

A Personalidade Jurídica das Sociedades Comerciais Irregulares *

LÚCIO AUGUSTO PIMENTEL LOURENÇO **

Sumário: 1. Apresentação e Justificação do Tema. 2. Da Personalidade Jurídica. 3. Da Personalidade Tributária em Geral. 3.1. Noção da Personalidade Tributária. 3.2. A Vontade e a Personalidade. 3.3. O Interesse e a Personalidade. 3.4. Aspectos da Personalidade Tributária. 4. A Personalidade Tributária Activa. 4.1. Os Titulares da Personalidade Activa. 5. A Personalidade Passiva em Geral. 5.1. Fundamentos da Personalidade Tributária Passiva. 5.2. A Personalidade Passiva em Especial. 5.3. Situações Especiais de Personalidade. 5.4. A Personalidade e a Capacidade Tributária. Conclusões. Bibliografia

1. Apresentação e Justificação do Tema

O comércio entre os países da península ibérica (Portugal e Espanha) na Europa e os países da América do Sul, sempre foi privilegiado pela língua comum, a cultura, a complementaridade dos produtos e ainda pela identificação dos princípios e regimes

JURISMAT, Portimão, 2016, n.º 8, pp. 153-180.

* O texto é sem observância do acordo ortográfico, por opção, de forma a melhor definir os conceitos jurídicos.

** Doutor Europeu em Direito Tributário pela Universidade de Salamanca; Professor no ISMAT; Advogado; Diretor do Curso de Direito do ISMAT.

jurídicos vigentes nesses territórios, em especial o regime das sociedades e o aplicável aos actos de comércio.

Para um melhor desenvolvimento das relações económicas e independentemente da globalização, é importante o conhecimento da natureza e tipo de agentes macro-económicos, nomeadamente a natureza jurídica das sociedades comerciais irregulares.

Nesse sentido, coloca-se a questão de saber se as referidas sociedades têm ou não personalidade e capacidade jurídica para serem reconhecidos como normais agentes ou praticantes de actos de comércio, ou seja se podem ser sujeitos de direitos e deveres e os podem exercer.

Assim, a questão da natureza jurídica das sociedades comerciais irregulares, ou seja o problema do reconhecimento de tais “entes” de facto, face ao direito, em obediência a princípios jurídicos gerais estruturantes do sistema, nomeadamente o princípio da certeza e da segurança do direito, é cada vez mais premente e importante, dado o comércio, as relações entre sujeitos do direito e a necessidade do direito tutelar cada vez mais novas relações, sem as quais não haverá Direito e sem ele não teremos direitos nem obrigações ou deveres.

À face da legislação portuguesa, é pacífico que as sociedades com um fim comercial que não estejam registadas e conseqüentemente não se tenham constituído segundo os trâmites, formalismos e contrato previsto no Código Comercial, são irregulares, para se diferenciarem das sociedades regulares, respeitadoras dos formalismos e normas do Código Comercial, pelo que podem e devem ser registadas na Conservatória do Registo Comercial.

Tal critério diferenciador da natureza jurídica das sociedades comerciais, regulares e irregulares, é subscrito pela doutrina e pela jurisprudência, salvo raras excepções.

Ainda que a sociedade seja comercial,¹ porque tem por objecto a prática de actos de comércio e é considerado acto de comércio² todo aquele que se achar especialmente regulado no Código Comercial, e, não for de natureza exclusivamente civil, se o contrário do próprio acto não resultar, pode ter natureza regular ou irregular.

Daí, se poder concluir que a lei reconhece a existência de sociedades comerciais ditas irregulares, pelo que lhes atribui personalidade jurídica.

¹ C.S.C. – artº 1º nº 2.

² C.Comercial – artº 2º.

Não obstante esse olhar para com a existência das sociedades comerciais irregulares, lembramos que o contrato de sociedade³ se encontra tipificado na lei civil, reconhecendo como tal aquele em que duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certa actividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa actividade.

É evidente que, tratando-se de contrato especial, a lei não pode deixar de tutelar em especial as relações contratuais entre os sócios, as relações da sociedade para com terceiros, a morte das sociedade, a exoneração ou exclusão de sócios, a dissolução, liquidação e partilha da sociedade que toda a vida da sociedade seja regulada pela lei das sociedades comerciais e, tal tutela não pode existir se os membros de uma sociedade nem derem a esta a forma que a lei prevê e regula, o que ocasiona a existência de “entes” com actividade comercial à margem dessa lei, em nada desejável para a tutela dos interesses públicos e privados.

As sociedades serão comerciais quando:

- tenham por objecto a prática de actos de comércio,e,
- adoptem o tipo de sociedade prevista na lei, devendo fazê-lo.

Fica assim e desde já colocada a questão de saber como encara a lei, as sociedades comerciais que não optem por um dos tipos legais, ou seja, as sociedades comerciais irregulares.

Os interesses públicos exigem a tutela de todos os “entes” ou pessoas do comércio em geral e dos legítimos interesses das pessoas que contratam com as sociedades comerciais irregulares.

A identificação ou atribuição da natureza jurídica das sociedades comerciais irregulares é pois do maior interesse, para se dirimirem os interesses entre os membros, destes para com terceiros e dos membros e a própria sociedade para com o direito público e do tributário de forma muito especial, dada a concorrência, actividade e resultados que podem gerar.

Não faria sentido ignorar tais sociedades à face do direito e a legislação portuguesa à semelhança do enquadramento que tem vindo a ser feito pela legislação dos Países membros da União Europeia e Itália de forma especial, no seu Código Comercial, onde no dizer de VIVANTE⁴ “a legislação se reconheceu impotente para evitar o reconhecimento da existência das sociedades comerciais irregulares”.

³ C.C. – artº 980º.

⁴ VIVANTE, Trattato di diritto commerciale, II.

O presente trabalho tem por base de investigação a doutrina nesta matéria, sem prejuízo das referências legais que a sustentam, sem atender a eventuais posições da jurisprudência no conceito, figura ou regime das sociedades irregulares, porquanto não são abundantes nem uniformes, antes e tão só são pontuais em virtude do litígio a dirimir em cada processo judicial.

A nossa preocupação e motivação vai no sentido de discutir e tentar encontrar uniformidade na doutrina que sirva de base e sustentabilidade às fundamentações em sentenças e acórdãos judiciais, para além da preocupação de uniformização nas posições administrativas, no âmbito do direito público (Administrativo, financeiro e tributário) e também do direito privado em especial o direito comercial e empresarial.

2. Da Personalidade Jurídica

A magna questão de saber se às sociedades comerciais irregulares o direito reconhece ou não personalidade jurídica não se alarga às sociedades civis, uma vez que não há de facto nem de direito sociedades civis irregulares.

O disposto no artigo 13º do Código Comercial consagra que podem ser comerciantes,

- As pessoas, e,
- As sociedades comerciais.

Na verdade, quando a lei se refere às sociedades comerciais, não discrimina as sociedades regularmente constituídas e as sociedades irregulares, que, não respeitando a forma, nem as exigências de substância no contrato societário, não podem ser registadas na respectiva Conservatória do Registo Comercial, sem prejuízo de serem comerciantes.

O disposto no artigo 13º do Código Comercial tem dado origem a divergentes posições doutrinárias, porquanto se pode interpretar no sentido de que, o que a lei não discrimina, não pode o intérprete fazê-lo, pelo que se a lei refere tão só “sociedades comerciais”, para as considerar comerciantes, inclui as sociedades comerciais regulares e irregulares.

