



ARMANDO FARIA MENEZES

Mestrando da Universidade Católica Portuguesa

**A TUTELA DO CREDOR TRIBUTÁRIO E
A DOCTRINA DA DESCONSIDERAÇÃO
DA PERSONALIDADE COLECTIVA
DAS SOCIEDADES COMERCIAIS**

**PORTO
2012**

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

ESCOLA DE DIREITO DO PORTO

**A TUTELA DO CREDOR TRIBUTÁRIO E
A DOUTRINA DA DESCONSIDERAÇÃO
DA PERSONALIDADE COLECTIVA
DAS SOCIEDADES COMERCIAIS**

**POR
ARMANDO FARIA MENEZES**

Dissertação de Mestrado em
Direito (Fiscal)

Orientador: Prof. Doutor Rui Duarte Morais

PORTO

Fevereiro de 2012

**Justitia est constans et perpetua voluntas jus
suum cuique tribuendi
(Ulpiano, D.I,1,10)**

*“A justiça é a constante e perpétua vontade de dar a cada um
o que lhe é devido”*

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	1
INTRODUÇÃO	4
A DOCTRINA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE	
COLECTIVA ENQUADRAMENTO DOGMÁTICO	6
I. A PERSONALIDADE COLECTIVA	6
II. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE COLECTIVA	8
III. CASOS TÍPICOS DE “DESCONSIDERAÇÃO”	11
i. <i>Confusão de esferas jurídicas/mistura de patrimónios</i>	12
ii. <i>Subcapitalização material</i>	13
iii. <i>Descapitalização provocada</i>	16
iv. <i>Domínio qualificado</i>	21
CAPITULO II	24
A TUTELA DO CREDOR TRIBUTÁRIO	24
I. AS GARANTIAS DA PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	24
II. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GESTORES.....	28
III. JUSTIFICAÇÃO.....	30
CAPITULO III	33
A “DOCTRINA DA DESCONSIDERAÇÃO” E A TUTELA DO CREDOR	
TRIBUTÁRIO	33
I. RAZÃO DE ORDEM.....	33
II. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE COLECTIVA COMO MEIO ADICIONAL DE TUTELA DO CREDOR TRIBUTÁRIO.....	33
III. OBSTÁCULOS À APLICAÇÃO DA “DOCTRINA DA DESCONSIDERAÇÃO” NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO / O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL / SOLUÇÃO DE JURE CONDENDO	34
IV. SOLUÇÕES DE “JURE CONDITO” / A RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO CONTROLADOR COMO “GERENTE DE FACTO”	37
CONCLUSÕES	40
INDICE DE JURISPRUDÊNCIA.....	44
BIBLIOGRAFIA	46

NOTA PRÉVIA

Ao longo de mais de 35 anos de funções na Administração Tributária deparámo-nos com um número considerável de execuções fiscais instauradas contra sociedades de responsabilidade limitada (essencialmente sociedades por quotas) que tiveram de ser declaradas em falhas por não ter sido possível cobrar as respectivas dívidas – nem às sociedades devedoras, nem aos seus gestores, enquanto responsáveis tributários subsidiários. (artigo 24º da LGT).

Ora, a declaração em falhas, que consiste no arquivamento dos processos motivado pela impossibilidade de cobrar a dívida exequenda, resulta sempre da combinação de três factores: o incumprimento da sociedade motivado pela falta ou insuficiência de bens; a impossibilidade de responsabilização dos gestores da sociedade, através do expediente processual da reversão (artigos 23º, da LGT e 153º, nº 2 do CPPT) e, a impossibilidade legal de responsabilizar os sócios, que beneficiam do privilégio da limitação da responsabilidade pelas dívidas sociais. (artigos 197º, nº 3 e 271º do CSC)

Que se saiba, a Administração Tributária jamais terá equacionado, sequer, a hipótese de responsabilizar os sócios pelas dívidas fiscais da sociedade recorrendo à *doutrina da desconsideração da personalidade colectiva*, apesar de se tratar de uma construção jurídica recepcionada pela doutrina portuguesa desde meados do século passado e, mais tardiamente, e com maior incidência na última década, pela jurisprudência portuguesa.

Quanto a nós, o primeiro contacto que tivemos com a problemática da desconsideração da personalidade colectiva ocorreu no âmbito do nosso mestrado em Direito Fiscal, ministrado pela Escola de Direito da Universidade Católica (Porto), mais precisamente, no seminário sobre “Responsabilidade Fiscal e Reversão da Execução”.

Foi aí que tivemos acesso às correntes doutrinárias que, no âmbito do Direito Comercial, defendem a possibilidade de se desconsiderar a personalidade jurídica das sociedades comerciais sempre que tal seja necessário para corrigir comportamentos ilícitos, fraudulentos, dos sócios que abusem dessa mesma personalidade jurídica, seja actuando com abuso de direito, em fraude à lei ou, de forma mais geral, com violação das regras da boa-fé e em prejuízo de terceiros.

Ou seja, uma doutrina que funciona como um expediente jurídico que visa fornecer ao tribunal os argumentos para negar aos sócios abusadores os benefícios da personalização da sociedade – a autonomia patrimonial e a limitação da responsabilidade – fazendo-os responder pessoal e ilimitadamente pelas dívidas sociais, desse modo se conferindo uma protecção adicional aos credores da sociedade, reclamada pela própria ordem jurídica como um imperativo de justiça.

Uma tal doutrina, pela sua vocação reparadora de injustiças, ganhou de imediato a nossa adesão, cansados que estamos de ver o credor tributário, ou seja, toda a comunidade de cidadãos contribuintes, ser prejudicado por comportamentos oportunistas dos sócios que têm vindo a ficar “impunes” ao longo de tantos anos.

A “doutrina da desconsideração” surgiu, assim, aos nossos olhos, como uma forma de pôr fim a um sistema permeável à fuga aos impostos e foi, então, que nos ocorreu a ideia de a seleccionar para tema da nossa tese de mestrado com vista a aferir da possibilidade de a aplicar nos processos de execução fiscal “condenados” ao julgamento em falhas.

O texto que se segue exprime o resultado da tentativa de encontrar uma fundamentação dogmática para a aplicação desta doutrina no âmbito do Direito Tributário, com os mesmos objectivos por ela prosseguidos no âmbito do Direito comercial – uma protecção adicional do credor (tributário). Oxalá tenhamos conseguido atingir esse desiderato.

ABREVIATURAS

BOA	Boletim da Ordem dos Advogados
CC	Código Civil
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CPCI	Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CPT	Código de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CTF	Ciência e Técnica Fiscal
LGT	Lei Geral Tributária
RG	Relação de Guimarães
RL	Relação de Lisboa
ROA	Revista da Ordem dos Advogados
RP	Relação do Porto
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SS.	Seguintes...
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
UCP	Universidade Católica Portuguesa

APRESENTAÇÃO

O tema da presente dissertação versa sobre a doutrina da desconsideração da personalidade colectiva e da sua eventual utilização no âmbito do Direito Tributário com o mesmo objectivo por ela prosseguido no âmbito do Direito Comercial – conferir aos credores, neste caso, credor tributário, um meio adicional de protecção.

