciales.* pp. 57 e 67).

[493] MANTILLA MOLINA, *in Derecho Mercantil: Introducción y Conceptos Fundamentales. Sociedades.* p. 173, fundamenta o seu apoio a PIC sustentando que o mais exato "*Será dizer que os sócios devem manifestar a vontade de cooperar ativamente para o resultado que procuram obter, reunindo capitais e colocando-se na mesma situação de igualdade. É indispensável à sociedade a identidade de interesses, a cooperação económica, na frase de Rippert, ou a vontade da colaboração ativa dos sócios, na expressão de Thaller, tendo estes sempre em vista o fim comum, a realização de um enriquecimento pelo concurso de seus capitais e da sua atividade*".

[494] Que assim define a *affectio societatis*: *"Se revelaría como la conducta de los socios destinada a adecuar sus intereses personales y egoístas con el objeto social, de modo de hacer posible su realización, posponiendo aquéllos a lo que comúnmente se denomina interés socia*l" (*La Affectio Societatis*, p. 88).

[495] BORGES, *Curso.* .., p. 243.

[496] SOLÁ CAÑIZARES, *Tratado. ..,* p. 67.

[497] TAVARES, José. *Sociedades*. .., pp. 22-23 e 40.

outros estados jurídicos semelhantes. A *affectio societatis* seria um elemento intencional utilizado como último recurso de diferenciação para investigar o verdadeiro caráter jurídico do contrato de sociedade.

A repartição proporcional de lucros, a exigência de acordo comum das partes para a realização de operações a efetuar, os poderes de intervenção das partes na marcha dos negócios, bem como a situação de igualdade entre sócio e não de subordinação do empregado em relação aos patrões, são alguns elementos que podem determinar a existência de *affectio societatis* e, desse maneira, distinguir a sociedade de outros contratos [498].

REQUIÃO chega a dizer que a finalidade prática da *affectio societatis* consiste em distinguir a sociedade de outros tipos de contrato, que tendem a confundir-se, aparentemente, com a sociedade de facto ou presumida" [499]. Este também é o entendimento adotado por HOUPIN e BOSVIEUX [500], URÍA [501] e FURTADO [502].

Entretanto, se considerarmos, por exemplo, a exigência do artigo 980.º do CC de que a atividade económica de uma sociedade seja exercida em comum e não seja *de mera fruição*, verificamos que o legislador já estabeleceu um elemento objetivo de distinção da sociedade de outros tipos contratuais como, *v.g.*, o de comunhão, sendo, assim, desnecessária a utilização da *affectio societatis* apenas como critério de distinção.

---

[498] RODRIGUES (Junior), *op. cit.*.

[499] REQUIÃO, Rubens. *Curso. ..*, p. 276.

[500] Os Autores concordam com a posição de alguns autores que consideram a *affectio societatis* como um elemento de ordem intencional ou psicológica, sem qualquer influência na natureza jurídica do contrato de sociedade. Pelo contrário, afirmam que a *affectio societatis* é um elemento essencial, pois permite distinguir o contrato de sociedade de vários outros contratos (HOUPIN e BOSVIEUX, *Traité. ..*, p. 68).

[501] URÍA afirma que a empresa tem uma finalidade comum e isto supõe que todos os sócios, em maior ou menor grau, podem e devem colaborar na marcha dos assuntos sociais e na consecução do fim comum. Salienta que esta ideia de colaboração, por ele denominada de *jus fraternitatis* ou *affectio societatis*, na qual repousa toda sociedade, é um dos dados mais importantes para distinguir essa figura jurídica de outras similares (*Derecho Mercantil,* p. 164-165).

[502] Assegura que doutrinadores mais antigos, como COELHO e GARRIGUES, têm afirmado que a *affectio societatis* não constitui um verdadeiro elemento de contrato de sociedade e, ao perscrutar-se a vontade das partes, em ordem a determinar se elas quiseram efetivamente fundar uma sociedade, o juiz nada mais faz, afinal, do que o que em todos os casos deve fazer para determinar a especial estrutura organizada pelas partes. FURTADO sustenta que a *affectio societatis* é "*útil na caracterização do conceito de sociedade, distinguindo-o de figuras vizinhas como a indivisão, comunhão ou compropriedade*" (*Código Comercial Anotado*, p. 217).

No caso do ordenamento brasileiro, não se justifica a utilização desse critério de distinção, já que, tratando-se de sociedades de facto, o artigo 305.º do Código Comercial brasileiro estabelece a presunção de que *"existe ou existiu sociedade, sempre que alguém exercita atos próprios de sociedade, e que regularmente se não costumam praticar sem a qualidade social*".

Parte da doutrina desconsidera totalmente o conceito de *affectio societatis*, alegando, entre outros motivos, a sua absoluta inutilidade prática para a caracterização das sociedades comerciais.

SOLÁ CAÑIZARES afirma que a *affectio societatis* é uma noção desconhecida pelas legislações e pela maioria dos autores e que as distintas teorias formuladas têm nenhuma utilidade prática. Acrescenta, ainda, que a *affectio societatis* não é um elemento específico essencial da sociedade e que é melhor abandonar definitivamente esta noção, inútil e que serve unicamente para acender discussões doutrinárias [503].

ASCENSÃO assevera que as doutrinas subjetivistas que tentaram dar "*uma pedra de toque da verificação do substrato social*" das sociedades são todas supérfluas e que não há nenhum *animus* que seja necessário comprovar para que exista a sociedade. Bastam os elementos objetivos que ficam enunciados. Fora deles, só ficam os clássicos princípios integradores, como o da fraude à lei, que também eles próprios são cada vez mais apresentados a uma luz objetivista, e não subjetivista" [504].

COELHO também rejeita a noção de *affectio societatis,* argumentando que ela "*visa apenas o aspeto interno da vontade individual, que é, como sabemos, irrelevante para o Direito*" e que "*o traço característico da sociedade deve respeitar necessariamente a um aspeto externo*".

---

[503] SOLÁ CAÑIZARES, *Tratado. ..,* p. 68.

[504] *Direito Comercial: Sociedades Comerciais. Parte Geral*. Vol. IV. p. 36.

Cita, ainda, os ensinamentos de NAVARRINI, no sentido de que a *affectio societatis* é supérflua para a análise do juiz, uma vez que em qualquer relação jurídica sobre a qual tenha que se pronunciar, ele deverá averiguar a natureza jurídica do ato em questão, olhando para isso a vontade das partes.

Por outras palavras, sempre terá de se averiguar qual foi a intenção das partes ao praticar um determinado ato produtivo de efeitos de Direito, sendo, assim, desnecessário o conceito da *affectio societatis* para a caracterização da sociedade [505].

A verdade, porém, é que, na nossa jurisprudência, o conceito tem larga aceitação. O Supremo Tribunal de Justiça, por exemplo, no Acórdão de 09.07.1992 [506], acolheu a necessidade da *affectio societatis* inicial e continuada para a existência válida da sociedade, ao ponto de uma sociedade sem *affectio* nem sequer poder beneficiar do regime das sociedades irregulares [507] .

Também no Acórdão de 08.11.2005 [508], entendeu o STJ que a *affectio societatis* é elemento específico, ainda que irregular, de uma sociedade, assim permitindo distinguir esta de uma associação em participação. Até o Supremo

[505] COELHO, Lições de Direito Comercial: Obrigações Mercantis – Sociedades Comerciais, p. 185.

[506] Número 082720.

[507] "*Não pode concluir-se pela existência de uma sociedade irregular, se não se tiver provado nem quando se constituiu, nem o seu tipo, nem qual o seu capital social nem, sequer, se existe* "affectio societatis". ".

[508] Número 05A2740.

Tribunal Administrativo foi chamado a pronunciar-se sobre a questão, tendo decidido que a *affectio* é elemento essencial e específico para a formação de uma personalidade distinta da de cada contraente [509, 510, 511].

De forma original, VICENTE Y GELLA propõe, como elemento característico e diferenciador da sociedade, ao invés do tradicional conceito de *affectio societatis*, o de *ligabilidad* [512].

O Autor entende que o conceito generalizado de sociedade, no sentido de que esta seria uma união de pessoas e bens com ânimo de lucro, é muito pobre.

A realidade contempla uma série de situações em que, apesar de presentes os elementos contidos naquele conceito, dificilmente poderíamos atribuir-lhes a condição de sociedades [513].

Oferece os seguintes exemplos: duas pessoas compram mercadorias com a intenção de revendê-las e dividir os ganhos obtidos; um proprietário arrenda a sua sala de espetáculos a uma companhia que se propõe a dar várias apresentações dramáticas, dando em pagamento pela locação do imóvel uma percentagem dos lucros de bilheteira [514]; um comerciante contrata um agente comercial dando-lhe um prémio por cada produto colocado no mercado [515]; um capitalista entrega uma soma de dinheiro a título de empréstimo a um industrial

---

[509] *Vide* o Acórdão nº 0014896 de 21 de Junho de 1990.

[510] Todas as citadas decisões estão disponíveis em sumário em www.dgsi.pt, acedido em 11.08.2013.

[511] Também a jurisprudência brasileira vem adotando o conceito de *affectio societatis* no sentido de intenção dos sócios de formar a sociedade, apesar das inúmeras críticas feitas pelos doutrinadores quanto a esse conceito. O Superior Tribunal de Justiça brasileiro reconheceu a *affectio societatis* como um elemento específico do contrato de sociedade, que se caracteriza, para aquele Tribunal, como uma vontade de união e aceitação das *aleas* comuns do negócio, sendo perfeitamente possível a dissolução parcial da sociedade quando a *affectio societatis* não mais existe em relação a algum dos sócios. Não adotou, assim, um critério de ordem económica, mas tão-somente o de considerar a *affectio societatis* como uma mera vontade dos sócios permanecerem na sociedade. Todavia, embora o Superior Tribunal de Justiça reconheça a importância da *affectio societatis* para a continuidade da sociedade, fixou o entendimento de que não é cabível a oponibilidade da *affectio societatis* em caso de penhora de quotas de sociedade de responsabilidade limitada, ainda que o estatuto social proíba a entrada de sócios estranhos ao ajuste originário, pois uma vez que não há vedação legal para tanto, não pode o contrato o que a lei não criou. *Cf.* STJ, 3ª T., Rel. Min. Cláudio Santos, AGA 90995/RS, DJ 15/04/96, p. 11531). Também nesse sentido: RESP 60823-SP, Rel. Min. Waldemar Zveiter; RESP 65439-MG, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira e RESP 38160-SP, Rel. Min Waldemar Zveiter, apud RODRIGUES (Junior), *op. cit.*.

[512] *Introducción al Derecho Mercantil Comparado*.

[513] *Op. cit.*, p. 88-92.

[514] O que constitui, na verdade, uma modalidade contratual típica prevista no CDADC que não configura nem pressupõe *sociedade*.

[515] O que configura um contrato de agência ou de concessão comercial.

para que leve adiante seu negócio, com a condição de lhe dar uma participação determinada nos benefícios que venha obter.

Em todos esses casos, afirma VICENTE Y GELLA, não obstante encontrem-se presentes os elementos da união de pessoas e do intuito de lucro, não nos encontramos diante de uma sociedade civil nem mercantil.

Na realidade, a sociedade seria uma relação, uma relação entre pessoas, sendo certo que é necessário, antes, determinar qual é a verdadeira natureza dessa relação.

Sustenta, pois, essa relação não pode constituir numa *affectio* ou intenção, aspeto interno da vontade individual, que não interessa ao Direito.

Ao contrário, a relação de sociedade deve ter um aspeto externo, social, com uma característica diferencial.

Tal característica, que o Autor apelida de *ligabilidad* consistiria na responsabilidade direta dos sócios diante de terceiros pelos atos em que consiste a gestão social [516].

Para explicar o seu conceito, retorna ao exemplo anteriormente citado, relativo ao proprietário que arrenda a sua sala de espetáculos em troca de uma percentagem das receitas da bilheteira, argumentando que o proprietário não tem qualquer responsabilidade perante terceiros pelos atos de gestão de negócio do arrendatário, perante os funcionários deste em caso de não pagamento dos salários. Muito embora ele tenha interesse no sucesso do empreendimento, a sua missão limita-se a facultar o uso do locado e, em contrapartida, em retirar a participação que lhe é devida.

Pelo contrário, em qualquer tipo de sociedade o sócio responde, até ao limite da sua entrada ou mesmo para além desta (no caso das sociedades de

[516] *Idem*, p. 91.

responsabilidade ilimitada), por todos os atos de quem legitimamente dirige a exploração do negócio.

BORGES, que acolheu integralmente o conceito de *ligabilidad* proposto por VICENTE Y GELLA, acrescenta que até mesmo nas sociedades anónimas, em que a responsabilidade dos sócios é limitada ao valor das suas ações, a repercussão em seu património é inerente, pois são forçados a integralizar ações para atender às obrigações assumidas pelos diretores ou a reduzir-lhes o valor real em virtude da diminuição do património resultante de atos infelizes da gestão social [517].

Para VICENTE Y GELLA, a essência da sociedade consiste, pois, na responsabilidade, ou *ligabilidad*, pela qual a atividade da empresa se repercute de uma maneira direta no património individual daqueles que a formam.

Esta responsabilidade algumas vezes alcança o património total do sócio (responsabilidade ilimitada), noutras limita-se à sua quota (responsabilidade limitada).

É, porém, em qualquer caso, uma responsabilidade direta que o obriga frente a terceiro pelo resultado dos negócios sociais.

Com este elemento, VICENTE Y GELLA conceitua a sociedade como sendo "*a união de várias pessoas para a exploração de um negócio, cuja gestão produz, em relação a cada uma delas, uma responsabilidade direta perante terceiros*" [518].

Segundo BORGES, essa noção sugerida por VICENTE Y GELLA é a única apta a distinguir perfeitamente a sociedade das situações e relação com as quais existe perigo de confusão [519].

---

[517] *Curso. ..,* p. 243.

[518] VICENTE Y GELLA, *op. cit.*, p. 92.

[519] BORGES, *Curso de Direito Comercial Terrestre,* p. 244.

Esse, porém, não é o entendimento de COELHO, para quem a tese da *ligabilidad* pode conduzir a equívocos. O equívoco consiste, para o Autor, em estar formulada de maneira que parece esquecer a existência do ente coletivo, e que na sociedade (na sociedade comercial, pelo menos, por ser revestida de personalidade jurídica, como sabemos) surge da união dos sócios um novo sujeito de direito, sendo que em nome dele que se realizam todas as operações em que se desenvolve a gestão social, e sendo portanto desse sujeito de direito a responsabilidade direta por todos os atos da sociedade, perante terceiros [520].

Embora admita que nas operações sociais os resultados dos negócios da sociedade se reflitam sempre e em última análise no património dos sócios, aumentando-o com os lucros distribuídos, ou desfalcando-o com a diminuição ou perda da parte social, COELHO sustenta que o reflexo ou a repercussão dos atos da gestão social no património dos sócios devem ser considerados indiretos e nunca diretos.

O que se deduz do conceito proposto por VICENTE Y GELLA é que os resultados da gestão social se repercutem, e da mesma forma ou com o mesmo ângulo, nos patrimónios individuais dos sócios, mesmo quando de mera indústria, já que, mesmo para estes, "*a verdade é que, com as perdas sociais da sociedade diminui sempre um valor ou elemento do seu património – a sua parte social ou o seu direito social*" [521].

Do exposto se conclui que nem a *affectio societatis* quanto a *ligabilidad* são, isoladamente, suficientes como elementos de caracterização da sociedade.

Todavia, a interação entre esses conceitos é perfeitamente admissível, ou seja, um não exclui o outro. Pelo contrário, complementam-se. Podem, assim, de uma forma conjugada, ser utilizados para a configuração de uma sociedade

---

[520] COELHO, *Lições de Direito Comercial: Obrigações Mercantis – Sociedades Comerciais* p. 190.

[521] *Idem*, pp. 191.

e, em consequência, para apurar a natureza e a extensão da responsabilidade desta e dos sócios perante terceiros [522].

31. A *desconsideração* da personalidade jurídica dos entes coletivos

Como vimos, a personalidade jurídica da sociedade representa um instrumento jurídico-formal para a prossecução de interesses e fins aceites e valorizados pela ordem jurídica.

No que respeita às sociedades comerciais, significa isso que são instrumentos legítimos à exploração de certos fins económicos.

De facto, a conveniência ou viabilização dos empreendimentos económicos, a necessidade técnica dos grandes empreendimentos e a necessidade de elevados investimentos exigem conjugação de esforços e confiança recíproca entre os agentes económicos, traduzida em cooperação que a ordem jurídica uniformiza através da personalização.

Todas estas necessidades, cuja satisfação é vital para a saúde e para o progresso do comércio jurídico, levaram à criação de mecanismos legais que permitiram o aparecimento de entes jurídicos distintos dos sócios que as constituíram com determinado propósito, sendo elas próprias caracterizadas por elementos que definem a pessoa jurídica enquanto tal.

Aliás, em algumas situações a criação de uma sociedade comercial enquanto tal, como pessoa jurídica, é imposta legalmente.

---

[522] RODRIGUES (Júnior), *op. cit. Vide* ainda VINCENT, *L'Affectio Societatis*; TCHOUTORIAN, *Vers une définition de l'affectio societatis lors de la constitution d'une société*.

É assim que, por razões de política económica, a lei só autoriza que certas atividades sejam exercidas por sociedades comerciais, como é o caso, por exemplo, da atividade financeira e da atividade seguradora.

A personalidade jurídica da sociedade resulta, como vimos analisando, na sua compreensão como uma entidade distinta dos seus sócios e com um património próprio, autónomo do dos participantes.

São justamente esta separação e a consequente limitação da responsabilidade dos sócios ao valor da respetiva participação no capital social [523], proporcionada pela sociedade comercial, que viabilizam a prossecução da atividade económica.

A sociedade comercial representa assim, um instrumento legítimo de destaque patrimonial para a exploração de certos fins económicos, de modo a que o património titulado pela sociedade responda pelas obrigações sociais, só se chamando os sócios à responsabilidade em situações restritas.

O destaque patrimonial é a principal característica das sociedades comerciais, mas a autonomia da pessoa jurídica não tem, no entanto, o condão de transformá-la em ente totalmente alheio às pessoas dos sócios.

Senão vejamos: o património da sociedade é, através da ação ou quota de capital, expressão também do património dos sócios e a vontade da sociedade, balizada pelos estatutos e pelas decisões dos órgãos de administração neles previstos, é, em grande medida, o reflexo da vontade dos sócios.

Como sabemos a responsabilidade das sociedades comerciais varia mediante o tipo de sociedade

[523] Salvo casos excecionais, como é exemplo a precisamente responsabilidade pelas dívidas de natureza fiscal de que cuidamos.

Que pode ser, *grosso modo,* ilimitada, e o sócio responde pela prestação da sua entrada e ainda, solidariamente com os restantes sócios e ilimitadamente perante os credores da sociedade pelas dívidas desta, ou limitada, e, nesses casos, sócio responde pela sua entrada, mas solidariamente com os restantes sócios e até ao montante do capital social subscrito, mas só a sociedade responde pelas suas dívidas perante os credores [524,525] .

Esta limitação de responsabilidade do sócio pelos gastos tidos na prossecução de determinado fim, facilita o investimento e impulsiona a economia, criação, na sua primordial figura, do *jus mercatorum*, antepassado do moderno Direito comercial.

A sociedade exerce, pois, uma função legítima, não representando abuso a limitação de responsabilidade que propícia.

A sua autonomia em relação às pessoas dos sócios é, todavia, relativa, na medida em que, por via indireta, o seu património a eles pertence e a sua vontade é pela vontade deles fortemente direcionada.

O carácter instrumental da sociedade comercial condiciona a validade desta *construção jurídica* ao pressuposto do cumprimento ou alcance do fim para o qual a sociedade foi constituída, isto é, ao pressuposto de que a realidade comercial se não desvie desse mesmo fim, defraudando-o.

Há, de facto, situações em que a utilização da sociedade comercial é feita ao arrepio dos fins para os quais o Direito criou este instituto, em desvio da função para que foi criada, podendo constatar-se a incompatibilidade entre o comportamento da própria sociedade e os valores que a ordem jurídica procura proteger e assegurar.

---

[524] *Cf*. CUNHA, *Direito das Sociedades Comerciais*, pp. 87-89

[525] Exceto, note-se, se os sócios se responsabilizarem, mediante expressa menção no contrato, pelas dívidas da sociedade comercial.

A separação de patrimónios levanta, pois, nessas situações, algumas questões: a sociedade apesar da supra referida autonomia, é pertença dos sócios e é animada pela sua vontade e direção, não passa de um veículo de transporte rumo a um destino, que funciona como fim a que ora se inclui como objeto no mapa contratual criado pelos sócios.

Dado isto, a virtual criação da pessoa coletiva oferece aos seus sócios meios, que para os mais criativos, funcionam como uma válvula de escape de um sistema duro quando à figura do devedor, usando como escudo a sociedade comercial.

De modo a impedir tal desiderato, a doutrina e a jurisprudência desenvolveram uma figura que, que é uso designar por *desconsideração da personalidade jurídica* [526] e que se desdobra, numa operação pela qual a personalidade jurídica de uma pessoa coletiva é afastada, destruindo ou evitando as consequências que decorrem da afirmação da autonomia jurídica da pessoa coletiva, enquanto titular de personalidade jurídica [527].

Cada vez mais considerada, esta teoria [528] vem sendo desenvolvida progressivamente.

---

[526] *Cf.* RIBEIRO, *A Tutela dos Credores das Sociedades por Quotas e a "Desconsideração da Personalidade Jurídica"*, p 67.

[527] *Cf*. RIBEIRO*, op. cit.,* pp. 69-70.

[528] Veja-se o recente Acórdão da Relação de Coimbra, de 03.07.2013, Proc. 943/10.8, disponível em http://www.trc.pt/direito-de-trabalho/8862-ap943108ttlrac1-.html, acedido em 16.09.2013:

> *«A desconsideração ou levantamento da personalidade coletiva surgiu na doutrina e, posteriormente, na jurisprudência como meio de cercear formas abusivas de atuação, que ponham em risco a harmonia e a credibilidade do sistema. No fundamental, ela traduz-se numa delimitação negativa da personalidade coletiva por exigência do sistema ou "exprime situações nas quais, mercê dos vetores sistemáticos concretamente mais poderosos, as normas que firmam a personalidade coletiva são substituídas por outras normas. O recurso a esse instituto é possível quando ocorram situações de responsabilidade civil assentes em princípios gerais ou em normas de proteção, nomeadamente dos credores, ou em situações de abuso de direito e não exista outro fundamento legal que invalide a conduta do sócio ou da sociedade que se pretende atacar, ou seja, a desconsideração tem carácter subsidiário. De entre elas avultam a confusão ou promiscuidade entre as esferas jurídicas de duas ou mais pessoas, normalmente entre a sociedade e os seus sócios (ainda que não tenha de ser obrigatoriamente assim); a subcapitalização da sociedade, por insuficiência de recursos patrimoniais necessários para concretizar o objeto social e prosseguir a sua atividade; e as relações de domínio grupal. Em todas estas situações verifica-se que a personalidade coletiva é usada de modo ilícito ou abusivo para prejudicar terceiros, existindo uma utilização contrária a normas ou princípios gerais, incluindo a ética dos negócios. A desconsideração tem de envolver sempre um juízo de reprovação sobre a conduta do agente, ou seja, envolve sempre a formulação de um juízo de censura e deve revelar-se ilícita, havendo que verificar se ocorre uma postura de fraude à lei ou de abuso de direito.».*

Pode considerar-se que o seu aparecimento data do início do século XX, nos Estados Unidos da América, através de decisões judiciais como é o caso julgado em 1939, *Taylor v. Standard Gas and Electric Company*, em que o Supremo Tribunal daquele país entendeu apenas permitir a uma sociedade-mãe obter o reembolso de créditos concedidos a uma sua sociedade filha, em processo de falência desta, depois de pagas integralmente as dívidas dos restantes credores [529] (corrente a partir daí conhecida por *Deep Rock Doctrine* [530]) .

A tese vem sucessivamente encontrando um maior número de defensores por corresponder a uma solução para as necessidades de correção ao já mencionado desvio da função da sociedade comercial.

Na doutrina portuguesa, desde meados do século passado que foram surgindo alguns autores que impunham limites à *absolutização* da personalidade jurídica das pessoas coletivas, mais concretamente, ao princípio da limitação da responsabilidade dos sócios das chamadas sociedades de capitais [531].

Contudo, só nos anos mais recentes é que os tribunais portugueses, principalmente, os tribunais superiores, passaram a referir-se expressamente à desconsideração da personalidade jurídica, aplicando-o com as maiores das cautelas.

A técnica da desconsideração da personalidade jurídica tem vindo a desenvolver-se em diversos países, adoptando outras tantas denominações, sendo certo, no entanto que, será sempre de aplicação casuística.

---

[529] DOMINGUES*, in Do Capital Social. Noção, Princípios e Funções*, p. 170.

[530] Nos termos desta regra, quando uma empresa subsidiária é declarada falida ou insolvente um acionista, com controlo sobre a empresa, reclama créditos sobre a subsidiária com origem em contratos de suprimentos, os suprimentos têm, na graduação de créditos, o mesmo tratamento que é dado às participações de capital, ou seja, têm a natureza de créditos subordinados. O que também se aplica quando é uma sociedade-mãe a reclama créditos da insolvência da sua participada, quando as circunstância do caso o exijam, segundo juízos de equidade, do que são exemplos situações de descapitalização da participada em benefício da sociedade – mãe. Era este precisamente o caso da *Deep Rock Oil Corporation*, que não passava de uma subsidiária da *Standard Gas Company* que tinha sido propositadamente descapitalizada pela sociedade-mãe.

[531] Cf. RIBEIRO, *A Tutela dos Credores*…, p. 299.

Corresponde, *mutatis mutandi*, ao "*disregarding of the legal entity*" ou a "*piercing*" ou "*lifting" "the corporate veil*" da doutrina anglo-saxónica [532], à "*Durchgriff*" da doutrina Alemã, ao "*superamento della personalità giuridica*" da doutrina italiana e à "*destimación de la personalidade juridica*" da doutrina espanhola, que visa suplantar a barreira legal imposta pela sociedade comercial contornando-a de forma a manter íntegros os valores que inspiraram a sua criação [533].

A desconsideração destina-se ao aperfeiçoamento do próprio instituto da personalização da sociedade comercial.

Na verdade, determina a ineficácia episódica do seu ato constitutivo, preservando a validade e a existência de todos os demais atos que não se relacionam com o desvio à sua finalidade, e nisto protegendo a própria existência da sociedade.

A teoria da desconsideração assegura a finalidade que a ordem jurídica pretende acautelar com a atribuição da personalidade jurídica à sociedade, ao mesmo tempo que protege todos os que com ela contatam dos prejuízos decorrentes da utilização desvirtuadora dos seus fins.

A "*Durchgriff*", fazendo uso da nomenclatura alemã, é uma técnica que torna ineficaz, em determinada situação fática, a personalidade jurídica da sociedade comercial, e que, por essa razão permite atribuir ao sócio condutas

---

[532] PAYNE, Lifting the Corporate Veil: A Reassessment of the Fraud Exception:

> *«If students of company law know just one case, that case will be Salomon v. A. Salomon & Co. Ltd (1897). Which firmly established the English law principle that a company is a legal person entirely separate and distinct from the members of hat company. It is trite law that a rather hefty veil is drawn between these two that can be lifted only in a limited number of circumstances that seem to fluctuate according to current judicial thinking. However, it is well established that the courts will not allow the corporate form to be used for the purposes of fraud or as a device to evade a contractual or other legal obligation" , a principle which is referred to hereafter as the fraud exception "to the Salomon principle.».*

[533] RIBEIRO, *op. cit.*, pp. 19 - afirma que "*O problema da tutela dos credores sociais tem apaixonado a doutrina nacional e estrangeira, particularmente quando essa tutela é posta em causa pela atuação dos sócios; e, entre nós, tanto os tribunais como os autores parecem cada vez mais rendidos aos benefícios do recurso, nessa matéria, à chamada "desconsideração da personalidade jurídica.*".

que, se não fosse o "*superamento della personalità giuridica*", seriam atribuídas apenas à sociedade.

Através da desconsideração, determinados atos societários são declarados ineficazes e a importância do sócio sobressai em relação à sociedade, ficando esta assim em segundo plano.

O afastamento momentâneo da personalidade jurídica da sociedade, para alcançar diretamente o sócio – o homem oculto - e o seu património, responsabilizando-o como se a sociedade não existisse em relação a determinado ato concreto, envolve, pois, aquando da sua aplicação, uma opção a favor de um valor ou um interesse específico em face de outros valores ou outros interesses.

Note-se que a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade não acarreta a nulidade dos atos que potenciam o eventual recurso a juízo.

Os atos praticados não são anulados; apenas são tomadas outras medidas capazes de corrigir e compensar a distorção da função da sociedade, desfazendo o que de menos lícito tiver sido praticado por debaixo do seu manto.

Isto é, nas palavras de DOMINGUES [534], pretende-se, sempre que há uma utilização abusiva do regime societário por parte dos sócios, compensar a separação que entre estes e a sociedade existe por força da atribuição a esta de personalidade jurídica, imputando àqueles a responsabilidade de que ela seja titular.

Podemos identificar dois grupos ou tipos de superação da personalidade jurídica societária: os casos de imputação, em que determinados conhecimentos, qualidades ou comportamentos dos sócios são imputados à sociedade, e os casos de responsabilidade, em que se verifica a quebra da responsabilidade limitada.

---

[534] *Ibidem*.

São estes últimos os que, como mais adiante veremos, ao estudarmos a relação dos sócios diante do fisco, mais nos interessam e justificam a análise no contexto do nosso estudo.

A desconsideração da personalidade jurídica esvazia o espectro da sociedade, recortando a sua alma, permitindo a passagem às balas disparadas pelos credores utilizando a arma do Direito, atingindo assim a figura do sócio pouco escrupuloso que se tentou locupletar utilizando fraudulosamente a figura da sociedade.

Não se esvazia a imagem da personalidade da sociedade comercial, antes é levantada uma muralha de proteção, impossibilitando o seu mau uso, punindo quem tenta denegrir e afetar, ilicitamente, o património da sociedade.

Esta solução justifica-se sobretudo com o recurso à responsabilidade por factos ilícitos, ao abuso de direito, ao abuso do instituto, à teoria do fim da norma ou ainda, à integração do sistema através da criação de uma norma *ad hoc*, nos termos do artigo 10.º, n.º 3, do CC.

Este pressuposto de utilização abusiva da personalidade jurídica encontra-se, aliás, expresso no artigo 84º do CSC.

A técnica tem, dissemos, aplicação casuística [535], não fazendo desaparecer totalmente a personalidade jurídica. Antes abre unicamente uma brecha no ponto em que, em relação ao caso concreto, se demonstre perentório. Só assim é que se poderá defender a verdadeira autonomia da pessoa coletiva.

Esta fuga ao regime geral é fruto de uma noção valorativa do legislador, que procura o justo, fugindo à indesejável e grosseira injustiça e justifica-se pela ocorrência de situações concretas, onde o resultado da simples aplicação do regime geral levaria a resultados indesejados.

---

[535] VERRUCOLI, *Il Superamento della Personallità Giuridica delle Società di Capitalli nella Common Law e nella Civil Law,* p. 82.

CORDEIRO explica que, nos casos de desconsideração o que se passa é que a própria pessoa coletiva foi desviada da rota que o ordenamento jurídico lhe traçou. A sociedade é, nessa medida, utilizada para mascarar uma situação, serve de véu para encobrir uma realidade [536].

Cabe contudo esclarecer que o instituto visado não se reduz apenas à responsabilização do sócio da sociedade pelas obrigações dessa pessoa coletiva.

Além disso, a desconsideração da personalidade jurídica pode operar contra o sócio, ou a favor deste [537], apesar de o mais comum ser a responsabilização do sócio e do seu património, responsabilizando-o como se a sociedade não existisse em relação a determinado ato concreto.

Tal ato não será considerado nulo nem anulável, mas leva à correção do respetivo resultado.

Se a tentativa do sócio for desvirtuar a finalidade da sociedade, usando o seu património autónomo para cumprir com obrigações suas, tal ato não será considerado inválido, antes irá despoletar outras medidas que a ordem jurídica criou para destruir tal heresia, ignorando o que for considerado menos lícito.

No que toca à responsabilização dos sócios, tal resultaria já do regime regra positivado nos artigos 84.º, 501.º e 502.º do CSC.

O instituto da *desconsideração* da personalidade jurídica aplica-se como *ultima ratio*, *i.e.,* apenas quando o sistema jurídico não oferece outra solução para corrigir as aberrações resultantes do uso abusivo do princípio da separação e da limitação legal da responsabilidade.

---

[536] CORDEIRO, *A Desconsideração da Personalidade Jurídica das Sociedades Comerciais*, p. 73.

[537] *Cf.* BENNE, *Haftungsdurchgriff bei der GmbH insbesondere im Fall der Unterkapitalisierung*, p. 198, *apud* RIBEIRO, *A Tutela dos Credores …,* p. 100.

A sua aplicação técnica resulta do recurso à figura de abuso de direito presente no artigo 334º do CC [538], do abuso do instituto, e à responsabilidade por factos ilícitos, figuras gerais do Direito.

Não fugindo à verdadeira aplicação do Direito, que provem da figura máxima do *pretor romano*, a desconsideração da personalidade jurídica poderá ainda surgir da criação de uma norma *ad hoc* [539], em busca da equidade, tal como Aristóteles a definiu [540].

Mas não se resumirão a este acervo de ferramentas sistemáticas de acerto, a aplicação do instituto de "*Durchgrif*". Também se houver resultado algum, que viole diretamente princípios de boa-fé, princípios basilares do ordenamento jurídico, poderá o julgador recorrer a tal figura.

Esta técnica não se afasta muita desta ideia de "*justiça de caso concreto*" tendo sempre uma aplicação casuística e de último reduto.

Seguindo a esteira de CORDEIRO, que apontava que o juiz deve abstrair da estrita separação entre os membros e a corporação, quando haja abuso da pessoa coletiva.

Haverá *abuso* quando, com recurso à pessoa coletiva, se contorne uma lei, se violem deveres contratuais ou se prejudiquem fraudulentamente terceiros.

Por outro lado, a pessoa coletiva também não deve ser usada – ou abusada para – frustrar o escopo duma norma ou dum negócio [541].

A aplicação desta técnica jurídica aos grupos de sociedades tem igualmente pertinência.

---

[538] Ocorrendo um exercício ilegítimo do direito dos sócios, anti-jurídico ou ilícito, conforme afirmava MENDES, Teoria *Geral do Direito Civil,* Vol. II, p. 111.

[539] *Cf.* o artigo 10.º n.º 3 CC.

[540] ARISTÓTELES fazia um paralelismo com as réguas maleáveis de lesgos, aparelhos de medição que se adaptam ao objeto a medir.

[541] CORDEIRO, *O Levantamento da Personalidade Coletiva*, pp. 110-111.

De facto, a responsabilização dos sócios detentores de posições sociais nos grupos societários pode ser assacada a estes, não só através de regras estatuídas pelos artigos 501º e 502º do CSC, como pela utilização da técnica da desconsideração da personalidade jurídica.

Assim, poder-se-á responsabilizar pessoalmente os sócios quando estes usem de forma abusiva a sociedade, aproveitando-se da limitação legal da responsabilidade para fins ilícitos, contrariando a expectativa social e económica que o legislador atribui como o fim a prosseguir pela sociedade.

Do ponto de vista fiscal, a questão da desconsideração da personalidade jurídica toca na questão, mais ampla – porque não limitada a esta "técnica" – da cláusula geral anti-abuso, que abor*dare*mos mais à frente.

De facto, no Direito tributário, a *desconsideração* da personalidade jurídica das pessoas coletivas é consumida pela cláusula geral antiabuso [542], mais abrangente ainda que técnica e conceptualmente distinta.

Contra, CORDEIRO entende que o mecanismo de desconsideração pode ser encarado como um meio de responsabilizar os sócios perante as dívidas tributárias [543].

Defende que seria preferível, quer do ponto de vista prático, quer tendo em conta a coerência do sistema, um instituto geral, ainda que sempre de aplicação subsidiária, que substituísse ambas as figuras [544].

Num sentido idêntico já FERNANDES [545], havia defendido uma aplicação da figura da "*desconsideração da personalidade*" provinda do Direito societário ao Direito tributário, mas nunca defendendo uma criação tão geral.

---

[542] Atualmente contemplada no artigo 38º, n.º 2 da LGT

[543] *Op. cit*., p. 4.

[544] *In A Tutela do Credor Tributário e a doutrina da Desconsideração da Personalidade Coletiva das Sociedades Comerciais*, disponível em http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/9726/1/TESE.pdf, acedido em 29.08.2013.

[545] *In Teoria Geral do Direito Civil - Vol. I – Introdução, Pressupostos da Relação Jurídica*, p. 532.

A melhor posição, entende o Autor, será a que defende a criação normativa de um instituto de carácter geral, que buscasse impedir o escape de sócios fraudulentos quer à sua responsabilidade por dívidas comuns, quer fiscal, unindo materialmente a cláusula geral antiabuso e a figura em apreço.

Assim, de um só golpe, criava-se uma figura de desincentivo à evasão e fraude fiscal, como também de punição material dos atentados à autonomia patrimonial e de personalidade das sociedades comerciais [546].

32. Ponto de ordem – estado da questão

Na parte deste trabalho que nos preparamos para deixar, analisamos a origem e a natureza do conceito jurídico de *pessoas jurídicas* ou *morais.*

As quais, por contraponto às *físicas*, são entes criados pela lei e constituídos pela união de pessoas que se esforçam por atingir algum objetivo comum.

Cuja *personalidade* é, no entanto, distinta e autónoma das pessoas que os compõem.

O Direito ficciona *pessoalidade* a estes entes em ordem aos interesses humanos que estes congregam e à necessidade de criação e defesa de um património distinto do dos seus membros. que não possa ser afetado pelas vicissitudes a que estes possam estar sujeitos.

Para que o fim do ente jurídico possa ser atingido, o Direito imagina-lhe órgãos que agem por ele, que por ele se apresentam, que o obrigam contratualmente e o fazem incorrer em responsabilidade extracontratual e criminal, se caso disso.

---

[546] *Idem, ibidem*.

Não são, portanto, meros representantes de quem não tivesse capacidade de exercício, mas o instrumento pelo qual o ente jurídico age e se faz ouvir e o responsabiliza, tanto quanto a mente humana responsabiliza o corpo.

Também a capacidade de exercício das pessoas coletivas, que tradicionalmente se tem por limitada pelo princípio da especialidade do fim, tem vindo progressivamente ao autonomizar-se, a tal ponto que nos sistemas da raiz anglo-saxónica já se vislumbra o fim do *ultra vires theory*.

A ficção vai ao ponto se de admitir possam estes entes jurídicos ser titulares de direitos relativos à personalidade, ao menos, os que respeitem à prossecução do fim ou objetivo em razão do qual foram criados.

Assim, é hoje aceite comummente que direito tradicionalmente ligados à personalidade, como o direito à reserva, à imagem, ao bom nome e reputação social, ao sigilo da correspondência, existam e mereçam tutela ativa na esfera das pessoas coletivas.

Chega-se, por vezes, ao ponto de tutelar à pessoa coletiva direitos de personalidade, com conteúdo moral, intimamente ligados à ideia de *espírito humano*, como é o caso dos chamados direitos morais de autor, *maxime,* o direito a reclamar a paternidade da obra e a pugnar pela respetiva integridade.

Ao mesmo tempo que o ente coletivo, uma vez nascido, reclama cada vez maior autonomia relativamente às pessoas físicas que quiseram constitui-lo, a doutrina reclama soluções para os casos em que o ente constitui um obstáculo entre os seus membros e os credores deste, propositadamente criado, mantido ou usado para o efeito.

Nesses casos – e sobretudo no que respeita aos entes coletivos constituídos os sob a forma de sociedades comerciais – tem-se lançado mão de teorias, como da *affectio societatis* enquanto elemento essencial.

Uma tal tese tem como consequência quem quebrada a *affectio* – ou nos casos em que não existe senão a aparência de *affectio* - cessa a justificação da

personalidade jurídica, que se extingue, com as respetivas consequência para o património dos membros do ente coletivo.

Uma outra doutrina, com consequências menos radicais e talvez por isso mais facilmente aceite, propugna a desconsideração, sempre pontual, da personalidade jurídica do ente coletivo sempre que a personalidade seja usada de forma abusiva, com o fim de prejudicar terceiros ou de fugir a responsabilidades nas quais os seus membros, não fosse o escudo do ente coletivo, incorreriam.

A desconsideração só pode ser usada quando o ordenamento jurídico não forneça outra solução e não afeta a integridade do ente jurídico.

Não afeta sequer os negócios por ele praticados, que continuam válidos. Apenas ignora ou desconsidera, na configuração do ato jurídico, o sujeito, o ente coletivo, imputando na esfera dos sócios as respetivas consequências.

Em qualquer caso, os entes coletivos têm com a lei um encontro que, em muito, se assemelha ao das pessoas físicas mas que, noutros casos, é distinto.

O Direito tributário, de pendor marcadamente tecnicista, cunhado com o objetivo de potenciar a eficiência da cobrança da receita, tende a ser pouco sensível aos princípios e institutos que enformam o *sistema* jurídico.

Sistema relativamente ao qual gosta, aliás, de se colocar à margem.

Limita, como veremos, o recurso aos princípios e normativos de outros ramos de Direito [547] e proíbe, em certos casos, a analogia [548].

Trata a personalidade, como veremos também, quando curarmos da questão da personalidade e capacidade tributárias, com particular descuido.

---

[547] *Supra* 20. Aplicação subsidiária de outros diplomas?, pp. 104 e ss..

[548] *Supra, 22.* O princípio da legalidade e a proibição da analogia*,* pp. 112 e ss..

A um tempo, quer por vezes, estender a personalidade tributária, a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídico-tributárias, a entes destituídos de personalidade jurídica [549].

A outro, institui particulares mecanismos de responsabilização dos órgãos das pessoas coletivas e dos seus membros pelas dívidas de natureza tributaria e institui mecanismos muito particulares, potencialmente arbitrários, de desconsideração da personalidade, que já analisamos, e da liberdade contratual do ente coletivo, de que ao diante trataremos [550].

Como tal, antes de podemos concluir que se podem aplicar, na relação jurídica tributária, aos entes coletivos as características e, *mutatis mutandis*, as regras do fenómeno sucessório previsto para as pessoas físicas, é necessário analisar a natureza, o objeto e os sujeitos daquela relação jurídica, de particulares contornos definidos pelo Direito fiscal.

---

[549] *Infra,* 33*.* A personalidade e a capacidade tributária*,* pp. 202 e ss..

[550] *Supra,* 31 A *desconsideração* da personalidade jurídica dos entes coletivos, pp. 186 e ss. e *infra*, 46. Os limites da liberdade negocial, pp. 283 e ss.

Todo o pressuposto em que assenta esta tese é, de facto, o de que o facto de a lei não regular a liquidação de imposto posterior à extinção da personalidade jurídica de um ente coletivo, sociedade comercial, é uma lacuna.

De outro modo, se o que falta na lei não faz falta, não carece de lá estar, seriamos forçados a concluir que se o imposto não foi liquidado em *vida* da sociedade, já não pode sê-lo depois de esta *perecer* [551].

Esta posição, por tentadora que, admitimos, seja, contraria, no nosso entender, o plano do sistema jurídico, na medida em que uma tal consequência é muito mais difícil de defender no caso de liquidação de imposto posterior à morte de uma pessoa física.

Dir-se-á, procurando cautelarmente as brechas da nossa última afirmação, que a morte de uma pessoa jurídica é um processo mais previsível, mais controlável, do que o de uma pessoa física, o que sempre deixará tempo à administração tributária, no caso daquelas, mas já não no caso destas, para inspecionar os factos tributários que ainda possam dar origem a liquidação e efetuá-la, antes que seja dissolver e encerrar a liquidação de uma sociedade, à semelhança do que sucede, por exemplo, em França [552].

É de suma importância compreender quem é, nestes casos – que sucedem com alguma frequência – o sujeito do imposto, quem é o obrigado ou responsável, quem deve ser o destinatário das comunicações e notificações efetuadas durante o procedimento de liquidação do imposto e a que título o deve ser.

Na verdade, à tutela do investimento dos sócios nas sociedades subjaz, como veremos mais ao diante, a tutela do *desinvestimento*, *i.e.*, a concretização da possibilidade dos sócios, verificados certos pressupostos, reavaliarem o seu

---

[551] É o que defende CAMPOS (em Parecer não publicado).

[552] *Vide*, *supra*, pp. 28 e ss..

investimento social e poderem, sem maiores enredos, desinvestir da sociedade [553].

Ora, mesmo depois de findo o contrato, surgem algumas obrigações – dele decorrentes ou da lei – para um ou outro dos sujeitos da relação.

Essas obrigações têm origem numa determinada relação jurídica que, em rigor, não está extinta enquanto elas subsistirem, a não ser que se considere que elas formam relações jurídicas distintas, embora relacionadas com a primeira, mais não seja por nascerem exatamente porque – e quando – aquela morre [554].

Assim se passa com a relação jurídica tributária: extinguir-se-á ela quando o sujeito passivo, *rectius* a pessoa (física ou jurídica) que preencheu o facto tributário desaparece? Nascem, em lugar dela, novas relações, designadamente com aqueles que, fruto do desaparecimento, lhe sucedem, surgindo para eles responsabilidade ou, pelo contrário, a relação subsiste e nela se dá apenas uma modificação subjetiva?

É o que procuraremos analisar nas páginas que se seguem.

33. A personalidade e a capacidade tributária

A questão da personalidade e da capacidade das pessoas coletivas, que ao diante analisaremos, entronca com o problema da personalidade e da capacidade tributárias.

Nos termos da LGT, tem personalidade tributária quem tiver personalidade jurídica e, capacidade tributária, quem tiver personalidade tributária. Sendo

---

[553] GONÇALVES, *Fusão, Cisão e Transformação das Sociedades Comerciais – A Posição Jurídica dos Sócios e a Delimitação do* Statuo Viae, p. 380.

[554] VENTURA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades, Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, p. 8.

certo que esta, na formulação legal, "*consiste na suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias*" [555].

É, portanto capacidade de gozo [556], sendo que, quanto à de exercício, que nem todos os sujeitos tributários têm, a LGT remete, no artigo 16.º, números 1, 3 e 4, para o instituto da representação em direito civil [557, 558].

Como ensinam CAMPOS, RODRIGUES e SOUSA [559], à personalidade tributária aplica-se, em princípio e em tudo o que a lei não contrarie, a teoria geral da personalidade jurídica, pelo que coincide, em princípio, com a personalidade jurídica em geral.

Por esse motivo, "*não se pode afirmar um conceito de capacidade tributária com carácter geral em Direito tributário, ou oposto ou diferente do Direito privado*" [560] .

Também para MARTÍNEZ, a personalidade tributária constitui um aspeto da personalidade jurídica, consubstanciado no reconhecimento de "*centros de imputação de direitos e deveres tributários*" [561].

É, portanto, inadmissível que sejam sujeitos de relações de imposto entidades desprovidas de personalidade jurídica, entidades meramente de facto [562].

Faltando-lhes a personalidade, tais entes não têm a inerente capacidade jurídica, de *gozo de direitos,* não são *entes capazes de direitos e obrigações*[563].

Sendo certo que, alerta o Autor, o Direito fiscal desinteressa-se amiúde da regularidade jurídica, na medida em que não tributa situações jurídicas, mas

---

[555] *Cf.* o artigo 15.º.
[556] NABAIS, *Direito Fiscal*, p. 259.
[557] *Idem, ibidem*.
[558] Cf. o artigo 16.º.
[559] *Lei Geral Tributária,* pp. 101 e 102, em anotação ao artigo 15.º.
[560] *Idem, ibidem*, p. 105.
[561] *Direito Fiscal,* p. 203.
[562] MARTÍNEZ, *op. cit.,* p. 205.
[563] PINTO*, Teoria Geral do Direito Civil*, p. 194.

situações de facto e só esta ideia, a da produção de efeitos económicos, parece dominar os sistemas fiscais, ideia que está neles profundamente enraizada e que só com uma profunda reforma poderia ser afastada [564].

Também para TEIXEIRA não faz sentido falar em personalidade tributária de forma distinta da personalidade jurídica, que é una e está acima dos ramos de Direito, pelos quais não se reparte [565].

Há, porém, situações nas quais o ordenamento jurídico tributário considera sujeitos tributários entidades destituídas de personalidade jurídica.

São estas, em primeiro ligar, as entidades sem personalidade, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributados diretamente em IRS ou IRC na titularidade de pessoas singulares ou coletivas. Será o caso das heranças jacentes, das pessoas coletivas declaradas inválidas, das associações e sociedades civis sem personalidade jurídica, das sociedades irregulares.

Será também o caso das entidades que não tenham direção efetiva ou sede no território nacional e cujos rendimentos aqui obtidos não estejam sujeitos a IRS, nomeadamente, as sucursais, agências, delegações ou representações de entidades sem sede ou direção efetiva em território nacional [566].

Estes entes não têm, porém, no nosso entender [567], personalidade jurídica tributaria, antes constituem centros de imputação, unidades fiscais, à semelhança, aliás, do que acontece com a Família, à luz do disposto nos números 5 e 6 do citado artigo 16.º da LGT, que determina que qualquer dos cônjuges pode praticar qualquer ato relativo à situação tributária do agregado familiar, bem

---

[564] MARTÍNEZ, *op. cit.,* pp. 219-220, 221-224.

[565] *Cf. Princípios de Direito Fiscal*, p. 180.

[566] NABAIS*, Direito Fiscal*, pp. 259-260.

[567] Contra, *cf.* MORAIS, in *Apontamentos ao IRC,* pp. 13 e 14, e *A Execução Fiscal*, p. 55. O Autor afirma que há "entes de facto", como as heranças jacentes, as sociedades irregulares, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica, aos quais a lei fiscal atribui verdadeira personalidade e, consequentemente, capacidade tributárias.

como os relativos a bens e interesses do outro cônjuge, desde que este os conhece e não se tenha expressamente oposto, o que se presume.

Estas disposições constituem, note-se, não uma derrogação, mas uma consequência do que já decorre do regime de administração dos bens, próprios de cada um e comuns do casal, estabelecido nos artigos 1678.º e seguintes do CC e terá de ser interpretado à luz destas regras.

A personalidade tributária engloba a personalidade judiciária tributária, ou seja, face ao disposto no CPC, *ex vi* do artigo 2.º, alínea d), da LGT, a "*susceti-bilidade de ser parte em processos judiciais respeitantes a relações jurídicas tributárias*" [568] .

É verdade que não são estranhas ao Direito determinadas *extensões* da possibilidade de ser titular de posições jurídicas a quem não tem personalidade.

Confronte-se, por exemplo, o disposto no n.º 2 do artigo 4.º do CPC, segundo o qual tem personalidade judiciária quem tem personalidade jurídica, com o disposto no artigo 5.º, que literalmente *estende* a personalidade judiciária [569] à herança jacente e outros patrimónios autónomos sem titular [570], à sociedade civil, à sociedade comercial irregular [571], à associação sem personalidade jurídica e aos navios.

---

[568] CAMPOS, RODRIGUES, SOUSA, *op. cit.,* p. 102.

[569] *Cf*. o artigo 5.º.

[570] Ou *direitos sem sujeito* ou, ainda, *estados de vinculação de certos bens*. Cf. PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil,* p. 197.

[571] *Vide* o Acórdão do STJ, de 18.06.1991, *in* BMJ, 408.º - 608:

> *«I – As sociedades comerciais irregulares gozam de personalidade judiciária, não podendo opor a terceiros, demandantes, a irregularidade da sua constituição (art. 8.º, n.º 1 do Cód. Proc. Civil). II – Além disso, a ação pode ser proposta contra aquela sociedade ou somente contra os sócios, que serão pessoal, ilimitada e solidariamente responsáveis pelas obrigações assumidas por aquela ou por qualquer deles (…).».*

Cf. ainda o Acórdão da Relação de Coimbra de 07.05.1996, *in* CJ, 1996, 3.º, pág. 8: "*III – Não obstante a sociedade comercial irregular estar destituída de personalidade jurídica ativa, os seus sócios podem intentar, em seu nome pessoal, individual ou conjuntamente, ações em defesa dos legítimos interesses societários*".

O problema que a norma visa resolver não é, no nosso entender, a falta de personalidade, antes a falta de titularidade do ente ou património a quem, de outra forma, estaria vedado ser parte.

Em qualquer caso, note-se que a norma estende a personalidade judiciária, mas já não a capacidade judiciária, que coincide com a de exercício que estes entes, porque não têm personalidade jurídica, não têm. De onde carecerem de representação para poderem estar em Juízo [572].

CAMPOS e CAMPOS [573] entendem que a personalidade judiciária é reconhecida a todas as entidades que têm personalidade jurídica, não sendo necessário preencher quaisquer outros requisitos ou pressupostos, mas é também reconhecida desprovidas de personalidade jurídica.

Também para CARVALHO e PARDAL, onde existir um centro de imputação de relações ou atividades económicas tributárias, aí deverá haver lugar ao reconhecimento de uma personalidade tributária [574].

Note-se, todavia, que o alcance desta *extensão* da personalidade jurídica tributária é relevante apenas para efeitos de tributação, *i.e.*, para determinação das obrigações fiscais.

Não tem, assim, a virtualidade de transformar as entidades sem personalidade jurídica em pessoas distintas, para efeitos das suas relações com os devedores, designadamente, com o fisco.

A *extensão* de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica constitui, pois, uma ficção, válida apenas para determinar a medida da tributação e justifica-se por diversas razões, diversas em cada um dos casos pontuais – excecionais e necessariamente previstos na lei – em que ela acontece.

---

[572] *Cf.* os artigos 9.º, 10.º e 22.º do CPC.

[573] *In Direito Tributário*, pp. 345-365.

[574] *Código de Processo das Contribuições e Impostos: Anotado*, p. 112.

Nesse caso, ainda que desprovidas de personalidade, estes entes são geradores de rendimentos e, por isso, contribuintes [575].

Por exemplo, no caso dos estabelecimentos estáveis de não residentes em território português, a extensão da personalidade para efeitos da determinação da matéria coletável e do tributo justifica-se por razões de equidade na repartição interestadual de receitas fiscais.

Que se reconduz a que a entidade sem personalidade jurídica seja tratada como se fosse um ente distinto da pessoa singular ou coletiva que o cria, para efeitos da determinação da tributação que deve incidir sobre a sua atividade em Portugal.

Isto é, a *personalização* [576] de entidades sem personalidade jurídica que não tenham sede ou direção efetiva em território português tem em vista apenas determinar a *extensão da obrigação de imposto*, na terminologia do art.º 4.º, do CIRC, em cujo n.º 2 se refere que "*as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos*".

O património do estabelecimento estável tem, como tal, de certo modo, autonomia, mas tão só para determinação do rendimento "nele" obtidos, *rectius*, obtidos por efeito da atividade da sociedade-mãe em Portugal por via deste estabelecimento.

Portanto, a dita *personalização* de um estabelecimento estável sem personalidade jurídica não tem quaisquer consequências a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens que forem afetos à atividade desse estabelecimento estável, continuam a pertencer à sociedade que o criou e o sujeito da obrigação de imposto é, sempre, a sociedade-mãe.

---

[575] PIMENTEL, *in O Conceito de Contribuinte Tributário*, p. 63. Discordamos do Autor, pelas razões que vão ao diante aduzidas, quando ele conclui que, por isso, são *"pessoas jurídico-tributárias*".

[576] A expressão é de MORAIS*, in Apontamentos ao IRC*, p. 30,

Não há, consequentemente, nas relações com terceiros, inclusive com a administração tributária, qualquer efeito patrimonial derivado da criação de um estabelecimento estável sem personalidade jurídica.

Podendo, por isso, quaisquer credores que se relacionaram diretamente com a sociedade-mãe satisfazer os seus créditos coercivamente sobre bens que estejam afetos ao estabelecimento estável, bem como os que se relacionaram diretamente com este cobrar coercivamente os seus créditos sobre bens que estejam afetos à atividade da sociedade-mãe ou a outros estabelecimentos estáveis sem personalidade jurídica que aquela tenha criado.

Quando se fala em *património autónomo* para efeitos de Direito tributário, não é com o sentido que o conceito de património autónomo assume para efeitos do Direito civil, que se traduz num regime especial de afetação de determinados bens ao pagamento de determinadas dívidas.

Para ANDRADE [577], património autónomo é o conjunto patrimonial a que a ordem jurídica dá um tratamento especial, distinto do restante património do titular, sob o ponto de vista da responsabilidade por dívidas.

Todavia, no âmbito do Direito tributário, o que imprime a separação ou autonomia, ao património em causa, não é a sua afetação especial, nem o carácter separado da sua administração, tão pouco a sua sujeição a um dado regime de responsabilidade por dívidas, mas o facto de a lei submeter uma massa de bens e direitos a um tratamento fiscal unitário [578].

A autonomia patrimonial de Direito tributário – e que é vulgarmente designada por "*equiparação a empresa independente*" – revela-se enquanto a lei submete a tributação independente os lucros que lhe são diretamente imputáveis,

---

[577] *Teoria Geral do Direito Civil*, pp. 218-219

[578] XAVIER, XAVIER e PALMA, *Direito Tributário Internacional*, p. 326.

ao invés de tributar a pessoa coletiva no seu conjunto ou de tributar analiticamente o residente no estrangeiro por cada um dos rendimentos isolados que auferir, através da retenção na fonte.

Todavia, entre nós, 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 coletivas aí residentes.

Por conseguinte, uma tal extensão, ficcionada, da personalidade tributária não lhes concede nem capacidade tributária nem personalidade judiciária tributária.

Com efeito, quer o CIRS, no artigo 13.º, n,º 1, quer o CIRC, no artigo 2.º, consideram sujeito passivo do imposto, não o estabelecimento estável, em, si mesmo considerado, mas as pessoas singulares ou coletivas, residentes no estrangeiro, que sejam os seus titulares [579].

É, efetivamente, o que, quanto às pessoas coletivas (que é o que aqui interessa), resulta da alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC, em que se estabelece que são sujeitos passivos do imposto as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Este regime de autonomia patrimonial para efeitos tributários é transponível para o regime do IVA, no que respeita à incidência subjetiva.

Na verdade, desde logo, sendo o regime que se referiu o aplicável em matéria de IRC, a conclusão de que relativamente ao IVA haveria um regime diferente só poderia resultar de normas especiais relativas a este imposto que,

[579] *Idem, ibidem.*

com congruência duvidosa, permitissem vislumbrar que o estabelecimento estável seria um sujeito passivo para efeitos deste imposto.

Ora, no CIVA não há qualquer disposição de que se possa concluir que a autonomia que é reconhecida para efeitos tributários exceda a determinação da incidência objetiva do imposto nem que permita qualificar o estabelecimento estável como entidade patrimonial autónoma para efeitos de responsabilidade por dívidas.

Por isso, desde logo, estar-se-á perante a falta de suporte normativo para atribuir ao estabelecimento estável a potencialidade para ser sujeito passivo de IVA.

Mas, para além disso, há elementos normativos que apontam manifestamente em sentido de ele não ter essa potencialidade.

O art.º 2.º do CIVA, apesar de apenas referir como sujeitos passivos do imposto pessoas singulares e coletivas, não é decisivo para concluir que o estabelecimento estável não é sujeito passivo, pois a qualidade de sujeito passivo pode ser reconhecida a entidades sem personalidade jurídica [580].

Há, no entanto, várias disposições do CIVA que aludem a *sujeitos passivos*, *transmitentes*, *adquirentes* e *prestadores* referindo-se à circunstância de eles disporem ou não de estabelecimento estável em território nacional que revelam claramente que o *sujeito passivo*, *transmitente*, *adquirente* ou *prestador* não é o próprio estabelecimento estável.

À mesma conclusão se chega à face do art.º 9.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, que, ao referir o lugar onde o prestador dos serviços tenha a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são

---

[580] Reconhecendo que o conceito de sujeito passivo de IVA, para efeitos do artigo 4.º, n.º 1, da 6.ª Diretiva, não abrange apenas pessoas singulares e coletivas, podendo ser aplicado também a entidades desprovidas de personalidade jurídica, veja-se o Acórdão do TJCE de 27.01.2000, no processo n.º C-23/98, Coletânea da jurisprudência, 2000, página I-00419. Disponível em http://curia.europa.eu, acedido em 18.09.2013.

prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual, inequivocamente deixa perceber que o prestador é a pessoa singular ou coletiva detentora do estabelecimento estável e não este [581].

Esta questão, da coincidência da personalidade jurídica com a tributária é, na verdade, como veremos mais adiante [582], central à nossa tese.

Em qualquer caso, sempre diremos desde já que todos os exemplos de *extensão, ficcionada*, de personalidade tributária a entes sem personalidade jurídica têm por base uma determinada autonomia patrimonial, ainda que apenas tributária e, portanto, de natureza diversa do Direito civil, e, por outro lado, o exercício efetivo de uma determinada atividade.

Ora, as sociedades comerciais extintas, das quais aqui curamos, não têm nem património – que, a ter sobrado, já foi distribuído pelos sócios, na partilha - nem exercem já qualquer atividade, não se podendo, por isso, a propósito delas presumir um qualquer centro, ainda que já desprovido de personalidade, de imputação de rendimentos ou falar de sede ou direção efetiva.

Nenhuma razão existe, portanto, para lhe estender personalidade tributária depois da extinção da personalidade jurídica, o que seria, aliás, o equivalente,

---

[581] *Cf.* o Acórdão do STA de 05.07.2008, Proc. 0200/08, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 18.09.2013. No Acórdão, apesar da argumentação a que aderimos, a conclusão foi, a nosso ver, aberrantemente contraditória, quando se decidiu que

> *«A Oponente, como sociedade-mãe da sua sucursal contra quem foi inicialmente dirigida a execução, é responsável pelo pagamento da dívida exequenda e o seu património constitui garantia geral dos créditos tributários originados pela atividade desta (art.º 50.º, n.º 1, da LGT).*
>
> *O facto de ter sido dirigida inicialmente a execução contra a sucursal não constitui qualquer irregularidade, pois as sucursais de sociedades sem sede ou direção efetiva em território português têm personalidade tributária e, consequentemente, têm personalidade judiciária tributária (art.º 3.º, n.º 1, do CPPT) e capacidade judiciária (n.º 3 do mesmo artigo).*
>
> *Porém, pelo que se referiu, a sociedade, que é o sujeito passivo das dívidas de IVA liquidadas relativamente à atividade da sucursal, é responsável pelo pagamento dessas dívidas, como devedora originária, pelo que tem legitimidade passiva para a execução fiscal, nos termos do art.º 153.º, n.º 1, do CPPT.».*

Note-se que a primeira e a terceira frase são contraditórias com a segunda. Como é incoerente a afirmação a execução poderia ser dirigida contra a sucursal, face à argumentação expendida, de que a extensão a esta de personalidade tributária se destina e limita à determinação da matéria coletável, sendo que responsável pelo pagamento do imposto é, sempre, a sociedade-mãe. Pelo que era indubitavelmente contra esta que deveria ter sido dirigida à execução.

[582] *Vide infra* A *VEXATA QUAESTIO*: LIQUIDAÇÕES DE IMPOSTO POSTERIORES À EXTINÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - CONCLUSÃO, pp. 386 e ss..

que certamente se reconhecerá absurdo, de *estender* a personalidade tributária a pessoa física já falecida para efeitos de liquidação e cobrança do imposto.

34. A relação jurídica tributária

A relação jurídica é, enquanto relação humana concreta na perspetiva que é a nossa, *supra* claramente assumida, é uma relação fundada no poder que se reconhece a qualquer indivíduo de gerir autonomamente a sua esfera de interesses sob a tutela do ordenamento jurídico em vigor [583] .

Como instrui MARTÍNEZ, o imposto tanto pode corresponder a um instituto jurídico, como a uma prestação, como a uma relação jurídica.

Estes três conceitos ou visões não se excluem nem tem uns sobre os outros qualquer precedência [584].

Todavia, tendo embora presentes estes, "*parece preferível tentar apreender os aspetos essenciais do fenómeno tributário através do conceito de relação jurídica de imposto*." [585].

A noção de relação jurídica tributária foi, para SANCHES [586], importada do Direito civil e, consequentemente, remetem, nas suas característica definidoras – sujeito, objeto - para o Direito privado.

A disciplina dos impostos dá origem a um conjunto de relações de carácter jurídico que coloca o credor tributário e o contribuinte numa situação de *tendencial paridade* [587].

---

[583] CARVALHO, "Teoria Geral do Direito Civil", *in Teoria Geral do Direito Civil*, p. 90.
[584] *In Direito Fiscal*, p. 27.
[585] *Idem, ibidem*.
[586] *Manual de Direito Fiscal*, p. 245.
[587] ROCHA, *in Apontamentos de Direito Tributário* (A Relação Jurídica Tributária), p. 5.

Como ensina CAMPOS [588], o imposto é uma relação jurídico-obrigacional: uma pessoa paga certa quantia a um ente público. Nestes termos, as leis dos impostos deveriam ser moldadas segundo a estrutura da relação obrigacional: sujeitos – credor e devedor – prestação, garantia e, dessa forma, o imposto poderia ser descrito como uma relação entre dois sujeitos colocados no mesmo plano.

Concordando, ROCHA [589] afirma que a relação jurídica tributária, onde figura o credor, de um lado, e o contribuinte, do outro, é estruturalmente semelhante à relação obrigacional de Direito privado [590], sem prejuízo de um marcado regime publicista motivado pelas prerrogativas de *jus imperii* reconhecidas à Administração.

O certo é que, apesar disso, os códigos fiscais são estruturados em termos de manuais de instruções dirigidos aos funcionários da Administração fiscal e o contribuinte não aparece como um sujeito participante responsável, antes como mero suporte de uma incidência [591].

O que gera a relação existente entre credor e devedor é o vínculo estabelecido pela ordem jurídica.

Este vínculo é enformado pelos poderes que o credor detém com os correspondentes deveres impostos ao sujeito passivo da relação e forma o *núcleo central* da obrigação [592] .

Segundo ROCHA, a relação jurídica tributária, configura-se assim numa autêntica relação obrigacional complexa que se reflete nesse vínculo obrigacio-

---

[588] *In O sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, p. 15.

[589] ROCHA, *op. cit*..

[590] No mesmo sentido, MARTÍNEZ, *op. cit.,* pp. 27-28*: "*A relação jurídica de imposto tem carácter obrigacional, ou creditício [e o seu objeto] é de natureza patrimonial", correspondendo geralmente a uma prestação pecuniária.

[591] CAMPOS, *ibidem.*

[592] Na expressão de VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, p. 109.

nal em geral traduzido numa obrigação principal e na série de deveres, secundários, deveres acessórios de conduta, que gravitam em torno desse dever principal de prestar e até do direito à prestação [593].

Para o Autor, uma relação nestes moldes só foi possível através de um processo de transformação do sistema tributário que veio trazer uma maior presença do administrado no âmbito da gestão tributária, que levou a uma mudança nas relações entre este e a Administração.

Mudança que terá levado a uma desconsideração da vontade administrativa, constatando-se que muitos dos atos em matéria tributária já não são praticados por órgãos administrativos, antes pelos próprios contribuintes e até por terceiros, podendo mesmo falar-se numa privatização da relação tributária [594].

A obrigação fiscal corresponde, no seu conteúdo, ao conceito característico de obrigação do Direito civil, ou seja, ao de "*vínculo jurídico por virtude do qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação*" [595].

Decompõe-se em duas faces: ao dever jurídico imposto ao sujeito passivo (devedor) corresponde um direito subjetivo do sujeito ativo (credor). O vínculo que une os dois lados do fenómeno constitui a chamada relação de obrigação, relação obrigacional, ou apenas obrigação [596].

O termo obrigação abrange a relação no seu conjunto compreendendo, o dever de prestar, que recai sobre uma das partes, bem como o poder exigir a prestação conferido à outra [597] sendo que "*prestação é a conduta especificamente devida por certa pessoa a outra ou outras pessoas*" [598].

---

[593] *Op. cit.*, pp. 63 e ss.

[594] *Ibidem.*

[595] *Cf.* o artigo 397.º do Código Civil.

[596] COSTA, *Direito das Obrigações*, p. 73.

[597] MENDES, *Introdução ao Estudo do Direito*, p.254.

[598] VARELA, *Das Obrigações*, p. 63.

Em Direito fiscal, a prestação exigida é a entrega de um certo quantitativo com o fim de custear as despesas indispensáveis à satisfação das necessidades da comunidade.

Configura-se assim, numa conduta de *praestare* [599], na maioria das vezes expressa em valor pecuniário.

A obrigação fiscal é, como a obrigação civil, um vínculo jurídico pelo qual alguém fica adstrito a entregar a outrem uma prestação, cujo regime jurídico apresenta, no entanto, certas características que o diferenciam dos vigentes no Direito civil [600]

A obrigação tributária é uma espécie de obrigação jurídica e esta é de resto a opinião mais generalizada na doutrina.

Porém, Autores como MYRBACH-RHEINFELD negavam a natureza obrigacional às relações derivadas da lei tributária, não por lhes parecer que elas não caibam estruturalmente no conceito de obrigação jurídica, simplesmente por este conceito ter surgido no seio do Direito Privado e por recearem, como confessam, a aplicação dos princípios gerais das obrigações ao Direito tributário [601].

As obrigações civis, por estarem juridicamente inseridas num quadro dominado pelos interesses privados, tendo como fonte os contratos, os negócios jurídicos unilaterais, a gestão de negócios, o enriquecimento sem causa, ou seja, a norma individual que os sujeitos interessados autonomamente definem para si.

Por seu turno, a obrigação fiscal, cuja origem está na necessidade que o Estado tem de obter meios com que possa satisfazer a realização de determinadas tarefas, do interesse de toda a coletividade, tem a sua origem e conteúdo definidos na lei, "*norma geral por que, através do Estado, que a representa, a*

---

[599] FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, Vol. I, p. 198.

[600] TEIXEIRA, *A Relação Jurídica Fiscal*, p. 29.

[601] *Vide* MARTÍNEZ, *Direito Fiscal,* p. 163.

vontade coletiva se manifesta" [602], tendo por fonte a conjugação da incidência de imposto estabelecida na previsão legal com a realidade factual nela prevista.

Para além disso, a obrigação civil tem a natureza de obrigação de Direito privado – *inter partes* – enquanto, como adverte FAVEIRO, a obrigação fiscal é uma obrigação de carácter misto, tendo uma origem predominante no Direito público do Estado, na medida em que impõe o condicionalismo tributário e sujeita a ação para a sua exigência concreta ao domínio do Direito Administrativo.

Todavia, ao mesmo tempo, depende do comportamento dos particulares quanto à causa real da constituição do vínculo jurídico que, em concreto, lhe cria o dever de prestar [603].

Nas palavras de TEIXEIRA, a obrigação fiscal é uma obrigação em sentido verdadeiro e próprio, a qual nasce com a verificação dos pressupostos que integram a previsão do *tipo* legal.

Tal obrigação pode, portanto, ser definida como o vínculo jurídico nascido da verificação da situação ou das condições abstratamente previstas na lei tributária e cujo objeto é a prestação de imposto.

É, portanto, ensina MARTÍNEZ, uma obrigação *ex lege* no sentido de que a vontade das partes não tem nela qualquer papel a desempenhar, mas não no sentido de ser a lei o respetivo facto constitutivo, na medida em que esse será, antes, um evento previsto *na lei*: um ato ou contrato, o facto tributário [604].

Para a constituição do vínculo jurídico da prestação pecuniária por parte do contribuinte é necessário um conjunto de elementos e de requisitos: a existência de uma norma de incidência real e de sujeição pessoal contendo tipos normativos de vínculos previstos que só se concretizam em relação aos factos,

---

[602] TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 29, elege a doutrina geralmente referida pela imprópria designação de doutrina da obrigação *ex lege* como aquela que melhor explica a natureza da obrigação fiscal.

[603] *Noções Fundamentais.*., Vol. I, pp. 375 e 376.

[604] *Direito Fiscal*, p. 163.

quando eles ocorrerem; e em relação às pessoas, quando possuam as qualidades ou as características de imputabilidade previstas no referido tipo legal.

Assim, a relação jurídica fiscal estrutura-se nos moldes dum vínculo obrigacional – a obrigação fiscal – por virtude do qual o contribuinte fica sujeito ao dever de efetuar uma prestação pecuniária do Estado [605].

Prestação que este tem o direito de exigir: temos, portanto, dum lado, um direito de crédito do Estado, do outro, uma obrigação do contribuinte [606].

Ao poder fiscal do Estado de exigir determinada realização contrapõe-se o dever de sujeição dos contribuintes ao cumprimento da mesma.