Não perfilhamos tal interpretação e posição doutrinária nesta matéria, porquanto se a lei ignora e não regula as sociedades comerciais irregulares, deve-se ao facto de não as reconhecer expressamente enquanto tais.

É consabido que a personalidade jurídica, é antes de mais, um conceito jurídico, construído pelo e para o Direito, atendendo aos interesses que a lei deve tutelar, de

âmbito pessoal privado, público e mesmo social e de início, inerente à pessoa humana, que se foi alargando às pessoas colectivas, de forma societária ou outra e ainda, criando a figura jurídica de “pessoa equiparada às pessoas colectivas”, como acontece para efeitos de tributação do rendimento, do consumo e quanto à atribuição do número de contribuinte, nomeadamente às sociedades comerciais irregulares.

Não podemos olvidar que se o conceito de personalidade é inerente à pessoa humana, o próprio conceito de pessoa nem sempre aceitou que pessoas de facto o fossem de direito, como acontecia com os escravos, independentemente da diferenciação quanto aos direitos da personalidade e direitos cívicos onde é notória.

Se o conceito de personalidade é do tipo aberto, não podemos estranhar nem deixar de aceitar a sua evolução no Direito e a atribuição de “pessoa” às sociedades comerciais irregulares, uma vez que pelos interesses que encerram e representam, não podem ser ignoradas pelo Direito sob pena de termos de aceitar as consequências negativas inerentes a essa posição de exclusão de tais pessoas, do ordenamento jurídico.

O direito privado e o direito público, atendendo às realidades de facto, têm vindo a reconhecer a personalidade às sociedades comerciais irregulares e ampliando a sua regulamentação, ou melhor, aceitando a sua existência e regulando os seus actos, a sua actividade em si e para com terceiros, privados e públicos.

“As sociedades gozam de personalidade jurídica e existem como tais a partir da data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituíram”.⁵

Numa interpretação literal declarativa, poderá entender-se que o registo é uma condição da sua existência, da sua validade e, *a contrario*, uma sociedade comercial irregular, porque não pode ser registada, não existirá, não se lhe podendo reconhecer personalidade, sendo por isso nula, sem qualquer validade ou produção de efeitos jurídicos.

Autores⁶ houve que sustentaram a nulidade das sociedades comerciais irregulares, sendo essa nulidade absoluta, radical e de ordem pública, não existindo face ao Direito, entre os sócios nem para com terceiros.

Para CUNHA GONÇALVES, a sociedade comercial irregular só existia para efeitos de liquidação, ou seja, só existia depois de ser judicialmente declarada inexistente, pelo que estas posições doutrinárias não tiveram seguidores, apoiantes nem relevância na jurisprudência.

⁵ C. Comercial – artigo 5º.

⁶ CUNHA GONÇALVES; Comentários ao Código Comercial I, Pág. 222.

A tese de que as sociedades comerciais irregulares representam uma simples comunhão de facto, regulada pelas disposições do Código Civil, foi defendida por ABRANCHES FERRÃO,⁷ reconhecendo que embora constituída irregularmente a sociedade e por isso inexistente face ao Direito Comercial pode funcionar e praticar actos de comércio, contrair obrigações ou assumir a titularidade de direitos não registáveis.

Pese muito embora a leitura atenta da realidade societária feita por Abranches Ferrão, não a podemos aceitar à luz do Direito, uma vez que reconhecer a um “ente” a susceptibilidade de ser titular de direitos e deveres, é, imperativamente reconhecer-lhe a personalidade activa e passiva, ser sujeito activo e passivo de qualquer relação jurídica, sem a qual não há direito.

Salvo melhor, a questão da regularidade ou irregularidade da sociedade comercial deve centrar-se na existência ou na não formalização do contrato societário.

Na verdade, se o contrato estiver formalizado, poderá ser objecto de registo e tornar regular a sociedade composta por sócios, accionistas, membros ou cooperantes, dependendo do tipo legal escolhido. Se o contrato, ainda que existente entre os sócios, não for formalizado, já a sociedade será irregular.

Daí que, atentando no contrato de sociedade, devemos verificar se é ou não existente, independentemente da forma ou registo e para isso, dissequemos os seus elementos:

- O elemento pessoal para que haja um “ente” com vontade própria e independente de cada sócio,
- O elemento patrimonial composto por bens, activos, contribuições ou mesmo disponibilidade pessoal para prestar serviços, e,
- O elemento teleológico que consiste na intenção dos seus sócios em repartir entre si os interesses, resultados ou mesmo prejuízos.

Com a verificação de todos esses elementos estaremos perante a existência de um contrato de sociedade, formalizado ou não e neste caso, há uma sociedade comercial irregular. Com a existência formal de um contrato, estaremos perante a criação de uma pessoa jurídica, uma sociedade.

Tal como defendeu e concluiu VIVANTE:⁸

⁷ ABRANCHES FERRÃO; Lições de direito comercial português, coligidas por Bessone Abreu.

⁸ VIVANTE, *Tratatto di Diritto Commerciale*, II, pág. 331.

O contrato e a pessoa jurídica nascem ao mesmo tempo e sofrem as mesmas vicissitudes. É neste sentido que se dirige a vontade dos sócios, que querem dar à sociedade comercial, desde o seu nascimento, o poder de constituir um centro de negócios, dotado de personalidade própria e distinta para a sua prática.

3. Da Personalidade Tributária em Geral

3.1. Noção de Personalidade Tributária

A Lei Geral Tributária identifica a personalidade tributária com a qualidade de um sujeito da relação jurídica, quando no artigo 15º consagra que, “a personalidade tributária consiste na susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias”.

O conceito de personalidade tributária afasta-se ampliando a personalidade jurídica em geral,⁹ uma vez que para esta a personalidade é inerente à pessoa humana e adquire-se no momento do nascimento completo e com vida, sem embargo dos direitos que a lei reconhece aos nascituros os quais também dependem do seu nascimento – quanto às pessoas singulares.

As pessoas colectivas adquirem a personalidade com a escritura pública no caso das associações;¹⁰ pelo reconhecimento, no caso das fundações,¹¹ ou mesmo só através do registo na Conservatória do Registo Comercial, no caso das sociedades comerciais regulares em geral.

Para alguns autores, a personalidade tributária é uma característica dos sujeitos da relação jurídica¹² e por isso, não fará sentido diferenciar os conceitos de acordo com os ramos do direito e afirmar que o conceito da personalidade tributária é diferente da personalidade jurídica em geral.¹³

Outros autores, tais como ALBERTO XAVIER¹⁴ ou mesmo NUNO SÁ GOMES,¹⁵ defendem a diferença conceitual da personalidade em geral, da tributária, pelo interesse que visam tutelar.

⁹ C.C. – artigo 66º.

¹⁰ C.C. – artigo 158º nº 1.

¹¹ C.C. – artigo 158º nº 2.

¹² BRAZ TEIXEIRA, António – Princípios de Direito Fiscal, obra citada, pág. 161.

¹³ BRAZ TEIXEIRA, António – Princípios de Direito Fiscal, obra citada, pág. 161.

¹⁴ XAVIER, Alberto – Manual, obra citada pág. 364.

¹⁵ SÁ GOMES, Nuno – Os Sujeitos Passivos da O. Tributária, in C.T.F. nº 196/198.

A teoria da personalidade jurídica tem assim encontrado sérias dificuldades quando em torno do conceito jurídico surge uma diversidade de pontos de vista, um dos quais é o de aferir da sua autonomia em face dos diversos ramos do direito, dos quais o Direito Tributário não é excepção.