Portanto, a primeira tarefa a levar a cabo neste trabalho, será a compreensão da fisionomia daquela doutrina, para, seguidamente, se procurar uma justificação dogmática para a sua aplicação em benefício do credor tributário, tendo em conta a especificidade do Direito Tributário.

Como teremos oportunidade de verificar, recorrer à desconsideração da personalidade jurídica da sociedade significa, em termos práticos, responsabilizar os sócios que tirem proveito de situações, por si abusivamente criadas, com prejuízo para os credores, impedindo-os de invocar os benefícios da personalidade jurídica da sociedade.

Por conseguinte, o “mecanismo da desconsideração” tem vindo a ser aplicado pelos tribunais com o fim de corrigir situações de injustiça geradas pelo abuso do instituto da personalidade colectiva, para as quais a ordem jurídica não fornece outra solução.

Será que esse “mecanismo” poderá ser aplicado, sem objecções, no âmbito do Direito Tributário? Que se saiba, a “doutrina da desconsideração” nunca foi invocada pela Administração Tributária, apesar de se tratar de uma construção jurídica recepcionada pela doutrina portuguesa desde meados do século passado e, mais tardiamente, e com maior incidência na última década, pela jurisprudência portuguesa¹.

Na doutrina nacional referenciamos três autores que, até hoje, se debruçaram *ex professo* sobre a problemática da desconsideração da personalidade colectiva. São

¹ Cf o índice de jurisprudência seleccionada, a final, onde figura um conjunto de acórdãos em que o “mecanismo” da desconsideração da personalidade colectiva foi utilizado como fundamento de decisão, o que significa a recepção formal da doutrina da “desconsideração” pelos tribunais portugueses.

eles, por ordem cronológica: PEDRO CORDEIRO (1989)², MENEZES CORDEIRO (2000)³ e MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO (2009)⁴.

O tema é abordado em todos os manuais de Teoria Geral e Direito Comercial, utilizados no ensino universitário, pelo menos desde os anos setenta do século passado, de que são exemplos, os manuais de ORLANDO DE CARVALHO (1976)⁵, CASTRO MENDES (1978)⁶, e CARVALHO FERNANDES (1983)⁷, OLIVEIRA ASCENSÃO (1983)⁸, (1986)⁹, (1993)¹⁰ e (1997)¹¹, COUTINHO DE ABREU (2002)¹² e MENEZES CORDEIRO (2004)¹³ e (2007)¹⁴.

Também fora do mundo académico, o tema tem vindo a ser tratado, em inúmeras publicações e artigos de opinião, que aqui nos abstermos de enumerar, para não alongar demasiado esta exposição.

Assim, definidos que estão o tema e o problema a que há que dar resposta, segue-se a busca de uma conclusão, fazendo o seguinte percurso metodológico:

- i). Analisar e compreender a fisionomia da doutrina da desconsideração da personalidade colectiva, bem como a sua justificação dogmática.
- ii). Analisar e compreender o sistema de garantias da prestação tributária.
- iii). Aferir da possibilidades de a “doutrina da desconsideração” integrar o leque de garantias do sistema fiscal, como meio adicional de protecção do credor tributário.

² Cf CORDEIRO, Pedro, *A Desconsideração da Personalidade Jurídica das Sociedades Comerciais*. Lisboa, AAFDL, 1989.

³ Cf CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento da Personalidade Colectiva, no Direito Civil e Comercial*. Coimbra, Almedina, 2000.

⁴ Cf RIBEIRO, Maria de Fátima, *A Tutela dos Credores da Sociedade por Quotas e a “Desconsideração da Personalidade Jurídica”*. Coimbra, Almedina, 2009.

⁵ Cf CARVALHO, Orlando de, *Teoria Geral do Direito Civil/Relatório*. Ed. dactilografada, Coimbra, 1976, p. 46.

⁶ Cf MENDES, João de Castro, *Teoria Geral do Direito Civil. Vol. I*. AAFDL, Lisboa, 1978, p. 246-247.

⁷ Cf FERNANDES, Luís A. Carvalho, *Lições de Teoria Geral do Direito Civil. Vol. I, Tomo II*. AAFDL, 1983, p. 525-530.

⁸ Cf ASCENSÃO, José de Oliveira, *Teoria Geral do Direito Civil. Vol. I*, Lisboa [s.n.] 1984/85, p. 304-305.

⁹ IDEM, *Lições de Direito Comercial. Vol. I. Parte Geral*. Lisboa, 1986/87, p. 472 e ss.

¹⁰ IDEM, *Direito Comercial. Vol. IV. Sociedades Comerciais*. Lisboa, 1993, p. 57 e ss.

¹¹ IDEM, *Direito civil/Teoria Geral*. Vol. I. 1997, p. 277-279.

¹² Cf ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito Comercial. Vol. II. Das Sociedades*, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2002, p. 174 e ss.

¹³ Cf CORDEIRO, António Menezes, *Manual de Direito das Sociedade. Vol. I. Das Sociedades em Geral*. Coimbra, Almedina, 2004.

¹⁴ IDEM, *Tratado de Direito Civil Português*. I Parte Geral, Tomo III, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2007, p. 671 e ss.

- iv). Em caso de resposta afirmativa ao item anterior, analisar e compreender como poderá ser accionada processualmente a responsabilidade do sócio abusador, perante o credor tributário.

Em face dos constrangimentos de espaço e tempo impostos pelo Regulamento do Curso de Mestrado da UCP, houve necessidade de limitar a investigação à doutrina e jurisprudência nacionais, sendo certo que, segundo julgamos, ninguém, em Portugal, se debruçou *ex professo*, até à presente data, sobre a aplicação da doutrina da desconsideração da personalidade colectiva no Direito Tributário¹⁵.

Finalmente, resta-nos agradecer os apoios e contributos gentilmente disponibilizados por alguns amigos, e, em especial, ao Sr. Professor Rui Duarte Morais, que muito nos honrou com a sua orientação.

¹⁵ Encontramos uma muito sucinta ligação da desconsideração da personalidade colectiva a algumas questões de Direito Fiscal *in* FERNANDES, Luís A. Carvalho, *Teoria Geral do Direito Civil. Vol. I.* 5ª edição, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2009, p. 532. Também MORAIS, Rui Duarte, *Imputação de lucros de sociedades não residentes*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, p. 245 – 250, analisando as regras CFC (*Controlled Foreign Companies*) adoptadas em Portugal no art.º 60º do CIRC (actual art.º 66º) onde se prevê a tributação das sociedades-base, situadas em paraísos fiscais, através da imputação dos seus lucros aos seus sócios residentes em Portugal, se questiona sobre se as regras CFC (também designadas por “transparência fiscal internacional”) encontram fundamento na “doutrina da desconsideração”concluindo pela negativa, por entender que uma tal doutrina é insusceptível de aplicação ao Direito Tributário. Contudo, neste estudo, o autor centra a sua análise ao nível da incidência tributária, cujos princípios enformadores da tipicidade e da capacidade contributiva podem justificar a conclusão a que chegou. Na nossa análise, pretendemos colocar o enfoque na cobrança dos tributos e ao mesmo nível dogmático da responsabilidade tributária subsidiária – responsabilidade por dívidas de outrem, cujo regime poderá justificar uma conclusão oposta, ou, pelo menos, diferente, da do autor. É o que se verá, mais adiante.