A posição jurídica destes últimos não se esgota, contudo, nisto.

Com efeito, a lei protege a sua pretensão a que o exercício dos poderes fiscais decorra de acordo com as normas jurídicas que o disciplinam, a que os órgãos da administração atuem conformemente à lei, e tutela esta pretensão conferindo-lhes adequados meios da defesa da legalidade, quer de carácter contencioso, quer de carácter gracioso [607].

GIANNINI fundamentou a base da relação jurídico-tributária num conceito amplo de relação jurídica, na qual se admite a presença e coexistência de poderes da Administração e de verdadeiros direitos subjetivos tanto a favor da Administração como a favor do administrado.

Para o Autor, o conceito de relação jurídica tributária unifica todo o conjunto de direitos e deveres recíprocos que surgem entre o Estado e os contribuintes como consequência das normas reguladoras das obrigações tributárias [608].

---

[605] VELOSO, *Considerações Sobre os Deveres de Cooperação e os Respetivos Instrumentos Reativos em Sede Fiscal,* p. 18.

[606] COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, p. 240. O Autor refere-se a uma relação jurídico-fiscal em sentido estrito que constitui o núcleo central das relações fiscais.

[607] *Idem*, p. 240.

[608] *In Instituzioni di Diritto Tributario*, *apud* GIRALT, *in* "Los Deberes de Colaboración con la Administración Tributaria: La Colaboración Social y la Individual de Información Tributaria de Terceros", pp.43 e ss..

Considera que por força das disposições reguladoras das obrigações tributárias surgem, entre o Estado e os contribuintes, direitos e deveres recíprocos que formam o conteúdo de uma relação especial: a relação jurídica tributária.

Isto significa que do ordenamento jurídico-tributário não surge apenas a obrigação de pagar o correspetivo direito de exigir o crédito por parte da Administração tributária, mas também um conjunto de direitos e deveres tanto da entidade pública como dos sujeitos ao poder estatal, que têm um conteúdo e natureza diferentes [609].

Ora, a relação jurídica tributária configurada desta forma, em que é enformada tanto pela dívida tributária como pelos deveres e direitos que se estabelecem entre a Administração e administrado sem que tenham um conteúdo patrimonial, possui um conteúdo complexo.

A relação jurídico-tributária, para GIANNINI, inclui tanto a relação obrigacional – crédito ou dívida – do ente público com o contribuinte como também todo o conjunto de poderes – ou poderes-deveres – da Administração em matéria de aplicação dos tributos, assim como as correspondentes situações jurídicas subjetivas passivas a que o exercício de tais poderes faz gerar.

Isto é, a relação jurídico-fiscal inclui na sua estrutura quer o núcleo central das relações fiscais, composto pela obrigação tributária, quer todo o conjunto de poderes e deveres ou deveres e poderes, dependendo do sujeito em causa, que compõe a relação jurídica fiscal [610].

Desta forma, a relação jurídica de imposto engloba a totalidade do conjunto de deveres e direitos subjetivos de natureza fiscal, mesmo que não se tra-

---

[609] VELOSO, *op. cit.*, p. 19.

[610] *Idem, ibidem*.

duzam em quaisquer deveres de prestação pecuniária, designadamente os deveres acessórios da obrigação fiscal que configuram autênticos deveres de cooperação do sujeito passivo da relação jurídica tributária [611].

A relação jurídica tributária é, deste modo, composta por deveres principais, ou seja, a obrigação de o sujeito passivo entregar o montante de imposto por si devido aos cofres do Estado e, por deveres secundários, que dizem respeito a todos os deveres acessórios e complementares da prestação principal que têm por objeto todos os atos preparatórios para a liquidação do imposto e o cumprimento de todas as imposições legais e instruções administrativas ditadas pelo fisco [612].

Por conseguinte, a complexidade da relação jurídica tributária deriva quer de uma perspetiva subjetiva quer de uma perspetiva objetiva [613, 614].

A complexidade da relação jurídica tributária advém do facto de para além de figurarem como intervenientes tradicionais deste esquema o sujeito ativo e o sujeito passivo, surge a figura de um terceiro que será também ele um sujeito desta relação.

A fim de tornar mais seguros e mais fáceis o lançamento e a cobrança dos impostos, a lei fiscal, para além da imposição da conduta específica de Autores italianos e alemães, trouxeram assim, o conceito de relação jurídica fiscal mais

---

[611] MONTEIRO*, op. cit*., p. 20.

[612] "*A teoria geral das obrigações comporta perfeitamente tais relações acessórias, pois sempre tem admitido obrigações complexas ou múltiplas, constituídas por conjuntos de direitos e deveres nascidos do mesmo facto jurídico; assim como deveres acessórios da prestação principal*." *Cf.* MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, p. 170. A este respeito *vide*, entre outros, VARELA, *Das obrigações..*, p. 63.

[613] ROCHA*, Apontamentos ...,* pp. 8 e ss..

[614] Para NAWIASKY, i*n Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*, pp.54:

> *«Cuando se habla de obligación tributaria se piensa ante todo en la obligación del pago del tributo, o lo que es igual, la deuda tributaria de carácter pecuniario, o simplemente deuda tributaria. Ciertamente, la obligación de pagar se encuentra en el centro de la relación jurídica considerada en su totalidad y girando en torno suyo están todas las demás obligaciones. Dicha obligación de pago no agota por sí misma la relación jurídica, existiendo más bien otra serie de relaciones jurídicas que se extienden sobre ella formando círculos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización. Esta compleja situación se explica por las muy distintas formas en que se manifiestan nuestras relaciones económicas lo cual exige, antes de que cada una de ellas pueda ser objeto de regulación jurídica inmediata e individual, que el poder estatal intervenga de forma oportuna con el fin de dejarlas libres de adherencias.».*

vasto, que incluía no seu âmbito um segundo tipo de relações, direta ou indiretamente, ligadas à obrigação de imposto central [615, 616].

A par dos mencionados deveres, há autores que admitem a coexistência de outros numa perspetiva da obrigação em Direito civil.

COSTA [617] admite a existência de deveres laterais que não interessam diretamente ao cumprimento do dever principal, mas à exata satisfação dos interesses globais envolvidos na relação obrigacional, nomeadamente, de cuidado, previdência e segurança, deveres de aviso e de informação, deveres de cooperação, entre outros.

VARELA [618] admite a existência de deveres acessórios de conduta, deveres de conduta, deveres de proteção e deveres de tutela.

Prestar ou pagar uma soma em dinheiro, impõe igualmente outros deveres de prestação de facto, conexos com a situação de facto ou de direito que dê lugar à tributação.

Nesses casos, estamos perante condutas de *facere*, meramente acessórias da conduta principal que consiste no dar ou pagar, podendo mesmo ser impostas a pessoas que não são, originariamente, as vinculadas ao dever da prestação tributária ou os titulares da situação que dê lugar à tributação [619].

---

[615] MONTEIRO, *op. cit.,* p. 20.

[616] Segundo ELIZALDE Y AYMERICH, *in Las Obligaciones Entre Particulares Resultantes del Tributo*, p. 202.

> *«La relación jurídica tributaria consiste realmente en un conglomerado de relaciones que vinculan a una* multiplicidad de sujetos, cuya conducta ordena la norma fiscal para alcanzar un fin principal, el cobro del tributo por la Administración. Las relaciones que surgen son complejas, de contenido muy variado, y los sujetos vinculados se encuentran en situaciones distintas. Unas veces deben realizar actuaciones materiales (detraer cantidades dinerarias, ingresarlas en el Tesoro) otras puramente formales (presentar declaraciones, informar de operaciones económicas, expedir documentación); en ocasiones destinatario de las actuaciones debidas es la Administración (ingresos, declaraciones), pero pueden serlo otros sujetos particulares (certificaciones, facturas).».

[617] *In Direito das Obrigações*, pp. 77.

[618] *Das Obrigações...,* p. 124

[619] Refira-se, a título de exemplo deste tipo de situações, a que se passa entre o empregador e o trabalhador em que, o empregador tem o dever de no fim do mês descontar no salário pago ao trabalhador a parte correspondente do imposto por este devido, através da denominada retenção na fonte. Ou as obrigações que impendem sobre as instituições financeiras e bancos de proceder à cobrança do IRS que incide sobre os juros de depósitos que pagam ou colocam à disposição dos seus clientes.

Assim, o destinatário de tais deveres não será apenas – ou não será de todo - o sujeito passivo da obrigação fiscal.

É certo que um vasto conjunto de deveres deste tipo, mais ou menos variável de imposto para imposto, recai sobre os contribuintes de facto, ou seja, os contribuintes efetivos, verdadeiros suportadores da carga tributária.

Porém, por vezes, com efeito, estes deveres recaem sobre pessoas ou entidades relativamente às quais se verificam os factos ou situações típicas de determinado imposto independentemente de vir a ter lugar quanto a elas uma efetiva obrigação tributária, em virtude da ausência de matéria coletável ou matéria tributável negativa [620] ou da eventual existência de uma isenção [621].

Estas pessoas ou entidades, que tanto podem ser privadas como públicas, apesar de estranhas à obrigação fiscal, possuem uma privilegiada ligação à *fattispecie* tributária, pelo que se encontram em posição de prestar à Administração tributária uma colaboração fundamental "*na descoberta e fixação precisas das várias situações passíveis de imposto, ou no despiste de eventuais fraudes"* [622].

É, por conseguinte, de todo relevante nesta matéria diferenciar as diferentes espécies de sujeito passivo para a compreensão da extensão dos efeitos do carácter de complexidade que caracteriza a relação jurídica tributária [623].

Segundo XAVIER, a norma tributária não diverge de outra norma, no sentido de ser constituída por uma previsão ou hipótese e uma estatuição ou injunção.

A primeira respeita ao facto ou conjunto de factos de cuja verificação depende a constituição da obrigação de imposto.

---

[620] Sem prejuízo de, neste caso, se poder formar o direito ao reporte dos prejuízos fiscais.

[621] COSTA, *op. cit.,* p. 340.

[622] COSTA, *op. cit.*, p. 342.

[623] O que ao diante faremos com maior detalhe. *Vide infra* as pp. 245 a 253.

Por sua vez, a estatuição traduz-se na própria criação de uma obrigação tributária a cargo do sujeito a quem respeita o facto previsto na norma.

São elementos de uma relação jurídica – não excluindo a tributária – o facto jurídico, o objeto, os sujeitos e a garantia [624].

35. O *facto tributário*

Facto jurídico é, bem sabido, qualquer facto da vida real produtivo de efeitos jurídicos [625], todo o ato humano ou acontecimento natural juridicamente relevante [626].

A eficácia jurídica do facto pode ser constitutiva, modificativa ou extintiva [627] de relações jurídicas.

O facto jurídico tem um papel condicionante do surgimento da obrigação. O mesmo é dizer que é condição *sine qua non,* pressuposto, da respetiva existência e vai, bem assim, *modelar* o conteúdo da relação jurídica [628].

Assim acontece na relação jurídica tributária.

O nascimento da obrigação tributária dá-se, de acordo com o disposto no número 1 do artigo 36.º da LGT, com a verificação do facto jurídico previsto na norma.

É este facto jurídico, constitutivo da obrigação de imposto, que se designa por facto tributário [629].

---

[624] PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, p. 189 e ss.

[625] Ainda que tais efeitos se traduzam numa reação da ordem jurídica – CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, p. 381.

[626] HÖRSTER, *A Parte Geral do Código Civil Português*, pp. 202-203.

[627] CAETANO (*op. cit.,* pp. 382 – 383) refere-se ao *tempo* como facto natural modificativo ou extintivo de obrigações de natureza administrativa, que se aplica às obrigações de natureza tributária. Na verdade, a lei fixa à administração prazos para a prática de atos administrativos (os prazos de caducidade do direito à liquidação), prazos de reação para o sujeito passivo e prazos de prescrição extintiva das obrigações tributárias.

[628] *Idem, ibidem.*

[629] *Manual de Direito Fisca*l, Vol. I, pp. 249-255.

O ato tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstrata e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto.

Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal.

As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objetivos.

Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto.

A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição *sine qua non* da fixação da matéria tributável e da liquidação do imposto [630].

A obrigação fiscal principal, a coleta ou prestação de imposto só pode surgir da relação jurídica tributária e esta só pode ter lugar com a verificação do facto tributário constitutivo, tal como resulta da essência do Direito tributário, plasmada no artigo 36º da LGT.

Sem a existência do facto tributário constitutivo não terá lugar o ato tributário, ou seja, a liquidação da coleta ao sujeito passivo da relação.

A essência, formação e identificação do facto tributário constitutivo é pois determinante para a aplicação do Direito e conhecimento dos direitos e deveres dos seus destinatários principais [631].

A LGT não define o facto tributário em função da respetiva consequência, o nascimento da obrigação tributária.

---

[630] *Cf.* o Acórdão do TCA Sul de 22.05.2012, Proc. 05232/11, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 21.09.2013.
[631] PIMENTEL, *in Do Facto Tributário Constitutivo.*

No ordenamento jurídico espanhol, a *Ley General Tributaria* determina, no artigo 20, "*el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*.

Note-se o uso da expressão "*presupuesto de naturaleza jurídica"* com a qual a *Ley* identifica o *hecho imponible*, sendo que, do ponto de vista ontológico, melhor seria falar em facto, ou *hecho*, jurídico.

O artigo 20 da *Ley General Tributaria* também prescreve que o *hecho imponible* se utiliza para configurar cada tributo. Desta forma, o *hecho imponible* determinará se estamos perante um imposto direto ou indireto, real ou pessoal, sobre o rendimento ou sobre o património, convertendo-se, dessa forma, em elemento essencial do imposto, que terá sobre ele efeitos globais.

Por outro lado, a *Ley* também menciona o nascimento da obrigação tributaria como um efeito do *hecho imponible*. Este momento será tido em conta para estabelecer o momento em que se inicia o cômputo da prescrição, para determinar a retroatividade de uma norma.

De tal forma que, para possa usar-se, em material de nascimento, modificação ou extinção da relação jurídica tributária, uma referência diferente do *hecho imponible* haverá que existir disposição expressa nesse sentido,

O facto jurídico pode classificar-se, segundo um critério de relevância da vontade, em voluntário, os resultantes da vontade, ainda que deficientemente formada ou expressa, da pessoa, e involuntários, os naturais [632] e os legais.

---

[632] De que é exemplo mais comum a morte, com a consequente abertura da sucessão, *devolução* dos bens que integram a herança aos sucessíveis, gerando, dessa forma, imposto – de selo – relativo à transmissão gratuita desses bens – cf. PIMENTEL, *O Conceito ...*. A verdade é que, no nosso entender, a tributação não decorre, no exemplo citado, do facto natural, mas do legal: a devolução dos bens aos sucessíveis e a consequente aquisição, a título gratuito (concretizada, quanto aos herdeiros, na partilha, que tem, porém, caráter meramente declarativo). O facto legal é que decorre, por sua vez, do natural, a morte, mercê das consequências que a lei atribui a este fenómeno natural: a abertura da sucessão.

Nestes últimos, os naturais e os legais, o facto produz-se independentemente da vontade humana, sendo que uma eventual vontade coincidente com um facto jurídico natural ou legal é juridicamente irrelevante [633].

Para XAVIER, o facto tributário não pode ser reconduzido a um mero facto voluntário ou negócio jurídico.

Ainda que a lei fiscal tenha designado como facto tributário um ato jurídico nunca o considera como tal, antes o valora como simples facto.

Isto porque – continua – os efeitos tributários se produzem independentemente da vontade dos particulares, por força da pura vontade da lei.

É o que resulta, aliás, do disposto no n.º 2 do citado artigo 36.º da LGT.

Decompõe o facto tributário em dois elementos essenciais: o elemento objetivo e o elemento subjetivo.

O elemento objetivo é o próprio facto tributário considerado em si mesmo, independentemente da sua ligação a um sujeito, o que se costuma designar por incidência real.

O elemento subjetivo é aquele que vincula o facto a uma dada categoria de sujeitos, em termos de determinar quanto a eles o nascimento da obrigação de imposto.

O elemento objetivo é suscetível de ser encarado de três prismas: material, temporal e quantitativo.

O elemento material é dado pelo próprio facto na sua materialidade objetiva.

São suscetíveis de constituir elemento material do facto tributário um acontecimento natural ou um fenómeno de natureza económica (a passagem de

---

[633] HÖRSTER, *op. cit.*, p. 204.

uma mercadoria sobre a linha de fronteira, a perceção de um rendimento), um ato ou negócio jurídico (contrato de fiança ou compra e venda) [634].

As diversas situações de facto que podem constituir o objeto do facto tributário podem agrupar-se, pois, também elas, em duas categorias: as que consistem num fenómeno, acontecimento, ato ou facto, em si mesmo revelador da capacidade contributiva; e as que consistem num ato ou negocio jurídico, previamente reconhecido por qualquer ramo de Direito, que também revelam a capacidade contributiva do(s) titular(es) dos interesses do ato ou negócio [635].

O elemento temporal do facto tributário respeita à sua limitação no tempo.

Encontramos factos instantâneos, que se esgotam por natureza de um certo lapso de tempo, verificando-se logo que se produz o elemento material (por exemplo, imposto sobre atos jurídicos [636] e os impostos sobre a despesa [637]) e os factos duradouros, que não se esgotam num certo momento (por exemplo, os impostos sobre o rendimento [638]) [639].

Finalmente, o elemento quantitativo é que respeita aos fatores legais de mediação do objeto material de imposto [640].

O mesmo ato jurídico produz assim duas ordens de efeitos paralelos e independentes: efeitos voluntários, enquanto negócio jurídico, nas relações entre particulares; efeitos tributários legais, enquanto mero facto, nas relações entre os particulares e o fisco.

---

[634] *In Manual de Direito Fiscal, Vol. I,* pp. 249 a 255.

[635] PIMENTEL, *O Conceito de Contribuinte Tributário,* p. 121.

[636] *E. g.*, a transmissão, que se esgota no momento em que se verificarem os respetivos pressupostos legais.

[637] Nos termos do artigo 7.º do CIVA, o imposto é devido no momento em que se considere realizado o facto tributário constitutivo.

[638] Nos impostos periódicos, sobre o rendimento e sobre o património, o imposto é uma construção jurídica: *e. g.,* no caso do IRC, o facto gerador de imposto encontra-se verificado no último dia do período de tributação; no IMI, a 31 de Dezembro de cada ano.

[639] XAVIER, *ibidem.*

[640] XAVIER, *Ibidem.*

A determinação do facto tributário é, à semelhança do que dissemos quanto ao *hecho imponible*, em Espanha, relevante, entre nós, quer para a determinação no nascimento quer para a modificação da relação jurídica de imposto.

Tendo em conta que é por referência ao facto tributário que se contam os prazos de caducidade do direito à liquidação de imposto [641] e de prescrição da obrigação tributaria [642], ou que se determina o carácter retroativo de uma norma [643].

36. O objeto da relação tributária

A relação jurídica tributária caracteriza-se quer pelo seu vínculo principal, que se manifesta na obrigação de pagamento do tributo e no respetivo direito de o exigir, quer por todo um conjunto de vínculos acessórios devidos um pouco por todos os agentes intervenientes, como as obrigações declarativas, de emissão de fatura ou recibo, de possuir contabilidade organizada, de efetuar a retenção na fonte.

Trata-se, nas palavras de ROCHA [644], de uma relação jurídica com eficácia *inter partes,* na medida em que as posições jurídicas em causa apenas podem ser oponíveis entre os sujeitos que integram a própria relação, sem qualquer possibilidade de projeção *erga omnes*.

A obrigação jurídica tributária tem, ainda, em face das relações obrigacionais civis a especialidade de ser *indisponível*, *irrenunciável,* do ponto de vista do credor.

---

[641] *Cf.* o artigo 46.º, n.º 4, da LGT.

[642] *Cf.* o artigo 48.º, n.º 1, da LGT.

[643] *Cf.* o artigo 12.º da LGT.

[644] *Apontamentos ...*, pp. 7 e 8. Tal assunção implica que o credor tributário, em princípio, apenas poderá exigir àquele contribuinte o cumprimento das prestações que integram aquela relação jurídica, apenas em relação a ela podendo opor os seus direitos de credor.

Ao menos uma vez constituída, já que a própria lei pode *renunciar* à constituição da obrigação, isentando um determinado *facto* que seria, não fosse isso, tributado, admitindo-se assim elementos de *renunciabilidade* na relação jurídica de imposto [645].

A relação jurídica em geral diz-se *una* ou *simples* quando compreende apenas um direito subjetivo, atribuído a uma pessoa, e o correspondente dever jurídico ou estado de sujeição, que recai sobre outra.

Diz-se *complexa* ou *múltipla* quando abrange um conjunto de direitos e deveres ou estados de sujeição nascidos do mesmo facto jurídico.

A distinção entre a relação obrigacional complexa e as unas ou simples que podem, ao menos, artificial ou abstratamente, ser isoladas dentro dela torna-se evidente sobretudo nas relações jurídicas duradouras, cujo desenrolar no tempo vai originando a criação sucessiva de novas obrigações [646].

O levou LARENZ à conceção da obrigação como uma *estrutura* ou *processo*, uma relação não só complexa, mas essencialmente mutável no tempo e orientada para determinado fim [647].

As novas obrigações que sucessivamente se vão formando no seio das obrigações duradouras podem ter uma vida autónoma da relação obrigacional (complexa) que as gerou.

Por outro lado, enquanto as obrigações simples se extinguem pelo cumprimento ou por qualquer outra das causas que põem termo às obrigações em geral, a relação obrigacional complexa pode ainda cessar por qualquer das causas que extinguem diretamente o facto jurídico do qual ela emerge [648].

---

[645] MARTÍNEZ, *Direito Fiscal,* p. 176.

[646] VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, pp. 65-69.

[647] VARELA, *op. cit.,* pp. 67 e 68.

[648] *Idem, ibidem.*

Todo o conjunto de obrigações acessórias integra a relação jurídica fiscal permitem-se classifica-la como relação obrigação complexa, contribuindo, umas mais do que outras, para tornar possível a realização da prestação de imposto, pelo que, sendo embora acessórias, ou de segundo grau, em relação à essencial obrigação tributária, de cuja existência, pelo menos eventual, dependem, são também verdadeiras obrigações fiscais [649].

Assim como na teoria geral da relação jurídica civil, também em sede fiscal é relevante o objeto imediato da relação de imposto do seu objeto mediato.

O objeto imediato da relação jurídica é, na teoria geral do direito civil, o binómio "*direito subjetivo – vinculação*", o direito subjetivo com a correspondente obrigação, aquilo sobre que o próprio direito subjetivo incide [650].

Similarmente, na relação tributária, o objeto imediato é, para MARTÍNEZ, aquele que é constituído pelo próprio *conteúdo* do vínculo, pelos direitos e deveres que nele se integram.

Por conseguinte, como cada direito de um dos sujeitos encontra contrapartida num dever do outro, conhecendo-se os direitos e os deveres correspondentes ao sujeito ativo, ou ao sujeito passivo, consegue-se fixar o conteúdo da relação de imposto [651].

Na teoria geral do direito civil, objeto mediato da relação jurídica, *Rechstgegenstand* é, por sua vez, apenas o que é suscetível de domínio pelo Homem, de lhe ser atribuído pela ordem jurídica em termos tais que a sua vontade é juridicamente relevante para o objeto assim atribuído [652].

---

[649] TEIXEIRA, *A Relação ...*, p. 32.
[650] HÖRSTER, *A Parte Geral,* pp. 165 e 173-174.
[651] MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, pp. 264-267.
[652] HÖRSTER, *op. cit.*, p. 174.

Objeto mediato é, para MARTÍNEZ [653], também na obrigação tributária, a conduta, a prestação, *vulgo*, positiva, de *dare*, para o tributo, de *facere*, para as obrigações acessórias.

Em sentido contrário, CAMPOS e CAMPOS defendem que, em sentido estrito, a prestação tributária é o objeto imediato da obrigação tributária, um comportamento, mais precisamente, o dar uma prestação [654].

Para TEIXEIRA, o objeto da relação fiscal é realidade distinta do objeto do imposto com a qual não deve ser confundido.

Enquanto este é o bem, a situação de facto ou a atividade sobre que incide a tributação, aquele corresponde, por um lado, ao conjunto dos poderes do sujeito ativo e dos correlativos deveres do sujeito passivo, e, por outro, à prestação a que está obrigado o primeiro a favor do segundo.

Defende que o objeto da relação fiscal engloba, assim, duas realidades distintas.

A primeira, geralmente designada por objeto imediato, resolve-se nos direitos e deveres de que são titulares os sujeitos da relação; a segunda, conhecida na doutrina pela designação de objeto mediato, é como que a concretização desses direitos e deveres, aquilo sobre que incidem, o seu objeto.

Tomemos o caso do imposto sobre os rendimentos para perceber melhor estas distinções: o objeto do imposto serão os rendimentos do trabalho em dinheiro ou em espécie, o objeto imediato da relação fiscal serão os poderes e deveres que, uma vez verificados os pressupostos de facto da relação, a lei atribui ao sujeito ativo ou impõe ao sujeito passivo; por fim, o objeto mediato, serão as prestações que constituem objeto daqueles direitos e deveres [655].

---

[653] *Ibidem.*

[654] *Direito Tributário*, pp.417 e ss.

[655] *In A Relação Jurídica Fiscal,* p. 75.

Vários Autores espanhóis centraram a sua discussão em torno destas questões na distinção entre os conceitos de dever e obrigação tributária.

Assim, CORTÉS [656] argumenta que na relação tributária não existem somente obrigações, mas também deveres, sendo que a distinção entre os dois conceitos, reconhecida na doutrina, será a seguinte: a obrigação exige uma prestação de conteúdo patrimonial e, o dever, não a exige.

PÉREZ ROYO estabelece como critério de distinção a reação prevista em cada caso pelo ordenamento perante o incumprimento das situações passivas da relação jurídico- tributária [657].

O dever principal do sujeito tributário passivo é o pagamento do imposto, enquanto objeto mediato da relação jurídica, a que está adstrito.

Porém, para além deste dever/obrigação [658] fundamental, existem outros deveres/obrigações, acessórios, que não são já de pagamento do imposto mas antes obrigações de fazer ou de *facere*, traduzidas em atos declarativos, de escrituração e conservação de livros e documentos, de comunicação, ou de cooperação, em geral [659].

Alguns desses deveres acessórios são estabelecidos a fim de permitir ou facilitar o lançamento e a liquidação dos impostos [660], enquanto outros têm em vista prevenir e reprimir fraudes fiscais. Há que distinguir, portanto, os denominados deveres preparatórios dos simples deveres de polícia fiscal [661].

---

[656] *In Ordenamiento*, *apud* SERRANO, *La Declaración Tributaria*", p. 27

[657] *Apud HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Una Contribución al Estudio de los Deberes Tributarios, p. 7 e ss..*

> *«Así, el incumplimiento implica la lesión de un interés subjetivo (el derecho de crédito) cuando afecta a una situación de contenido obligacional y da lugar por ello mismo, a una reacción de tipo indemnizatorio, destinada a resarcir al creedor de los perjuicios ocasionados por dicho incumplimiento. Sin embargo, cuando el incumplimiento afecta a un deber tributario, es decir, a una situación de sujeción de un particular, se produce la lesión directa de una norma, ante lo que el ordenamiento responde con la imposición de una sanción.».*

[658] Para maiores desenvolvimentos em torno desta questão *vide,* e.a., GIRALT, *op. cit.,* pp. 91 e ss.

[659] CARLOS, *Impostos – Teoria Geral,* p.79.

[660] Por exemplo, o dever de prestar declarações - artigos. 57.º e ss. do CIRS.

[661] COSTA, *Curso* .., p. 343.

Os deveres preparatórios destinam-se a preparar a exigência de determinado imposto, são deveres que estão ligados à atividade tributária central por excelência.

Enquadram-se neste grupo, de uma maneira geral, os deveres que, na estruturação dos nossos códigos, estão localizados nos capítulos relativos à determinação da matéria/rendimento/lucro coletável/tributável e à liquidação.

Os simples deveres de polícia visam prevenir o dano social da evasão ilegítima aos impostos.

Trata-se de deveres que respeitam, não ao sector central da função administrativa tributária, mas ao seu sector da fiscalização. Na sua maioria, aí se enquadram deveres acessórios que recaem sobre terceiros, isto é, sobre pessoas ou entidades diversas do sujeito passivo da obrigação fiscal [662].

Dentro dos deveres acessórios há que distinguir ainda, para além destas obrigações formais *de facere* ou de *non facere* a satisfazer seja pelo contribuinte seja por terceiros, prestações de natureza pecuniária como é o caso do direito à dedução, ao reembolso ou restituição do imposto, e do direito a juros indemnizatórios ou a juros compensatórios, referidos nas alíneas c), d) e e) do n.º 1 do artigo 30.º da LGT [663].

Os deveres tributários acessórios podem caber tanto ao contribuinte como a terceiros e à administração tributária [664] .

---

[662] *Idem, ibidem*.

[663] Autónomos dos créditos tributários são o direito a juros de mora e as coimas ou multas fiscais, motivo por que não são mencionados no número 1 do artigo 30.º da LGT, que confirma expressa e claramente a sua qualificação como prestações de natureza não tributária, mas meramente civil, no caso dos juros moratórios, administrativa, no caso das coimas, e penal, no caso das multas.

[664] No que respeita aos deveres tributários acessórios da administração destaque-se o dever de notificar e o dever de fundamentar – *cf.* artigos 35 e ss. do CPPT.

Os deveres do contribuinte ou dos terceiros podem ter por objeto ações de comportamento positivo ou meras omissões ou comportamentos de abstenção de certos efeitos ou procedimentos [665, 666] .

A maior parte dos deveres tributários acessórios são aqueles que implicam um comportamento positivo por parte do contribuinte, as chamadas prestações acessórias *de facere*.

Desde o dever legal de apresentar declarações de rendimentos, o dever de participar à administração tributária a existência de determinadas situações em que vão ocorrer factos tributários, o dever de conservação de livros e documentos durante o prazo de dez anos, a abertura de uma conta bancária, entre outros.

Por outro lado, os deveres de omissão, em regra, surgem na circunstância de ocorrer o incumprimento dos deveres da ação ou da impossibilidade do seu cumprimento, de que é exemplo, a inutilização de documentos ou elementos de escrita que o sujeito da obrigação tenha o dever de conservar e de exibir, sendo estas prestações *de non facere*.

Dentro destas, mas que ocorrem com menos frequência, são aquelas condutas respeitantes a deveres tributários que impõem a sujeição a exames, avaliações e fiscalizações em que o obrigado cumpre através de uma conduta de abstenção na tentativa de impedir ou dificultar as operações levadas a cabo pelo sujeito ativo através dos seus agentes.

São exemplo dos deveres acessórios de terceiros, aqueles deveres positivos que a lei impõe às entidades pagadoras de dividendos ou de juros, de retenção do imposto na fonte, deduzindo-o nos montantes dos pagamentos a efetuar e da sua entrega ao Estado.

---

[665] Também designados, de "*deveres especiais de colaboração específica*" - *vide* FAVEIRO, *Noções ...*, p. 360.

[666] Como refere NAWIASKY, *Steuerrechtliche ...,* p. 51, trata-se de diversas obrigações que exigem comportamentos distintos, que tanto podem consistir numa ação, como numa omissão, como numa permissão.

Refira-se igualmente que de parte alguma do diploma ressalta normativo expresso ou interpretação passível de conduzir à ideia de que tais relações acessórias sejam de excluir da relação jurídica tributária. Muito pelo contrário, como poderá ser comprovado nos artigos 30.º e 31.º da LGT e no artigo 29 da *LeyGT*.

Parece, assim, que o objeto imediato da relação jurídica consiste na prestação devida, ou seja, na atividade, no procedimento ou conduta a que o devedor se acha vinculado com vista à satisfação do interesse do credor.

O objeto mediato, por sua vez, respeita à própria coisa ou facto que deve ser prestado [667], aquilo sobre que versa a prestação, ou seja, o objeto da prestação.

Por conseguinte, o vínculo jurídico no qual assenta a relação jurídica que resulta dos normativos que estabelecem os deveres acessórios em matéria fiscal tem por objeto, de uma maneira geral, um *facere*, ou um *dare*, quando estão em causa o pagamento de juros seja de que natureza for, ao contrário da relação jurídica tributária que tem por objeto, inexoravelmente, uma ação *de praestare* ou *de dare* [668] .

Para além de se configurar como uma relação obrigacional, a relação jurídica tributária é, como vimos, também uma relação complexa.

É-o no sentido de que ao lado da obrigação fiscal *supra* definida, cujo objeto é a prestação de imposto, a lei fiscal impõe ainda àquela em relação à qual se verificam os pressupostos que dão origem ao vínculo tributário e, por vezes, a outras pessoas que se encontram ligadas a esses mesmos pressupostos, mas que são estranhas à obrigação de imposto, determinadas obrigações destinadas a possibilitar a perceção do imposto.

---

[667] COSTA, *Direito das Obrigações*.

[668] A generalidade da doutrina é do entendimento que a prestação tributária principal é sempre de *dare*, apenas se apresentando como de *facere* ou de *non facere* as prestações acessórias. V. MARTÍNEZ, *Direito Fiscal,* p. 266.

Obrigações que, em conexão com a principal, vêm a constituir a relação jurídica fiscal [669].

Por outras palavras, os contribuintes ou terceiros mais ou menos em contacto com a situação sujeita a imposto ou até mesmo certos órgãos do Estado ou de outras entidades públicas, estão, para além do pagamento da prestação de imposto, adstritos ainda ao cumprimento de determinados deveres jurídicos, positivos ou negativos, tendentes a permitir ou a facilitar uma aplicação tanto quanto possível rigorosa das normas de incidência dos impostos, *acessórios* da relação jurídica tributária [670].

A relação jurídica tributária preconiza, pois, dois tipos de obrigações que cumpre diferenciar: a obrigação principal e a obrigação secundária.

A obrigação principal respeita ao próprio imposto em si devido pelo sujeito passivo. Caracteriza-se por ser uma obrigação pecuniária, material, fundamental ou central.

Pecuniária, pois o imposto é pago, na maioria dos casos, através de uma prestação em dinheiro, podendo mesmo ser pago através de cheque, débito em conta, transferência de conta a conta, vale postal, ou outros meios disponibilizados pelos serviços postais ou por instituições de crédito [671].

Material, pois a obrigação principal consiste na entrega de uma determinada coisa que pode ser uma soma pecuniária (ou, em determinados casos, na entrega de um determinado bem ou direito).

Fundamental ou central, na medida em que configura o fim essencial e basilar aos objetivos de arrecadação de receitas para os cofres do Estado.

Por outro lado, a obrigação secundária acolhe em si todo o conjunto de deveres necessários para o cumprimento e execução da obrigação tributária

---

[669] TEIXEIRA, *A Relação ..*", p. 31.
[670] VELOSO, *op. cit.*, p. 18-19.
[671] *Cf.* o artigo 40.º, n.º 1 da LGT

principal e com esse propósito levar a cabo o controlo e assegurar que os deves de colaboração permitam a boa e eficaz cobrança dos impostos por parte da Administração tributária.

Caracteriza-se por respeitar a obrigações acessórias, complementares, não pecuniárias, instrumentais, formais.

Acessórias pois, tal como são denominadas pelo legislador nos diferentes códigos fiscais, representam aquelas obrigações que, não sendo principais, assumem um papel de apoio e de efetivação no cumprimento legal do pagamento dos impostos.

Complementares, na medida em que têm um carácter de completude sobre a obrigação principal de imposto.

Não pecuniárias, por se tratar de deveres meramente formais, entre eles a apresentação de declarações e a organização da sua contabilidade, que se traduzem em obrigações de fazer e não fazer [672].

Instrumentais, pois, por se configurarem em obrigações de meio necessárias à exigência do tributo, são aplicados por força dos vínculos e situações jurídicas subjetivas pertencentes ao Direito tributário formal, que configura uma posição de instrumentalidade em relação ao Direito tributário material.

O Direito tributário formal tutela interesses legítimos e proporciona a satisfação de utilidades instrumentais, através das quais pode obter-se outra utilidade material ou final, o da realização do crédito tributário, fim cuja lei atribui ao Estado [673].

---

[672] Se bem que a maioria das obrigações acessórias na relação jurídica tributária sejam de natureza não pecuniária, conforme já foi dito *supra*, o nosso ordenamento prevê igualmente prestações acessórias de natureza pecuniária como o direito à dedução, ao reembolso e restituição do imposto e o direito a juros compensatórios e indemnizatórios, e que neste caso se configuram como obrigações de *dare* – *cf.* o artigo 30.º, n.º 1, da LGT.

[673] *Vide*, a respeito, SERRANO, *La declaración Tributaria*, p. 8.

Para MARTÍNEZ [674], estes *deveres acessórios*, ainda que de natureza tributária, terão de ser separados, em nome da unidade teleológica do Direito fiscal, da *relação jurídica de imposto*, que se limitarão à *situação de débito originário, de solidariedade, de sucessão, de substituição* e de *responsabilidade* [675].

É tendo isto presente que a doutrina maioritária fala de uma relação jurídico-fiscal complexa ou de uma relação jurídico-fiscal em sentido amplo, noção que engloba, além da relação jurídico-fiscal em sentido estrito, já enunciada no ponto anterior, "*a constelação de todos os poderes e deveres que se dispõem acessoriamente em torno dela (...)*." [676, 677].

A relação jurídica tributária pauta-se pelo dever de colaboração recíproco, entre os órgãos da administração tributária e os contribuintes [678].

A de testemunho das fases do procedimento de determinação, liquidação e cumprimento das obrigações fiscais para os particulares despoletou a criação de um conjunto de normas com características próprias, das quais são destinatários os próprios sujeitos passivos, estando o seu cumprimento assegurado por diversos tipos de sanções administrativas ou penais, autónomas pelo facto de

---

[674] *Direito Fiscal*, pp. 244-245.

[675] Segundo a classificação de MYRBACH-RHEINFELD, *Précis de droit financier*, pp. 142 e ss., 164 e ss., *apud* MARTÍNEZ, *Direito Fiscal,* p. 245.

[676] COSTA, *Curso ...*, p. 240.

[677] Contudo, o conteúdo e a extensão da relação jurídica e, mais concretamente, da obrigação tributária não é consensual na doutrina. Para uns, o objeto dessa obrigação é apenas constituído pelo dever de pagar o imposto e pelo respetivo direito de exigi-lo. Para outros, o objeto da obrigação de imposto vai mais longe e compreende também outros poderes e deveres que dizem respeito, nomeadamente, à prestação de declarações, à sujeição a fiscalizações, etc. A este respeito importa confrontar MARTÍNEZ, *Direito Fiscal,* p. 172. Segundo o Autor, nesta relação podem incluir-se os vínculos tributários acessórios nas situações em que haja coincidência de sujeitos, isto é, quando coincida no mesmo indivíduo a qualidade de verdadeiro suportador do imposto e de efetuar as obrigações acessórias respetivas. No que respeita às situações em que não haja coincidência de sujeitos, nomeadamente naquelas situações em que determinados deveres que visam informar ou facilitar de algum modo a ação da administração fiscal não recaírem sobre os contribuintes, isto é, sobre os verdadeiros sujeitos que suportam o imposto, mas antes sobre outros particulares, que são terceiros relativamente àquele dever, o autor duvida da natureza obrigacional deste tipo de deveres específicos, defendendo que tais deveres, por estarem dependentes da relação principal, perdiam a sua autonomia, apesar de integrados na relação tributária acessória. *Vide* ainda, em igual direção, FAUSTINO, *IRS – Teoria e Prática*, p. 294.

[678] *Cf.* o artigo. 59.ºda LGT

poderem surgir mesmo que necessariamente não exista uma dívida de imposto [679, 680] .

Deveres de cooperação ou deveres de colaboração são o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objeto prestações de facto, de conteúdo não diretamente pecuniário, com o objetivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes.

Assim, ao lado das prestações fiscais pecuniárias, existem prestações não-pecuniárias, que possibilitam a determinação exata das primeiras.

Os deveres de colaboração alcançaram enorme protagonismo, acompanhando as reformas que foram sendo empreendidas no âmbito da gestão tributária, principalmente desde a generalização das autoliquidações e da ampliação das funções tradicionalmente atribuídas à inspeção tributária, ao assumir funções liquidatárias e de obtenção de informação para que se comprove a realidade tributária dos dados levados ao conhecimento da Administração [681].

Tais deveres de cooperação são designados pelo nosso sistema fiscal português por obrigações acessórias ou obrigações declarativas acessórias.

Obrigações acessórias eram tidas na linguagem tradicional dos códigos fiscais por aquilo que a LGT, no n.º 4 do artigo 59.º, designa *a colaboração dos contribuintes*, ou seja, o complexo de deveres de cooperação que a estes são atribuídos por decisão normativa.

---

[679] Poderá haver uma coima pela inexistência da declaração de atividade de uma empresa mesmo que esta tenha atuado sem que qualquer lucro se produzisse: sendo o lucro tributável das empresas o objeto do imposto que sobre estas incide.

[680] CAYON GALIARDO, "Reflexiones sobre el deber de colaboración", *apud* GIRALT, *op. cit.,* p. 7:.

> *«La Administración ha dejado de ser una Administración liquidadora, actuante, para ser básicamente una Administración controladora, prueba de ello es la acumulación de funciones, por una parte, de comprobación, y por otra parte, funciones represivas, que se van absorbiendo en manos de una misma Organización, que es en este caso la Inspección de los Tributos.»*

[681] VELOSO, *Considerações Sobre os Deveres de Cooperação e os Respetivos Instrumentos Reativos em Sede Fiscal,* p. 33.

Todavia, a doutrina não acolhe de bom grado o carácter de acessoriedade que o legislador português adotou para qualificar estas obrigações.

SANCHES [682] defende que, ao atribuir esta terminologia aos deveres de cooperação, estar-se-á a relativizar toda a importância que a mudança de paradigma do processo de gestão fiscal trouxe consigo.

A evolução do ordenamento jurídico tributário acarretou a emergência de inúmeros deveres de conduta que no modelo anterior, marcado pela atividade da Administração, eram praticamente inexistentes, em que os contribuintes se limitavam ao pagamento do imposto.

Porém, este modelo, em que os administrados passam a assumir um papel principal em todo o processo de autoliquidação, ao criar um conjunto de deveres de conduta potenciou uma fluidez nas relações entre Administração-administrado, nunca antes vista.

O Autor acaba por concluir que o que os diversos códigos dos diferentes impostos denominam legalmente por o*brigações acessórias* refere-se ao "*conjunto de novos deveres integrados em obrigações de* facere *e cuja existência deixou de estar dependente da verificação da obrigação de* dare".

Ou seja, estes deveres, por terem uma autonomia e uma existência própria, ocorrem quer haja ou não uma obrigação principal de pagamento de imposto [683], não correspondendo assim aos deveres acessórios das obrigações tal como conceptualizados pela doutrina civilista.

Também PIRES e PIRES criticam a terminologia empregue pelo legislador ao atribuir a acessoriedade como critério definitório destas obrigações [684].

---

[682] *Cf. A Quantificação Da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, pp. 57 e ss.

[683] *Idem, ibidem*.

[684] *In Direito Fiscal*, p. 254.

Os autores evitam atribuir a qualificação de *acessórias* às obrigações secundárias de imposto pois os deveres são estabelecidos mesmo quando ainda não existe ou quando nunca existirá obrigação de imposto, visto o contribuinte poder nunca chegar a exercer a atividade, e optam antes por defini-las como "*deveres auxiliares*" [685].

Para HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, os deveres tributarios são autónomos, não acessórios, na medida em que podem surgir – e extinguir-se – de forma totalmente independente na obrigação tributária material [686].

Em suma, a norma fiscal é, hoje, norma de conduta. Ao cidadão foram atribuídas tarefas pelo ordenamento jurídico que antes cabiam apenas à administração, sendo que os seus deveres de cooperação estão sempre acompanhados de uma norma sancionatória que pretende punir a sua não observação [687].

37. A declaração tributária e a contabilidade

O modelo assente na declaração dos contribuintes veio substituir o antigo modelo assente no ato tributário que consistia na liquidação realizada pela Administração [688].

De um sistema em que a iniciativa e atividade do ato tributário competia à administração, foi-se progressivamente passando para um sistema em que é a declaração, entendida de forma lata como um conjunto de comportamentos com efeitos declarativos, que assume um papel central no seio da relação tributária.

A questão da declaração assume relevância para o tema que tratamos na medida em que, como veremos adiante, o CSC prescreve [689] que os sócios das

---

[685] *Cf.* os artigos 112.º, n.º 1 do CIRS, 118.º, n.º 1 do CIRC e 31.º do CIVA.

[686] *In "*Una Contribución al Estudio de los Deberes Tributarios*"*, p.10. O Autor cita ainda CALVUJO, no qual assenta esta sua defesa: "Los actos principales son los que pueden existir por si solos, "por si" (...). Por el contrario son accesor*ios los que dependen de otro acto que se presupone y "sin el cual" carecen de razón de ser*..

[687] VELOSO*, op. cit.,* p. 34.

[688] SANCHES, "A Quantificação ...", p. 249.

[689] No número 2 do artigo 147.º.

sociedades comerciais dissolvidas e liquidadas devem [690] estimar as quantias necessárias ao pagamento dos impostos que ainda não sejam exigíveis à data da partilha.

Esta estimação só é, naturalmente, possível quando falamos de impostos cuja liquidação vai ter origem na declaração do contribuinte, a pessoa coletiva que, mais tarde, se extinguiu antes de notificada da liquidação à qual a sua declaração deu origem.

O mesmo não poderá dizer-se dos casos em que a liquidação resulta da atividade investigatória da administração fiscal e é, portanto, *oficiosa*.

É princípio geral que, uma vez produzido o rendimento, surge para o seu titular o dever de o participar ao fisco para efeitos de tributação.

A nossa lei fiscal, todavia, não define a declaração tributária, ao contrário do que sucede, por exemplo, no ordenamento espanhol, que a define como qualquer documento apresentado perante a administração tributária no qual se manifeste ou reconheça a realização de um facto relevante para a determinação dos tributos [691].

É a lei que estabelece a forma, o conteúdo e os prazos de entrega destas declarações.

A declaração tem, como objetivo e finalidade máxima, facilitar à autoridade fiscal a determinação da matéria coletável e a identificação do sujeito passivo, para aplicação da lei fiscal [692].

---

[690] A disposição refere-se apenas aos casos de partilha imediata, sem fase liquidatória, por inexistência de ativo ou passivo. Da aplicabilidade aos casos em que houve fase de liquidação falaremos *infra,* 50. Liquidação das sociedades comerciais, pp. 331 e ss..

[691] O artigo 119 da LeyGT.

[692] Através de um critério pragmático, considera-se as relações tributárias acessórias como todas as relações constituídas com o fim de tornar possível, ou facilitar a ação fiscal. As que não visam sequer tornar possível ou facilitar diretamente a ação fiscal, não podem ser consideradas relações tributárias acessórias. *Vide* FAUTINO, *IRS* ..., p. 294.

Desempenha uma função predominantemente informadora, na medida em que surge como um dos meios que dispõe para estabelecer o facto tributável [693].

Mais do que um papel informador, a declaração é parte integrante do processo administrativo de liquidação constituindo a sua peça fundamental, uma forma de participação ativa do contribuinte no dito processo.

A declaração, enquanto liquidação, assume um papel estruturante na relação jurídica tributária na medida em que é através dela que o Direito se torna claro, concreto, definido e com conteúdo líquido e certo, e, portanto, o ato produz efeitos definitivos.

Os particulares terão, desta forma, tarefas de registo e comunicação sobre um variado número de situações de facto, impostas pelo conjunto de disposições normativas que regulam as obrigações acessórias.

Essa atuação a que os particulares estão sujeitos constitui o núcleo dos deveres de cooperação, que vão ter na prestação de declarações à administração o seu conteúdo fundamental [694].

A Administração está investida de poderes que são exercidos em caso de incumprimento dos deveres do sujeito passivo, ou caso este os cumpra de forma imperfeita, ou em caso de suspeita minimamente fundada de incumprimento, pela violação de um qualquer dever de cooperação por parte do sujeito passivo.

---

[693] *Vide*, a respeito, EUSÉBIO, "A Declaração de Rendimentos", *in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, p. 22 e ss..

[694] A este propósito, *vide* PLUMPLEY, "The Determinants of Individual Income Tax Compliance: Estimating the impacts of tax policy, enforcement and IRS responsiveness, Publication 1916 (Rev. 11-96), Internal Revenue Service, Washington, D.C.: 1996, p. 1, disponível em http://irs.gov/pub/irs- soi/pub1916b.pdf, acedido em 29.08.2013.

Desta forma, a administração através dos seus órgãos de inspeção [695] averiguará dos dados relativos à situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, para que se comprove efetivamente a realidade tributária dos mesmos.

Porém os poderes/deveres de investigação da Administração não estão, à partida, condicionados por qualquer violação de um dever do sujeito passivo ,na medida em que a ação administrativa se pauta e é necessária de forma a complementar e se articular com os deveres de cooperação do contribuinte [696].

A atividade da Administração pode ser vista como meramente subsidiária [697], pois assume, fundamentalmente, uma atividade de controlo e só intervém formalmente para suprir a atuação do contribuinte quando este a omita, para completá-la, quando se manifeste insuficiente, ou para a retificar e sancionar, quando seja irregular, comportamentos que legitimam o alargamento dos poderes administrativos.

Os deveres de cooperação tributária no ordenamento jurídico português que são objeto de maior regulação dizem respeito à contabilidade organizada de acordo com as leis fiscais e comerciais.

Este dever de cooperação é da maior importância pois para além do seu peso na atividade empresarial permite um maior acertamento das declarações tributárias, quer diretamente, quando o lucro ou as transações da empresa são o objeto do imposto [698], quer indiretamente, quando serve de comprovação a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares [699].

---

[695] O Procedimento de Inspeção Tributária no ordenamento jurídico português está regulado no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo decreto-lei 413/98, de 31 de Dezembro. O sucesso da atividade de inspeção tributária depende da informação que é recolhida que permita uma escolha acertada dos sujeitos passivos cujos elementos devem ser objeto de comprovação para que se consiga uma maior aproximação à realidade económica tributável.

[696] SANCHES, "A Quantificação ...", p. 251.

[697] Sobre a "*tendência a la subsidiariedad de la actividad administrativa tributaria*", *cf.* GIRALT, *Los deberes ..*, p. 19

[698] *Cf.* os artigos 123.º, n.º 1 e 17.º do CIRC.

[699] Ver, a respeito, artigo 128.º e 129.º do CIRS e a Portaria no 359/2000, de 20 de Junho, que define os elementos que devem constituir o processo de documentação fiscal.

Os deveres contabilísticos e também os de registo têm como finalidade dar a conhecer à Administração dados ou factos com relevância tributária [700].

A obrigação de possuir contabilidade [701] é determinada ou pela forma jurídica de uma qualquer entidade –sociedade comercial ou civil sob forma comercial ou cooperativa ou empresa pública.

Pode, bem assim, decorrer de outros critérios como acontece no caso de entidades que exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, a partir de um determinado volume de negócios, ou o caso das entidades que possuam um estabelecimento estável em território português [702].

Da obrigatoriedade de ter contabilidade organizada decorre uma série de deveres como o de efetuar a retenção na fonte, através do mecanismo da substituição tributária, da totalidade ou parte do imposto devido, pelas pessoas a quem são pagos rendimentos do trabalho dependente ou independente [703].

O facto de uma empresa pagar regularmente um rendimento a um trabalhador dependente, a lei prevê, e como caso limite da partilha dos encargos dos deveres de cooperação entre os vários sujeitos passivos [704], que a entidade patronal retenha mensalmente uma parte do seu vencimento, que deverá entregar ao Estado, para que, em princípio, esta se encarregue do cumprimento da totalidade da dívida fiscal do trabalhador.

Atribuindo-se assim relevância aos comportamentos do contribuinte para efeitos fiscais, este passa a ser enquadrado no quadro procedimental composto

---

[700] Ambos cumprem uma função informativa, mas "*Tienen también otros fines esenciales probatorios e incluso constitutivos en relación con la base imponible de determinados impuestos...Será información la comunicación, en su caso, de datos extraídos de los libros y registros*." - TABOADA, "La Potestad de Obtención de Información..." *apud* MONCADA GIL, *Los deberes de Información Tributaria sobre Terceros*, p. 90.

[701] A contabilidade, se for efetuada segundo os princípios que presidem às decisões contabilísticas, é a documentação dos motivos que nortearam a atividade comercial dos contribuintes: a contabilidade documenta as opções da empresa e pode fazê-lo porque a formalização a que foi sujeita lhe permite ser um registo fidedigno das operações efetuadas.

[702] *Cf.* o artigo. 123.º do CIRC

[703] *Cf.* o artigo 101.º, n.º 1, do CIRS.

[704] SANCHES, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, p. 71.

por um conjunto de atos, ordenados legalmente e que têm como finalidade máxima a determinação da verdade material pela qual se deve pautar a liquidação do imposto.

Também por via das declarações se consegue, na área fiscal, a participação do cidadão na atividade da Administração, constitucionalmente imposta no artigo 268.º, n.º 1 da CRP.

38. Os sujeitos da relação jurídica tributária - o *sujeito passivo*

Segundo CAMPOS e SOUTELINHO, com o nascimento da obrigação tributária "*surge, necessariamente, um novo devedor*", "*o que pratica ou é titular do facto tributário*".

Surge, simultaneamente, um conjunto de problemas: pode acontecer que quem preenche a dimensão subjetiva não fique obrigado ao cumprimento da obrigação, por estar dela isento ou por não ter capacidade jurídica tributária, que a lei crie uma substituição, levando a que o obrigado ao pagamento não seja o que preencheu a dimensão subjetiva ou que a lei abranja na obrigação tributária outros sujeitos, devedores solidários ou subsidiários [705].

O artigo 18.º da LGT define os sujeitos da relação tributária.

Sujeito ativo será a entidade de Direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante.

Quanto ao sujeito passivo, como ensinava TEIXEIRA, alguns Autores fazem-no coincidir com a pessoa – singular ou coletiva - em relação à qual se verificam os pressupostos da obrigação, na esfera da qual se dá o facto tributário.

---

[705] *In Direito do Procedimento Tributário*, p. 117.

Outros, com a pessoa a quem a lei impõe o dever de efetuar a prestação correspondente e outros, ainda, englobam no conceito de sujeito passivo as duas situações [706].

Para MARTÍNEZ, sujeito passivo será a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável [707].

NABAIS definiu "*sujeito passivo (lato senso) da relação fiscal*" como toda e qualquer pessoa, singular ou coletiva, a quem a lei imponha o dever de efetuar uma prestação tributária. Seja ela a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias [708.]

Para CAMPOS e SOUTELINHO, é sujeito passivo a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização, ainda que meramente de facto, que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, como substituto ou como responsável [709].

Os Autores recordam que se inclui na noção de imposto a exigência de que o sujeito passivo tenha capacidade *contributiva*, pelo que, se ele não a tem, não é ele o verdadeiro *sujeito passivo*: "*o chamado pela lei* contribuinte direto *nada mais é do que o sujeito dotado de capacidade contributiva*" e é ele, nesse sentido, o "*verdadeiro sujeito passivo*" [710].

Estaremos, assim, perante uma "*subjetividade jurídica*", não económica, já que, nesta última hipótese, seriam sujeitos passivos aqueles que "*com carácter definitivo, suportassem a carga tributária*", enquanto, do primeiro ponto de vista, jurídico, são sujeitos passivos as pessoas que assumem a posição jurídica

---

[706] *Vide Princípios de Direito Fiscal*, pp. 182-13.

[707] Reconhecendo, portanto, capacidade tributária a quaisquer entidades, ainda que meramente de facto, e patrimónios autónomos, sem personalidade jurídica.

[708] *Cf. Direito Fiscal*, pp. 252 e 253.

[709] *In Direito do procedimento Tributário*, p. 118. *Vide supra* 34, A relação jurídica tributária, pp. 212 e ss..

[710] *Idem, ibidem*.

de devedor no seio da obrigação tributária, sem se levar em conta a circunstância de eventualmente repercutirem sobre outra o montante do imposto que juridicamente recai sobre elas [711].

39. O contribuinte

Para XAVIER [712], *contribuinte* é a pessoa descrita na previsão da norma tributária para definir o elemento subjetivo do facto tributário, ao qual a lei a vincula.

Há quem, a esse propósito, entre nós, fale de uma dicotomia entre contribuintes de direito, que seriam aqueles "*que o legislador impôs como sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias*", e contribuintes de facto, "*aqueles que efetivamente suportam a carga fiscal e vêm sair do seu património o tributo que pagam em conjunto com o preço do bem ou serviço*" [713].

MARTÍNEZ, fala também desta da figura do *contribuinte de facto*, aquele que, sem ser a pessoa a quem o tributo é legalmente exigível, acaba por ser o sacrificado, no seu património, pelo seu pagamento e, por vezes, este sacrifício sobre o é intencionalmente visado pelo legislador [714].

Esta distinção parte, porém, de um prisma económico mais do que jurídico.

Contribuinte de facto será aquele que, não sendo contemplado pela norma tributária, enquanto elemento subjetivo de vinculação jurídica ao facto tri-

---

[711] *Direito do Procedimento Tributário*, p. 117.
[712] *Manual de Direito Fiscal*, , pp. 353 a 355.
[713] *Cf.* RODRIGUES, *O Crime Continuado No Crime de Abuso de Confiança Fiscal (IVA)*, p.7.
[714] *Direito Fiscal*, pp. 226-227.

butário (e por isso não é, juridicamente, *contribuinte* de direito) suporta efetivamente na sua riqueza o encargo do imposto, em virtude de um fenómeno da repercussão [715].

A LGT distingue, portanto, o contribuinte direto, o substituto e o responsável, todos, sujeitos passivos da obrigação tributária.

Em Espanha, a *Ley General Tributaria* distingue, de entre os sujeitos passivos da relação tributária, o contribuinte do substituto do contribuinte, sendo este último o sujeito passivo obrigado principal, ou seja, que por imposição da lei está em lugar daquele obrigado a cumprir as prestações materiais e formais da obrigação tributária [716,717].

Para PIMENTAL, [718] o contribuinte é, em ambas as leis gerais tributárias ibéricas, apenas um tipo de sujeito passivo.

O Autor define, assim, contribuinte como "*o obrigado que, segundo a lei, lhe é imposta a obrigação tributária principal, bem como as obrigações formais inerentes à mesma*", ainda que por substituição, e lhe é imputável, realiza ou foi realizado no seu interesse o facto tributário constitutivo da obrigação, ou *hecho imponible*, na terminologia espanhola [719].

Nem sempre é obrigado principal aquele que dá origem ao facto tributário da obrigação de imposto, que realiza ou no interesse de quem é realizado o *hecho imponible*.

Contra, MARTÍNEZ afirma que não pode pretender-se que o substituto de imposto ou que o responsável tributário sejam devedores, mas já não sejam contribuintes, nem sujeitos passivos da relação e imposto. O substituto, como o res-

---

[715] *Vide* XAVIER, *op. cit.*.

[716] No artigo 36.

[717] *Cf.* ainda os artigos 17, 19, 23, 24 e 35 a 38 daquela Lei..

[718] *In O conceito de contribuinte tributário*, pp. 258- 259.

[719] *Ibidem*.

ponsável, como o devedor solidário, como o sucessor devem o imposto, são devedores, porque são contribuintes, porque são sujeitos passivos da relação jurídica de imposto. Apenas não o são - sujeitos passivos, contribuintes, devedores – de forma originária [720].

A obrigação tributária é, essencialmente, como analisamos nas linhas acima, a de imposto, sem prejuízo das chamadas obrigações acessórios, declarativas, de colaboração, de exibição de documentos fiscalmente relevantes [721, 722].

Designadamente, o facto tributário não é diretamente imputável nem ao substituto tributário nem aos responsáveis subsidiários, mas, ainda assim, recai ou pode recair, em determinadas circunstâncias, sobre uns e outros a obrigação principal tributária, *i.e.*, o pagamento do imposto.

40. O substituto tributário

Ocorre um fenómeno designado de substituição tributária quando a prestação tributária, por imposição legal, é exigida a pessoa diferente do contribuinte, através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido[723].

O substituto não é, segundo MARTÍNEZ [724], mero contribuinte de facto: é sujeito passivo de imposto, na medida em que é ele que suporta, juridicamente, o peso económico do imposto, muito embora o *benefício económico* do facto tributário se produza na esfera do substituído.

As entregas de tributos efetuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do seu titular pelo substituto tributário constituem retenção

---

[720] Direito Fiscal, p. 222.

[721] *Cf.* o artigo 31.º da LGT.

[722] Por exemplo, uma entidade com atividade suspensa ou cessada não terá obrigação de imposto, mas subsistirão na sua esfera determinadas obrigações, como as de nomear representante e de apresentar declarações.

[723] *Cf.* o artigo 20.º da LGT.

[724] Direito Fiscal, p. 249.

na fonte [725] e, em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade do seu pagamento [726].

Como ensina CAMPOS [727], o conceito de substituto tributário não se reduz, porém, à entidade obrigada à retenção e responsável pelas entregas das importâncias retidas nos cofres do Estado. Deverá, antes, corresponder ao do artigo 36 da Ley General Tributaria.

O legislador obriga um sujeito a realizar determinadas prestações que constituem objeto de uma obrigação tributária a cargo de outro sujeito passivo, o que preenche os pressupostos do facto tributário.

É o facto tributário realizado por uma pessoa, o substituído, que dá origem à obrigação.

O preenchimento de outro pressuposto de facto leva a que o substituto esteja obrigado ao cumprimento da obrigação. O substituto, pois, é um devedor de tributo, que a Lei Geral Tributária considera sujeito passivo do imposto.

O devedor do tributo não preencheu o facto tributário, mas outro pressuposto de facto conexo ao facto gerador [728].

Contudo, a substituição tributária não deriva de uma capacidade contributiva do substituto, mas unicamente de razões técnicas e tributárias.

O substituto, embora sendo devedor em nome próprio, não é o titular da capacidade contributiva e, portanto, não pode ser em última análise o responsável pelo pagamento do tributo.

---

[725] Artigo 34.º da LGT.

[726] Número do artigo 28.º da LGT.

[727] In *Compensação de Créditos Fiscais*.

[728] *Idem, ibidem.*

Daí que o ordenamento jurídico estabeleça certos pressupostos para a sua responsabilidade, nomeadamente o sistema de retenção ou direito de regresso [729, 730].

A substituição tributária não se confunde com a *repercussão fiscal*, sobretudo quando esta é legalmente exigida, na medida em que, pese embora a finidade entre as figuras, traduzida em ser visado a capacidade contributiva do suportador do imposto e do substituído, só o substituído é sujeito passivo da obrigação fiscal [731].

A substituição tributaria – que pode ser apenas parcial – concretiza-se numa relação triangular entre a administração fiscal, o substituto e o substituído.

O devedor primário ou originário é o substituto e o substituído ou contribuinte é devedor secundário, ou de segunda linha, ambos, diante do credor, a administração [732].

Há, na substituição tributária, três situações de geradores de responsabilidade.

No caso de o imposto ter sido retido, mas não entregue nos cofres do Estado, o substituto é o único responsável, desonerando o contribuinte ou substituído.

Se a retenção houvesse de ser efetuada a título de pagamento por conta do imposto do contribuinte, devido a final, cabe a este a responsabilidade originária pelo imposto não retido e, ao substituto, a responsabilidade meramente não subsidiária.

Nos restantes casos de retenção na fonte (taxas liberatórias), se o substituto não procede à retenção a que esteja obrigado é responsável originário e,

---

[729] Como está previsto, nomeadamente, no n.º 2, do artigo 28.° da Lei Geral Tributária.

[730] CAMPOS, *ibidem.*

[731] NABAIS, *Direito Fiscal,* p. 269.

[732] NABAIS*, op. cit.,* p. 271.

o substituído, responsável subsidiário pelo pagamento das importâncias que deviam ter sido retidas [733].

41. O responsável solidário

A obrigação diz-se solidária, pelo lado passivo, quando o credor pode exigir a prestação de qualquer dos devedores e a prestação o efetuadas por qualquer deles libera todos diante do credor comum [734].

Como adverte MARTÍNEZ, as leis fiscais usam muitas vezes a palavra *solidariedade*, nem sempre para expressar o mesmo.

Algumas vezes, falam de uma *solidariedade tributária*, na qual quem está obrigado a realizar a prestação é também devedor originário, situação diversa da de *responsabilidade solidária*, na qual quem está obrigado a realizar a prestação não é o seu *devedor originário* [735].

Para que a responsabilidade (por dividas de outrem) seja solidária é, porém, necessário que exista norma legal que determine esse tipo de responsabilidade.

Já na vigência do Código de Seabra era ponto assente que a conjunção constituía o regime regra quando à responsabilidade, só vigorando a solidariedade quando a lei ou a vontade das partes a estabeleçam. No Código Civil de 1966 manteve de forma explícita essa orientação, ao prescrever, no artigo 513.º, que "*a solidariedade de devedores ou credores só existe quando resulte da lei ou da vontade das partes*".

Ora, ainda que a título excecional, esse tipo de responsabilidade está previsto na lei fiscal quando os pressupostos do facto tributário se verifiquem em

---

[733] *Cf.* o artigo 28.º da LGT.
[734] *Cf.* o artigo 512.º, n.º 1 do CC..
[735] *Direito Fiscal*, p. 245.

relação a mais de uma pessoa, caso em que, salvo disposição em contrário, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da divida tributária [736].

Está, nomeadamente, prevista no caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade em que os sócios ou membros são solidariamente responsáveis com aquelas e entre si pelos impostos em dívida [737] .

Como está prevista na hipótese do artigo 27. ° da LGT, em que se dispõe, no n.º 1 que "*os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação a estes e entre si por todas as contribuições e impostos dos não residentes relativos ao exercido do seu cargo*".

A solidariedade da responsabilidade pelas dívidas de natureza tributária está, ainda, no que mais interesse ao tema que desenvolvemos, prevista no n.º 2 do artigo 147.º da LGT, segundo o qual as dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução não obstam à imediata, regulada no n.º 1, mas por essas dívidas ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, "*embora reservem, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento*.".

42. O responsável subsidiário

Segundo MARTÍNEZ, a responsabilidade tributária subsidiária é, por contraposição à responsabilidade originária, à solidariedade, à sucessão e à substituição, figuras ditas *normais* na relação tributária, uma figura que só surge numa fase anormal, patológica do desenvolvimento desta relação, na medida em que

[736] Artigo 21.º, n.º 1 da LGT.

[737] *Cf.* o n.º 2 do mesmo artigo .

o responsável subsidiário só é chamado a pagar porque o devedor originário, o responsável solidário, o sucessor e/ou o substituto o não pagaram [738].

Necessária é, pois, por um lado, uma certa conexão com a falta de cumprimento - no sentido de poder ou influência sobre a decisão de não entrega da prestação tributária – e, por outro lado, a excussão prévia dos bens daqueles [739].

Prescreve o artigo 24.º da LGT que os administradores, diretores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administradores nas sociedades, cooperativas e empresas públicas são subsidiariamente responsáveis, em relação a estas e solidariamente entre si, pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado depois deste (quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da sociedade se tornou insuficiente para a sua satisfação) e, bem assim, pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, sendo que neste caso lhes incumbe o ónus da prova de que que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

Para SANCHES, a responsabilização subsidiária dos titulares dos órgãos das pessoas coletivas decorre já do disposto no artigo 78.º do CSC [740], na medida em que pressupõe uma atuação culposa, constitui, do ponto de vista conceptual, uma espécie de desconsideração da personalidade jurídica destes entes [741].

Por sua vez, o número 2 do artigo 153.º do CPPT determina que "*O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: a) Inexistência de bens penhoráveis do*

---

[738] *Direito Fiscal*, p. 251-252.

[739] *Idem*, *ibidem*.

[740] Que prescreve que os gerentes ou administradores respondem para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à proteção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respetivos créditos.

[741] *Manual de Direito Fiscal*, p. 273.

devedor e seus sucessores; b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão de execução fiscal disponha, do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescido.".

São, portanto, três os pressupostos dos quais a lei faz depender a efetivação da responsabilidade subsidiária contra os administradores, diretores, gerentes e outras pessoas.

Em primeiro lugar, que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administradores.

Depois, que o facto constitutivo das dívidas tributárias se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou que prazo legal de pagamento ou de entrega tenha terminado depois deste [742].

Finalmente, que não existam ou sejam insuficientes os bens penhoráveis do devedor e seus sucessores ou fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão de execução fiscal disponha, do património do devedor para satisfação da dívida exequenda e acrescidos.

Também os técnicos oficiais de contas podem ser subsidiariamente responsabilizados por dívidas.

Atualmente estão previstas no nosso ordenamento jurídico-tributário duas situações de responsabilidade tributária dos técnicos oficiais de contas.

A primeira é a responsabilidade subsidiária pelo pagamento dos impostos prevista no nº 3 do artigo 24º LGT, que exige sempre que a Administração Tributária apure e demonstre inequivocamente uma conduta culposa por parte do

[742] Veja-se, a esse propósito, o que ensina GUERREIRO, *in Lei Geral Tributária, anotada*, nota ao artigo 24.º: "*Não é, pois, relevante para a definição da responsabilidade tributária prevista na alínea b) do n.º do presente artigo, a data do apuramento da dívida por meio da ação de inspeção, mas o termo do prazo legal da obrigação de pagamento. ".*

técnicos oficiais de contas, em violação dos seus deveres no âmbito da responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais e demonstrações financeiras.

O que significa que a administração tributária terá que alegar e provar a existência de um nexo causal entre a atuação ilícita do técnicos oficiais de contas e o incumprimento das obrigações fiscais por parte da empresa.

Os técnicos oficiais de contas podem ser ainda subsidiariamente responsáveis pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à DGCI as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título [743,744].

Importa, finalmente, como nos propusemos fazer no início deste trabalho [745], a propósito da reversão contra os responsáveis subsidiários de dívidas com origem em responsabilidade de natureza penal, analisar a querela existente entre o STA e o Tribunal Constitucional e entre as Secções deste último, que reclama decisão no Plenário.

De facto, múltiplas decisões do Tribunal Constitucional que contrariaram a posição que vinha mantendo o STA acerca da inconstitucionalidade da reversão, por violação do citado princípio da intransmissibilidade das penas, das dívidas com tal origem, transmudaram a questão de responsabilidade de natureza penal em responsabilidade meramente civil dos órgãos de administração, baseada na culpa (ainda que presumida).

Esta técnica – duvidosa - levou a uma reação do STA que chamou a atenção para a impossibilidade utilizar o processo de execução fiscal para cobrar

---

[743] *Cf.* os números 1 e 3 do artigo 8.º do RGIT

[744] Veja-se o entendimento da Fazenda, plasmado ao Ofício Circulado 60043/2005.

[745] *Vide supra* 1. Formulação do problema: a *morte* das pessoas coletivas e os impostos – a lacuna da lei fiscal; delimitação, pp. 16 e ss..

dívida decorrentes de responsabilidade civil, por tal possibilidade estar excluída da previsão taxativa do artigo 148.º do CPPT [746].

A decisão do STA foi obviada através de uma alteração ao citado artigo 148.º do CPPT, introduzida pela Lei n.º 3-B/2010-28/04, que veio aditar uma alínea (a *c)*) ao número 1, em virtude da qual no âmbito do processo de execução fiscal foram incluídas, as coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do RGIT.

Posteriormente, várias decisões [747] do Tribunal Constitucional vieram inverter a tendência anterior, julgando inconstitucional a reversão deste tipo de dívidas, por violação do citado princípio. Por todos, citamos o Acórdão n.º 24/2011, de 12.01 [748] , que decide julgar inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da culpa, da igualdade e da proporcionalidade, a norma do artigo 8.º, do Regime Geral das Infrações Tributárias interpretado com o sentido de que aí se consagra uma responsabilização subsidiária pelas coimas que se efetiva através do mecanismo da reversão da execução fiscal contra os gerentes e administradores da sociedade devedora..

Sendo que, por sua vez, decidiu o mesmo Tribunal não julgar inconstitucionais as citadas normas do RGIT e do RJIFNA entre outros, nos Acórdãos

---

[746] *Cf.* o Acórdão de 01.07.2009 [746], disponível em www.dgsi.pt, acedido em 16.09.2013:

> *«I - Sendo a responsabilidade dos devedores subsidiários pelas dívidas por coimas da sociedade originária devedora uma responsabilidade de natureza civil extracontratual e não uma responsabilidade pelo pagamento de coimas, a cobrança destas dívidas de responsabilidade civil não figuram entre as dívidas que podem ser cobradas através do processo de execução fiscal, uma vez que tal cobrança não está prevista no predito artigo. 148º. II - Deste modo, não pode haver reversão.».*

[747] A respeito do artigo 7.º do RJIFNA e, posteriormente do artigo 8.º do RGIT, pronunciou-se o Tribunal Constitucional, nos Acórdãos 481/2010 de 09.12, 26/2011 de 12.01, e na Decisão sumária 56/2011, de 25.01, pela inconstitucionalidade da responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação fiscal, efetivada através do mecanismo da reversão da execução fiscal.