É pacífico que o conceito de personalidade tributária deve ser um conceito jurídico-tributário não confundível com o conceito de pessoa natural que resulta da lei civil.

O Direito Tributário acolhe o conceito civilista de pessoa e amplia-o segundo novos valores, novos interesses que a lei fiscal visa tutelar.

Os fins da lei fiscal são a satisfação das necessidades financeiras do Estado, a promoção da justiça social, a igualdade de oportunidades e a necessária correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.¹⁶

O conceito civil da personalidade foi concebido a partir da pessoa física, singular, sendo ampliado posteriormente às pessoas colectivas.

Nesse sentido, o direito civil recusou a qualificação de pessoa jurídica a seres humanos dotados de personalidade física, como por exemplo aos escravos, partindo do fundamento de que reconhecer aos escravos personalidade jurídica era criar uma qualidade jurídica sem fim social.¹⁷

As categorias jurídicas contêm sempre algo de subjectivo, de configuração de realidades, como acontece na qualificação de filho que pode não corresponder ao conceito biológico e de imobiliário que inclui bens móveis e não só imóveis.

Também,

a atribuição de personalidade jurídica a um certo tipo de associações é tão fictícia como o reconhecimento da personalidade jurídica a todos os homens, pelo facto de o serem.¹⁸

Cada ordem jurídica tutela um interesse próprio e tem necessidade de criar o destinatário desse interesse.

Nesse sentido, pronunciou-se SOARES MARTINEZ,¹⁹ afirmando que: “só podem ser pessoas de direito, realidades a que corresponda um centro de imputação de interesses que a sociedade se disponha a garantir”.

¹⁶ L.G.T. – artigo 5 n.º 1.

¹⁷ SOARES MARTINEZ, Pedro – Da Personalidade. Obra citada, pág. 207.

¹⁸ SOARES MARTINEZ, Pedro – Da Personalidade, obra citada, pág. 207.

¹⁹ SOARES MARTINEZ, Pedro – Da Personalidade, obra citada, pág. 208.

De igual modo, FERRARA²⁰ defende que, o “reconhecimento da personalidade pelo Direito deve ser colocado apenas num plano de técnica jurídica”, em respeito aos princípios que regem a própria sociedade.

MICHOUD²¹ não duvida que, “o interesse é o elemento fundamental do direito subjectivo e o objectivo da própria regulamentação jurídica”.

Esse interesse tem de ser humano; mas pode não incluir-se na esfera jurídica de determinadas pessoas em termos singulares, podendo situar-se no âmbito de um conjunto de pessoas ou mesmo pessoas colectivas.

A noção jurídica de personalidade tributária, da qual se partirá para a construção do respectivo conceito, há-de ser encontrada segundo a teoria da vontade psicológica, pela teoria do interesse ou mesmo no âmbito e simbiose destas duas teorias.

3.2. A Vontade e a Personalidade

Segundo a teoria da vontade psicológica, poderemos verificar que sendo pacífica a ideia de que quem quer, tem vontade e é titular de personalidade jurídica; já não é pacífica a conclusão de que quem não tem vontade psicológica não seja detentor da qualidade jurídica da personalidade.

O direito subjectivo foi construído partindo da ideia de vontade, do poder de querer, as quais sendo diferentes, são inerentes à personalidade física, uma vez que a vontade não se pode desligar da pessoa e ser entendida como faculdade humana e o titular do direito será sempre um homem, um ser humano física e juridicamente.

A personalidade jurídica é a transposição pelo legislador do humano natural para o jurídico, podendo por isso afastar-se para mais ou para menos da realidade natural, humana.

Nesse sentido, o legislador não reconheceu vontade nem poder de querer a seres humanos na qualidade de escravos, quando, como humanos tinham efectivamente vontade natural, física; mas não o poder de querer em face da ordem jurídica defensora de interesses próprios que excluía a essas pessoas a faculdade ou característica da personalidade.

²⁰ FARRARA, Francesco – *La Persona Giuridiche*, Turim, 1938, pág. 29 a 33.

²¹ MICHOUD, Léon – *Theorie de la Personnalité Moral*, I, pág. 105.

O escravo, não sendo pessoa jurídica porque a norma jurídica não lhe reconhecia personalidade, era equiparado a uma coisa “rés”, susceptível de ser apropriada e usada segundo o interesse do seu proprietário, titular desse bem.

No sentido de ampliar a personalidade jurídica em face da ideia de pessoa física, foi a doutrina alemã que criou o direito subjectivo partindo do conceito de vontade individual para a vontade colectiva, como que comparando a vontade psicológica ao comportamento de um conjunto de homens que emanam uma vontade colectiva, social.

A comparação da vontade colectiva à vontade psicológica, individual, tem obstáculos que a doutrina não ultrapassou,²² pelo que a aceitação daquela, é ainda uma ampliação da vontade individual, pessoal, ou mesmo uma ficção.²³

A vontade jurídica não corresponde a uma vontade psicológica, nem tem obrigatoriamente que corresponder, uma vez que os conceitos jurídicos se desenvolvem com independência das ideias naturais.

Não obstante tal constatação, não podemos desligar totalmente a vontade colectiva da vontade psicológica, a menos que a lei tenha necessidade imperiosa, para defender o interesse que a ordem jurídica pretende tutelar, crie e consagre as presunções jurídicas da vontade.

A vontade colectiva não exclui a vontade psicológica, antes parte dela, reconhecendo-a e ampliando-a, ficando a dúvida de como se deve formar, em face da complexidade dos grupos de pessoas, das sociedades, das comunidades e do tipo de vontade que o direito pode e deve reconhecer como válido e eficaz.

Perante tais constatações, não é na vontade que reside o fundamento da personalidade e consequentemente do direito subjectivo, ou seja, não é a vontade psicológica que cria a personalidade jurídica; mas é esta que permite a manifestação da vontade com relevância e força jurídica.

3.3. O Interesse e a Personalidade

A teoria do interesse não exclui a teoria da vontade psicológica para construir a noção de personalidade; antes a aceita, pois para haver interesse tem de ser aceite a existência do seu titular que à face da lei lhe é reconhecida personalidade jurídica.

²² MOREIRA, Guilherme – Da Personalidade Colectiva, Rev.Leg. e Jur., ano 40, pág. 451.

²³ SOARES MARTINEZ, Pedro – Da Personalidade Tributária, obra citada, pág. 215.

A teoria da vontade psicológica nem sempre se mostra compatível com os princípios que defende o direito moderno, procurando-se com a teoria do interesse tal desiderato.

As teses individualistas que assentam na vontade individual, psicológica, não têm hoje plena aceitação em face do Estado Moderno, democrático, onde prevalece a vontade colectiva que pressupõe a existência e a defesa de interesses comuns, colectivos e se sobrepõe à vontade psicológica, individual.

Os Estados e o Direito moderno, baseiam-se na dignidade da pessoa humana, na vontade popular, com o conceito de soberania, una e indivisível de que é titular o povo e sempre no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais subjectivas, nos termos dos artigos 1º, 2º e 3º da C.R.P.

O Direito moderno só atribui personalidade a entidades que representem interesses legítimos e legais, imputando-lhe obrigações e reconhecendo-lhe direitos, qualificando tais entidades de pessoas jurídicas.

A personalidade tributária é pois a susceptibilidade de ser titular de direitos e deveres de natureza tributária o que é doutrinariamente aceite, sendo discutível se determinadas entidades ou seres gozam de personalidade jurídica e quais os direitos e deveres.