INTRODUÇÃO

1. A doutrina da desconsideração da personalidade colectiva está vocacionada para ser aplicada às pessoas colectivas em geral. Não obstante este âmbito alargado, a doutrina tem centrado a sua atenção na desconsideração da personalidade colectiva das sociedades comerciais, e dentro destas, das sociedades comerciais de responsabilidade limitada.

Parece que tal opção se deve ao facto de ser neste tipo de sociedades que se verificam com mais acuidade os casos de abuso da personalidade colectiva.

2. O mesmo acontece nos casos de incobrabilidade das dívidas fiscais provocada por estratégias dos sócios susceptíveis de configurarem abuso da personalidade colectiva, pelo que, neste estudo, o “mecanismo da desconsideração” será encarado como um possível meio de exercitar a responsabilização dos sócios abusadores perante o credor tributário.

Não há, pois, qualquer intenção inovadora nesta matéria, mas importar para o Direito Tributário as conclusões a que a doutrina e a jurisprudência chegaram, no âmbito do Direito civil e comercial.

3. A personificação da sociedade comercial foi erigida pelo Direito como forma de incentivar o desenvolvimento de actividades económicas, criando empregos e fomentando o desenvolvimento económico e social.

Isto é, a personalidade jurídica das sociedades comerciais (personalidade colectiva) foi pensada para ser usada com propósitos legítimos e não para ser pervertida.

Porém, não raras vezes, e à semelhança do que acontece com outros institutos jurídicos, a personalidade jurídica é usada de modo ilícito e abusivo, contrariando normas ou princípios gerais, a ética dos negócios e a boa-fé, daí resultando prejuízos para terceiros.

4. Ora, para superar este tipo de situações em que é patente um comportamento abusivo e fraudulento por parte de determinado sócio (ou sócios) em prejuízo de terceiros, (em geral, os credores sociais) surgiu na jurisprudência, logo apropriada e aprofundada pela doutrina, uma técnica para

superar as implicações emergentes da personalidade jurídica que, actuando como um “véu”, permite comportamentos oportunistas por parte de sócios menos escrupulosos que, precisamente, se sentem protegidos pelos privilégios conferidos pela personalidade jurídica – a separação de patrimónios e a limitação da responsabilidade.

Levantar o “véu societário” tem, pois, em vista, chegar à pessoa do sócio de forma a responsabilizá-lo perante os lesados pela a sua actuação.

Nasceu, assim, a doutrina que tem recebido diversas designações, mas ficou baptizada, entre nós, com o epíteto de “desconsideração da personalidade colectiva”¹⁶.

5. Não temos conhecimento de que, alguma vez, tenha sido utilizada no âmbito do Direito Tributário. Porém, seria útil apurar se o credor tributário não seria igualmente merecedor da protecção adicional conferida aos credores societários em geral por tal “doutrina” com vista a melhorar a eficácia na arrecadação das receitas fiscais.

Por outro lado, é sabido que a carga fiscal em Portugal é muito elevada. E também se sabe que uma elevada carga fiscal constitui, normalmente, um incentivo à fraude e evasão fiscais. Ora, visando a “doutrina da desconsideração” os comportamentos fraudulentos dos sócios praticados com o intuito de prejudicar os credores sociais, facilmente se compreende que esta doutrina, para além de poder constituir um reforço das garantias de cobrança do crédito tributário, também poderia funcionar como um instrumento de combate à evasão e fraude fiscais, pelos efeitos dissuasores que, facilmente, se lhe reconhecem.

Assim, face a esta “virtualidade” de conferir dupla protecção ao crédito tributário – na fase do lançamento e na fase da cobrança – seria lógico que a “doutrina da desconsideração” fosse adoptada no âmbito do Direito Tributário.

Quid juris?

¹⁶ Esta doutrina nasceu nos Estados Unidos (durante o séc. XIX) e emergiu na Alemanha (em começos do séc. XX), no seio da jurisprudência, necessitada de resolver casos práticos que exigiam soluções “desconsiderantes”, depois apropriada e aprofundada pela doutrina, como nos dá conta CORDEIRO, António Menezes, *Manual de Direito das Sociedades...* cit. p. 357 e ss.

CAPITULO I

A DOCTRINA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE COLECTIVA ENQUADRAMENTO DOGMÁTICO

I. A PERSONALIDADE COLECTIVA

1. A “doutrina da desconsideração” fornece uma justificação dogmática para a suspensão dos efeitos da personalidade jurídica de entes colectivos. Portanto, para se compreender a lógica operativa de uma tal doutrina é preciso começar por compreender o próprio instituto da personalidade colectiva. Por aí começamos.

2. A personalidade jurídica define-se como a susceptibilidade de ser titular de direitos e obrigações, é reconhecida pelo Direito a toda a pessoa humana, designando-se, então, personalidade singular, e também a organizações de pessoas e/ou bens, designando-se, neste caso, personalidade colectiva.

Portanto, quando falamos em personalidade colectiva estamos a falar da personalidade jurídica das pessoas colectivas.

3. O instituto da personalidade jurídica, enquanto modo de imputação de direitos e obrigações, começou por surgir no seio do Direito como algo intrínseco à pessoa humana. Porém, já na primeira metade do séc. XIII, os canonistas, face à necessidade de resolverem certos problemas eclesiásticos, verificaram a existência de entes representativos de interesses de grupos de pessoas que não se confundiam com os seus membros – as *universitates*, cujo estudo sistemático encontrou o seu ponto alto com SINIBALDO DEI FIESCHI, mais tarde INOCÊNCIO IV (papa), que veio apontar como sujeito de direitos não a pessoa natural ligada à *universitate*, mas a própria *universitate*, como pessoa fictícia¹⁷.

4. Desde então foi-se desenvolvendo o estudo da natureza das *universitates*, que decorreu ao longo de seis séculos, durante os quais se foi “burilando” o conceito de pessoa jurídica (pessoa colectiva, na terminologia portuguesa actual).

No entanto, só no séc. XIX, pela pena de SAVIGNY, o conceito de pessoa jurídica ganhou o seu lugar na Ciência do Direito, como categoria genérica da Parte Geral do Direito Civil¹⁸, enquanto entidade juridicamente ficcionada.

¹⁷ Cf CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento...cit.* p. 29

¹⁸ Cf CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento...cit.* p. 40

Em Portugal, já em 1867 o Código Civil Português (Código de Seabra) consagrava um regime para a figura das “pessoas morais” por contraposição às pessoas físicas.

O estudo da natureza da pessoa colectiva deu lugar ao surgimento de várias teorias, a partir do séc. XIX, como a “Teoria da Ficção”, a “Teoria do Organicismo”, ou a “Teoria do Realismo Jurídico”.

Não faltaram, também, as “Teorias Negativistas” para quem o instituto da personalidade jurídica era aplicável apenas às pessoas físicas, únicas dotadas de vontade própria e capazes de se determinarem por normas jurídicas.