[748] Processo n.º 551/10, 2.ª Secção.

números 129/2009, de 12.03 [749], 150/2009, de 25.03 [750] e 234/2009, de 12.05 [751].

Sem embargo da divergência jurisprudencial ao nível das pronúncias em Secção quanto a tal matéria, o Tribunal Constitucional decidiu em Plenário, designadamente, no Acórdão n.º 437/2011, não julgar inconstitucional o artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT, quando interpretado no sentido de que consagra uma responsabilidade pelas coimas que se efetiva pelo mecanismo da reversão da execução fiscal, contra gerentes ou administradores da sociedade devedora.

Bem como, no Acórdão n.º 561/2011, não julgar inconstitucional a norma do artigo 7.º- A do RJIFNA, na parte em que se refere à responsabilidade civil subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas coletivas em processo de contraordenação fiscal.

Nos citados acórdãos, para alcançar tal resultado, perfilha-se, para além do mais, o entendimento de que a responsabilidade prevista naqueles preceitos legais é a responsabilidade civil delitual ou aquiliana por facto próprio dos chamados – *gerentes, administradores e outros,* ainda que a título subsidiário. Não prescindindo, portanto, da verificação dos respetivos pressupostos gerais de tal espécie de responsabilidade.

O que significa que aqueles cuja responsabilidade subsidiária a lei proclama são chamados na exata medida do dano que produziram à Administração Fiscal ao terem impossibilitado, pela sua administração o pagamento das coimas devidas, afastando-se, por inadequada, a convocação de qualquer dos parâmetros contidos nos artigos 30.º e 32.º da Constituição.

---

[749] Processo n.º 649/08, 3ª Secção.
[750] Processo n.º 878/08, 3ª Secção.
[751] Processo n.º 36/09, 3ª Secção.

Questão diversa é a da inconstitucionalidade do artigo 8.º, n.º 7 do RGIT [752], quando interpretado no sentido de que os arguidos respondem solidariamente pelo pagamento de multa criminal por violação dos princípios da intransmissibilidade da responsabilidade criminal e da proibição do *ne bis in idem,* bem como por violação dos princípios da culpa, da igualdade e da proporcionalidade inscritos na Constituição da República Portuguesa.

De alguma forma paradoxalmente – porque a génese da questão não é tão distinta que justifique a divergência de posições - o Tribunal Constitucional pronunciou-se, no Acórdão n.º 1/2013 [753] no sentido de que a imposição de uma responsabilidade solidária a terceiro para pagamento de multas aplicadas à pessoa coletiva, quando ele não possa ser coresponsabilizado como coautor ou cúmplice na prática da infração, configura, de facto, uma situação de transmissão da responsabilidade penal, na medida em que é o obrigado solidário que passa a responder pelo cumprimento integral da sanção que respeita a outra pessoa jurídica.

No entanto, visto que, atenta a factualidade vertida no caso, a responsabilidade solidária do gerente acrescia à responsabilidade própria decorrente da sua comparticipação na prática da infração, o Tribunal concluiu que em causa estaria, já não uma situação de transmissão de responsabilidade penal, mas a violação do princípio do *ne bis in idem*, consagrado no n.º 5 do artigo 29.º da CRP.

Decidiu ainda, o TC, nos Acórdãos números 297/13, de 28.05 [754], e 354/2013, de 27.06 [755], julgar inconstitucional a norma constante do artigo 8.º,

---

[752] Onde já não se prevê uma responsabilidade subsidiária, mas uma responsabilidade solidária, determinando-se em tal preceito legal que "*quem colaborar dolosamente na prática da infração tributária é solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infração, independentemente da sua responsabilidade pela infração, quando for o caso*", donde se conclui que a mesma pessoa pode responder autonomamente e a título pessoal pela infração por si cometida e pela qual seja punido e, bem assim, responder solidariamente pela mesma infração cometida, também, pela pessoa coletiva e em função da qual esta venha a ser punida.

[753] Processo n.º 373/2012, 3.ª Secção.

[754] Processo nº 495/2011, 1ª Secção.

[755] Processo n.º 929/2012, 1.ª Secção.

n.º 7 do RGIT, quando aplicável a gerente de uma pessoa coletiva que foi igualmente condenado a título pessoal pela prática da mesma infração tributária, por violação do disposto no artigo 30.º, n.º 3 da Constituição, na parte em que se refere à responsabilidade solidária dos gerentes e administradores de uma sociedade que hajam colaborado dolosamente na prática de infração tributária pelas multas aplicadas à sociedade [756].

O mais recente Acórdão, à data em que escrevemos estas linhas, de 05.07.2013 [757] mantém a linha das decisões anteriores, mas as declarações de voto - de vencedores e vencidos – indiciam uma viragem da corrente. O futuro desta querela continua, portanto, incerto.

43. O representante tributário

Em Direito tributário a figura da representação voluntária, delineada na lei civil, não está afastada ou excluída, como não o está a gestão de negócios.

Ao mandato conferido "*para a prática a atos que se inserem no desenvolvimento de uma relação jurídica tributária*" [758] é comum chamar-se de *mandato tributário* [759].

Este mandato é, por vezes, imposto pela lei fiscal, que, com especialidades relativamente ao regime próprio do Direito civil, estabelece para o que designa de *representantes tributários* determinados deveres e atribuí-lhes, bem assim, sob determinados pressupostos, *responsabilidade tributária.*

---

[756] Todos os citados Acórdãos estão disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt (acedido em 01.04.2013).

[757] Acórdão n.º 297/2013, Proc. 495/2011, *ibidem* (acedido em 16.09.2013), com declaração justificativa do voto favorável à tese vencedora de Maria João Antunes e, de vencida, de Maria de Fátima Mata-Mouros.

[758] MARTÍNEZ, *Direito Fiscal,* p. 256.

[759] Que não se confunde com o mandato *forense* tributário previsto no artigo 5.º do CPPT.

Esta figura está prevista no artigo 19.º, n.º 4 da LGT e vem ainda especificamente regulada nos artigos 130.º, do CIRS, 126.º, do CIRC, 30.º, do CIVA e 24.º, do RITI.

Estão, bem assim, obrigadas a designar um representante para efeitos tributários as pessoas coletivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a atividade, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 19.º da LGT.

A qualidade de "*representante perante a administração* tributária" que resulta do artigo 19.º, n.º 5, da LGT, implica, tão só, um mandato, uma representação voluntária (já não a legal, que decorreria da qualidade de gerente ou administrador) para levar a cabo a gestão fiscal dos negócios da sociedade cuja atividade cessou (mormente, para efeitos de IVA, já que, em sede de IRC, a atividade só cessa, verdadeiramente, com o encerramento da liquidação, nos termos do que dispõe hoje, o artigo 8.º, n,.º 5, do CIRC), mas que ainda conserva personalidade jurídica, para garantia do cumprimento das suas obrigações acessórias e com vista a assegurar um ponto de contacto para efeitos de eventuais notificações a efetuar pela Administração Tributária.

A LGT obrigava, no antigo n.º 4 do artigo 19.º da LGT, hoje, número 5, a que os não residentes em território nacional a nomeação de um representante tributário.

Sobre a representação fiscal de não residentes em Portugal incidiu o Acórdão do Tribunal de Justiça 05.05.2011, proferido no processo que opôs a Comissão Europeia à República Portuguesa.

O Tribunal decidiu que, pelo facto de ter aprovado e de manter em vigor o artigo 130.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que impõe aos contribuintes não residentes a obrigação de designar um representante fiscal em Portugal, quando obtenham rendimentos em relação aos quais é exigida a apresentação de uma declaração fiscal, a República Portuguesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º do Tratado da CE.

De facto, o citado artigo prescreve que "*são proibidas todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros",* bem como *"todas as restrições aos pagamentos entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros*".

Na sequência desta decisão, a designação de um representante fiscal para os não-residentes para efeitos fiscais em Portugal que tenham domicílio fiscal num Estado Membro da União Europeia deixou de ser obrigatória.

Com efeito, neste processo, a Comissão Europeia pediu ao Tribunal de Justiça que declarasse que o artigo 130° do CIRS, que obriga os contribuintes não residentes em Portugal a designarem um representante fiscal, é discriminatório, desproporcional relativamente ao objetivo de assegurar um controlo fiscal eficaz e combater a evasão fiscal, bem como contrário à livre circulação de pessoas e de capitais na UE.

O mesmo sucede relativamente ao artigo 126º do CIRC.

Portugal respondeu, alegando que as disposições em causa não eram incompatíveis com as liberdades reconhecidas pelo TJCE, sendo justificadas por razões imperativas de interesse geral, entre as quais figurava o objetivo de assegurar a eficácia dos controlos fiscais e o combate à evasão fiscal.

Em conformidade com a decisão do TJCE, para que a informação sobre o domicílio fiscal em Estado-Membro da UE prestada pelo cidadão ou pela entidade não-residente possa ser validada, passou a ser exigido ao declarante, consoante os casos, a exibição do Passaporte, certificado de residência ou documento de identificação idóneo de onde conste a morada.

Em consequência, a Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro alterou a redação do artigo 19.º da LGT, que agora prescreve que a obrigação de nomear representante é meramente facultativa em relação a não residentes de, ou a residentes que se ausentem para, Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja

vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

Os residentes para efeitos fiscais em países terceiros continuam obrigados a nomear um representante fiscal em conformidade com os artigos 19º da Lei Geral Tributária (LGT), 130º do CIRS e 126º do CIRC [760].

Em qualquer caso, a representação não se pode presumir, não dispensa a aceitação expressa do nomeado [761] e o incumprimento desta obrigação de nomear representante - que tem carácter acessório – constituirá, quando muito, contraordenação.

A responsabilidade do representante fiscal decorre do artigo.º 27.º, n.º 3 da LGT.

Põe-se, porém, o problema de saber se, para efeitos do disposto no artigo, o representante fiscal se identifica com o gestor de bens ou direitos.

Para se avançar com uma resposta importa, antes de mais, comparar os dois conceitos em presença e, ainda, o de gestor de negócios, com o qual o último também não se identifica completamente.

Quanto ao gestor de negócios, a teoria geral do Direito civil define-a como a intervenção não autorizada de pessoas na direção de assunto ou interesse alheio, feita no interesse e por conta do respetivo dono [762].

---

[760] Proc. C-267/09. Texto integral disponível em http://eur-lex.europa.eu, acedido em 10.08.2012.

[761] Veja-se o que, a propósito da "Responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes prevista no art. 27.º n.º 3 da LGT – Implicações para os Advogados no decurso da sua atividade profissional", consta do Ofício Circulado 60.084, de 28.11.2011, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BE58B4CA-111B-434A-B3B0-29CF99A45D44/0/Oficio%20Circulado%20N_60084.pdf. Entendimento igual ao plasmado naquele Ofício já foi manifestado pelo Conselho Geral da Ordem dos Advogados, no seu Parecer n.º E-2/05 e, bem assim, num Parecer emitido pela DGCI a pedido do Conselho Regional do Norte da Câmara dos Solicitadores.

[762] *Vide* VARELA, *Das Obrigações em Geral*, Vol. I, pp. 432 e ss..

A LGT prescreve, no artigo 17.º, que os atos em matéria tributária que não sejam de natureza puramente pessoal podem ser praticados pelo gestor de negócios, produzindo efeitos em relação ao dono do negócio nos termos dos artigos 464.º e seguintes do CC.

Sendo certo, porém, que, enquanto a gestão de negócios não for ratificada, o gestor de negócios assume os direitos e deveres do sujeito passivo da relação tributária [763].

Quanto ao gestor *de bens*, o n.º 2 do artigo 27. ° da LGT encarrega-se de o definir como toda a pessoa, singular ou coletivas, que assuma ou seja incumbidas, por qualquer meio, da direção de negócios de entidade terceira, agindo no interesse e por conta dessa entidade.

A Lei, além de adotar um conceito amplo de gestor, não exige uma representação formal, sendo suficiente o mandato sem representação ou a mera gestão de negócios, sempre que esta envolva os bens ou direitos que originam a tributação.

Já quanto ao representante, e ao contrário do que acontece quanto ao conceito de gestor fiscal, a norma o artigo 27.° da LGT não consagra qualquer noção.

Não obstante, trata-se de um conceito conhecido da legislação tributária nacional [764], sendo definido por CAMPOS, SILVA RODRIGUE e SOUSA como a "*pessoa a quem o não residente concedeu o mandato para levar a cabo a gestão fiscal dos seus negócios em Portugal*".

---

[763] Concretização do regime civil. Se o gestor agiu em representação de outrem, sem poderes, aplicam-se as regras da representação sem poderes do artigo 268.º do CC, *ex vi* do 471.º: se não for ratificado, o negócio é ineficaz relativamente ao *dominus*. Quando o gestor celebra o negócio em seu próprio nome, aplicar-se-ão as regras do mandato sem representação dos artigos 1180.º, *ex vi* do 471.º, do CC, e os efeitos do negócio aproveitam diretamente ao gestor, que deve, no entanto, transmitir para o *dominus* os direitos e obrigações dele decorrentes, contanto lhe seja possível substituir-se ao gestor.

[764] *Cf.* artigo 19.°, n.º 4 da LGT, artigo 130° do CIRS, artigo 118° do CIRC, artigo 29° do CIVA.

A função do representante fiscal é a garantia do cumprimento das suas obrigações acessórias e assegurar um ponto de contacto para efeitos de eventuais notificações a efetuar pela Administração Tributária. Partindo destas noções, e uma vez que a representação não compreende necessariamente a gestão dos bens ou direitos, pode afirmar-se que o gestor se distingue claramente do representante fiscal.

De notar, em reforço do que se disse, que a distinção entre estas duas figuras, resultante do diferente conteúdo funcional de cada uma delas, é expressamente reconhecida pelo n.º 3 do artigo 27° da LGT, ao estabelecer que, nas situações em que o representante fiscal é pessoa diferente do gestor, aquele deve obter a identificação do gestor e apresentá-lo à administração fiscal sempre que solicitado [765].

Tendo em conta esta distinção, pode, portanto, acontecer que alguém tenha confiado a administração dos seus bens e a sua representação fiscal a duas pessoas distintas, Nesta hipótese, estando em causa duas pessoas diferentes, o representante fiscal não poderá ser responsabilizado nos termos do artigo 27.º da LGT.

Todavia, numa outra hipótese, pode o carecido de representação ter confiado aquelas duas tarefas (administração dos bens, de um lado, e representação fiscal, do outro lado) à mesma pessoa.

Nesse caso, a pessoa indicada pelo mandante poderá ser responsável solidariamente, nos termos do artigo 27. ° da LGT, não por causa da representação fiscal assumida, mas pela gestão dos bens e direitos do não residente.

Veja-se por outro lado que o regime de responsabilidade previsto no artigo 27.º, n.º 1 e 2 da LGT é um dos mais gravosos do nosso sistema tributário, na

[765] *Vide* ainda MORAIS, *Apontamentos ao IRC,* pp. 19 a 23,

medida em que se afasta da regra geral da responsabilidade subsidiária, prevista no artigo 22.º, n.º 3 da LGT, e cria um regime de responsabilidade solidária por dívidas tributárias.

Por força disso, o responsável não beneficia nem da chamada excussão prévia do património do devedor originário nem do direito de audição, previstos para aquele tipo de responsabilidade,

A análise do artigo.º 27.º, n.º 2 da LGT centra-se na questão da "*direção de negócios*".

Para preenchimento desta figura exige-se, antes de mais, uma autonomia do gestor de bens e direitos na formação da vontade da entidade não residente e na determinação dos atos por esta praticados.

Ora, quando o procurador se limite a cumprir ordens emanadas do cliente, não está a *dirigir negócios*, mas a dar cumprimento a instruções emitidas por terceiro.

Da mesma forma, não basta a existência de mandato judicial ou tributário (previsto no artigo.º 5.º do CPPT) para que se possa presumir da existência de "*gestão de bens e direitos*".

Com efeito, não pode confundir-se a prática de atos jurídicos através de mandato com a *gestão* de uma entidade não residente.

O gestor de bens e direitos pratica atos de gestão. O advogado pratica atos próprios, definidos por lei.

Por outro lado, a direção de negócios exige um conjunto material de atos de gestão, temporariamente delimitado, e não apenas a prática isolada de um ato concreto de representação

Da mesma forma que para a reversão contra gerentes e administradores se exige que a fazenda alegue e prove existência de exercício de gerência de facto, também nas execuções à luz do artigo.º 27.º n.º 2 da LGT deverá provar

existência de uma direção de negócios efetiva, que não se subsume na mera existência de uma procuração conferindo amplos poderes de representação.

Com efeito, e como afirma RHODES a propósito da responsabilidade dos gerentes, como resulta da regra geral de que quem invoca um direito tem que provar os respetivos factos constitutivos – cf. artigo.º 342.º, n.º 1 do Código Civil e artigo 74.º, n.º 1 da LGT – é à administração tributária, enquanto exequente, que quer valer-se do mecanismo, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos que lhe permitam reverter a execução fiscal.

Idêntico raciocínio se impõe na responsabilização dos gestores de bens e direitos, pelo que deverá a administração tributária alegar e provar a existência da referida direção efetiva.

A figura do gestor de bens ou direitos não é, naturalmente, a que mais interessa ao nosso tema. Relevante é, pelo contrário, a figura do representante, cuja nomeação a lei impõe, como vimos, às sociedades comerciais dissolvidas (mas ainda não liquidadas) e ainda àquelas cuja atividade cesse para efeitos de IVA.

Isto, porque a administração tributária tende, como veremos *infra,* a entender que se mantém a representação, nomeadamente, para efeitos de notificação dos atos que compõe o procedimento de liquidação do imposto, após o encerramento da liquidação, com o qual ocorre a extinção da personalidade jurídica.

O mandato tributário, de representação da sociedade inativa ou dissolvida, cessa, indubitavelmente, com a extinção da personalidade jurídica, quer atendendo às regras do mandato, que são aplicáveis à representação tributaria,

quer ainda porque, muito simplesmente, quem não existe não carece de ser representado nem pode sê-lo [766], na medida em que deixou de ser sujeito de direitos e obrigações.

44. Ponto de ordem

Parece-nos que se impõe voltar a fazer também aqui uma síntese do que até aqui procuramos defender, explanado o que possa no nosso raciocínio ter ficado obscuro.

Assim, começamos por esclarecer, na primeira parte deste trabalho, que nos propomos resolver um – a liquidação de imposto posterior à dissolução e encerramento da liquidação das sociedades comerciais - para o qual nem o Direito tributário nem o Direito civil nem a disciplina das sociedades comerciais apresentam solução clara e concreta.

Findas estas páginas em que procuramos tratar da relação jurídica tributária, importa declarar, desde já, tomamos posição pela subsistência da relação após a extinção do ente moral, sociedade comercial.

A relação jurídica tributária – como as outras, constituídas em vida do ente entretanto extinto – subsistirá, cremos, até que todos os efeitos que dela tenham ou possam ainda derivar subsistam ou possam ainda vir a dar-se.

Pelo que, com a extinção, mudam apenas (alguns) dos sujeitos, os ditos passivos, com a amplitude da expressão *sujeito passivo* que *supra* deixamos exposta.

Durat effectus societatis donec fuerit exactum omne id quod pertinet ad societatem.

---

[766] Exceção feita à procuração, irrevogável, conferida no interesse do mandatário, que confirma regra na medida em que se justifica a "representação", *rectius*, a manutenção, *post mortem,* dos poderes conferidos para celebrar o particular negócio jurídico a que o mandato se destina pelo facto de este ter sido conferido (também) no interesse do mandatário.

A Lei Geral Tributária não faculta, porém, senão uma disposição relativa às sociedades liquidadas relativa àqueles tipos societários que não têm o benefício da limitação da responsabilidade - a do artigo 21.º, n.º 2 [767] – e outra relativamente às pessoas singulares – a do artigo 29.º, n.º 2 [768] [769], mas nem uma nem outra são solução para o nosso problema.

Nada oferece a LGT no que se refere às sociedades comerciais cujo tipo pressuponha a limitação da responsabilidade dos sócios, de que é paradigma, neste trabalho, a sociedade do tipo por quotas.

A LGT admite, porém, naquele artigo 29.º, n.º 2, a hipótese de liquidação de imposto *post mortem*, quando utiliza a expressão "*mesmo que não tenham ainda sido liquidadas*" [770].

O que é, para o problema de que curamos, um importante ponto de partida, no sentido de que poderíamos, caso contrário, admitir que, extinguindo-se, com a morte, a relação tributária [771], se extinguiriam também com ela as obrigações tributarias não liquidadas.

Rectius, que se extinguiria por morte a possibilidade de liquidar imposto por facto tributário ocorrido anteriormente, hipótese perfeitamente plausível atentas as disposições tributárias relativas à extinção da responsabilidade por factos

---

[767] "*No caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívida*.".

[768] "*As obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventári*o.".

[769] Impondo, ainda, quer para os casos de responsabilidade subsidiária quer para os, excecionais, de responsabilidade solidária, regras procedimentais, ao afirmar, no artigo 22.º, que "*as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais*.".

[770] O que é consentâneo com o que dispõe o n.º 2 do artigo 147.º do CSC: "*As dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução não obstam à partilha nos termos do número anterior, mas por essas dívidas ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora reservem, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento*.". A norma levanta, porém, alguns problemas de interpretação, na medida em que se refere a dívidas de natureza *fiscal* e não *tributária* e, por outro lado – o que é mais importante, no âmbito do presente estudo – a dívidas ainda não *exigíveis*. Procuraremos abordar estas questões mais à frente – *vide* pp. 384 e ss..

[771] Mercê do fim da personalidade jurídica e, como tal, da possibilidade de ser sujeito e quaisquer direitos e obrigações – *vide, supra,* 33. A personalidade e a capacidade tributária, pp. 202 e ss..

que constituam crime ou contraordenação e o disposto no n.º 2 do artigo 2021.º do CC.

A lei fala, porém, *transmissão por morte*, expressão que curamos incorreta, na medida em que só são transmissíveis as obrigações já existente à morte do titular, pelo que o que se transmite é a posição jurídica daquele sujeito, falecido, face à administração tributária, o que implica subsista, durante o prazo de caducidade, o direito à liquidação dos impostos por factos tributários verificados *ante mortem* na esfera do *de cujus*.

Na verdade, o sujeito da obrigação, quando esta é liquidada depois de morte, já não pode ser o *de cujus*, pelo que será ou herança jacente, caso não tenha havido ainda aceitação [772], ou os herdeiros (ou os legatários, nos casos excecionais em que estes respondem pelos encargos da herança [773]).

Contra esta nossa posição, vai o n.º 1 do artigo 36.º da LGT, segundo o qual "*A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário*".

Tomado à letra, diríamos então que haveria uma relação jurídica tributária para cada facto tributário, pelo que cada uma dessas relações só se extinguiria com a concretização (liquidação) e a cobrança do imposto devido eventuais acrescidos, ainda que sobreviesse, no entretanto, a morte.

A ser assim, o devedor originário será sempre aquele na esfera de quem se constituiu a relação tributária, porque nela ocorreu o facto tributário, ainda que, sobrevindo a morte antes da concretização ou do pagamento do imposto, responsáveis serão a sua herança e os sucessíveis a quem a lei atribua esse encargo.

A LGT tem, bem assim, o cuidado de não prejudicar a possibilidade de aceitação a benefício de inventário, que tem a virtualidade de inverter o ónus da

---

[772] *Cf.* os artigos 2046.º a 2049.º do CC.

[773] *Cf.* os artigos 2097.º, 2068.º, 2071.º, n.º 2, 2072.º, 2098.º e 2276.º a 2278.º do CC.

prova que caberia, não fosse uma tal aceitação, ao herdeiro quanto à proveniência dos bens que o credor da herança pretende respondam pela dívida [774].

Eis, assim, identificada uma norma que regula uma situação paralela, parecida ainda que não igual, através da qual será possível preencher a lacuna.

Isto porque tomamos logo no início a posição de que a tal nos obriga o princípio da igualdade, mesmo ressalvadas as diferenças, óbvias, entre as pessoas singulares e as coletivas ou meramente jurídicas, e, sobretudo, que a possibilidade de liquidação de imposto depois da extinção das sociedades comerciais se enquadra no *plano* do sistema jurídico.

Dedicamo-nos, pois, não sem antes cotejar as soluções propostas noutros sistemas jurídicos próximo do nosso (em Espanha, em França, no Brasil) – a procurar, no sistema jurídico, a solução para a questão.

Referimo-nos, pois, ainda que de forma necessariamente breve, às fontes do Direito tributário, encabeçadas pelos princípios constitucionais e à possibilidade de aplicação subsidiaria, em matérias desta natureza, do disposto noutros normativos, pertencentes a outros ramos de Direito, dando resposta afirmativa à possibilidade de aplicação quer do CC quer do CSC.

A solução que preconizamos não está, de facto, em nenhuma das citadas disposições normativas que integram o sistema fiscal ou tributário, mas existem disposições, designadamente, a do artigo 163.º, nº 1 e aquela, expressamente à dirigida às dívidas de natureza tributária no caso de partilha imediata, do artigo 147.º, n.º 2 - no Código das Sociedades Comerciais.

Consideramos, aliás, que as normas do artigo 163.º, n.º 1, e do n.º 2 do artigo 147.º, ambos do CSC, constituirão, para as pessoas coletivas do tipo societário, o paralelo do n.º do 2 artigo 29.º da LGT.

---

[774] *Cf.* o artigo 2071.º, n.º 1, do CC.

Debruçamo-nos já porque consideramos ser insuficiente o recurso a disposições de outros ramos de Direito, a possibilidade do uso da analogia par resolver este problema, atendendo a que trata ele, indubitavelmente, de uma obrigação de imposto, que não meramente acessória, declarativa ou procedimental.

Distinguimos brevemente a interpretação extensiva da integração, por analogia, para acabar por aderir à ideia de que uma e outra fazem, afinal, parte de um mesmo *processo contínuo* de aplicação do Direito e tomamos posição pela possibilidade de integração da lacuna por meio de tal processo.

Pelo que entendemos que se impunha, por uma questão metodológica, dissecar a questão da natureza e origem da personalidade dos entes jurídicos, a sua capacidade, de gozo e de exercício.

Bem como os elementos essenciais à sua formação – designadamente, dos entes coletivos do tipo societário – à sua manutenção (que exigiria a manutenção da *affectio societatis* ou da *ligabilidad*) e os casos em que a sua personalidade jurídica deve ser desconsiderada.

O que fizemos atrás.

Isto, para defender o paralelismo ou analogia com os fenómenos de transmissão global, de que é paradigma o fenómeno sucessório *mortis causa* pessoas físicas. É o que faremos nos Capítulos que se seguem.

Em qualquer caso, a analogia não será o único recurso ao nosso alcance para a resolução deste *cunumdrum*.

O método extra sistemático não nos poderá ser, pensamos, de grande préstimo, na medida em que o caso é demasiado comezinho para merecer apelemos ao Direito natural [775].

---

[775] Exceção feita à equidade e, ditemos ainda, ao bom senso, que nunca estão em excesso, mas que, como atendem ao caso concreto, não contribuem para a criação de um corpo jurisprudencial gerador das desejáveis certeza e segurança do comércio jurídico.

Resta-nos, pois, o método da "*norma que o intérprete criaria*" se fosse legislador e tivesse de legislar "*dentro do espírito do sistema*", que remonta a ARISTÓTELES [776], e que tentaremos, em jeito de conclusão, sugerir ao julgador.

Antes, porém, de estarmos habilitados a suportar a nossa conclusão, que já adiantamos, falta uma parte importante do percurso.

Na verdade, temos, ao longo deste texto, vindo a falar de dissolução com ou sem liquidação, bem como de fusão e de cisão e transformação extintivas, nos quais a extinção ocorre por meio de dissolução sem liquidação, enquanto processos de transmissão global.

Temos vindo a compará-los ao fenómeno sucessório, *mortis causa*, de pessoas físicas, com características expansivas, de forma a abranger as dívidas que à data da morte estivesse já certas, liquidas e exigíveis e aquelas que só depois da forma ganham certeza, liquidez e/ou exigibilidade.

Chamamos, já, por outro lado, a atenção para aquilo que é, no nosso entender, a essencialidade da existência de liquidação no que respeita à responsabilidade dos sucessores pelo passivo superveniente.

Impõe-se uma análise mais detalhadas destas formas de reorganização societárias, mais ou menos voluntárias, mais ou menos radicais, que faremos nas próximas páginas.

[776] ASCENSÃO, *Interpretação das leis ...,* pp. 928 e ss..

AS SOCIEDADES "EM CONSTANTE DEVIR": LIBERDADE CONTRATUAL E OS LIMITES DO PLANEAMENTO FISCAL

Dissemos nas linhas que acabamos de deixar que a tutela do investimento societário contempla necessariamente a tutela desse desinvestimento. Como terá de tutelar as alterações que os sócios, ao longo da vida societária, contemplem.

As sociedades comerciais não são realidades estáticas, antes vivem "*em constante devir, imersas na realidade socioeconómica e dele recebendo um contínuo influxo*".

Sujeitas, portanto, "*à reorganização da respetiva estrutura societária, quer mediante a adoção de um diverso tipo societário que lhes permita uma estrutura formal mais ágil e competitiva, quer mediante os processos de concentração primária e secundária, quer, ainda, mediante a fragmentação da sua estrutura*", contexto em que se "*desenvolvem, com especial relevo, os institutos da fusão, cisão e transformação das sociedades comerciais*." [777].

O Direito fiscal não deve constituir obstáculo a estes processos de reestruturação societária nem, em último caso, à *ultima ratio* reorganizativa, a extinção do ente coletivo. Há, portanto, por um lado, que construir a necessária neutralidade destas operações e, por outro, que as tornar seguras e previsíveis, do ponto de vista das consequências para os participantes.

Não obstante, casos há em que, sob o escudo da liberdade de reorganização e, no que nos ocupa, da dissolução e liquidação ou de uma operação de fusão, cisão, transformação, que envolvam extinção do ente coletivo, está tão só uma intenção de, (ab)usando da neutralidade, escapar à carga fiscal que sem tal operação existiria.

---

[777] *Cf.* GONÇALVES, *Fusão, Cisão e Transformação de Sociedades Comerciais*, p. 20.

Ocupar-nos-emos agora, ente de analisar em maior pormenor as ditas operações de fusão, cisão, transformação e a dissolução propriamente dita das sociedades comerciais, dos limites ao direito de reestruturação societária, que se situam, veremos, no respetivo abuso.

45. A liberdade de (re)organização do sujeito passivo (societário)

Pode afirmar-se, com MARTINS, que existe no ordenamento jurídico-fiscal português um propósito geral de neutralidade tributaria no enquadramento das operações de restruturação, na medida em que, num plano genérico, quer-se que sejam razões económicas e não motivos fiscais a comandar essas operações [778].

Estas opções jurídicas, com consequências fiscais, são, afirmam CAMPOS e SOUTELINHO [779] validadas pelo que chama de *princípio da liberdade do sujeito passivo*, com raízes na liberdade contratual e ultimamente no Direito à propriedade privada, que tem estatuto de direito fundamental na nossa sociedade.

Mercê deste princípio, a administração fiscal não terá o direito de limitar ou balizar as opções jurídicas do contribuinte - que são prévias às respetivas consequências fiscais - eventualmente proibindo aquelas que resultem – de forma involuntária ou, mesmo, voluntariamente – em menos imposto .

De forma que é, portanto, perfeitamente legítima a *prevenção* ou a *gestão* fiscal, "*entendida como a inclusão do fator fiscal nos motivos das escolhas*", das sociedades (desde que compreendidas no seu fim estatutário), como das pessoas singulares e das famílias

---

[778] *In* "A Influência da Lei Fiscal nas Decisões de Reestruturar: Uma Perspetiva Financeira", *in Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal,* p. 21.

[779] *In Direito do Procedimento Tributário*, pp. 29 e ss.

Mais, o verso deste *princípio da liberdade do sujeito passivo* será, nas palavras dos Autores, *o dever de não interferência da Administração na gestão das empresas*, no sentido de que não é admissível que a administração tributaria faça um juízo em função do resultado das opções societárias, considerando faltosas ou ilegais todas a que causem uma diminuição das expectativas de cobrança dos cofres do Estado [780].

NETO [781] defende que o fundamento ou pressuposto da autonomia privada é, em termos imediatos, a liberdade como valor jurídico e, em termos mediatos, a conceção de que o indivíduo é a base do edifício social e jurídico e de que a sua vontade, livremente manifestada, é instrumento de realização de justiça e corolário dessa conceção é negócio jurídico como fonte principal das obrigações.

Sob o ponto de vista jurídico, a liberdade é, diz o Autor, o poder de fazer ou não fazer tudo o que não seja ou ordenado ou proibido por lei, o poder que as pessoas têm de optar entre o exercício e o não exercício de seus direitos subjetivos [782].

Como conclui ADRADOS, o querer de um negócio jurídico não é nunca um querer abstrato, mas um desejo para um propósito, com meios concretos e um determinado custo, do qual a carga fiscal constitui muitas vezes a parte mais importante [783].

BEGHIN defendeu que o ordenamento fiscal italiano é desenvolvido com base no princípio de que é direito do contribuinte prosseguir os seus negócios segundo a forma que lhe seja menos gravosa, do ponto de vista fiscal. O mesmo é dizer que o sujeito que disponha de uma pluralidade de alternativas negociais

---

[780] *Idem*, *ibidem*.

[781] "A autonomia privada como princípio fundamental da Ordem Jurídica – Perspetivas Estrutural e Funcional", *in Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, pp. 15-16.

[782] *Idem*, *ibidem*.

[783] "La Influencia de la Ley Fiscal en Los Contratos", *in Revista de Derecho Notarial*, p.395, *apud* FERNANDES, in *A Decisão Fiscal Planificadora: Uma Abordagem à Sua Dimensão Téorica e Prática*, p. 18.

equivalentes do ponto de vistas dos resultados jurídicos e económicos, é livre de escolher aquela que lhe acarrete menor esforço tributário [784].

A relação jurídica tributária, por um lado, desdobra-se na relação de imposto e em diversas relações jurídicas acessórias, ou seja, na relação material e em múltiplas relações fiscais formais com os mais diversos conteúdos e diferentes intervenientes, muitos deles sem qualquer relação de imposto e, por outro lado, dá-se *ex lege*, ou seja, por vontade da própria lei que faz nascer a obrigação tributária, do encontro do facto gerador ou facto tributário com a norma de incidência legal, como prescreve o artigo 36.º, n.º 1 da LGT quando diz que a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário.

Consequentemente, a vontade das partes da obrigação tributária, em geral, e do contribuinte, em particular, não parece ser em absoluto relevante seu nascimento ou à sua posterior regulação.

Como refere CARRASQUER CLARI, isso não significa que a vontade das partes – do contribuinte, em particular, fique totalmente arredada da esfera do tributo. A vontade do contribuinte é, na verdade, aquilo que determina a verificação do próprio facto tributário e aquilo que o configura, pelo que pode influir de modo determinante, senão no processo gerador da obrigação tributária, na aplicação do tributo tal como ele aparece configurado na lei [785].

Dessa perspetiva, entende a Autora que podia falar-se de uma certa influência da vontade individual no sentido de que, embora não possa admitir-se a existência de um poder jurídico do obrigado que lhe permita criar ou configurar uma relação jurídica tributária, a vontade do contribuinte manifesta-se, apesar disso, na eleição da forma jurídica e, nessa medida, da norma aplicável.

O fenómeno negocial não se limita a constituir, modificar ou extinguir relações obrigacionais de conteúdo patrimonial entre particulares, mas também,

---

[784] BEGHIN, "La Trasformazione di Società Per Ragioni Esclusivamente Fiscali: Ancora Equivoci in Tema Di Elusione Tributaria", *in Rivista di Diritto Tributario*, p. 624. *Apud* FERNANDES, *ibidem*.

[785] CARRASQUER CLARI, *El Problema del Fraude d la Ley en el Derecho Tributario*, pp. 174-175.

em certos casos, é o evento que determina, de forma direta ou indireta, a constituição de obrigações tributárias [786].

Por conseguinte, fica excluída a possibilidade da vontade das partes, em geral, ou do contribuinte, em particular ter algum relevo na formação do aspeto material da relação jurídica, isto é, no facto gerador da obrigação tributária.

Uma vez preenchido o pressuposto de tributação, a relação jurídica nasce, como vimos, sem que as partes tenham possibilidade de a negociar ou de a rejeitar.

Ou seja, é a lei que cria o imposto e os seus elementos essenciais.

Ocorrendo em concreto o desenho previsto em abstrato na norma e, para alguns, exercido o poder da Administração, surge a obrigação [787].

Contudo, o contribuinte ao realizar um determinado objetivo económico elege entre uma pluralidade de instrumentos jurídicos aquele que mais lhe convém.

Nesta medida, o ordenamento jurídico oferece aos particulares um amplo leque de possibilidades para instrumentalizar as relações jurídicas, como meios para alcançar os objetivos que perseguem e a escolha da forma negocial – o aspeto formal – é deveras relevante, na medida em que, a tributação não é uniforme, isto é, o legislador não tributa todas as realidades de forma idêntica: realidades diferentes são tributadas de modo diferente e fica ao contribuintes a opção pela via menos onerosa.

Como ensina HÖRSTER, a autonomia privada é o princípio da conformação autónoma das relações jurídicas por parte do individuo segundo a sua vontade decorre do princípio geral da autodeterminação do homem." [788].

---

[786] *Idem, ibidem.*

[787] *Cf.* PIRES e PIRES, *Direito Fiscal,* p. 224.

[788] *In A Parte Geral …,* p. 52.

Como refere XAVIER, se a vontade dos particulares é totalmente irrelevante para o efeito do nascimento da obrigação do imposto – pelo que os atos jurídicos têm sob esta perspetiva um mero significado factual – isto não quer dizer que essa vontade seja irrelevante para a própria identificação e determinação do facto tributário e dos seus efeitos [789].

Da análise ao artigo 405.º do Código Civil, quanto à relevância da vontade na formação do conteúdo do negócio, é costume na doutrina civilista distinguir-se, dentro da liberdade contratual, três concretizações: a liberdade de celebração, a liberdade de estipulação e a liberdade de seleção do tipo negocial [790].

É o princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos e das empresas que concretiza a ideia de Estado fiscal.

Em sentido lato, este princípio exige que se permita com maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida, admitindo-se a limitação dessa liberdade de decisão apenas quando do seu exercício sem entraves resultem danos para a coletividade.

De resto, o Estado fiscal reconhece a livre conformação fiscal dos indivíduos que se traduz na liberdade destes planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras do Estado e para atuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal.

---

[789] *Manual de Direito Fiscal*, p. 256.

[790] Segundo VASCONCELOS, *in Teoria Geral do Direito Civil, pp. 423 e ss.,* a liberdade de celebração postula uma livre decisão por parte do autor de celebrar ou de não celebrar o negócio, ou seja, que as pessoas celebram os que entendem e quando o entendem.

O nosso ordenamento estabelece, porém, algumas restrições ou limitações, com caráter excecional, à liberdade de celebração dos contratos, que podem consistir na consagração de um dever jurídico de contratar, pelo que a recursa de contratar de uma das partes não impede a formação de um contrato ou sujeita o obrigado a sanções diversas; na proibição de celebrar contratos com determinadas pessoas; ou podem ainda resultar de vontade negocial. Já na vertente da liberdade de estipulação, o princípio significa que as partes podem fixar livremente o conteúdo dos contratos e incluir nestes as cláusulas que lhes aprouver ou estipular contratos de conteúdo diverso dos que a lei disciplina.

A liberdade de seleção do tipo negocial consiste: na liberdade de celebrar contratos do tipo previsto no CC (contratos típicos e nominados), bastando, nessa hipótese, para desencadear a produção dos respetivos efeitos, indicar o respetivo *nomen juris*, sem necessidade de convencionar a regulamentação correspondente; liberdade de celebrar negócios diferentes dos previstos na lei (contratos atípicos ou inominados); a liberdade de reunir no mesmo negócio elementos de dois ou mais negócios previstos na lei (contratos mistos).

Nesta conformidade, como refere NABAIS, tanto os indivíduos como as empresas podem designadamente, verter a sua ação económica em atos jurídicos e atos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão, *tax avoidance* ou de aforro fiscal.

Desde que, por uma tal via, não violem leis fiscais, nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica [791].

Com base no princípio do Estado fiscal, por um lado, e das liberdades económicas fundamentais, sobretudo das liberdades de iniciativa económica e de empresa, por outro, podemos dizer que a tributação das empresas se rege também pelo princípio constitucional de liberdades de gestão fiscal, contemplado nos artigos 61.º, 80.º, alínea c), e 86.º da CRP.

Menciona o artigo 61.º da CRP que a iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral.

Ora, ao reconhecer a liberdade de iniciativa económica privada, a Constituição considera-a seguramente como um direito fundamental, embora sem a incluir diretamente entre os direitos, liberdades e garantias.

Porquanto, como defendem CANOTILHO e MOREIRA a liberdade de iniciativa privada arroga um duplo sentido. Por um lado, consiste na liberdade de iniciar uma atividade económica (liberdade de criação de empresa, liberdade de investimento, liberdade de estabelecimento).

Por outro lado, comporta a liberdade de organização, gestão e atividade da empresa (liberdade de empresa, liberdade do empresário, liberdade empresarial).

---

[791] *Direito Fiscal*, p.127.

No primeiro sentido, trata-se de um direito pessoal (a exercer individual ou coletivamente); no segundo sentido é um direito institucional, um direito da empresa em si mesma [792].

Ora, a liberdade a que os autores se referem materializa-se, por exemplo, nos seguintes atos: na escolha da forma e organização da empresa – empresa individual/empresa societária, estabelecimento estável/sociedade afiliada, sociedade simples/grupo de sociedades/agrupamento complementar de empresas, etc.; na escolha do financiamento (autofinanciamento, através da não distribuição de resultados, em que temos sobretudo o investimento direto e a incorporação de reservas), hetero financiamento, recurso a suprimentos, etc.; escolha do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis; na política de reintegração e amortizações, etc. [793].

Contudo, poderá chocar com outros princípios fundamentais.

Levada ao extremo, a liberdade de opção empresarial configurar-se-ia como um direito absoluto, o qual não seria aceitável nem razoável à luz de um relacionamento social que se pretende justo e equilibrado face à óbvia constatação da existência de direitos conflituantes [794].

O princípio de liberdade de gestão não é, portanto, absoluto. A fronteira tem indubitavelmente de se fixar na sua limitação quando do seu exercício resulte danos para a coletividade [795].

---

[792] *Constituição da República Portuguesa – Anotada*, p.789.

[793] NABAIS, "Liberdade de gestão fiscal e dualismo na tributação das empresas", *in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, p. 421.

[794] FERNANDES, *A Decisão Fiscal Planificadora,* p. 26.

[795] Por exemplo, é a própria Constituição que veda à atividade privada a gestão de outras empresas da mesma natureza em determinados sectores básicos (*cf.* o art. 86.º, n.º 3), não estando impedida também de estabelecer outro tipo de limites à liberdade de criação de empresas (limite do número de empresas em determinado sector, limite mínimo do investimento inicial necessário, limites de natureza ambiental, etc.).

Todavia, tais limitações ou restrições impostas terão de ser justificadas à luz do princípio da proporcionalidade. E sempre com respeito de um *núcleo essencial* que a lei não pode aniquilar [796], na medida em que, liberdade de gestão fiscal deve abarcar também a liberdade para incorrer nos menores custos possíveis em sede da prestação de serviços levada a cabo pelas empresas enquanto suportes dos impostos.

CAVALI afirma que por forma a ir em busca do aproveitamento ótimo dos seus recursos, os contribuintes poderão lançar mão de todos os atos e negócios jurídicos, desde que não vedados pelo ordenamento jurídico – em virtude dos princípios da liberdade de gestão empresarial e da autonomia contratual.

Serão tributados caso realizem um facto previsto numa hipótese de incidência tributária – princípio da legalidade tributária -, cujos pressupostos devem estar suficientemente determinados – princípio da determinabilidade.

Daqui surge um campo, de limites amplos ou reduzidos, da tributação, no interior do qual ele poderá mover-se livremente [797].

Por outras palavras, a lei fiscal não pode criar qualquer impedimento à busca pelas partes contratuais, dentro do largo quadro decisório que lhe é dado pelo normal exercício da autonomia privada, das soluções que lhes pareçam mais adequadas, mas que é necessário ao mesmo tempo impedir a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal [798.].

Por conseguinte, é a vantagem fiscal de um comportamento em que se põe em causa a totalidade do ordenamento jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários.

---

[796] *Cf.* o artigo 18.º da CRP, na parte em que refere devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

[797] *Cláusulas Gerais Antielusivas: Reflexões Acerca de Sua Conformidade Constitucional em Portugal e no Brasil*, p. 183.

[798] SANCHES, "Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites", *in Ciência e Técnica Fiscal*, pp. 25-29, disponível em http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/2000,20-Ciencia20e20Tecnica20Fiscal,20398,-209-46.pdf, acedido em 22.08.2013.

Exigindo por isso que o aplicador considere os princípios estruturantes do sistema, de onde deve ser extraída uma intenção inequívoca de tributação daquela particular situação ainda que tal intenção não encontre uma formulação correspondente na letra da lei [799].

46. Os limites da liberdade negocial

Como afirmam CAMPOS e ANDRADE, a liberdade negocial envolve um problema – ou limite - de legitimidade, no sentido de que a pessoa pode gerir os seus assuntos, mas não os dos outros.

Pelo que, ao praticarem atos com o exclusivo intuito de diminuição da carga fiscal, os cidadãos estão, não a gerir os seus assuntos próprios, mas a gerir os assuntos do Estado, os impostos, ingerindo-se na esfera jurídica do Estado [800].

Num Estado em que o clima social é dominado por finalidades egoísticas, no sentido de que cada cidadão-contribuinte procura o melhor aproveitamento possível dos recursos, os sujeitos passivos, mesmo num clima de aceitação do poder tributário do Estado, sem o qual os impostos não poderiam ser cobrados, procuram sistematicamente reduzir a carga fiscal.

As implicações jurídicas destes comportamentos serão distintas quanto maior ou menor for a relação entre a vontade e os meios utilizados pelos contribuintes na elaboração de um determinado *esquema*, e a sua (des)adequação com a letra da lei ou o seu espírito.

Assim, com o intuito de pagar menos impostos, os particulares e as empresas utilizam os negócios que, dentro dos limites legais estabelecidos, mais se adequam aos seus interesses.

---

[799] SANCHES, *Justiça Fiscal*, p. 62.

[800] *In Autonomia Contratual*, pp. 61-62.

Para isso, servem-se dos preceitos que o legislador conscientemente estabeleceu com as normas negativas de tributação, nomeadamente exclusões tributárias, deduções específicas, reporte de prejuízos, isenções ou benefícios fiscais [801].

O problema dá-se fundamentalmente quando o contribuinte recorre ao uso de expedientes fraudulentos e artificiosos pondo em causa os princípios básicos do Estado de Direito, ou seja, quando o contribuinte atua de modo evasivo [802].

Com efeito, como refere COSTA, a evasão fiscal provoca efeitos *perversos*: perda de receitas para o Estado, distorções na concorrência, e, principalmente, injustiças e desigualdades.

Por um lado, quem tem engenho e expediente não é tributado ao passo que o é, numa operação económica igual, quem segue a "via normal", escolhida pela lei fiscal. Por outro, uma fuga aos impostos generalizada faz aumentar a pressão fiscal, que cairá, mais uma vez, sobre quem não usa ou não sabe usar *expedientes* ou *artifícios* [803].

No modelo atual de tributação, não nos deparamos unicamente com regras formais de produção de normas jurídicas em matéria fiscal, como com a importante tarefa jurídica de criação de limites materiais que só pode ser obtida mediante a aplicação de princípios que tendo sede constitucional se vão refletir diretamente na esfera do contribuinte, a quem atribuem direitos subjetivos públicos.

De resto, como podemos constatar da lição de DÓRIA, são conhecidas as consequências antissociais da fuga aos impostos: obriga à exacerbação do

---

[801] Cf. GOMES, Manual de Direito Fiscal, Vol. II, p. 101; e ANTUNES, "A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Fiscal Português", *in Estudos De Direito Fiscal,* p. 83.

[802] TIXIER e GEST *in Manuel de Droit Fiscal*, p. 305, referem que « *(…) de plus la fuite devant l'impôt fausse le jeu de la concurrence : l'entreprise qui élude l'impôt peut réduire d'autant ses prix de revient, et dégager ainsi des moyens de financement accrus par rapport à ses concurrents ou réduire ses prix de vente, ce qui améliore sa position concurrentielle. Elle peut en outre constituer une caisse noire qui pourra être utilisée à des fins plus ou moins avouables.* ".

[803] COSTA, "A Evasão e Fraude Fiscal face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal", *in Fisco*, p..43.

ónus tributário sobre os contribuintes diligentes ou sobre os que estão materialmente impossibilitados de se valer dos expedientes evasivos; comprime as receitas públicas, como alternativa, privando o Estado dos meios necessários à execução dos serviços que se atribui; corrói o princípio da igualdade tributária; e frustra a distribuição dos encargos fiscais segundo a capacidade contributiva do indivíduo [804].

Levantam-se, assim, questões de equidade social que nos remetem para a análise dos princípios de justiça da comunidade jurídica regulada e estatuída por um conjunto de normas que não se encontram ordenadas no mesmo plano.

Com efeito, como vimos na primeira parte deste trabalho, as normas jurídicas hão de resultar de uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis.

A unidade é produto da conexão de dependência que resulta do facto de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por seu turno, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta [805].

A doutrina da liberdade contratual do sujeito passivo, independentemente das consequências que as suas escolhas negociais tenham para a receita fiscal,

[804] "A Evasão Fiscal Legítima: Conceito e Problemas" , *in Ciência e Técnica Fiscal*.

[805] KELSEN, *Teoria Pura do Direito*, pp. 250 e ss..

foi arrasada nos Estados Unidos da América por uma decisão do Supremo Tribunal de 1935 [806], no processo *Gregory v. Helvering* [807, 808].

A decisão fixou, naquele momento, o modelo de interpretação económica do Direito tributário, cunhando a doutrina do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*), no sentido de que a substância negocial, e não a formatação jurídica do negócio, é que ensejaria o alcance fiscal das transações, e aplicou, bem assim, ainda que de forma indireta, da *fraus legis* típica da tradição normativa continental.

Na tradição do *common law*, especialmente desde o processo de que falamos, vige o princípio de que "*courts looks to facts, not to labels",* isto é, tribunais levam em consideração aos factos, e não aos rótulos, ou, por outras palavras, o que vale é a substância, e não a forma. O caso possibilita que se explore as ténues diferenças que marcam a licitude e a ilicitude na elisão fiscal.

Em favor dos contribuintes militava a presunção de que os motivos que suscitaram as operações de reorganização societária não alterariam o montante de tributo devido.

O Supremo Tribunal reconhecia o direito que o contribuinte tinha de o direito de, por meio da (re)organização dos seus negócios dentro dos limites da lei aplicável a tais negócios, diminuir a sua carga tributária [809].

---

[806] Deve-se levar em conta a época do julgamento. O caso foi discutido no *Supreme Court* em Dezembro de 1934 e a decisão é de Janeiro do ano seguinte. Os Estados Unidos, sob a Presidência de Franklin Delano Roosevelt, ao longo do *New Deal,* lutavam contra a recessão de 1929. Exigia-se imaginação institucional, questionava-se o sentido da América, confirmava-se se o modelo americano era experiência ou destino, se o *Supreme Court* era o palco do debate. Reclamavam-se medidas de efeito pedagógico e fulminava-se a legislação da década de 1920, que tinha permitido arranjos negociais, realocação de ações e recursos entre várias empresas, o que fomentou o frenético mercado de ações e conduziu à sua fabulosa queda. O liberalismo era questionado e o intervencionismo proposto por KEYNES protagonizava sua versão jurídica. Não resistimos a notar que é por demais manifesta e penosa a semelhança deste cenário com aquele que vimos vivendo.

Vide, para maiores desenvolvimentos, LEUCHTENBURG, *Franklin D. Roosevelt and the New Deal*, pp. 63 e ss.; WHITE, *The Constitution and the New Deal*, pp.165 e ss. ; SCHLESINGER Jr., *The Coming of the New Deal*, pp. 456 e ss.; POWE, Jr., *The Supreme Court and the American Elite - 1798-2008*, pp. 177 e ss..

[807] *Gregory v. Helvering* - 293 U.S. 465 (1935).

[808] Disponível em http://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html, acedido em 20.08.2013.

[809] "*The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted*.". United States v. Isham, 17 Wall. 496, 84 U. S. 506; Superior Oil Co. v. Mississippi, 280 U. S. 390, 280 U. S. 395-396; Jones v. Helvering, 63 App.D.C. 204, 71 F.2d 214, 217." – *ibidem*.

No entanto, caberia à administração tributária averiguar se haveria outras intenções, por parte do contribuinte, no sentido de se valer das operações fiscalmente permitidas apenas com o objetivo de se reduzir a carga fiscal e sem considerações para com a substância dos negócios feitos .

O Supremo Tribunal norte-americano reconhecia, assim, o direito ao planeamento fiscal, à utilização dos recursos permitidos por lei com vista a alcançar o resultado menos oneroso em termos de carga fiscal, contanto os meios escolhidos e não revelassem simulação e os fins almejados não correspondessem ao ***único*** propósito de diminuir aquela carga tributária.

A legislação tributária atendia a objetivos empresariais, típicos do modelo capitalista concorrencial que se desenvolvia nos Estados Unidos da América, no início do século XX. A lei facilitava a vida negocial, restringia a pretensão fiscalista do Estado, em favor dos objetivos empresariais. Era, pois, típica do modelo normativo liberal e não poderia ser utilizada para propósitos outros, que não os vinculados à conceção liberal de capitalismo que se desdobrava na cultura empresarial norte-americana.

No entender do Supremo Tribunal, os factos deixavam, porém, a nu as intenções Evelyn Gregory, que consistiam, afirmou, em fazer uso de negócios que a lei permitia mas com objetivos diversos daqueles que constituam a *ratio* da previsão normativa.

No choque entre realidade e artifício formal, o Tribunal decidiu valorar, para efeitos fiscais, a primeira, considerando que, nas circunstâncias em apreço, os factos permitiam uma única interpretação, a que de o único objetivo do negó-

cio, embora conduzido nos estritos limites da lei, fora de facto uma forma elaborada e errônea de transposição dissimulada de reorganização societária, e nada mais [810].

Esta decisão é tida como o marco divisório na conceção jurisprudencial das limitações ao planeamento fiscal. Não obstante reconhecer o direito do contribuinte de planear os seus negócios, de modo diminuir a sua carga tributária, as fórmulas negociais eleitas pelo contribuinte com esse desiderato devem respeitar o sentido e função originários, condenando-se o abuso da forma que vise apenas atentar contra a receita fiscal, concebida para a otimização dos recursos enquanto mecanismo de repartição dos custos do Estado social de Direito [811].

Acontece que, quase em simultâneo, no Reino Unido os tribunais caminhavam para solução inteiramente díspar, no caso que opôs o *Inland Revenue Commissioner* ao Duque de Westminster.

---

[810] A interessada era Evelyn Gregory, uma senhora que em 1928 detinha todas as ações de uma empresa chamada *United Mortgage Corporation*. Essa última detinha 1.000 ações de uma outra empresa, *Monitor Securities Corporation*. Evelyn Gregory criou uma terceira empresa, *Averril Corporation*. Três dias depois, transferiu as 1.000 ações da *Monito*r para a *Averril*. Logo em seguida, Evelyn Gregory dissolveu a *Averril*, liquidando os ativos dessa nova empresa, transferindo-os para si mesma. Ato contínuo, Evelyn Gregory vendeu a terceiro as ações da *Monitor*, por cerca de 133 mil dólares.

Com base na legislação do imposto sobre rendimento então vigente, e que excluía da base de cálculo resultados decorrentes de transações de ações que decorriam de reorganização de empresas, Evelyn Gregory pretendia diminuir o impacto tributário dos negócios que fizera. Com efeito, do ponto de vista formal não havia nenhum problema. Cumpria-se o disposto na legislação norte-americana relativa ao *income tax*.

O *Internal Revenue*, autoridade tributária norte-americana entendeu, porém que a interessada abusou das formas negociais de que lançou mão e que não tinha, no fundo, propósitos negociais legítimos, que a reorganização empresarial que se informava não se dera efetivamente na vida real e que os negócios careciam de substância, pelo que sustentou que a recorrente deveria ser tributada como se a United tivesse a ela pago dividendos, que consistiam na quantia obtida pela venda das ações da United.

Evelyn Gregory reagiu contra a decisão administrativa e saiu vencedora na *Board of Tax Appeals* de primeira instância, que entendeu que a interessada tinha pautado seus negócios dentro dos limites da lei.

A legislação aplicada por esta instância remontava a meados da década de 1920, quando se tinha por objetivo a facilitação do trânsito empresarial, por meio de reorganizações societárias, que se faziam, preponderantemente, por intensa atividade no mercado de ações.

A *United States Court of Appeals for the Second Circuit*, chamada a pronunciar-se em segunda instância, reviu a decisão anterior e Evelyn Gregory levou então a questão *ao Supreme Court*, que manteve a decisão de segunda instância, decidindo definitivamente em favor da autoridade tributária.

No entender do Supremo Tribunal, a seção 112 da lei do imposto de renda vigente em 1928 tratava de perdas e danos, decorrentes da venda ou troca de propriedade, perdas e ganhos compunham a base calculável do imposto da renda, positiva ou negativamente, a menos que se implementassem algumas condições previstas na lei.

De facto, não se tributavam ganhos decorrentes da venda ou distribuição de ações, realizadas com o objetivo de se reorganizarem as sociedades. Definia-se como reorganização empresarial a transferência de uma empresa para outra da totalidade ou de parte das ações, desde que o controlo, por via acionista, das empresas fosse mantido na esfera das mesmas pessoas, físicas ou jurídicas, que exerciam anteriormente o controle das ações transferidas.

[811] *Vide* SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*; ABRAHAM, *O Planejamento Tributário e o Direito Privado*, pp. 233 e ss e, ainda, GODOY, em http://www.arnaldogodoy.adv.br/artigos/direitotribu.htm, acedido em 20.08.2013.

No Reino Unido não parece ter havido grandes preocupações com o facto de um contribuinte *evitar* impostos, que não por meio da evasão, até que, em 1960, uma comissão criada para estudar certos aspetos do imposto sobre o rendimento cunhou, pela primeira vez, a expressão *legal avoidance*.

Mesmo assim e até finais da Primeira Guerra Mundial, o fenómeno não parece ter merecido grande atenção, em larga medida se vivia uma era de paz e prosperidade e a tributação era reduzida, considerada pelo povo como justa e razoável [812].

Mas a Guerra veio alterar este estado de coisas: o Estado tinha necessidades de financiamento que só um aumento brusco dos impostos resolveu, o que, sem prejuízo do patriotismo, levou a que os cidadãos começassem a afinar métodos e planos destinados a escapar à cada vez mais pesada carga tributária que se lhes era imposta.

Concomitantemente, o legislador começou a ter necessidade de introduzir limitações ao planeamento fiscal e assim começou a batalha entre o executivo e o cidadão, cumpridor da lei mas pouco motivado a entregar àquele uma parcela tão grande dos seus haveres quanto era reclamada.

Os tribunais começaram a ser chamados a arbitrar esta batalha e, daqueles primeiros casos, de longe o mais famoso até à data é o do Duque de Westminster [813], que fizera um acordo com os seus empregados domésticos, pelo qual convencionara, que ele deixaria de lhes pagar salários, não dedutíveis como custos, e passaria a entregar-lhes anuidades que, à luz da lei, eram fiscalmente dedutíveis.

---

[812] Pelo contrário, no debate do orçamento que precedeu a Primeira Grande Guerra, o primeiro-ministro britânico, Lloyd George, afirmava:

> *«It is perfectly true that you can make legal arrangements ... to evade taxes. I am perfectly well aware of that ... the moment it is done the Inland Revenue can submit a scheme which will stop all that kind of spiders web ... I considered whether it should be stopped this time and the only reason why it was not done was because I was advised that at the present moment it was not worthwhile».*

In http://www.liberalhistory.org.uk/item_single.php?item_id=47&item=history, acedido em 20.08.2013.

[813] *IRC v. Duke of Westminster [1935] All ER 259 (H.L.).*

Lord Tomlin, na Câmara dos Lordes, advogando pelo Duque, proferiu a frase que acabou por definir o sentido da jurisprudência:

> *«Every man is entitled, if he can, to arrange his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to serve that result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax».*

O acordo entre o Duque e os empregados era perfeitamente válido, sob o aspeto substancial e sob o aspeto formal, os Lordes concluíram, em conformidade, que a substância do negócio é aquela que resulta do que as partes estipularam, dentro dos limites da lei.

A Câmara deu razão ao Duque e é comum afirmar-se, portanto, que, no Reino Unido [814], este caso cunhou o princípio de que, no que respeita aos efeitos fiscais de um determinado negócio, a substância coincide com a forma e esta não pode ser ultrapassada em função daquela [815].

Nada se alterou significativamente na jurisprudência britânica até que, em 1982, no caso Ramsay [816], a Câmara dos Lordes decidiu que quando determinados passos de uma transação são artificiais e não têm outro propósito senão o de, afinal, chegar a um resultado que permite diminuir a carga tributária ou obter benefício indevido [817, 818], tais passos podem ser desconsiderados, pelo Tribunal [819], efeitos fiscais e, a transação, ser taxada como um todo.

---

[814] Que não foi, até à data, expressamente contrariado – *overrruled*, na expressão inglesa, *overturned*, na americana – por decisão posterior.

[815] V. para maiores desenvolvimento, COURINHA, *A Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário*, pp. 27 a 30.

[816] W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners, Eilbeck (Inspector of Taxes) v. Rawling, [1982] A.C. 300.

[817] No caso, ficou claro, segundo o Tribunal, que os complexos passos da transação visavam isentar a operação de *Capital Gain Tax*.

[818] Um tal negócio poderia ser classificado, citando GRAETZ, Michael J., como "*... a deal done by very smart people that, absent tax considerations, would be very stupid*." - *cf.* http://www.nytimes.com/2008/09/10/business/businessspecial3/10TAX.html?pagewanted=all&_r=0, acedido em 21.08.2013.

[819] Mas não – aspeto que não é, de todo, despiciendo - diretamente pela administração fiscal, que terá, assim, sempre de recorrer ao tribunal.

Este princípio - *the Ramsay rule* - aplica-se a todos os tipos de tributação direta e é uma forma importante de restringir a criatividade dos contribuintes no planeamento fiscal [820] .

Muito embora, no Reino Unido, o planeamento com vista à diminuição da carga fiscal seja percecionado, até aos dias de hoje, como um direito do contribuinte, a verdade é que os danos que esta postura têm vindo, segundo alguns estudos [821], a causar à economia britânica levaram a que o Governo tenha vindo a adotar medidas pontuais, concretas, destinadas a evitar determinados esquemas identificados de evasão fiscal.

Nos últimos anos, o pêndulo tem começado a virar no sentido contrário, designadamente, com a entrada em vigor do DOTAS (*Disclosure of Tax Avoindance Schemes*) e dos *VAT Avoidance Disclosure Regulations*.

Estes regulamento ganharam, muito recentemente, força acrescida, na medida em que a administração fiscal do Reino Unido tem agora o poder de emitir *accelerated payment notices* quando entenda que o contribuinte fez uso de esquemas de planeamento, APN's que, basicamente, constituem liquidações de imposto com força de título executivo na pendência dos meios de reação acessíveis aos contribuintes, modelo que nos é, em Portugal, muitíssimo familiar [822].

No País vizinho, a questão é tratada em termos de *fraude de ley* e de *conflicto en la aplicación de la norma tributaria na Ley General Tributaria*.

---

[820] Os Lordes tiveram, porém, o particular cuidado de afirmar expressamente que esta decisão não significava uma revogação daquela que fora tomada no caso do Duque de Westminster: *cf.* GOLDBERG, *The approach of the courts to tax planning schemes*.

[821] "Protecting Indirect Tax Revenue", Pre-Budget Report 2002.

[822] *Cf.* HMRC To Get Even Tougher on Tax Avoidance, *in International Tax Review,* 29-08-2014, http://www.internationaltaxreview.com/IssueArticle/3375243/Archive/HMRC-to-get-even-tougher-on-tax-avoidance.html.

Em Espanha, a antiga *Ley General Tributaria* continha uma norma que concretizada a fraude à lei em sede tributária, o artigo 24.º [823].

Para PRATZ [824], que nisso acompanha FERREIRO LAPATZA [825], os problemas que apresentava o artigo 24 da *Ley General* de 1963 eram, para além da eventual inconstitucionalidade relacionada com a possibilidade de integração analógica, também o facto de exigir que os atos em causa "*se hajam realizado amparando-se em normas ditadas com distinta finalidade. Este requisito concorre em Direito civil donde, para evitar una norma imperativa o proibitiva, se acode a outros negócios o a novos negócios (artigo. 1.255 do CC). La norma de cobertura sempre existe. Em Direito Tributário, em cambio no pode existir dita norma de cobertura; se trataria de aqueles casos em los que los negócios realizados por los contribuintes no estão gravados existindo, em este sentido, una laguna em la norma que é impossível em Direito privado"*,

Argumento criticável, na medida que o ordenamento jurídico é um todo e que os seus ramos não podem separar-se como se fossem compartimentos estanques.

Assinalava-se, bem assim, como problema do instituto o seu carácter subjetivo, consubstanciado na necessidade de prova da intenção de evitar a tributação.

---

[823] Que assim rezava:

«*1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado. 2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.».*

A norma do n.º 2 consubstanciava, portanto, uma exceção aos limites da interpretação das normas jurídicas tributárias regulada no número 1. Aparentando permitir o recurso à analogia. Ver, para mais desenvolvimento, COURINHA, *op. cit.*, pp. 56-57.

[824] PRATS, "Comentario al Artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria", *in Revista Hacienda Canaria*.

[825] "El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria" *in Quincena Fiscal*.

Diante dessa objeção podia, no entanto, contrapor-se que, atenta a dificuldade de obter prova direta da intenção, a administração podia sempre socorrer-se de determinadas presunções ou indícios, dois dos quais acabaram por ser vertidos à nova cláusula geral.

O instituto da fraude à lei do artigo 24 da Ley de 1963 implicava, nos termos do n.º 2 do artigo, o uso de um procedimento especial [826] que, até 1979, não foi regulamentado.

Mesmo quando, naquele ano, o veio a ser, o procedimento acabou por se revelar de difícil aplicação, por demasiado complexo e garantístico e, em 1993, a norma de regulava o procedimento foi revogada, sem que fosse criado novo, tendo-se portanto regressado à situação anterior a 1979 que subsiste mesmo depois da revisão da *Ley* [827], em 1995.

Na "nova" *Ley*, a redação do artigo 24 foi alterada, a fraude à lei passou a estar prevista no n.º 1 e parece agora claro que deixa de figurar como exceção à regra da proibição da analogia, para se ater apenas aos limites da interpretação.

Com a revisão de 2003, o instituto da fraude à lei do artigo 24 desapareceu tendo sido substituído pela norma do artigo 15, o qual, sob a epígrafe "*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*", regula uma nova cláusula geral, com o confesso objetivo de conseguir um instrumento mais eficaz na luta contra a fraude fiscal.

A consequência é, como ao diante veremos, que o negócio seja tributado como se o contribuinte tivesse feito uso dos meios que, de acordo com o ordenamento jurídicos, estão configurados como os "normais", adequados à produção do interesse económico/jurídico pretendido.

---

[826] Como acontece entre nós, com o artigo 63.º do CPPT, de que ao diante falaremos.

[827] Havendo Autores, como TOLEDANO, que defendem a aplicação analógica de procedimentos previstos para situações semelhantes, em particular as regulamentadas pelas entidades públicas regionais. *Apud* COURINHA, *A Cláusula Geral Antiabuso ....* p. 53.

Diversa, portanto, da que, no artigo seguinte [828], é semelhante àquela que a lei portuguesa civil portuguesa prescreve para a simulação negativa – e que se aplica também em matéria tributária, consumindo, como melhor veremos, a aplicação da nossa cláusula geral antiabuso -, mas sem a nulidade do negócio simulado.

O negócio continua, nesta caso, a ser válido, mas será tributado o dissimulado e ignorado, para efeitos de tributação, o simulado.

De facto, para além do consentimento e do objeto, o negócio jurídico requere, como elemento essencial, causa. A causa é o porquê do negócio, a razão diretamente determinante da celebração do mesmo e é condição de validade na medida em que a inexistência, a falsidade ou a ilicitude da causa viciam o negócio.

É assim que a causa se torna num instrumento de fiscalização ou controle dos contratos e, de facto, é pressuposto de aplicação da cláusula de *conflito na aplicação da norma tributaria* – e como já acontecia na fraude à lei tributária – que o contribuinte pretenda que o negócio realizado seja tributado de acordo com forma que reveste, como se de um tipo abstrato se tratasse, sem que importassem os fins do negócio, *i.e.*, sem que se tenha em conta a verdadeira causa do negocio realizado.

Por esse motivo, como dissemos já, nos casos em que se verifiquem os pressupostos de aplicação da norma do artigo 15 da *Ley*, o negócio realizado sofrerá, apenas para efeitos tributários, de um vício que respeita à sua causa, na medida em que o tipo negocial adotado carecerá do fim económico-social para o qual foi regulado.

Assim sendo, a administração tributária deverá ter em conta e tributar o negócio que de facto corresponda aos fins pretendidos e que se subsumem a

---

[828] Precisamente sob a epígrafe *'simulação'*

outro tipo negocial (o que corresponde, no fundo, a aplicar a regra *substance over form*).

Portanto, a regulação do conflito na aplicação da norma tributaria corresponde a uma cláusula geral anti-elisão pela qual a administração tributária é dotada de um instrumento que lhe permite adequar a verdadeira causa negocial ao tipo negocial que lhe corresponde – e que é diverso daquele que o contribuinte adotou -, ou seja, de adequar a aparência formal à realidade material, para efeitos de tributação.

O primeiro pressuposto de aplicação do artigo 15 da *Ley* é que os atos ou negócios individualmente considerados ou no seu conjunto sejam notoriamente artificiosos ou impróprios para a consecução do resultado obtido.

É, pois, notória a influência no preceito da causa do negócio.

Com efeito, ao afirmar que podem que pode haver atos ou negócios impróprios para os resultados que perseguem, a norma parte do princípio que os atos ou negócios perseguem um resultado adequado à sua forma.

Portanto, ao empregar o termo *negócio impróprio*, a *Ley* está a admitir que para a produção de determinados efeitos jurídicos económicos o ordenamento estabelece determinados tipos de negócios, o que supõe elevar a elemento essencial do negócio o controle jurídico que a causa típica imprime à validade dos fins visados com cada concreto ato ou negócio.

Para evitar que todo e qualquer negócio atípico pudesse dar lugar à aplicação da cláusula geral anti-elisão, o artigo 15 estabelece a necessidade de que concorra com aquele primeiro um segundo requisito: que, em concreto, do dito negócio não resultem efeitos jurídicos ou económicos relevantes, diversos daqueles que se obteriam com os negócios ditos *normais* e que não os de evasão ou poupança fiscal**.**

Ou seja, se a causa dos negócios jurídicos *anormais* celebrados forem fins económicos que não pudessem ser alcançados pelos negócios *normais*

(com exceção da poupança fiscal), o recurso a eles não pode despoletar, por si só, a aplicação do artigo 15.

Se, pelo contrário, através da *anormalidade* não se conseguem fins jurídicos e/ou económicos diferentes daqueles que se conseguiriam alcançar por via das formas negociais que o ordenamento jurídico considera normais, e, por outro lado, o recurso aos primeiros, em vez de aos segundos, gera poupança fiscal, então a utilização das formas negociais menos usuais será abusiva

Em conclusão, para determinar que os sujeitos realizaram negócios jurídicos fraudulentos ou em abuso das formas jurídicas, dando lugar a um conflito na aplicação de normas tributárias, a administração terá de fazer um juízo acerca da causa dos ditos negócios jurídicos, para que, apurada uma causa *falsa* - no sentido de que as formas jurídicas utilizadas, quando típicas, não se adeqúem ao fim abstrato e típico perseguido pela hipótese jurídica, ou, quanto anormais, quando o seu uso não revele resultado diverso do que se atingiria com o uso de uma forma usual – e desde que se obtenha, com isso, em qualquer das hipóteses, um ganho fiscal, está justificada a aplicação da cláusula geral anti-elisão.