3.4. Aspectos da Personalidade Tributária

“A personalidade tributária é um dos aspectos da personalidade jurídica”²⁴ e consiste no facto de ser um centro de imputação de deveres e direitos de natureza tributária.

Não há uma correspondência entre direitos e deveres, já que a obrigação tributária é unilateral e de direito público.

Há, porém, direitos e deveres tributários de diversos tipos, nomeadamente de soberania, de âmbito constitucional e de natureza exclusivamente tributária.

A cada um dos tipos de direitos e deveres, há-de corresponder uma espécie de personalidade tributária, pois esta varia em função do interesse que a norma tutela.

Nesse sentido, SOARES MARTINEZ²⁵ agrupa os diversos tipos de deveres e direitos em três classes:

²⁴ SOARES MARTINEZ, Pedro – Da Personalidade Tributária, obra citada, pág. 225.

²⁵ SOARES MARTINEZ, Pedro – Da Personalidade tributária, obra citada, pág. 226.

-A soberania tributária e a personalidade tributária enquanto titular do pólo activo ou passivo da relação jurídica tributária.

-Os direitos e deveres decorrentes da soberania podem ser invocados e exigidos a qualquer dos sujeitos da relação jurídico tributária, sujeito activo ou passivo.

-Os direitos inerentes ao sujeito activo, são poderes soberanos e por isso se encontram em plano mais elevado que os poderes ou direitos do sujeito passivo, podendo a este ser exigidos mesmo contra a sua vontade, como decorre do poder de tributar que emana do princípio da legalidade e do âmbito da soberania popular.

A posição sustentada por BERLIRI,²⁶ ao fazer equivaler os direitos do sujeito activo com poderes soberanos não tem pleno acolhimento na ordem jurídica tributária portuguesa, em especial no artigo 18º da L.G.T., uma vez que o sujeito activo não será o titular da soberania nem de poderes que dela emanam; mas sim da competência tributária em matéria de gestão de impostos, pois, o sujeito activo da relação jurídico tributária será a pessoa de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, por si ou por representante.

Em boa verdade, o sujeito activo não será o titular de direitos; mas tão só de obrigações e competências de natureza tributária que lhe permitem impor tais obrigações aos sujeitos passivos, contribuintes ou meramente obrigados tributários.

O conceito de personalidade activa e passiva não se afere pelos direitos nem pelos deveres; mas sim pelo lugar que a pessoa ocupe em cada um dos polos, activo ou passivo da relação jurídico tributária.

Resulta assim que o sujeito activo não tem só direitos, nem ao sujeito passivo são impostos exclusivamente deveres de natureza tributária em face dos princípios e normas ordinárias de natureza tributária.

A cada um dos sujeitos, a lei impõe direitos e deveres que não sendo correspondentes estão em conexão com os fins que o direito tributário se propõe e deve atingir, em especial a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e a promoção da justiça social, a igualdade de oportunidades e a necessária correcção das desigualdades na redistribuição da riqueza e do rendimento.

²⁶ BERLIRI, António – Principi di Diritto Tributario, I, Milão, 1952, pág. 109.

4. A Personalidade Tributária Activa

O sujeito, a quem a lei tributária atribui personalidade activa é o titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações.²⁷

Exclui-se assim qualquer um dos outros critérios que a doutrina vem defendendo para identificar o sujeito do polo activo da relação jurídica.

O poder de tributar que emana da Constituição e de forma especial do poder de soberania, para além do princípio da separação de poderes e do princípio da legalidade tributária, não é o determinante para a definição ou criação do conceito de personalidade activa, sendo certo que será a pessoa em quem são delegados poderes de gestão administrativa tributária.

O sujeito titular da personalidade activa – Autoridade Tributária –, não tem poderes próprios, autónomos de tributação; antes e tão só detém poderes delegados para administrar ou gerir a execução dos créditos tributários ou seja o sujeito activo é sempre o Estado na sua vertente de administrador e nunca de legislador.

BRAZ TEIXEIRA²⁸ defende que a qualidade de sujeito activo da relação jurídico-tributária é independente da soberania tributária, podendo a característica de personalidade activa ser atribuída a entidades diversas do Estado, partindo da ideia de que o sujeito activo é o titular do direito à prestação, fundamento este que aceitável sob o ponto de vista doutrinário não tem enquadramento hoje no conceito que decorre do artigo 18º nº 1 da L.G.T.

O sujeito activo, a quem a Lei Geral Tributária reconhece personalidade não é o titular de interesse de crédito, antes e tão só o administrador do crédito tributário no sentido da prossecução de interesses colectivos.

Se o Estado na sua função e poderes legislativos é livre para atribuir personalidade activa, tal liberdade não dispensa o respeito pelos princípios constitucionais estruturantes, em especial o da separação de poderes e de que a personalidade só pode ser reconhecida a entes públicos, dada a natureza pública de relação jurídico-tributária e em geral do Direito Tributário.

A natureza pública de uma entidade resulta do grau de intervenção do Estado na prossecução dos seus fins, conforme defende MICHOU,²⁹ substituindo assim o

²⁷ L.G.-T. – artigo 18º nº 1.

²⁸ BRAZ TEIXEIRA, António – Princípios de Direito Fiscal, obra citada, pág. 166.

²⁹ MICHOU, Léon – *Theorie de la Personnalité Moral*, Paris, 1932.

conceito de personalidade de Direito Público pela ligação à manutenção de um serviço público, ou mesmo ao fim da satisfação de interesses públicos e ao reconhecimento de que a satisfação desses interesses públicos realiza os fins do próprio Estado, como defende RANELLETTI.³⁰

No âmbito dos princípios, é essencial o exercício de funções públicas para que a essa entidade seja reconhecida personalidade jurídico tributária activa e, consequentemente, a susceptibilidade de lhe ser atribuída competência para administrar e gerir princípios e preceitos legais, constitucionais e de legislação ordinária de natureza tributária.

A titularidade activa da relação jurídica comporta diversas situações, nomeadamente o poder de tributar, a competência tributária, a capacidade tributária activa e a titularidade de receita fiscal,³¹ sendo que o conceito de sujeito activo e por isso titular activo com personalidade será a entidade com capacidade tributária activa, por força do artigo 18º nº 1 da L.G.T.

4.1. Os Titulares da Personalidade Tributária Activa

As entidades com titularidade activa dos impostos podem ser ou não estatais, entes públicos territoriais tais como as Regiões Autónomas, as Autarquias Locais ou mesmo entes públicos não territoriais como por exemplo quanto à gestão dos impostos parafiscais os quais são reconduzidos às contribuições para a Segurança Social, para além dos impostos comunitários, directos e indirectos; ou mesmo entidades públicas internacionais extra-comunitárias como acontece com o imposto sobre a produção resultante dos fundos marinhos, nos termos do artigo 13º, anexo III à Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar.

O Estado, na sua função de administrador e não de legislador, é o sujeito activo tributário, não só por excelência,³² mas o único, uma vez que só ele pode ter capacidade tributária activa ou seja, exercer os direitos emergentes da relação jurídico-tributária.

Para os autores que doutrinariamente entendem ser sujeito activo e por isso com personalidade tributária activa as entidades ou pessoas titulares do crédito tributário ou mesmo titulares do poder de tributar, classificam os sujeitos activos em organizações internacionais, a União Europeia ou Comunidade Económica Europeia, o Esta-

³⁰ RANELLETTI, Oreste – *Instituzioni di Diritto Público*, 1932, Pádua, pág. 503.