5. Na actualidade a discussão esmoreceu, tendo-se concluído que todas as teorias à volta do instituto da personalidade colectiva apresentam falhas explicativas quando aplicadas às realidades da vida conformadas pelo Direito positivo.

A principal dificuldade que tem arrastado a discussão à volta da personalidade colectiva deriva do facto de as teorias tradicionais tratarem a figura como algo absoluto, enquanto o Direito positivo se revela fértil em relativizar o conceito, criando verdadeiras “personalidades parcelares”, sobretudo no âmbito das sociedades comerciais, como é o caso da incidência de deveres legais sobre sociedades ainda em formação^{19 20}.

Portanto, hoje, o conceito de personalidade colectiva é havido como um dado adquirido para a Ciência do Direito. Não como um conceito enformado por considerações ético-jurídicos ou baseado em substratos metajurídicos, mas como um expediente através do qual a ordem jurídica atribui a muitas organizações de carácter institucional, fundacional ou societária, a qualidade de sujeitos de direito, como centros de imputação de normas jurídicas²¹.

6. A personificação das sociedades comerciais tem como implicações a separação de patrimónios entre a sociedade e os seus membros, bem como a limitação da responsabilidade dos sócios (por ex., das sociedades por quotas e anónimas).

Assim, a sociedade responde perante os seus credores com o seu património próprio ficando os sócios libertos dessa responsabilidade, para quem as obrigações da sociedade são obrigações de outrem.

¹⁹ IDEM, *ibidem* p. 67-70

²⁰ Cf ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito Comercial, Vol. II, das Sociedades*, 3ª ed. Almedina, 2010, p. 163 e ss.

²¹ Cf ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito Comercial, Vol. II, ...cit* p.164

II. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE COLECTIVA

1. A personificação das sociedades comerciais constitui um expediente técnico-jurídico que permite torná-las numa entidade distinta dos sócios, com património próprio, gozando os sócios do privilégio da limitação da responsabilidade, nalguns tipos societários.

A personificação das sociedades comerciais constitui, por isso, uma “benesse” para os investidores que apostem no tipo de sociedade de responsabilidade limitada, pelo que essa benesse só ficará legitimada se a sociedade for utilizada com respeito pelos fins para que foi criada, ou seja, a realidade comercial desenvolvida se não desvie desse mesmo fim, defraudando-o.

2. Pois bem. A realidade tem vindo a demonstrar que, por vezes, os sócios utilizam a sociedade ao arrepio dos fins para que a mesma foi criada, colocando em risco os valores que a ordem jurídica procura proteger, designadamente, os terceiros que com a sociedade se relacionam.

Na verdade, o uso abusivo da personalidade colectiva é possível em resultado da natureza ficciosa da mesma. Com efeito, a pessoa colectiva, onde se incluem as sociedades comerciais, é um sujeito de direito apenas pensado (fictício) cuja personalidade jurídica é obtida artificialmente e que, nas relações patrimoniais, é tratado como se fosse uma pessoa física²².

Contudo, em termos práticos, a autodeterminação da pessoa colectiva é sempre relativa. De facto, a pessoa colectiva nunca é alheia à vontade dos seus membros, balizada que está pelos estatutos e pelas decisões dos órgãos de administração. No fim de contas, o património da sociedade está ao serviço dos sócios e não da sociedade.

3. É esta estreita ligação entre os sócios e a sociedade que facilita o uso da personalidade colectiva de modo fraudulento, tendo sido por causa deste uso fraudulento que surgiu a doutrina da “*desconsideração da personalidade colectiva*”^{23 24}, que poderíamos definir, simplesmente, como uma técnica para

²² Cf CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento...* cit p.49

²³ CORDEIRO, António Menezes, prefere a designação de “levantamento da personalidade colectiva” – cf. *O Levantamento...cit*, p. 102-103. TELLES, Inocêncio Galvão, preconiza a expressão “superação da personalidade jurídica” – cf. *Venda a descendentes e o problema da superação da personalidade jurídica das sociedades*, in ROA III, 1979, p. 513-562. Parece, no entanto, ter-se vulgarizado, entre nós, a expressão “desconsideração da personalidade jurídica” - Cf ASCENSÃO, José de Oliveira, *Lições de Direito comercial, Vol. I – Parte Geral (1986/1987) polic. P. 472*, ou CORDEIRO, Pedro, *A desconsideração da personalidade jurídica*

superar os entraves colocados pela personalidade jurídica da sociedade à resolução dos problemas gerados por comportamentos oportunistas dos sócios.

4. Esta técnica é definida por COUTINHO DE ABREU²⁵ como consistindo na “*derrogação ou não observância da autonomia juridico-subjectiva e/ou patrimonial das sociedades em face dos respectivos sócios.*”

Já para MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO²⁶ trata-se de “*uma operação pela qual a personalidade jurídica de uma pessoa colectiva é afastada, retirada. O que se visa com esta operação destruir ou evitar as consequências que decorrem da afirmação da autonomia jurídica da pessoa colectiva, enquanto titular de personalidade jurídica.*”

Segundo PEDRO CORDEIRO²⁷, deve entender-se por desconsideração “*o desrespeito pelo princípio da separação entre a pessoa colectiva e os seus membros, ou, dito de outro modo, desconsiderar significa derogar o princípio da separação entre a pessoa colectiva e aqueles que por detrás dela actuem.*”

5. Seja qual for a noção dada, o *modus operandi* desta doutrina consiste em “suspender” momentaneamente a personalidade colectiva, negando aos sócios que dela fizeram um uso abusivo, o direito de invocarem, por desmerecimento, os efeitos jurídicos da mesma – separação de patrimónios e limitação da responsabilidade – fazendo-os responder pessoal e ilimitadamente pelas dívidas sociais.

6. Porém, a invocação desta doutrina só deve ocorrer quando a ordem jurídica não forneça uma solução específica para o problema em causa e a própria ordem jurídica reclame essa invocação, por imperativos de justiça.

É por essa razão que se diz, na doutrina, que a desconsideração da personalidade colectiva tem natureza “subsidiária”, “supletiva”, “excepcional” ou “complementar”, para frisar a ideia de que o seu uso deve ser a *ultima ratio*, como cláusula de reserva, quando não for possível fazer intervir um outro instituto. Caso

das sociedades comerciais, Universidade Lusíada Editora, 2008 ou, mais recentemente, RIBEIRO, Maria de Fátima, *A tutela dos credores da sociedade por quotas e a “desconsideração da personalidade jurídica”*, Almedina, 2009.

²⁴ No Direito anglo-saxónico usam-se expressões como “disregard of corporatness” ou “disregard of legal entity” ou “piercing the corporate veil”. No Direito germânico, usa-se a expressão “Durchgriff bei juristischer personen”, ou apenas “Durchgriff”. No Direito italiano, usa-se a expressão “Superamento della personalità giuridica” e no Direito francês “Transparence”.