O que significa que não será de aplicar a cláusula quando os negócios não sofram de vício respeitante à causa ou quando deles não resulte qualquer vantagem fiscal [829] .

No Brasil a jurisprudência dos conceitos teve grande influência na matéria do planeamento fiscal.

Que, por conseguinte, se centrou durante muito tempo em torno de um conceito formalista de legalidade o qual, levado ao extremo, permitiria concluir que se não se verificou o facto tributário, a hipótese prevista na norma tributária,

---

[829] Para maiores desenvolvimento, v. PRATS, *op. cit.,* FERREIRO LAPATZA, "*El abuso en la aplicación …,* e COURINHA, *A Cláusula Geral Antiabuso …*, pp. 51-60.

ainda que por meio de expedientes artificiais usados pelo sujeito – não haveria lugar a tributação [830].

Ainda sem que a lei previsse diferente solução, a jurisprudência, diante da "*ousadia dos contribuintes*", tomou a iniciativa de limitar o planeamento fiscal, ainda que sem fundamentação legal e usando-se de argumentos como a solidariedade, o aspeto positivo da capacidade contributiva e a falta de propósito negocial [831].

Atualmente, no Brasil, o Código Tributário Nacional prescreve, no artigo 116, § único, incluído pela LCP n.º 104, de 10.1.2001, que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do facto gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.».

O dispositivo permanece, todavia, até hoje inaplicável por falta de regulamentação.

O Código dispõe, ainda, no artigo 118, que a definição legal do facto gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos e dos efeitos dos factos efetivamente ocorridos.

Finalmente, no artigo 149, o CTN determina que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando a lei assim o determine,

---

[830] SCHOUERI, "Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes : Entre a Norma Geral Antielisão Portuguesa e Seus Paralelos Brasileiros", *in Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário, Estudos em Homenagem a Diogo Leite de Campos*, p. 398.

[831] *Idem*, op. cit., p. 399.

quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação [832].

Para a doutrina, o § único do artigo 116, apesar de, numa primeira leitura, parecer prever apenas a hipótese de simulação, consistiria, afinal, no equivalente a uma cláusula geral antiabuso.

Nesse caso, a expressão *dissimular* não teria o sentido próprio do Direito Privado, mas antes um sentido diverso: o contribuinte praticaria atos (válidos) que acabariam por conferir natureza jurídica diversa a outros atos, afastando, daí, a tributação, atos que poderiam, com apoio no §único, ser desconsiderados para efeitos tributários [833].

A questão da interpretação económica – *i.e.*, o reconhecimento ou a recusa de sua autonomia em sede de anti-elisão - permanece um dos pontos mais polêmicos do Direito tributário brasileiro.

Estará o aplicador do Direito, inflexivelmente vinculado às definições dos factos, atos e negócios jurídicos estabelecidos pelo Direito privado ou, pelo contrário, será possível, sem sede tributária, a construção autónoma de conceitos e a adoção de métodos interpretativos próprios [834, 835].

---

[832] Veja-se ainda o §4 do artigo 150, que determina que, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do facto gerador; expirado esse prazo sem que a fazenda pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**.

[833] SCHOUERI, *op. cit*., p. 400.

[834] Para SZINWELSKI, em "Norma Geral Antielisiva: Conceito, Características, Constitucionalidade, Regulamentação e Aplicação no Direito Brasileiro", *in Jus Navigandi*, Para SZINWELSKI, o Código Tributário Nacional parece ter optado por um caminho conciliador, quando no artigo 110, dispositivo endereçado ao legislador, afirma que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito privado utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições Estaduais ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, mas já não pela lei ordinária, para definir ou limitar competências tributárias. Por outro lado, o artigo 109 do CTN estabelece como cânone hermenêutico que os princípios gerais de Direito privado são utilizados para pesquisa da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas (de Direito privado), mas não para a definição dos respetivos efeitos tributários, parecendo ficar assim clara a desvinculação do Direito tributário do Direito privado. Contrastando, porém, o inciso II do artigo 118 parece fazer a balança pender para o lado que defende a vinculação ao Direito privado, ao afirmar que a definição legal do facto gerador é interpretada abstraindo-se dos efeitos (económicos) dos factos ocorridos

[835] Para SCHOUERI - *op. cit*., p. 405.o dispositivo não deve ser interpretado divorciado do artigo 116, sendo aplicável apenas quando se tratar de "situação jurídica" (inciso II) . Pelo que, tratando-se de "situação de facto" (inciso I) não haverá como desconsiderar os efeitos económicos dos factos, tanto na interpretação da definição quanto na caracterização da ocorrência do facto gerador.

A proibição do emprego da analogia, prevista no § 1 do artigo 108 do CTN, é comummente invocada pelos que não admitem a possibilidade de uma norma geral anti-elisiva e o emprego da interpretação económica no Direito tributário.

Outros não vislumbram outro mecanismo de funcionamento das normas gerais anti-elisivas que não seja mediante o emprego da analogia e surge aí a tese de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar 104/2001, teria revogado o § 1 do artigo 108 do mesmo diploma [836].

SCHOUERI toma posição pela prevalência da legalidade e pela inadmissibilidade de interpretação da norma do §único do artigo 116 do CTN como cláusula geral anti-elisão, diante da proibição do raciocínio analógico §1 do artigo 108 [837].

Entre nós, a abordagem à cláusula geral anti-elisão ou antiabuso é a contida no artigo 38.º, n. º 2, da LGT.

A sanção nela prevista – a ineficácia do negócio, para efeitos fiscais, e a consequente liquidação de imposto [838] - tem como pressuposto o artifício ou a fraude, concomitantes com o abuso do direito ou da liberdade de opção organizacional.

A cláusula é, para SCHOUERI [839], inspirada no modelo alemão, na medida em que positiva a solução alemã quanto ao abuso de formas jurídicas e quanto à simulação, mas já não plenamente o critério da consideração económica [840].

---

[836] SZINWELSKI, *op. cit.*.

[837] *Op. cit.*, p. 424.

[838] Sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional ou criminal que os factos concretos determinem.

[839] *Vide* "Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes : Entre a Norma Geral Antielisão Portuguesa e Seus Paralelos Brasileiros", pp. 395- 398.

[840] Ensina o Autor - *op. cit.*, p. 395 - que o ordenamento alemão adotou, quanto ao planeamento fiscal abusivo, a seguinte solução sequencial: • **consideração económica**: a exigir do intérprete a busca da finalidade, indagando, sempre, se a hipótese tributária exige a presença de um negócio jurídico; • **simulação**, para que se afastem planeamentos que se valham de negócios simulados, quando a presença destes estiver na hipótese tributária; • **abuso de formas jurídicas**, quando a hipótese tributária previr um negócio jurídico e outra estrutura for adotada pelo contribuinte, de forma abusiva, visando a afastar o tributo que doutro modo incidiria.

O que, segundo o Autor, ressalta do confronto com o disposto, acerca da interpretação, no artigo 11.º da LGT [841], nos termos do qual, segundo o Autor, a solução portuguesa se finca na "*prevalência do Direito privado*" [842].

Para CAMPOS e ANDRADE[843], a norma tem uma redação demasiado intrincada, que não facilita a compreensão.

Os Autores subdividem, pois, a formulação legal em três partes, a *ineficácia,* os respetivos *pressupostos* e a sanção, para assim explicarem que a regra determina a ineficácia – apenas relativamente à administração tributária - de certos atos válidos, que, no entanto, são, atendendo aos meios utilizados (artificiosos ou fraudulentos **e** com abuso das normas jurídicas [844]) e ao fim almejado (redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos ou obtenção de benefícios fiscais), afinal, contrários à lei [845].

Contrários, note-se, apenas ao próprio artigo 38.º, nº 2, já que se o fossem por *fraude à lei* **ou** *abuso de direito* no ramo de Direito em que se situam, seriam inválidos nos termos desse ramo de Direito, não se justificando, portanto, a sanção da mera ineficácia relativamente à administração tributária [846] .

Na interpretação da norma geral antiabuso é, porém, indispensável a concretização do que constituem ***meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das normas jurídicas***, pelo que se impõe analisar as cláusulas especiais antiabuso existentes na lei tributária, bem como distingui-la de figuras, mais amplas, da *fraude à lei* e do *abuso de direito*, bem como outras, tais como a simulação,

---

[841] Veja-se a redação do artigo 11.º, que alude expressamente à **substância económica dos factos tributários**.

[842] SCHOUERI, o*p. cit.,* p. 397.

[843] *In Autonomia contratual e Direito tributário (A Norma Geral Antielisão*), pp.9 e 10.

[844] Exige-se, portanto, concomitantemente o meio artificioso ou fraudulenta **e** o abuso das normas jurídicas.

[845] *Idem, ibidem*.

[846] Não se justifica, bem assim, ainda segundo CAMPOS e ANDRADE, op. cit., p. 12, o recurso ao n.º 2 do artigo 38.º da LGT quando s aplique o disposto no artigo 36.º, número 4:, segundo qual "*A qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária*".

o ato anormal de gestão [847], o negócio fiduciário e o negócio indireto, que "*consomem o sentido normativo da norma*" [848].

A norma do artigo 38.º da LGT constitui uma cláusula geral, rede de salvaguarda, que não é chamada quando haja previsão especial que vise prevenir o abuso.

São exemplo de normas especiais antielisão ou abuso as que, no Código do IMT, equiparam, para efeitos fiscais, a mera celebração do contrato promessa com transmissão da posse ou a celebração de procuração irrevogável com poderes de transmissão de um imóvel à transmissão, tributando-as como se esta já se tivesse processado realmente, nos termos da lei civil.

Outra dessas cláusulas especiais é a que está hoje contida no n.º 10 do artigo 73.º do CIRC.

O artigo 67.º iniciava a subsecção do Código que regula o regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais, domésticas e comunitárias [849] visando permitir que elas se realizam "sob o signo da neutralidade fiscal" [850].

Por força da alteração e republicação do CIRC resultante do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, o regime situa-se agora nos artigos 73.º e seguintes.

O artigo 73.º define o regime e descreve o âmbito de aplicação, inicia a Subsecção IV, *Regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais* e o número 10 determina que o regime especial estabelecido não se aplica, total ou parcialmente, quando se conclua que as

---

[847] *Cf.* o n.º 1 do artigo 23.º do CIRC: "*Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (…)* ". Para os Autores – *op. cit.*, p. 27 – se o ato de gestão que supõe seja prosseguido um interesse estranho à empresa é anormal, "*o ato elisivo é um ato normal*".

[848] Ainda CAMPOS e ANDRADE, *op. cit*. p. 15.

[849] No que constitui a transposição da Diretiva 90/434/CEE.

[850] V. CÂMARA, "As operações de Restruturação e a Cláusula Antiabuso Prevista no Artigo 67.º do CIRC", *in Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fisca*l, pp. 73-76. Vide ainda, a este propósito, SANCHES, "Fusão Inversa e Neutralidade Fiscal", *in Fiscalidade*.

operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objetivo ou como um dos principais objetivos a evasão fiscal.

O que pode, para a norma, considerar-se verificado, nomeadamente, nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das atividades das sociedades que nelas participam, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto.

Constitui, nessa medida, uma cláusula especial antiabuso, cujo núcleo central, critério de aplicação da cláusula e de consequente inaplicabilidade do regime de neutralidade, é a *inexistência de razões económicas válidas* [851].

Estas – e outras (TEIXEIRA identificou trinta e três) [852] – previsões de carácter especial dispensam – e, dado o seu carácter especial, impedem - a aplicação da cláusula geral [853].

A previsão da norma geral antiabuso é, por outro lado, dissemos, consumida pela simulação do negócio jurídico, pelo que urge distingui-la desta figura.

A simulação, que importa a nulidade do negócio, está, no Direito civil, prevista nos artigos 240.º e seguintes do CC e pode, é sabido, ser absoluta ou relativa, com diversas consequências.

Na primeira, a nulidade absoluta, até porque nada há dissimulado, na segunda, a nulidade do negócio simulado, mas a eventual validade – se respeitada a forma e os demais requisitos – do negócio dissimulado, o realmente desejado pelas partes e que se escondia sob o primeiro.

---

[851] CÂMARA, *op. cit.*, p. 73. O Autor entende que a previsão é meramente exemplificativa.

[852] TEIXEIRA, "Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal – Algumas Nota", *in Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, pp. 247 a 261.

[853] Ainda que não do procedimento especial previsto no artigo 63.º do CPPT.

Para efeitos fiscais é, também o negócio dissimulado que é considerado para efeitos de tributação, conforme estipula o artigo 39.º da LGT, segundo o qual em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado [854].

Na simulação, no Direito civil como no artigo 39.º da LGT, existe uma divergência entre a vontade e a declaração, no sentido de que ou não há, de todo, vontade, apesar de ter-se declarado no sentido daquela que parecia existir, ou o que se declarou não corresponde à vontade real.

Em ambos os casos, a declaração é *falsa* e nisso reside a distinção desta figura com a da cláusula geral antiabuso.

Na verdade, nesta, ao contrário daquela, a vontade de realizar os negócios existiu e foi corretamente declarada e pode dizer-se que *falsa* é a *causa* do negócio.

A cláusula geral é, igualmente, consumida pela figura da fraude à lei. A doutrina da *fraude à lei* é comum à maioria das jurisdições – por exemplo, em França, designa-se por *fraude à la loi*, em Espanha, *fraude de ley*, em Itália, *iolazione di norme di legge*, na Alemanha, *Rechtswidrige Umgehung eines Gesetzes*, mesmo das de *common law*, que falam em *evasion* – e reflete a necessidade dos sistema jurídico prevenir que a manipulação intencional e imprópria do comportamento com o fim de escapar a previsões imperativas da lei.

Como implicam as designações, em todas as apontadas traduções, chave é a intenção de perturbar o normal funcionamento do sistema jurídico.

No Direito civil português, o negócio jurídico em fraude à lei e as respetivas consequências estão regulados nos artigos 280º, 281º e 294º do CC.

---

[854] Sendo certo que, prescreve o número 2 do artigo, e sem prejuízo dos poderes de correção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade.

Como observa CORDEIRO [855], o negócio contrário à lei difere do negócio celebrado em fraude à lei, ou seja, "*Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit*" [856] .

Para que, com legitimidade se possa falar de fraude à lei, necessário se torna que se prove o intuito fraudulento, o *animus fraudandi*, como expressamente o exige o artigo 21º, do Código Civil.

Porém, observa VASCONCELOS, esta intenção pode não existir sempre que o resultado prático seja a frustração da intencionalidade legal e, mesmo quando exista, a sua prova será muitas vezes difícil, senão mesmo impossível [857].

Por outro lado, se a intenção é indispensável, certo que que ela não basta, necessário é também que o intento defraudatório idealizado se tenha, de facto, concretiza.

Isto é, pode acontecer que alguém tenha praticado determinado ato ou celebrado certo negocio com vista a furtar-se à aplicação de uma norma imperativa, mas não tenha sido feliz.

Um tal ato ou negocio não deixa, apesar da intenção com que foi praticado, de ser plenamente válido (obviamente, se outro vício não o atingir), até porque diversa solução poderia redundar num prémio para o infrator [858].

---

[855] *Tratado de Direito Civil, I, Parte Geral*, página 695.

[856] PRINCIPIS IUSTINIANI IURIS ENUCLEATI EX OMNI VETERE IURE COLLECTI DIGESTORUM SEU PANDECTARUM Liber Primus, Paulus l.S. ad l. cinc, D.1.3.29 – disponível em http://constitution.i2i.org/files/2010/09/Justinian-Digest1.pdf, acedido em 21.08.2013.

[857] *Teoria Geral do Direito Civil*, p. 593.

[858] *Vide*, a esse propósito, o Ac. do STJ de 25.01.2005, Proc. 04A3915:

> *«Só que isso não basta para se concluir pela existência de fraude: no negócio em fraude à lei o que releva, o que é decisivo para se poder afirmar a respetiva ilicitude e consequente nulidade é, mais do que a intenção dos contraentes, o resultado obtido; se este não coincidir com aquele a que a norma imperativa pretende obstar não há fraude juridicamente relevante.».*

De qualquer forma, ainda segundo CORDEIRO, a fraude à lei é uma forma de ilicitude que envolve, por si, a nulidade do negócio [859].

Sendo que se é proibido o resultado, proibidos serão os meios que permutam atingi-lo e vive versa, *i.e.*, se os meios são proibidos, proibido será o resultado a que eles conduzam, mantendo-se porem a possibilidade se atingir o resultado, de forma válido, por outros meios que sejam permitidos [860].

O TCA Sul, em Acórdão de 15.02.2011, distingue as figuras da fraude e da evasão ou elisão fiscal, considerando que esta se dá pela prática de atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos.

Sendo também caracterizados como comportamentos *extra legem.* A via da fraude fiscal, em contraponto, é caracterizada como *contra legem.*

Dos comportamentos tributários evasivos resulta um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania, situações que se fundam em causas de carácter político, económico, psicológico e técnico.

Continua o Tribunal, as formas utilizadas giram em torno de atos e contratos atípicos ou anormais visando tornear a lei (*vg*. utilização do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, através da produção de menosvalias ou da utilização de benefícios fiscais por meio da transmissão de prejuízos) ou interpretando-a com fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente, designadamente aproveitando-se da existência de jurisdições fiscais diferentes para escolher, apenas por motivações de diminuição do imposto a pagar, a localização mais favorável para a residência de pessoas singulares ou

[859] Ainda CORDEIRO, *op. cit.*, p. 696.

[860] *Vide* ainda CAMPOS e ANDRADE, *op. cit*., pp. 36-39.

coletivas ou para nelas instalar estruturas que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição.

A fraude fiscal, por seu turno, consiste, para Tribunal Central Administrativo Sul, na realização de atos ou negócios ilícitos frontalmente contrários à lei fiscal, por isso mesmo também designados como *contra legem.*

Sendo deles exemplo a não entrega ao Estado dos tributos cobrados a terceiros, a obtenção de reembolsos de tributos indevidos, a alteração ou ocultação de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou de declarações fiscais, ou a existência de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza [861].

Importa, finalmente, abordar a questão do abuso de direito, cujos efeitos civis consomem bem assim a aplicação da cláusula.

O abuso de direito está, no nosso Direito civil, definido no artigo 334.º do CC: "*É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito*".

Não é fácil, desde logo, do texto compreender a estatuição, pela qual a norma começa. O texto da norma fala em *ilegitimidade*, parecendo apenas impor um limite ao exercício do direito [862], sem regular as consequência de, por exemplo, no que ao nosso estudo importa, um negócio celebrado em abuso de direito.

Como ensina CORDEIRO [863] , a ilegitimidade tem no Direito civil, um sentido técnico: exprime, no sujeito exercente, a falta de uma específica qualidade que o habilite a agir no âmbito de certo direito.

---

[861] Proc. 04255/10, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 25.08.2013.

[862] "(*N) uma aceção muito ampla, de modo a abranger o exercício de quaisquer posições jurídicas, incluindo as passivas: abusa do "direito" o devedor que, invocando o artigo 777.º/1, in fine, se apresenta a cumprir, na residência do credor, às quatro da manhã*." – CORDEIRO, *ibidem*.

[863] *In* "Do Abuso do Direito: Estado das Questões e Perspetivas" , *Revista da Ordem dos Advogados*, disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idsc=45582&ida=45614, acedido em 21.08.2013.

O que obriga a perguntar se o sujeito em causa, uma vez autorizado ou, a qualquer outro título, *legitimado*, já poderia exceder manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico do direito em causa.

A resposta é, obviamente, negativa: nem ele, nem ninguém. O adjetivo *ilegítimo* não está, pois, usado em sentido técnico. O legislador pretendeu dizer *é ilícito* ou *não é permitido,* mas, para não tomar posição quanto ao dilema (hoje ultrapassado) de saber se, no abuso, ainda há direito, optou pela fórmula ambígua da ilegitimidade. [864].

Por isso, explica o Autor, o artigo 334.° fala em *ilegitimidade* quando na verdade se trata de ilicitude.

As consequências podem ser variadas. Desde logo, a supressão do direito, que é a hipótese comum; a cessação do concreto exercício abusivo, mantendo-se, todavia, o direito; um dever de restituir, em espécie ou em equivalente pecuniário; ou um dever de indemnizar, quando se verifiquem os pressupostos de responsabilidade civil, com relevo para a culpa.

Não é, pois, possível afirmar *a priori* que o abuso do direito não suprima direitos: depende do caso [865].

Quanto à previsão, que, na norma, toma o segundo lugar, o Autor considera que apesar da indeterminação dos conceitos, o abuso do direito mantém uma unidade de conjunto e uma particular coesão.

---

[864] No mesmo sentido, CAMPOS e COSTA ANDRADE, quando analisam o instituto a propósito da norma geral anti-elisão, afirmam "ser ilegítimo significa que é ilícito" – *cf. Autonomia contratual e Direito tributário*, p. 32.

[865] CORDEIRO, *"*Do Abuso do Direito: Estado das Questões e Perspetivas".

Entende, ainda, que o abuso do direito não é *abuso* nem tem a ver com *direitos* em si, antes "é uma expressão consagrada para traduzir, hoje, um instituto multifacetado, internamente complexo e que prossegue, em concreto, os objetivos últimos do sistema" [866].

O Autor distingue, ainda que de forma não taxativa, no instituto do abuso de direito, que rebatiza de *exercício disfuncional de posições jurídicas*, diversas formas ou tipos.

O primeiro, mais comum, é cunhado pela expressão latina *venire contra factum proprium*, que, estruturalmente, supõe duas condutas (comissivas ou omissivas) da mesma pessoa, lícitas em si, mas diferidas no tempo, sendo que a primeira — o *factum proprium* — é contraditada pela segunda — o *venire*.

O *venire contra factum proprium* não é, de forma geral, ilícito: sê-lo-á apenas quando venha defrontar inadmissivelmente uma situação de confiança legítima gerada pelo *factum proprium*.

A ilegitimidade do *venire* assenta, pois, na tutela da confiança, fundada nas condutas comunicativas de pessoas responsáveis e na credibilidade que tais condutas reivindicam [867], e, ultimamente, na boa-fé.

O segundo tipo apontado por CORDEIRO é a inalegabilidade [868], a situação da pessoa que, por exigências do sistema, não se possa prevalecer da nulidade de um negócio jurídico causada por vício de forma.

A inalegabilidade exige, à partida, os pressupostos da tutela da confiança, tal como vimos a propósito do *venire*.

---

[866] *Idem, ibidem*.

[867] MACHADO, "Tutela da Confiança …", p. 346.

[868] *In* "Do Abuso do Direito: Estado das Questões e Perspetivas".

Mas haverá ainda que introduzir três requisitos: que estejam em jogo apenas os interesses das partes envolvidas, que a situação possa ser censuravelmente imputável à parte e, finalmente, a confiança deve ser sensível, sendo dificilmente assegurado por outra via.

O Autor identifica ainda a *suppressio* [869], que abrange manifestações típicas de "abuso do direito" nas quais uma posição jurídica que não tenha sido exercida, em certas circunstâncias e por certo lapso de tempo, não mais possa sê-lo por, de outro modo, se contrariar a boa-fé.

É uma forma de tutela do beneficiário, confiante na inação do agente, uma espécie de venire, em que o factum proprium seria constituído por uma simples inação, que não é, porém, tão clara e óbvia como um comum factum proprium.

São, portanto, pressupostos da *suppressio* um não-exercício prolongado, bem como uma situação de confiança, daí derivada.

Necessários são, ainda, uma justificação para essa confiança, um investimento de confiança.

E, por outro lado, a imputação da confiança ao não-exercente, sendo que a quantificação do tempo do não exercício deverá determinado pelas circunstâncias do caso: o suficiente para convencer um homem normal, colocado na posição do real, de que não mais haveria exercício e a justificação será reforçada

---

[869] *Ibidem*:

«Propusemos o termo suppressio para exprimir o alemão Verwirkung. Recorremos ao latim, dentro das tradições nacionais, para evitar o deselegante recurso ao alemão e na impossibilidade de adaptar locuções portuguesas. De facto e entre nós, já foram propostas as locuções "caducidade", "exercício inadmissível do Direito", "decadência", "inibição", "paralisação", "preclusão" e "perda". São todas reconhecidamente inadequadas, seja por assumirem outros significados técnicos que, aqui, não ocorrem, seja por traduzirem efeitos e não causas. Ora suppressio contracena com a surrectio (surgimento), num universo onde ocorrem a exceptio doli, o venire, o tu quoque e o dolo agit: a expressão latina fica bem integrada, desde que se admitam novidades (já com vinte anos). Não nos parece nada vantajoso, para o progresso da nossa Ciência, que cada Autor interessado no tema comece logo por alterar toda a terminologia e isso, para mais, para reproduzir candidamente expressões há décadas rejeitadas pelos nossos clássicos. Com isso, só se prejudica a nossa Ciência do Direito.»

por todas as demais circunstâncias ambientais capazes de conformar essa convicção, legitimando-a [870].

O Autor identifica uma outra forma, a *tu quoque* (também tu!), que exprime a máxima segundo a qual a pessoa que viole uma norma jurídica não pode, depois e sem *abuso*, prevalecer-se da situação jurídica daí decorrente, nem exercer a posição jurídica violada pelo próprio nem exigir a outrem o acatamento da situação já violada [871].

Por fim, o Autor identifica o desequilíbrio no exercício das posições jurídicas, que constitui um tipo extenso e residual de atuações contrárias à boa-fé e comporta diversos subtipos: o exercício danoso inútil; o *dolo agit qui petit quod statim redditurus est* [872]; a desproporção grave entre o benefício do titular exercente e o sacrifício por ele imposto a outrem.

"Em todas estas hipóteses, podemos considerar que o titular, exercendo embora um direito formal, fá-lo em moldes que atentam contra vetores fundamentais do sistema, com relevo para a materialidade subjacente." [873].

O Autor conclui afirmando que o abuso do direito e a boa-fé a ele subjacente representam, desta forma, sempre uma válvula do sistema, que permite

---

[870] Sempre CORDEIRO, *ibidem.*

[871] *Idem, ibidem*. Concretizando:

> *"O Código VAZ SERRA tem numerosas consagrações parcelares da regra-mãe tu-quoque(117). Recordamos três: — artigo 126.°: o menor que use de dolo para se fazer passar por maior não pode invocar a anulabilidade do ato; — artigo 342.°/2: há inversão do ónus da prova quando a parte contrária tiver culposamente tornado impossível a prova do onerado; — artigo 570.°/1: a culpa do lesado pode reduzir ou excluir a indemnização. Todavia, torna-se problemático generalizar estas menções: isso poderia equivaler a permitir repercutir, indefinidamente, as inobservâncias da ordem jurídica. O tu quoque requer, assim, uma aplicação confinada entre as partes envolvidas. III. O tu quoque deve ser aproximado do segundo princípio mediante, entre a boa-fé e os casos concretos: o da primazia da materialidade subjacente. A ordem jurídica postula uma articulação de valores materiais, cuja prossecução pretende ver assegurados. Nesse sentido, ele não se satisfaz com arranjos formais, antes procurando a efetivação da substancialidade. Pois bem: a pessoa que viole uma situação jurídica perturba o equilíbrio material subjacente. Nessas condições, exigir à contraparte um procedimento idêntico ao que se seguiria se nada tivesse acontecido equivaleria ao predomínio do formal: substancialmente, a situação está alterada, pelo que a conduta requerida já não poderá ser a mesma. Digamos que, da materialidade subjacente, se desprendem exigências ético-jurídicas que ditam o comportamento dos envolvidos. Num exemplo retirado da lei (570.°/1): havendo culpa do lesado, a realidade subjacente não pode ser equiparada ao ilícito comum; por isso, a indemnização pode ser minorada ou suprimida.".*

[872] É contrário à boa-fé exigir aquilo que depois se deve restituir.

[873] *Idem, ibidem*.

corrigir soluções que, de outro modo, se apresentariam contrárias a vetores elementares segundo um princípio de "*primazia da materialidade subjacente*" (*substance over form*).

Voltando à matéria que nos ocupa, verificado o abuso de direito, este consome a previsão do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, no sentido que que o vício do negócio o ato inválido enquanto tal também não produzirá efeitos fiscais, por força daquela invalidade, que não por efeito da norma geral antielisão [874].

Mantém-se, no entanto, excecional, não devendo ser tomado como panaceia e implicando, sempre, uma ponderação global da situação em jogo, sob pena de se descambar no formalismo de que se pretende fugir, pelo que, embora sendo um instituto objetivo, a intenção das partes pode constituir um elemento a ter em conta [875].

A mesma consideração tecem CAMPOS e ANDRADE [876] a propósito da norma geral antielisão que é com este carácter de Panaceia que o artigo 38.º, 2 da LGT pode ser visto pelo intérprete, i.e., em termos de se rejeitarem todos os comportamentos que não acarretam para o fisco o resultado que este gostaria de obter, o que é de rejeitar por completo, a bem da certeza e segurança do Direito.

A cláusula geral antielisão, com todos os problemas que levanta enquanto quanto instrumento que a administração considera deter para corrigir todos os negócios jurídicos com que não concorda ou, como acontece amiúde, que simplesmente não compreenda, e que goram a sua expetativa de receita tem, existe e tem de ser "*levada a sério*", como advertem CAMPOS e ANDRADE [877].

---

[874] *In Autonomia Contratual e Direito Tributário*, p. 34.
[875] CORDEIRO*, op. cit.*.
[876] *Op. cit.*, p. 33.
[877] *Op. cit.*, p. 70.

Mas, para que o possa ser, levada a sério, carece de interpretação e, desde logo, à luz da Constituição, o que importa até um juízo prévio sobre a respetiva constitucionalidade [878, 879].

Depois, há que voltar aos respetivos pressupostos.

A norma exige intencionalidade, sob a forma de dolo, direto.

É, pois, necessário que o ato ou negócio em crise tenha sido celebrado com o propósito direto – e único – de escapar ou diminuir a tributação e, ao nível da intenção, sem outra utilidade que não essa [880].

Por outro lado, a norma não se basta com a intenção – ela pode estar lá, mas é necessário ainda que tenham sido utilizados *meios artificiosos ou fraudulentos*.

Esta expressão é problemática, na medida em que por um lado, não se confunde, como vimos, com a fraude à lei na intenção nem com a falsidade dos meios usados, que consomem a aplicação desta norma, invalidando por si só o negócio.

Por outro lado, porque de facto se confunde com a intencionalidade, na medida em que os meios que não sejam em si fraudulentos ou artificiosos, ao

---

[878] *Idem, ibidem*.

[879] Vide, a esse propósito – e das razões da ausência de jurisprudência relevante por parte do Tribunal Constitucional - SANCHES, "As Duas Constituições: nos Dez Anos da Cláusula Geral Antiabuso", *in Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal,* pp. 58-65.

[880] Não ao nível do resultado. Ora, note-se que o ónus da prova dos pressupostos da aplicação da norma, incluindo a intenção, é da administração fiscal e do resultado – a diminuição ou total afastamento da tributação – não pode jamais presumir-se a intenção, ainda que, do ponto de vista do resultado, o negócio *pareça* não ter tido outra utilidade que não a elisão à tributação. O que, neste rigor, limita muitíssimo senão o âmbito, ao menos o sucesso da aplicação a cláusula geral anti-abuso e é assim, entendemos, que deve ser. É também por este motivo – o de evitar que aplicação da norma se torne num meio de a administração fiscal desconsiderar qualquer negócio que gore as suas expetativas - que existe um procedimento próprio, previsto no artigo 63.º do CPPT, para a respetiva aplicação e, que até 2012, existia um prazo especial de caducidade do direito à liquidação, que era apenas de apenas três anos. O Orçamento de Estado para 2012, aprovado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, alterou substancialmente a norma, eliminando a previsão de um prazo de caducidade especial (pelo que o prazo é, desde 01.01.2012, o que for aplicável a cada um dos factos tributários em questão, conforme o tipo de tributo que sobre eles incida) e diminuindo as garantias do contribuinte, mormente no que se refere à fundamentação. Isto sem prejuízo do que prescreve o artigo 12.º do CC quanto à aplicação da lei no tempo, o que implicará, diremos apenas brevemente, porque mais não cabe no âmbito deste trabalho, implica que os prazos de caducidade gerais só se apliquem a factos tributários – *i.e.,* que a administração pretende sejam *tributários* ou *tributados* - ocorridos a partir de 01.01.2012.

ponto de ser *falsos*, só serão artificiosos na medida em que haja intenção de artifício – de outra maneira, serão apenas hábeis, criativos [881].

Em terceiro lugar, a norma exige, concomitantemente [882], o abuso de formas jurídicas.

O que, reitere-se, não se confunde com o abuso de direito, figura cuja aplicação consome a norma, como já observamos; e que, mais uma vez, se confunde quer com a intenção quer com os meios, artificiosos.

Por muito insólita, inábil, criativa, estranha que seja a forma ou que sejam as formas jurídicas utilizadas e ainda que elas tenham permitido alcançar uma tributação mais reduzida ou a ela escapar de todo, é necessário que as formas utilizadas não tenham tido outra utilidade económica, que não a de escapar ou reduzir a tributação e que não a tenham tido de forma intencional.

Finalmente, é preciso que tudo o anteriormente relatado resulte numa poupança fiscal, sem que do resultado se possa jamais, como é tentada a administração, presumir a intencionalidade, o artifício e o abuso [883] .

47. A norma geral antielisão e o planeamento fiscal

A menção a meios artificiosos ou fraudulentos, presente no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, está, todavia, ausente da noção de planeamento fiscal constante dos artigos 3.º e 4.º do DL 29/2008, de 25.02, que tem, apesar disso, como confesso objetivo reforçar o combate não só à fraude como à evasão fiscal.

---

[881] Ou até inábeis ou pouco usuais e nem por isso artificiosos, no sentido em que se impõe seja interpretada a norma, isto é, mais uma vez, ao nível da intenção. Pelo que também do meio não se pode presumir a intenção e, mais uma vez, os caminhos percorridos pelo contribuinte podem ser tortuosos, estranhos, criativos, inábeis, mas nem por isso serão *artificiosos*. Na língua portuguesa, o vocábulo artifício significa, antes de mais, um *recurso utilizado para conseguir um dado efeito, a perfeição com que se faz qualquer coisa, habilidade* e, só depois, *imitação do natural, afetação, astúcia, manha, dolo* – v. o Dicionário Porto Editora da Língua Portuguesa, em http://www.infopedia.pt/lingua-portuguesa/artif%C3%ADcio, acedido em 23.08.2013.

[882] Os pressupostos são, manifestamente, cumulativos: a intenção, o uso de meios artificiosos e o abuso das formas jurídicas.

[883] Vide CAMPOS e ANDRADE, *A Autonomia …*, pp. 69-82.

Nos termos do artigo 3.º, para efeitos do decreto-lei, considera-se planeamento fiscal, qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto.

Por *esquema*, diz o artigo, deve entender-se qualquer plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objeto ou não de concretização em acordo ou transação. Por, *atuação,* qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura coletiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou ato jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização.

Para o decreto-lei, *vantagem fiscal* pode consistir na redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou na obtenção de benefício fiscal que não se alcançariam, no todo ou em parte, sem a utilização do *esquema* ou *atuação*.

O decreto cria, no artigo 4.º. n.º 1, presunções de ilicitude do planeamento nas situações lá identificadas, como sejam as que impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando-se como tal a entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efetivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

Presumir-se-ão, bem assim, abusivas as operações que impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta, envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros ou a utilização de prejuízos fiscais.

O decreto-lei estabelece obrigações de comunicação aplicáveis aos ditos "intermediários fiscais" e estatui sanções para o incumprimento destes deveres, mas não chega a explicar o que a administração fiscal fará com as informações obtidas, embora de saiba que o que se pretende é prevenir a não só a fraude como a *evasão* fiscais.

Sendo que a evasão fiscal é, como dissemos, lícita, desde que as opções tomadas com vista à economia fiscal não envolvam a utilização de artifício ou fraude e o abuso da forma jurídica (composto pelo uso de estrutura inadequada, ausência de razões negociais, intencionalidade e consequente redução da carga tributária) [884], o DL 29/2008 parece partir de uma presunção de artifício ou fraude e abuso quando se trata dos esquemas ou atuações previstos nos artigos transcritos.

Nas palavras de TEIXEIRA, "*a qualificação do planeamento abrangido pelo regime – agressivo, abusivo, ilícito, inaceitável ... – é subsequentemente (e cuidadosamente) abandonada, em favor de uma listagem exaustiva dos esquemas ou atuações que dão origem a obrigações de comunicação*." [885].

Pela sua obscuridade, resultante, dizemos nós, de alguma falta de frontalidade em consumar por aquela via legislativa o anseio da administração, que é o de tornar ilegal ou, pelo menos, poder desconsiderar todos os atos do indivíduo que frustrem expectativas e objetivos de receita fiscal, o decreto-lei foi objeto de dois esclarecimento por parte da administração.

Invertendo-lhes a ordem temporal, diremos que o segundo daqueles despachos é um tímido *esclarecimento*, datado de 05.05.2009 [886], que explica apenas que se pretende, em conformidade com o referido diploma, que sejam comunicadas à administração fiscal as operações que não tenham justificação de

---

[884] CAMPOS, SOUTELINHO, *op. cit.*, p. 54.

[885] *Op. cit.*, p. 269.

[886] Do Ministério das Finanças e da Administração Pública - Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, vertido ao Despacho n.º 11873/2009.

carácter económico, bem como as que, tendo justificação económica, impliquem uma vantagem fiscal que contribuirá decisivamente para a sua adoção.

Podendo, admite, revelar-se complexa a avaliação da predominância da vantagem fiscal nos esquemas de planeamento, porque envolve a estimativa de resultados futuros, esclarece que nos casos em que o esquema se destine a ser adotado por um número indeterminado de utilizadores deve ser sempre comunicado e que, quando o esquema se destine a um utilizador específico deve ser comunicado sempre que se verifique uma vantagem fiscal estimada indeterminada ou superior a (euro) 100 000.

Já o primeiro, mais vasto, despiu desde logo de disfarces as intenções da fazenda [887].

Assim, é manifesto que o diploma faz uma análise apriorística das situações nele tipificadas, sujeitas ao dever de informação, apesar de, a certa altura, afirmar o contrário [888].

O diploma estabelece, não temos dúvidas, obrigações de comunicação relativamente a determinadas situações que presume *ab initio* constituírem planeamento fiscal abusivo.

Sendo que a orientação interpretativa, particularmente, a expressão *supra* transcrita "*depende de juízos e de procedimento subsequentes, a realizar em conformidade com os preceitos legais aplicáveis*", querendo com isso referir-se

---

[887] *Ministério das Finanças e da Administração Pública - Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Despacho n.º 14592/2008, de 15.05.2008.*

[888] Senão, vejamos:

> *«(...) Os esquemas de planeamento fiscal que se reconduzam às situações acima descritas devem ser objeto de comunicação, independentemente de serem considerados ou não como atos abusivos. Com efeito, tal como resulta do artigo 15.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, a qualificação como abusivo de um certo esquema de planeamento fiscal depende de juízos e de procedimentos subsequentes, a realizar em conformidade com os preceitos legais aplicáveis, pelo que os deveres de comunicação e informação estabelecidos nos artigos 7.º e 8.º do diploma são perfeitamente autónomos destes juízos e procedimentos.»*

ao artigo 38.º da LGT e ao artigo 63.º do CPPT, tem, a nosso ver, toda a aparência de uma tentativa de escapar às consequências das decisões do TJCE nesta matéria.

Exemplo da jurisprudência do Tribunal de Justiça é o caso do holandês *A. Leur-Bloem* [889] , no qual o Tribunal decidiu que as autoridades nacionais competentes não podem limitar-se a aplicar critérios gerais pré-determinados, mas devem proceder, caso a caso, a uma análise global da operação e que possa ser objeto de uma fiscalização jurisdicional.

Bem assim, o caso do francês *Hughes de Lasterye du Saillant*" [890], que reprovou a utilização de normas de aplicação automática ou presunções inilidíveis de fraude (normas *overkill*).

Como afirma TEIXEIRA, "*a mensagem política, transversal a todos os quadrantes, tem vindo a insistir no combate ao planeamento fiscal, que a demagogia muitas vezes assimila a evasão fiscal*." [891].

CAMPOS e SOUTELINHO [892] oferecem como critério de distinção entre o planeamento fiscal válido, abrigado na liberdade negocial, que radica na anterioridade do indivíduo, como fim nele mesmo, relativamente ao Estado, mero meio organizatório, e o planeamento fiscal *abusivo* a circunstância de, neste último, o negócio realizado ser, excecionada a vantagem fiscal conseguida, no mais contrário aos interesses sociais [893], por implicar um risco excessivo à sobrevivência deste património autónomo organizado de forma tendencialmente duradoura que tem em vista o lucro para além do conseguido num determinado exercício.

---

[889] Acórdão de 17 de Junho de 1997. Disponível em http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995CJ0028:PT:HTML, acedido em 24.08.2013.

[890] Acórdão de 11 de Março de 2014, Disponível em http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0009:PT:PDF, acedido em 24.08.2013.

[891] "Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal – Algumas Notas", p. 241.

[892] *Op. cit.*, pp. 41 a 55.

[893] Nisso coincidindo, em certa medida, com a proposição do *business purpose test* do Direito anglo-saxónico.

Defendem também, todavia, que a invalidade deste *ato anormal de gestão* decorre diretamente do princípio da especialidade do fim [894], que é independente da elisão fiscal mas que, no caso de esta ter por essa via ocorrido, a consome, porque a sanção civil se sobrepõe à sanção fiscal [895].

O TJCE, na jurisprudência que tem desenvolvido a propósito do uso das medidas antiabuso pelos Estados-membro, coloca a fronteira entre o planeamento fiscal válido e o abusivo na utilização, no caso deste, de "*expedientes puramente artificiais*", remetendo sempre para a análise da (ausência) de substância da operação concreta, mesmo que a intenção tenha sido a de obtenção de uma vantagem fiscal.

Vedando, como vimos, aos Estados que as medidas partam de uma presunção de abuso, ainda que o comportamento adotado possa ser subsumido a comportamentos que, de acordo com critérios razoáveis, são comportamentos tipicamente abusivos [896].

Nesta fronteira, pela sua novidade e relevância, veja-se a decisão do Tribunal Arbitral de 09.05.2013 [897] que incidiu sobre uma questão de reorganização societária que a administração fiscal pretendeu desconsiderar por aplicação da cláusula geral antiabuso.

No caso, os requerentes haviam solicitado a constituição de Tribunal arbitral peticionando a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação adicional de IRS e apresentaram três pedidos em regime de subsidiariedade, invocando, por um lado, a caducidade do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso, por outro, a inexistência dos requisitos legais para aplicação

---

[894] *Vide supra* 27. O princípio da especialidade do fim (*ultra vires theory*), pp.145 e ss..

[895] Como acontecerá noutros casos, como, genericamente, o abuso de direito ou a simulação de negócios jurídicos com vista à obtenção de uma vantagem fiscal: a sanção civil torna inútil a sanção fiscal, a não ser sob o ponto de vista da definição de procedimentos e meios processuais – *idem, ibidem*.

[896] TEIXEIRA, *op. cit.,* p. 263.

[897] Proc. 123/2012.

daquela cláusula geral antiabuso e, finalmente, a inexistência dos factos, objetivos e subjetivos, invocados pela AT para aplicação da cláusula geral antiabuso.

Os factos eram os seguintes: os requerentes tinham operado uma reorganização empresarial, criando um grupo de empresas encabeçado por uma SGPS e, para tanto, tinham executado um conjunto de atos e negócios jurídicos que envolveram, designadamente, a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima.

Em Outubro de 2011 fora aberto o procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso sobre os Requerentes e, em Novembro de 2011, fora por estes exercido o seu direito de audição, após a notificação do projeto de decisão da aplicação da cláusula geral antiabuso. Na sequência da decisão final de aplicação desta cláusula, a administração tributária emitira a liquidação contestada.

A fazenda defendeu a liquidação de imposto defendendo que, em torno dos negócios jurídicos ditos centrais – a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima e a subsequente venda das ações, que configuram, na sua ótica, o meio artificiosamente utilizado - foram encenados vários atos jurídicos, mais ou menos complexos e dispendiosos, que, face à realidade e dimensão económica, estrutural e societária em concreto, se revelavam manifestamente desnecessários e denunciavam claramente a intenção artificiosa da sua utilização. Ou seja, que se destinavam a evitar a tribulação que seria devida.

Considerou a administração tributária que aqueles negócios jurídicos visaram, em primeira instância, a exclusão da tributação das mais-valias em sede de IRS.

Os requerentes contestaram que configure planeamento fiscal abusivo a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima, por considerarem que o negócio jurídico se insere numa estrutura de atos e negócios jurídicos tendentes à expansão da sua atividade, bem como à criação de um grupo de empresas, materializado através da constituição de uma SGPS, que dominará totalmente a transformada sociedade anónima.

A questão colocada ao Tribunal reside, essencialmente, em saber se a atuação do sujeito passivo se situa *intra* ou *extra legem*, ou seja, se o planeamento fiscal que adotou é legítimo ou ilegítimo, se é não abusivo ou abusivo.

O Tribunal, quanto a esta questão, identificou os elementos, no seu entender, permitem aferir quanto à verificação de uma atividade caracterizável como um planeamento fiscal abusivo: *elemento meio*, *elemento resultado*, *elemento intelectual, elemento normativo* e *elemento sancionatório*.

Relativamente ao elemento resultado, que contende com a obtenção de uma vantagem fiscal, em virtude da escolha daquele meio, quando comparada com a carga tributária que resultaria da prática dos atos ou negócios jurídicos *normais* e de efeito económico equivalente, o Tribunal constatou que comparando de uma forma isolada e objetiva os negócios jurídicos da transformação da sociedade em sociedade anónima e a subsequente venda das ações (atos ou negócios jurídicos realizados) e da eventual manutenção da sociedade como sociedade por quotas e a subsequente venda das quotas (atos ou negócios jurídicos equivalentes ou de idêntico fim económico), é inequívoco que a primeira situação beneficia de um regime legal de tributação mais vantajoso do que a segunda, pois, enquanto a primeira não é objeto de tributação, a segunda é considerada uma mais-valia, rendimento tributado a uma taxa de 10%.

Já no que respeita ao *elemento meio*, que, segundo o Tribunal arbitral, se prende com a via livremente escolhida pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal e, ao *elemento intelectual*, que exige que a escolha do meio seja determinada apenas ou essencialmente, pelas prevalecentes vantagens fiscais que lhe proporciona, considerou que a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima é um negócio jurídico inserido num vasto conjunto de atos e negócios jurídicos executados no âmbito de uma reorganização empresarial.

Essa intenção surge expressa logo no relatório justificativo da transformação da sociedade que se havia já manifestado através de outros atos (v.g. con-

tratos promessa de compra e venda de um conjunto de prédios rústicos, requerimentos a Câmaras Municipais, divulgação do projeto em vários momentos, investimento avultado).

Neste quadro, o Tribunal concluiu ser manifesto que na transformação da sociedade em anónima e a subsequente venda de ações (em vez de quotas) esteve em causa um planeamento e uma estrutura de atos e negócios jurídicos, tanto relacionados com a reorganização empresarial como com o investimento que a motiva, que têm uma evidente justificação económica.

Ou seja, que aquela transformação e venda não se assumem como atos e negócios centrais de um estrutura de atos e negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos à obtenção de uma vantagem fiscal.

No que respeita ao que o Tribunal arbitral apelidou de *elemento normativo*, de acordo com o qual, afirma-se na decisão, só nos casos em que se demonstre uma intenção legal contrária ou não legitimadora do resultado obtido se pode falar em elisão fiscal, considerou estar-se, no caso vertente, perante uma situação de *lacuna consciente de tributação*.

Se o legislador, ao mesmo tempo que tributa as mais-valias das alienações das quotas, deixa por tributar as mais-valias das ações ou as tributava com uma taxa mais reduzida, não pode deixar de se aceitar fiscalmente a transformação de uma sociedade comercial em sociedade por ações mesmo que a transformação seja motivada por razões exclusivamente fiscais.

Concluiu, assim, que, mesmo que a transformação fosse motivada por razões exclusivamente fiscais, foi o legislador quem opta, expressamente, por tributar a venda das quotas e por não tributar a venda das ações naquele contexto.

Já relativamente ao elemento sancionatório - que, sempre segundo os árbitros, após a verificação cumulativa dos restantes elementos, conduz à sanção de ineficácia, no exclusivo âmbito tributário, dos atos ou negócios jurídicos tidos por abusivos -, o Tribunal concluiu que, não se tendo demonstrado a verificação

cumulativa de todos os requisitos exigidos para aplicação da cláusula geral antiabuso, particularmente dos elementos *meio, intelectual* e *normativo*, não há lugar à aplicação da estatuição da norma, conducente à ineficácia dos negócios jurídicos no âmbito tributário, contrariamente à pretensão da administração.

Pelo que entendeu que, como caso em apreço, não se verificavam os pressupostos de facto e de direito de que depende a aplicação da cláusula geral antiabuso, julgando consequentemente, ilegal o ato de liquidação contestado.

48. Ponto de ordem: estado da questão

O objetivo do título, com relação ao tema da presente investigação, foi o de nos habilitar a afastar da hipótese de que cuidamos aquelas em que a dissolução e liquidação de sociedades não tenham tido outro fim ou interesse jurídico económico que não a poupança ou elisão fiscal ou a obtenção de um benefício indevido.

Porque, se assim tiver acontecido, estará a administração habilitada a – desde que o prove e se utilize do procedimento próprio – utilizando a cláusula geral antiabuso, desconsiderar a dissolução e liquidação, que será, para efeitos fiscais, ineficaz.

A administração poderá, nesse caso, tratar a sociedade como se ela existisse, o que poderá ter como consequência que, tendo havido partilha, esta seja ineficaz relativamente à administração, que poderá fazer-se cobrar coercivamente da dívida de imposto como se os bens fossem da sociedade.

Em alternativa, não tendo existido, porque a sociedade não tinha ativo nem passivo, verdadeira liquidação, excutido está o património da devedora originária e poder-se-á, sem necessidade de excutir o dos sócios, reverter contra aqueles a quem a lei atribua responsabilidade subsidiária.

Não resistimos, porém, a terminar perguntando-nos, com CAMPOS [898], se diante da "*constante luta entre o contribuinte, descobrindo lacunas e imprecisões nas leis fiscais que lhe permitam diminuir a sua carga fiscal, e a vontade do legislador de poder prever com segurança o montante das receitas que vai arrecadar e que sejam suficientes para garantir as despesas públicas*" para aquele ano civil, para além do qual não parece capaz de prever, não será a evasão fiscal afinal mera legítima defesa.

Pelo que há, continua o Autor, que ultrapassar o discurso que diz visar o combate à evasão fiscal e pressupõe, como principal instrumento desse combate, a diminuição das garantias dos contribuintes [899].

Pelo que a norma geral antielisão não limita a liberdade contratual, antes é por esta limitada, no sentido que não são legítimas nem devem ser protegidas – designadamente, pela norma – quaisquer expetativas de receita fiscal que o fisco possa ter, em face das despesas que projeta, de tal forma que lhe seja possível exigir do contribuinte que obtenha o máximo possível de rendimento tributável e de poder tributá-lo quando o contribuinte voluntariamente falhe em cumprir esse objetivo [900].

Assim, "*O Direito Tributário, antes de nascer, reconhece a autonomia dos cidadãos. Limitando-se a aguardar os resultados dessa autonomia para os tributar (ou não).*".

Mais: o cidadão comportar-se-á de boa-fé, não havendo lugar a abuso de direito (ou de liberdade) se, ao gerir os seus interesses, tiver em conta os custos fiscais e os inserir como mais um fator nos seus planos de vida ou na gestão da sua empresa [901].

---

[898] *In O Sistema Tributário …,* pp. 33-34.

[899] *Op. cit.*, p. 47.

[900] CAMPOS e ANDRADE, *in Autonomia Contratual e Direito Tributário*, p. 50.

[901] *Idem, ibidem*.

Mas já não estará a comportar-se de boa-fé quando use da sua liberdade negocial para praticar atos dirigidos unicamente a evitar ou diminuir a carga fiscal que, sem eles, lhe seria aplicada e sem que tais atos possuam qualquer outro fim ou utilidade que não esse objetivo [902].

A *evasão fiscal* - desejada, planeada, mas desde que obtida sem recurso a fraude – não é, assim, necessariamente ilegal, antes "*uma reação normal e economicamente sustentada, dentro do princípio da gestão dos interesses pessoais e das organizações*" [903].

Para o nosso tema, importam-nos sobretudo aquelas decisões de gestão que passem pela fusão, pela cisão, pela transformação da sociedade. Acima de tudo, a decisão última, que passa pela dissolução da sociedade.

Estas operações de (re)organização do sujeito passivo societário têm a comum a circunstância de serem fenómenos de transmissão global, ou *sucessórios*, com consequências nas relações com a administração tributária, designadamente, porque importam, como veremos, uma modificação subjetiva da relação tributária e podem determinar, bem assim, nos processos pendentes, a modificação da instância quanto aos sujeitos.

---

[902] O que não significa, como explicam CAMPOS e ANDRADE, *op. cit*. p. 54, que o contribuinte não possa, entre duas ou mais hipóteses ao seu alcance, escolher aquela que menos carga fiscal implicar. No exemplo dos Autores, uma compra e venda em vez de uma locação financeira.

Isto não contraria, note-se, a afirmação que aqui anotamos, porque, num caso ou noutro, o cidadão, contribuinte, *queria* um determinado bem, ou queria investir, ou precisava de reinvestir, ou preferiu não transferir lucros para o próximo exercício, e determinou a escolha de comprá-lo ou tomá-lo em locação por critérios que até podem ter sido unicamente fiscais.

Diverso – e contrário à boa-fé, no âmbito da aplicação na cláusula geral anti-abuso - será realizar um ou outro negócio (comprar, celebrar uma locação, etc.) como instrumento de um esquema para atingir um fim e sem qualquer outra utilidade que não a poupança fiscal que por via dele se verificará.

[903] *Idem, ibidem*.

DISSOLUÇÃO E LIQUIDAÇÃO, CISÃO, FUSÃO, TRANSFORMAÇÃO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS ENQUANTO FENÓMENOS SUCESSÓRIOS

As sociedades têm, como vimos, o direito a restruturar-se, num esforço de otimização dos seus recursos e de adaptação à evolução dos mercados, bem como, dizemos nós, das normas fiscais, sem que, como vimos *supra*, tal adaptação constitua necessariamente planeamento fiscal abusivo.

Sendo que, como afirmou SANCHES [904], a fusão de duas ou mais sociedades comerciais com a criação de uma nova sociedade ou a integração de uma ou mais sociedades numa sociedade já existente (tal como a cisão, em que uma sociedade se transforma em outras sociedades), é uma forma corrente de readaptação das sociedades da novas realidades [905].

Do ponto de vista dos sócios, e como explica GONÇALVES, a tutela do investimento, à qual subjaz a realização de um investimento socioeconómico por parte do sócio, envolve a tutela do *desinvestimento*, *i.e.*, a concretização da possibilidade dos sócios, verificados certos pressupostos, reavaliarem o seu investimento social e poderem, sem maiores enredos, desinvestir da sociedade [906].

Acontece que, mesmo depois de findo o contrato, surgem algumas obrigações – dele decorrentes ou da lei – para um ou outro dos sujeitos da relação. Essas obrigações têm origem numa determinada relação jurídica que, em rigor, não está extinta enquanto elas subsistirem, a não ser que se considere que elas formam relações jurídicas distintas, embora relacionadas com a primeira, mais não seja por nascerem exatamente porque – e quando – aquela morre [907].

Assim se passa com a relação jurídica tributária: extinguir-se-á ela quando o sujeito passivo, *rectius* a pessoa (física ou jurídica) que preencheu o facto tributário desaparece? Nascem, em lugar dela, novas relações, designadamente

---

[904] *Fusão Inversa e Neutralidade (da Administração) Fiscal*.

[905] *Vide supra* A liberdade de (re)organização do sujeito passivo (societário), pp. 275 e ss..

[906] GONÇALVES, *Fusão, Cisão e Transformação das Sociedades Comerciais – A Posição Jurídica dos Sócios e a Delimitação do* Statuo Viae, p. 380.

[907] VENTURA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades, Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, p. 8.

com aqueles que, fruto do desaparecimento, lhe sucedem, surgindo para eles responsabilidade ou, pelo contrário, a relação subsiste e nela se dá apenas uma modificação subjetiva?

É o que procuraremos analisar nas páginas que se seguem. Sendo que as sociedades comerciais – que são os entes coletivos que nos preocupam – se extinguem não apenas pelo encerramento da liquidação, posterior ao ato de dissolução, mas também em virtude da dissolução sem liquidação que se opera com as operações de fusão e de cisão e transformação extintivas.

Já declaramos supra que tomamos posição pela subsistência da relação, até que todos os efeitos que dela tenham ou possam ainda derivar subsistam ou possam ainda vir a dar-se, pelo que, com a extinção, mudam apenas (alguns) dos sujeitos, os ditos passivos, com a amplitude da expressão *sujeito passivo* que *supra* deixamos exposta.

A forma de extinção da pessoa coletiva societária não é, porém, de modo algum despicienda no que respeita à possibilidade de produção de efeitos que derivam do preenchimento do facto tributário depois da extinção, tão pouco à responsabilidade que nasce, com esta, para os sucessores.

Haverá, pois, que analisar as diferentes vias pelas quais uma sociedade comercial pode *morrer* e as implicações que a extinção tem na relação jurídica tributária e na responsabilidade dos sucessores do ente moral.

49. Dissolução das sociedades comerciais

O facto extintivo de um contrato de execução continuada ou periódica, como é o caso do contrato de sociedade, opera por dissolução, na medida em que a resolução não se adequa, por ter efeitos retroativos. E a resolução sem

efeitos retroativos não o é: é, por exemplo, dissolução. Note-se, aliás, que a dissolução como facto extintivo de um contrato só aparece na lei a propósito das sociedades e do casamento [908] .

Por se traduzir numa manifestação da autonomia privada, com conteúdo patrimonial, a dissolução de sociedades não poderia ocorrer por simples arbítrio do Estado ou qualquer outra entidade, pelo que estão enumerados na lei os casos de dissolução [909].

Assim, a dissolução vem prevista nos artigos 141.º e seguintes do CSC, preceitos que carecem de ser harmonizados com os do CC, referentes à dissolução das sociedades civis puras [910] e à extinção das associações [911], face à diferença de terminologia que, ao menos quanto às primeiras, nenhum diverso interesse em jogo parece justificar [912].

No que respeita às chamadas causas de dissolução imediata, dispõe o artigo 141.º do CSC que a sociedade se dissolve pelo decurso do prazo que haja sido fixado, se não for de durar por tempo indeterminado; por deliberação dos sócios; pela ilicitude superveniente do objeto ou pela sua realização completa; pela declaração de insolvência; pela perda de metade do capital social, nos termos do disposto no artigo 35.º, número 3, alínea a), e nos demais casos previstos no contrato de sociedade.

Para as sociedades em nome coletivo, o artigo 195.º acrescenta que estas se dissolvem ainda a requerimento do sucessor do sócio falecido, ou requerimento do sócio que pretenda exonerar-se com fundamento no decurso do prazo

---

[908] VENTURA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades*, p. 19.

[909] CORDEIRO, *Manual de Direito das Sociedades,* p. 799.

[910] Na redação do artigo 1007.º, a sociedade dissolve-se por acordo dos sócios, pelo decurso do prazo fixado no contrato, não havendo prorrogação, pela realização do objeto social, ou por este se tornar impossível, por se extinguir a pluralidade dos sócios, se no prazo de seis meses não for reconstituída, por decisão judicial que declare a sua insolvência, por qualquer outra causa prevista no contrato.

[911] O artigo 182.º prevê que as associações se extinguem: por deliberação da assembleia geral, pelo decurso do prazo, se tiverem sido constituídas temporariamente, pela verificação de qualquer outra causa extintiva prevista no ato de constituição ou nos estatutos, pelo falecimento ou desaparecimento de todos os associados, por decisão judicial que declare a sua insolvência ou por decisão judicial quando o seu fim se tenha esgotado ou se haja tornado impossível, o seu fim real não coincida com o fim expresso no ato de constituição ou nos estatutos ou seja sistematicamente prosseguido por meios ilícitos ou imorais, quando a sua existência se torne contrária à ordem pública.

[912] *Idem, ibidem.*

[913] ou em justa causa, em ambos os casos se a liquidação da parte social não puder efetuar-se porque a situação líquida daí resultante ficaria inferior ao montante do capital social.

O "*decurso do prazo fixado no contrato"* é um acontecimento de rara verificação, pois normalmente não se estabelece qualquer duração para a sociedade.

A dissolução por deliberação dos sócios é independente de causa, sendo efeito da mera vontade dos sócios, ainda que necessariamente por maioria qualificada, por força do disposto – com carácter imperativo [914] – nos artigos 270.º, 383.º, n.º e a 386.º, 3 [915] do CSC.

A irredutível incompatibilidade entre os sócios não é, na nossa lei, causa de dissolução da sociedade, sendo certo que, do ponto de vista estritamente jurídico, poderá enquadrar-se tal situação numa impossibilidade - superveniente – de satisfazer o objeto social [916], porventura enquadrável na previsão das alíneas c) ou d) do artigo 141.º.

A impossibilidade superveniente de satisfação do objeto – ou porque ele já foi completamente satisfeito ou porque ele se tornou ilícito - é a *ratio* de ambas as alíneas, pelo que não repugna que se interprete uma ou outra exten-

---

[913] Como ensina CAEIRO, "A Dissolução da Sociedade por Quotas por Acordo dos Sócios", *in Temas de Direito das Sociedades*, pp. 253-254*,* não escapou ao legislador a gravidade da posição de um sócio de uma sociedade em nome coletivo constituída por tempo indeterminado, cuja dissolução depende, em regra, do acordo de todos os outros sócios, que estaria, portanto, sujeito *ad aeternum* a responder perante os credores sociais. O remédio que encontrou consistiu em conceder-lhe o direito de requerer a dissolução da sociedade decorrido determinado prazo. As coisas passam-se de forma radicalmente diferente nas sociedades por quotas e nas anónimas, tanto mais que, sendo a responsabilidade dos sócios e acionistas de umas e outras, e as participações, em princípio, livremente transmissíveis, não existe qualquer interesse legítimo do sócio que justifique um direito de dissolver a sociedade, ainda que esta tenha sido constituída por tempo indeterminado.

[914] *Cf.* CAEIRO, *ibidem*.

[915] Por unanimidade, no caso das sociedades em nome coletivo, a não ser que o contrato estipule maioria inferior, que não pode, porém, ser de menos do que três quartos dos votos de todos os sócios – *cf.* o artigo 194.º do CSC.

[916] *Vide* CAEIRO*, op. cit.,* p. 260.

sivamente no sentido de nela se incluir a impossibilidade superveniente por outras causas, incluindo, por incompatibilidade insuprível entre os sócios (quebra da *affectio societatis* [917]).

A verificação dos factos referidos em a), c) e d) permite aos sócios deliberar o reconhecimento da dissolução, por maioria simples dos votos produzidos na assembleia geral.

Pode, ainda, nessas circunstâncias, qualquer sócio promover a justificação notarial, nos termos do n.º 2 do artigo 141.º do CSC e 94.º e seguintes do Código do Notariado, ou o procedimento simplificado de justificação previsto no Código de Registo Comercial [918].

São estes os meios que a lei confere para tornar certa a dissolução, sem contudo prejudicar a eficácia imediata das referidas causas.

Contudo, não é obrigatório que os sócios e as demais pessoas com legitimidade nos termos do n.º 2 do artigo 141.º do CSC utilizem esses meios, nada impedindo que os órgãos da sociedade e os sócios procedam em consonância com a situação de sociedade dissolvida, criada por força da causa de dissolução imediata.

Ainda que os sócios recorram aos meios de reconhecimento de dissolução, a sua eficácia ou o momento da dissolução ocorre com a verificação da causa.

A deliberação dos sócios que reconhece uma destas causas de dissolução, não é semelhante à acima referida dissolução por deliberação dos sócios, a qual é em si a causa de dissolução.

---

[917] *Vide supra 30.* Elementos típicos constitutivos da pessoa coletiva do tipo societário e a posição jurídica dos sócios, pp. 169 e ss..

[918] Artigo 79.º - A.

Pode ainda ser requerida pelas sociedades, pelos respetivos sócios, pelos credores das sociedades ou pelos credores dos sócios a dissolução administrativa, que fica sujeita a procedimento próprio, com fundamento em facto previsto na lei e quando: por período superior a um ano, o número de sócios for inferior ao mínimo exigido por lei, sem prejuízo das exceções previstas no CSC; a atividade que constitui o objeto comercial se torne de facto impossível; a sociedade não tenha exercido qualquer atividade durante dois anos consecutivos; a sociedade exerça de facto uma atividade não compreendida no objeto contratual [919].

A ocorrência de qualquer um dos referidos fundamentos permite que os sócios deliberem, por maioria absoluta dos votos expressos em assembleia geral, a dissolução da sociedade, considerando-se a sociedade dissolvida na data da deliberação ou se a deliberação for impugnada, na data do trânsito em julgado da sentença [920].

Seguindo-se o procedimento de dissolução administrativa, regulado em diploma próprio [921], é lavrado oficiosamente o registo da pendência da dissolução. Reportando-se a este momento os efeitos dos registos que venham a ser lavrados na sequência do procedimento [922] e lavrando-se oficiosamente o registo da dissolução quando a decisão de declaração de dissolução se torne definitiva [923].

Também esta deliberação dos sócios não deve confundir-se com a deliberação causa imediata de dissolução.

O serviço de registo competente pode ainda instaurar oficiosamente procedimento administrativo de dissolução, caso ainda não tenha sido iniciado voluntariamente pelos interessados, quando, durante dois anos consecutivos, a so-

---

[919] *Cf.* o artigo 142.º, n.º 1, do CSC.

[920] *Cf.* os números 3 e 4 do citado artigo 142.º do CSC.

[921] O Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e de Liquidação de Entidades Comerciais, constante do Decreto-Lei 76-A/2006, de 29 de Março.

[922] Artigo 6.º, n.º1 do RJPADL.

[923] Como determinam os artigos 12.º e 13.º do RJPADL.

ciedade não tenha procedido ao depósito dos documentos de prestação de contas e a administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a omissão de entrega da declaração fiscal de rendimentos pelo mesmo período.

O procedimento oficioso pode ainda ter lugar quando a administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a ausência de atividade efetiva da sociedade ou a declaração oficiosa de declaração da cessação de atividade, nos termos previstos na legislação tributária.

O artigo 83.º do CPPT prevê que no caso de sociedades cuja declaração de rendimentos evidencie que não desenvolveram atividade efetiva [924] por um período de dois anos, quando haja, pelo mesmo período, omissão do dever de apresentação de declaração de rendimentos ou, ainda, quando a administração promova a cessação oficiosa da atividade [925], a administração tributária comunica tal facto à conservatória de registo competente, com vista à instauração do procedimento administrativo oficioso.

Por outro lado, o número 3 do citado artigo acrescenta que não se considera exercício da atividade a mera emissão direta ou indireta de faturas a utilizar por terceiros, sem que a causa da emissão tenha sido qualquer operação económica comprovada.

O n.º 3 do artigo 464.º do CSC preceitua que as sociedades anónimas podem ser dissolvidas por via administrativa quando, por período superior a um ano, o número de acionistas for inferior ao mínimo exigido por lei, podendo dentro

---

[924] Por *atividade efetiva* deve entender-se a atividade económica que é ou pode ser objeto da sociedade, aferida através do seu objeto social, não sendo de excluir a atividade que constitua objeto de facto. O cumprimento de obrigações legais (eleição de gerentes ou administradores, elaboração de balanço, apresentação de contas, pagamento de impostos) não permite necessariamente concluir que a sociedade se mantém ativa.

[925] Nos termos dos números 5, 6 e 7 do artigo 8.º do CIRC, a *cessação da atividade ocorre, relativamente às entidades com sede ou direção efetiva em território português, na data do encerramento da liquidação, ou na data da fusão ou cisão, quanto às sociedades extintas em consequência destas, ou na data em que a sede e a direção efetiva deixem de se situar em território português, ou na data em que se verificar a aceitação da herança jacente ou em que tiver lugar a declaração de que esta se encontra vaga a favor do Estado, ou ainda na data em que deixarem de verificar-se as condições de sujeição a imposto; Relativamente às entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português, na data em que cessarem totalmente o exercício da sua atividade através de estabelecimento estável ou deixarem de obter rendimentos em território português.*

deste prazo de um ano qualquer acionista requerer ao tribunal a concessão de um prazo razoável a fim de regularizar a situação, suspendendo-se entretanto a dissolução da sociedade.

Por seu turno, quando às sociedades em comandita, o artigo 473.º do CSC prescreve como fundamento especial de dissolução o desaparecimento de todos os sócios comanditados ou de todos os sócios comanditários, sendo que neste último caso a sociedade pode ser dissolvida por via administrativa. A sociedade dissolve-se imediatamente, se faltarem todos os sócios comanditados e a situação não se regularizar nos 90 dias seguintes.

A dissolução de sociedades não depende de forma especial nos casos em que tenha sido deliberada pela assembleia geral, sendo que, nesses casos, para proceder à inscrição da dissolução no serviço registo comercial basta apresentar a ata da deliberação, com as formalidades previstas no artigo 63.º do CSC [926].

A sociedade dissolvida, independentemente das causas ou formas de dissolução e salvo disposição legal em contrário, entra imediatamente em liquidação e sendo a dissolução promovida oficiosamente, a liquidação será igualmente promovida por via oficiosa [927].

A dissolução, como facto pelo qual se determina a cessação da existência da sociedade, traduz-se num processo progressivo de extinção que culmina com a aprovação das contas finais, ou seja, aquando do encerramento da liquidação.

---

[926] *Cf.* o artigo 145.º, n. º 1 do CSC. As outras formas de dissolução criam também um título para efeitos de registo: a decisão do conservador no âmbito do procedimento oficioso de dissolução seja voluntário ou oficioso, a decisão do conservador ou do notário no âmbito do procedimento simplificado de justificação ou justificação notarial, respetivamente. Antes das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março, as sociedades só se dissolviam por escritura pública ou sentença.

[927] Nos termos dos números 1 e 6 do artigo 146.º do CSC.

50. Liquidação das sociedades comerciais

O fenómeno jurídico de dissolução e liquidação de uma sociedade não constitui propriamente um facto jurídico, mas um *processo*, oposto ao da constituição, *desconstitutivo* da personalidade jurídica, traduzido numa sequência de atos que determinam progressivamente a cessação da existência da pessoa coletiva [928].

Não se trata, portanto, de algo instantâneo. Medeia, neste conjunto encadeado de atos, um intervalo de tempo mais ou menos demorado.

Ocorrida a dissolução, a sociedade entra, normalmente, na fase de liquidação, nos termos do artigo 146.º, número 1, do CSC.

Verificada, portanto, a circunstância que desencadeia o processo extintivo da personalidade, a sociedade ainda a conserva durante toda a liquidação, com vista à realização do seu ativo, à satisfação do passivo e ao apuramento do saldo líquido restante, até ao encerramento desta [929]. Podendo mesmo regressar à atividade, por deliberação dos sócios, cumpridos os pressupostos do artigo 161.º do CSC.

A liquidação, no âmbito do Direito das sociedades comerciais, traduz-se, portanto, no conjunto de atos que visam pôr termo ao modo coletivo de funcionamento do Direito perante uma pessoa coletiva [930] e termina com a partilha [931].

Prescreve o Código das Sociedades Comerciais que, com a dissolução da sociedade passam (na ausência de outra designação expressa) a ser liquidatários, representando a sociedade os membros da Administração [932].

---

[928] CORREIA, *Direito Comercial*, pp. 293-294.

[929] Excetuados ficam os casos de partilha imediata e de dissolução por transmissão global, em que não há fase de liquidação, que ao diante abordaremos também.

[930] CORDEIRO, *op. cit*., p. 803.

[931] VENTURA, *Dissolução e Liquidação ...*, pp. 212-213. Em sentido estrito, liquidação e partilha são momentos distintos, mas incluídos na *fase* de liquidação, em sentido amplo.

[932] *Cf.* os artigos 151.º e 152.º.

Em termos práticos, a liquidação – que é obrigatória a não ser, como veremos, quando a própria lei a dispense, e que segue o processo prescrito na lei - implica o levantamento de todas as situações jurídicas relativas à sociedade em liquidação, a resolução de todos os problemas pendentes que a possam envolver, a realização pecuniária (se for o caso) dos seus bens, o pagamento de todas as dívidas e o apuramento do saldo final, a distribuir pelos sócios [933, 934].

De acordo com VENTURA, a liquidação poderá ser entendida em dois sentidos: por um lado, é a situação jurídica da sociedade, após a dissolução e antes da sua total extinção e, por outro, é o processo ou conjunto de atos concatenados a praticar durante esse processo [935].