³¹ CASALTA NABAIS, José – *Direito Fiscal*, obra citada, pág. 210.

³² Alguns autores, tal como BRAZ TEIXEIRA definem o sujeito activo como o titular do crédito tributário.

do através dos seus órgãos, as Regiões Autónomas, as Autarquias Locais e ainda os institutos públicos.

O Estado, titular indiscutível de personalidade tributária activa, procede à administração dos tributos desde a liquidação à cobrança, com as inerentes competências de controlo e fiscalização das normas, através da Autoridade Tributária e Aduaneira, com as principais atribuições de:

- Assegurar a liquidação dos impostos,
- Exercer a acção de prevenção, informação e fiscalização das normas tributárias,
- Exercer a acção de justiça tributária,
- Assegurar a boa cobrança dos tributos e créditos tributários
- Cumprir os acordos internacionais em matéria fiscal,
- Estudar e propor medidas fiscais de carácter normativo,
- Informar os resultados e objectivos da execução das leis,
- Promover todos os procedimentos nomeadamente de sanções fiscais.

As Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, são hoje já titulares indiscutíveis de personalidade tributária activa, não só pelo facto de terem competências legislativas com poder de tributar,³³ mas também por serem titulares com créditos tributários,³⁴ e fundamentalmente por serem titulares de direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, com respeito conceitual pelo que está consagrado no artigo 18º nº 1 da L.G.T.

As Autarquias Locais, municípios e as freguesias, são também titulares de personalidade tributária activa, ainda que de reduzido valor, uma vez que podem administrar os impostos sobre incêndios e de turismo, para além de serem titulares de outros créditos tributários por força da Lei das Finanças Locais,³⁵ nomeadamente o imposto sobre veículos, o I M I e o I M T e ainda serem titulares de créditos tributários provenientes de impostos directos segundo a dotação orçamental³⁶ em face de diversos factores, em especial a dimensão do território e o seu número de habitantes.

As autarquias freguesias tinham o único caso de sujeito activo nas relações jurídico-tributárias que resultam da faculdade de lançar derramas sobre colectas, nomeadamente quanto à contribuição sobre o património imobiliário urbano, o que hoje não acontece, tendo sido transferida tal competência para as Assembleias Municipais,³⁷

³³ C.R.P. – artigo 227º nº 1 alínea i).

³⁴ D.L. 22/77 de 18/1, artigo 3º.

³⁵ C.R.P. – artigo 238º nº1.

³⁶ C.R.P. – artigo 254º.

³⁷ CIMI –artigo 112º.

independentemente da lei poder reconhecer poderes tributários às autarquias locais em geral.³⁸

5. A Personalidade Passiva em Geral

A personalidade passiva tributária em geral, pode ser entendida como um dos pressupostos genéricos subjectivos da relação jurídico tributária e consequentemente da obrigação, a par da soberania, da personalidade activa e da matéria tributável.

Por pressuposto genérico tributário, entendemos toda a condição sem a qual o direito não se concretiza, não só pela constituição da relação jurídico-tributária; mas também pela prestação tributária, obrigação principal.

A toda a norma tributária, direito formal, hão-de corresponder direitos e deveres das partes e sem estas a relação jurídica é inexistente, também sendo inexistente se faltar um ente destinatário das imposições tributárias, sujeito passivo, contribuinte ou tão só obrigado tributário.

A personalidade tributária é pois e assim um pressuposto tributário genérico subjectivo, sendo o pressuposto objectivo a matéria tributável ou o resultado económico anual susceptível de produzir rendimento liquido, matéria colectável e consequentemente prestação de forma a que o direito tributário realize os fins financeiros e de redistribuição da riqueza em obediência ao princípio da igualdade tributária.

O “ente” de facto ou de direito a quem seja reconhecida personalidade tributária passiva fica legalmente obrigado ao pagamento da prestação que resulta do acto tributário, antecedido de procedimento de liquidação e como tal se encontra previsto nas regras da incidência, a par da incidência objectiva ou factos tributários e das regras que definem o princípio da territorialidade ou do domínio espacial.

A personalidade passiva em geral pertencerá a pessoa singular ou colectiva, ao património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei tributária fique vinculado ao cumprimento da prestação, independentemente de ser contribuinte directo, substituto ou tão só responsável, legal ou voluntário.

Para SOARES MARTINEZ,³⁹ a personalidade tributária genérica é, “a capacidade para assumir a posição de devedor num vínculo tributário, em geral”, diferenciando-se de outros tipos de personalidade específica que caracterizam cada uma das relações jurídicas tributárias de cada imposto em especial.

³⁸ C.R.P. – artigo 238º nº 4.

³⁹ SOARES MARTINEZ, Pedro – Da Personalidade tributária, obra citada, pág.327.

A personalidade tributária é pois um pressuposto tributário genérico; mas também um pressuposto tributário específico quando em presença e análise de cada uma das relações tributárias em particular de cada imposto, do rendimento, património ou mesmo do consumo.

É comum afirmar-se que o direito fiscal tributa situações de facto.

Na verdade, o direito fiscal não ignora nem deixa de tributar as situações de direito, sendo que não se limita a estas, seleccionando também inúmeras situações de facto para as sujeitar a imposto, passando assim a ser também de direito.

Exemplo do que foi afirmado, é o conceito de transmissão, porquanto a transmissão é um facto tributário constitutivo da relação jurídico-tributária.

Para efeitos de tributação do rendimento, em particular apurar os ganhos enquadráveis na categoria “G” do C I R S e com a natureza de incrementos patrimoniais, o conceito de transmissão fiscal identifica-se com o conceito civil, sendo por isso necessário que o bem imobiliário mude de titular do direito patrimonial, direito real e com o registo feito na Conservatória do Registo Predial.

No âmbito da tributação do património, podemos diferenciar duas situações, sendo uma delas quando haja transmissão de posse, ou mesmo cessão de posição contratual em contrato de promessa de compra e venda de bens imóveis⁴⁰ e outra, quando seja tão só emitida procuração que confira poderes de alienação de bem imóvel ou de partes sociais em que, por renúncia ao direito de revogação ou cláusula semelhante, o representado deixe de poder revogar a procuração.

Ainda e quanto à tributação do consumo, a transmissão de mercadorias verifica-se quando houver mudança do fim e forem introduzidas no circuito comercial para o consumo, situação em que não há alteração de posse, de titular; tão só do fim.

Exemplo ainda da tributação das situações de facto e não exclusivamente de direito, é a sujeição a imposto dos factos e rendimentos de natureza ilícita⁴¹ ou ilegal, nos mesmos termos e condições em que se tributam as actividades, factos e rendimentos legais e lícitos.

Nas situações de facto, o direito fiscal juridifica-as e atribui a qualidade de pessoa com personalidade aos titulares do interesse ou realizadores de factos tributários,

⁴⁰ C I M T – artigo 2º.

⁴¹ PIMENTEL, Lúcio; A Tributação dos Factos Ilícitos em Portugal, Rev. Jurismat nº 3, Portimão, 2013.

imputando-lhe a posição de sujeitos passivos e consequentemente de todas as obrigações fiscais, principal e acessórias.

Quando a doutrina defende que o direito fiscal atende às situações de facto, ignorando as de direito, deve entender-se e interpretar-se tal máxima com algumas cautelas, porquanto todo o direito deve atender aos factos da vida real para os enquadrar e aplicar o direito, motivo porque de factos da vida real se transformam em factos tributários que dão origem à relação jurídica tributária.