²⁵ Cf ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Curso de Direito Comercial. Vol.II ...cit*, p. 176

²⁶ Cf RIBEIRO, Maria de Fátima, *A Tutela dos Credores...cit*, p. 67-70

²⁷ Cf CORDEIRO, Pedro, *A Desconsideração...cit* p., p.19

contrário, o uso indiscriminado desta doutrina levaria à descaracterização do instituto sociedade de responsabilidade limitada, retirando-lhe todo o interesse prático.

7. Agora, que já conhecemos a fisionomia da “doutrina da desconsideração”, será ela possível *de jure condito*? A resposta será, obviamente, afirmativa. Com efeito, a personalidade colectiva não é absoluta. Ela tem limites, impostos pelo princípio da boa fé.

Como nos dá conta MENEZES CORDEIRO²⁸, desde os primórdios do Direito Romano que os ordenamentos jurídicos permitem uma actuação directa do sistema, sem norma expressa, em diversas situações, através do princípio da boa fé.

A boa fé caracteriza-se, no Direito actual, designadamente no Código Civil português de 1966, ora como *boa fé subjectiva* ora como *boa fé objectiva*.

A *boa fé subjectiva* não tem relevância para este trabalho. Já a *boa fé objectiva* procura reforçar os vínculos contratuais, remetendo para princípios, regras, ditames ou limites impostos pela boa fé que, nesta perspectiva, surge como uma regra de conduta, imposta do exterior e que deve ser observada pelas pessoas.

Nesta perspectiva, a boa fé é entendida como a actuação segundo os ditames da lealdade e da probidade, quer no cumprimento dos deveres que a lei impõe, quer no uso dos poderes que o Direito confere.

8. Na justificação dogmática da desconsideração da personalidade colectiva tem especial relevância o abuso do direito enquanto instituto de concretização da boa fé objectiva, na justa medida em que o exercício do direito de constituir sociedades e de aproveitar os efeitos da respectiva personificação exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito.

Aliás, os tribunais portugueses têm entendido que há violação da boa-fé quando a sociedade é utilizada pelos sócios para contornar uma obrigação legal ou contratual, utilizando, assim, a sociedade para “mascarar” situações ilegítimas²⁹.

Por conseguinte, o instituto da desconsideração da personalidade colectiva encontra justificação dogmática no princípio da boa fé e fundamento no instituto do abuso de direito.

²⁸ Cf CORDEIRO, António Menezes, *O Levantamento...cit* p. 83-98

²⁹ Cf Índice de Jurisprudência seleccionada, a final.

III. CASOS TÍPICOS³⁰ DE “DESCONSIDERAÇÃO”

1. A “doutrina da desconsideração” não assenta em meras hipóteses académicas, puramente teóricas, mas sim, em casos reais e concretos de abuso da personalidade colectiva, submetidos a julgamento nos tribunais.

Foi a partir desses casos concretos que esta doutrina se desenvolveu, procedendo à sua sistematização e agrupamento em “constelações” de casos que servem de referência ao julgador sempre que for chamado a levantar o “véu” societário para a resolução do caso concreto.

Estes casos são agrupados pela doutrina em duas grandes “famílias”: Os “casos de imputação” e os “casos de responsabilidade”.

2. Os “casos de imputação” não têm interesse para o objecto do nosso estudo.

Os “casos de responsabilidade” são aqueles em que certos comportamentos contrários à boa fé e à ética dos negócios, atentatórios dos direitos dos credores em benefício dos sócios, são, por estes, adoptados, numa atitude menos escrupulosa, porque se sentem confiantes na impunidade “oferecida” pela personalidade colectiva.

Neste tipo de casos, como já é do nosso conhecimento, quando o tribunal procede à desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, vai, por essa via, impedir os sócios abusadores de invocar, em seu benefício, a autonomia patrimonial e a limitação da responsabilidade, o que permite responsabilizá-los pessoal e ilimitadamente, pelas dívidas sociais.

³⁰ Típicos porque estudados e caracterizados pela “doutrina da desconsideração”. Por vezes, o legislador adopta, em certas situações, soluções que ignoram a presença da personalidade colectiva, pelas mais diversas razões, nem sempre justificadas pelo abuso da personalidade colectiva, e que poderíamos qualificar de “soluções desconsiderantes”, mas que não interessam à “doutrina da desconsideração”, precisamente, porque se trata de soluções com assento legal, e esta doutrina, como se sabe, apenas se preocupa com situações que reclamam também “soluções desconsiderantes”, justificadas, sempre, pelo abuso da personalidade colectiva, mas que a lei não contempla, cabendo, pois a esta doutrina a missão de justificar dogmaticamente a aplicação de “soluções desconsiderantes” nas situações por si estudadas, que, assim, constituirão “soluções *paeter legem*”.

Poderíamos apontar como exemplos de “soluções desconsiderantes” adoptadas pelo legislador português: a tributação dos sócios das sociedades “transparentes” (artigo 6º do CIRC), a tributação dos sócios das sociedades-base (artigo 66º do CIRC), a tributação do sócio que passa a deter, pelo menos, 75% do capital social de uma sociedade por quotas proprietária de bens imóveis (artigo 2º/ nº 2- alínea d) do CIMT), a responsabilidade da sociedade com domínio total nos grupos de sociedades (artigo 491º do CSC), a mesma responsabilidade da sociedade directora pelas obrigações da sociedade subordinada (artigo 501º do CSC), a responsabilidade do sócio único (artigos 84º e 270º-F do CSC)

3. Tomando por referência a doutrina nacional, mencionam-se os seguintes “casos de responsabilidade”, apontados como casos-padrão em que se justifica a adopção do mecanismo da “desconsideração”:

- i. A confusão de esferas jurídicas e mistura de patrimónios
- ii. A subcapitalização material
- iii. A descapitalização provocada pelos sócios
- iv. O domínio qualificado de sociedades coligadas

i. Confusão de esferas jurídicas/mistura de patrimónios

4. Diz-se que existe *confusão de esferas jurídicas e mistura de patrimónios* quando os sócios agem como se não existisse separação entre o seu património pessoal e o património da sociedade. Tal confusão detecta-se quando, mercê da inobservância de certas regras societárias, nomeadamente contabilísticas, não fique clara, na prática, a separação entre o património da sociedade e o património dos sócios.

É o que ocorre quando o sócio utiliza contas bancárias da sociedade para fins pessoais, ou paga despesas da sociedade através de contas pessoais; contribui, maliciosamente, para dificultar a identificação dos bens que são propriedade da sociedade e dos bens propriedade sua, levando os credores a confiar na solvabilidade da sociedade ou exercendo uma actividade em nome individual, em tudo semelhante à actividade desenvolvida pela sociedade, utilizando as mesmas instalações, utilizando os trabalhadores ora na empresa individual ora na sociedade.

5. A *confusão de esferas jurídicas e mistura de patrimónios* pode fundamentar uma responsabilidade, precisamente, porque se traduz na violação da obrigação de zelar pela identificação e conservação do património social e porque impede o escrupuloso cumprimento das normas que regem a conservação do capital social.