O que implica a ideia de que, enquanto situação jurídica, a liquidação opera no sentido de os atos da sociedade se orientarem para a cessação das relações nas quais a sociedade se envolveu se envolveu aquando prossecução do seu objeto social.

Na verdade, os sócios têm interesse em que o contrato de sociedade continue a produzir efeitos mesmo depois de dissolvida a sociedade, como têm interesse em que o património comum não seja repartido enquanto haja dívida pelas quais este deva ser chamado a responder. Caso contrário, poderão ser chamados individualmente a pagar uma dívida que o património comum devia ter satisfeito [936].

Enquanto processo, a liquidação refere-se a todas as operações que visam pôr termo à sociedade.

---

[933] Cf. os Acórdãos do STJ de 05.03.2009, Proc. 367/09, e da Relação de Lisboa de 29.05.2008, Proc. 6598/2007-6, *in www.dgsi.pt*, acedidos em 28.09.2013.

[934] Nas sociedades unipessoais, a liquidação não conduz, naturalmente à partilha, porque há apenas um sócio. Mas conduz à atribuição ao sócio único do resultado da liquidação, na medida em que o interesse do sócio em receber um ativo ilíquido se mantém, para que sejam antecipadamente satisfeitos os credores sociais e sobretudo para que se evite a confusão entre o património pessoal e o que proveio da sociedade, *maxime*, quando o saldo da liquidação é negativo. Finalmente, da perspectiva dos credores sociais, o interesse na liquidação é igual quer a sociedade tem vários participantes quer tenha apenas um sócio. VENTURA, *op. cit*., pp. 225-226.

[935] *In Dissolução e Liquidação de Sociedades*, p. 210.

[936] VENTURA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades,* p. 12.

O procedimento de liquidação encontra-se regulado no artigo 149.º do CSC e a duração da liquidação encontra-se condicionada pelos prazos previstos no artigo 150.º, n.º 1 e 2 do CSC, de dois anos após a dissolução da sociedade, sob pena de promoção oficiosa da liquidação por via administrativa, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo.

A partir da dissolução, à firma das sociedades deve ser aditada a menção *sociedade em liquidação* ou simplesmente *em liquidação* [937].

A sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica e continuam a ser-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, tudo nos termos do n.º 2 do artigo 146.º do CSC.

A personalidade jurídica é, sem dúvida, a mesma, mas o contrato de sociedade sofre alterações, designadamente, no que se refere ao fim ou causa, na medida em que deixa de ter prevalência o exercício em comum da atividade que constitui o objeto social e passa a satisfação dos créditos e a repartição dos resultados a dominar a vida social [938].

Dissemos que uma sociedade dissolvida normalmente entra de imediato em liquidação. Acontece que nem sempre é assim.

Umas vezes, não há verdadeira liquidação mercê de circunstâncias especiais em que a sociedade se encontra, designadamente, por não haver passivo, ou não a há porque os interessado deliberaram nesse sentido (cessão em bloco a um sócios), ao abrigo do disposto no artigo 148.º do CSC.

---

[937] Artigo 146.º, n.º 3 do CSC.

[938] É o que ensina VENTURA, que se posiciona radicalmente contra teses que atribuem à sociedade dissolvida uma c*apitis diminuito*, que defendem que a personalidade subsequente à dissolução é mera ficção ou que a sociedade dissolvida se extingue, dando lugar a uma nova, a *sociedade de liquidação*. *Cf.*, para maiores desenvolvimentos, *Dissolução de Liquidação de Sociedades,* pp. 238-243.

Outras vezes não há liquidação atendendo ao modo de extinção da sociedade [939]: é o que sucede nos casos de fusão e de cisão e transformação extintivas, nos quais há extinção por meio de dissolução sem liquidação. Mais à frente falaremos destes casos.

Para já, regressando ao artigo 148.º, n.º 1 - e porque da hipótese do artigo 147.º já vimos falando – importa alertar que todos os credores da sociedade têm de dar o seu acordo, tratando-se, portanto, de uma forma de assunção de dívidas com carácter liberatório.

Nestes casos VENTURA defende que há liquidação, por meio de um *processo simplificado*, na medida em que é o liquidatário que obtém o acordo prévio dos credores e que, em representação da sociedade, efetua a transmissão para o sócio e, depois, *inteira os outros a dinheiro*, realizando no fundo uma partilha na qual o sócio transmissário já não participa, embora não perca a qualidade de sócio [940].

Apesar do acordo dos credores, note-se que, nestes casos, ainda assim se aplica, por expressa remissão do número 2, se aplica a gravíssima consequência que o artigo anterior prevê relativamente às dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução: ficam por elas responsáveis, ilimitada e solidariamente, todos os sócios [941].

A liquidação pode ser, desde a entrada em vigor do DL 76-A/2006, de 27.02, imediata ou administrativa, voluntária ou oficiosa.

A liquidação pode ainda ocorrer judicialmente, no âmbito de um processo de insolvência, regida, portanto, pelas disposições do CIRE.

---

[939] VENTURA, *op. cit.*, p. 220.

[940] *Vide Dissolução e Liquidação de Sociedades*, pp. 273-279.

[941] Até porque, não sendo estas ainda exigíveis – no sentido em que interpretamos a norma, que é o de não terem ainda sido liquidadas – não é, naturalmente, exigível o acordo do credor. **No entanto, se a fazenda tiver acordado, mercê da existência de dívidas já *exigíveis – i.e.*, liquidadas, ainda que não ainda exequíveis – entendemos que já não aplicará o n.º 2 do artigo 147.º, na medida em que, tendo podido obstar a este *processo simplificado de liquidação*, optou por não o fazer.**

O CSC continua, porém, a referir-se a casos de liquidação judicial que o são, aparentemente, *stricto sensu* [942], *i.e.*, fora do processo de insolvência, sendo certo que as disposições que a exigiam foram substituídas por referências às vias de dissolução administrativa.

Pese embora o RJPADL prever, no artigo 12.º, a hipótese de impugnação das decisões do conservador, a lei não prevê que tal impugnação implique a remessa do processo para o Tribunal.

A impugnação da decisão do Conservador dá, tão só, origem a um processo judicial regulado no CRC. Não implica, pois, um verdadeiro saneamento ou controlo judicial do procedimento de liquidação administrativa, que aconteceria se a lei determinasse – como, entendemos, devia - a remessa do processo ao Tribunal à semelhança do que sucede no caso de divórcio e separação de pessoas por mútuo consentimento a que falte um dos acordos obrigatórios [943].

O Código de Processo Civil regulava a liquidação judicial *stricto sensu* de sociedades prevista no artigo 146.º do CSC nos artigos 1122.º a 1130.º.

O *Novo* Código de Processo Civil, aprovado pela Lei 41/20013, de 26.06, procedeu à revogação integral do anterior e não contempla qualquer processo especial para a liquidação de sociedades.

Sem explicação no projeto do Código ou no preâmbulo da Lei para o desaparecimento deste processo especial e sem procedimento que o substitua, parece-nos que, nos casos em que a lei permite ainda a liquidação por via judicial

[942] Veja-se o número 2 do artigo 165.º e o artigo 172.º.

[943] Nos termos dos artigos 14.º do DL 203/2001, de 13,10, e 937.º e ss. do novo CPC

e não esteja a sociedade em situação de insolvência, se aplicará novo o processo comum sob forma única [944], regulado no artigo 546.º do *novo* CPC, aplicável, nos termos do n.º 2 da disposição, a todos os casos a que não corresponda processo especial [945].

Sendo que, nos termos do artigo 547.º, "*o juiz deve adotar a tramitação processual adequada às especificidades da causa* [946] *e adaptar o conteúdo e a forma dos atos processuais ao fim que visam atingir, assegurando um processo equitativo*.".

Até porque o CSC dispensa várias regras de cariz processual ou procedimental.

A liquidação voluntária de uma sociedade encontra-se regulada no CSC, com exceção da extinção imediata, que se encontra prevista no RJPADL e pode seguir uma de várias formas.

Assim, não existindo ativo nem passivo, pode fazer-se sob a forma de extinção imediata, caso em que, consideramos, tem plena aplicação o n.º 2 do artigo 147.º.

A extinção imediata encontra-se prevista no artigo 27.º e seguintes do RJPADL e pode ser requerida junto dos serviços de registo competentes, desde que se verifiquem cumulativamente os requisitos de deliberação unânime dos sócios e inexistência de ativo ou passivo a liquidar.

A dissolução e liquidação simultâneas têm como pressuposto igualmente a inexistência quer de ativo, quer de passivo e difere da extinção imediata, na

---

[944] De facto, o preceito procedeu à unificação do processo comum declarativo, tendo abolido as tradicionais formas d e processo, ordinário, sumário e sumaríssimo. Apesar disso, as ações de valor não superior a metade da alçada da Relação estão sujeitas a algumas especialidades, *e.g.* as relativas à admissibilidade de alteração ao pedido e à causa de pedir, de réplica, e ao limite do número de testemunhas – *cf.* os artigos 265.º, 584.º, 511.º do CPC. *Vide* NETO, *Novo Código de Processo Civil Anotado*, p. 198, em anotação ao artigo 598.º..

[945] Conclusão que o artigo 1051.º, n.º 3, do CPC, na redação atual, parece confirmar: "*Se for requerida a dissolução da sociedade ou formulada pretensão, suscetível de ser cumulada com o inquérito, mas que exceda o âmbito da jurisdição voluntária, seguem-se os termos do processo comum de declaração*".

[946] Sendo que o CSC estabelece regras de natureza processual.

medida em que exige apenas a maioria qualificada específica para cada tipo societário.

É, assim, uma via para os casos em que os sócios não chegam a uma deliberação unânime e num único ato procede-se à extinção da sociedade.

Não havendo ativo nem passivo, pode fazer-se ainda sob a forma de dissolução e liquidação simultâneas, sempre com aplicação do n.º 2 do artigo 147.º quanto às dívidas de natureza tributária.

Havendo ou não ativo e/ou passivo, o contrato de sociedade ou uma deliberação dos sócios pode determinar, nos termos do número 1 do artigo 148.º do CSC, que todo o património, ativo e passivo, da sociedade dissolvida seja transmitido para algum ou alguns sócios. Inteirando-se, nesse caso, os outros a dinheiro, contanto que a transmissão seja precedida de acordo escrito de todos os credores da sociedade e aplicando-se, nessa caso, por expressa prescrição do n.º 2, o disposto no artigo 147.º, n.º 2 quanto às dívidas de natureza tributária.

Havendo ativo, mas não havendo passivo, podem os sócios optar pela dissolução e liquidação com partilha imediata, nos termos do artigo 156.º do CDC, caso em que se aplica também o artigo 147.º, n.º 2.

A dissolução com entrada em liquidação pressupõe que a sociedade tenha passivo, podendo ter ou não ativo, sendo nomeado um liquidatário para desenvolver as operações necessárias para saldar o passivo.

Preliminarmente à liquidação voluntária devem ser organizados e aprovados, nos termos do CSC, os documentos de prestação de contas da sociedade, reportados à data da dissolução [947]. Nos quais, por maioria de razão, se terá que

[947] Artigo 149.º, n.º 1, do CSC.

incluir todos os documentos previstos para o respetivo tipo societário. O que significa, nas sociedades anónimas e por quotas sujeitas a revisão legal das contas, a certificação legal das contas.

A liquidação deve estar encerrada e a partilha aprovada no prazo máximo de três anos, com prorrogação máxima por um ano (artigo 150.º do CSC).

A sociedade considera-se extinta (momento em que perde a personalidade jurídica) com o registo do encerramento da liquidação, nos termos do artigo 160.º, n.º 2, do CSC.

Na falta de cláusula contratual ou deliberação em contrário, os membros da administração (ou gerência) da sociedade passam a ser liquidatários a partir do momento em que a mesma se considere dissolvida [948].

Do regime exposto resulta que durante um período máximo de três anos, principalmente nos casos de dissolução com entrada em liquidação, as sociedades comerciais podem estar em liquidação, que se traduz numa situação entre a dissolução e a extinção da sociedade, implicando a realização de um conjunto de operações, perpetradas, em regra, pela anterior administração ou gerência, tendentes, em síntese, a pagar o passivo e a atribuir aos sócios o restante património [949].

Além de, por força do disposto no n.º 2 do artigo 146.º do CSC, as sociedades em liquidação continuarem sujeitas às disposições que regem as sociedades não dissolvidas, prevê o artigo 155.º do CSC que os liquidatários devem prestar, nos três primeiros meses de cada ano civil, contas da liquidação.

---

[948] Artigo 151.º, n.º 1 do CSC.

[949] Pode, ainda, o liquidatário, com autorização dos sócios, continuar temporariamente a atividade anterior da sociedade, nos termos do artigo 152.º, n.º 2, al. a) do CSC.

Os documentos de prestação de contas devem ser organizados, apreciados e aprovados nos termos prescritos para os documentos de prestação de contas da administração com as necessárias adaptações [950].

As contas prestadas pelo liquidatário hão de refletir as atividades efetivamente desenvolvidas pelo liquidatário no ano anterior. Mantém-se a fiscalização das contas pelo conselho fiscal ou por revisor oficial de contas, conforme anteriormente acontecia para a mesma sociedade [951].

Esta ilação é suportada não só pela conjugação dos mencionados n.º 2 do artigo 146.º e artigo 155.º, ambos do CSC, mas pela expressa referência nos números 3 e 4 do artigo 151.º aos poderes do conselho fiscal (ou fiscal único) quanto à destituição e nomeação de liquidatário, afastando qualquer dúvida quanto à manutenção em funções dos membros dos órgãos de fiscalização após a dissolução da sociedade.

Assim, a conclusão relativamente às sociedades em liquidação voluntária é de que até ao registo do encerramento da liquidação, ou seja, da sua extinção, estarão sujeitas a revisão e certificação legal das contas.

Tal como na dissolução, também a liquidação por via administrativa pode ser voluntária ou oficiosa. A liquidação administrativa voluntária ocorre nos casos em que os sócios, as sociedades, os credores, entre outros, a requerem em simultâneo ou não com a dissolução [952].

No caso em que a dissolução tenha sido declarada em procedimento administrativo de dissolução voluntário, o pedido de liquidação considera-se efetuado no requerimento de dissolução [953].

---

[950] Artigo 155.º, n.º 2, com referência aos artigos 451.º, 452.º, 453.º e 455.º, todos do CSC.

[951] VENTURA, *in Dissolução e Liquidação de Sociedades*, em anotação ao referido artigo 155.º-

[952] Artigo 15.º, n.º1 do RJPADL.

[953] N.º 4 do ciado artigo 15.º do RJPADL.

O procedimento administrativo de dissolução das sociedades comerciais (ou liquidação administrativa oficiosa) é instaurado oficiosamente pelo conservador, nomeando um ou mais liquidatários, quando a dissolução tenha sido declarada em procedimento administrativo de dissolução instaurado oficiosamente pelo conservador [954].

É-o, ainda, quando decorram os prazos previstos no artigo 150.º do CSC para a duração da liquidação, sem que tenha sido requerido o respetivo registo de encerramento [955].

O mesmo acontece quando o tribunal tenha decidido o encerramento de um processo de insolvência por insuficiência da massa insolvente e tenha comunicado esse encerramento ao serviço de registo competente [956].

Neste caso não serão praticados atos de liquidação e partilha, não sendo necessária a nomeação de liquidatário, e se o Conservador constatar que inexiste património para suportar os encargos com o procedimento administrativo de liquidação, declara imediatamente o encerramento da liquidação, que conduz à extinção da sociedade [957].

Na liquidação administrativa voluntária o conservador nomeia os liquidatários que lhe tenham sido indicados pela entidade comercial e, na falta desta indicação ou nos casos em que tal lhe compita (liquidação administrativa oficiosa), nomeia um ou mais liquidatários de reconhecida capacidade técnica e idoneidade para o cargo.

Se o liquidatário não for revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, o conservador pode designar como perito uma de tais entidades, com base em indicação da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, nos termos do disposto no artigo 18.º, n.º 3 do RJPADL.

---

[954] Artigo 15.º, n.º 5, al. a) do RJPADL, e 146.º, n.º 6 do CSC.

[955] Artigo 15, n.º 5, al. b) do RJPADL, e 150.º, n.º 3 do CSC.

[956] Artigo 15.º, n.º 5, al. g) do RJPADL e 234.º, n. º 4 do CIRE).

[957] Artigo 26.º do RJPADL.

O conservador fixa o prazo para a liquidação, que não pode exceder um ano, prorrogável por idêntico prazo apenas uma vez, desde que devidamente justificada a demora [958].

Diferentemente da previsão para a liquidação voluntária, regulada no CSC, o RJPADL só prevê a prestação de contas finais, acompanhadas do projeto da partilha, a apresentar no prazo de 30 dias após efetuada a liquidação total.

Esta é a prestação de contas global e final relativa às operações da liquidação, que no nosso entendimento, por falta de previsão específica, não estará sujeita a certificação legal das contas.

Não existe qualquer disposição relativamente à prestação das contas anuais da sociedade em liquidação administrativa, o que se coaduna coma ao prazo máximo (um ano) concedido para o efeito.

Na fase de liquidação deverão os credores – que não podem alegar desconhecimento face à publicidade de todo o procedimento que é dada pelo registo – apurar os créditos que tenham contra a sociedade e fazê-los valer pelas formas que a lei coloca ao seu alcance.

Desta averiguação não está dispensada a fazenda, o que significa a avaliação das declarações do sujeito passivo, a inspeção das suas contas ou quaisquer outros procedimentos tendentes a fixações e/ou correções de matéria coletável e imposto, que devem ser liquidados e tornados exigíveis até ao encerramento da liquidação, sob pena de, extinta a sociedade, ficar precludido tal direito.

Exceção feita, recordemos, aos casos em que não tenha existido fase de liquidação. Só nestes se justifica o carácter ilimitado e solidário da responsabilidade dos sócios por dívidas de natureza tributária previsto no n.º 2 do artigo 147.º do CSC.

---

[958] Artigo 18.º, n.º 7 e 8 do RJPADL.

51. A figura do liquidatário

Poderá dizer-se que o liquidatário é a figura principal num qualquer caso de dissolução e liquidação de uma sociedade pois, conforme dispõe o artigo 151.º, n.º1 do CSC, "*os membros da administração da sociedade passam a ser liquidatários desta a partir do momento em que ela se considere dissolvida".*

Liquidatário é aquele ou aqueles a quem compete executar a generalidade dos atos incluídos no procedimento de liquidação, correspondendo, na maioria das vezes, aos membros da administração conforme resulta da citada disposição.

Os poderes, deveres e responsabilidades do liquidatário encontram previsão legal no artigo 152.º do CSC.

De entre estes, os mais importantes serão os constantes do número 3 deste artigo: ultimar os negócios pendentes, cumprir as obrigações da sociedade, cobrar os respetivos créditos, reduzir a dinheiro o património residual, salvo quando haja de ser partilhado em espécie nos termos do disposto no artigo 156.º, n.º 1, e propor a partilha dos haveres sociais.

O liquidatário, ou liquidatários, poderão ser nomeados de várias formas. Desde logo, com a dissolução da sociedade, os membros da administração passam, automaticamente, a liquidatários.

No entanto, é possível a existência de uma cláusula ou deliberação em sentido contrário, sendo que poderá haver a destituição e nomeação de outros liquidatários, até mesmo em acréscimo ou substituição dos já existentes.

Mais, se não existir liquidatário, existe ainda a possibilidade de ser requerido pelo órgão de fiscalização (que se mantém, como dissemos, em funções) ou por qualquer sócio ou credor, a nomeação de um liquidatário, sendo que este poderá ser qualquer pessoa, desde que singular (exceto se for uma sociedade

de advogados ou de revisores oficiais de contas, que têm competência para o efeito).

A essencialidade da figura do liquidatário é facilmente auferida, no âmbito da dissolução e liquidação da sociedade, em sede da liquidação do passivo social.

Segundo o artigo 154.º, n.º 1 do CSC, cabe ao liquidatário *"pagar todas as dívidas da sociedade para as quais seja suficiente o ativo social",* devendo efetuar a partilha do ativo restante pelos sócios, nos termos do artigo 156.º do CSC.

No que mais diretamente respeita ao tema a que aqui nos dedicamos, as funções do liquidatário terminam com o encerramento da liquidação e a consequente extinção da sociedade, *salvo no que respeita às ações pendentes e ao ativo e passivo superveniente.*

De facto, o artigo 162.º do CSC dispõe, quanto ao passivo superveniente, não satisfeito nem acautelado, que são por ele responsáveis todos os antigos sócios, até ao limite do que hajam recebido na partilha (exceto se tiverem sido sócios de responsabilidade ilimitada, caso em que continua ilimitada a sua responsabilidade).

O artigo 162.º não declara expressamente que a responsabilidade dos sócios é, diante do credor, solidária, mas isso parece resultar do facto de o n.º 2 do artigo determinar que a ação pode ser proposta contra a generalidade dos sócios (que serão representados pelo liquidatário) e do facto de o n.º 4 falar em direito de regresso, do sócio que aja satisfeito mais do que a sua proporção.

O artigo 162.º tem óbvios paralelismos com a questão da cobrança de créditos sobre a herança depois de efetuada a partilha [959], sendo certo que o

[959] *Cf.* o artigo 2098.º do CC.

procedimento de liquidação corresponderá a inventário para efeitos de prova do que cada um dos sócios recebeu em partilha [960].

52. Liquidação judicial – a falência e a insolvência das sociedades comerciais

Nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 141.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), a declaração de falência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta, por força do n.º 1 do artigo 146.º do mesmo diploma, em fase de liquidação do seu património, com vista à realização do ativo e ao pagamento do passivo.

Todavia, a dissolução da sociedade não implica a sua concomitante extinção, a qual só se verificará quando do encerramento da liquidação.

A necessidade de exercer os direitos e de cumprir as obrigações que, nos vários domínios, subsistem durante a fase de liquidação, justifica que o n.º 2 do artigo 146.º do CSC estabeleça, como vimos, que a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica e, salvo quando outra coisa resulte das disposições subsequentes ou da modalidade de liquidação, continuam a ser-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas.

---

[960] *Cf.* o artigo 2071.º, n.º 1, do CC.

53. O problema no âmbito do CPEREF

O processo de falência era regulado nos artigos 122.º a 245.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril [961].

Com a declaração de falência, prescrevia aquele Código, a sociedade falida dissolvia-se [962], entrando imediatamente em liquidação.

Antes de iniciada a liquidação, prescrevia – como prescreve ainda, embora em termos ligeiramente diferentes – o CIRC que deviam ser organizados e aprovados os documentos de prestação de contas da sociedade reportados à data da dissolução, *i.e.*, encerrado o exercício nessa data, efetuados todos os trabalhos de fim de exercício, aprovadas as contas e proceder-se ao fecho das mesmas, como se procederia no final do ano civil.

Tal encerramento permitia o cumprimento das disposições do CIRC – as do artigo 65.º CIRC, à data [963] -, que obrigavam à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a dissolução até à data desta.

Após estes procedimentos poderá realizar-se o procedimento de liquidação, sendo que prescreve o artigo 26.º da Lei Geral Tributária que na liquidação de qualquer sociedade, devem os liquidatários começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respetivas.

Assim, na pendência da liquidação, as obrigações declarativas e fiscais (e prestação de contas) não sofriam quaisquer alterações, sendo que, findo o processo, haveria que entregar a declaração de cessação para efeitos de IRC,

---

[961] E, antes, pelo Código de Processo Civil (artigos 1135.º a 1325.º).

[962] O mesmo determinava o artigo 120.º do Código Comercial, depois revogado pelo DL n.º 262/86, de 2 de Setembro que regulamentou e aprovou o Código das Sociedades Comerciais.

[963] Hoje, no artigo 79.º do CIRC.

assim como as respetivas declarações de cessação de atividade, cuja responsabilidade cabia ao liquidatário judicial, conforme dispunha o artigo 108.º do CIRC.

Como explanou o Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão proferido recentemente [964] a propósito da aplicabilidade às sociedades em liquidação na decorrência de processo de falência do regime contido na Subsecção V do Código do IRC [965], qualquer que seja a causa de dissolução, ela acarreta uma fase de liquidação do património societário conducente à extinção da sociedade, isto é, a dissolução é apenas uma modificação da situação jurídica da sociedade, que se caracteriza pela sua entrada em liquidação.

Pelo que, concluiu o STJ, a sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.

O artigo 134.º do CPEREF definia as funções dos liquidatários judiciais, prescrevendo que lhes cabia (com a cooperação e fiscalização da comissão de credores), o encargo de preparar o pagamento das dívidas do falido à custa do produto da alienação, que lhe incumbia promover, dos bens que integravam o património dele.

Competia ainda ao liquidatário representar a massa em juízo, ativa e passivamente, prestar oportunamente à comissão de credores e ao tribunal todas as informações necessárias sobre a administração e a liquidação da massa falida, exercer, relativamente aos trabalhadores do falido, todas as competências

---

[964] Em 24.02.2011, Proc. 01145/09, in www.dgsi.pt.

[965] Mormente, do disposto no atual artigo 79.º.

decorrentes do regime jurídico da cessação do contrato individual de trabalho, pelas formas de cessação aí previstas.

Atribuições radicalmente diversas, portanto, das que o CIRE hoje em dia confere ao administrador de insolvência.

Designadamente, ao liquidatário judicial não eram acometidas quaisquer funções de gestão (ou fiscalização da gestão) da empresa, o que se compreende já que esta, uma vez declarada falida, cessava a sua atividade [966].

Ao liquidatário incumbia, ao abrigo do disposto no artigo 141.º do CPEREF, não a administração da falida, mas a administração da *massa falida*, e sempre "*sob a direção do juiz e com a cooperação e fiscalização da comissão de credores*", com o encargo de os conservar até ao termo da liquidação.

Sendo que, quanto a eventuais responsabilidades de natureza fiscal, o artigo 181.º do CPPT prescrevia, sob a epígrafe "*Deveres tributários do liquidatário judicial da falência*", tão só que, declarada a falência, este devia requerer a citação pessoal dos chefes dos serviços periféricos locais da área do domicílio fiscal do falido ou onde possua bens ou onde exista qualquer estabelecimento comercial ou industrial que lhe pertença remeterem certidão das dívidas do falido à fazenda pública.

Devia ainda o liquidatário, *sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária*, requerer a avocação dos processos em que o falido seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal do seu domicílio e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de falência.

---

[966] *Cf.* o artigo 148.º do citado CPEREF

Também dos ofícios circulados 62.325, do SIVA, de 15.07.87 e 30.003, DSIVA, de 15.04.99 resultavam, para aquele liquidatário, enquanto *administrador da massa falida*, obrigações declarativas, designadamente, de alterações e declarações periódicas do IVA.

Mas, quanto a estas últimas, com respeito apenas às operações de liquidação e ao imposto delas resultante [967].

Aliás, a propósito dos direitos e obrigações dos sujeitos passivos após a declaração de falência, em sede de IVA, rezava aquele citado Oficio - Circulado 30003 que o perdurar da personalidade jurídica do falido após a dissolução, nos casos em que esta tenha como motivo a declaração de falência, não é posto em causa pela particular situação jurídica do falido delineada no CPEREF), já que as inibições ou limitações que tal declaração impõe não têm consequências nesse plano.

Por outro lado, continuava, no que respeita à personalidade tributária e tendo em conta que ao procedimento de liquidação do património da empresa em estado de falência está inerente a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência do imposto, *maxime*, a alienação de bens da empresa, bem como a necessidade de efetuar certas despesas, implicando o pagamento do respetivo IVA, nomeadamente com a aquisição de serviços ou com quaisquer outros contratos que o liquidatário decida manter ao abrigo, é de pela manutenção da personalidade jurídica e tributária por parte da empresa em situação de falência declarada.

Pelo que nada impede, entendia a administração, que esta continue a configurar-se como um sujeito passivo do IVA, na aceção da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA, enquanto não se verificar qualquer dos eventos previstos

---

[967] *Cf*. o citado Ofício 30.003.

no seu artigo 33º (à data [968]), determinantes da cessação de atividade para efeitos deste imposto [969].

Note-se que no CPEREF, como hoje no CIRE, os credores que quisessem ver satisfeitos os seus créditos no processo de insolvência estavam obrigados a nele os reclamar, ainda que os tivessem reconhecido por decisão judicial [970].

Ao Estado – é à fazenda – não era (como não é agora, veremos adiante) reconhecido qualquer estatuto excecional relativamente a este obrigatoriedade de reclamação de créditos.

O que significa que era ela condição *sine qua non* para que pudesse ser assacada responsabilidade àqueles que a lei considera subsidiariamente responsáveis pelas dívidas de natureza tributária, atendendo a que a responsabilidade subsidiária exige a excussão prévia dos bens da devedora originária.

Por outro lado, entendemos que a obrigatoriedade de reclamação de créditos não abrange apenas aqueles que estivessem, à data da declaração de falência, certos e líquidos [971].

A declaração de falência – como a de insolvência e o registo da dissolução da sociedade – implica que a fazenda deva analisar toda a situação fiscal da sociedade até ao momento e liquidar imposto quando entenda efetuar correções às declarações do sujeito passivo ou substituir-se a ela quando não as aja apresentado, sob pena de, encerrada a liquidação, lhe estar vedado fazê-lo [972].

---

[968] Hoje, no artigo 34.º do CIVA..

[969] Nessa conformidade o liquidatário judicial nomeado deveria, "*na sua qualidade de representante da sociedade e no âmbito dos poderes ordinários de administração que lhe estão atribuídos, apresentar na repartição de finanças competente, nos termos do artigo 31º do CIVA, uma declaração de alterações, indicando no quadro 17 a respetiva identificação e, no quadro 04, fazendo aditar à designação social a expressão "sociedade em liquidação", ou, simplesmente, "em liquidação", conforme decorre do n.º 3 do artigo 146º do CSC.*".

[970] Artigo 188.º do CPEREF.

[971] Ainda que não exigíveis, tornar-se-iam exigíveis por efeito da mera declaração, nos termos do artigo 151.º do CPEREF.

[972] Excecionados ficam, recordemos, os casos em que não exista fase de liquidação, aplicando-se o disposto no n.º 2 do artigo 147.º do CSC, que determina a responsabilidade solidária e ilimitada dos sócios por dívidas de natureza tributária.

Até porque o artigo 205.º do CPEREF previa expressamente a possibilidade de verificação ulterior dos novos créditos [973], como acontece agora, ainda que em moldes ligeiramente diferentes, no CIRE.

54. A questão no CIRE

A declaração de insolvência de uma sociedade comercial determina a sua dissolução, como prescreve a alínea e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC.

O que nos termos do acima referido deveria determinar a imediata entrada em liquidação, com a consequente aplicação dos normativos acima referidos.

Contudo, o n.º 1 do artigo 146.º do CSC prevê a aplicação, nos casos de insolvência, da respetiva lei de processo, ou seja, o CIRE, o qual por ser especial prevalecerá sobre a lei geral.

O processo de insolvência é, nos termos do artigo 1.º do CIRE um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores [974].

Nesta matéria, há, note-se, que diferenciar a questão da liquidação de imposto à sociedade insolvente, relativo a factos tributários ocorridos antes da insolvência (e, neste caso, é ela o sujeito passivo) da questão da tributação da

---

[973] No artigo 205.º.

[974] A falência no Direito romano, na sua fase mais primitiva, previa a *addicere*, a adjudicação do devedor insolvente aos credores. Durante um determinado prazo, o devedor ficava num estado de escravidão relativamente aos credores e, findo este prazo sem que os créditos fosse solvidos, o devedor podia ser vendido ou morto e, neste último caso, havendo concurso, o seu corpo era esquartejado e repartido proporcionalmente entre os credores. O Direito romano evoluiu para a probição da venda e da morte do devedor para satisfação dos créditos e para a respetiva substituição pela execução patrimonial que ainda hoje enforma o processo.

Na época medieval, a falência era nela mesma delituosa - *falliti sunt fraudatores* – ideia que também evoluiu para a distinção entre falências desonestas – culposas, fraudulentas – e honestas – fortuitas – que ainda hoje está plasmada no CIRE. *Vide* LEITÃO, *Direito da Insolvência*, pp. 23-77.

massa insolvente enquanto património autónomo (e neste caso será esta o sujeito passivo de imposto [975]).

Sendo certo que, neste último caso, se assim é e em que termos são problemas que ao diante abordaremos brevemente, mas que, na verdade, extravasam o tema deste trabalho [976], que se centra na primeira hipótese: a da liquidação, no processo de insolvência, dos impostos cujo facto tributário se gerou antes da respetiva declaração enquanto pressuposto da respetiva exigibilidade.

Nos termos do artigo 81.º do CIRE, a declaração de insolvência priva imediatamente a sociedade insolvente, por si ou pelos seus administradores ou gerentes, dos poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente, que passam a competir ao administrador de insolvência [977].

As funções do administrador da insolvência são semelhantes à dos liquidatários [978].

Ao administrador de insolvência compete assim preparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, o que passa normalmente pela liquidação do património

Compete-lhe, bem assim, prover, no entretanto, à conservação e frutificação dos direitos do insolvente e à continuação da exploração da empresa, se for o caso, evitando quanto possível o agravamento da sua situação económica.

---

[975] O que, aliás, está bem patente na distinção que o CIRE faz entre as dívidas do insolvente, singular ou coletivo, e as dívidas da massa – *cf.* o artigo 51.º.

[976] DINIS, Ana Cristina dos Santos Arromba e LOPES, Cidália Maria da Mota, tratam da questão da tributação da massa insolvente em pormenor no trabalho *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes, Uma Primeira Abordagem*, Almedina, Coimbra, 2015.

[977] Sem prejuízo de a administração poder continuar confiada ao devedor, nas situações previstas no artigo 224.º do CIRE.

[978] O artigo 55,º do CIRE enumerava as funções do administrador de insolvência e o seu exercício.

O CIRE prevê a obrigação de o administrador de insolvência prestar informação trimestral sobre o estado da administração e liquidação, tendo que prestar contas da sua atuação dentro dos dez dias subsequentes à cessação de funções e sempre que o juiz o determine [979].

As contas são elaboradas em forma de conta corrente, com um resumo de toda a receita e despesa destinado a retratar sucintamente a situação da massa insolvente.

Todavia, a sociedade insolvente continua obrigada a prestar contas anuais, nos termos que lhe foram legalmente obrigatórios [980].

Sobre as obrigações tributárias na pendência do processo de insolvência versou a informação vinculativa 1111/2006, segundo a qual o facto de a sociedade ser declarada insolvente não obsta a que se mantenham, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, visto que se mantém a personalidade jurídica, nos termos do n.º 2 do artigo 160° do Código das Sociedades Comerciais, até face ao disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 141° e o n.º 1 do artigo 146° do CSC.

---

[979] Artigos 61.º e 62.º, n.ºs 1 e 2, do CIRE.

[980] A prestação de contas de sociedades comerciais sujeitas à revisão legal das contas (sociedades anónimas e sociedades por quotas que tenham órgão de fiscalização ou que ultrapassem os limites do artigo 262.º, n.º 2 do CSC), antes da sua dissolução, obriga à inclusão da certificação legal das contas e, havendo órgão de fiscalização, do parecer deste órgão. A remissão do artigo 65.º do CIRE para os termos legalmente obrigatórios ter-se-á de entender à luz deste regime.

Contudo, a natureza da insolvência é avessa a essa ideia, já que se traduz numa situação em que o passivo é superior ao ativo, pelo que mais despesa significa o consequente aumento do passivo. Em conformidade, prevê o artigo 82.º do CIRE a manutenção em funções dos membros dos órgãos sociais após a declaração de insolvência, se bem que perdendo o direito à remuneração, sendo-lhes, por essa razão, conferido o direito de renunciar ao cargo.

Por outro lado, nas situações em que o ROC não integra o órgão de fiscalização, pode ter aplicação o disposto nos artigos 110.º e 111.º do CIRE e portanto justificada, por qualquer das partes, a denúncia antecipada do respetivo contrato. Estes normativos apontam para uma situação consentânea com a situação de insolvência, visando minimizar os gastos no período que medeia entre a declaração de insolvência e a extinção da entidade (após o rateio final – artigo 234.º, n.º 3 do CIRE).

Haverá, porem, que ter em conta que o desfecho da sociedade declarada insolvente, além da sua extinção pela liquidação do património, poder ser o regresso à atividade, com a aprovação de um plano de insolvência (artigo 234.º, n.º 1 do CIRE), ou o encerramento do processo de insolvência por insuficiência da massa insolvente, em que a liquidação da sociedade prossegue nos termos do RJPADL, devendo o juiz comunicar o encerramento e o património da sociedade ao serviço de registo competente (artigo 234.º, n.º 4 do CIRE).

Portanto, entende a fazenda, a liquidação no processo de insolvência substitui a liquidação nos termos gerais, mas não deixa de consubstanciar uma operação (ou conjunto de operações) que visa a liquidação do património, no caso de insolvência em benefício dos credores e nos outros casos em benefício dos sócios.

A administração entende que, uma vez declarada a insolvência, deixa de se conceber o exercício em comum de uma atividade económica com o fim de repartir lucros, mas não deixam de se verificar as condições de sujeição ao IRC, na medida em que estas "*não derivam apenas do exercício efetivo de uma atividade económica*", havendo ainda que ter em conta as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do exercício.

Acrescendo que, nos termos dos artigos 156°, n.º 2 e 234° do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, pode decidir-se a manutenção da atividade após a declaração de insolvência ou a sua retoma.

Em termos fiscais e designadamente para a aplicação dos mecanismos estruturais do IRC, o que é decisivo não é a ausência de prossecução do objeto social, mas a cessação de atividade.

Verificada, pois, a continuidade da sua qualidade de sujeito passivo de IRC, deverá, entende a administração, ser mantida contabilidade organizada conforme a lei comercial e fiscal, embora com a derrogação de alguns princípios contabilísticos, como, por exemplo, o da continuidade ou o da especialização do exercício [981] .

A insolvente não tem atividade, e assim, não exerce, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o que, por não obter rendimentos, a dispensa da entrega da declaração de rendimentos.

---

[981] *In portaldasfinancas.gov.pt*, acedido em 29.09.2013.

A perspetiva da administração fiscal foi plasmada à Circular 1/2010 segundo a qual, à semelhança do que já era dito no ofício 30.003 da DSIVA, na vigência do CPEREF, a declaração de insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade, implicando a entrada desta em liquidação.

Sendo que, porém, a extinção só ocorre com o registo do encerramento da liquidação, pelo que, até ao registo do encerramento da liquidação a insolvente mantém a personalidade jurídica e tributária [982].

Desta forma, a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias prevista no artigo.º 15.º da LGT, no procedimento de liquidação determina a manutenção da qualidade de sujeito passivo, em linha com o CIRE [983].

Na jurisprudência dos tribunais Administrativos e Fiscais e no que respeita ao cumprimento das obrigações tributárias, concluindo as meramente acessórias, na pendência do processo de insolvência, decisiva não é a ausência da prossecução do objeto social, mas a cessação de atividade.

Os tribunais [984] têm entendido, em linha com a administração tributária, que, qualquer que seja a causa da dissolução, a sociedade em liquidação - na verdade, a massa insolvente desta, enquanto património autónomo [985] - continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC e, representada pelo administrador de insolvência, permanece vinculada a obrigações fiscais, tanto principais como acessórias.

Justifica-se tal entendimento por um lado, pelo facto de poder ser reiniciada a atividade, aprovado plano de insolvência, e, por outro, na medida em que

---

[982] *Vide* TIAGO, Filomena, *"A Empresa Insolvente Mantém a Personalidade Tributária"*, *in* Vida Económica,em http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve5abrilft.pdf, acedido em 02.06.2015.

[983] A doutrina da administração vertida a este circular terá determinado a alteração do artigo 65.º do CIRE introduzida pela Lei 16/2012, de 20 de abril. *Cf.* DINIS e LOPES, *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*…., p. 59.

[984] *Vide*, por muitos outros, o Acórdão do STA, Proc.º 01145/09, de 24.02.11 em www.dgsi.pt, acedido em 29.09.2013.

[985] As mais-valias realizadas por efeito das figuras da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores estão isentas de imposto sobre o rendimento (*cf.* o artigo.º 268.º, n.º 1, do CIRE). Procedendo o administrador de insolvência, na qualidade de fiel depositário dos bens do devedor, como representante da massa insolvente, e não em nome próprio, à alienação onerosa de bens imóveis na mesma integrados, não poderá tal situação ser confundida com as mais-valias realizadas por efeito das figuras jurídicas da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens – *cf.* o despacho de 01.10.10, Proc.º 5957/2010, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt, acedido em 29.09.2013.

pode, durante o período de liquidação, existir alguma atividade económica geradora de rendimentos sujeitos a IRC (fruto, por exemplo, de negócios de execução duradoura que tiveram início antes da declaração de insolvência ou da confirmação de negócios do falido posteriores à declaração de insolvência), podendo ser apurado rendimento tributável.

Finalmente, a execução universal dos bens e a presença de uma situação económica deficitária não impede que se possam verificar ganhos fortuitos e inesperados e/ou vendas de bens por valores que gerar acréscimos para os quais, entende a fazenda, nenhuma razão subsiste para se furtarem a tributação em sede de IRC.

Em Acórdão de 13.10.2009 [986], o TCA Sul, em contrário à posição da fazenda, entendeu que a justiça tributária se alcança pela tributação de cada um, de acordo com a sua capacidade contributiva, nos termos do artigo.º 104.º, n.º 2, CRP. O que significa que, no caso das empresas a sua capacidade contributiva é revelada pelo seu lucro real, pelo que a consideração de inexistentes custos e proveitos obtidos ou incorridos constitui violação do princípio da tributação do lucro real [987].

No mesmo sentido se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo, em decisão de 24.02.2011 [988]: "*A inexistência de facto tributário em resultado da inatividade do sujeito passivo e falta de obtenção de quaisquer receitas constitui um vício que pode ser imputado à liquidação oficiosa do imposto por falta de entrega da declaração periódica de rendimentos".*

[986] Proc.º 03436/09, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 29.09.2013.

[987] Conclui o Tribunal que a inexistência de atividade e, em consequência, de qualquer lucro suscetível de tributação em sede de IRC, implica a inexistência de rendimento tributável (leia-se, lucro ou facto tributário), pelo que, a liquidação, ainda que oficiosa, não pode manter-se na ordem jurídica. Sendo o ato tributário inválido, por inexistência de facto tributário, deve o mesmo ser anulado.

[988] Proc.º 01145/09, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 29.09.2013.

Outro problema que tem gerado controvérsia, é o entendimento da administração tributária de que a declaração de insolvência constitui indício claro de insuficiência do património do devedor originário, legitimando, assim, o recurso antecipado à reversão contra os responsáveis subsidiários.

Na verdade, no Ofício Circulado 60.091, 27.07.2012 [989], a administração tributária, visando "*uniformizar os procedimentos dos serviços*" "*face ao n.º 7 do artigo 23.º da LGT* [990], *relativo ao dever de reversão*", entendeu que, nas situações em que haja declaração de insolvência relativamente ao devedor originário, independentemente da avocação dos processos de execução fiscal, cabe ao órgão de execução fiscal aferir da possibilidade de proceder à reversão das dívidas tributárias, utilizando para o efeito, os indícios de insuficiência de bens passíveis de penhora "*que emergem da declaração de insolvência da pessoa coletiva executada, pressuposto da responsabilidade tributária subsidiária, à luz do n.º 2 do artigo. 23.º da LGT*".

O dever de avaliar a possibilidade legal de reversão, esclarece a fazenda, "*não resulta da avocação dos processos de execução fiscal, mas antes do "conhecimento oficial ou oficioso da insolvência da executada*".

Verificando-se a avocação dos processos de execução fiscal, compete ao órgão de execução fiscal, explica a administração, informar o Tribunal onde se encontra a correr o processo de insolvência – dando ainda conhecimento quer ao Administrador de Insolvência, quer ao Ministério Publico – por um lado, que se encontra a dar cumprimento às diligências previstas no n.º· 7, do artigo 23.º, da LGT e, por outro lado, ainda, esclarecendo que procederá à remessa dos processos de execução fiscal logo que as referidas diligências se tenham por concluídas [991].

---

[989] Da Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários.

[990] Que foi aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

[991] Ofício Circulado 60.091, 27.07.2012.

Adverte o ofício que não fica, no entanto, prejudicada a possibilidade do envio imediato de certidão de dívidas para o Ministério Público, nas situações em que haja lugar à reclamação de créditos nos termos do CIRE.

Já nos casos em que não se apurem dívidas à administração tributária, o órgão de execução fiscal deve dar disso conhecimento ao Ministério Público, nos termos das disposições conjugadas do n.º 2, do artigo 80.º, e do n.º 1, do artigo 181.º, do CPPT.

O entendimento da administração tributária, que tem por manifesto objetivo permitir o arresto daqueles que – presumivelmente – responderão subsidiariamente pelo passivo de natureza tributária da sociedade, merece-nos severas críticas.

Por um lado, não tem em conta as situações em que no processo de insolvência é aprovado um plano de insolvência.

Por outro lado, note-se que, deliberada a liquidação da sociedade levando, afinal, à extinção da personalidade jurídica e, nestes casos, a reversão depende da excussão prévia do património dos sucessores – os sócios ou acionistas [992] - da devedora originária, como expressamente determina o CPPT no artigo 153º:

> *«1 – Podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos tributos e demais dívidas referidas no artigo 148º, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada. 2 – O chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias : a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de pe-*

[992] Que respondem perante a fazenda pelas dívidas fiscais da sociedade, até ao limite do que hajam recebido em partilha ou ilimitadamente, se não tiver havido liquidação, como *supra* deixamos explanado - *cf.* os artigos 147.º e 162.º e ss. do CSC.

nhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.» [993].

A excussão prévia do património do devedor originário impõe a reclamação de créditos no processo de insolvência nos termos lá estabelecidos, da qual ninguém está dispensado se quiser obter pagamento [994].

A lei não estabelece, pois, nessa matéria, qualquer exceção da favor da administração tributária relativamente às dívidas dessa natureza, pela que a fazenda terá, como qualquer outro credor, representada pelo Ministério Público, reclamar o seu crédito naquele processo para poder obter pagamento[995], ou intentar ação com vista à sua ulterior verificação, nos casos em que a lei o permite [996].

---

[993] O aludido ofício ocupa-se ainda de outros subtemas que se prendem com o esclarecimento do n.º 7, do artigo 23.º, da LGT, como sejam disso exemplo a adoção de medidas cautelares com especial relevância para o arresto, assim como do procedimento de envio dos processos de execução fiscal para os tribunais.

[994] Artigo 128.º do CIRE:

«1 - Dentro do prazo fixado para o efeito na sentença declaratória da insolvência, devem os credores da insolvência, incluindo o Ministério Público na defesa dos interesses das entidades que represente, reclamar a verificação dos seus créditos por meio de requerimento, acompanhado de todos os documentos probatórios de que disponham, no qual indiquem: a) A sua proveniência, data de vencimento, montante de capital e de juros; b) As condições a que estejam subordinados, tanto suspensivas como resolutivas) A sua natureza comum, subordinada, privilegiada ou garantida, e, neste último caso, os bens ou direitos objeto da garantia e respetivos dados de identificação registral, se aplicável; d) A existência de eventuais garantias pessoais, com identificação dos garantes; e) A taxa de juros moratórios aplicável. 2 - O requerimento é endereçado ao administrador da insolvência e apresentado no seu domicílio profissional ou para aí remetido, por correio eletrónico ou por via postal registada, devendo o administrador, respetivamente, assinar no ato de entrega, ou enviar ao credor no prazo de três dias da receção, comprovativo do recebimento, sendo o envio efetuado pela forma utilizada na reclamação.3 - A verificação tem por objeto ***todos os créditos*** *sobre a insolvência,* ***qualquer que seja a sua natureza e fundamento, e mesmo o credor que tenha o seu crédito reconhecido por decisão definitiva não está dispensado de o reclamar no processo de insolvência, se nele quiser obter pagamento****.» (nossos enfatizados).*

[995] Ainda que, por insuficiência da massa, o incidente de qualificação da insolvência tenha carácter limitado. De facto, nessas situações, previstas no artigo 39.º do CIRE, quando o Juiz conclua, face ao que vai alegado no requerimento de insolvência, "*que o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e não estando essa satisfação por outra forma garantida, faz menção desse facto na sentença de declaração da insolvência e dá nela cumprimento apenas ao preceituado nas alíneas a) a d) e h) do artigo 36º",* ainda assim "*qualquer interessado pode pedir, no prazo de cinco dias, que a sentença seja complementada com as restantes menções do artigo 36º*", o que determina deva "*o juiz dar cumprimento integral ao artigo 36º, observando-se em seguida o disposto nos artigos 37º e 38º*", designadamente, fixando prazo para a reclamação de créditos.

Nenhuma exceção está, também aqui, prevista para os créditos da Administração Tributária.

[996] *Vide* o artigo 146.º do CIRE:

«1 - Findo o prazo das reclamações, é possível reconhecer ainda outros créditos, bem como o direito à separação ou restituição de bens, ***de modo a serem atendidos no processo de insolvência****, por meio de ação proposta contra a massa insolvente, os credores e o devedor, efetuando-se a citação dos credores por meio de edital eletrónico publicado no portal Citius, considerando-se aqueles citados decorridos cinco dias após a data da sua publicação.2 - O direito à separação ou restituição de bens pode ser exercido a todo o tempo, mas a reclamação de outros créditos, nos termos do número anterior: a) Não*

Não pode, sequer, em defesa de tese contrária arguir-se o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais ou sustentá-la na soberania do sujeito ativo – Estado.

Na verdade, o invocado princípio tem o seu campo de aplicação na relação tributária, em sentido estrito, assumindo uma função de regulação na relação entre Estado e contribuinte, pelo que a natureza imperativa das normas referidas sempre estará limitada ao processo e às relações tributárias.

Tal natureza imperativa cede e não encontra apoio nem aplicação na legislação especial que é a insolvência, enquanto imperativo à execução universal do património do devedor e à igualdade e soberania dos credores, no qual o Estado surge como um credor como tantos outros e sem o seu estatuto de *jus imperii.*

Ou seja, no processo de insolvência, deixa de existir uma relação "Estado" versus "contribuinte".

Esta desaparece e nasce, em vez dela, com a sentença de insolvência, uma relação entre a massa insolvente e uma universalidade de credores, cujos interesses e regulação se pretendem coesos e unificados num processo com fins, natureza e regimes diferentes do estatuído no CPPT e com este incompatíveis.

Neste, prevalecem o princípio *par conditio creditorum* e o interesse público de preservação do bom funcionamento do mercado.

---

pode ser apresentada pelos credores que tenham sido avisados nos termos do artigo 129.º, exceto tratando-se de créditos de constituição posterior; b) Só pode ser feita nos seis meses subsequentes ao trânsito em julgado da sentença de declaração da insolvência, ou no prazo de três meses seguintes à respetiva constituição, caso termine posteriormente.3 - Proposta a ação, a secretaria, oficiosamente, lavra termo no processo principal da insolvência no qual identifica a ação apensa e o reclamante e reproduz o pedido, o que equivale a termo de protesto. 4 - A instância extingue-se e os efeitos do protesto caducam se o autor, negligentemente, deixar de promover os termos da causa durante 30 dias.». (nossos enfatizados).

O Estado está, pois, em pé de igualdade com os demais detentores de direitos de crédito sobre a insolvente.

As normas do CIRE, às quais a administração está adstrita, visam regular a eliminação ou a reorganização financeira de uma empresa de acordo com uma lógica de mercado. Daí que o processo de insolvência favoreça a "*desjudicialização*", colocando o poder de decisão nos credores e, o Estado, em pé de igualdade com os demais (credores).

O próprio artigo197.º do CIRE, que tem natureza supletiva, implica a possibilidade dos credores regularem de forma diversa e no próprio plano os privilégios creditórios, aflorando assim o princípio da igualdade dos credores (precedida de uma assembleia devidamente convocada e o plano aprovado, respeitada o quórum estabelecido no artigo 212.º).

Aliás, a questão está longe de ser nova.

A propósito da possibilidade de, face ao preceituado nos artigos 85.º n.º 1 e 2, 196.º e 199.º do CPPT e nos artigos 30.º n.º 2 e 36.º n.º 3 da LGT, o plano de insolvência não poder estabelecer um plano de pagamentos de dívidas fiscais que desrespeite o regime nessas normas estatuído, a jurisprudência, embora dividida, tem-se inclinando no sentido da prevalência do CIRE sobre o CPPT e a LGT.

A Relação do Porto, em Acórdão de 06.11.2008 [997], decidiu que, no caso de declaração de insolvência, as normas de natureza fiscal cedem perante a prevalência das normas que regulam o processo de insolvência.

E, bem assim, no Acórdão 26.05.2008 [998], o mesmo Tribunal entendeu que ao ser decretada a insolvência, o binómio Administração/contribuinte sofre como que uma metamorfose: o Estado passa a ser um credor em pé de igual-

---

[997] Proc. n.º 0836085, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 11.09.2013.

[998] Proc. n.º 0852239, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 11.09.2013.

dade com os demais credores e o contribuinte transmutou-se no insolvente, tornando-se, de certo modo único, em função de um plano de insolvência estabelecido especialmente para si.

Não faz sentido, portanto, julgou a Relação, pretender aplicar as normas do CPPT a uma relação jurídica que ganhou uma natureza jurídica totalmente diferente.

Em rigor, aliás, explica, não estamos perante uma derrogação dos preceitos legais que regem a regularização das dívidas fiscais, nomeadamente os artigos 196.º a 200.º do CPPT, pois não estamos no âmbito de uma execução fiscal, mas de uma insolvência, num plano normativo completamente diverso.

Em sentido semelhante, a Relação de Lisboa [999] decidiu que, estando em curso processo de insolvência o pagamento das dívidas fiscais do insolvente fica sujeito ao regime do CIRE, sendo tratadas tais dívidas consoante o aqui previsto, sem que ocorra qualquer derrogação de normas legais imperativas.

Defender que todos os credores se encontraram em pé de igualdade, com exceção da fazenda pública que, apelando aos normativos do CPPT, teria legitimidade para gorar qualquer plano – ficando o processo de insolvência (liquidação/recuperação) refém da anuência das finanças e da segurança social e, consequentemente, do regime que aquela legislação avulsa regula fazendo tábua

[999] Ac. de 17.05.2012, proc. 978/10.6TYLSB-C.L1-2, em www.dgsi.pt, acedido em 11.09.2013.

rasa dos normativos do CIRE, é que seria inconstitucional e violaria a igualdade de credores [1000, 1001].

O que nos leva a concluir que, à semelhança do que dissemos a propósito da falência, a reclamação de créditos no processo de insolvência é condição *sine qua non* para que possa ser assacada responsabilidade àqueles que a lei considera subsidiariamente responsáveis pelas dívidas de natureza tributária, atendendo a que a responsabilidade subsidiária exige a excussão prévia dos bens da devedora originária.

Por outro lado, entendemos, similarmente, que a obrigatoriedade de reclamação de créditos não abrange apenas aqueles que estivessem, à data da declaração de falência, certos e líquidos [1002].

A declaração de falência – como a de insolvência e o registo da dissolução da sociedade – implica que a fazenda deva analisar toda a situação fiscal da sociedade até ao momento e liquidar imposto quando entenda efetuar correções às declarações do sujeito passivo ou substituir-se a ela quando não as aja apresentado, sob pena de, encerrada a liquidação, lhe estar vedado fazê-lo [1003].

Entendimento que é reforçado pela norma do artigo 90.º do CIRE, inovatória face ao CPEREF, que determina que os credores da insolvência apenas

---

[1000] Nesse sentido, entendeu o Supremo Tribunal de Justiça, em Acórdão de 04.06.2009, processo nº 464/07.1 TBSJM-L.S1, em www.dgsi.pt, que

> *«Não obstante o carácter privilegiado desses créditos, a própria lei afirma, no art. 192.º do dito compêndio normativo, que o pagamento dos créditos sobre a insolvência... «pode ser regulado num plano de insolvência em derrogação das normas do presente código» e nem o disposto no nº 2 do citado preceito legal, obsta a que proceda ao perdão ou redução do valor dos créditos, por isso que estas são, justamente, duas das amplas providências legais com incidência no passivo que estão expressamente previstas, como se viu, na alínea a) do nº 1 do art. 196º do CIRE, não se criando qualquer regime de exceção para os créditos privilegiados ou garantidos ou cujos titulares sejam pessoas coletivas de Direito público, designadamente o próprio Estado, salvo o que se encontra previsto no nº 2 do mesmo preceito legal».*

[1001] O Acórdão do mesmo STJ de 02.03.2010, Proc. n.º 4554/08.5TBLRA-F.C1.S1, em www.dgsi.pt, decide, decide, com fundamentos semelhantes, pela possibilidade de afetação dos créditos da fazenda pública nos moldes consignados no plano de insolvência.

[1002] Ainda que não exigíveis, tornar-se-iam exigíveis por efeito da mera declaração, face ao disposto no artigo 91.º do CIRE (com exceção das subordinadas a condição suspensiva), à semelhança do que prescrevia o artigo 151.º do CPEREF.

[1003] Excecionados ficam, recordemos, os casos em que não exista fase de liquidação, aplicando-se o disposto no n.º 2 do artigo 147.º do CSC, que determina a responsabilidade solidária e ilimitada dos sócios por dívidas de natureza tributária.

poderão exercer os seus direitos em conformidade com os preceitos do presente Código durante a pendência do processo de insolvência.

Até porque, à semelhança do que sucedia no artigo 205.º do CPEREF, o CIRE continua a prever, ainda que em moldes ligeiramente diferentes, a possibilidade de verificação ulterior de créditos depois de ultrapassado o prazo de reclamação [1004].

55. *Sucessão* na dissolução e liquidação das sociedades comerciais

A extinção da sociedade – por qualquer das formas que analisamos – é um fenómeno de características sucessórias.

A sociedade dissolvida, como refere SILVA, "*entra imediatamente em liquidação, sendo o seu estatuto o de ente personificado, mas em processo de extinção*", sendo que, sem prejuízo da possibilidade (que será excecional) de regressar à atividade, por deliberação dos sócios, nos termos do disposto no artigo 161.º do CSC, este ente se destina a *morrer* [1005].

Sendo que o tempo em que o ente está moribundo deverá ser o mais curto possível, "*para que se resolvam, definitivamente, as situações dos credores (…) e dos associados*." [1006].

Uma vez encerrada a liquidação (ou no importante caso de partilha imediata, quando, não existindo passivo, os sócios a podem deliberar) são os sócios quem imediatamente sucede nas relações jurídicas da sociedade - *cf.* os artigos 147.º e 162.º e seguintes do CSC.

[1004] *Cf.* o artigo 146.º.

[1005] *A Dissolução e Liquidação das Sociedades …*", p. 292.

[1006] *Idem, ibidem*.

Nos casos em que há partilha imediata, não há, explica VENTURA, fase de liquidação em sentido restrito.

Designadamente, não chega 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 eliminado a fase de liquidação e só nela o liquidatário tem cabimento [1007].

Trata-se, de verdadeira sucessão, sendo, como tal, de afastar teorias que, por qualquer processo técnico-jurídico, concluam ou pela cessação de qualquer titularidade ou que atribuam esta à sociedade. Há apenas que explicar *como* e *porquê* esses débitos, bens, créditos que tinham como sujeito a sociedade passam a ser encabeçados nos sócios. O *como* não pode deixar de ser uma sucessão [1008] .

A Relação de Coimbra, em Acórdão de 22.02.2007, veio expressamente afirmar que a expressão *sucessão* utilizada no artigo 270.º do CPC quando falava da substituição subjetiva da instância [1009] abrange quer a morte de pessoas físicas quer o fenómeno similar que deriva da extinção de uma pessoa coletiva ou de uma sociedade, nos termos do disposto, à data, nos artigos 276.º, n.º 1, a) [1010] e 374.º, n.º 3 [1011], ambos do CPC.

No caso de morte ou extinção da parte, a modificação subjetiva da instância opera-se mediante o incidente da habilitação, a que aludiam, à data da decisão, os artigos 371.º e seguintes do CPC, substituindo as pessoas habilitadas,

---

[1007] VENTURA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades*, p 268.

[1008] *Idem, op. cit.,* p. 480.

[1009] "*A instância pode modificar-se, quanto às pessoas: a) Em consequência da substituição de alguma das partes, quer por sucessão, quer por ato entre vivos, na relação substantiva em litígio; b) Em virtude dos incidentes da intervenção de terceiros."* Corresponde ao atual artigo 262.º, com a mesma redação.

[1010] Causas de suspensão da instância. Hoje, corresponde ao 269.º, que, na citada alínea a), continua a prescrever que a instância se suspende quando falecer ou se extinguir alguma das partes, sem do disposto no artigo 162.º do CSC.

[1011] Hoje, o 354.º, que continua a prever, no citado número 3, que se for parte na causa uma pessoa coletiva ou sociedade que se extinga, a habilitação dos sucessores faz -se em conformidade do disposto neste artigo, com as necessárias adaptações e sem prejuízo do disposto no artigo 162.º do Código das Sociedades Comerciais.

dentro da demanda pendente, a parte falecida ou extinta, ocupando na causa a mesma posição da pessoa que vão substituir [1012].

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.

A habilitação incidental, que aqui interessa considerar, destina-se a colocar o sucessor da parte falecida ou extinta na posição desta, para que, assim, a demanda possa prosseguir. De contrário, a instância terá de continuar suspensa, como deriva do estipulado, no Código de Processo Civil de 1961, nos artigos 276.º, n.º 1, a) e 284.º, n.º 1, a), do CPC [1013].

Para o Tribunal, 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.

É exatamente o que se passa com a LGT quando se refere apenas à sucessão das pessoas físicas.

A norma do artigo 163.º, n.º 1 do CSC pressupõe que a liquidação esteja encerrada, o saldo partilhado e extinta a sociedade, sendo certo que, findo o período de liquidação de uma sociedade dissolvida, nos termos legais, ela terá, forçosamente, de ser considerada extinta.

O que significa que o passivo superveniente não conduz a uma reabertura da liquidação, recaindo a responsabilidade do seu pagamento sobre os antigos

---

[1012] Hoje, os artigos 351.º e ss., sem grandes alterações com exceção das disposições que respeitam ao inventário, atendendo ao novo regime deste processo, bem como à tramitação do incidente de habilitação de cessionário.

[1013] No CPC de 2013, os artigos 269.º, n.º 1, alínea a), já transcrito, e o 276.º, n.º 1, alínea a), que, sem outras alterações que não de estrutura, reza "*1 -A suspensão por uma das causas previstas no n.º 1 do artigo 269.º, cessa: a) No caso da alínea a), quando for notificada a decisão que considere habilitado o sucessor da pessoa falecida ou extinta.*".

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 a sociedade passam a ser encabeçados nos sócios, pela via da sucessão, porquanto antes de operada a extinção da sociedade o respetivo passivo não pertencia àqueles, sendo certo que só estes podem agora ser os novos titulares desse passivo [1014].

A nossa legislação fiscal não faz, dissemos já, qualquer referência expressa à sucessão das pessoas coletivas, deixando, assim, por tratar importantes questões como a da possibilidade de liquidação de imposto e a da exigibilidade do imposto posterior ao encerramento da liquidação da sociedade.

CORREIA é, apesar disso, inequívoco ao afirmar, com apoio em VON TUHR, que à dissolução da sociedade se abre necessariamente uma relação de sucessão e que são os sócios quem vem a suceder à pessoa jurídica na titularidade dos seus bens e direitos [1015].

A *Ley General Tributaria*, como vimos [1016], dispõe que as obrigações tributárias pendentes, bem como as ainda não liquidadas à data do encerramento da liquidação, se transmitem integralmente aos sócios, que por eles respondem solidariamente (entre eles).

[1014] Em Acórdão de 27.02.2007, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 25.08.2013.

«A suspensão da instância é, assim, uma consequência inevitável da junção aos autos do documento comprovativo da extinção jurídica da sociedade, ainda que este facto tenha ocorrido já na pendência da causa em que esta é demandada, que permanece até que se notifique a decisão que considere habilitado o sucessor ou sucessores da pessoa extinta, sendo, por isso, a habilitação o meio idóneo de obter o levantamento da suspensão da instância. Trata-se, de todo o modo, de uma situação anómala ou aberrante que, no fundo, releva o acionamento de uma pessoa sem personalidade jurídica e, consequentemente, sem personalidade judiciária, na qual não há, em rigor, modificação subjetiva da relação processual, porque ela se constitui, «ab initio», com os sucessores do réu falecido ou da pessoa coletiva extinta.»

[1015] *Lições de Direito Comercial*, p. 257.

[1016] *Supra,* pp. 26 e ss..

Em França, o *Code Commercial* trata o processo de dissolução e liquidação da sociedade como fenómeno de transmissão global, mas impõe à administração fiscal o ónus de apurar todas as situações suscetíveis de gerar imposto, liquidando-o, até ao final do procedimento de liquidação da sociedade [1017].

Em França, a personalidade jurídica, como entre nós, subsiste até ao momento do encerramento da liquidação [1018] e à partilha do ativo sobrante, depois de pagas as dívidas, entre os sócios aplicam-se por remissão expressa as disposições relativas às sucessões de pessoas físicas [1019], sem prejuízo de os exsócios decidirem permanecer, quanto a este ativo restante, em estado de indivisão, caso em que se aplicarão as regras gerais destes instituto.

O artigo 163.º, n.º 1, do CSC estipula, pois, quando aos débitos supervenientes, que encerrada a liquidação e extinta a sociedade, os antigos sócios respondem pelo passivo social não satisfeito ou acautelado, até ao montante que receberam na partilha.

[1017] *Vide supra* pp. 26 e ss.

[1018] *Article L237-2 du Code Commercial:*

«La société est en liquidation dès l'instant de sa dissolution pour quelque cause que ce soit sauf dans le cas prévu au troisième alinéa de l'article 1844-5 du code civil. Sa dénomination sociale est suivie de la mention " société en liquidation ".La personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de la liquidation, jusqu'à la clôture de celle-ci. La dissolution d'une société ne produit ses effets à l'égard des tiers qu'à compter de la date à laquelle elle est publiée au registre du commerce et des sociétés.»..

[1019] No original :

«Article 1844-8 : La dissolution de la société entraîne sa liquidation, hormis les cas prévus à l'article 1844-4 et au troisième alinéa de l'article 1844-5. Elle n'a d'effet à l'égard des tiers qu'après sa publication. Le liquidateur est nommé conformément aux dispositions des statuts. Dans le silence de ceux-ci, il est nommé par les associés ou, si les associés n'ont pu procéder à cette nomination, par décision de justice. Le liquidateur peut être révoqué dans les mêmes conditions. La nomination et la révocation ne sont opposables aux tiers qu'à compter de leur publication. Ni la société ni les tiers ne peuvent, pour se soustraire à leurs engagements, se prévaloir d'une irrégularité dans la nomination ou dans la révocation du liquidateur, dès lors que celle-ci a été régulièrement publiée. La personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de la liquidation jusqu'à la publication de la clôture de celle-ci. Si la clôture de la liquidation n'est pas intervenue dans un délai de trois ans à compter de la dissolution, le ministère public ou tout intéressé peut saisir le tribunal, qui fait procéder à la liquidation ou, si celle-ci a été commencée, à son achèvement; Article 1844-9 : Après paiement des dettes et remboursement du capital social, le partage de l'actif est effectué entre les associés dans les mêmes proportions que leur participation aux bénéfices, sauf clause ou convention contraire. Les règles concernant le partage des successions, y compris l'attribution préférentielle, s'appliquent aux partages entre associés. Toutefois, les associés peuvent valablement décider, soit dans les statuts, soit par une décision ou un acte distinct, que certains biens seront attribués à certains associés. À défaut, tout bien apporté qui se retrouve en nature dans la masse partagée est attribué, sur sa demande, et à charge de soulte s'il y a lieu, à l'associé qui en avait fait l'apport. Cette faculté s'exerce avant tout autre droit à une attribution préférentielle. Tous les associés, ou certains d'entre eux seulement, peuvent aussi demeurer dans l'indivision pour tout ou partie des biens sociaux. Leurs rapports sont alors régis, à la clôture de la liquidation, en ce qui concerne ces biens, par les dispositions relatives à l'indivision.»

Esta responsabilidade prescreve, nos termos do n.º 2 do artigo 174.º, no prazo de cinco anos, se, por força de outros preceitos, não prescreverem antes do fim daquele prazo.

Entendemos, no entanto, que o passivo há de ser aquele que não foi satisfeito ou acautelado no procedimento de liquidação por causa não imputável ao credor, ainda que não o seja, porventura, também ao(s) sócio(s) ou aos liquidatários ou administradores judiciais.

Isto porque defendemos que é no procedimento de liquidação que os credores da sociedade dissolvida devem fazer valer os seus direitos. Designadamente, no que às dívidas tributarias respeita, tem a administração o dever de as tornar certas, líquidas, exigíveis e de delas notificar os representantes da sociedade antes do encerramento da liquidação.

Sob pena de, para que possam ser consideradas passivo superveniente de forma a poder reclamar-se dos sócios a dívida, até ao limite do que receberam na partilha, terem de demonstrar que o facto de o passivo ser superveniente à liquidação não se deve a incúria sua.

Sem prejuízo do disposto quanto a sócios de responsabilidade ilimitada e quanto às dívidas de natureza tributária, nos casos em que, por falta de ativo e passivo, não houve fase de liquidação e a partilha foi imediata.

Neste último caso, os sócios assumiram voluntariamente um risco e, muito embora possam ter acautelado os montantes necessários à satisfação dívidas de natureza tributaria ainda não liquidadas, ficam por elas ilimitada e solidariamente responsáveis, nos termos do já muito citado n.º 2 do artigo 147.º do CSC.

56. *Sucessão* na fusão

Fusão significa, genericamente, combinação de dois ou mais *corpos* ou *entes* num só.

No que se refere às entidades que revistam a forma de sociedades, a fusão consiste na junção dos elementos pessoais e patrimoniais de dois ou mais destes entes, passando por efeito de tal junção a existir uma só delas ou uma nova. A fusão implica, assim, a dissolução de algumas [1020] ou de todas [1021] as sociedades que participam no fenómeno [1022] [1023].

A fusão de sociedades é, desse modo, um fenómeno de dissolução sem liquidação [1024], um ato modificativo das sociedades existentes, importando, não obstante esta natureza transformadora, a extinção da sociedade fundida através de um processo de dissolução sem liquidação, sendo que a transmissão global do ativo e passivo não obedece às regras da liquidação [1025].

Do ponto de vista objetivo, *i.e.*, que não o da esfera jurídica do sócio, do *status socci* [1026], a fusão de sociedades pode ser, à semelhança do que acontece com a partilha e o encerramento da liquidação de uma sociedade dissolvida ou declarada insolvente, considerado um fenómeno de *transmissão global*, *i.e.*, ou que importa a transmissão integral [1027] de património(s).

[1020] Na fusão *por incorporação* ou *absorção*, também dita *imprópria*.

[1021] Na fusão *propriamente dita,* por *constituição de nova sociedade*.

[1022] VENTURA, *in Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades, Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, pp. 14-15.

[1023] Embora possa acontecer que as normas da fusão sejam aplicáveis a outros fenómenos, nos quais nenhuma sociedade se extinga, mas "*a coincidência de algumas normas não altera a figura dos atos jurídicos*" – VENTURA, *op. cit.*, p. 18.

[1024] VENTURA, *op. cit.*, p. 25. Nessa medida, para que possam participar na fusão sociedades dissolvidas, é necessário que estas estejam em condições de regressar à atividade e o façam antes da fusão. Exceção feita às sociedades que se tenham apresentado à insolvência ou cuja insolvência tenha sido requerida já não podem participar de operações de fusão – *cf.* o artigo 97.º, números 2 e 3, do CSC.

[1025] GONÇALVES, *op. cit.*, p. 127.

[1026] Ou seja, da participação social, seja ela entendida como *status*, como relação jurídica, como direito subjetivo ou como objeto de direito. *Cf.* VASCONCELOS, *A Participação Social nas Sociedades Comerciais*, pp. 412, e ss., 495 e ss..

[1027] Veja-se o que dispõe o número 4 do artigo 97.º do CSC: "*A fusão pode realizar-se: a) Mediante a transferência global do património de uma ou mais sociedades para outra e a atribuição aos sócios daquelas de partes, ações ou quotas desta; b) Mediante a constituição de uma nova sociedade, para a qual se transferem globalmente os patrimónios das sociedades fundidas, sendo aos sócios destas atribuídas partes, ações ou quotas da nova sociedade.*"

A Diretiva 90/434/CE, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões e cisões, opta por utilizar a expressão "*transferência do conjunto do ativo e passivo que integra o seu património*", porventura menos correta, já que o conjunto do ativo e do passivo é o património, na medida em que a sociedade não é detentora de quaisquer direitos de conteúdo moral que a lei pretenda excluir da "transmissão" ou "transferência" global ou que com esta se extingam.