O direito fiscal, com princípios, fins, normas e técnicas próprias, autónomos, ainda que não independentes, atende aos factos segundo regras e princípios seus, afastando-se dos outros ramos do direito, pelo que juridifica tais factos e situações segundo o seu interesse e os fins a prosseguir.

O reconhecimento da personalidade tributária a “entes” que os demais ramos do direito não reconhecem com personalidade, é uma necessidade de criação do conceito, sob pena de não ser possível a constituição da relação jurídica tributária e a realização da prestação, imprescindível para a obtenção de créditos tributários com o fim da realização das despesas públicas e semi-públicas e a concretização do princípio da igualdade.

Deste modo, o direito fiscal não atende só às situações de facto, antes as interpreta e juridifica, passando a serem também situações de direito e não só de facto, por se encontrarem previstas e reguladas na lei fiscal.

A personalidade tributária não é uma construção de mero alcance teórico; mas sim um instrumento jurídico de conveniência prática para servir a realização dos fins do imposto, da Autoridade Tributária, ao individualizar o contribuinte e reconhecer que é um centro de imputação de direitos e principalmente deveres tributários.

O problema dos “entes” de facto tem-se colocado essencialmente a propósito das sociedades irregulares, não só pelo número; mas também pelo que elas representam em termos económicos, sem esquecer todas as demais organizações de pessoas e bens desprovidos de personalidade jurídica.

Se as normas de direito fiscal em Portugal são reduzidas e não explicam todo o fenómeno, tem sido a doutrina a tomar a vanguarda da situação ilustrada pela posição de Ruben de Carvalho e Rodrigues Pardal, ao afirmarem que “onde existe um centro de imputação de relações ou actividades económicas tributárias aí deverá haver lugar ao reconhecimento de uma personalidade tributária”.

5.1. Fundamentos da Personalidade Tributária Passiva

Não havendo unanimidade na doutrina quanto a todos os fundamentos para a atribuição da personalidade passiva, é pacífico que ela radica em vínculos de carácter económico, político e social.

Nesse sentido, VANONI⁴² afirma que a atribuição de personalidade passiva pelo direito tributário depende de vínculos de carácter político, económico, social e corporativo.

Negando autonomia aos vínculos social e corporativo, TESORO,⁴³ tal como SOARES MARTINEZ,⁴⁴ reconhecem por fundamentos da personalidade tributária os vínculos político e económico.

Na verdade, é o factor político na sua génese e continuado pela função legislativa, que fixa os limites da tributação, em obediência aos princípios constitucionais e nos termos do princípio da legalidade tributária.

O poder de tributar que reside no povo e emana da soberania, é limitado por elementos políticos, como por exemplo a cidadania, o domicílio, a residência, a permanência em território nacional e a localização dos bens ou interesses.

O factor económico é o vínculo ou fundamento de maior relevo na atribuição da personalidade tributária, que surge por alargamento do conceito em função do interesse que se pretende tutelar.

O direito fiscal surge para realização dos fins próprios, financeiros e sociais, pelo que tais fins só serão atingidos com a tributação, ainda que por vezes de situações jurídicas que nem sempre revelam capacidade económica ou contributiva

O conceito de personalidade tributária é pois um conceito aberto, aceitando a sua ampliação a novas situações ou entes, desde que os fins da tributação o justifiquem de forma a poder defender e realizar o interesse tributário.

O vínculo social não é de menor importância que qualquer outro, podendo até defender-se que é o de maior valor e os demais, são raramente instrumentais.

⁴² VANONI, Ézio – *Natura ed Interpretazioni delle leggi Tributarie*, Pádua, 1932, pág.2.

⁴³ TESORO, Giorgio – *Principii di Diritto tributario*, Bari, 1938, pág.652.

⁴⁴ SOARES MARTINEZ, Pedro – *Da Personalidade tributária*, obra citada, pág. 339.

Os vínculos políticos e económicos só se justificam quando em função do interesse social que ambos pretendem realizar, utilizando os meios legislativos.

Em boa verdade, os fins financeiros e de redistribuição da riqueza radicam no vínculo e fundamento social por terem o fim de realização das despesas públicas e semi-públicas além do de redistribuição da riqueza no âmbito do princípio da igualdade.

5.2. A Personalidade Passiva em Especial

Não será suficiente que alguém, pessoa ou “ente” de facto ou de direito detenha a característica da personalidade passiva em geral para que seja sujeito passivo de uma relação jurídico tributária e consequentemente sujeito de obrigações.

Cada tributo ou imposto é o que, nas regras de incidência, irá definir a quem a lei impõe o interesse ou a realização dos factos tributários aí tipificados para lhe atribuir a personalidade tributária passiva e consequentemente ser sujeito passivo.

Não obstante a tipificação em cada código do sujeito passivo, poderemos encontrar factores determinantes especiais, tais como:

- A qualidade de pessoa física necessária para o enquadramento nos sujeitos passivos em IRS.
- A qualidade de pessoa colectiva, necessária para o enquadramento nos sujeitos passivos em IRC.
- O parentesco, que influi na capacidade de suceder nos bens deixados pelo “de cuius” e onde o cabeça de casal deve cumprir as obrigações fiscais inerentes à situação e no âmbito do Imposto de Selo.
- A forma de exercer a actividade, para se inferir se o regime é de trabalho dependente, independente ou empresarial.
- A profissão que é exercida para se saber quais as deduções específicas que serão consideradas reduzindo nessa medida o rendimento bruto ou proveitos.

As isenções pessoais funcionam como requisitos negativos da personalidade tributária específica, no entender de SOARES MARTINEZ, ainda que, em bom rigor, as isenções subjectivas ou pessoais na tributação do rendimento e do património sejam uma segunda afirmação legal da personalidade tributária passiva especial.

Quando a lei afasta alguém da tributação, criando uma isenção pessoal é porque anteriormente e nas regras de incidência lhe havia sido reconhecida especialmente a personalidade tributária. Exemplos podem ser retirados de todos os códigos, nomeadamente do artigo 2º do CIRC, onde, quanto às regras de incidência subjectiva se pode verificar serem sujeitos passivos:

“ a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português.

b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), ou em sede de IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;

c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.”

Não obstante tal regra de sujeição, o artigo 10º do C I R C isenta pessoas, nomeadamente:

“1. a) As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;

b) As instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas;

c) As pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusivamente ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente”.

A personalidade passiva em especial é reconhecida:

- No CIRS, às pessoas singulares que tenham o domicílio em território português e pratiquem ou seja praticado no seu interesse, qualquer facto tributário constitutivo tipicamente previsto em qualquer das categorias.

- No CIRC, às pessoas colectivas ou a elas equiparadas, que tenham a sede ou direcção efectiva em território nacional ou nele obtenham rendimentos, ainda que de actos ilícitos.

- No CIMI, aos titulares do direito de propriedade, usufrutuários, titulares do direito de superfície ou às pessoas que tenham o uso e fruição do prédio no caso de propriedade resolúvel e sempre em 31 de Dezembro do respectivo ano civil.

No CIMT, às pessoas, singulares ou colectivas adquirentes de bens imóveis, para além de situações particulares que têm um regime especial, como no caso de divisão e partilha, nos contratos de pessoa a nomear, nos contratos de permuta, nos contratos de promessa de troca e permuta e outros de igual natureza.⁴⁵

⁴⁵ CIMT – artigo 4º.

5.3. Situações Especiais de Personalidade

O conceito legal de personalidade, quando se resume à susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias, é meramente formal e não reflecte o valor material que o mesmo encerra.