A falta de transparência nestes casos funciona, normalmente, em benefício dos sócios prevaricadores e em prejuízo dos credores da sociedade. Por isso, no caso de incumprimento da sociedade não é lícito aos sócios, porque isso seria contrário à boa fé, invocar perante os credores o benefício da personalidade colectiva. Uma tal invocação constituiria, portanto, um abuso desse instituto jurídico.

6. MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO³¹ considera que a resolução deste tipo de problemas não deve passar pela desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, porquanto, em seu entender, não se pode “desconsiderar” o que já fora “desconsiderado” antes pela actuação dos sócios. Pelo que:

“...se a autonomia patrimonial e a personalidade [...] já estão “desconsideradas” ou “levantadas”, a solução deve, quando muito, passar pelo reconhecimento jurídico dessa situação, com [...] todas as consequências”.

Este raciocínio parece não ter utilidade prática. Bem vistas as coisas, será indiferente que a “desconsideração” tenha sido “decretada” pelo tribunal, ou tenha sido criada por acção dos sócios, limitando-se o tribunal a reconhecê-la. O resultado será o mesmo – uma sentença do juiz a reconhecer a necessidade de protecção dos credores prejudicados pela *confusão de esferas jurídicas e mistura de patrimónios*.

ii. Subcapitalização material

7. Diz-se que uma sociedade se encontra *subcapitalizada* quando exista uma desproporção entre a dimensão da actividade económica desenvolvida e o capital próprio da mesma (capital social e reservas) necessário ao desenvolvimento daquela actividade de forma a salvaguardar a liquidez da sociedade.

A *subcapitalização* pode ser originária ou superveniente. Será originária se a sociedade for constituída com uma insuficiência de capitais em face das necessidades da actividade que os seus fundadores se propõem prosseguir. Será superveniente se a insuficiência de capitais ocorrer posteriormente á constituição da sociedade, devido a perdas graves ou a uma ampliação da actividade desenvolvida.

A distinção entre *subcapitalização* originária e superveniente interessa para determinar que sócios deverão ser responsabilizados se essa *subcapitalização* for considerada abusiva. Na subcapitalização originária, serão responsabilizados os sócios fundadores, na subcapitalização superveniente serão responsabilizados os sócios controladores, ou seja, aqueles que dispõem de poder de voto para deliberar um aumento de capital ou a dissolução da sociedade.

³¹ Cf RIBEIRO, Maria de Fátima – *A Tutela dos Credores...cit.* p. 264-266

A *subcapitalização* pode, ainda, ser nominal ou material. Será nominal no caso de a insuficiência de capitais ser meramente contabilística. Será o caso se essa insuficiência tiver sido suprida com capitais alheios, dos sócios (suprimentos) ou de terceiros (empréstimos). Será material se essa insuficiência não for suprida por qualquer forma (aumento de capital ou capitais alheios, ainda que assegurados pelos sócios através de garantias pessoais).

A distinção entre *subcapitalização* nominal e material também é relevante. Em princípio, a *subcapitalização* nominal não gera situações de risco acrescido de liquidez, porquanto a sociedade dispõe dos capitais necessários ao desenvolvimento da sua actividade económica, estando, assim, capacitada para gerar lucros.

Já a *subcapitalização* material poderá justificar a invocação da “doutrina da desconsideração” se ela for considerada abusiva.³², e sê-lo-á se for evidente e facilmente reconhecida pelos sócios e estes nada fizerem para a suprirem.

8. MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO³³ entende que o problema da *subcapitalização material* não deve ser resolvido com recurso a “soluções desconsiderantes”, mas sim no âmbito da responsabilidade interna, dirigida contra os administradores (de direito e de facto) com fundamento em gestão culposa, directamente a favor da sociedade (indirectamente a favor dos credores).

A autora considera que o problema da *subcapitalização* deve ser reformulado, passando, antes, a ser tratado como um problema de gestão com desrespeito pelos limites permitidos pelos meios disponíveis e não como um problema de inadequação do capital necessário à prossecução da actividade desenvolvida pela sociedade.

9. Já para COUTINHO DE ABREU³⁴, a responsabilidade dos sócios (pela *subcapitalização*) deve ser para com os credores (responsabilidade externa) e não para com a sociedade, afastando, no entanto da possibilidade de beneficiarem da “doutrina da desconsideração” os designados credores “fortes” (grandes fornecedores e financiadores) porque, em geral, são conhecedores da situação de

³² Em Portugal, com a alteração introduzida no artigo 201º do CSC pelo DL nº 33/2011, de 7/Março, o capital social das sociedades por quotas passou a ser fixado livremente +pelos sócios, no contrato de sociedade, deixando, por isso de haver capital mínimo obrigatório.

³³ Cf RIBEIRO, Maria de Fátima. – *A Tutela dos Credores...cit.* p. 215

³⁴ Cf ABREU, Jorge M. Coutinho de, “Diálogos com a Jurisprudência II, Responsabilidade dos Administradores para com os Credores Sociais e Desconsideração da Personalidade Jurídica”, *in Direito das Sociedades em Revista*, 2010, Ano 2, Vol. 3, p.49-64. com referências à doutrina nacional e estrangeira.

subcapitalização ou assumem os riscos com carácter especulativo, cabendo-lhes a opção de não contratar ou exigir garantias de um ou vários sócios.

10. O enquadramento da “subcapitalização material” na esfera da responsabilidade externa confere maior protecção ao credor lesado, pelo que parece preferível.

iii. Descapitalização provocada

11. Importa, antes de mais, precisar o conceito de “descapitalização”.

O termo “descapitalização” tem vindo a ser utilizado com sentidos diversos, consoante o contexto. Diz-se “descapitalização dos recursos humanos”, “descapitalização do ensino”, “descapitalização do país” ou “descapitalização das empresas”, etc.

Seja qual for o contexto em que o termo “descapitalização” seja utilizado, existe uma ideia sempre presente que é a ideia de “empobrecimento”.

No caso da “descapitalização das empresas”, que é o que aqui nos interessa, trata-se, portanto de um empobrecimento provocado pela diminuição ou perda do capital social.

O capital social de uma sociedade é formado pelas contribuições iniciais dos sócios necessárias à constituição da sociedade, corrigidas com eventuais aumentos ou reduções, entretanto ocorridas.

O capital social figura no balanço na rubrica “capitais próprios” onde se incluem, outras componentes, como as reservas (legais, voluntárias e estatutárias) os resultados transitados (prejuízos ou lucros não distribuídos, de exercícios anteriores) e o resultado líquido do exercício (prejuízo ou lucro do período).

Portanto, levar ao balanço os resultados significa fazer aumentar ou diminuir o “capital próprio” à custa de lucros não distribuídos ou prejuízos acumulados.

12. O “capital próprio” constitui uma componente do balanço, juntamente com o “activo” e o “passivo”, com os quais se encontra intrinsecamente relacionado, de tal forma que qualquer variação no activo ou no passivo se reflecte directa e imediatamente no valor do “capital próprio”.

Assim, o equilíbrio do balanço permite estabelecer as seguintes relações:

$$A = CP + P$$

ou

$$CP = A - P$$

Ora, é precisamente esta última relação, em que o “capital próprio” é igual à diferença entre o activo e o passivo que a estrutura conceptual do SNC utiliza para

definir o capital próprio” como [...] “o *interesse residual nos activos da empresa depois de deduzir todos os seus passivos*”³⁵.