Veja-se:

> *«Artigo 2º - Para efeitos da presente diretiva, entende-se por: a) «Fusão»: a operação pela qual:- uma ou mais sociedades transferem, na sequência e por ocasião da sua dissolução sem liquidação, o conjunto do ativo e do passivo que integra o seu património para outra sociedade já existente, mediante atribuição aos respetivos sócios de títulos representativos do capital social da outra sociedade, e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10 % do valor nominal ou, na ausência de valor*

A propósito da fusão, a doutrina alemã fala de *totale Universalsukzession* e, da cisão de sociedades, de *partielle Universalsukzession* [1028], assim explicando que, num caso e no outro, se trata de fenómenos jurídicos que envolvem sucessão patrimonial com a possibilidade de envolvimento de várias sociedades e sem que isso envolva necessariamente a extinção da(s) sociedade(s) cujo património se transfere globalmente para outras [1029].

Conhecem-se bem assim, em outros ordenamentos que nos são culturalmente próximos normas fiscais expressas atribuindo à *sociedade incorporante* a posição jurídica de *sucessor tributário* pelas dívidas tributárias da *sociedade incorporada.*

É o que sucede no Brasil. O CTN classifica, nos artigos 128 a 138 a responsabilidade tributária em três categorias: a responsabilidade dos sucessores, regulada nos artigos 129 a 133, a responsabilidade de terceiros, nos artigos 134 e 135, e a responsabilidade por infrações, nos artigos 136 a 138.

Na divisão utilizada pela doutrina moderna, a responsabilidade tratada nestes artigos pode dividir-se em *responsabilidade por substituição* e *responsabilidade por transferência*, sendo que esta última engloba os casos de responsabilidade *dos sucessores*, *por solidariedade* e *de terceiros* [1030].

No que respeita, pois, a esta responsabilidade dos sucessores, *por* transferência, o artigo 132 do Código Tributário Nacional determinam que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação

---

nominal, do valor contabilístico desses títulos, - duas ou mais sociedades transferem, na sequência e por ocasião da sua dissolução sem liquidação, o conjunto do ativo e do passivo que integra o seu património para uma sociedade que constituam, mediante a atribuição aos respetivos sócios de títulos representativos do capital social da sociedade nova, e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10 % do valor nominal ou, na ausência de valor nominal, do valor contabilístico desses títulos,- uma sociedade transfere, na sequência e por ocasião da sua dissolução sem liquidação, o conjunto do ativo e do passivo que integra o seu património para a sociedade detentora da totalidade dos títulos representativos do seu capital social.»

[1028] Num conceito próximo do italiano, de *estinzione-creazione-sucessione universale.* COSTA GONÇALVES, *op. cit,* pp. 128-130.

[1029] *Idem*, *Ibidem*.

[1030] *Vide,* para maiores desenvolvimentos, MENDONÇA, "A Responsabilidade Tributária dos Sucessores nas Operações Societárias"; CUNHA, *Responsabilidade Tributárias dos Sócios nas Sociedades de Responsabilidade Limitada.*

de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

O artigo 129 deixa bem claro que esta responsabilidade se estende ao passivo superveniente, às obrigações de imposto ainda não liquidadas, ao dispor que a responsabilidade dos sucessores de aplica por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Em Espanha o artigo 40 n.º 3 da atual *Ley General Tributaria* determina que em caso de extinção, dissolução sem liquidação ou qualquer outra forma de transmissão global de ativo e passivo, de sociedades e outros entidades com personalidade jurídica, as obrigações tributárias "pendentes" se transmitirão às entidades que a elas sucedam ou que sejam as beneficiárias da operação.

O número 2 do mesmo artigo esclarece que esta responsabilidade é solidária e que se estende às dívidas tributárias que não esteja liquidadas na data em que se dá a extinção.

É também esta, embora sem norma geral expressa, ainda a jurisprudência italiana dominante [1031].

Sendo certo que entre nós também não existe norma fiscal expressa, a mesma solução deriva do regime da fusão encontrado no CSC.

E, nessa medida, serão, na verdade, similares ao fenómeno sucessório, no sentido em que não é, na verdade, o património que muda de sujeito, antes o (eventualmente, novo) sujeito quem ingressa, *succedendo* [1032] na titularidade do património, ao anterior titular [1033].

[1031] *Cf.* FANTOZZI, *Corso di Diritto Tributário,* p. 159.

[1032] Do latim *succedere (sub + cedere)*, tomar o lugar de outrem ou de outra coisa.

[1033] *Cf.* o artigo 130.º do CSC, que determina que a nova sociedade **sucede automática e globalmente à sociedade anterior**.

Ocorre, assim, como no caso das pessoas físicas, um fenómeno, que aqui optamos por chamar de *transmissão global*.

Sendo que muitos autores o qualificam como de ingresso de um sujeito na posição que outro ocupara" [1034], *i.e.*, de substituição do sujeito da situação jurídica (tipicamente, o *de cujus*), com exceção daqueles direitos e obrigações – como, por exemplo, o direito a alimentos – que, pela sua própria natureza, devam extinguir-se com a *morte* [1035] do respetivo titular [1036].

A mudança do devedor, operada pela fusão, e a possível alteração da garantia impõe medidas de proteção dos credores das sociedades fundidas, que, quando omissas na lei, a doutrina e a jurisprudência tendem a suprir [1037].

No nosso sistema, os interesses dos credores são tutelados sobretudo pela via da possibilidade de oposição à fusão que estava regulada no artigo 107º do CSC.

O número 1 do artigo 114.º, que estabelece a responsabilidade solidária dos membros do órgãos de gestão e de fiscalização de cada uma das sociedades participantes pelo danos causados pela fusão, quando não hajam observado, na verificação da situação patrimonial da sociedade, *a diligência de um gestor criterioso e ordenado,* constituiu outra uma medida de proteção dos credores, embora não esteja limitada a estes, sendo até primeiramente dirigida às sociedades e aos sócios de cada uma das sociedades que participaram na fusão, incluindo a incorporante ou a nova.

Esta responsabilidade prescreve, diz o artigo 174.º, n.º 3, do CSC no prazo de cinco anos a contar do registo definitivo da fusão.

[1034] ASCENSÃO, *op. cit.,* p. 35.

[1035] Aqui, sem sentido amplo, *i.e.*, com o desaparecimento da personalidade jurídica do anterior titular.

[1036] Sendo que o fenómeno sucessório também pode ter a virtualidade de constituir situações jurídicas que não existiam na titularidade do *de cujus – idem, ibidem*.

[1037] VENTURA, *Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades*, p. 170.

Com a entrada em vigor do DL 76-A/2003, de 29 de Março, que veio atualizar e flexibilizar os modelos de governo das sociedades anónimas, adotar medidas de simplificação e eliminação de atos e procedimentos notariais e registrais e aprovou o novo regime jurídico da dissolução e da liquidação de entidades comerciais, a oposição à fusão consta dos aditados artigos 101.º A a D.

Os credores cujos créditos sejam anteriores à publicação do registo do projeto de fusão podem, no prazo de um mês a contar de tal publicação, deduzir oposição judicial à fusão, com fundamento no prejuízo que dela derive para a realização dos seus direitos, desde que tenham solicitado à sociedade a satisfação do seu crédito ou a prestação de garantia adequada, há pelo menos 15 dias, sem que o seu pedido tenha sido atendido.

A oposição judicial impede a inscrição definitiva do registo da fusão (a não ser que o credor, apesar da oposição nela consinta) enquanto não tenha havido absolvição da instância ou do pedido.

Sendo julgada procedente, o tribunal determina o reembolso do crédito do oponente ou, não podendo este exigi-lo, a prestação de caução, caso em que o registo só poderá ser lavrado definitivamente quando a sociedade tenha satisfeito o oponente, consignado o crédito em depósito ou prestado a caução fixada por acordo ou decisão judicial.

O número 3 do artigo 101.º - B do CSC prevê a possibilidade de o projeto de fusão conter cláusulas que atribuam ao credor o direito à imediata satisfação do seu crédito, se a sociedade devedora se fundir.

A possibilidade de acordo parece não estar limitada à imediata satisfação do crédito, prevista na citada norma. Nada obstará a que os credores e a sociedade acordem na renúncia a esta proteção especial ou noutras formas de satisfação do crédito, nos limites da lei. Não poderá, porém, acordar-se, que a sociedade incorporada ou as sociedades extintas continuariam a ser devedoras, na

medida em que tal implicaria a subsistência jurídica dessas sociedades, contrariada pela natureza da fusão [1038].

Na verdade, a personalidade jurídica, ainda que, quanto às pessoas morais, tenha carácter instrumental, ao serviço de interesses humanos, não pode ser esquecida, como sucederia se numa tal operação caso se considerasse que as pessoas jurídicas das sociedades não eram afetadas.

Uma qualquer conservação da sociedade fundida, que responderia, por exemplo, perante certos credores (mormente, diante da administração fiscal) é, como tal, irreal e contrária à lei.

Não é possível desligar a fusão da extinção das pessoas coletivas, mas a extinção não é um fim nele mesmo [1039]: extingue-se para renovar ou para criar, o que significa que, ainda que se rejeite uma conceção antropomórfica, se sucessão universal por *morte* da pessoa coletiva, que há substituição na titularidade do património das sociedades que, por força da fusão, se extinguem, perdendo personalidade.

Do registo da fusão derivam três efeitos, simultâneos e automáticos: a extinção das sociedades incorporadas ou, no caso de fusão propriamente dita ou por constituição de nova sociedade, de todas as sociedades fundidas; a transmissão de todos os seus direitos e obrigações para a sociedade incorporante ou para a nova sociedade; finalmente, os sócios das sociedades extintas tornam-se sócios da incorporante ou da nova sociedade.

As sociedades incorporadas ou fundidas na nova desaparecem, como deixamos afirmado, em virtude da fusão, constituindo uma dissolução sem liquidação: todo o seu património se transmite para a nova ou incorporante, pelo que

---

[1038] *Cf.* VENTURA, *op. cit.*, p. 183.

[1039] *Idem, op. cit.*, p. 220.

nada há a liquidar. A transmissão global do património atinge o resultado que a liquidação visava [1040].

Bem andou, pois, do nosso ponto de vista, o STA quando, em Acórdão de 23.09.2009 [1041] decidiu que não podia proceder uma alegação de ilegitimidade para a execução fiscal de uma sociedade comercial, sucessora de sociedade incorporante da sociedade executada originária, visto uma tal sociedade ser o próprio devedor que figura no título ou o seu sucessor, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

O Tribunal admite, bem assim, como hipótese ser a execução instaurada já contra a sociedade incorporante ou nova, em virtude de atos de liquidação ocorridos na esfera da sociedade incorporada ou fundida antes da fusão.

Entendeu, pois – e bem, no nosso entender - o Tribunal que, qualquer que seja a construção dogmática assumida quanto à natureza da fusão, esta operação de reorganização empresarial não extingue as dívidas fiscais da *sociedade incorporada*, ainda que tais dívidas não estivessem ainda liquidadas aquando do registo da fusão, pois que não é a liquidação, mas a verificação do facto tributário, ocorrido antes da fusão da sociedade incorporada e a ela atinente, o facto constitutivo da relação jurídica de imposto, nada obstando igualmente à instauração contra a sociedade incorporada por fusão do processo de execução fiscal tendente à cobrança coerciva daquela dívida.

Note-se, porém, que a nossa concordância com a posição do Tribunal advém do facto de as sociedades incorporadas ou fundidas se extinguirem sem que haja procedimento de liquidação. A inexistência de liquidação obsta ao apuramento e reclamação do crédito a que, defendemos, está obrigado o credor sempre que esta fase efetivamente exista, sob pena de não o poder, posteriormente, exigir.

[1040] *Vide*, mais uma vez VENTURA, *op. cit.*, pp. 225-227.

[1041] Proc. 0372/09, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 12.10.2013.

Por outro lado, a nossa anuência justifica-se com a já citada posição de VENTURA, segundo a qual a extinção não é, na fusão, um fim nela mesma, antes um meio de renovação, de criação, de operar uma substituição [1042].

Aliás, já antes o STA assumira, em Acórdão 12.03.2003 [1043], posição neste sentido, tendo, na altura, acrescentado que a sociedade extinta continua a ser o *sujeito* da relação jurídica tributária, mesmo que a lei designe outros responsáveis pelo respetivo pagamento.

Só admitimos como possível, todavia que a sociedade extinta – no caso de extinção por fusão como no caso de extinção por dissolução e encerramento da liquidação - continue a ser o *sujeito* passivo da relação tributária na perspetiva que identifica este com a pessoa – singular ou coletiva - em relação à qual se verificam os pressupostos da obrigação, na esfera da qual se dá o facto tributário.

Como vimos [1044], porém, sujeito passivo é, de facto, esta pessoa, mas são-nos também restantes obrigados tributários e, nessa medida, também o é – sujeito passivo – a sociedade incorporante, no caso de fusão por incorporação, ou a nova sociedade, no caso de fusão propriamente dita. As sociedades incorporadas ou fundidas foram o sujeito passivo da relação jurídica tributária, mas operou-se nesta, por via da fusão, uma alteração subjetiva.

[1042] A intenção das partes, diz o Autor, é de *unificar* as sociedades, mas não para que a sociedade antiga continue a viver dentro da nova. Os sócios chegaram à conclusão de que seria vantajoso existir apenas uma sociedade ou antes havia duas ou mais e realizam esse seu *intento prático* através do instituto da fusão – *op. cit.*, p. 233.

[1043] Processo 1975/02, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 12.10.2013:

> *«Não implicando o fim da personalidade jurídica de um dado sujeito a extinção dos créditos dos seus credores, nada há na lei que impeça a Administração Fiscal de efetuar um ato tributário de liquidação já depois de extinta a pessoa (singular ou coletiva) sujeito passivo da obrigação jurídica tributária. Menos, de exigir o pagamento da obrigação fiscal já antes liquidada. (...) Em súmula, o desaparecimento da personalidade jurídica coletiva do respetivo sujeito passivo não é causa extintiva das obrigações de crédito, não obstando, pois, a que os credores façam valer os seus correspondentes direitos. Assim, a Administração Fiscal, munida de título executivo em que figura como devedora a sociedade extinta, pode fazer prosseguir (e, até, instaurar) ação executiva para a respetiva cobrança, desde que a dívida se tenha tornado exigível».*

[1044] Vide *supra* 38.Os sujeitos da relação jurídica tributária - o *sujeito passivo*, pp. 245 e ss..

Do ponto de vista fiscal, impõe-se ainda, como vimos analisando, a neutralidade das operações de fusão. Exemplo desta conceitualização [1045] é o especial regime da tributação de mais-valias nestas operações [1046], bem como a consagração legal da possibilidade de isenções, totais ou parciais, de IMT, selo ou emolumentos registais nas operações epigrafadas de reorganização de empresas em resultado de atos de concentração ou de acordos de cooperação [1047], nas quais o património integrado no novo sujeito inclua bens imóveis [1048].

A *ratio* do regime fiscal não é um qualquer incentivo à "reorganização", antes o reconhecimento [1049] de que não há, nestes casos, verdadeira transmissão, antes a alteração do sujeito na titularidade de um património global e autónomo, de onde, a necessária neutralidade fiscal.

Veja-se, a esse propósito, que em França, o *Conseil d'Etat* [1050] entendeu que, sem qualquer ofensa ao princípio da intransmissibilidade ou da pessoalidade da responsabilidade penal, a transmissibilidade das penalizações [1051] fiscais em caso de fusão ou cisão de sociedades, atendendo a que há, nesses casos, transmissão universal do património.

E talvez o mesmo se possa dizer da transformação, ainda que, como ao diante veremos, muitas questões se levantem relativamente à respetiva natureza jurídica.

[1045] Que resulta do disposto no Código das Sociedades Comerciais – *cf.* os artigos 5.º, 7.º, número 4, 97.º e ss., 118.º e ss..

[1046] *Cf.* os artigos 73.º a 78.º do CIRS.

[1047] *Cf.* o artigo 60.º do EBF.

[1048] *Vide,* para maiores desenvolvimentos sobre este regime, XAVIER, FIDALGO e MONTENEGRO, "A Cisão-Fusão e o Relevo Fiscal da Atribuição de Participações aos Sócios das Sociedades Cindidas – Reflexões sobre o Regime Previsto nos Artigos 73.-º e seguintes do Código do IRC", *in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. I, pp. 189 e ss..

[1049] Ainda que, aceita-se, limitado, atentos, nomeadamente, os requisitos da concessão dos benefícios previstos no EBF, que deveria, no nosso entender, ser automática, mesmo atendendo à possibilidade de utilização abusiva das figuras.

[1050] *Conseil d'État, avis, 04.12.2009, n° 329173, Sté Rueil Sports.*

[1051] Veja-se, no entanto, o que *supra* deixamos escrito a propósito da origem de tais sanções, que nalguns casos consistem em majoração de imposto, verdadeiras liquidações adicionais, ainda que com caráter penalizatório.

57. *Sucessão* na cisão

O artigo 118.º do CSC dispõe às sociedades é permitido destacar uma parte do seu património para com ela – ou com partes do património de outras sociedades - constituir outra sociedade ou fundir tais partes com sociedades já existentes. É-lhes permitido, bem assim, nos termos do mesmo artigo, dissolver-se e dividir o seu património, destinando cada uma das partes a constituir uma nova sociedade, a fundir-se com sociedade já existente ou com partes de património destacadas de outras sociedades.

A estas operações se dá o nome de *cisão*.

Nos casos de cisão que importam a dissolução, pouco diferença há relativamente à fusão. A dissolução opera-se, num caso e noutro, sem liquidação. A diferença reside apenas na circunstância de, na cisão, as entidades beneficiárias serem duas ou mais, enquanto na fusão é apenas uma.

Os casos de cisão previstos no citado artigo dividem-se, no fundo, em três modalidades distintas. A primeira, a cisão simples, consiste no destaque de parte do património da sociedade para com essa parte constituir outra.

Na *cisão-dissolução*, a sociedade dissolve-se e divide o seu património, sendo cada uma das parte destinada a constituir uma nova sociedade.

Quando a sociedade destaca parte do seu património, quer se dissolva quer continue, e essas partes se fundem com sociedades já existentes ou com partes do património de outras sociedades, separadas por idêntico processo e com igual finalidade, fala-se em *cisão-fusão* [1052].

Os sócios das sociedades cindidas recebem participação – em princípio, segundo um critério de proporção - nas sociedades beneficiárias e, eventualmente, uma limitada quantia em dinheiro.

[1052] *Vide* VENTURA, *Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades*, p. 36.

Em todos os casos de cisão há transmissão de bens para as sociedades beneficiárias: quando a fusão é simples, há transmissão de determinados bens, identificados no projeto. Há, portanto, transmissão singular, que pode incluir dívidas, sem que, nesse caso, tal transmissão envolva novação e ficando a sociedade cindida solidariamente responsável por tais dívida com a sociedade beneficiária [1053]. Sem qualquer limitação e sem que possa ser afastada a solidariedade.

As sociedades beneficiárias ficam, nos termos do artigo 122.º do CSC, solidariamente entre si responsáveis pela satisfação desse passivo, sem o benefício da excussão prévia da sociedade cindida, mas a sua responsabilidade é limitada ao valor das entradas. Sendo ainda permitido convencionar que a responsabilidade é apenas conjunta.

Nos casos em que a sociedade cindida se extingue, há, de facto, extinção sem liquidação, como há na fusão, o que importa a transmissão universal - ainda que em quotas – do património da sociedade cindida para as sociedades beneficiárias.

O facto de o património ser repartido entre as sociedades beneficiárias não prejudica a universalidade da transmissão: basta que se apele à sucessão *mortis causa*, na qual o facto de haver vários herdeiros, a diferentes títulos, não destrói o carácter universal da sucessão.

A sucessão não é universal por haver só um herdeiro ou beneficiário: é-o, porque envolve a transmissão total do património da pessoa – singular ou coletiva – desaparecida [1054].

Note-se que no Brasil, as normas do CTN relativas à responsabilidade dos sucessores, que *supra* citamos a propósito da fusão são omissas quanto ao instituto da cisão, o que se deverá ao facto de, no Brasil, a cisão só ter sido

---

[1053] *Cf.* o artigo 121º e o número 1 do artigo 122.º do CSC.

[1054] *Idem, op. cit.*, pp. 367-368.

regulamentada pela Lei 6.404, em 1976, quase uma década após o advento do CTN.

Existe uma imensa divergência doutrinária a respeito da sucessão tributária nos casos de cisão.

Há quem defenda que, a atribuição de responsabilidade tributária depende de expressa previsão legal, não podendo o artigo 132 ser interpretado de maneira extensiva para atingir os casos de cisão [1055]. A doutrina maioritária entende que o artigo 233 da Lei 6.404/76 resolve a questão ao atribuir responsabilidade solidária entre a sociedade cindida e as sociedades que receberem o seu património, quando a primeira não se extingue, e as sociedades que receberem o património da sociedade cindida, nos casos de cisão extintiva.

Na verdade, no Brasil como entre nós, nos casos em que, com a cisão, a sociedade cindida se extingue, as sociedades beneficiárias assumem – não há alternativa, atendendo a que a devedora desaparece - o passivo da sociedade cindida, com o caráter extensivo, que analisamos aquando da fusão, ao passivo superveniente. O que, para o que ao presente trabalho importa, terá de se considerar que implica a responsabilidade por dívidas fiscais ainda não liquidadas.

A responsabilidade das sociedades beneficiárias pelo passivo – incluindo o superveniente – é a que haja sido estabelecida no projeto de cisão. Na falta de deliberação sobre tal repartição, entende-se que ela é proporcional ao que a sociedade beneficiária haja recebido, na totalidade do património da cindida.

A responsabilidade por dívidas é solidária, nos termos do número 2 do artigo 126.º do CSC. Nas relações internas, à falta de critério legal, deverá entender-se que a repartição da responsabilidade é proporcional ao ativo líquido atribuído a cada uma delas.

[1055] *Vide* MENDONÇA, "A Responsabilidade Tributária dos Sucessores nas Operações Societárias"; CUNHA, *Responsabilidade Tributárias dos Sócios nas Sociedades de Responsabilidade Limitada.*

58. *Sucessão* na transformação

No instituto da transformação de sociedades há, hoje, que distinguir dois tipos.

O primeiro, a chamada transformação simples ou formal, direta, não implica nem envolve a extinção da personalidade jurídica anterior (a qual se mantém, ainda que inserida na organização adotada pela transformação).

É a *teoria da identidade ou da continuação* da pessoa coletiva societária, segundo a qual a sociedade transformada é a mesma, conserva a sua personalidade jurídica, equivalendo a transformação a mera alteração do objeto social [1056].

[1056] *Cf.* CAEIRO, "Transformação de Sociedades Anónimas em Sociedades por Quotas", *in Temas de Direito das Sociedades*, pp. 235-239.

O segundo, designado de a transformação novatória ou extintiva, que é precisamente aquela que acarreta a dissolução da sociedade transformada, com a correspondente extinção da personalidade jurídica anterior [1057] ,[1058].

A Lei das Sociedades por Quotas previa, no artigo 52.º, a possibilidade de transformação de uma sociedade anónima em sociedade por quotas, o que implicava textualmente a dissolução daquela para se transformar nesta, podendo ser dispensada, em determinadas condições, a liquidação.

[1057] *Idem*, p. 27. *Cf.* , por exemplo, além dos arestos citados pelo Autora nota 15 daquela página, o Acórdão da Relação do Porto de 05.05.2005, Proc. 0532143, disponível em www.dgsi.pt (acedido em 04.04.2013):

> *«A transformação tal como é concebida no atual artº 130º, nº 1 do CSC consiste na modificação do tipo societário sem que isso importe a dissolução da sociedade, a qual continua a existir, mas sob um novo tipo. Não se coloca agora já a discrepância que chegou a manifestar-se acerca da natureza da transformação, quando alguns autores sustentaram a chamada teoria de novação, segundo a qual a transformação em si implicaria a dissolução preexistente para dar origem a uma nova. [Cf. António Pereira de Almeida - Sociedades Comerciais- 2ª edição - 1999, pág. 339/340 e Miguel J.A. Pupo Correia- Direito Comercial-6ª edição- 1999, pág.567].A doutrina recente tem seguido agora sem divergências a teoria da identidade ou continuação, ou seja, tem entendido que o ato de transformação se processa sem que se altere a plena identidade da sociedade e, designadamente, sem que ocorra a dissolução dela, constituindo tal ato uma emanação do princípio geral da liberdade dos sócios de alterarem o pacto social. Efetivamente hoje, no que respeita à transformação de sociedades, tão só se discute a distinção entre a chamada transformação simples ou formal, que não implica nem envolve a extinção da personalidade jurídica anterior (teoria da identidade ou da continuação da personalidade jurídica) e a transformação novatória ou extintiva, que é precisamente aquela que acarreta a dissolução da sociedade transformada, com a correspondente extinção da personalidade jurídica anterior, mas neste caso se assim for deliberado pelos sócios (nº 3 do artº 130º do CSC). [Cf.- Raul Ventura e Luís Brito Correia- Transformação de Sociedades- Anteprojeto e notas justificativas desta problemática BMJ, nºs 218, 219 e 220 e António Caeiro- Temas de Direito das Sociedades 1984, pág. 229 e ss e Estudo publicado na RDE, ano 5º (1979), pág. 21 e Raul Ventura-Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades-Almedina-1990, pág. 415 a 449].A referida distinção, para além de sustentada pela doutrina, tem também clara expressão na disposição constante do artigo 130º, n.º 3, do Código das Sociedades Comerciais, do qual também resulta que a transformação de uma sociedade, em princípio, não implica a dissolução dela, salvo se assim for deliberado pelos sócios.».*

[1058] Ver, ainda, a propósito da transformação como fenómeno de transmissão global, o importante Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 5/2010, disponível em http://dre.pt/pdf1sdip/2010/07/13500/0262102628.pdf (acedido em 04.04.2013):

> *«Deste modo, não é de acolher a tese do recorrente segundo a qual a APSS, S. A., persistiu como um instituto público porque continuou a personalidade jurídica de um ente coletivo que detinha tal natureza; pois o que, ex vi legis, sucedeu foi que a personalidade do ente subsistiu a despeito da transformação da sua natureza.[…]. É claro que, face ao atrás exposto, a menção contida no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto -Lei n.º 338/98, de que a APSS, S. A. […] sucede automática e globalmente à Administração dos Portos de Setúbal e Sesimbra e continua a personalidade jurídica desta, conservando a universalidade de bens, direitos e obrigações integrantes da sua esfera jurídica no momento da transformação», não pode ter a interpretação que lhe dá o recorrente, ou seja, de que a APSS, S. A., continuou a ser um instituto público. Com tal preceito o legislador teve apenas em vista resolver o problema da sucessão do extinto ente público. e., do destino não só da universalidade das relações jurídicas patrimoniais em que o mesmo estava envolvido, mas também do complexo de poderes e atribuições de que era titular, transferindo -os para a APSS, S. A., com vista à prossecução da missão pública que lhe foi confiada — a Administração dos Portos de Setúbal e Sesimbra (cf. Artigo 3.º do citado Decreto -Lei n.º 338/98). Não é, pois, em rigor, da personalidade jurídica da APSS, S. A., de que ali se trata, mas da sua capacidade jurídica.»*

Com esta última afirmação (a de que se trata de um problema de capacidade jurídica) discordamos completamente, sendo certo que com isso não pretendemos tomar posição quanto à questão em apreço, que era a da manutenção da natureza de instituto público.

A doutrina e a jurisprudência dominantes na altura qualificavam a transformação como mera alteração - ainda que profunda - do regime jurídico a que está submetida a sociedade, sem qualquer influência na sua identidade ou personalidade jurídica.

Argumentava-se com o *favor societatis*, com a economia de meios jurídicos, com a subsistência do substrato económico da sociedade – são os mesmos os sócios, o fim da empresa, as forças económicas de que esta dispõe, de onde que o Direito deveria refletir esta realidade económica e social e permitir a continuação do vínculo social, em vez de forçar a respetiva rutura [1059].

Consideravam, pois, que o artigo constituía uma exceção à doutrina da identidade ou manutenção do ente jurídico na transformação de sociedades, ao falar expressamente em dissolução [1060].

Em seu apoio, vinha a conceção da personalidade jurídica das sociedades comerciais ligada ao respetivo tipo, pelo que a mudança de tipo constituiria verdadeira mudança de personalidade. A responsabilidade seria a principal característica da pessoa moral-sociedade, pelo que variando ela variam as pessoas jurídicas [1061].

Em consequência da extinção da sociedade anónima, o artigo 52.º da LSQ dispunha que podia dispensar-se a liquidação e, o 53.º, que o ativo e o passivo da sociedade dissolvida *passavam* para a nova sociedade.

O CSC aceita, dissemos já, ambas as alternativas, sendo que a preferência pela *identidade* se manifesta pelo facto de ser esta a regra e, a *transformação extintiva*, a exceção.

[1059] VENTURA, *Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades*, pp. 344-345.

[1060] NETO, *in Sociedades por Quotas,* pp. 451-454.

[1061] CASTRO, *Transformação de* Sociedades, pp. 70 e ss., *apud* VENTURA, *op. cit.*, pp. 446-446.

No entanto, do ponto de vista de que curamos, não há diferenças entre uma e outra: a transmissão universal é compatível com a manutenção da personalidade.

Em rigor, na primeira, a transformação simples ou formal, não houve mudança de titular. Na segunda, pelo contrário, operou-se uma modificação subjetiva na esfera de direitos e obrigações da sociedade anterior, por meio da mesma *dissolução sem liquidação* que acontece nos casos de fusão e nos de cisão propriamente dita. Na verdade, o número 4 do artigo 130.º do CSC determina que a sociedade transformada sucede *automática e globalmente* à anterior.

A transformação, por si só, mesmo quando importe extinção, é neutra para efeitos de IRC, nos termos do disposto no artigo 66º do CIRC, segundo o qual "*a transformação de sociedades, mesmo quando ocorra dissolução da anterior, não implica alteração do regime fiscal que vinha sendo aplicado nem determina, por si só, quaisquer consequências em matéria de IRC*".

Ressalvado fica o "disposto nos números seguintes", relativos às sociedades civis transformadas numa das espécies previstas no CSC, o que é permitido pelo n.º 2 do artigo 130.º deste Código. Também neste caso, o número 6 fala em sucessão automática e global da sociedade transformada à sociedade – civil – anterior.

59. Ponto de ordem: estado da questão

Analisados que ficaram os processos de liquidação das sociedades comerciais por transmissão global, nos casos em que, por não existir ativo ou passivo, não há fase liquidatória, como nas hipóteses de fusão, cisão e de transformação com extinção, resulta, no nosso entender, claro que se dá um fenómeno de sucessão universal comparável, de uma perspetiva antropomórfica e com as necessárias adaptações, à sucessão por morte de pessoas físicas.

Atendendo à técnica da personalidade jurídica dos entes coletivas, esta conclusão é inevitável: os bens, direitos e obrigações que integravam o património da pessoa extinta (e que não hajam se extinguir-se por força da morte) eram de um sujeito e passam a pertencer a outro, continuando, porém, a ser exatamente os mesmos bens, direitos e obrigações: está, pois, perfeitamente caracterizada a transmissão.

O efeito produz-se *ipso jure* e é dotado de *expansividade* [1062] no sentido sucessório, *i.e*., de todas as relações jurídicas componentes do património transmitido, ainda que desconhecidas ou supervenientes.

Só há, concluímos, fenómeno de transmissão global, dotado desta importante característica de expansividade, que permite, no caso de que curamos, que sejam liquidados impostos depois da extinta a personalidade daquele ente coletivo na esfera do qual se verificou o facto tributário – o sujeito passivo *originário* – quando não exista fase de liquidação.

Quando existe, a responsabilidade não tem esta caraterística e limita-se às obrigações - mormente, fiscais - que à data da extinção da personalidade jurídica já fossem ao menos certas e liquidas.

O que significa que, dissolvida a sociedade – e desde que tenha existido fase liquidatória, por qualquer das formas que a lei permite – a administração tributária deve realizar um esforço de apuramento da situação da sociedade por forma a efetuar as correções que entenda e apurar (liquidar) o imposto devido, antes de encerrada a liquidação.

Depois de encerrada a liquidação, impossível será liquidar imposto à sociedade, ainda que, por um qualquer processo ficcioso, na *pessoa* dos sócios.

[1062] Nas palavras de VENTURA, *op. cit.*, pp. 237-239.

Os sócios são, nos termos do CSC, responsáveis pelo passivo superveniente, entendido como aquele que, embora certo e líquido, não fosse ainda exigível à data do encerramento da liquidação.

Sempre até ao limite do que hajam recebido na partilha.

As únicas exceções – além do que a lei prescreve quanto às sociedades de responsabilidade ilimitada – residem, pois, dissemos já, na hipótese de, por decisão dos sócios, não haver liquidação e nos casos de fusão, cisão e transformação extintiva, fenómenos que se operam através de dissolução sem liquidação.

Não tendo sido dada oportunidade aos credores – *maxime*, à fazenda - para apurar a situação tributária da sociedade e corrigir ou apurar imposto antes da respetiva extinção, percebe-se que a solução consagrada no CSC seja a responsabilidade, ilimitada e solidária, de todos os sócios por dívidas desta natureza.

Na verdade, como decidiu o TCA Sul em Acórdão de 27.11.2012, o número 2 do artigo 147º do CSC "*estabelece um compromisso entre os interesses da fazenda Pública e dos sócios*".

A existência, à data da dissolução, de dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis não obsta à partilha imediata do património social, ao contrário do que sucede com a existência naquela data de dívidas de natureza fiscal já exigíveis ou de dívidas de natureza diferente da fiscal, exigíveis ou não.

Em contrapartida, a responsabilidade pelas dívidas fiscais ainda não exigíveis alarga-se a todos os sócios, ilimitada e solidariamente, portanto muito mais gravosamente do que o estabelecido no artigo 163.º para o passivo superveniente.

A administração fiscal, beneficia, pois, desde a partilha do património social, da responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios. Por outro lado, o sócio

que efetuar à fazenda pagamento superior à quota que lhe caberia goza de direito de regresso contra os outros sócios, nos termos gerais [1063, 1064] .

[1063] *Cf.* o artigo 524.º do CC.

[1064] Proc. 05948/12, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 14.10.2013.

A *VEXATA QUAESTIO*: LIQUIDAÇÕES DE IMPOSTO POSTERIORES À EXTINÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - CONCLUSÃO

Identificada que ficou, esperamos, a lacuna legislativa, recordemos que nos propusemos apresentar uma solução ao julgador, no *status quo* omissivo, que seja suficientemente segura e abrangente para que se atinjam as desejáveis certeza e segurança no tráfego jurídico.

Esperando ter suficientemente preparado o caminho, é, pois, tempo de o fazer.

Era este, recordemos, o problema.

> O Código Civil Português dispõe que a personalidade jurídica das pessoas físicas surge com o nascimento completo e com vida e se extingue com a morte, abrindo-se [1065], nesse momento, a sucessão.
>
> A questão já não será, todavia, tão simples no que respeita às pessoas coletivas. Estas devem a explicação da sua personalidade à chamada teoria da ficção de SAVIGNY.
>
> Segundo uma tal teoria, *grosso modo*, é tratado como pessoa, através de uma ficção teórica, um determinado ente que, embora não sendo uma pessoa em sentido natural, biológico, é sujeito de relações jurídicas. Isto, por forma a permitir um determinado objetivo ou conjunto de finalidades que são, no fundo, humanas.
>
> É sabido, porém, que as pessoas coletivas não sofrem a morte no sentido físico, que é destino das pessoas singulares.

[1065] Não queremos aqui tomar posição sobre esta matéria. Sempre diremos, porém, que – e sempre no que se refere às pessoas físicas – esta afirmação é demasiado simplista. Há, desde logo, no nosso sistema jurídico múltiplos exemplos daquilo que a jurisprudência e a doutrina dominantes têm aludido como reflexos ou extensões da personalidade jurídica quer ao nascituro, quer depois da morte. Esta questão, apesar de muitíssimo relevante sob mais do que um ponto de vista, extravasa o âmbito deste trabalho.

Nem por isso são necessariamente eternas. Pelo contrário, a respetiva personalidade jurídica é suscetível de extinção, a qual, não decorrendo de um acontecimento natural, físico, resulta de circunstâncias que a lei considera aptas a produzir esse efeito.

Acontece que lei fiscal portuguesa não regula suficientemente a questão da possibilidade da liquidação de imposto ao ente coletivo depois de extinta a personalidade jurídica.

Designadamente, a Lei Geral Tributária portuguesa, que se debruça sobre a sucessão *mortis causa* das obrigações tributárias, prevendo expressamente, no artigo 29.º, a possibilidade de liquidação de imposto *post mortem*, não contempla a questão da morte das pessoas coletivas.

As pessoas coletivas, não obstante a ausência de previsão que as contemple, teimam em extinguir-se.

Na verdade, a respetiva personalidade é suscetível de desaparecer por atuação da lei ou por força de negócio jurídico e, apesar das óbvias diferentes entre uma pessoa jurídica e uma pessoa física, de carne e osso, há suficientes semelhanças que justificam que a lei trate, também quanto à morte, o ente moral como uma pessoa.

A Lei Geral Tributária não é completamente omissa no que respeita à extinção das pessoas coletivas, *maxime,* das sociedades. No entanto, trata apenas da responsabilidade dos sócios daqueles tipos de sociedade que não limitam a responsabilidade.

De facto, a este propósito determina, no n.º 2 do artigo 21.º, que no caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívida. Nisso se limitando, aliás, a iterar a disciplina que consta já do CSC.

A chamada lei de cúpula do sistema tributário impõe ainda, quer para os casos de responsabilidade subsidiária quer para os, excecionais, de responsabilidade solidária, regras procedimentais.

Na verdade, no artigo 22.º, prescreve que as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

Nada oferece a LGT, porém, no que se refere às sociedades comerciais cujo tipo pressuponha a limitação da responsabilidade dos sócios, de que é paradigma, neste trabalho, a sociedade do tipo por quotas.

O CIRC, por sua vez, apesar de se referir expressamente à liquidação de sociedades e outras entidades na Subsecção V, limita-se a regular, no artigo 79.º, a determinação do lucro tributável das sociedades dissolvidas e em liquidação, relativamente às quais, note-se, subsiste a personalidade jurídica.

Tão pouco o artigo 80.º, que se ocupa do resultado da liquidação, ou o artigo 81.º, que se preocupa com o englobamento do resultado da partilha para efeitos de tributação dos sócios, adiantam ao problema em mãos.

O CPPT, prevê, no artigo 127.º, número 1, alínea b), para a impugnação, e 166.º, n.º 1, alínea b), para a execução, o incidente da habilitação, neste último caso, de herdeiros. Só se refere à habilitação de sucessores – no processo de impugnação - no caso das pessoas físicas, nos artigos 130.º e 168.º [1066].

O artigo 155.º do CPPT, inserido na parte relativa à execução fiscal, fala da partilha entre sucessores, que serão mandados citar para pagar a parte que proporcionalmente lhes couber na dívida exequenda.

[1066] Artigo que SOUSA considera aplicável aos sucessores de pessoas coletivas extintas, com o que estamos completamente de acordo. *Cf. Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. II, página 403, nota 4.

Como vimos nas páginas iniciais deste trabalho [1067], a legislação fiscal dos nossos países vizinhos não esqueceu, ao contrário da portuguesa, a questão.

Em Espanha, por exemplo, a Ley General Tributaria regula expressamente a questão das obrigações tributárias "pendentes" das sociedades liquidadas, tratando-a como fenómeno de transmissão global, verdadeira sucessão, expressão que, aliás, emprega sem qualquer pudor [1068].

Em França, o *Code Général des Impôts* estabelece que a dissolução de uma pessoa coletiva importa o apuramento imediato dos impostos ainda não liquidados, que entrarão, portanto, em conta em fase de liquidação e partilha.

O CGI vai ao ponto de prever, no Ponto IV do artigo 1754, que as penalizações, taxas e juros constituem encargo da sucessão ou da liquidação, *i.e.,* dos sucessores da pessoa física ou dos continuadores da pessoa moral.

Entre nós, mesmo à míngua de disposição expressa, a questão não pode deixar de ter solução jurídica: não pode haver, em economias e sociedade modernas e sofisticadas, iniciativas que não disponham de um regime jurídico enquadrador e regulador.

A necessidade da certeza e segurança jurídicas e a coerência do sistema impõem, pois, que se faça, em primeiro lugar, apelo a outros normativos.

Até porque, influindo a matéria tributária nos direitos fundamentais, haverá que ter em conta o imperativo de tutela e a proibição de insuficiência [1069].

[1067] *Supra,* A *morte* da pessoa coletiva na Lei Geral Tributária, pp. 16 e ss..

[1069] CANARIS, *in Direitos Fundamentais e Direito Privado*, pp. 81 e ss.. *Cf.* Ainda, a este propósito, NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos.*

O Direito fiscal é, indubitavelmente, uma ramificação, uma parte do todo, do Direito.

É, todavia, ainda nos dias que correm, um Direito mal definido, que força, por vezes violentamente, os princípios, os fins e os limites da ordem jurídica para facilitar aos agentes uma ação livre, orientadas por objetivos políticos, de cobrança da receita, fazenda tábua rasa da pureza da aplicação do Direito.

Em reação, do lado oposto existe, ainda hoje, no Direito fiscal uma especial tradição positivista, que se refugia num princípio de tipicidade fechado, na exclusividade da lei e numa aplicação automática lógico subsuntiva.

Esta orientação positivista supõe uma atividade da administração fiscal total e infalível, limitando-se o controle judicial ao império da lei, i.e., a defender o contribuinte da arbitrariedade da administração, nos casos em que ela não cumpre a lei.

Isto porque nos casos em que a lei fosse cumprida, a resposta da administração seria sempre a certa, particularmente quanto aos atos de determinação e quantificação da matéria coletável, justificada por uma suposta discricionariedade técnica da administração [1070] que ainda hoje os nossos tribunais colhem de forma acrítica.

O Direito fiscal é, neste sentido, um ramo do Direito que muitas vezes se nega enquanto tal, que foge à equidade e à justiça e se apresenta muitas vezes como instrumento de luta, em vez do que devia ser, instrumento de confiança, disciplina e ordem [1071].

No entanto, os impostos não podem deixar de se integrar e ajustar adequadamente no sistema em que se inserem, constituindo pois esta sistematicidade (logicidade, consequencialidade, justeza, coerência ou congruência do sistema) uma exigência da justiça dos impostos e do sistema fiscal [1072] .

[1070] DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal,* pp. 9 -10.

[1071] FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português,* Vol. I., pp. 17 e 18.

[1072] NABAIS, *in O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 599-600, 606 e ss..

> Até porque o Direito fiscal surgiu precisamente como meio de defesa dos cidadãos contra o arbítrio do Estado na cobrança do imposto, de onde resulta uma filosofia assente nas necessidades de certeza e segurança jurídica, de tutela da confiança e de proibição do arbítrio.

Foi este, portanto, o problema que identificamos e que reclama solução, à luz da ciência pura do Direito e de uma lógica sistemática do ordenamento jurídico, que propugnamos.

Deixamos a seu tempo explanado que tivemos, porém, dúvidas antes de afirmar que a lacuna é de previsão. Julgamos, pois, que se impõe recordar o que a esse respeito concluímos.

> Na verdade, embora a lei não preveja expressamente o problema de que curamos – o que configura uma pura lacuna de previsão – ele não deixa de, por vezes, emergir.
>
> Ainda que se considere que, de alguma forma, aqui ou ali, a questão está revista, a verdade é que não há, no Direito tributário, consequência jurídica, o que levaria a classificar a lacuna como de estatuição.
>
> Não nos preocupemos demasiado com a distinção, que não influi, entendemos, ao menos de modo decisivo, na solução.
>
> Merecedora de preocupação é, isso sim, a questão de saber se se trata mesmo de uma lacuna (dúvida que só surge, naturalmente, quando a suposta lacuna é de previsão).
>
> Isto porque não é lacuna tudo o que não está na lei, só o que, faltando, devia lá estar [1073], *i.e.*, a omissão que contraria o *plano* do sistema jurídico.

[1073] ASCENSÃO, *A integração das Lacunas do Sistema Normativo*, p. 21.

No caso de que curamos, dúvidas não podem restar de que, em atenção à lógica do sistema, prevista que está a possibilidade de extinção das pessoas coletivas, não podem ficar por regular as respetivas consequências, também ao nível fiscal.

Não se trata, assim, entendemos, de algo que o legislador não tenha desejado regular, mas de algo que falta.

De outra forma, seriamos forçados a concluir que não há possibilidade de liquidação de imposto posterior à extinção da personalidade jurídica dos entes coletivos.

Uma tal conclusão, sendo porventura tentadora, criaria uma desigualdade relativa às pessoas singulares que não nos parece seja justificável pelas óbvias diferenças, físicas e legais, que existem entre umas e outras.

Há lacuna e ela carece, pois, de integração.

Ora, a *lei fiscal*, que, no sistema jurídico, tem autonomia como ramo do Direito, sendo certo que prossegue políticas económicas, não deixa de ser lei, subordinada a princípios que lhe são anteriores e superiores.

Ultrapassada que foi, como vimos ao longo destas já longas páginas, a fase jusnaturalista, na qual os princípios gozavam de pouca valia, e superada, por seu turno, a fase do positivismo, na qual os princípios só teriam espaço quando houvesse um caso de lacuna legislativa, chega-se ao pós-positivismo, onde os princípios são vistos com o máximo de normatividade.

A ideia de que os princípios derivam das leis foi, aqui, absolutamente superada, sendo construída de maneira inversa: agora são as leis que derivam dos princípios, reconhecendo-se o caráter destes de geração das normas.

Hoje, os princípios são considerados, pela sua própria natureza, elementos-chave da normatividade da Constituição.

Os princípios têm, pois, vindo a ganhar força no que se refere à proteção da identidade da Constituição e à garantia de Justiça justamente devido a seu alto grau de indeterminação, que permite a que se adaptem a situações diversas e que, a partir deles, seja elaborada uma variedade de regras.

Por outro lado, a lei fiscal trata de "realidades jurídicas que lhe são prévias, resultados promovidos e obtidos através da liberdade negocial", configurando-se, assim, como um "Direito de sobreposição" [1074].

O que significa que os conceitos presentes nos vários ramos do Direito privado devem ser respeitados e aproveitados no Direito tributário tal como conformados na sua *origem*.

Ao que acresce que lei fiscal não está sozinha: o sistema jurídico é um todo e obedece a uma lógica, a um sentido.

O "*Direito é mais do que a lei*" [1075], pelo que a interpretação não pode bastar-se com o texto e com o espírito da lei, antes se baseia num elemento anterior e essencial, que é a própria ordem social em que o texto se situa. A lei só logra sentido, se integrada numa ordem social [1076].

É neste contexto – do sistema jurídico como um todo, da hierarquia e da coerência das suas normas – que procuramos encontrar a forma de preencher a lacuna.

Fizemos este caminho no sentido de demonstrar que a nossa aproximação sistemática ao problema que nos ocupa não desrespeita a autonomia do Direito fiscal enquanto ramo dentro do sistema, nem esquece os princípios que lhe são próprios.

Muito pelo contrário, a solução que preconizamos oferece segurança jurídica, na medida em que aplica normas existentes e conceitos há muito dominados pelo intérprete.

[1074] CAMPOS e ANDRADE, *Autonomia Contratual e Direito Tributário*, p. 55.

[1075] ASCENSÃO, o*p. cit.*, p. 916.

[1076] *Idem, ibidem.*

Procuraremos demonstrar que é, na verdade, a solução que respeita a autonomia contratual, no binómio liberdade-responsabilidade que lhe está subjacente, sem porém esquecer os apontados princípios da neutralidade fiscal.

A solução proposta é, bem assim, cremos, a exigida pelo princípio da igualdade, que reclama solução iguais para situações iguais e soluções distintas para questão que também o são, sempre sem discriminar e função de algumas circunstâncias que a ética humana impõe sejam respeitadas, segundo o princípio de que todo o Homem nasce igual.

Acontece, porém, que não tratamos neste trabalho de Homens, mas de organizações humanas.

Os entes coletivos são diferentes das pessoas singulares, ainda que congreguem interesses humanos e tenham características antropomórficas. Têm, pois, com a lei um encontro necessariamente distinto.

Pelo que também aqui se impõe resumir o que a esse propósito dissemos e as conclusões a que chegamos.

Em local próprio deste trabalho [1077] analisamos a origem e a natureza do conceito jurídico de *pessoas jurídicas* ou *morais*.

Estes *entes morais*, por contraponto às pessoas *físicas*, são entes criados pela lei e constituídos pela união de pessoas que se esforçam por atingir algum objetivo comum.

A personalidade deste entes é, no entanto, distinta e autónoma das pessoas que os compõem.

[1077] *Supra,* AS PESSOAS COLETIVAS E O SEU ENCONTRO DISTINTO COM A LEI, pp. 135 e ss..

O Direito ficciona-lhes *pessoalidade* em ordem aos interesses humanos que estes congregam e à necessidade de criação e defesa de um património distinto do dos seus membros. que não possa ser afetado pelas vicissitudes a que estes possam estar sujeitos.

Para que o fim do ente jurídico possa ser atingido, o Direito imagina-lhe órgãos que agem por ele, que por ele se apresentam, que o obrigam contratualmente e o fazem incorrer em responsabilidade extracontratual e criminal, se caso disso.

Tais órgãos não são, portanto, meros representantes de quem não tivesse capacidade de exercício, mas o instrumento pelo qual o ente jurídico age e se faz ouvir e o responsabiliza, tanto quanto a mente humana responsabiliza o corpo.

Também a capacidade de exercício das pessoas coletivas, que tradicionalmente se tem por limitada pelo princípio da especialidade do fim, tem vindo progressivamente ao autonomizar-se, a tal ponto que nos sistemas da raiz anglo-saxónica já se vislumbra o fim do *ultra vires theory*.

A ficção vai ao ponto se de admitir possam estes entes jurídicos ser titulares de direitos relativos à personalidade, ao menos os que respeitem à prossecução do fim ou objetivo em razão do qual foram criados.

Assim, é hoje aceite comummente que direitos tradicionalmente ligados à personalidade, como o direito à reserva, à imagem, ao bom nome e à reputação social ou ao sigilo da correspondência existam e mereçam tutela ativa na esfera das pessoas coletivas.

Chega-se, por vezes, ao ponto de tutelar à pessoa coletiva direitos de personalidade intimamente ligados à ideia de *espírito humano*, como é o caso dos chamados direitos morais de autor, *maxime,* o direito a reclamar a paternidade da obra e a pugnar pela respetiva integridade.

Ao mesmo tempo que o ente coletivo, uma vez nascido, reclama cada vez maior autonomia relativamente às pessoas físicas

que quiseram constitui-lo, a doutrina procura soluções para os casos em que o ente constitui um obstáculo entre os seus membros e os credores deste, propositadamente criado, mantido ou usado para o efeito.

Nesses casos – e sobretudo no que respeita aos entes coletivos constituídos sob a forma de sociedades comerciais – tem-se lançado mão de teorias como a da *affectio societatis* enquanto elemento essencial.

A adesão à teoria da *affectio societatis* enquanto elemento essencial do contrato de sociedade tem como consequência que, quebrada a *affectio* – ou nos casos em que não existe senão a aparência de *affectio* - cessa a justificação da personalidade jurídica. Que, portanto, se extingue com as respetivas consequência para o património dos membros do ente coletivo.

Uma outra doutrina, com consequências menos radicais e talvez por isso mais facilmente aceite, propugna a desconsideração pontual da personalidade jurídica do ente coletivo sempre que a personalidade seja usada de forma abusiva, com o fim de prejudicar terceiros ou de fugir a responsabilidades nas quais os seus membros, não fosse o escudo do ente coletivo, incorreriam.

Note-se que a figura da desconsideração da personalidade jurídica só pode ser usada quando o ordenamento jurídico não forneça outra solução e não afeta a integridade do ente jurídico.

A figura não afeta sequer os negócios praticados pelo ente jurídico cuja personalidade é *desconsiderada*. Apenas ignora ou desconsidera, na configuração do ato jurídico, o sujeito, o ente coletivo, imputando na esfera dos sócios as respetivas consequências.

Em qualquer caso, os entes coletivos têm com a lei um encontro que, em muito, se assemelha ao das pessoas físicas mas que, noutros casos, é, dissemos, distinto.

Como tal, antes de podemos concluir que se podem aplicar, na relação jurídica tributária, aos entes coletivos as características e, *mutatis mutandis*, as regras do fenómeno sucessório previsto para as pessoas físicas, julgamos necessário analisar a natureza, o objeto e os sujeitos daquela relação jurídica, de particulares contornos definidos pelo Direito fiscal.

Tomamos, a seu tempo, posição pela subsistência da relação após a extinção do ente moral, sociedade comercial. Convirá talvez recordar a forma como chegamos a tal conclusão.

> O Direito tributário, de pendor marcadamente tecnicista, tende a ser pouco sensível aos princípios e institutos que enformam o *sistema* jurídico, relativamente ao qual gosta, aliás, de se colocar à margem, limitando o recurso aos princípios e normativos de outros ramos de Direito e proibindo, em certos casos, a analogia.
>
> Trata a personalidade, como vimos também, quando curarmos da questão da personalidade e capacidade tributárias [1078], com particular descuido.
>
> De facto, a um tempo quer estender a personalidade tributária, a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídico-tributárias, a entes destituídos de personalidade jurídica.
>
> A outro tempo, institui particulares mecanismos de responsabilização dos órgãos das pessoas coletivas e dos seus membros pelas dívidas de natureza tributaria e inventa formas muito particulares, potencialmente arbitrárias, de desconsideração da personalidade e da liberdade contratual do ente coletivo, do que é corolário a chamada cláusula geral anti-abuso[1079].

[1078] *Supra,* 33. A personalidade e a capacidade tributária*,* pp. 202 e ss..

[1079] *Vide supra*, 46. Os limites da liberdade negocial, pp. 283 e ss..

Ora, a relação jurídica tributária – como as restantes, constituídas em vida do ente entretanto extinto – subsistirá, cremos, até que todos os efeitos que dela tenham ou possam ainda derivar subsistam ou possam ainda vir a dar-se.

Pelo que com a extinção da pessoa, física ou moral, mudam apenas (alguns) dos sujeitos, os ditos passivos, com a amplitude da expressão *sujeito passivo* que *supra* deixamos exposta.

Durat effectus societatis donec fuerit exactum omne id quod pertinet ad societatem.

A Lei Geral Tributária não faculta, porém, senão uma disposição relativa àqueles tipos societários que não têm o benefício da limitação da responsabilidade - a do artigo 21.º, n.º 2 [1080] – e outra relativamente às pessoas singulares – a do artigo 29.º, n.º 2 [1081,1082], mas nem uma nem outra são solução para o nosso problema.

Nada oferece a LGT no que se refere às sociedades comerciais cujo tipo pressuponha a limitação da responsabilidade dos sócios, de que é paradigma, neste trabalho, a sociedade do tipo por quotas.

A LGT admite, porém, naquele artigo 29.º, n.º 2, a hipótese de liquidação de imposto *post mortem*, quando utiliza a expressão "*mesmo que não tenham ainda sido liquidadas*" [1083].

[1080] "*No caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívida*.".

[1081] "*As obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário*.".

[1082] Impondo, ainda, quer para os casos de responsabilidade subsidiária quer para os, excecionais, de responsabilidade solidária, regras procedimentais, ao afirmar, no artigo 22.º, que "*as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais*.".

[1083] O que é consentâneo com o que dispõe o n.º 2 do artigo 147.º do CSC: "*As dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução não obstam à partilha nos termos do número anterior, mas por essas dívidas ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora reservem, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento*.". A norma levanta, porém, alguns problemas de interpretação, na medida em que se refere a dívidas de natureza *fiscal* e não *tributária* e, por outro lado – o que é mais importante, no âmbito do presente estudo – a dívidas ainda não *exigíveis*.

O que é, para o problema de que curamos, um importante ponto de partida, no sentido de que poderíamos, caso contrário, admitir que, extinguindo-se, com a morte, a relação tributária [1084], se extinguiriam também com ela as obrigações tributarias não liquidadas.

Rectius, que se extinguiria por morte a possibilidade de liquidar imposto por facto tributário ocorrido anteriormente, hipótese perfeitamente plausível atentas as disposições tributárias relativas à extinção da responsabilidade por factos que constituam crime ou contraordenação e o disposto no n.º 2 do artigo 2021.º do CC.

A lei fala, porém, *transmissão por morte*, expressão que julgamos incorreta, na medida em que só são transmissíveis as obrigações já existente à morte do titular.

Pelo que, cremos, o que se transmite é a posição jurídica daquele sujeito, falecido, face à administração tributária, o que implica subsista, durante o prazo de caducidade, o direito à liquidação dos impostos por factos tributários verificados *ante mortem* na esfera do *de cujus*.

Na verdade, o sujeito da obrigação, quando esta é liquidada depois da morte, já não pode ser o *de cujus*, pelo que será ou herança jacente, caso não tenha havido ainda aceitação [1085], ou os herdeiros (ou os legatários, nos casos excecionais em que estes respondem pelos encargos da herança [1086]).

Contra esta nossa posição, vai o n.º 1 do artigo 36.º da LGT, segundo o qual "*A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário*".

Tomado à letra, diríamos então que haveria uma relação jurídica tributária para cada facto tributário, pelo que cada uma dessas

---

[1084] Mercê do fim da personalidade jurídica e, como tal, da possibilidade de ser sujeito e quaisquer direitos e obrigações – *vide, supra,* 33. A personalidade e a capacidade tributária, pp. 202 e ss..

[1085] *Cf.* os artigos 2046.º a 2049.º do CC.

[1086] *Cf.* os artigos 2097.º, 2068.º, 2071.º, n.º 2, 2072.º, 2098.º e 2276.º a 2278.º do CC.

relações só se extinguiria com a concretização (liquidação) e a cobrança do imposto devido eventuais acrescidos, ainda que sobreviesse, no entretanto, a morte.

A ser assim, o devedor originário será sempre aquele na esfera de quem se constituiu a relação tributária, porque nela ocorreu o facto tributário, ainda que, sobrevindo a morte antes da concretização ou do pagamento do imposto, responsáveis serão a sua herança e os sucessíveis a quem a lei atribua esse encargo.

A LGT tem, bem assim, o cuidado de não prejudicar a possibilidade de aceitação a benefício de inventário, que tem a virtualidade de inverter o ónus da prova que caberia, não fosse uma tal aceitação, ao herdeiro quanto à proveniência dos bens que o credor da herança pretende respondam pela dívida [1087].

Eis, assim, identificada uma norma que regula uma situação paralela, parecida ainda que não igual, através da qual será possível preencher a lacuna.

Isto porque tomamos logo no início a posição de que a tal nos obriga o princípio da igualdade, mesmo ressalvadas as diferenças óbvias entre as pessoas singulares e as coletivas e, sobretudo, de que a possibilidade de liquidação de imposto depois da extinção das sociedades comerciais se enquadra no *plano* do sistema jurídico.

Dedicamo-nos, pois, a procurar, no sistema jurídico, a solução para a questão.

Com tal objetivo, referimo-nos, ainda que de forma necessariamente breve, às fontes do Direito tributário, encabeçadas pelos princípios constitucionais e à possibilidade de aplicação subsidiaria, em matérias desta natureza, do disposto noutros normativos, pertencentes a outros ramos de Direito, dando resposta afirmativa à possibilidade de aplicação quer do CC quer do CSC.

[1087] *Cf.* o artigo 2071.º, n.º 1, do CC.

A solução que preconizamos não está, de facto, em nenhuma das citadas disposições normativas que integram o sistema fiscal ou tributário.

Existem, porém, disposições no CSC capazes de oferecer resposta, designadamente, a do artigo 163.º, nº 1 e aquela que está especialmente dirigida às dívidas de natureza tributária no caso de partilha imediata, do artigo 147.º, n.º 2.

Consideramos, aliás, que as normas do artigo 163.º, n.º 1, e do n.º 2 do artigo 147.º, ambos do CSC, constituirão, para as pessoas coletivas do tipo societário, o paralelo do n.º do 2 artigo 29.º da LGT.

Debruçamo-nos já, porque consideramos ser insuficiente o recurso a disposições de outros ramos de Direito, sobre a possibilidade do uso da analogia para resolver este problema, atendendo a que trata ele, indubitavelmente, de uma obrigação de imposto, que não meramente acessória, declarativa ou procedimental.

Distinguimos brevemente a interpretação extensiva da integração, por analogia, para acabar por aderir à ideia de que uma e outra fazem, afinal, parte de um mesmo *processo contínuo* de aplicação do Direito e tomamos posição pela possibilidade de integração da lacuna por meio de tal processo.

Pelo que entendemos que se impunha, por uma questão metodológica, dissecar a questão da natureza e origem da personalidade dos entes jurídicos, a sua capacidade, de gozo e de exercício.

Bem como os elementos essenciais à sua formação – designadamente, dos entes coletivos do tipo societário – à sua manutenção (que exigiria a manutenção da *affectio societatis* ou da *ligabilidad*) e os casos em que a sua personalidade jurídica deve ser desconsiderada.

O que fizemos atrás.

Isto, para defender o paralelismo ou analogia com os fenómenos de transmissão global, de que é paradigma o fenómeno sucessório *mortis causa* pessoas físicas.

Em qualquer caso, a analogia não será o único recurso ao nosso alcance para a resolução deste *cunumdrum*.

O método extra sistemático não nos poderá ser, pensamos, de grande préstimo, na medida em que o caso é demasiado comezinho para merecer apelemos ao Direito natural [1088].

Resta-nos, pois, o método da "*norma que o intérprete criaria*" se fosse legislador e tivesse de legislar "*dentro do espírito do sistema*", que remonta a ARISTÓTELES [1089], e que tentaremos, em jeito de conclusão, sugerir ao julgador.

Antes, porém, de estarmos habilitados a suportar a nossa conclusão, que já adiantamos, falta uma parte importante do percurso.

Na verdade, temos, ao longo deste texto, vindo a falar de dissolução com ou sem liquidação, bem como de fusão e de cisão e transformação extintivas, nos quais a extinção ocorre por meio de dissolução sem liquidação, enquanto processos de transmissão global.

Temos vindo a compará-los ao fenómeno sucessório, *mortis causa*, de pessoas físicas, com características expansivas, de forma a abranger as dívidas que à data da morte estivesse já certas, liquidas e exigíveis e aquelas que só depois da forma ganham certeza, liquidez e/ou exigibilidade.

[1088] Exceção feita à equidade e, ditemos ainda, ao bom senso, que nunca estão em excesso, mas que, como atendem ao caso concreto, não contribuem para a criação de um corpo jurisprudencial gerador das desejáveis certeza e segurança do comércio jurídico.

[1089] ASCENSÃO, *Interpretação das leis ...,* pp. 928 e ss..

Chamamos, já, por outro lado, a atenção para aquilo que é, no nosso entender, a essencialidade da existência de liquidação no que respeita à responsabilidade dos sucessores pelo passivo superveniente.

Impôs-se, aqui chegados, uma análise mais detalhadas destas formas de reorganização societárias, mais ou menos voluntárias, mais ou menos radicais.

Antes disso, entendemos necessário estar habilitados a afastar da hipótese de que cuidamos aquelas em que a dissolução e liquidação de sociedades não tenham tido outro fim ou interesse jurídico económico que não a poupança ou elisão fiscal ou a obtenção de um benefício indevido.

Porque, se assim tiver acontecido, estará a administração habilitada a – desde que o prove e se utilize do procedimento próprio – utilizando a cláusula geral antiabuso, desconsiderar a dissolução e liquidação, que será, para efeitos fiscais, ineficaz.

Recordando,

> A administração poderá, nesse caso, tratar a sociedade como se ela existisse, o que poderá ter como consequência que, tendo havido partilha, esta seja ineficaz relativamente à administração, que poderá fazer-se cobrar coercivamente da dívida de imposto como se os bens fossem da sociedade.
>
> Em alternativa, não tendo ocorrido verdadeira liquidação, porque a sociedade não tinha ativo nem passivo, excutido está o património da devedora originária e poder-se-á, sem necessidade de excutir o dos sócios, reverter contra aqueles a quem a lei atribua responsabilidade subsidiária.
>
> Pelo que a norma geral antielisão não limita a liberdade contratual, antes é por esta limitada, no sentido que não são legítimas

nem devem ser protegidas – designadamente, pela norma – quaisquer expetativas de receita fiscal que o fisco possa ter, em face das despesas que projeta, de tal forma que lhe seja possível exigir do contribuinte que obtenha o máximo possível de rendimento tributável e de poder tributá-lo quando o contribuinte voluntariamente falhe em cumprir esse objetivo [1090].

Assim, "O Direito Tributário, antes de nascer, reconhece a autonomia dos cidadãos. Limitando-se a aguardar os resultados dessa autonomia para os tributar (ou não).".

Mais: o cidadão comportar-se-á de boa-fé, não havendo lugar a abuso de direito (ou de liberdade) se, ao gerir os seus interesses, tiver em conta os custos fiscais e os inserir como mais um fator nos seus planos de vida ou na gestão da sua empresa [1091].

Mas já não estará a comportar-se de boa-fé quando use da sua liberdade negocial para praticar atos dirigidos unicamente a evitar ou diminuir a carga fiscal que, sem eles, lhe seria aplicada e sem que tais atos possuam qualquer outro fim ou utilidade que não esse objetivo [1092].

A *evasão fiscal* - desejada, planeada, mas desde que obtida sem recurso a fraude – não é, assim, necessariamente ilegal, antes "*uma reação normal e economicamente sustentada, dentro do princípio da gestão dos interesses pessoais e das organizações*" [1093].

[1090] CAMPOS e ANDRADE, *in Autonomia Contratual e Direito Tributário*, p. 50.

[1091] *Idem, ibidem*.

[1092] O que não significa, como explicam CAMPOS e ANDRADE, *op. cit*. p. 54, que o contribuinte não possa, entre duas ou mais hipóteses ao seu alcance, escolher aquela que menos carga fiscal implicar. No exemplo dos Autores, uma compra e venda em vez de uma locação financeira.

Isto não contraria, note-se, a afirmação que aqui anotamos, porque, num caso ou noutro, o cidadão, contribuinte, *queria* um determinado bem, ou queria investir, ou precisava de reinvestir, ou preferiu não transferir lucros para o próximo exercício, e determinou a escolha de comprá-lo ou tomá-lo em locação por critérios que até podem ter sido unicamente fiscais.

Diverso – e contrário à boa-fé, no âmbito da aplicação na cláusula geral anti-abuso - será realizar um ou outro negócio (comprar, celebrar uma locação, etc.) como instrumento de um esquema para atingir um fim e sem qualquer outra utilidade que não a poupança fiscal que por via dele se verificará.

[1093] *Idem, ibidem*.

Para o nosso tema, importam-nos sobretudo aquelas decisões de gestão que passem pela fusão, pela cisão, pela transformação da sociedade. Acima de tudo, a decisão última, que passa pela dissolução da sociedade.

Estas operações de (re)organização do sujeito passivo societário têm a comum a circunstância de serem fenómenos de transmissão global, ou *sucessórios*, com consequências nas relações com a administração tributária, designadamente, porque importam, como veremos, uma modificação subjetiva da relação tributária e podem determinar, bem assim, nos processos pendentes, a modificação da instância quanto aos sujeitos.

Foram estas as nossas conclusões.

Analisados que ficaram os processos de liquidação das sociedades comerciais por transmissão global, nos casos em que, por não existir ativo ou passivo, não há fase liquidatória, como nas hipóteses de fusão, cisão e de transformação com extinção, resulta, no nosso entender, claro que se dá um fenómeno de sucessão universal comparável, de uma perspetiva antropomórfica e com as necessárias adaptações, à sucessão por morte de pessoas físicas.

Atendendo à técnica da personalidade jurídica dos entes coletivos, esta conclusão é inevitável: os bens, direitos e obrigações que integravam o património da pessoa extinta (e que não hajam se extinguir-se por força da morte) eram de um sujeito e passam a pertencer a outro, continuando, porém, a ser exatamente os mesmos bens, direitos e obrigações: está, pois, perfeitamente caracterizada a transmissão.

O efeito produz-se *ipso jure* e é dotado de *expansividade* [1094] no sentido sucessório, *i.e*., de todas as relações jurídicas componentes do património transmitido, ainda que desconhecidas ou supervenientes.

Só há, concluímos, fenómeno de transmissão global, dotado desta importante característica de expansividade, que permite, no caso de que curamos, que sejam liquidados impostos depois da extinta a personalidade daquele ente coletivo na esfera do qual se verificou o facto tributário – o sujeito passivo *originário* – quando não exista fase de liquidação.

Quando existe, a responsabilidade não tem esta caraterística e limita-se às obrigações - mormente, fiscais - que à data da extinção da personalidade jurídica já fossem ao menos certas e liquidas.

O que significa que, dissolvida a sociedade – e desde que tenha existido fase liquidatória, por qualquer das formas que a lei permite – a administração tributária deve realizar um esforço de apuramento da situação da sociedade por forma a efetuar as correções que entenda e apurar (liquidar) o imposto devido, antes de encerrada a liquidação.

Depois de encerrada a liquidação, impossível será liquidar imposto à sociedade, ainda que, por um qualquer processo ficcioso, na *pessoa* dos sócios.

Os sócios são, nos termos do CSC, responsáveis pelo passivo superveniente, entendido como aquele que, embora certo e líquido, não fosse ainda exigível à data do encerramento da liquidação.

Sempre até ao limite do que hajam recebido na partilha.

As únicas exceções – além do que a lei prescreve quanto às sociedades de responsabilidade ilimitada – residem, pois, dissemos já, na hipótese de, por decisão dos sócios, não haver liquidação e

---

[1094] Nas palavras de VENTURA, *op. cit.*, pp. 237-239.

nos casos de fusão, cisão e transformação extintiva, fenómenos que se operam através de dissolução sem liquidação.

Não tendo sido dada oportunidade aos credores – *maxime*, à fazenda - para apurar a situação tributária da sociedade e corrigir ou apurar imposto antes da respetiva extinção, percebe-se que a solução consagrada no CSC seja a responsabilidade, ilimitada e solidária, de todos os sócios por dívidas desta natureza.

O número 2 do artigo 147º do CSC estabelece um compromisso entre os interesses da fazenda e os dos sócios, na medida em que a existência, à data da dissolução, de dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis não obsta à partilha imediata do património social.

Isto, ao contrário do que sucede com a existência naquela data de dívidas de natureza fiscal já exigíveis ou de dívidas de natureza diferente da fiscal, exigíveis ou não.

Em contrapartida, a responsabilidade pelas dívidas fiscais ainda não exigíveis alarga-se a todos os sócios, ilimitada e solidariamente, portanto muito mais gravosamente do que o estabelecido no artigo 163.º para o passivo superveniente.

A administração fiscal, beneficia, pois, desde a partilha do património social, da responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios. Por outro lado, o sócio que efetuar à fazenda pagamento superior à quota que lhe caberia goza de direito de regresso contra os outros sócios, nos termos gerais [1095, 1096] .

E eis que, recordando a viagem que fizemos por estas já longas linhas, regressamos ao ponto de partida: é, entendemos, impensável que se deixe sem solução esta que é a nossa *vexata questio*: a questão da possibilidade da liqui-

[1095] *Cf.* o artigo 524.º do CC.

[1096] Proc. 05948/12, disponível em www.dgsi.pt, acedido em 14.10.2013.

dação de tributo posterior à extinção da personalidade jurídica da pessoa coletiva, por facto tributário ocorrido antes de tal extinção, relativamente ao qual não haja decorrido ainda o prazo de caducidade do direito à liquidação que em concreto seja aplicável.

Bem assim, pressupondo que uma tal liquidação de imposto posterior à extinção da personalidade jurídica é admissível, subsiste a questão de saber quem é, extinta a pessoa coletiva, o *destinatário* de tal liquidação.

Dizemos destinatário de uma multíplice perspetiva: em primeiro lugar, haverá que resolver o problema de saber a quem devem ser dirigidas as notificações que compõem o procedimento de liquidação do imposto.

Depois, haverá que decidir quem tem o direito de exercer os direitos de audição prévia, de revisão da matéria tributável achada por métodos indiretos, de reclamação graciosa, de impugnação, etc., que a pessoa coletiva teria, fosse ainda viva.

Em terceiro lugar, é indispensável determinar quem é originariamente o responsável pelo pagamento deste imposto.

Finalmente, haverá que perceber quando pode a Administração Tributária responsabilizar aqueles que só subsidiariamente são chamados pela lei a responder pelas dívidas das pessoas coletivas.

Não há, dissemos, no Direito tributário solução para praticamente nenhuma destas questões, com exceção da última, atendendo a que a disposição do artigo. 23.º, n.º 2, da LGT do artigo determina que a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários.