A personalidade passiva tributária não se adquire sempre em face ou por força de factos tributários constitutivos da relação jurídica tributária, podendo resultar de solidariedade obrigacional, sucessão, responsabilidades legais ou voluntárias e mesmo por força de substituição.

O facto tributário constitutivo previsto nas regras da incidência, é a fonte de maior importância na qualificação e identificação do sujeito passivo, a quem a lei atribui personalidade jurídico-tributária passiva.

Os factos constitutivos de obrigações tributárias, tais como por exemplo o pagamento de rendimentos onde a lei impõe que o pagador deva reter por conta ou na totalidade o valor da prestação devida, ao titular do rendimento; ou mesmo o responsável subsidiário, gestor ou membro do conselho fiscal, em relação a dívidas de que era responsável originária a sociedade.

O facto constitutivo da obrigação é pois diferente do facto tributário constitutivo da relação jurídico-tributária, encontrando-se este sempre tipificado nas regras da incidência, ou seja, constitui a incidência objectiva.

O facto constitutivo da relação jurídica tributária exige que o realizador ou a pessoa que é constituída sujeito passivo, cumpra obrigações fiscais acessórias, formais e principais.

O facto constitutivo da obrigação não faz nascer outras obrigações que não sejam formais ou acessórias, nunca origina obrigação principal, um sujeito passivo; antes e tão só obrigado tributário.

O sujeito passivo da relação jurídica será sempre o devedor originário da prestação tributária, enquanto o obrigado tributário na relação de obrigação é responsável originário pelos valores retidos e não entregues e subsidiariamente responsável pelos valores não retidos, quando do pagamento dos rendimentos.

As entidades devedoras de rendimento de trabalho dependente, são obrigadas a reter aos titulares respectivos um valor que, depositado nos cofres do Estado, vai ser tomado como pagamentos antecipados do valor da prestação devida, situação que ilustra o tipo de relação jurídica de natureza tributária que impõe ao pagador de

rendimentos uma obrigação e cujo facto de pagar os rendimentos não dá origem a uma relação jurídica tributária.

A entidade pagadora de rendimentos é obrigado tributário e não sujeito passivo da relação jurídica tributária, sendo-lhe reconhecida personalidade tributária, ainda que não seja pessoa nos termos gerais de direito, como acontece por exemplo quando a entidade pagadora é uma sociedade irregular ou um ente de facto que também o será de direito pelo facto do direito fiscal lhe reconhecer personalidade, sem a qual não lhe é legalmente possível imputar responsabilidades.

“A personalidade tributária é normalmente concedida para a realização dum direito originário”, conforme reconheceu Soares Martinez; porém, deve também ser reconhecida sempre que o interesse público tributário o justifique, por exemplo quando e por força da atribuição de responsabilidades. A doutrina tem-se preocupado com a diversidade de posições do sujeito passivo da obrigação e procurou agrupar em classes as diversas situações para melhor as estudar e regulamentar. Nesse sentido, os conceitos de sujeito passivo são diferentes quando é exigível a prestação tributária, a imposição de obrigações fiscais acessórias e a imposição de prestação a terceiros.

TESORO⁴⁶ dividiu as situações passivas tributárias em quatro grupos:

- Os sujeitos passivos em sentido formal e material, onde se incluem os contribuintes devedores originários da prestação e os sucessores do devedor, os quais assumem a responsabilidade originariamente,
- Os sujeitos passivos só em sentido formal, considerando como tais os sujeitos a quem é imposta a figura da substituição tributária que, não sendo originariamente titulares passivos da relação tributária, são-no da relação obrigacional tributária.,
- Os sujeitos passivos só em sentido material, incluindo neste grupo as pessoas que foram substituídas na imposição da prestação tributária, e,
- Os responsáveis tributários, ou sejam as pessoas chamadas ao pagamento de um débito alheio, por força de vínculos familiares, profissionais, funcionais, aquisição de posse de imóveis ou outros.

PUGLIESE⁴⁷ classificou os sujeitos passivos da relação jurídica tributária e da relação obrigacional tributária, em grupos de número superior à classificação de TESORO,⁴⁸ ou seja:

⁴⁶ TESORO, Georgio – Principii di Diritto Tributario, Bari, 1938, pág. 94.

⁴⁷ PUGLIESE, Mário, obra citada.

⁴⁸ TESORO, Georgio – Principii di Diritto Tributario, Bari, 1938, pág. 94.

- Os sujeitos passivos por débito próprio com responsabilidade directa, são os sujeitos passivos contribuintes e sucessores, aos quais é exigido o cumprimento de obrigações fiscais acessórias e principais, originariamente e sem direito de regresso sobre outras pessoas.
- Os sujeitos passivos por débito de carácter misto com responsabilidade directa, no caso da tributação dos membros do agregado familiar, onde só serão chamados ao cumprimento das obrigações fiscais acessórias e principal, as pessoas a quem incumbe a direcção, não sendo chamados a pagamento os outros membros, ainda que tenham rendimentos e bens penhoráveis,
- Os sujeitos passivos em parte por débito próprio e em parte por débito alheio com responsabilidade em parte directa e em parte conjunta, situações que resultam da responsabilidade solidária para com o credor Estado e entre os diversos responsáveis vigora a responsabilidade conjunta, podendo conciliar-se tais regimes pela consagração do direito de regresso de quem suportou a prestação em excesso e contra as pessoas também eram responsáveis.
- Os sujeitos passivos por débito alheio com responsabilidade substitutiva, cuja responsabilidade resulta da figura jurídica da substituição e económico-jurídica da retenção.
- Os sujeitos passivos por débito alheio com responsabilidade conjunta, o que acontece quando a obrigação reverte contra funcionários, notários e outros intervenientes oficiais no facto tributário e por motivo e consequência de falta disciplinar.
- Os sujeitos passivos por débito alheio com responsabilidade objectiva, em regra possuidores de imóveis e cuja obrigação, não cumprida por possuidores e proprietários anteriores, goza do direito de sequela, o que acontece por dívida de impostos sobre a transmissão de bens imobiliários – CIMT.

Também a doutrina espanhola se tem preocupado com a classificação dos sujeitos obrigados tributários, sendo disso exemplo ALBIÑANA,⁴⁹ que os divide em função das responsabilidades serem imediatas ou mediatas, sendo estas subsidiárias, solidárias e objectivas.

5.4. A Personalidade e a Capacidade Tributária

A personalidade é a capacidade de direito de gozo, diferenciando-se da capacidade de agir ou de exercício, uma vez que a uma pessoa pode ser-lhe reconhecida personalidade tributária e não ter capacidade de, por si, praticar actos jurídicos de natureza tributária, como por exemplo os incapazes, cuja falta de capacidade de exercício é suprida pelos representantes legais.

⁴⁹ ALBIÑANA, Garcia Quintana; Responsabilidades Patrimoniais Tributárias, Madrid, 1961, pág. 139.

Não se pode ter personalidade e ser-se totalmente desprovido de capacidade de exercício. O que pode acontecer é haver o reconhecimento da personalidade e não se reconhecer capacidade plena de agir ou de exercício, por força da idade, da limitação da capacidade física ou em função do acto que se pretende praticar.