Daí, poder definir-se, também, o “capital próprio”, como o património líquido da empresa ou o valor contabilístico da empresa.

13. Quando a sociedade inicia a sua actividade, o seu “capital próprio” é igual ao seu “capital social” que, a partir de então, vai sofrendo variações, que, tanto podem ser positivas como negativas, umas reflectidas no resultado líquido do exercício (ganhos/perdas) e outras não, embora influenciem os capitais próprios.

Na maioria dos casos em que o “capital próprio” é afectado negativamente, redundando numa perda do capital social, isso deve-se a resultados líquidos negativos.

Quando as variações no activo e/ou no passivo levam à diminuição do valor do “capital próprio”, podendo este ficar abaixo do valor do capital social, ou, mesmo, ser negativo ou nulo, diz-se que a sociedade está descapitalizada.

14. Quando a descapitalização atinja, pelo menos, metade do capital social, entendendo-se como tal, quando o capital próprio for igual ou inferior a 50% do capital social, o artigo 35º do CSC impõe aos sócios/accionistas a adopção das medidas que repute convenientes para ultrapassar a situação de descapitalização, designadamente, dissolvendo a sociedade, reduzindo o capital social ou reforçando-o.

Portanto, a perda grave do capital social (descapitalização) não é, actualmente, (deixou de ser) fundamento para a dissolução judicial da sociedade, a pedido de qualquer credor, por ser entendimento do legislador que a descapitalização societária prejudica, essencialmente, os sócios (modelo germânico)³⁶. Quando muito, o credor dispõe apenas do direito à informação sobre a situação de descapitalização, a concretizar através da publicitação prevista no artigo 171º/nº 2 do CSC.

15. Deste modo, em face do Direito societário português, a descapitalização societária não constitui fundamento para responsabilização. Teremos, portanto, de nos virar para as causas dessa descapitalização. Se ela resultar de causas fortuitas, não deverá constituir fonte de responsabilização, designadamente dos

³⁵ Cf *Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística*, Aviso nº 15 652/2009, in DR, 2ª Série, nº 173, de 7 de Setembro de 2009, p. 3 627

³⁶ Cf BARBOSA, Nuno, “Reviravolta no art. 35º do Código das Sociedades Comerciais”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, Ano II, nº 6 (Maio/Agosto 2005), p. 369-372

sócios, por beneficiarem da limitação da responsabilidade pelas dívidas sociais. Mas, se essa descapitalização for provocada deliberadamente pelos sócios, com manifesto abuso do instituto sociedade, provocando, com esse comportamento prejuízos aos credores, teremos de nos perguntar se a ordem jurídica não deverá intervir para tentar reparar essa iniquidade.

16. A *descapitalização provocada* (pelos sócios) encarada como fundamento para “soluções desconsiderantes” surge tratada em escrito recente de COUTINHO DE ABREU³⁷ (a quem se deve o *nomen juris*).

O Autor descreve situações de deslocação da produção (ou boa parte dela) perpetrada pelos sócios (também gerentes ou não), de uma sociedade que já não é rentável, para uma nova sociedade por eles constituída, com o mesmo objecto, ou similar, (ou para outra sociedade a eles pertencente), com a finalidade de, lentamente, diminuírem ou cessarem a actividade da sociedade, assim colocada numa situação de impossibilidade de cumprir as suas obrigações para com terceiros.

17. COUTINHO DE ABREU não exclui a possibilidade de os sócios provocadores da descapitalização da sociedade responderem perante esta (responsabilidade interna), com fundamento na violação do dever de lealdade, daí podendo os credores sociais retirar uma protecção indirecta. Porém, prefere, neste caso, a responsabilização dos sócios perante os credores (responsabilidade externa), pela via da desconsideração da personalidade colectiva, como meio mais eficaz de conferir protecção aos credores.

18. RICARDO COSTA³⁸ descreve situações em que o sócio – o único, ou numa sociedade plural, aquele que actua, ou, eventualmente, os restantes que consentem na actuação nociva para a sociedade, ou todos em conjunto – faz com que o património da sociedade, enquanto garantia de satisfação dos créditos sociais e da reparação dos seus prejuízos negociais, fique exposto a riscos elevados com lesão do seu próprio interesse e comprometendo a capacidade da sociedade respeitar os seus compromissos debitórios, à custa dos credores sociais.

³⁷ Cf ABREU, Jorge M. Coutinho de, *Diálogos com a Jurisprudência II...cit*, p. 56-60

³⁸ Cf COSTA, Ricardo, “Responsabilidade dos gerentes de sociedades por quotas perante credores e desconsideração da personalidade jurídica”, in *Cadernos de Direito Privado*, nº 32, Outubro/Dezembro 2010, p. 45-70

Contudo, o Autor não qualifica estas situações como “casos de descapitalização”, mas como casos de “desinteresse patrimonial-negocial” censurável, na linha da doutrina germânica citada por MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO³⁹.

19. Em nossa opinião, as situações analisadas por estes dois autores devem ser qualificadas como casos de descapitalização, porque é disso que se trata. Num caso como noutro, a questão de fundo é a mesma, isto é, os comportamentos adoptados pelos sócios visam o mesmo fim, que é *liquidação “a frio” da sociedade, inanindo-a em detrimento dos credores*, como diria COUTINHO DE ABREU.

Seja qual for o *nomen iuris* atribuído a situações de facto idênticas, os dois autores coincidem em que, nestes casos é legítima a invocação do mecanismo *praeter legem* da desconsideração da personalidade colectiva, com fundamento em “abuso institucional” na utilização e funcionamento do instituto sociedade.

20. Também OLIVEIRA ASCENSÃO⁴⁰ e MENEZES CORDEIRO⁴¹ alinham pelo mesmo diapasão. O primeiro defende expressamente o recurso ao mecanismo da “desconsideração” na *“hipótese de os sócios manterem artificialmente em vida uma entidade tecnicamente falida, aumentando assim os débitos”* tendo em conta que *“a lei consagrou o dever de apresentação à falência”* e se está *“a transferir os riscos para os outros”* O segundo dos autores citados defende igualmente a aplicação da doutrina da “desconsideração” no caso da *“transferência de activos de uma sociedade para outra, para prejudicar os credores”, “contra a boa fé”,* que inclui no grupo de casos típicos de desconsideração sob a designação de *“atentado a terceiros”,* mas que corresponde ao fenómeno da descapitalização provocada, ou intencional, aqui tratada.

21. MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO⁴² discorda da invocação da “doutrina da desconsideração” para responsabilizar os sócios em casos como os que aqui vêm sendo qualificados como “descapitalização provocada”.

³⁹ Cf RIBEIRO, Maria de Fátima, *A Tutela dos Credores...cit*, Apud COSTA, Ricardo, “Responsabilidade dos Gerentes...”, cit. p. 66, nota 49.

⁴⁰ Cf ASCENSÃO, José de Oliveira - *Direito Comercial. Vol IV. Sociedades Comerciais. Parte Geral*. Lisboa, 2000, p. 79-80 apud COSTA, Ricardo, *Responsabilidade dos Gerentes...cit*. p. 68, nota 61.