Fica claro, assim, que, se encontrarmos, no caso de que curamos, os primeiros – o devedor principal e/ou os responsáveis solidários -, saberemos que só excutido o património destes poderão ser chamados os responsáveis subsidiários.

Sendo certo que, se não formos capazes de identificar os devedores originários - e sempre na premissa hipotética de que a liquidação de imposto de que curamos é possível – seriam, imediata e simultaneamente, destinatários e responsáveis aqueles cuja responsabilidade a lei só admite subsidiariamente, solução que rejeitamos.

Para as outras questões não há, repetimos, no Direito tributário, solução cabal.

Não as encontramos no Direito tributário, mas existem, como vimos, no CSC, regras que regulam a responsabilidade pelo passivo superveniente à extinção da sociedade e uma outra que regula a responsabilidade daqueles que eram sócios pelas dívidas de natureza fiscal.

Normas por cuja aplicabilidade pugnamos, acabando por concluir que nada obsta à respetiva aplicação direta às situações de que curamos.

A relação jurídica tributária é, recordemos, uma relação jurídica, não uma relação de poder [1097].

Na verdade, a obrigação tributária, configurada da forma que vimos expondo, não se extingue, como ensina MARTÍNEZ [1098], por *impossibilidade de cumprimento*, ainda que tal impossibilidade advenha, no que a esta investigação respeita, da *morte* da pessoa coletiva.

A matéria da dissolução e liquidação de sociedades está, como vimos, regulada no Código das Sociedades Comerciais [1099] e, o processo judicial de liquidação, no CPC [1100].

[1097] *Cf.* MACHADO, "A Requisição Judicial do Processo Administrativo de Constituição do Crédito Tributário – Inteligência do Artigo 41 da Lei 6.830/80", *in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Vol. I., p. 619.

[1098] *Direito Fiscal*, p. 280.

[1099] Antes, 130.º do Código Comercial e 42.º da Lei das Sociedades por Quotas.

[1100] Nos artigos 1122.º e ss..

Isto, sem prejuízo das regras do CIRE relativas às sociedades insolventes que haja, pela ausência ou reprovação de plano de revitalização ou insolvência, de ser liquidadas [1101].

A entidade dissolvida e que entra em liquidação deixa, com o encerramento da liquidação , de ter personalidade jurídica.

Noutros casos, não há fase de liquidação: há *partilha imediata*, ou há transmissão global.

É o que acontece no caso previsto no artigo 148.º do CSC.

O mesmo sucede, como vimos, nos casos de fusão e de cisão e transformação extintivas, nos quais a extinção se dá *por meio de dissolução sem liquidação*.

A perda da personalidade jurídica envolve, como vimos [1102], a da personalidade tributária, que a pressupõe.

Concordamos com MARTÍNEZ quando, de forma perentória, diz que "*A afirmação de que há entes de facto, desprovidos de personalidade jurídica, que, no entanto, são sujeitos de relações tributárias, gozam de personalidade tributária passiva, envolve uma insanável contradição*".

Divergimos, no entanto, desta posição quando serve para sustentar que o Direito fiscal pode de algum modo *atribuir* personalidade jurídica a determinados entes económicos individualizáveis, personalizáveis [1103].

Para o Autor, não interessa ao Direito tributário que estes entes personalizáveis não possam pagar o imposto, porque não têm património, mas o "*lança-*

[1101] E, antes, do CPEREF, relativa às sociedades que fossem declaradas falidas.

[1102] *Supra,* p. 203.

[1103] E, bem assim, de SANCHES quando afirmou, com apoio em MARTÍNEZ*,* que "*O sujeito passivo da obrigação tributária não tem de ser uma pessoa jurídica*" – *cf. Manual de Direito Fiscal*, p. 251. Sendo certo que um e outro Autores concedem a falta de rigor do CPT e da LGT nesta definição..

mento de um imposto em nome dele determinará responsabilidades" para determinadas pessoas e estas serão chamadas a "*pagar o imposto como* responsáveis *do mesmo, se não preferirem antes pagá-lo em nome da entidade cuja personalidade se acha limitada ao Direito fiscal e a quem foi* liquidado *o referido imposto*." [1104]

Aliás, note-se que o Autor coloca o problema relativamente a *entes de facto* como as sociedades irregulares, para as quais existe, aliás, no CSC uma disciplina jurídica [1105]: são os sócios responsabilizados pelas obrigações que, em nome dela, se tenham constituído.

Na verdade, não são estranhas ao Direito determinadas *extensões* da possibilidade de ser titular de posições jurídicas a quem não tem personalidade.

Confronte-se o disposto no n.º 2 do artigo 4.º do CPC, segundo o qual tem personalidade judiciária quem tem personalidade jurídica, com o disposto no artigo 5.º, que literalmente *estende* a personalidade judiciária à herança jacente e outros patrimónios autónomos sem titular, à sociedade civil, à sociedade comercial irregular, às associações sem personalidade jurídica e aos navios.

O problema que a citada norma do código civil visa resolver não é, no nosso entender, igual ao que aqui nos ocupa, na medida em que ali o problema não se prende apenas com a falta de personalidade, mas também – e sobretudo - com a falta de titularidade do ente ou património a quem, de outra forma, estaria vedado ser parte.

Em qualquer caso, note-se que a norma estende a *personalidade* judiciária, mas já não a *capacidade* judiciária, que coincide com a de exercício e que estes entes, porque desprovidos de personalidade jurídica, não têm, de onde carecerem de representação para poderem estar em Juízo [1106].

[1104] *Direito Fiscal*, pp. 221-223.

[1105] No artigo 36.º do CSC.

[1106] *Vide supra* 33. A personalidade e a capacidade tributária, pp. 202 e ss..

TEIXEIRA posiciona-se inequivocamente contra a admissão da possibilidade de uma *personalidade tributária* distinta da personalidade jurídica e critica a formulação legal, hoje, posta ao artigo 15.º da LGT, "*A personalidade tributária consiste na suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias*" - como pouco rigorosa, infeliz no sentido de que procura uma noção substantiva com recurso a uma formulação processual, de *legitimidade* [1107].

A sociedade existe ou não existe, *tertium non datur* [1108].

No caso de que curamos, não precisamos sequer de falar de *entes de facto*, porque falamos na verdade de uma *pessoa*, *reconhecida enquanto tal pelo Direito*, cuja *pessoalidade,* no entanto, se extinguiu. Ocorrendo, como dissemos já, uma modificação subjetiva nas obrigações de que era ela titular.

Com a dissolução da sociedade cessa, é sabido, o *mandato* dos seus órgãos e agentes [1109], sendo que, quanto àqueles, se dirá mais propriamente que se extinguem com ela, como ficou *supra* exposto [1110].

Sendo certo que, determina o citado número 4 do artigo 19.º da LGT, que os sujeitos passivos residentes fora do espaço comunitário, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por período superior a seis meses, bem como as pessoas coletivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a atividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional.

Acontece que a qualidade de "*representante perante a administração tributária*" que resulta do artigo 19.º, n.º 4, da LGT, nos casos em que tenha existido nomeação, implica, tão só, um mandato.

[1107] *Princípios de Direito Fiscal*, pp. 180-181.

[1108] É o que diz VENTURA a propósito da fusão e de uma suposta conservação da individualidade das sociedades incorporadas ou fundidas – *cf. Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades,* p. 231.

[1109] A enumeração das causas de caducidade do mandato, previstas no art. 1147º do CC, que opera *ipso jure*, não é taxativa, nela cabendo, embora não expressamente contemplada, a extinção de sociedade, que consubstancia a sua morte. *Cf.* os Acórdãos do STJ, de 05.03.2009, e da Relação de Lisboa, de 29.05.2008, já anteriormente citados (nota [933], p. 333).

[1110] *Vide* 29, Capacidade de exercício dos entes coletivos: *representação* (?), pp.161 e ss..

Trata-se de uma representação voluntária (já não que decorreria da qualidade de gerente ou administrador) para levar a cabo a gestão fiscal dos negócios da sociedade cuja atividade cessou[1111], mas que ainda conserva personalidade jurídica, para garantia do cumprimento das suas obrigações acessórias e com vista a assegurar um ponto de contacto para efeitos de eventuais notificações a efetuar pela Administração Tributária.

Uma tal representação não se pode presumir, não dispensa a aceitação expressa do nomeado. Por outro lado, o incumprimento desta obrigação de nomear representante - que tem carácter acessório – constituirá, quando muito, contraordenação.

Dissolvida e liquidada a sociedade, cessa (por efeito da *morte* da pessoa coletiva) este *mandato tributário.*

Os sócios da extinta sociedade, nos casos de extinção por dissolução, e a sociedade incorporante ou nova, nos casos de fusão e de cisão e transformação extintivas, assumem a posição passiva da relação jurídica que detinha a sociedade extinta. No caso, assumem-na perante a Administração Fiscal, sendo, segundo a lei, obrigados a cumprir quer as obrigações tributárias principais quer as meramente formais (*vulgo*, declarativas).

Serão, pois, os sócios, no caso de dissolução propriamente dita, ou a sociedade incorporante ou nova, nos casos de extinção por *meio de dissolução sem liquidação*, a partir desse momento, os responsáveis pela satisfação do eventual passivo da sociedade.

Esta responsabilidade inclui, em certos casos, o passivo superveniente, mas desde que a obrigação já existisse à data da sucessão, *i.e.*, se tivessem já verificado, àquela data, os pressupostos de facto previstos nas regras de incidência do imposto e já tivesse sido liquidado o imposto.

[1111] Mormente, para efeitos de IVA, já que, em sede de IRC, a atividade só cessa, verdadeiramente, com o encerramento da liquidação, nos termos do que dispõe hoje, o artigo 8.º, n,.º 5, do CIRC.

A este propósito, SANCHES fala até de uma mera *pretensão fiscal*, por contraposição a obrigação [1112].

Determina o n.º 2 artigo do artigo 147.º do CSC que os sócios são *ilimitadamente* responsáveis pelo pagamento das dívidas de natureza tributária nos casos de dissolução com partilha imediata, em exceção ao que estabelece o Código relativamente ao restante passivo, pelo qual os sócios só respondem até ao limite do que hajam recebido em partilha.

Na verdade, se bem que o n.º 1 do artigo 147.º CSC exija como requisito para a partilha imediata na sequência da dissolução da sociedade que esta não tenha dívidas, não deixa de prever, no n.º 2 do mesmo artigo, uma situação especial em que a existência de dívidas não obsta à partilha imediata.

VENTURA, 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 meses ou anos depois [1113].

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 ativo social alguma importância e a reservarem para o

---

[1112] *Manual de Direito Fiscal*, pp. 255-256.

[1113] *Dissolução e Liquidação de Sociedades*, p. 271.

pagamento de tais dívidas [1114], sendo certo que tal precaução é, para com o fisco, inoperante.

Nas relações internas, o sócio que pague ao fisco mais do que a sua parte fica, contra os outros, com direito de regresso.

Em contrapartida, a responsabilidade pelas dívidas fiscais ainda não exigíveis compreende as ainda não liquidadas e alarga-se a todos os sócios, ilimitada e solidariamente, em termos, portanto, muito mais gravosos do que o estabelecido no artigo 163.º [1115].

Mas só, entendemos, para estes casos. Isto é, a norma não visa, no nosso entender, criar uma exceção à limitação da responsabilidade dos sócios (também) em caso de dissolução com liquidação para as dívidas de natureza tributária.

Em vida da sociedade, a lei estabelece que os sócios são responsáveis, diante do fisco como dos outros credores da sociedade, até ao limite da sua participação e, concretizando este princípio, em caso de liquidação são-no até ao montante que hajam recebido na partilha.

Significa isto, por um lado, que, havendo fase de liquidação da sociedade – e precedendo-a necessariamente um ato formal de dissolução, sujeito a registo, estão os credores (incluindo a administração fiscal) cientes de terão um determinado período para apurar eventuais créditos contra a sociedade e dar-lhe conhecimento da sua pretensão.

[1114] *Idem, ibidem*.

[1115] Nesse sentido, cf. o Acórdão do TCA Sul de 26.04.2005, Proc. 00714/03, *in* www.dgsi.pt, acedido em 13.10.2013: *"(..) V - Tendo ocorrido a dissolução da sociedade originária devedora, os sócios, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 147.º do CSC, ficam ilimitada e solidariamente responsáveis pelas dívidas fiscais ainda não exigíveis à data da dissolução*".

A sociedade em causa tinha sido dissolvida e, inexistindo passivo, procedeu, na própria escritura de dissolução, à partilha dos haveres sociais. O tribunal fala em liquidação, mas a verdade é que não houve fase liquidatória propriamente dita. Os elementos contabilísticos terão, supomos, sustentado a ausência de passivo (e os sócios correram o risco de proceder à partilha imediata e ao encerramento da liquidação. De onde responderem ilimitadamente, **característica que, dissemos já, é excecional, limitada às hipóteses especialmente previstas na lei, não se estendendo às restantes situações em que não há partilha**.

Isto, para que – à semelhança do que se deixou dito quanto à insolvência – possam tais créditos ser incluídos na listagem do passivo societário e ser pagos com o ativo que eventualmente exista.

O que significa excutir previamente o património societário (pressuposto legal para a posterior responsabilização quer dos sócios quer daqueles que só subsidiariamente respondam pela dívida).

Por outro lado, havendo fase de liquidação, haverá que tomar em consideração a responsabilidade do liquidatário da sociedade.

Dir-se-á ainda que a solidariedade não existe em vida da sociedade.

A obrigação só é solidária, recordemos, quando a lei o determina e, no caso de que curamos, a lei gera-a apenas quando há dissolução e partilha imediata e quanto ao passivo superveniente a estas, de natureza tributária.

Decidindo que não há ativo nem passivo e que não haverá, como tal, fase de liquidação, os sócios assumem o grave risco de ver fixado imposto a qualquer altura compreendida no prazo de caducidade do direito à liquidação e de serem, nesse caso, ilimitada e solidariamente (entre eles) responsáveis diante da fazenda pela liquidação desses créditos (ainda que estimem as importâncias necessárias para tal satisfação).

Morta a sociedade, são, pois, os sócios os próprios *sujeitos passivos* da relação jurídica tributária, ainda que não originários.

Dizemos isto sem querer com isso atribuir, com MYRBACH-RHEINFELD e SALAZAR [1116], à liquidação (do imposto) qualquer carácter constitutivo [1117] da obrigação jurídica.

[1116] *Vide* TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, pp. 249-251.

[1117] *Vide*, a propósito dos Autores que atribuem, de facto, à liquidação de imposto carácter constitutivo, MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, pp. 182-184.

De facto, aceitamos que o *procedimento de liquidação*, culminando na notificação, tem carácter meramente declarativo, não altera a natureza da obrigação de imposto, limitando-se a torná-la certa, líquida e exigível.

Será, aliás, mais propriamente, aceitando-se uma terceira categoria proposta por alguma doutrina, um *ato de verificação constitutivo*, ou de *accertamento*, com carácter dinâmico e funcional, de conteúdo, de facto, estritamente declarativo [1118] ao qual a lei associa, porém, a produção de certos efeitos constitutivos [1119].

Acontece, porém, que entre a constituição da relação de imposto, com o nascimento da obrigação de imposto (com o facto tributário) e a sua liquidação – o ato ou *processo* de a tornar certa, líquida, exigível – ocorreu na relação uma modificação subjetiva e é outro o *sujeito passivo* da obrigação, diverso daquele na esfera de quem ela nasceu.

MARTÍNEZ explica [1120] que se pode assumir a qualidade de sujeito passivo da relação tributária mercê de um *débito não originário*, na medida em que o Direito tributário, antevendo quem é, no fundo, o beneficiário da atividade económica que deu origem, no sujeito passivo originário, à obrigação de imposto, estende-lhes o dever de prestar.

Para o Autor, isso dá-se nos casos de solidariedade, de subsidiariedade, de substituição e de *sucessão*.

[1118] *Vide supra 3*.O ato de liquidação como ato complexo – o *procedimento* de liquidação, pp.21. Já manifestamos dúvidas quanto ao carácter meramente declarativo ou mesmo de *acertamento* do ato de liquidação quando este resulta da aplicação da cláusula geral anti-abuso ou de determinação da matéria coletável por métodos indiretos ou indiciários.

[1119] *Vide supra* nota 23, p. 23.

[1120] *Direito Fiscal*, pp 228-231.

É, na verdade, o caso de que curamos: "*Faltando o originário devedor, por morte ou por qualquer outra forma de extinção da sua personalidade, a respetiva posição tributária é ocupada por vários sucessores*." [1121 , 1122].

Por outro lado, a responsabilidade, solidária e ilimitada, pelas dívidas de imposto posteriores à extinção da personalidade jurídica dos sócios homenageia uma estrutura vincadamente personalista das sociedades por quotas [1123] e é a única responsabilização deste tipo que resistiu no texto da lei face ao Anteprojeto de VENTURA [1124, 1125].

Poder-se-á até defender que se tratará, neste caso, até certo ponto, de uma desconsideração da (extinta) personalidade jurídica, *ope legis*, com carácter excecional [1126, 1127].

A doutrina fiscal chegou mesmo ao ponto de defender, até em relação às sociedades de capitais, a *irrelevância da personalidade jurídica* de todas a sociedades, *em matéria fiscal*, na medida em que estas não revelariam *capacidade contributiva* autónoma, independente da pessoa dos sócios [1128].

Sendo certo que, entendemos, os sócios só serão responsáveis pelo passivo superveniente – mesmo o passivo de natureza fiscal - nos casos em que

---

[1121] MARTÍNEZ, *Direito Fiscal,* p. 246.

[1122] Responsabilidade que, no caso da sucessão de pessoas físicas, é limitada ao património da herança indivisa ou, partilhada, ao que os herdeiros dela hajam recebido, por força das disposições sucessórias do CC. O que já não acontece relativamente à responsabilidade tributária dos sucessores das sociedades comerciais, relativamente ao qual o CSC estabelece o citado regime, excecional, de responsabilidade ilimitada.

[1123] Sendo que, entendemos, as sociedades anónimas não estão excluídas da aplicação deste artigo. A dificuldades está, porém, quanto a estas, manifestamente na questão da prova da titularidade do capital no momento da dissolução, a qual, embora não impossível, sempre é muito mais difícil.

[1124] *In* BMJ, 160.º. pp. 75 e ss.. Neste, configurava-se a possibilidade de os sócios responderem solidariamente com a sociedade para com (determinados) credores sociais e até certos montantes.

[1125] Ver, *supra,* a propósito da natureza personalista ou de capitais da sociedade por quotas, o nosso ponto Formulação do problema: a *morte* das pessoas coletivas e os impostos – a lacuna , pp. 16 e ss.

[1126] "*Há Direitos, como o do Reino Unido, que associam a personalização da sociedade à limitação da responsabilidade dos sócios. Para tais sistemas, as sociedades onde os sócios respondem integralmente pelas obrigações sociais são despersonalizadas*." – *cf.* REALI, *op. cit*., p. 36.

[1127] Há muito que a doutrina tende a recorrer à imagem da desconsideração da personalidade jurídica em situações nas quais o património da sociedade perde autonomia relativamente aos dos sócios. ROYER afirmava, a esse propósito, no seu *Traité des Societés Anonymes*, 1931, vol. IV, p. 335, que quando todas as participações sociais vêm a tornar-se propriedade de uma só pessoa, a sociedade de certa forma se evapora e todos os bens que compõem o património dessa sociedade entram no património particular do sócio único – que será, nesse caso, tudo indica, o único responsável pelo eventual passivo existente - e confundem-se com esse património.

[1128] *Vide* MARTÍNEZ, *Direito Fiscal,* p. 239.

não seja legalmente exigida aos credores a reclamação dos seus créditos ou não exista fase liquidatória ou procedimento destinado ao respetivo reconhecimento.

Na verdade, como vimos [1129], quando a liquidação se processava por via judicial, determinava o número 3 do artigo 1126.º do CPC que "*O credor social cujo crédito não tenha sido satisfeito ou assegurado pode intervir no processo de liquidação, alegando que esta não foi completa e exigindo a satisfação do seu direito*".

O mesmo está previsto nos procedimentos administrativos de dissolução e liquidação, voluntários e oficiosos.

Os artigos 8.º e 9.º do respetivo regime jurídico impõem a publicidade do início do procedimento, tendo como destinatários os credores, que devem *informar os créditos e direitos que detenham sobre a entidade comercial em causa*.

Todo o procedimento de liquidação administrativo prevê a intervenção dos credores.

Do que dissemos é exemplo o artigo 21.º, que prescreve, para os casos em que aos liquidatários pareça inconveniente ou impossível a liquidação da totalidade dos bens e for legalmente permitida a partilha em espécie, o conservador promove a realização de uma conferência de interessados para a qual são convocados os credores não pagos a fim de se apreciarem os fundamentos invocados para a liquidação parcial e as contas da liquidação efetuada e se deliberar sobre o pagamento do passivo ainda existente e a partilha dos bens remanescentes.

O credor pode – *rectius*, deve – se pretende a satisfação do seu crédito, reclamá-lo no processo da liquidação, à semelhança do que acontece relativamente ao credor da insolvente – e acontecia quanto ao credor falimentar – que

[1129] *Supra,* 50.Liquidação das sociedades comerciais, pp. 331 e ss..

deve reclamar os seus créditos na insolvência, se quer ter a possibilidade de ver-se pago à custa dos bens apreendidos para a massa.

De facto, como vimos [1130], determina o artigo 128.º do CIRE que o credor que pretenda obter pagamento deve reclamar o seu crédito nos autos de insolvência, não ficando, em caso algum, dispensado de o fazer nem por força da natureza do crédito nem por força de qualquer especial qualidade do credor.

A lei não estabelece, pois, nessa matéria, qualquer exceção da favor da fazenda nacional, que terá, como qualquer outro credor, que, representada pelo Ministério Público, reclamar o seu crédito naquele processo para poder obter pagamento, ou intentar ação com vista à sua ulterior verificação, nos casos em que a lei o permite.

Aliás, a falta de reclamação determina uma conformação com a mera probabilidade de não ser o património da sociedade em liquidação suficiente para a satisfação do crédito e não se compadece com o disposto no número 2 do artigo 23.º da LGT, que determina de forma inequívoca que "*A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal*", viciando de ilegalidade a reversão que apesar disso seja efetuada.

Para correta interpretação da norma do n.º 1 artigo do artigo 163.º do CSC, quanto ao passivo superveniente não satisfeito ou acautelado na liquidação, pelo qual a lei determina ficam solidariamente responsáveis todos os sócios, ainda que até ao limite do que hajam recebido na partilha, ter-se-á, à luz da unidade do sistema jurídico e da especificidade das normas jurídico-tributárias, de se entender que, quanto às dívidas de natureza fiscal, serão apenas aquelas que não sejam ainda exigíveis à data da dissolução, mas sejam, a essa data, ao menos certas, ainda que não líquidas.

[1130] *Supra,* 54. A questão no CIRE, pp. 350 e ss..

Sendo certo que à circunstância de não terem sido satisfeitas ou acauteladas na partilha terá de ser alheio o credor.

Se assim não se entendesse, atentos os longos prazos que a lei tributária estabelece para as liquidações dos vários impostos e a multiplicidade de critérios, presunções e outras formas de determinação da matéria coletável e do imposto, e a imprevisibilidade que lhes está inerente, a dissolução e liquidação das sociedades comerciais implicaria uma dose de imprevisibilidade e insegurança que o sistema não pode comportar.

Esta responsabilidade pela satisfação das dívidas da sociedade, quando se verifique (que será solidária [1131], nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 21.º da LGT), de natureza tributária, tornará os sócios da extinta sociedade verdadeiros sujeitos passivos [1132] do imposto que haja de ser supervenientemente liquidado, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 18.º da LGT, sendo que só estes mantêm a personalidade tributária, tal qual a define o artigo 15.º da LGT, enquanto "*suscetibilidade de ser sujeito de obrigações jurídicas tributárias*".

As obrigações de natureza acessória, declarativa, também são objeto desta sucessão, impondo-se aos sucessores (os sócios) o dever de declarar o que for legalmente exigível, após a extinção da personalidade jurídica, relativamente à situação tributária da desaparecida sociedade.

[1131] Solidária, esclareça-se, não com a sociedade (que, reitere-se, não existe e portanto não pode ser sujeito de obrigações) como por vezes defende a Fazenda, mas "quanto aos responsáveis entre eles, se houver mais do que um". *Cf.* LEITÃO, *op. cit.*, pp. 116 e 117, que continua:

> *«A talhe de foice dir-se-á que é solidária a obrigação em que vários indivíduos ligados por uma representação mútua se acham constituídos para com um credor que pode exigir de todos conjuntamente ou de cada um de per si, o seu cumprimento integral. A solidariedade, prescrita na lei tributária, na ausência de um conceito próprio, corresponde obviamente à solidariedade passiva e apresenta, portanto, como características a unidade da prestação ao lado da pluralidade de devedores, e, consequentemente, a impossibilidade de cada um deles exigir do credor comum o benefício da divisão.[…]. A responsabilidade solidária é também, para efeitos fiscais, uma importante garantia, que tem a sua fonte expressa na lei e encontra a sua justificação, como outras de que a obrigação tributária se acha munida, em razões de política social, financeira ou administrativa, de segurança e certeza na cobrança dos impostos, exatamente porque se destinam à satisfação dos encargos públicos, das necessidades coletivas.»*

[1132] Pese embora o facto tributário se ter, como é óbvio, verificado na esfera da sociedade. A qualificação da posição do(s) sócio(s) não é despicienda, tendo em conta que relevará não só, como se verá adiante, para efeitos de determinação dos sujeitos do processo de liquidação do imposto e da legitimidade para usar os meios de reação contra o ato de liquidação que a lei prevê, como para a averiguação da própria capacidade contributiva.

É, bem assim, contra os sócios (na pessoa dos liquidatários, quando, não tendo havido partilha imediata, a sociedade haja entrado em liquidação posteriormente à dissolução), contra a sociedade incorporante ou nova, nos casos de fusão e de cisão de transformação extintivas, que devem, em consequência (até porque cessa, com a extinção, também a personalidade judiciária da sociedade), ser propostas as ações relativas a esse passivo – *cf*. o artigo 163.º do CSC.

Sendo que a expressão "ações" terá de ser entendida, para os presentes efeitos, em sentido lato, já que, como não pode deixar de ser, há de compreender eventuais atos (sem sentido complexo) de liquidação de imposto posteriores ao encerramento da liquidação [1133], para cumprimento das exigências legais de forma e substância, como sejam a audiência do interessado, fundamentação legalmente devida e possibilidade de exercício dos direitos de defesa previsto na lei (questões que contendem com a legalidade de tais liquidações) e também porque da válida notificação de tais liquidações sempre dependerá a efetiva cobrança do alegado imposto em falta.

De outra forma, não faria sequer sentido a previsão do n.º 4 do artigo 22.º da LGT, quando prevê que, para que os responsáveis solidários ou subsidiários possam reagir contra a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída, a notificação *ou* a citação deve conter os elementos essenciais da sua liquidação.

Só se fala em *notificação* quando a dívida não seja – no que nos interessa, à data da extinção – certa, líquida e exigível, ou sejam quando não tenha havido ainda *accertamento*.

Estando a dívida liquidada, falar-se-á em citação (para o processo executivo) do sucessor. Se o processo executivo estiver já a correr, falar-se-á, quanto

---

[1133] *Cf.* o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12.04.2000, processo 024558, *in* www.jurisprudencia.no.sapo.pt: "*I - O facto de o ato de liquidação de imposto respeitar a um sujeito passivo - sociedade - já extinto mediante liquidação, implica que a notificação para pagamento da dívida liquidada deve ser feita aos sócios, obrigados como estão ao pagamento, sem prejuízo da eventual responsabilidade dos liquidatários.*".

aos responsáveis subsidiários, em citação, por via da reversão naquele processo [1134], mas, quanto aos sucessores, terá de se falar em habilitação [1135].

Pelo que a notificação da liquidação – as notificações dos atos englobados no procedimento de liquidação - do imposto posteriores à extinção da personalidade jurídica, nos casos em que possa ainda ter lugar (que são apenas, reiteramos, no nosso entender, aqueles em que não tenha havido fase liquidatória da sociedade) terão de ser feitas aos sucessores.

Tudo o que *supra* deixamos exposto não contende, entendemos, com a possibilidade de aplicação da cláusula geral antiabuso, cujo sentido e alcance a seu tempo analisamos [1136].

Na verdade, como lá dissemos em jeito de conclusão, da solução proposta ficam arredadas aquelas hipóteses em que a dissolução e liquidação da sociedade não tenham tido outro fim ou interesse jurídico económico que não a poupança ou elisão fiscal ou a obtenção de um benefício indevido.

Porque, se assim tiver acontecido, estará a administração habilitada a – desde que o prove e se utilize do procedimento próprio – utilizando a cláusula geral antiabuso, desconsiderar a dissolução e liquidação, que será, para efeitos fiscais, ineficaz.

A administração poderá, nesse caso, tratar a sociedade como se ela existisse, o que poderá ter como consequência que, tendo havido partilha, esta seja ineficaz relativamente à administração, que poderá fazer-se cobrar coercivamente da dívida de imposto como se os bens fossem da sociedade.

[1134] *Cf.* o artigo 23.º, n.º 1, da LGT.

[1135] *Cf.* os artigos 130.º, 66.º, al. b) e 168.º do CPPT. *Cf.* ainda o disposto no n.º 2 do artigo 162.º do CSC, que dispensa a habilitação dos sócios nas ações em que a sociedade seja parte à data da extinção.

[1136] *Vide 47.* A norma geral antielisão e o planeamento fiscal*, pp. 312* e ss..

Em alternativa, não tendo existido, porque a sociedade não tinha ativo nem passivo, verdadeira liquidação, excutido está o património da devedora originária e poder-se-á, sem necessidade de excutir o dos sócios, reverter contra aqueles a quem a lei atribua responsabilidade subsidiária.

Discordamos, pois, de forma enfática, com as poucas decisões jurisprudenciais já tornadas públicas a proposito desta matéria [1137].

Fazendo uso das palavras de SANCHES, "*por vezes deparamos situações em que a Administração Fiscal arremete contra negócios jurídicos previstos*

[1137] Veja-se, por exemplo, o que decidiu o STA em Acórdão proferido a 12.03.2003, Proc. 01975/02.

Está absolutamente certa a conclusão do Tribunal de que "*a liquidação da sociedade não implica a extinção da execução fiscal anteriormente instaurada contra ela para cobrança de dívida de impostos*.".

De facto, o CPPT prevê expressamente a figura da habilitação, na alínea b) do n.º 1 do artigo 127.º e no artigo 130.º, quanto à impugnação, e 155.º, 166.º, n.º 1, alínea b) e 168.º, na execução fiscal. Sendo certo que, ainda que assim não fosse, se aplicariam as regras do CPC, *ex vi* do artigo 2.º do CPPT.

SOUSA, no Vol. II do seu CPPT Anotado, p. 403, em nota 4 ao artigo 130.º, considera o artigo – que só refere expressamente a habilitação de sucessores de pessoas físicas – aplicáveis ao *sucessores de pessoas coletivas*.

Já não está, cremos, certo o Tribunal quando implica que a execução deva prosseguir contra a sociedade extinta. Veja-se parte da fundamentação: "*Certa doutrina entende, mesmo, que a personalidade jurídica da sociedade persiste enquanto subsistirem débitos, ao menos relativamente aos credores; outros há que defendem que a personalidade, de facto ainda não extinta, face à existência de débitos a satisfazer, se reconstitui; e outros que entendem que a responsabilidade social é substituída pela dos sócios. Independentemente da posição teórica que se perfilhe, é pela generalidade aceite que existe, até, a possibilidade de instauração de uma execução fiscal com base em título executivo do qual conste como devedor uma sociedade extinta, quando subjacente esteja um ato tributário de liquidação relativo a factos tributários ocorridos antes da extinção. Por maioria de razão, a extinção da sociedade não constitui obstáculo ao prosseguimento da execução anteriormente instaurada contra ela*. ".

Certo que a execução não se extingue – há que habilitar os sucessores, o que é, note-se, ónus do credor. Já não pode é ser instaurada originariamente contra a sociedade extinta - nem pode <u>contra ela</u> prosseguir - depois da sua extinção.

Por outro lado, afirma ainda o Tribunal que "*a sociedade extinta continua, de resto, a ser o sujeito da relação jurídica tributária, mesmo que a lei designe outros responsáveis pelo respetivo pagamento. Não implicando o fim da personalidade jurídica de um dado sujeito a extinção dos créditos dos seus credores, nada há na lei que impeça a Administração Fiscal de efetuar um ato tributário de liquidação já depois de extinta a pessoa (singular ou coletiva) sujeito passivo da obrigação jurídica tributária. Menos, de exigir o pagamento da obrigação fiscal já antes liquidada. Ainda que os sócios se substituam à sociedade na dívida de imposto (cf., hoje, o artigo 21º nº 2 da Lei Geral Tributária, aonde se estabelece a sua responsabilidade solidária).* ".

Não é correto, entendemos, que a sociedade extinta continue a ser o sujeito da relação jurídica tributaria. Os mortos já não são sujeitos de direitos e obrigações. A sociedade foi sujeito passivo – aquele no qual se verificou o facto tributário que deu origem à obrigação de imposto -, mas já não é. São-no, aqueles que lhe sucederam, mas, no que respeita ao passivo superveniente, apenas quando não tenha havido fase de liquidação ou, tendo esta existido, quando a falta de exigência da dívida não se tenha devido a negligência do credor. A administração tributaria pode, é certo, efetuar uma liquidação e instaurar uma execução, desde que o faça já contra os sucessores, nunca em nome da sociedade extinta, e, por ouro lado, os sucessores podem contra a administração invocar que a dívida deveria ter sido tornada certa, líquida, exigível – i.e., devia ter sido liquidada – durante o processo de liquidação da sociedade, sob pena de não ser exigível aos sucessores.

Finalmente, o número 2 do artigo 21.º da LGT, que o Tribunal cita em defesa da sua conclusão, só se aplica às sociedades de responsabilidade ilimitada: *"No caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívida."*

numa norma jurídica, querendo substituir-se ao legislador e ao tratamento que este quis soberanamente conferir a determinadas operações" [1138].

De facto, tem sido prática corrente da Administração Tributária dirigir as notificações dos atos praticados no âmbito de ações inspetivas (início da inspeção, projeto de relatório, relatório definitivo e outros) à própria sociedade, para a respetiva sede, na *pessoa* dos *legais representantes*, sendo que, para este efeito, consideram os antigos detentores dos cargos de gerência/administração ou o (normalmente, presumido) "representante para efeitos fiscais" a que *supra* fizemos referência [1139].

Esta atuação tem tido beneficiado do apadrinhamento dos tribunais, do que constituem prova os arestos que vimos citando.

Na verdade, sendo a relação tributária é, na prática, uma relação de poder, não uma relação jurídica, tantas e tão evidentes são as manifestações de arbítrio nela praticadas diariamente pela administração [1140]. Os tribunais que bem podia proteger os cidadãos contra os arbítrios da administração, apoiam, pelo contrário, a prática arbitrária, negando o Direito e renunciando, portanto a cumprir o seu papel, o *sagrado dever de julgar* [1141]e de assim defender os justos e legítimos direitos do povo.

Veja-se, em apoio da última firmação, que o STA concluiu, nos Acórdãos proferidos a 16.09.2009 e a 23.09.2009 [1142], "*no sentido da admissibilidade da liquidação adicional de imposto e subsequente instauração da execução fiscal tendente à sua cobrança coerciva* ***contra a sociedade extinta*** *por fusão-incorporação*" [1143].

[1138] *In Fusão Inversa e Neutralidade (da Administração) Fiscal*.

[1139] *Vide supra* 43, O representante tributário, pp. 260 e ss..

[1140] MACHADO, "A Requisição Judicial do Processo Administrativo…", p. 618.

[1141] VASCONCELOS, *Direito e Força – Uma Visão Pluridimensional da Coação Jurídica,* p.70, *apud* MACHADO, *ibidem*.

[1142] Processos 0372 e 0370/09, disponíveis em www.dgsi.pt, acedido em 14.10.2013.

[1143] Nosso enfatizado.

Esta corrente jurisprudencial apoia-se na decisão do STA de 12.03.2009, que já anteriormente criticamos, segundo a qual a sociedade extinta continua a ser o sujeito da relação jurídica tributária, mesmo que a lei designe outros responsáveis pelo respetivo pagamento [1144].

Não implicando o fim da personalidade jurídica de um dado sujeito a extinção dos créditos dos seus credores, nada há na lei que impeça a Administração Fiscal de efetuar um ato tributário de liquidação já depois de extinta a pessoa (singular ou coletiva) sujeito passivo da obrigação jurídica tributária. Menos, de exigir o pagamento da obrigação fiscal já antes liquidada.

Em súmula, o desaparecimento da personalidade jurídica coletiva do respetivo sujeito passivo não é causa extintiva das obrigações de crédito, não obstando, pois, a que os credores façam valer os seus correspondentes direitos.

Assim, a Administração Fiscal, munida de título executivo em que figura como devedora a sociedade extinta, pode fazer prosseguir (e, até, instaurar) ação executiva para a respetiva cobrança, desde que a dívida se tenha tomado exigível.

Um tal ato de liquidação não pode deixar de ter como sujeitos os sócios (acionistas) da extinta entidade, nos termos do artigo 163.º do CSC, sob pena de, senão irregularidade procedimental sancionada com a nulidade ou com a anulabilidade dos atos (até pela violação do direito de audição prévia que acarreta uma notificação feita em tais termos) ao menos completa ineficácia quer relativamente à "sociedade", que já não existe.

Quer para efeitos de cobrança desta putativa dívida nas pessoas dos sócios (acionistas) da extinta sociedade, quer ainda para efetivação da putativa

---

[1144] Temos que salientar, porém, sem falsa modéstia, que o Tribunal Central Administrativo Sul veio, muito recentemente, em Acórdão de 10.04.2014, Proc. 07143/13 - em ação por nós patrocinada, com apoio em Parecer de CAMPOS, não publicado - acolher a parte da nossa tese que se aplicava ao caso em apreço.

De facto, o TCA, revogando a decisão da 1.ª instância acolheu a nossa argumentação e decidiu que uma notificação de liquidação adicional de imposto relativa a uma sociedade já dissolvida e liquidada **tem de ser efetuada aos seus sucessores**, os sócios (no caso, a sócia única, a sociedade comercial, que, considerou o Tribunal, era, à data, **a única responsável pelo pagamento do imposto resultante da liquidação em crise**).

responsabilidade subsidiária, já que a efetivação da responsabilidade subsidiária, por via do instituto da reversão, no âmbito do processo executivo pressupõe seja este processo inicialmente intentado contra a sociedade, devedora originária o que, por sua vez, exige que liquidação de imposto que dá origem à dívida exequenda lhe tenha sido validamente notificada.

Parece-nos evidente que tais vícios não poderão ser invocados em sede de impugnação das liquidações de imposto, atenta a ausência de personalidade judiciária da sociedade extinta.

Isto, naturalmente, sem prejuízo da faculdade de atacar, pela via graciosa e/ou judicial, a legalidade da liquidação de imposto que a LGT atribui àqueles a quem a fazenda pretenda assacar a responsabilidade subsidiária.

Sempre poderão, no entanto, ser arguidos pelos interessados aos quais a Administração Tributária pretenda opor o ato de liquidação (*maxime*, para efeitos de cobrança coerciva da dívida que nele terá origem).

O visados poderão, por via de oposição ao processo de execução fiscal contra eles intentado, que normalmente ocorrerá, em coerência com o entendimento que o fisco – ao menos, do ponto de vista prático - tem desta matéria, por via da efetivação da responsabilidade subsidiária através do instituto da reversão, ou, mais raramente, com uma tentativa de recurso, já na fase executiva, ao disposto no artigo 147.º, número 2, do Código das Sociedades Comerciais.

O fundamento de uma tal oposição será subsumível, no limite, não tanto, entendemos, a uma questão de ilegitimidade (aliás, o argumento da ilegitimidade vem sendo afastado pelo Supremo Tribunal Administrativo, com o argumento de que a lei alude expressamente ao “próprio devedor” ou ao “seu sucessor”) ou mesmo de falsidade do título, subsumíveis às alíneas b) e c), respetivamente, do artigo 204.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, como à previsão das alíneas h) – com invocação da ineficácia da notificação – ou, residualmente, da alínea i) daquela disposição legal.

A nossa posição é, no entanto, a de que está em causa, nestas situações, a validade/existência do próprio ato de liquidação [1145], enquanto ato complexo, na verdade, um *procedimento de liquidação* [1146], integrado por um conjunto de atos conexionados com tal fixação e sua imposição ao destinatário, e que culminará com a notificação do ato de liquidação ou *ato final de lançamento* [1147], e aviso para pagamento.

Desta visão é, aliás, corolário o princípio da impugnação unitária, consagrado no artigo 54.º do CPPT.

Isto porque as regras e formalidades que legalmente condicionam a atividade da Administração no processo de formação do ato (administrativo) tributário [1148] servem, na verdade, uma multiplicidade de funções, que não apenas a satisfação do interesse público, como o sejam a segurança, a previsibilidade, a racionalização e a eficiência da atividade da Administração e a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhe digam respeito, *máxime*, nas suscetíveis de o afetar [1149]

O ato de liquidação - formado pela forma que vem sendo usada pela fazenda, acima sumariamente descrita - é indiscutivelmente nulo.

O ato é, defendemos, nulo – não anulável – porque, desde logo, porque que falta um elemento imprescindível: um sujeito, sendo que, à luz do Direito, só é sujeito de direitos e obrigações as pessoas físicas e entidades a quem a lei reconheça personalidade jurídica, e também nulo – não apenas anulável – porque essa falta é, naturalmente, insuprível.

[1145] O paradigma será o ato de liquidação *oficioso,* da iniciativa da Fazenda.

[1146] Para MARTÍNEZ, o ato de liquidação é, na verdade, um processo de lançamento e liquidação. Vide Direito Fiscal, pp. 297 e ss.. TEIXEIRA, *in Princípios de Direito Fisca*l, p. 246, falava também em processo administrativo para a determinação da coleta.

[1147] MARTÍNEZ, *Direito Fiscal,* p. 309.

[1148] *I.e.*, "*a sucessão concatenada e ordenada de atos e formalidades (de factos e operações), estrutural e funcionalmente distintos uns dos outros, tendendo à declaração de direitos tributários, consubstanciada numa decisão final*" –OLIVEIRA, GONÇALVES e AMORIM, *apud* MATOS 2010, p. 21.

[1149] *Cf.* MATOS 2010, pp. 21 a 23.

Aliás, um tal – putativo – ato é, em rigor, mais do que nulo, juridicamente inexistente, entendendo-se a inexistência como a figura jurídica que a doutrina admite ora ao lado ora como a mais grave das nulidades.

A inexistência é um vício radical que se verifica apenas quando ao ato falta um dos seus elementos essenciais: designadamente ser emitido a favor ou contra pessoas fictícias, imaginárias, inexistentes e, por isso, não conter uma verdadeira decisão ou conter uma decisão incapaz de produzir qualquer efeito jurídico.

Um ato juridicamente inexistente está fatalmente ferido de um vício tão grave que nem sequer chega a existir no mundo jurídico e, desse vício, não convalesce jamais, não havendo sequer prazo para que seja declarado inexistente – cf. o artigo 124.º do CPPT e os artigos 137.º n.º 1 e 139.º, n.º 1 do CPA.

> *«Como exemplos de atos inexistentes, após o CPA ter qualificado como atos nulos aqueles a que faltem elementos essenciais têm sido indicados os casos em que não há sequer a materialidade de um ato, havendo apenas a aparência de um ato (…).Vieira de Andrade (…) refere que os «elementos essenciais são os indispensáveis para que se constitua qualquer ato administrativo, incluindo os que caracterizam cada espécie concreta» e dá como exemplos de atos a que faltam os elementos essenciais para constituírem atos administrativos aqueles a que falta o autor ou o destinatário (…).»* [1150]*.*

Aliás, mais do que nulo, este – putativo – ato é, em rigor, juridicamente inexistente.

Entende-se a inexistência como uma figura jurídica que a doutrina [1151] admite ora ao lado da nulidade ora como a mais grave das nulidades, vício radical

---

[1150] SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*.

[1151] É comum uma divisão na doutrina relativamente a esta questão, no Direito administrativo, a inexistência jurídica não tem sido relevada por todos. Assim, Lisboa tende a aceitá-la (por todos, AMARAL, *in Curso de Direito Administrativo*, p. 451, já Coimbra tende a negar-lhe autonomia considerando-a uma nulidade agravada (por todos, ANDRADE, "Validade (do ato administrativo)", *in Dicionário Jurídico da Administração Pública*, vol. VII, p. 582).

O que se compreende porque, além do regime ser semelhante, aplicando-se à inexistência jurídica o regime da nulidade (exceção apenas para a não formação de caso julgado sobre os atos inexistentes), o CPA aglutina as duas figuras jurídicas consagrando expressamente a consequência da nulidade para os atos administrativos a que falte qualquer dos elementos essenciais, artigo 133º nº1, embora, esparsamente, o mesmo diploma refira a inexistência jurídica, por ex,. artigos 137º, n.º 1 e 139.º, n.º1 a) e o CPTA tenha vindo também reconhecer-lhe relevância no artigo 50.º, n.º 1, para feitos de impugnação do ato embora sempre em paridade com a nulidade.

que se verifica apenas quando ao ato falta um dos seus elementos essenciais: designadamente ser emitido a favor ou contra pessoas fictícias, imaginárias, inexistentes e, por isso, não conter uma verdadeira decisão ou conter uma decisão incapaz de produzir qualquer efeito jurídico.

A inexistência jurídica não se confunde com a invalidade ou com a ineficácia do ato: é, em rigor, anterior à própria invalidade porque o ato inexistente é aquele que juridicamente não existe.

O ato administrativo só *existe* quando nela se reúnam os seus elementos essenciais, já analisados [1152].

Designadamente que seja conduta voluntária de um órgão da administração, no exercício de um poder público e destinado à produção de interesses de que a lei o incumbiu, destinado a produzir efeitos jurídicos num caso concreto [1153].

Quando o ato administrativo se dirige a quem não tem personalidade jurídica, a conduta não tem destinatário, não prossegue, por isso, quaisquer interesses e nem pode produzir efeitos num caso concreto. É um ato sem sujeito e, portanto, imperfeito [1154].

É uma questão que não confunde nem com a validade do ato nem com a eficácia do ato.

O ato, para ser válido e eficaz tem, primeiro, de existir, de reunir aqueles elementos essenciais: de contrário, estar-se-á diante de uma materialidade à qual não chega a ser possível reconhecer-se uma determinada categoria jurídica, isto é, um *nomen juris.*

[1152] *Vide supra*, 3. O ato de liquidação como ato complexo – o *procedimento* de liquidação, pp. 21 e ss..

[1153] CAETANO, *Manual de Direito Administrativo,* p. 390, 423.

[1154] A *perfeição do ato,* para CAETANO, confunde-se com a própria existência e não com a eficácia – *cf. Manual de Direito Administrativo*, p. 424.

Por isso um ato juridicamente inexistente está fatalmente ferido de um vício tão grave que nem sequer chega a existir no mundo jurídico [1155].

Também AMARAL[1156] considera inexistentes aqueles atos aos quais faltem requisitos mínimos de identificabilidade, tanto orgânicos, como formais ou substanciais.

ANDRADE [1157], refere que os elementos essenciais são os indispensáveis para que se constitua qualquer ato administrativo, incluindo os que caracterizam cada espécie concreta

Dá precisamente como exemplos de atos a que faltam os elementos essenciais para constituírem atos administrativos aqueles a que falta o autor ou o destinatário, embora os enferme de mera nulidade por entender desnecessário o recurso à inexistência face ao n.º 1 do artigo 133.º do CPA.

Advogando nós, em defesa do rigor conceptual, a manutenção, face ao atual CPA, da distinção entre nulidade e inexistência, então é manifesto que falta ao ato de liquidação - *procedimento de liquidação* – de que falamos um requisito mínimo de identificabilidade que permita materializar aquela decisão como um ato administrativo.

Impossibilitada fica, portanto, diante de um tal putativo ato, a possibilidade de excutir previamente o património da devedora originária e dos seus sucessores, prejudicando irremediavelmente a possibilidade de reversão.

Prejudicada fica, entendemos também, a possibilidade de reversão quando o credor fazenda, no procedimento de liquidação da sociedade, não faça valer o seu crédito, quer reclamando o que já é certo, líquido e exigível, quer lançando mão de todos os meios ao seu alcance com vista ao rápido e completo

---

[1155] *Cf.* o artigo 124.º do CPPT.

[1156] *Op.cit*., p. 453. Também, SOUSA, "Inexistência Jurídica" *in DJAP*, embora fazendo parte da doutrina que distingue as figuras da nulidade e da inexistência, reconhece que o CPA ao definir a nulidade por natureza com uma cláusula geral no artigo 133.º n.º 1, definiu de tal modo a nulidade que praticamente cobre todas as situações que a doutrina e a jurisprudência consideravam de inexistência jurídica do ato administrativa.

[1157] *Op. cit*., pp. 582 e ss..

apuramento da situação tributária da sociedade e à liquidação do imposto que se mostre devido.

A administração só poderá lançar mão do disposto no artigo 163.º do CSC quando o passivo (superveniente) não tenha em sede de liquidação sido satisfeito ou acautelado por facto que não lhe seja imputável.

Terá, nesse caso, de chamar os sócios ao procedimento de liquidação do imposto e, findo este e tornado eficaz, instaurar contra eles execução fiscal.

Consequentemente, só depois de, tendo-a, usar, efetivamente, esta possibilidade poderá, sendo os bens que os sócios receberam em partilha insuficientes para a satisfação do crédito fiscal, a administração chamar os responsáveis subsidiários à execução por via da reversão.

Só assim não será, reiteramos, nos casos em que os sócios decidiram proceder à partilha imediata e a lei o permita. Nesses casos – e tendo em conta que ao credor não foi dado intervir em sede de liquidação para apuramento e reclamação dos seus créditos (porque não houve fase de liquidação) – os sócios respondem, solidaria e ilimitadamente, pelas dívidas de natureza tributaria.

Nas já liquidadas, o processo de execução deverá ser instaurado contra os sócios. Quanto às ainda não liquidadas, deverão ser-lhes dirigidos todos os atos que constituem o procedimento de liquidação do imposto.

Constatada a insuficiência dos bens dos sócios para a satisfação das dívidas de natureza tributaria, à administração não está, entendemos, vedado o chamamento dos responsáveis subsidiários, por via de reversão no processo de execução fiscal que haja primeiro sido instaurado contra os sucessores da sociedade.

É esta, entendemos, a solução que conduz a metodologia da ciência do Direito, no respeito pelos princípios que enformam o *sistema*, aberto, autopoiético, apto a encontrar dentro de si as soluções para as hipóteses não previstas, se necessário, gerando-as sem necessidade de intervenção do legislador.

Julgamos, pois, que a criação de norma que regule a questão é desnecessária: a solução alcança-se dentro do sistema pela via que expusemos. Seria, porém, desejável numa perspetiva meramente esclarecedora, potenciadora de maior certeza e segurança jurídicas, de proteção das expectativas em que a organização societária assenta as suas decisões, contribuindo para a estabilidade da vida social que é, em última análise, como ensina MACHADO [1158], missão contida na própria ideia de Direito.

A solução preconizada vai de encontro aos princípios constitucionalmente consagrados em matéria fiscal, mormente os da legalidade, da igualdade, nas vertentes da capacidade contributiva, na generalidade, neutralidade e tributação pelo rendimento real.

Por outro lado, não colide com a proibição da analogia em direito fiscal, que se limita às constitucionalmente matérias reservadas à lei.

Aliás, não há, na solução que preconizamos, verdadeira analogia, na medida em que nos limitamos a procurar, coligir e interpretar as normas que existem, ainda que fora do alcance do Direito fiscal.

Acontece que, esperamos ter deixado claro, o Direito fiscal não pode legitimamente reclamar um estatuto excecional, de *outsider* ao sistema, aos princípios que o regem e aos institutos que lhe são transversais.

O objetivo da cobrança do imposto não tem, ainda que esteja plenamente justificado à luz do contrato social, a virtualidade de gerar poderes extra sistema e órgãos que, sem o controle da legalidade, os exerçam.

Sendo que a legalidade só pode plenamente entender-se numa perspetiva de unidade do ordenamento jurídico enquanto sistema aberto e da interconexão dos diversos complexos normativos. Jamais individualizada em ramos

---

[1158] *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador,* p. 55.

completamente autónomos e independentes que pudessem para si reclamar regras, métodos de interpretação e integração ou institutos completamente autónomos.

O Direito tributário não pode representar, nas palavras de MACHADO, *puras inovações voluntaristas*. Há que recordar que as matérias reguladas em sede tributaria se limitam a constatar estruturas ordenadoras que por si mesmas se impõem ao intérprete e ao aplicador, à administração, ao julgador e ao próprio legislador, que se desejam racionais e coerentes, submetendo os impulsos inovadores à *lógica do real* [1159]*.*

Se a procura das normas válidas do sistema, a sua interpretação, a construção de conceitos jurídicos fundamentais e de instituições, bem como a sistematização mais geral desses conceitos e instituições e, por fim, a sua aplicação aos casos concretos da vida é, como dizia MACHADO [1160], a ciência – ou a *arte* – do Direito, esperamos ter aqui deixado singelo contributo.

[1159] *In Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador,* p. 121.

[1160] *Op. cit.*, p. 360.

ÍNDICE REMISSIVO

a dissolução da sociedade, 332, 338, 341, 343, 379, 411

abertura da sucessão, 23, 221

abuso de direito, 186, 190, 192, 297, 303, 305, 308, 310, 315, 320, 403

ADRADOS, 273

affectio maritalis, 171, [172]

affectio societatis, 169*, 170, 171,* [172]*, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 182,* 183, 195*, 269, 326, 395, 400*

analogia, 37, 54, 57, 96, 101, 102, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111*, 112, 114, 115, 117,* 118*, 119, 120, 121, 123, 156,* 196*, 269, 289, 290, 296, 396, 400, 401*

ANDRADE, 121, 127, 144, 146, 205, 280, 297, 298, 302, 304, 308, 310, 320, 321, 392, 403, 428, 430

anteprojeto de Coimbra, 162

anti elisivas, 296

ARISTÓTELES, 149, 192*, 270, 401*

ASCENSÃO, 57, 107, 109*, 116, 122, 128, 152, 177, 270, 369, 392, 401*

Assembleia da República, 66, 67, 90, 108

associação sem personalidade jurídica, 202

ato de liquidação, 14, 15, 16, 17, 319, 416, 420, 421, 425, 426, 427, 429, 430

ato tributário, 220, 237, 353

autonomia patrimonial, 168, 194*, 205, 206, 208*

autonomia privada, 64, 273, 275, 277, 279, 324

autopoiese, 48

autopoiético, 31, 45, 48, 51

BECKER, 112, 118

BEGHIN, 273, 274

benefícios fiscais, 66, 73, 74, 91, 115, 281, 297, 302

boa-fé, 25, 79, 89, 163, 164*, 165,* 192*, 303, 304, 305, 306, 307, 320, 321, 403*

BOBBIO, 112, 119

BORGES, 170, 175, 181

BUJANDA, 118

caducidade, 13, 57, 66, 121, 224, 267, 306, 309, 315, 398, 407

CAMPOS, 13, 16*, 64, 87, 97, 98, 121, 127, 128,* [171]*, 172, 198, 200, 202, 203, 210, 227, 242, 243, 247, 248, 261, 272, 280, 297, 298, 302, 304, 308, 310, 312, 314, 320, 321, 392, 403*

CANARIS, 25, 31, 42, 45, [46]*, 47, 97, 388*

CANOTILHO, [61]*,* [62]*, 66, 277*

capacidade contributiva, 61, 64, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 109, 115*, 119, 223, 243, 247, 248, 282, 294, 353, 417, 420*

capacidade judiciária, 203, 208, 410

capacidade tributária, 199, 200, 206, 243

CARBONNIER, 24

CARRASQUER CLARI, 274

CARRERA RAYA, 114, 120
CARVALHO, 155, 203
caso Ramsay, 287
CAVALI, 279
CC, 18, 22, 23, 54, 98, 100, 140, 141, 142*, 145, 149, 150, 158, 164, 166, 167, 176, 190, 192, 202, 261, 267, 268, 276, 289, 299, 300, 303, 309, 398, 399, 417, 486*
CDADC, 152, 179
ciência do Direito, 27, 31, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 41, [46], 47, 51, 56, 123
CIRC, 99*, 204, 206, 237, 240, 241, 258, 259, 260, 261, 298, 344, 345, 412, 486*
CIRE, 334, 339, 346, 349, 350, 352, 354, 356, 357, 358, 359, 409, 419, 486
CIRS, 84, 99, 206, 228, 237, 240, 241, 258, 259, 260, 261, 374, 486
cisão, 18, 42, 54, 85, 271, 321, 322, 366*, 367, 375, 404*
CIVA, 207, 223, 237, 258, 261, 486
cláusula geral anti abuso, 15, 152, 193, 194*, 291, 295, 300, 309, 315, 316, 319, 321, 402, 403, 416, 422*
cláusula geral anti elisão, 292, 293, 296, 308
Code Commercial, 364
Code Général des Impôts, 21*, 388, 486*
Código Civil, 101, 127, 141, 142*, 144, 145, 146, 155, 159, 172, 211, 264, 276, 301, 486*
Código Comercial brasileiro, 177
Código das Sociedades Comerciais, 99, 153, 165, 167, 268, 330, 343, 344, 351, 362, 374, 379, 400, 408, 426
Código de Processo Civil, 344, 362, 486
Código Nacional Tributário, 23
Código Tributário Nacional, 107, 294, 295, 486
COELHO, 173, 176, 177, 178, 182
common law, 108*, [172],* 283*, 300*
conflicto en la aplicación de la norma tributaria, 288*, 290*
Constituição, 16*, 59, 60, [61], [62], [63], 64, 66, 71, 75, 79, 80,* 90*, 94, 95, 103, 112,* 118*, 121,* 127*, 146, 155, 255, 256, 257, 277, 278, 295, 309, 391, 392, 486*
contribuinte, 12*, 13, 16, 23, 24, 58, 67, 76, 78, 79, 80, 81, 84, 85, 86, 88, 89, 92, 95, 97, 98, 120, 206, 209, 210, 213, 214, 215, 224, 229, 230, 237, 238, 239, 240, 241, 243, 244, 245, 246, 248, 272, 274, 275, 280, 281, 283, 284, 285, 286,* 288*, 290, 291, 292, 295, 296, 309, 310, 317, 320, 321, 357, 358, 403*
CORDEIRO, 19, 191, 192*,* 193*, 301, 302, 303, 304, 305, 307, 308, 330*
corporação, 19*, 133, 134, 137, 138, 139, 167,* 192*, 386*
CORREIA, 143, 163, 167, 168, 169, [172], 364
COSTA, 12, 33, 211, 214, 217, 218, 228, 231, 234, 281, 304, 367
COURINHA, 287, 289, 290, 293
CPC, 98, 160, 202, 203, 362, 408, 410, 418, 486
CPEREF, 11*, 344, 345, 346, 347, 352, 409, 486*
CPPT, 11*, 17, 88, 89, 97, 98, 208, 229, 251, 254, 257, 263, 290, 299, 309, 314, 328, 346, 355, 357, 358, 359, 427, 428, 430, 486*
CRP, 11, 64, 66, 69, 75, 77, 79, 80, 83, 84, 87, 88, 90*, 91, 92, 94, 149, 150, 242, 256, 277, 279, 353, 486*

CSC, 11*, 19,* 99*, 101,* 142*,* 143*, 159, 160, 161, 162, 163,* 164*, 165, 167, 172, 190, 191,* 193*, 237, 251, 266, 268, 324, 325, 326, 327, 328, 329, 332, 335, 336, 337, 338, 339, 340, 341, 342, 343, 348, 349, 350, 355, 361, 362,* 365*, 367, 369, 379, 386, 397, 399, 400, 408, 410, 413, 417, 419, 425, 486*
CTN, 23, 24, 294, 295, 296, 486
CUNHA, 158, 185
CVM, 99*, 486*
declaração tributária, 237, 238
decretos regulamentares, 91
desconsideração, 183*,* 186*,* 187*, 188, 189, 190, 191, 192,* 193*,* 196*, 197, 211, 251, 395, 396, 417*
devedor originário, 249, 251, 263, 267, 354, 399
dever geral de colaboração, 88
deveres acessórios, 211, 216, 217, 228, 229, 230, 231, 234, 236
DGCI, 253, 260
direção efetiva em território português, 201, 204, 206, 208
Direito circulatório, 89*, 91, 92*
Direito comunitário, 68, 93, 103
direito de audição, 263, 316, 425
Direito romano, 54, 132, 133, 134, 169
dissolução da sociedade, 169, 321, 325, 327, 329, 330, 335, 343, 352, 364, 379, 404, 413
dissolução das sociedades, 10, 324, 339
dissolução imediata, 324, 326
dissolução por deliberação dos sócios, 325, 326
do liquidatário, 341, 342, 346
DOMINGUES, 187, 189
DÓRIA, 281
DUMOULIN, 156
Duque de Westminster, 286, 288
Durchgrif, 192
EBF, 74, 101, 115*, 374, 375, 486*
EHRLICH, 37, 38
elisão fiscal, 283, 302, 315, 318, 319, 402, 422
ELIZALDE Y AYMERICH, 217
encerramento da liquidação, 22, 130, 258, 264, 265, 329, 337, 338, 339, 343, 345, 352, 364, 367, 409, 412, 421
equidade, 26, 187, 192, 204, 269, 282, 302, 389, 401
ESPÍRITO-SANTO, 163
esquema, 37, 123, 161, 216, 280, 311, 313, 321, 403
esquemas, 288, 312, 313
estabelecimento estável, 204, 205, 206, 207, 241, 250, 278
evasão fiscal, 84, 93, 259*, 277, 281, 288, 299, 310, 312, 314, 320, 321, 403*
excussão prévia, 251, 263, 355
facto jurídico, 216*, 219, 221, 222*

facto tributário, 13, 17, 213, 219, 220, 222, 223, 224, 242, 244, 245, 246, 247, 249, 266, 267, 274, 276, 293, 353, 374, 398, 399, 407, 416, 420
factos tributários, 9, 57, 104, 121, 198, 230, 267, 277, 297, 309, 398
FALCÃO, 112, 113, 118
FARGOSI, 175
FAVEIRO, 26, 27, 212, 213, 230, 389
fenómeno sucessório, 55, 197, 269, 369, 396, 401
FERNANDES, 70, 74, 82, 84, 145, 193*, 273, 274, 278*
FERREIRO LAPATZA, 106, 117, 289, 293
FICHTE, 34
filosofia, 26, 32, 33, 34, 35, 40, 98, 390
fraude à lei, 177, 186, 289*, 290, 297, 300, 301, 302, 309*
FURTADO, 143, 163, 165, 176
fusão de sociedades, 367
GALGANO, 131, 134, 136
GARCÍA BELSUNCE, 106
GÉNY, 105
gestão de negócios, 212, 257, 261
gestor de negócios, 260, 261
GIANNINI, 214, 215
GIERKE, 138
GmbH-Gesetz, 164, 165, 486
GONÇALVES, 156, 199, 271, 322, 367, 427
Gregory v. Helvering, 283
GUERREIRO, 67, 252
GUICHARD, 36, 37
habilitação, 362, 363
hecho imponible, 117*, 221, 224, 245, 289*
HECK, 32, 36
HEGEL, 34
herança, 22, 23, 33, 135, 168, 202, 221, 267, 268, 398, 399, 410, 417
HÖRSTER, 146, 219, 222, 226, 275
HORVATH, [46]
HOUPIN e BOSVIEUX, 173, 176
ideia de Direito, 43, [46], 50
IGLESIAS, 172
impossibilidade superveniente, 135, 325
IMT, 298, 374
inconstitucionalidade, 60, 109*, 253, 254, 256, 289*
insolvência, 27, 187, 324, 333, 339, 346, 349, 350, 351, 353, 354, 355, 356, 357, 358, 359, 409, 419
integração, 31, 54, [61], [62], 95, 98, 102, 103, 105*, 106, 107,* 108*,* 109*,* 110*, 116, 119, 120, 122, 123, 130, 190, 269, 289, 322, 390, 391, 400*
IRC, 201, 204, 206, 223, 258, 286, 299, 311, 344, 345, 351, 353, 412

IRS, 69, 201, 206, 217, 234, 238, 239, 311, 315, 316
JHERING, 32, 36
Jurisprudência dos conceitos, 31, 32, 33, 103, 293
Jurisprudência dos interesses, 31, 32, 36, 37, 103, 164
JUSTO, 133
KANT, 34, 45, 124
KASER, 170, [171]
KAUFMANN, 102, 123
KELSEN, 31, 38, 39, 40, 41, 42, 47, 122, 123, 282
KRINGS, 111, 126
lacuna, 8, 55, 57, [61]*, 101,* 105*, 106, 107,* 108*,* 109*,* 110*, 121, 122, 124, 125, 126,* 127*, 128, 130, 198, 253, 268, 269, 318, 385, 390, 391, 392, 399, 400, 417*
lacunas, 31, 42, 57, 98, 107, 108*,* 109*, 121, 123, 124, 125, 126, 320*
LARENZ, 31, 32, 33, 35, 38, 39, 40, 42, 43, 44, 45, 55, 105, 109*,* 110*, 124, 125, 148*
legislação simbólica, 50
Lei Geral Tributária, 19, 67, 69, 88, 97, 100*, 200, 247, 248, 252, 260, 266, 344, 386, 397, 486*
LEITE, [171]
Ley General Tributaria, 115*, 221, 245, 247,* 288*,* 289*, 487*
LGT, 12, 19, 57, 66, 78, 79, 88, 89, 92, 97, 98, 101*, 104,* 108*, 115,* 193*, 199, 200, 201, 202, 208, 219, 220, 222, 224, 229, 231, 232, 233, 234, 235, 242, 245, 246, 247, 249, 250, 251, 252, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 266, 267, 268, 274, 296, 297, 300, 308, 310, 314, 352, 354, 355, 357, 358, 363, 397, 398, 399, 400, 407, 409, 411, 419, 420, 426, 486*
liberdade contratual, 197, 272, 276, 282, 320, 396, 402
liberdade negocial, 127, 280, 314, 321, 392, 403
ligabilidad, 179*, 180, 181, 182, 269, 400*
liquidação da sociedade, 10*, 29, 167, 342, 350, 355,* 364*, 414, 430*
liquidação de sociedades, 19, 250, 266, 319, 331, 386, 397, 402, 408, 422
LUHMANN, 32, 48, 49, 50, 51
MACHADO, 50, 51, [63]*, 98, 305*
MACHADO e COSTA, 63
mais-valia, 317
mandato, 160, 165, 257, 258, 261, 263, 264, 265, 411, 412
MANTILLA MOLINA, 175
MARKY, 132, 133
MARTÍN QUERALT, 116
MARTÍNEZ, 11, 12, 57, 58, 59, 60, 68, 75, 89*,* 90*, 91, 92, 94, 96,* 99*,* 100*, 200, 201, 209, 210, 212, 213,* 216*, 225, 226, 227, 231, 234, 243, 244, 245, 246, 249, 250, 257, 408, 409, 415, 416, 417, 427*
MARTINS, 173, 174, 272
MARTION, 151
matéria coletável, 15, 16, 58, 78, 79, 168*, 204, 208, 218, 238, 416, 420*
MATOS, 111, 112, 119, 427
MENDONÇA, 172, 173

metafísica, 31, 34, 35, 39, 136
MIRANDA, 10, [63], 66, 159
MONTEIRO, 35, 36, 39, 40, 41, 44, 45, 216, 217
MORAES, 126
MOREIRA, 66, 277
MYRBACH-RHEINFELD, 212, 234, 415
NABAIS, 12, 17, 25, 43, 45, 60, 63, 75, 79, 89*, 96, 200, 201, 243, 248, 277, 278, 388*
não residente, 261, 262, 263
NAWIASKY, 216, 230
negócio dissimulado, 299, 300
negócio simulado, 291, 299
NETO, 166, 273
NEUMARK, 70
neutralidade, 38, 81, 82, 83, 84, 85, 87, 272, 298, 299, 375
NEVES, 103
no taxation without representation, 65
norma geral anti abuso, 297, 299
normas de incidência, 91, 104, 232
o gestor de bens ou direitos, 260
objeto social, 150, 151, 173, 175, 186, 325, 328, 331, 351, 352, 379
obrigação tributária, 12, 16*, 25, 70, 117,* 118*, 119, 212, 215, 218, 219, 220, 226, 227, 228, 232, 234, 242, 244, 245, 246, 247, 274, 275, 294, 408, 409, 420*
ontologia, 34
ordenamento jurídico, 31, 43, 44, 45, 55, 59, [63], 66, 68, 85, 109*, 191,* 192*,* 196*, 201, 215, 221, 236, 237, 240, 248, 252, 272, 275, 279, 289, 293, 395*
OTIS, 65
PARDAL, 203
partilha, 9, 21*, 23, 25,* 169*, 208, 221, 238, 241, 266, 268, 279, 319, 336, 337, 339, 340, 341, 342,* 364*,* 366*, 367, 388, 397, 400, 402, 413, 421, 422*
partilha imediata, 361
passivo superveniente, 363, 408, 412, 417
património autónomo, 168*, 191, 205, 314*
patrimónios autónomos, 160, 202, 243, 410
PEREIRA, 86, 153
PERELMAN, 102, 125, 126
PEREZ ROYO, 120
PÉREZ ROYO, 228
personalidade judiciária, 202, 203, 206, 208, 363, 410, 421, 426
personalidade judiciária tributária, 202, 206, 208
personalidade jurídica, 9, 17, 18, 19, 21*, 27, 28, 54, 70, 134, 135, 139,* 140*, 144, 149, 168, 182,* 183*,* 184*,* 186*,* 187*, 188, 189, 190, 191, 192,* 193*,* 196*, 197, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 243, 251, 258, 264, 266, 269, 332, 337, 343, 347, 351, 352, 355, 363,* 364*, 369, 378, 379, 385, 395, 396, 398, 400, 407, 409, 410, 411, 412, 417, 420, 427*

personalidade tributária, 197, 199, 200, 201, 202, 203, 206, 208, 347, 396, 409, 411, 420
pessoa jurídica, 19, 23, 131, 132, 135, 136, 138*, 144, 167,* 183*,* 184*, 198, 256, 364, 386, 409, 411*
PIMENTEL, 68, 75, 204, 220, 221, 223
PINTO, 85, 131, 157, 158, 200, 202, 219
planeamento fiscal, 73, 83, 87, 96, 276, 284, 285, 286, 288*, 293, 294, 296, 310, 311, 313, 314, 315, 316, 317, 322*
positivismo, 31, 32, 33, 34, 35, 42, 43, 96, 104, 123, 126, 391
PRATS, 289, 293
PRATZ, 289
prejuízos fiscais, 218, 311
prescrição, 66, 99*,* 100*,* 101*, 136, 221, 224, 488*
prestação tributária, 58, 217, 227, 231, 243, 246, 251
princípio da igualdade, 46, 68, 69, 70, 71, 73, 74, 75, 87, 109*, 268, 282, 358, 399*
princípio da legalidade, 17, 54, 64, 65, 66, 67, 68, 89*, 95, 96, 98, 107,* 108*, 114, 117,* 118*, 119, 120,* 196*, 279*
procedimento de liquidação, 16
processo de liquidação, 13*, 14, 16, 198, 264, 332, 341, 344, 347, 352, 407, 416, 418, 420, 427, 430*
Ramsay rule, 288
regime fiscal privilegiado, 311
Relação de Coimbra, 186, 202, 362, 487
relação jurídica tributária, 88, 197, 209, 210, 214, 215, 216, 218, 220, 221, 224, 231, 232, 233, 234, 239, 242, 257, 267, 274, 374, 396, 398, 415
representação voluntária, 161, 257, 258, 412
representante fiscal, 258, 259, 260, 262
representante para efeitos tributários, 258
representante tributário, 29, 257, 258
REQUIÃO, 172, 176
reserva de lei, 66, 67, 84, 90*, 91,* 115*,* 116*, 117,* 118
responsabilidade por dívidas, 21, 194*, 205, 207*
responsável solidário, 249, 251
responsável subsidiário, 249, 250, 251, 407, 419
reversão, 11, 253, 254, 255, 263, 354, 355, 407, 419, 426
RHODES, 264
ROCHA, 12, 72, 74, 87, 153, 209, 210, 216*, 224*
Salomon, 139*, 188*
SANCHES, 12, 64, 67, 75, 82, 83, 87, 92, 93, 94, 96, 104, 114, 209, 236, 237, 240, 241, 251, 279, 280, 285, 298, 309, 322, 409, 413, 423
SAVIGNY, 18, 31, 32, 33, 54, 105*, 136,* 137*, 156, 385*
SCHELLING, 34
SCHLEIERMACHER, 34
SCHOUERI, 294, 295, 296, 297
SCHWABE, 139

segurança jurídica, 26, 44, 46, 64, 87, 88, 95, 103, 117, 118*, 119, 120, 147, 390*
simulação, 284, 291, 295, 296, 297, 299, 300, 315
sistema, 12, 25, 26, 27, 31, 32, 33, 34, 36, 39, 44, 45, [46], 47, 48, 49, 51, 54, 55, 58, 60, [63], 64, 65, 68, 70, 73, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 97, 98, 104, 105, 108, 109*, 111, 121, 122, 123, 124, 126, 128, 130,* 140*, 156, [172],* 186*, 190, 191,* 193, 196*, 198, 210, 211, 235, 237, 248, 262, 268, 270, 279, 280, 300, 305, 307, 388, 389, 390, 391, 392, 396, 399, 400, 401, 419*
sociedade civil, 180, 202, 410
sociedade dissolvida, 326, 327, 329, 345, 360, 363, 367
sociedade sociedades por quotas, 8, 316, 317, 417
sociedades anónimas, 8, 160, 172, 175, 181, 328, 337, 350, 417
sociedades comerciais dissolvidas e liquidadas, 238
sociedades comerciais extintas, 208
sociedades irregulares, 178, 201, 410
sociologia do Direito, 37, 38, 49
SOLÁ CAÑIZARES, 173, 175, 177
SOMMIERES, 139
SOUSA, 149, 155, 200, 202, 261, 428, 430
SOUTELINHO, 13, 16*, 242, 243, 272, 312, 314*
STA, 11, 16, 101*, 208, 253, 254, 352, 487*
STEIN, 148
STJ, 144, 152, 163*,* 164*, 178,* 179*, 202, 301, 345, 359, 487*
STOLL, 36
substance over form, 104*,* 283*, 292, 308*
substituição tributária, 241, 246, 247, 248
substituído, 246, 247, 248, 249, 290, 488
substituto, 243, 245, 246, 247, 248, 251
sucessão, 18, 19, 20*,* 21*, 23, 234, 250, 266, 361, 362, 363, 364, 367, 379, 385, 388, 397, 412, 416, 417, 420, 427*
sucessíveis, 221, 267, 399
sucursal, 206, 208
sujeito passivo, 17, 67, 76, 79, 82, 83, 118*, 152, 206, 207, 208, 210, 211, 216, 218, 220, 226, 227, 229, 238, 239, 240, 242, 243, 245, 246, 247, 248, 261, 272, 273, 282, 295, 311, 317, 321, 322, 345, 347, 351, 352, 353, 404, 409, 416, 421*
Supremo Tribunal Administrativo, 179, 345, 379, 421, 426, 487
Supremo Tribunal de Justiça, 178, 359, 487
SZINWELSKI, 295, 296
TAVARES, 173, 175
Taylor v. Standard Gas and Electric Company, 187
TCA, 16, 79, 220, 302, 353, 487
técnicos oficiais de contas, 252, 253
TEDH, 68, 487
TEIXEIRA, 12, 59, 158, 201, 212, 213, 226, 227, 232, 242, 299, 312, 314, 315, 411, 415, 427
teoria pura do Direito, 31*, 39, 40, 42*

THERING, 139
TJCE, 207, 259, 314, 315, 487
TOLEDANO, 290
TORRECILLAS, 126
TORRES, 113, 119
transformação de sociedades, 378, 379
transmissão global, 20*, 54, 55, 269, 321,* 364*,* 367*, 369, 379, 388, 401, 404*
Tribunal arbitral, 315, 317, 318
Tribunal Constitucional, 11, 67, 71, 74, 77, 96, 115*, 151, 253, 254, 255, 256, 309, 487*
tributação pelo rendimento real, 77
vantagem fiscal, 82, 279, 293, 311, 313, 314, 315, 317, 318
VARELA, 48, 65, 172, 210, 211, 216*, 217*
VASCONCELOS, 150, 276, 301
venire contra factum proprium, 163*, 305*
verdade material, 242
VICENTE Y GELLA, 179, 180*, 181, 182*
VOLTERRA, 169, 170, [171]
VON BRINZ, 137
VON TUHR, 364
WHATELY, 126
WILBURG, 36, 37
XAVIER, 12, 69, 88, 101, 109*, 114, 115, 119, 121, 205, 218, 222, 223, 244, 245, 276*
ZITELMANN, 138
Zweck Vermögen, 137

BIBLIOGRAFIA

ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento Tributário e o Direito PrivadO*. S. Paulo: Quartier Latin, 2007.