Deste modo, os menores, sendo pessoas e tendo por isso plena personalidade, não podendo por si exercer os direitos emergentes da sua personalidade, devem ser representados pelos seus pais ou seus tutores.⁵⁰

Os ausentes, sem que deles se saiba o paradeiro e que não tenham deixado legítimo representante voluntário, serão representados por curadores deferindo-se essa capacidade ao cônjuge, algum dos herdeiros presumidos ou a algum dos interessados na conservação dos bens.⁵¹

As pessoas julgadas inabilitadas por anomalia psíquica, surdez-mudez, cegueira, ou que se mostrem incapazes de reger convenientemente o seu património, serão assistidas por curador, sem o qual não poderão exercer os seus direitos por não terem capacidade de agir, por si só.⁵²

As pessoas julgadas interditas do exercício dos seus direitos, por anomalia psíquica, surdez-mudez ou cegueira e mostrem incapacidade para governar pessoas e bens, ainda que de maioridade, só podem exercer os seus direitos através de tutor, podendo este recair no pai ou na mãe e tendo estes o cuidado especial da saúde do interdito.⁵³

Ao falar-se de representantes legais dos incapazes, devemos diferenciá-los dos representantes legais das pessoas colectivas as quais sendo pessoas e como tal detentoras de personalidade jurídica e tributária, só podem exercer os seus direitos e ter capacidade de exercício através das manifestações de vontade e defesa dos seus interesses, pelos órgãos próprios de gestão e em função do que se encontre consagrado nos respectivos estatutos, ou na falta destes à administração ou a quem por ela for designado.

Em matéria da capacidade tributária, prevalece o princípio de que dela é detentora a pessoa a quem o direito fiscal reconheça personalidade tributária,⁵⁴ só assim não será quando lei expressa e especial regule o contrário, como acontece no caso dos incapazes e das entidades sem personalidade jurídica, caso em que os direitos e os deve-

⁵⁰ C.C. – Artigo 124º.

⁵¹ C.C. – Artigo 92º.

⁵² C.C. – Artigo 152º e ss.

⁵³ C.C. – Artigo 138º e ss.

⁵⁴ L.G.T. – artigo 16º nº 2.

res deverão ser exercidos pelos representantes legais e pelas pessoas que administrem os respectivos interesses.

Por casos especiais de representação legal, podemos referir:

- A pessoa colectiva dissolvida cuja representação cabe ao respectivo liquidatário,
- Os patrimónios autónomos que não dispondem de personalidade jurídica, mas tendo personalidade tributária, são representados pelos seus administradores.⁵⁵
- As sociedades e associações que careçam de personalidade jurídica, bem como as suas agências, filiais, sucursais, representações permanentes, são representadas pelas pessoas que de facto e de direito actuem como directores, gerentes ou administradores.⁵⁶
- A herança indivisa que é representada pelo cabeça de casal nos termos da lei civil e a quem incumbem as obrigações fiscais acessórias, nos termos do disposto no artigo 26º do C.I. de Selo.⁵⁷

A representação voluntária será obrigatória para o exercício de direitos e deveres tributários e só pode ser conferida a advogados, advogados estagiários e solicitadores, nos termos consagrados nos artigos 5º, 6º, e seguintes do C.P.P.T.

Tanto na representação legal como na representação voluntária, os actos praticados pelo representante em nome do representado, repercutem-se na esfera jurídica deste, dentro dos limites dos poderes que foram conferidos por lei ou por mandato.

Se o representante praticou actos para além dos poderes que lhe foram conferidos, ainda que em nome do representado, caem no âmbito da figura de gestão de negócios, desde que tais actos não sejam de natureza pessoal, porque a serem actos de natureza pessoal, ainda que em nome do representado, caem no âmbito da figura de gestão de negócios, desde que tais actos não sejam de natureza pessoal, porque a serem de natureza pessoal, praticados sem representação e não venham a ser ratificados, são actos que só obrigam quem os praticou.

Conclusões

1. O ordenamento jurídico português reconhece às sociedades comerciais irregulares, personalidade jurídica e capacidade de gozo e judiciária em geral e tributária em

⁵⁵ C.P.P.T. –artigo 8º.

⁵⁶ C.P.P.T. –artigo 8º.

⁵⁷ Código do Imposto de Selo aprovado pelo D.L. 287/03 de 12/11.

particular no âmbito da tributação do rendimento e do consumo, atendendo à vontade e interesses próprios e aos que dela resultam, com limitação de âmbito; mas nos mesmos termos e regimes aplicáveis às sociedades comerciais regulares e como tal registadas na Conservatória do Registo Comercial.

2. A sociedade comercial irregular pode ser titular activo de direitos de crédito e outros direitos incorpórios e, sobre bens móveis sem registo, pelo que será sujeito activo de relações jurídicas.

3. A sociedade comercial irregular pode ser sujeito passivo de relações jurídicas e titular de obrigações e deveres.

4. A sociedade comercial irregular é típica e expressamente contribuinte tributário – Autoridade Tributária e Segurança Social –, pelo que é sujeito passivo da relação jurídica tributária.

5. As sociedades comerciais irregulares podem ser donatárias de bens e direitos sem registo, nomeadamente direitos de crédito.

6. Porque as sociedades irregulares são sujeitos passivos da relação tributária, é-lhes reconhecida capacidade de exercício para defesa dos direitos que a lei lhe reconhecer.

7. A sociedade comercial irregular pode ser arguida em processo de contra-ordenação tributária.

8. A sociedade comercial irregular pode ser parte em contratos de natureza laboral.

9. A sociedade comercial irregular pode ser titular de direitos e como tal ser executada em autos de execução.

10. A sociedade comercial irregular pode ser reclamante ou impugnante em procedimentos de reclamação ou em processos de impugnação.

11. A sociedade comercial irregular é mais uma categoria de sociedades, a acrescentar às previstas no Código das Sociedades Comerciais e como sujeitos activos e passivos dos actos de comércio em geral.

Bibliografia

- ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, Responsabilidades Patrimoniales Tributárias, Madrid, 1951
- BERLIRI, António; Principi di Diritto Tributário I, Milão, 1952
- BRAZ TEIXEIRA, António, Princípios de Direito Fiscal; Almedina Coimbra; Coimbra, 1979.
- CASALTA NABAIS, José; Direito Fiscal; Almedina; Coimbra; 2000
- CUNHA GONÇALVES; Comentários ao Código Comercial I
- FERRARA, Francesco; La Persona Jurídica, Turim, 1938
- MICHAUD, Léon; Theorie de la Personalité Moral I
- MOREIRA, Guilherme :Da Personalidade Colectiva, Rev. Leg. Jur. Ano 40
- PIMENTEL, Lúcio; A Tributação dos Factos Ilicitos em Portugal; Rev. Jurismat nº 3, Portimão, 2013
- PIMENTEL, Lúcio; O Conceito de Contribuinte Tributário; Livros do Brasil, Lisboa, 2010
- PUGLIESE, Mário; Instituzioni di Diritto Finanziario, Pádua, 1937
- RANELLETTI, Oreste; Instituzioni di Diritto Publico, Pádua, 1932
- SÁ GOMES, Nuno; Os sujeitos Passivos da Obrigação Tributária, in Bol CTF 196/198.
- SOARES MARTINEZ, Pedro; Da Personalidade Tributária, 2ª. Ed. Lisboa; 1969.
- TESORO, Giorgio; Principii di Diritto Tributário, Bari, 1938
- VIVANTE; Trattato di diritto commerciale II

Legislação

Código Civil
Código Comercial
Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
Código do Imposto Municipal sobre Transmissão de Imóveis
Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
Código do Imposto de Selo
Código do Procedimento e do Processo Tributário
Código das Sociedades Comerciais
Constituição da República Portuguesa
Lei Geral Tributária