ABREU, Luís Vasconcelos. *A Sociedade Leonina - Artigo 994.º do Código Civil*. Lisboa: Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1996.

ALMEIDA, Aníbal. *Teoria Pura da Imposição*. Reimpressão da edição de 2000. Coimbra: Almedina, 2006.

ALMEIDA, José Calos de Araújo, Filho. "O Direito Como Sistema Autopoiético." 2004. *ESTIG - IP BEJA.* 21 de 08 de 2013. <www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/odireitocomosistemaautopoietico.doc>.

ALMEIDA, L. Rodrigues de. *Introdução do Direito Tributário Português*. Coimbra: Almedina, 1997.

ALMEIDA, Mário Aroso de. *Anulação de Atos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes*. Coimbra: Almedina, 2002.

AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de Direito Administrativo*. Reimpressão da 2.ª Edição de 2001. Vol. II. Lisboa: Almedina, 2013. II vols.

—. *Direito Administrativo*. Vol. III. Lisboa: Policopiados, 1888/1989. IV vols.

AMATUCCI, Andrea e Eusebio GONZALEZ. *Tratado de Derecho Tributario*. II vols. Temis, 2001.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. "Validade (do ato administrativo)." FERNANDES, José Pedro. *Dicionário Jurídico da Administração Pública*. Vol. XII. 1987. 582.

ANDRADE, Manuel da Costa. *Código Penal e Legislação Complementar*. Coimbra: Quid Iuris, 2005.

ANDRADE, Manuel de. *Teoria Geral da Relação Jurídica*. Coimbra: Coimbra Editora, 1972.

ANTUNES, Francisco Vaz. “A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Fiscal Português.” TEIXEIRA, Glória. *Estudos de Direito Fiscal - Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2006.

ANTUNES, José Augusto Quelhas Lima Engrácia. “Os Poderes nos Grupos de Sociedades.” *Problemas de Direito das Sociedades*. Coimbra: Almedina, 2002. 157 a 164.

ARAÚJO, Kátia Patrícia. “Reserva do Possível: Os Direitos Fundamentais frente à Escassez de Recursos.” *Revista do Instituto do Direito Brasileiro* 2013: 6349.

ASCENSÃO, José de Oliveira. “A Dignidade da Pessoa e o Fundamento dos Direitos Humanos.” *Revista da Ordem dos Advogados* Janeiro de Ano 68 (2008).

—. *A integração das Lacunas do Sistema Normativo*. Vol. 489. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

—. *Direito Civil - Sucessões*. 5.ª, Revista. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

—. *Direito Comercial: Sociedades Comerciais. Parte Geral*. Vol. IV. Lisboa: Dislivro, 2000.

—. *Direito de Autor de Direitos Conexos*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

—. “Interpretação das Leis. Integração das Lacunas. Aplicação do princípio da analogia.” *Revista da Ordem dos Advogados* III (1997): 913-941.

—. “Mecanicismo, Equidade e Cláusulas Gerais no Direito das Obrigações.” *Revista do Instituto de Direito Brasileiro da Faculdade de Direito da*

Universidade de Lisboa 3 (2014): 4733-4749. 02 de 09 de 2014. <http://www.idb-fdul.com/>.

—. *O Direito, Introdução e Teoria Geral*. 6.ª Reimpressão da edição de Março/2005. Coimbra: Almedina, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Teoría de la Seguridad Jurídica*. Trad. Laura Criado Sánchez. Madrid: Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, 2012.

—. *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. 8.ª. S. Paulo: Malheiros, 2008.

BANDEIRA, Gonçalo Nicolau Cerqueira Sopas de Melo. *"Responsabilidade" Penal Económica e Fiscal dos Entes Coletivos - À Volta das Sociedades Comerciais e Sociedades Civis sob a Forma Comercial*. Porto: Almedina, 2004.

BARBUGIANI, Luiz Henrique Sormani. "A Ética na Magistratura: Ponderações sobre Normas e Circunstâncias que Interferem na Prestação Jurisdicional." *Revista do Instituto de Direito Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa* 3 (2014): 5429-5476. 02 de 09 de 2014. <http://www.idb-fdul.com>.

BARROSO, Manuel Martins. *Questões práticas de Direito das Sucessões e Imposto sobre as Sucessões e Doações*. 3.ª atualizada. Braga, 1983.

BASTO, Xavier de. "O Principio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária." *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal* Janeiro de 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2.ª. LEJUS, 2004.

—. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ª. Porto Alegre: Lejus, 1998.

BEGHIN, Mauro. "La Trasformazione di Società per Ragioni Esclusivamente Fiscali: Ancora Equivoci in Tema di Elusione Tributaria (nota a Risoluzione

Agenzia dele Entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso n.o 177/E/2008).” *Rivista di diritto tributario* 2008.

BENNE, Dietmar. *Haftungsdurchgriff bei der GmbH, insbesondere im Fall der Unterkapitalisierung*. Colónia: Otto Schmidt, 1978.

BINDER, Julius. *Das Problem des Juristischen Persönlichkeit*. Leipzig: Deichert, 1907.

BORGES, João Eunápio. *Curso de Direito Comercial Terrestre*. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

BRINZ, Aloys von. *Zum Rechte der Bonae Fidei Possessio*. 1875.

CAEIRO, António Agostinho. “A Dissolução da Sociedade por Quotas por Acordo dos Sócios.” CAEIRO, António Agostinho. *Temas de Direito das Sociedades*. Coimbra: Almedina, 1984. 249-284.

—. *A Exclusão Estatutária do Direito de Voto nas Sociedades por Quotas*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1966.

CAEIRO, António Agostinho. “Breves Notas Sobre a Transformação de Sociedades Anónimas em Sociedades por Quotas.” CAEIRO, António Agostinho. *Temas de Direito das Sociedades*. Coimbra: Almedina, 1984. 230-248.

CAETANO, Marcello. *Manual de Direito Administrativo*. 8.ª. Coimbra: Coimbra Editora, 1968.

CAIADO, Bárbara Barbizani de Carvalho de Melo Franco. “A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Sociedade por Quotas. Uma Perspetiva Comparada entre Portugal e o Brasil.” *Revista do Instituto de Direito Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa* 3 (2014): 3989. 02 de 09 de 2014. <http://www.idb-fdul.com/>.

CALHAU, Tiago Alcoforado. *Liquidação Ilegal de Imposto (Pressupostos da responsabilidade civil do Estado)*. Coimbra: Almedina, 2012.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Comentario a la Ley General Tributaria*. 1.ª. Madrid: S.L. CIVITAS EDICIONES, 2009.

—. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial*. 15.ª. Vol. I. Arandanzi, 2011.

CÂMARA, Francisco de Sousa da. "As Operações de Reestruturação e a Cláusula Anti-Abuso Prevista no Artigo 67.º710 do CIRC." SANCHES, José Luis Saldanha, Francisco de Sousa da CÂMARA e João Taborda da GAMA. *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. 71-109.

CAMINHA, Uinie. "Dissolução Parcial de S/A. Quebra da Affectio Societatis. Apuração de Haveres." *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* Abril-Junho 1999 de XXXVII (nova série): 174-182.

CAMPOS, Diogo Leite de (Coord). *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007.

CAMPOS, Diogo Leite de. "A Arbitragem em Direito Tributário." *I Conferência AIBAT-IDEFF*. Ed. Eduardo PAZ FERREIRA. Coimbra: Almedina, 2010.

—. *A Invenção do Direito Matrimonial: I - A Institucionalização do Casamento*. Ed. Almedina. Reimpressão. Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1995.

—. "Compensação de Créditos Fiscais." *Revista da Ordem dos Advogados* Novembro de 2004.

—. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2003.

CAMPOS, Diogo Leite de e Cláudia Saavedra PINTO. *Créditos Futuros - Titularização e Regime Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007.

CAMPOS, Diogo Leite de e João Costa ANDRADE. *Autonomia Contratual e Direito Tributário (a Norma Geral Anti-Elisão)*. Coimbra: Almedina, 2008.

CAMPOS, Diogo Leite de e Mônica Horta Neves Leite de CAMPOS. *Direito Tributário*. Coimbra: Almedina, 2000.

CAMPOS, Diogo Leite de. "Les Sociétés de Personnes et les Coentreprises en Droit Fiscal International." *XXVIIe Congrès International de Droit Financier et Fiscal*. Lausanne: Cahiers de Droit Fiscal International, 1973. 16.

—. *Lições de Direito Fiscal*. Coimbra: Faculdade de Direito - Policopiado, 1981/1982.

—. *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

—. "Política com Ética." *Revista da Ordem dos Advogados* Out./Dez. 2013 de 73: 1225-1240.

CAMPOS, Diogo Leite de, Benjamim Silva RODRIGUES e Jorge Lopes de SOUSA. *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012.

—. *Lei Geral Tributária, anotada e comentada*. 2ª. Lisboa: Vislis, 2000.

CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Trad. António Menezes Cordeiro. 3.ª. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos Fundamentais e Direito Privado*. Trads. Ingo Wolfgang SARLET e Paulo Mota PINTO. Coimbra: Almedina, 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6.ª. Coimbra: Almedina, 1993.

—. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Reimpressão da 7.ª Edição de 2003. Coimbra: Almedina, 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes e Vital Martins MOREIRA. *Constituição República Portuguesa Anotada - Volume I - Artigos 1º a 107º*. 4.ª. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. II vols.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. "Legislação Tributária, sua Vigência, sua Eficácia, sua Aplicação, Interpretação e Integração." *Revista Forense* 1979: 25-29.

CARBONNIER, Jean. *Droit Civil, Introduction. Les personnes. La famille, l'enfant, le couple*. Vol. I. Paris: Presses Universitaires de France, 2004. II vols.

—. *Flexible Droit : Pour une Sociologie du Droit sans Rigueur*. 20.ª. Paris: LGDJ, 2001.

—. *Sociologie Juridique*. Paris: Presses Universitaires de France, 2004.

CARLOS, Américo Brás. "Os Princípios da Eficácia e da Eficiência Fiscais." *Ciência e Técnica Fiscal* 2005: p. 164-181.

CARLOS, Filipe Palma. "Os Efeitos da Fiscalidade na Estrutura de Capital das Empresas. Planeamento Fiscal na Decisão de Financiamento." FERREIRA, Eduardo Paz, Heleno Taveira TORRES e Clotilde Celorico PALMA. *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2013. III vols. 463-474.

CARMO, Sandra Teixeira. "Como Constroem os Juizes a Decisão de Casos Dificeis? R. Posner e o Direito como uma Área Aberta. Algumas Reflexões." *Revista do Instituto de Direito Brasileiro* 2013: 6573.

CARNEIRO, Filho, Humberto João. "A Pessoa-Sujeito de Direitos: Considerações acerca do Desenvolvimento Histórico do Sentido Atribuído ao Conceito de Pessoa." *Revista do Instituto de Direito Brasileiro* 2013: 6589.

CARNELUTTI, Francesco. *Studi di Diritto Commerciale*. Athenaeum, 1917.

CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El Problema del Fraude a la Ley en el Derecho Tributario*. Valência: Tirant lo Blanch, 2002.

CARRERA RAYA, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, volumen I : Derecho Financiero y Teoria de los Ingressos Públicos*. Madrid: Tecnos, 1994.

CARVALHO, Orlando de. *Direito das Coisas*. Reimpressão. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

CARVALHO, Orlando de. "Para uma Teoria da Relação Jurídica Civil." CARVALHO, Orlando de, et al. *Teoria Geral do Direito Civil*. 2.ª. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. 11-79.

CARVALHO, Orlando de. "Teoria Geral do Direito Civil." CARVALHO, Orlando de, et al. *Teoria Geral do Direito Civil*. 2.ª. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. 83-220.

CARVALHO, Ruben Anjos de e Francisco Rodrigues PARDAL. *Código de Processo das Contribuições e Impostos: Anotado*. 2.ª. Coimbra: Almedina, 1969.

CASTRO, Aldemario Araujo. "Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica prevista no Novo Código Civil." s.d. *Jus Brasil.* 18 de 09 de 2013. <http://jus.com.br/artigos/10234/aplicacao-no-direito-tributario-da-desconsideracao-da-personalidade-juridica-prevista-no-novo-codigo-civil>.

CASTRO, Carlos Osório de. "Da Prestação de Garantias Por Sociedades a Dívidas de Outras Entidades." *Revista da Ordem dos Advogados* (1996).

—. "De Novo Sobre a Prestação de Garantias por Sociedades a Dívidas de Outras Entidades." *Revista da Ordem dos Advogados* (1998): 823 e ss.

CASTRO, Raúl. *Transformação de Sociedades*. s/d.

CATARINO, João Ricardo e Vasco Branco GUIMARÃES (Coord.). *Lições de Fiscalidade*. 3.ª, revista, aumentada e atualizada. Vols. I - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. Coimbra: Almedina, 2014.

CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Almedina, 2014.

—. *Redistribuição Tributária - Estado Social e Escolha Individual*. Coimbra: Almedina, 2008.

CAVALI, Marcelo Costenario. *Cláusulas Gerais Antielusivas: Reflexões acerca de sua Conformidade Constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006.

COELHO, José Gabriel Pinto. *Lições de Direito Comercial: Obrigações Mercantis – Sociedades Comerciais*. Lisboa: Carlos Ernesto Martins Souto, 1946.

COELHO, Luís da Câmara Pinto. *Da Compropriedade no Direito Português - Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Lisboa, 1939.

COHEN, Morris L. e Kent C. OLSON. *Legal Research in a Nutshell*. New Haven: Thompson West, 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. "Restrições à Circulação de Ações em Companhia Fechada: 'Nova et Vetera'". *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* out/dez/79 de ano XVIII (nova série): 6.

COPPENS, Pierre-François. "Le Régime Fiscal des Sociétés en Liquidation: Principes Essentiels et Considérations Particulières." *Accountancy & Tax* 2011.

CORDEIRO, António Menezes. "Do Abuso do Direito: Estado das Questões e Perspectivas." *Revista da Ordem dos Advogados* Setembro de 2005.

—. *Manual de Direito das Sociedades*. Vols. I - Das Sociedades em Geral. Coimbra: Almedina, 2006. II vols.

—. *Tratado de Direito Civil Português - I Parte Geral, Tomo I*. 3.ª Reimpressão da 3.ª Edição de Março/2005 (Aumentada e inteiramente revista). Coimbra: Almedina, 2011.

CORDEIRO, Pedro. *A Desconsideração da Personalidade Juridica das Sociedades Comerciais*. Lisboa: AAFDL, 1994.

CORREIA, António Ferrer. "A Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada nos Projetos do Futuro Código das Sociedades Comerciais." CORREIA, António Ferrer. *Temas de Direito Comercial e Direito Internacional Privado*. Coimbra: Almedina, 1989. 73-121.

CORREIA, António Ferrer. "A Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada Segundo o Código das Sociedades Comerciais." CORREIA, António Ferrer. *Temas de Direito Comercial e Direito Internacional Privado*. Coimbra: Almedina, 1989. 123-169.

CORREIA, António Ferrer e Manuel A. Domingues de ANDRADE. *Suspensão de Deliberações Sociais e Direitos Individuais dos Acionistas*. Coimbra: Atlântida, 1948.

CORREIA, António Ferrer. *Lições de Direito Comercial, Sociedades Comerciais*. Vols. I, II e III. Lisboa: Lex, 1994. III vols.

—. *Sociedades Fictícias e Unipessoais*. Coimbra: LIvraria Atlântida, 1948.

CORREIA, António Ferrer, et al. *Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada - Anteprojecto da Lei*. Coimbra: Almeida, 1981.

CORREIA, Miguel J. A. Pupo, António José TOMÁS e Octávio Castelo PAULO. *Direito Comercial*. 10.ª, revista e atualizada. Lisboa: Ediforum, 2007.

COSTA, Alexandre Araújo. “Hermenêutica Jurídica.” s.d. *argos.org.br.* 13 de 09 de 2013. <http://www.arcos.org.br/livros/hermeneutica-juridica/capitulo-iii-o-positivismo-normativista/2-do-historicismo-ao-conceitualismo-savigny/#topo>.

COSTA, Carlos Tavares da e Alexandra de Meester BILREIRO. *The European Company Statute*. Haia: Kluwer Law International, 2003.

COSTA, Eduardo Carone (Filho). *A Legislação Simbólica como Fator de Envenenamento do Ordenamento Jurídico Brasileiro*. Minas Gerais: Editora Forum, 2011.

COSTA, Joaquim Cardoso da. “A Evasão e Fraude Fiscal face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal.” *Fisco* 1996, n.º 75/75.

COSTA, José Manuel Cardoso da. *Curso de Direito Fiscal*. 2.ª. Coimbra: Almedina, 1972.

COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das Obrigações*. 12.ª Edição Revista e Actualizada - Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2013.

COZIAN, Maurice, Florence DEBOISSY e Alain VIANDIER. *Droit des Sociétés*. 24.ª. Paris: LexisNexis, 2011.

CUNHA, Lêda Maria Magalhães. *Responsabilidade Tributária dos Sócios nas Sociedades de Responsabilidade Limitada*. Rio de Janeiro: Mauad, 1999.

CUNHA, Paulo Olavo. *Direito das Sociedades Comerciais*. 5.ª. Coimbra: Almedina, 2012.

CURA, António Alberto Vieira. *Direito Romano e História do Direito Português*. 2.ª. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

DE CUPIS, Adriano. *Os Direitos de Personalidade*. Lisboa: Morais Editora, 1961.

“Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra.” Compil. Alejandro Menéndez MORENO. Lex Nova, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

DEWEY, John. “The Historic Background of Corporate Legal Personality.” *Yale Law Journal* 1926.

DÍAZ-PALACIOS, José Alberto. “Considerações sobre a Responsabilidade Civil por Delito Fiscal no Direito Espanhol.” *Revista Direito e Desenvolvimento* Julho/Dezembro de 2010: 97 e ss.

DINIS, Ana Cristina dos Santos Arromba e Cidália Maria da Mota LOPES. *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes - Uma Primeira Abordagem*. Coimbra: Almedina, 2015.

DOMINGUES, Paulo de Tarso. “Do Capital Social. Noção, Princípios e Funções.” *Boletim da Faculdade de Direito, Studia Iuridica* 33 (1998): 170.

—. “Garantias da Consistência do Património Social.” *Problemas de Direito das Sociedades*. Ed. Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho. Lisboa: Almedina, 2008. 497 e ss.

DORAN, Michael. “Tax Penalties and Tax Compliance.” *Harvard Journal on Legislation* 46 (2009): 111-161.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. “A Evasão Fiscal Legítima: Conceito e Problemas.” *Ciência e Técnica Fiscal* 1970, n.º 143.

D'ORS, J. A. *Elementos de Derecho Privado Romano.* 3.ª. Pamplona: Universidad de Navarra, 1992.

DOURADO, Ana Paula. *Lições de Direito Fiscal Europeu - Tributação Directa*. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal - Coimbra Editora, 2010.

—. *O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.

DUARTE, José Miguel. “A Comunhão dos Cônjuges em Participação Social.” *Revista da Ordem dos Advogados* II.Ano 65 (2005).

ELIZALDE Y AYMERICH, Pedro de. “Las Obligaciones entre Particulares Resultantes del Tributo.” Vv. *Estudios Sobre la Nueva Ley General Tributaria Ley 58/2003, de 17 de diciembre Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004. 199-230.

ELKINS, David. “Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory.” *Yale Law & Policy Review* 2006: 43-90.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Trad. João BAPTISTA MACHADO. 10.ª/Reimpressão. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.

European Court of Human Rights. *Affaire Bendenoun c. France : arrêt du 24 février 1994 = Case of Bendenoun v. France : judgment of 24 February 1994.* Estrasburgo: Greffe de la Cour, Conseil de l'Europe, 1994.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª edição, rev. e atual. por Flávio Bauer Novell. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. “Los Responsables en la Nueva Ley General Tributaria.” *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007. 399-418.

FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario: Parte Generale*. 6.ª. Padova: Cedam, 2008.

FANTOZZI, Augusto. *Corso de Diritto Tributario*. Turim: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 2004.

—. *Il Diritto Tributario*. 3.ª. Torino: Utet, 2003.

FARGOSI, Horacio. *La Affectio Societatis*. Buenos Aires: Libreria Jurídica, 1938.

FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português: Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português; Impostos sobre o Rendimento*. Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 1986. II vols.

—. *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português: Introdução ao Estudo da Realidade Tributária: Teoria Geral do Direito Fiscal*. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora, 1984. II vols.

FERNANDES, Carlos Lourenço. *Bases da Política de Ordenamento do Território e de Urbanismo - Compreender e Agir*. Lisboa: Sinapsis, 2010.

FERNANDES, Filipe João Saraiva. "A Decisão Fiscal Planificadora:uma abordagem à sua dimensão teórica e prática." 2012. *RepositórioUM.* 22 de 08 de 2013. <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21360/3/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20de%20mestrado%20-%20A%20decis%C3%A3o%20fiscal%20planificadora2.pdf>.

FERNANDES, Luís A. Carvalho e João LABAREDA. *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*. 2.ª. Lisboa: Quid Iuris, 2008.

—. *Colectânea de Estudos sobre a Insolvência*. Reimpressão da 1.ª Edição. Lisboa: Quid Iuris, 2011.

FERNANDES, Luís A. Carvalho. *Teoria Geral do Direito Civil*. 5.ª. Vol. II. Lisboa: Universidade Católica, 2010. II vols.

—. *Teoria Geral do Direito Civil - Vol I – Introdução, Pressupostos da Relação Jurídica*. 6.ª. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2012. II vols.

FÉRNANDEZ, Javier Martín e Jesús Marqué RODRIGUEZ. “Las Fases de los Procedimientos Tributarios.” *Estudios en Hhomenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007. 483-509.

FERNANDEZ, Luis Omar. “Los Principios de Imposición Según Neumark, un Abordaje Metodológico.” s.d. *SCRIBD.* 27 de 08 de 2013. <http://pt.scribd.com/doc/15064452/Los-Principios-de-La-Imposicion-Segun-Neumark>.

FERRAZ, Tercio Sampaio, Junior. *Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação*. 4.ª. S. Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Cristina Sanchez Gomes. “A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Partilha de Bens Conjugais Sob o Viés da Law and Economics.” *Revista do Instituto de Direito Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa* 3 (2013): 4167-4191. 02 de 09 de 2014. <http://www.idb-fdul.com/>.

FERREIRA, Pedro Tiago da Silva. “O Princípio da Legalidade e a Segurança Jurídica: Um Ensaio sobre Interpretação e Norma Jurídica.” *Revista do Instituto de Direito Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa* 3 (2014): 5561-5605. 02 de 09 de 2014. <http://www.idb-fdul.com/>.

FERREIRA, Rafael Belitzck. “A Dissolução Irregular da Sociedade Empresária e a Paralisação da Empresa: Controvérsias Jurídicas.” *Revista do Instituto de Direito Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa* 3 (2014): 4229-4248. 02 de 09 de 2014. <http://www.idb-fdul.com/>.

FERREIRA, Rogério Fernandes. *A Tributação dos Rendimentos - Retrospectiva, Actualidade, Tendências*. Coimbra: Almedina, 2007.

FERREIRA, Waldemar Martins. *Código Comercial Anotado*. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 1975.

—. *Tratado de Sociedades Mercantis*. 3.ª. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S/A, 1952.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. “El Abuso en la Aplicación de la Norma Tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria.” *Quincena Fiscal* 2003.

—. “La Interpretacion en el Derecho Financiero Especial Referencia al Derecho Tributario.” *Revista de Direito Tributario* s.d.

—. “Reforma de la L.G.T. Âmbito objetivo (prestaciones patrimoniales) y subjetivo (niveles de Hacienda).” *Crónica Tributaria* 64 (1992).

FERREIRO LAPATZA, José Juan, Javier MARTÍN FERNANDEZ e Jésus MARQUÉ RODRIGUEZ. *Curso de Derecho Tributario - Sistema Tributário Español*. 6.ª. Madrid: Marcial Pons, 2011.

FERRO, Pedro Rosa. *Democracia Liberal - A Política, o Justo e o Bem*. Coimbra: Almedina, 2012.

FRANCO, António de Souza. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 4.ª, 3.ª Reeimpressão. Vol. II. Coimbra: Almedina, 1996. II vols.

FURTADO, Jorge Henrique da Cruz Pinto. *Código das Sociedades Comerciais Anotado*. 6.ª - revista e atualizada. Quid Juris, 2012.

—. *Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*. Coimbra: Almedina, s.d.

—. *Curso de Direito das Sociedades*. Coimbra: Almedina, 2004.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica*. Trad. Flávio Paulo Meurer. 9.ª. Petrópolis: Universitária São Francisco, 2008.

GALGANO, Francesco. *Tutto il Rovescio del Diritto*. Bologna: Giuffrè Editore, 2001.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.

GÉNY, François. *Méthode d'Interprétation et Sources en Droit Privé Positif: Essai Critique*. 2.ª (1954). ªaris: Librairie Générale de Droit & de Jurisprudence, 1899.

GIANNINI, Aquile Donato. *Instituzioni di Diritto Tributario*. Milão: A. Giuffrè, 1968.

GOMES, Nuno Sá. *Manual de Direito Fiscal*. 9.ª. Vol. II. Lisboa: Rei dos Livros, 2000. II vols.

GOMETZ, Gianmarco. *La Certeza Jurídica como Previsibilidad*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

GONÇALVES, Diogo Costa. *Fusão, Cisão e Transformação de Sociedades Comerciais - A posição jurídica dos sócios e a delimitação do statuo viae*. Coimbra: Almedina, 2008.

—. *Pessoa e Direitos de Personalidade - Fundamentação Ontológica da Tutela*. Coimbra: Almedina, 2008.

GUARINO, Antonio. *La Società in Diritto Romano*. Jovene, 1988.

GUERREIRO, António Lima. *Lei Geral Tributária Anotada*. Lisboa: Rei dos Livros, 2001.

GUICHARD, Raul. “A Ideia de um Sistema Móvel, em Especial no Domínio da Responsabilidade Civil.” *DJ* 2000.

HART, Herbert Lionel Adolphus. *The Concept of Law*. Oxford: Oxford University Press, 1961.

HECK, Philipp von. *Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses*. Trad. José OSÓRIO. S. Paulo: Saraiva, 1947.

HEIDEGGER, Martin. *Conferências e Escritos Filosóficos*. Trad. Ernildo Stein. S. Paulo: Abril Cultural, 1983.

HENRIQUES, José Carlos da Cunha. “A Responsabilidade do Órgão de Gestão por Dívidas Fiscais.” Vv. *Temas de Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria e Direito das Sociedades*. Braga: Joaquim Guimarães, Manuela Malheiro e Mário Guimarães, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, 2007.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco. “Una Contribuicion al Estudo de los Deberes Tributarios.” *Revista Española de Derecho Financero* 69 (1991): 5-29.

HOLBORN, Guy. *Butterworths Legal Research Guide*. Londres: Butterworths, 1993.

HÖRSTER, Heinrich Ewald. *A Parte Geral do Código Civil Português (Teoria Geral da Relação Jurídica)*. 6.ª Reimpressão da Edição de 1992. Coimbra: Almedina, 2011.

HORVATH, Estêvão. *O princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. S. Paulo: Dialética, 2002.

HOUPIN, C. e H. BOSVIEUX. *Traité Général des Sociétés*. 7.ª. Paris: Librairie Recueil Sirey, 1935.

HUCH, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

IGLESIAS, Juan. *Derecho Romano* . 14.ª, revista. Barcelona: Editorial Ariel, 2002.

International Tax Review. *HMRC To Get Even Tougher on Tax Avoidance*. 29 de 08 de 2014. 05 de 09 de 2014. <http://www.internationaltaxreview.com/IssueArticle/3375243/Archive/HMRC-to-get-even-tougher-on-tax-avoidance.html>.

JARASS, Lorenz e Gustav M. OBERMAIR. “Perspektiven der Unternehmensbesteuerung.” 10 de 06 de 2004. 2011. <http://www.jarass.com/Steuer/B/Perspektiven%20der%20Unternehmensbesteuerung.pdf>.

JHERING, Rudolf von. “Der Kampf ums Recht.” s.d. *www.openlibrary.org.* 13 de 08 de 2013. <http://ia700401.us.archive.org/19/items/derkampfumsrech00jhergoog/derkampfumsrech00jhergoog.pdf>.

JUGLART, Michel de e Benjamin IPPOLITO. *Cours de Droit Commercial: Les Sociètès Commerciales*. 4ª ed., 10º v. Paris: Éditions Montchrestien, 1971.

JUSTO, António Santos. *Direito Privado Romano*. 4.ª, Reimpressão. Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

KANT, Immanuel e Pedro GALVÃO (Introdução). *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Trad. Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70pt, 2014.

KASER, Max. *Direito Privado Romano*. Trad. do original alemão "Romisches Privatrecht" Samuel Rodrigues e Ferdinand Hammerle. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

KAUFMANN, Arthur. “Filosofia do Direito, Teoria do Direito, Dogmática Jurídica.” KAUFMANN, Arthur e W. WASSEMER. *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*. Trads. Marcos KEEL e Manuel SECA DE OLIVEIRA. Tradução da 6.ª ed. do original alemão, de 1994. Lisboa: Fundação Caloutste Gulbenkian, 2002.

KELSEN, Hans. *General Theory of Law and State*. Trad. Andres WEDBERG. Cambridge: Harcard University Press, 1945.

—. *General Theory of Norms*. Trad. Michael HARTNEY. Londres: Claredon Press, 1991.

—. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. S. Paulo: Martins Fontes, 1998.

KLOTZ, Hans Christian. “Subjetividade no Idealismo Alemão.” *Revista Inquietude* Maio de 2010: 132-147.

KOFLER, Georg, Miguel Poiares MADURO e Pasquale PISTONE. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdão: IBFD, 2011.

KRINGS, J. E. “Les Lacunes en Droit Fiscal.” PERELMAN, Chäim. *Le Problème des Lacunes en Droit: Études*. Bruxelas: Bruylant, 1968. 463-488.

KUHN, Thomas S. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. Trad. Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. S. Paulo: Perspetiva, 2007.

LAMEGO, José. *O Essencial sobre a Filosofia do Direito do Idealismo Alemão*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

LANG, Joachim, et al. *Steuerrecht*. 19.ª. Koln: Verlag, 2008.

LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de Ética Juridica*. Trad. Luis Dìez-Picazo. Madrid: Editorial Civitas, 1985.

—. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. 4.ª. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*. 6.ª. Coimbra: Almedina, 2012.

—. *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*. Coimbra: Almedina, 2004.

—. *Direito da Insolvência*. Coimbra: Almedina, 2012.

—. *Estudos de Direito Fiscal*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2007.

—. *Estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 1999.

LEITE, Eduardo de Oliveira. “A Affectio Maritalis e a União Livre: Atualidade do Direito Romano.” *Revista de Informação Legislativa* jan/mar/1990 de 27: p. 245/260.

LEUCHTENBURG, William E. *Franklin D. Roosevelt and the New Deal*. Nova Iorque: Harper, s.d.

LIMA, Fernando Andrade Pires de e João de Matos Antunes VARELA. *Código Civil Anotado: Artigos 762 a 1250*. Coimbra: Coimbra Editora, 1968.

LIMA, Vinícius Ramalho. “A Lei Simbólica: Marca do Insucesso e Engodo Social .” 12 de 01 de 2012. *Diário de Araxá.* 13 de 09 de 2013. <http://www.diariodearaxa.com.br/Materia/Colunista/Vinicius-Ramalho-Lima/2012/1/A-lei-simbolica-Marca-do-insucesso-e-engodo-social/576.aspx>.

LOPES, Joaquim José Almeida. “As fundações canónicas autónomas.” *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto* 2005: 227-261.

LUCA, Gianni de. *Compendio di diritto tributario*. Milão: Edizioni Giuridiche Simone, 2013.

LUCAS, André, Henri-Jacques LUCAS e Agnés LUCAS-SCHLOETTER. *Traité de la Propriété Littéraire et Artistique*. 4.ª. Paris: LexisNexis, 2006.

LUHMANN, Niklas. “in Globalization or World Society?: How to Conceive of Modern Society.” s.d. *Generation Online.* 13 de 09 de 2013. <http://www.generation-online.org/p/fpluhmann2.htm>.

—. *La differenziazione del diritto. Contributi alla sociologia e alla teoria del diritto (Trad. para italiano do original Ausdifferenzierung des Rechts. Beiträge zur Rechtssoziologie und Rechtstheorie)*. Trads. R. DI GIORGI e M. SIBERNAGL. Bolonha: Il Mulino, 1990.

—. *Sociologia do Direito*. Trad. Gustavo BAYER. Rio de Janeiro: Tempo, s.d.

MACHADO, Hugo de Brito. “A Requisição Judicial do Processo Administrativo de Constituição do Crédito Tributário – Inteligência do Artigo 41 da Lei 6.830/80.” FERREIRA, Eduardo Paz, Heleno Taveira TORRES e Clotilde Celorico PALMA. *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2013. III vols. 617-626.

MACHADO, João Baptista. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*. 19.ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2010.

MACHADO, João Baptista. “Tutela da Confiança e "Venire Contra Factum Proprium".” MACHADO, João Baptista. *Obra Dispersa*. Braga: Scientia Juridica, 1991. 345-425.

MACHADO, Jónatas e Paulo Nogueira COSTA. *Curso de Direito Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

MACHEN, Arthur. “Corporate Personality.” *Harvard Law Review* 1911.

MAITLAND, Frederick William. “Moral Personality and Legal Personality.” MAITLAND, Frederick William e Herbert Albert Laurence FISHER. *The Collected Works of Frederick William Maitland*. Vol. III. Cambridge University Press, 1911. III vols.

MANTILLA MOLINA, Roberto L. *Derecho Mercantil: Introducción y Conceptos Fundamentales. Sociedades*. 15.ª. México, DF: Editorial Porrua S.A, 1975.

MARKY, Thomas. *Curso Elementar de Direito Romano*. 8.ª. S. Paulo: Editora Saraiva, 1995.

MARTÍN QUERALT, Juan. *Derecho Tributario*. Madrid: ARANZADI, 2011.

—. *Ley General Tributaria y Leyes Complementarias; Reglamento Sancionador Tributario, Delito Fiscal y Contrabando*. 11.ª. Madrid: Tecnos, 2005.

MARTÍN QUERALT, Juan, Carmelo LOZANO SERRANO e Francisco POVEDA BLANCO. *Curso de Derecho Financiero Y Tributario*. 21.ª. Valência: Casa del Libro, 2010.

MARTÍNEZ, Pedro Soares. "A Obrigação Tributária." *Cadernos de ciência e técnica fiscal, n.º 11* 1963.

—. "Da Personalidade Tributária." *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 81* 1969.

—. *Direito Fiscal*. 9ª. Coimbra: Almedina, 1997.

MARTINS, Alexandre Soveral. "Capacidade e Representação das Sociedades Comerciais." *Problemas Do Direito das Sociedades*. Ed. Instituto do Direito das Empresas e do Trabalho. Lisboa: Almedina, 2008. 471 e ss.

MARTINS, António. "A influência da lei fiscal nas decisões de reestruturar: uma perspectiva financeira." SANCHES, J.L. Saldanha, Francisco de Sousa da CÂMARA e João Taborda da GAMA. *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. 13-37.

MARTINS, Elisabete Louro. *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*. Coimbra: Wolters Kluwer - Coimbra Editora, 2010.

MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial. 15ª ed. Rio de Janeiro:*. 15.ª. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

MARTRON, Hélène. *Les droits de la personnalité des personnes morales de droit privé*. Poitiers: Faculté de droit et des sciences sociales de Poitiers, 2011.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra. "Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional." *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007. 383-398.

MATIAS, Vasco Valdez. "A Constituição e as Normas Fiscais. O Imposto, a Taxa e a Relação Jurídica Tributária." CATARINO, João Ricardo e Vasco

Branco GUIMARÃES. *Lições de Fiscalidade*. 2.ª. Coimbra: Almedina, 2013.

MATOS, Francisco de Souza. “A Interpretação da Lei Tributária e a Analogia.” *Revista de Direito Administrativo* Jul/Set de 1959: 12-23.

MATOS, Pedro Vidal. *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal - Coimbra Editora, 2010.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 10.ª. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MAZZALI, Gisele C. “Controle da discricionariedade administrativa pelo poder judiciário. De Montesquieu ao direito administrativo contemporâneo.” s.d. *Unibrasil.* 21 de 08 de 2013. <http://www.unibrasil.com.br/sitemestrado/_pdf/giseli2.pdf>.

MELLO, Alberto de Sá e. *Contrato de Direito de Autor – A Autonomia Contratual na Formação do Direito de Autor*. Coimbra: Almedina, 2008.

MENDES, João de Castro. *Introdução do Estudo do Direito*. Reimpressão. Lisboa: Dislivro, 1997.

—. *Teoria Geral do Direito Civil*. Vol. II. Lisboa: AAFDL, 1999.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. *Tratado de Direito Commercial Brazileiro*. Vols. III, livro II. S. Paulo: Duprat & Comp., 1914.

MENDONÇA, Maria Carolina Maldonado. “A Responsabilidade Tributária dos Sucessores nas Operações Societárias.” s.d. *rkladvocacia.* 13 de 10 de 2013. <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20100325112231.pdf>.

MENEZES, Armando Faria. “A Tutela do Credor Tributário e a Doutrina da Desconsideração da Personalidade Jurídica das Sociedades

Comerciais.” Fevereiro de 2012. *UCP.* 29 de 08 de 2013. <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/9726/1/TESE.pdf>.

MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. 8.ª. Torino: Utet, 1989.

MICHOUD, Léon. *La Théorie de la Personnalité Morale et son Application au Droit Français*. Paris: Librairie Générale de Droit & de Jurisprudence, 1906.

MIRANDA, Jorge e Rui MEDEIROS. *Constituição da República Portuguesa anotada*. Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. III vols.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional, Tomo II*. 3.ª. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I - Introdução. Pessoas Físicas e Jurídicas*. 4.ª. Vol. I. S. Paulo: RT, 1974.

MOELLER, Hans-Georg. *The Radical Luhmann*. Nova Iorque: Columbia University Press, 2011.

MONCADA, Luís Cabral de. *Responsabilidade Civil Extra-Contratual do Estado*. Ed. Vinhas e Associados, Sociedade de Advogados, R.L. Abreu & Marques. Lisboa, 2008.

MONCKS, Guilherme Acosta. “Análise da Pertinência ao Sistema e Operacionalidade do Artigo 116, Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional.” *Revista do Instituto de Direito Brasileiro* 2013: 5225.

MONTEIRO, Eduardo Cabral de Moraes. “Concepções Teóricas sobre a Idéia de Sistema na Ciência do Direito.” s.d. *Portal de Periódicos UNIFACS.* 13 de 05 de 2013. <http://www.revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/download/1189/935>.

MORAES, Thiago Perez Bernardes de e Geraldo Leopoldo da Silva TORRECILLAS. “Por uma Nova Economia Politica - Notas Críticas à Teoria Neoclássica, ao Direito Econômico e a Politica Econômica. Uma Contribuição Epistemológica para os Preceitos de Administração Publica no Contexto da Globalização Contemporânea.” 2013: 5291.

MORAIS, Rui Duarte. *A Execução Fiscal*. Reimpressão da 2.ª Edição de 2006. Coimbra: Almedina, 2006.

—. *Apontamentos ao IRC*. Reimpressão da edição de Novembro/2007. Coimbra: Almedina, 2008.

—. *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina, 2012.

MURILLO, Alonso. *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova, 2006.

MUZZI, Carlos Vitor, Filho. s.d. *SCRIBD.* 11 de 10 de 2012. <http://pt.scribd.com/doc/73040198/56/Sujeito-passivo-contribuinte-e-responsavel-tributario>.

MYRBACH-RHEINFELD, Franz von. *Précis de droit financier*. Trad. E. BOUCHÉ-LECLERCQ. Paris: V. Giard & E. Briere, 1910.

NABAIS, José Casalta. “A Liberdade de Gestão Fiscal das Empresas.” NABAIS, José Casalta e Ana Maria RODRIGUES. *Miscelâneas*. Vol. 7. Coimbra: Almedina, 2011. 9-68.

—. *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

NABAIS, José Casalta. “Da sustentabilidade do Estado Fiscal.” CASALTA, José Nabais e Suzana Tavares da SILVA. *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011. 11-59.

—. *Direito Fiscal*. 6.ª. Coimbra: Almedina, 2010.

—. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*. Coimbra: Almedina, 2013.

NABAIS, José Casalta. “Liberdade de gestão fiscal e dualismo na tributação das empresas.” Vv. *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

—. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

—. *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2010.

—. *Procedimento e Processo Administrativos*. Reimpressão da 8.ª Edição de 2012. Coimbra: Almedina, 2013.

NAWIASKY, Hans. *Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario*. Trad. do original in Steuerrechtliche Grundfragen Romallo Massanet. Madrid, 1983.

NETO, Abílio. *Código Comercial, Código das Sociedades, Legislação Complementar, Anotados*. 15.ª. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

—. *Novo Código de Processo Civil Anotado*. Lisboa: Ediforum, 2013.

—. *Sociedades por Quotas - Notas e Comentários*. Lisboa: Petrony, 1977.

NETO, Claudio Orestes Britto. “Planeamento Fiscal: Opção ou Obrigação dos Administradores.” *Revista do Instituto de Direito Brasileiro da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa* 3 (2014): 2587-2599. 02 de 09 de 2014. <http://www.idb-fdul.com/>.

NETO, Francisco dos Santos Amaral. “A Autonomia Privada como Princípio Fundamental da Ordem Jurídica – Perspectivas Estrutural e Funcional.” *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra* 1988.

NEVES, António Castanheira. “Metodologia jurídica: problemas fundamentais.” *Boletim da Faculdade de Direito* (1993).

NEVES, Marcelo. *A Constitucionalização Simbólica*. 3.ª. S. Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.

NOVA, Giorgio de e Francesco TESAURO. *Codice civile e leggi collegate 2012. Con appendice di diritto tributario*. Milão: Zanichelli, 2012.

OLIVEIRA, Guilherme de e Francisco Pereira COELHO. *Curso de Direito da Família*. 4.ª. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2008. II vols.

OLIVEIRA, Irineu de Souza. *Programa de Direito Romano*. 2.ª. Canoas: Editora da ULBRA, 2000.

PAIVA, Carlos. *Das Infracções Fiscais à sua Perseguição Processual*. Coimbra: Almedina, 2012.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. "A integração no Direito Tributário: considerações acerca do emprego da analogia." s.d. *Jus Navigandi.* 21 de 08 de 2013. <http://jus.com.br/artigos/3103/a-integracao-no-direito-tributario>.

PAYNE, Jennifer. "Lifting the Corporate Veil: A Reassessment of the Fraud Exception." *The Cambridge Law Journal* 56 (1997): 284-290.

PEIXOTO, Maurício Cunha. "Desconsideração da personalidade jurídica e o artigo 50 do novo código civil." *O Direito Societário Face ao Novo Código Civil*. Belo Horizonte: Brain Company, 2003.

PEREIRA, Alexandre Libório Dias. *Direitos de Autor e Liberdade de Informação*. Coimbra: Almedina, 2008.

PEREIRA, Manuel Freitas. *Fiscalidade*. 2ª. Coimbra: Almedina, 2007.

PEREIRA, Paula Rosário. *A Tributação das Sociedades na União Europeia (Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária)*. Coimbra: Almedina, 2004.

PERELMAN, Chäim. “A teoria Pura do Direito e a Argumentação.” s.d. *scarpinellabueno.com.br.* 20 de 08 de 2013. <http://www.scarpinellabueno.com.br/Textos/Perelman%202.pdf>.

—. *Le Problème des Lacunes en Droit: Études*. Bruxelas: Bruylant, 1968.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Fundamentos de Derecho Tributario*. 2.ª. Dykinson, 2011.

PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*. 22.ª. Madrid: Civitas, 2012.

PIC, Paul. *Traité Général de Droit Commercial: Des Sociétés Commerciales*. 10.ª. Paris: Librairie Arthur Rousseau, 1925.

PIMENTEL, Lúcio. *Do Facto Tributário Constitutivo*. Lisboa: Licros do Brasil, 2012.

—. *O Conceito de Contribuinte Tributário*. S. Paulo: Editora Livros do Brasil, 2010.

PINTO, Carlos Alberto da Mota, António Pinto MONTEIRO e Paulo Mota PINTO. *Teoria Geral do Direito Civil*. 4.ª. Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

PINTO, Frederico de Lacerda da Costa, Jorge de Figueiredo DIAS e Manuel da Costa ANDRADE. *Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*. Coimbra: Almedina, 2009.

PINTO, José Alberto Pinheiro. “Abuso das Normas Antiabuso.” *Revista TOC* Fevereiro de 2009.

PINTO, Natália Maria da Silva Cardoso. *A Tributação das Sociedades Não Residentes Sem Estabelecimento Estável em Portugal*. Porto: Vida Económica, 2011.

PIRES, Manuel e Rita Calçada PIRES. *Direito Fiscal*. 4ª. Coimbra: Almedina, 2010.

PIRES, Miguel Lucas. *Dos Privilégios Creditórios: Regime Jurídico e sua Influência no Concurso de Credores*. Coimbra: Almedina, 2002.

POLLOCK, Frederick. “Has the Common Law Received the Fiction Theory of Corporations.” *L. Q. Review* 1911: 27 e ss.

POPPER, Karl Raymund. *Lógica das ciências sociais*. Trad. Estevão de Rezende Martins. 3.ª. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004.

POWE Jr., Lucas A. *The Supreme Court and the American Elite - 1798-2008*. Cambridge: Harvard University Press, 2009.

PRATS, Fernando Ignacio Calatayud. “Comentario al Artículo 15 de la Nueva Ley General Tributaria. Conflito en la Aplicación de la Norma Tributaria.” *Revista Hacienda Canaria* s.d.: 7-35.

PRUX, Óscar Ivan. “Justiça e Positivismo no Pensamento de Hans Kelsen.” *Revista do Instituto de Direito Brasileiro* 2013, 07 ed.: 7443.

QUEIRÓS, Marisse da Costa. “O Direito Como Sistema Autopoiético: Contribuições para a Sociologia Jurídica.” 08 de 2002. *UFSC.BR.* 13 de 09 de 2013. <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15292/13895>.

QUIVY, Raymond e Luc Van CAMPENHOUDT. *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Trad. Maria Amália Mendes, Maria Carvalho João Minhoto Marques. 5.ª. Lisboa: Gradiva, 2008.

RAFFRAY, Ronan. *La Transmission Universelle du Patrimoine des Personnes Morales*. Paris: Dalloz-Sirey, 2011.

REALE, Giovanni. *Introdução a Aristóteles*. Lisboa: Edições 70, 2001.

REALI, Ronaldo Roberto. “A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Positivo Brasileiro.” 2003. *Jusvigilantibus.* 01 de 05 de 2013. <www.jusvi.com>.

REBELLO, Luiz Francisco. *Introduçao do Direito de Autor*. Ed. Sociedade Portuguesa de Autores. Vol. I. Lisboa: Publicações Dom Quixote, s.d.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 8.ª. Vol. 1. S. Paulo: Saraiva, 1977.

RIBEIRO, João Sérgio. ““O Mito da Tributação do Rendimento Real”.” TEIXEIRA, Glória. *I Congresso de Direito Fiscal*. Vida Económica, 2011. 141-148.

—. *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*. Coimbra: Almedina, 2010.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. “A Justiça na Tributação.” *Boletim de Ciências Económicas* 1987.

—. *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

—. “Os Princípios Constitucionais da Fiscalidade Portuguesa.” *Boleteim da Faculdade de Direito* XLII (1966): 225-243.

RIBEIRO, Maria de Fátima. *A Tutela dos Credores da Sociedade por Quotas e a "Desconsideração da Personalidade Jurídica"*. Coimbra: Almedina, 2012.

RIBEIRO, Maria de Fátima. “Legislação Tributária.” NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 4.ª. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 195-254.

ROCHA, Joaquim Freitas da. *Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*. Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2009.

—. “As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Actos Ilícitos.” *Ciência e Técnica Fiscal* 1997: 7-205.

—. *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 4.ª. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

ROCHA, Maria Vitória. “A Titularidade das Criações Intelectuais no Âmbito da Relação de Trabalho.” *Nos 20 anos do Código das Sociedades Comerciais, Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora, 2008. III vols.

RODRIGUES, Álvaro, Junior. “Análise dos Conceitos de "Affectio Societatis" e de "Ligabilidad" como Elementos de Caracterização das Sociedades Comerciais.” s.d. *jus.com.br.* 12 de 08 de 2013. <http://jus.com.br/artigos/4905/analise-dos-conceitos-de-affectio-societatis-e-de-ligabilidad-como-elementos-de-caracterizacao-das-sociedades-comerciais/2>.

RODRIGUES, Benjamim Silva. “A Prescrição no Direito Tributário.” LEITE DE CAMPOS, Diogo. *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Lisboa: Vislis, 1999.

RODRIGUES, Carlos Augusto. “O Crime Continuado no Crime de Abuso de Confiança Fiscal - No Caso do IVA.” 05 de 2008. *Verbo Jurídico.* 08 de 01 de 2013. <www.verbojuridico.pt>.

RODRIGUEZ RODRIGUEZ, Joaquin. *Tratado de Sociedades Mercantiles*. México: Editorial Porrua S.A., 1947.

ROUSSEAU, Jean-Jacques e João Lopes ALVES (Introdução e Notas). *O Contrato Social (Manuscrito de Genebra)*. Trad. Manuel João Pires. Maia: Círculo de Leitores, 2008.

ROYER, Edouard Cooper. *Traité des Sociétés Anonymes*. Vol. IV. Paris: Dalloz, 1931.

RUIZ, Vincenzo Arangio. *La Società in Diritto Romano*. Jovene, 1982.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Analisis Jurídico del Hecho Imponible.” *Hacienda y Derecho* s.d.

SANCHES, José Luis Saldanha. “A Quantificação da Obrigação Tributária.” *Deveres de Cooperação, Auto- Avaliação e Avaliação Administrativa* s.d.

—. “Abuso de Direito em Matéria fiscal: Natureza, Alcance e Limites.” *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* 2000: 9-46.

SANCHES, José Luis Saldanha. “As Duas Constituições - nos Dez Anos da Cláusula Geral Anti-Abuso.” SANCHES, José Luis Saldanha, Francisco de Sousa da CÂMARA e João Taborda da GAMA. *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. 39-70.

—. “Fusão Inversa e Neutralidade (da Administração) Fiscal.” *Fiscalidade* 34 (2008): 7-34.

—. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

—. *Manual de Direito Fiscal*. 3ª. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

—. *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

—. *Princípios do Contencioso Tributário*. Lisboa: Fragmentos, 1987.

SANTOS, António Carlos dos. “O Crescente Desequilíbrio entre as Prerrogativas do Fisco Português e os Direitos e Garantias dos Contribuintes.” ALMEIDA, Daniel Freire e, Fábio Luiz GOMES e João Ricardo CATARINO. *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário (*

Homenagem a Diogo Leite de Campos). S. Paulo: Editora Saraiva, 2013. 27-55.

SANTOS, Filipe Cassiano e Ricardo AFONSO. *Código das Sociedades Comerciais e Legislação Conexa*. 9.ª. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

SANTOS, Marta Costa. "Novos Paradigmas no Controlo do Sistema Fiscal." NABAIS, José Casalta e Suzana Tavares da SILVA. *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011. 205- 250.

SANTOS, Theophilo de Azeredo. *Manual de Direito Comercial*. 2.ª. Rio de Janeiro: Forense, 1965.

SAVIGNY, Friedrich Karl von. *Metodologia Jurídica*. Buenos Aires: De Palma, 1994.

SCHIAVON, Giovanne Bressan. "A Razão do Direito em Habermas." *Revista do Instituto de Direito Brasileiro* 2013: 7551.

SCHLESINGER Jr., Arthur M. *The Coming of the New Deal*. Boston: Mariner Book, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. "Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes : Entre a Norma Geral Anti-Elisão Portuguesa e Seus Paralelos Brasileiros." FREIRE E ALMEIDA, Daniel, Fábio Luiz GOMES e João Ricardo CATARINO. *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário, Estudos em Homenagem a Diogo Leite de Campos*. S. Paulo: Saraiva, 2013. 371-437.

SCHWABE, Max. *Die Juristische Person Und Das Mitgliedschaftsrecht*. Basileia: Nabu Press, 2010 - Reprodução da Edição de 1923.

SERRANO, Luis Sánchez. *La Declaración Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977.

SHANE, Sanford A. “Corporation is a Person: The Language of a Legal Fiction.” *Tul. Law Review* (1986-1987): 61 e ss.

SHICK, Walter. “La Obligatión de las Autoridades Fiscales de Recaudar los Impuestos.” *Seis Estúdios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributário*. Editorial de Derecho Financiero, 1980.

SILVA, André Frestas da. *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*. Lisboa: Dislivro, 2007.

SILVA, Gomes da. *Direito das Sucessões*. Coimbra: Associação Académica da Faculdade de Direito, 1962.

SILVA, Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*. 3.ª. São Paulo: Saraiva, 1999.

SILVA, Maria Manuela Magahães e Dora Resenda ALVES. *Noções de Direito Constitucional e Ciência Política*. 2.ª Edição/Reimpressão: 2010. Porto: Rei dos Livros, 2010.

SILVA, Paula Costa e. “Dissolução e Liquidação de Sociedades Comerciais: Nótula.” Vv. *A Reforma do Código das Sociedades Comerciais - Jornadas em Homenagem ao Professor Doutor Raúl Ventura*. Coimbra: Almedina, 2007. 289 e ss.

SILVA, Suzana Tavares da. “Sustentabilidade e Solidariedade em Tempos de Crise.” NABAIS, José Casalta e Suzana Tavares da SILVA. *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*. Coimbra: Almedina, 2011. 61-91.

SOLÁ CAÑIZARES, Felipe de. *Tratado de Derecho Comercial Comparado*. Vol. t. III. Barcelona: Montaner y Simón, 1963.

SOLANES GIRALT, Maria Montserrat. “Los Deberes de Colaboración con la Administración Tributaria: la Colaboración Social y la Individual de Información Tributaria de Terceros.” s.d. *Universia.* 14 de 08 de 2013.

<http://biblioteca.universia.net/html_bura/ficha/params/title/deberes-colaboracion-administracion-tributaria-colaboracion-social-individual-informacion-tributaria-terceros/id/32624112.html>.

SOLER ROCH, Maria Teresa. “Reflexiones en Torno a la Nueva Ley General Tributaria.” *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007. 107-122.

SOUSA, Alfredo José de e José da Silva PAIXÃO. *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Comentado e anotado*. Coimbra: Almedina, 2000.

SOUSA, Jorge Lopes de. *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*. Vol. IV. Lisboa: Áreas Editora, 2011. IV vols.

—. *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado e comentado*. Vol. I. Lisboa: Áreas Editora, 2011. IV vols.

—. *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*. 6.ª. Vol. II. Lisboa: Áreas Editora, 2011. IV vols.

—. *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*. 6.ª. Vol. III. Lisboa: Áreas Editora, 2011. IV vols.

—. *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas Práticas*. Lisboa: Áreas Editora, 2008.

—. *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*. Lisboa: Áreas Editora, 2010.

SOUSA, Marcelo Rebelo de. “Inexistência Jurídica.” *DJAP* s.d.: 235 e ss.

SOUSA, Rabindranath Capelo de. *Lições de Direito das Sucessões*. 4.ª. Renovada. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. II vols.

—. *Lições de Direito das Sucessões*. 3.ª. Renovada. Vol. II. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. II vols.

—. *O Direito Geral de Personalidade*. Reimpressão. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

STEIN, Raquel. “A Construção da Personalidade como Identidade em Proust.” *Revista do Instituto de Direito Brasileiro* 2 (2013): 4431 e ss.

SZINWELSKI, Fábio João. “Norma Geral Antielisiva: Conceito, Características, Constitucionalidade, Regulamentação e Aplicação no Direito Brasileiro.” *Jus Navigandi* 22 de Novembro de 2010.

TCHOUTORIAN, Ivan. *Vers une définition de l’affectio societatis lors de la constituition d’une société*. LGDC, 2011.

TEIXEIRA, António Braz. “A Relação Jurídica Fiscal.” *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 4* 1962.

—. “A Responsabilidade Fiscal das Pessoas Coletivas e dos seus Órgãos e outros Estudos.” *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 59* 1967.

—. *Princípios de Direito Fiscal*. 3.ª. Vol. I. Coimbra: Almedina, 1985.

—. “Questões de direito fiscal.” *Cadernos de ciência e técnica fiscal, n.º 90* 1969.

TEIXEIRA, Carlos Adérito. “A Pessoa Colectiva como Sujeito Processual.” 27 de 09 de 2007. *www.cej.mj.pt.* 25 de 01 de 2012. <http://www.cej.mj.pt/cej/forma-continua/fich-pdf/formacao2007-08/jornadas_penal_textos/pessoacolectivaspca.pdf>.

TEIXEIRA, Manuela Duro. “Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal - Algumas Notas.” SANCHES, José Luis Saldanha, Francisco de Sousa da CÂMARA e João Taborda da GAMA. *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. 237-277.

TELLES, Inocêncio Galvão. *Sucessões - Parte Geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*. Vol. II. Milão: Utet Giuridica, 2012. II vols.

—. *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte Generale*. Vol. I. Milão: Utet Giuridica, 2012. II vols.

THERIOT, Luis Santos. *Derecho Fiscal Internacional. Fundamentos, conceptos y principios*. Comares, 2011.

TIPKE, Klaus e Joachim LANG. *Direito Tributário (Steuerrcht)*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TIXIER, Gilbert e Guy GEST. *Manuel de Droit Fiscal*. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1986.

TOMASSET, Claude, Jacques VANDERLINDEN e Philippe JESTAZ. *François Gény, Mythe et Réalités 1899-1999, Centenaire de Méthode d'Interprétation et Sources en Droit Privé Positif - Essai Critique*. Cowansville Québec: Les Editions Yvon Blais Inc, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. “A proibição de Analogia no Direito Tributário.” *Revista de Informação Legislativa* 100 (1988): 261-268.

—. “As Influências Italianas no Direito Tributário Brasileiro.” *Revista de Direito Renovar* 4 (1996).

—. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

TROBATAS, Louis. “A Interpretação das Leis Fiscais.” *Revista de Direito Administrativo* 1945.

TUHR, Andreas von. *Derecho Civil. Vol I -2. Las Personas : Teoría General del Derecho Civil Alemán*. Trad. Tito RAVÁ. Madrid: Marcial Pons, 1999.

URÍA, Rodrigo. *Derecho Mercantil*. 19.ª. Madrid: Marcial Pons Ediciones Juridicas S/A, 1992.

VALDEZ, Vasco. “Constituição e as Normas Fiscais. Noção de Imposto e Taxa. A Relação Jurídica Tributária.” CATARINO, João Ricardo e Vasco Branco GUIMARÃES. *Lições de Fiscalidade*. 2.ª. Coimbra: Almedina, 2013. 145*172.

VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedades por Ações: Comentários ao Decreto-lei nº 2.627, de 26 de Setembro de 1940*. 3.ª, rev. e aumentada. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

VARELA, João de Matos Antunes. *Das Obrigações em Geral*. Reimpressão da 10.ª Edição, de 2000. Coimbra: Almedina, 2003.

—. *Direito da Família*. Vol. I. Lisboa: Petrony, 1999.

VARREILLES-SOMMIÈRES, Gabriel de la Broùe de. *Les Personnes Morales*. Paris: Pichon, 1902.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. *A Participação Social nas Sociedades Comerciais*. Reimpressão da 2.ª Edição de 2006. Coimbra: Almedina, 2014.

—. “A Prestação de Garantias por Sociedades a Dívidas de Outras Entidades.” *Revista da Ordem dos Advogados* I.Separata (57).

—. *Direito de Personalidade*. Coimbra: Almedina, 2006.

—. *Teoria Geral do Direito Civil*. 7.ª. Coimbra: Almedina, 2012.

VASQUES, Sérgio. *Eça e os Impostos*. Coimbra: Almedina, 2000.

—. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2014.

VELOSO, Luis Miguel Braga. “Considerações sobre os deveres de cooperação e os respectivos instrumentos reactivos em sede fiscal.” Janeiro de 2012. *Repositorium UMinho.* 27 de 08 de 2013. <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/20172/1/Disserta%C3%A7ao%20de%20Mestrado,%20Luis%20Veloso.pdf>.

VELOSO, Óscar. “O Regime Fiscal da Cisão de Sociedades.” *Revisores & Empresas* (2006): 50-57.

VEMPRÉ, Spencer. *Tratado Elementar de Direito Commercial*. Vol. II. F. Briguiet & Cia, 1922.

VENTURA, Raúl. *Alterações do Contrato de Sociedade - Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*. 2.ª. Coimbra: Almedina, 2003.

—. *Apontamentos sobre Sociedades Civis*. Coimbra: Almedina, 2006.

—. *Dissolução e Liquidação de Sociedades - Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*. 4.ª Reimpressão da 1.ª Edição (1987). Coimbra: Almedina, 2011.

—. *Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades - Comentário ao Código das Sociedades Comerciais* . 3.ª Reimpressão da Edição de 1990 . Coimbra: Almedina, 2006.

—. *Novos Estudos Sobre Sociedades Anónimas e Sociedades em Nome Colectivo - Comentário ao Código das Sociedades Comerciais* . Reimpressão da edição de 1994 . Coimbra: Almedina, 2003.

—. *Sociedades por Quotas*. Reimpressão da edição de 1989. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2005. III vols.

—. *Sociedades por Quotas*. 3.ª Reimpressão da 1ª Edição de 1991 . Vol. III. Coimbra: Almedina, 2006. III vols.

—. *Sociedades Por Quotas*. 4.ª Reimpressão da 2.ª Edição de 1989. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2008. III vols.

VERRUCOLI, Piero. *Il Superamento della Personallità Giuridica delle Società di Capitalli nella Comon Law e nella Civil Law*. Milão: A. Giuffre, 1964.

VICENTE Y GELLA, Agustín. *Introducción al Derecho Mercantil Comparado*. Barcelona - Buenos Aires: Editorial Labor S/A, 1929.

VIDEIRA, Marco. “Síntese: Arte e Filosofia no Idealismo Alemão.” *Cadernos de Filosofia Alemã* Jun./Dez. de 2009: 147-151.

VIEIRA, María Luisa Arcos. *La Desaparición de la Affectio Maritalis como Causa de Separación y Divorcio*. Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2000.

VILLAS-BÔAS, Orlando (Filho). “O Problema da Constitucionalização Simbólica.” s.d. *Universidade Presbiteriana Mackenzie.* 13 de 09 de 2013. <http://www.mackenzie.br/fileadmin/Graduacao/FDir/Artigos/orlandovillasboas3.pdf>.

VINCENT, Cuisinier. *L'Affectio Societatis*. Litec, 2008.

VINX, Lars. *Hans Kelsen's Pure Theory of Law: Legality and Legitimacy*. Oxford: Oxford University Press, 2007.

VOLTERRA, Eduardo. *Instituciones de Derecho Privado Romano.* Madrid: Editorial Civitas, 1986.

VUILLERMET, G. e G. HUREAU. *Droit des Sociètès Commerciales: Nouvelle Législation*. Paris: Dunod, 1969.

WELLS, Celia. *Corporations and Criminal Responsibility*. 2.ª. Oxford: Oxford University Press, 2011.

WHATELY, Patricia Rodriguez. “O Papel dos Princípios diante da Lacuna Legislativa.” s.d. *Série Aperfeiçoamento de Magistrados 11Curso de Constitucional - Normatividade Jurídica .* 17 de 05 de 2013. <http://www.emerj.tjrj.jus.br>.

WHITE, G. Edward. *The Constitution and the New Deal*. Cambridge: Harvard University Press, 2001.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e Natureza do Acto Tributário*. Coimbra: Almedina, 1972.

—. *Manual de Direito Fiscal - Manuais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Vol. I. Lisboa: Almedina, 1981.

—. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto Pinheiro, Leonor XAVIER e Clotilde Celorico PALMA. *Direito Tributário Internacional*. 2ª Edição Actualizada - 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2011.

XAVIER, António Lobo e Isabel Santos FIDALGO. "A Cisão-Fusão e o Relevo da Atribuição de Participações aos Sócios das Sociedades Cindidas - Reflexões sobre o Regime Previsto nos Artigos 73.º e seguinte do Código do IRC." FERREIRA, Eduardo Paz, Heleno Taveira TORRES e Clotilde Celorico PALMA. *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2013. III vols. 189-208.

XAVIER, Cecília. *A Proibição da Aplicação Analógica da Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006.

Lista de abreviaturas e siglas

AT – Administração Tributária

BGB – *Bürgerliches Gesetzbuch* (Alemanha)

BMJ – Boletim do Ministério da Justiça

CC – Código Civil

CCivile – *Codice Civile* (Itália)

CCB – Código Civil (Brasileiro)

CDCDC – Código do Direito de Autor e Direitos Conexos

CGI – Code Général des Impôts (França)

CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do IVA

CJ – Coletânea de Jurisprudência

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPEREF – Código do Processo Especial de Recuperação de Empresa e Falência

CPC – Código de Processo Civil

CPP – Código de Processo Penal

CPTA – Código de Processos nos Tribunais Administrativos

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedade Comerciais

CTN – Código Tributário Nacional (Brasil)

CVM – Código dos Valores Mobiliários

EBF – Estatutos dos Benefícios Fiscais

GmbH-Gesetz - *Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung* (Alemanha)

LGT – Lei Geral Tributária

LeyGT – Ley General Tributaria (Espanha)

LSQ – Lei das Sociedades por Quotas de 11.04.1901

RC – Tribunal da Relação de Coimbra

RCPIT - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

RE – Tribunal da Relação de Évora

RETGA - Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJIFNA – Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras

RJPADL - Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e de Liquidação de Entidades Comerciais

RL – Tribunal da Relação de Lisboa

RP – Tribunal da Relação do Porto

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos do Homem

TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

Nota acerca da norma utilizada

A presente dissertação foi organizada de acordo com as normas para a elaboração de textos científicos da Universidade Portucalense e, consequentemente, também com a norma do Instituto Português da Qualidade para referências bibliográficas em documentos impressos NP 405 - 1:1994 (Ed. 1). Fizemos, contudo, adaptações que entendemos indispensáveis à compreensão.

Desde logo, porque a referenciação nome/data levantava problemas nos vários casos com que nos deparamos em que o mesmo Autor tem mais do que uma publicação do mesmo ano e, por outro, porque um tal método de citação obriga a uma leitura com constante remissão para a bibliografia, criando obstáculos acrescidos.

A prescrição da NP 405 para referências em nota de rodapé foi, por conseguinte, adaptada, tendo-se optado por referenciar o último nome do Autor, em maiúsculas, e o título completo da obra (e publicação, no caso de artigos, textos de conferência ou partes de livros), remetendo-se a data da publicação para a bibliografia.

Nas fontes online que não foram vertidas à bibliografia (de que são exemplos as decisões judiciais citadas no texto) ficou referenciado, em nota de rodapé, o url e a data do último acesso.

Nas restantes, que constam da bibliografia, aqueles dois últimos elementos foram remetidos para esta.

Da mesma forma, optamos por indicar o título completo na primeira referência e, alternadamente, abreviado e/ou substituído pela abreviatura *op. cit.* nas seguintes, ainda que algumas vezes regressando à primeira forma.

Nota acerca da ortografia e das citações em língua estrangeira

A grafia do texto conformou-se (com) às normas do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa em vigor.

Para facilitar a exposição e a leitura, optamos por transpor todas as citações – incluindo as de textos legais – em língua portuguesa para a ortografia resultante do Acordo.

As citações em língua estrangeira foram, nalguns casos, substituídas pela respetiva tradução em português e, noutros, acompanhadas desta tradução, o que foi nuns casos e nos outros determinado por critérios de compreensibilidade e/ou de adequação de disponibilização do texto original. Todas as citações de textos legais foram, porém, transcritas na língua original, para não descurar a metodologia positivista e por temor reverencial ao velho adágio *tradutore traditore*.

UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

R. Dr. António Bernardino de Almeida,
541/619, 4200-072 Porto

T +351 22 557 20 00
M +351 96 977 39 67
upt@upt.pt

GPS
41° 10' 49.16" N
8° 36' 18.17" W

www.upt.pt