⁴¹ Cf CORDEIRO, António Menezes, *Código das Sociedades Comerciais anotado, p.25, anot. 20* apud COSTA, Ricardo, *Responsabilidade dos Gerentes... cit. p. 68, nota 61.*

⁴² Cf RIBEIRO, Maria de Fátima – *A Tutela dos Credores...cit*. p. 269-298

A Autora entende que, casos desta natureza, que a doutrina e a jurisprudência germânicas, qualificam como “atentado à existência” da sociedade, provocado por um censurável “desinteresse” patrimonial-negocial dos sócios em relação à mesma, devem ser qualificados como casos de “concorrência dos sócios” em relação à sociedade, assim se afastando da doutrina alemã, por considerar que uma tal actuação dos sócios não constitui uma violação do dever de lealdade para com a sociedade, a menos que aqueles acumulem as funções de gerente, caso em que existe uma proibição legal de concorrência, sancionável no âmbito da responsabilidade civil dos gerentes e administradores (cf. artigos 72º, nº 1 e 254º do CSC).

Segundo a Autora, o “desinteresse” dos sócios pela sociedade não merece qualquer censura, visto que a lei portuguesa, que regula as regras de conservação do capital (cf. artigos 31º e ss. do CSC), não obriga os sócios a investir na sociedade descapitalizada ou por cujo projecto empresarial perderam o interesse, podendo, mesmo, proceder à redução da sua dimensão, e, por outro lado, já contém mecanismos que visam a protecção dos credores em casos de descapitalização, não existindo, por isso, qualquer dever de indemnização.

22. Assim, para esta Autora, nunca haveria lugar à responsabilização dos sócios nos casos de descapitalização, por estes provocada, quer esta seja reconduzida aos casos de “desinteresse” pela sociedade ou a casos de “concorrência dos sócios” em relação à sociedade.

Porém, em nosso entendimento, os comportamentos dos sócios reveladores de um desinteresse em relação à sociedade podem assumir contornos de abuso de direito e ofensa do princípio da boa fé, com prejuízo para os credores e em benefício dos sócios. É evidente que estando uma sociedade em crise, actual ou iminente, não incide sobre os sócios qualquer obrigação legal de a recapitalizar, podendo dissolvê-la ou apresentá-la à insolvência. O que não é permitido aos sócios é desencadear ou agravar a crise, provocando deliberadamente a descapitalização da sociedade, levando-a à exaustão económica, “secando-a” em detrimento dos credores, principalmente quando eles prosseguem a mesma actividade noutra sociedade ou quando, em vez de investirem na sociedade em crise, investem noutra, agravando a descapitalização da primeira, transferindo todo o risco empresarial para os credores.

23. Acompanhamos, pois, aqueles que defendem, para estes casos, uma “solução desconsiderante”, porque essa solução constitui a *ultima ratio* na protecção devida

aos credores, face àquele tipo de comportamentos dos sócios, censuráveis a qualquer título.

Em nossa opinião, a tese defendida por MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO só é aceitável nos casos de descapitalização fortuita, provocada por factores associados ao risco empresarial. Aplicá-la às situações de descapitalização provocada ou intencional equivaleria a conferir aos sócios uma protecção de que não são merecedores, em actuações fraudulentas e de verdadeiro atentado contra os legítimos interesses dos credores sociais.

iv. Domínio qualificado

24. A problemática do chamado “domínio qualificado” coloca-se no âmbito da coligação de sociedades. A lei portuguesa (cf. artigos 481º e ss. do CSC) prevê e regula a existência de relações de coligação entre sociedades, sejam elas sociedades por quotas, sociedades anónimas, ou sociedades em comandita por acções, definindo quatro casos de coligação, cada um com o seu regime específico. São eles: a relação de simples participação; a relação de participações recíprocas; a relação de domínio e as relações de grupo.

25. Destes quatro tipos de coligação societária interessam para este estudo as sociedades em relação de domínio, também designados na doutrina por “grupos de facto qualificados”, porquanto se trata de casos em que uma sociedade detém poderes de direcção e influência sobre outras sociedades, ditas dependentes, sem que o CSC tenha estabelecido o regime de responsabilidade pelas obrigações da sociedade dominada, contrariamente ao que ocorre com os grupos constituídos por domínio total e aos grupos constituídos por contrato de subordinação, cujo regime de responsabilidade (para com os credores, a sociedade dominada e respectivos sócios), consta dos artigos 491º e 501º do CSC, bem como a responsabilidade pelas perdas sofridas pela sociedade dominada, beneficiando indirectamente os credores (cf. artigos 491º e 502º do CSC).

26. As sociedades em relação de domínio são aquelas em que a sociedade dominante não dispõe do domínio total nem existe entre as sociedades do grupo um contrato de subordinação, mas, mesmo assim, a sociedade dominante detém sobre a sociedade dominada aquilo que a lei designa de “influência dominante”, ou seja, a capacidade de condicionar a gestão da sociedade dominada,

subordinando, eventualmente, os interesses desta aos interesses daquela. Presume-se a existência dessa influência dita dominante, quando a sociedade dominante detenha na sociedade dominada a maioria do capital social; disponha de mais de metade dos votos nas assembleias-gerais; tenha a possibilidade de designar mais de metade dos membros da administração ou do órgão de fiscalização.

27. Para suprir a ausência de regime de responsabilidade nestes casos, integrando a lacuna, a doutrina nacional e estrangeira tem proposto várias soluções. Centrando-nos na doutrina nacional, poderemos referir, por exemplo, ENGRÁCIA ANTUNES⁴³, que defende a aplicação analógica do regime constante no artigo 501º do CSC (aplicável aos casos de domínio total e contratos de subordinação) às situações de relação de domínio.

Outros autores defendem, pura e simplesmente, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade dominada com o intuito de responsabilizar a sociedade dominante, como é o caso de RICARDO COSTA⁴⁴.

E autores há, que defendem a responsabilização da sociedade dominante como “gerente de facto”, através de uma interpretação extensiva do artigo 80º do CSC, abrindo, deste modo, duas vias possíveis de responsabilização. Uma responsabilidade externa, perante os credores sociais, com fundamento na violação das normas de protecção destes, ao abrigo do artigo 78º, nº 1 do CSC, e uma responsabilidade interna, perante a sociedade dominada, fundada na violação dos deveres legais e contratuais para com esta, nos termos do artigo 72º do CSC, podendo os credores lançar mão da acção sub-rogatória prevista no artigo 78º, nº 2 do CSC. É o caso de COUTINHO DE ABREU⁴⁵.

Também MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO⁴⁶ e DIOGO PEREIRA DUARTE⁴⁷ propõem a responsabilização da sociedade dominante, nos casos de sociedades coligadas em relação de domínio, nos mesmos moldes dos “gerentes de facto”.

⁴³ Cf ANTUNES, José Augusto Engrácia – *Os grupos de Sociedades. Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2002, p. 600 e ss. Apud RIBEIRO, Maria de Fátima – *A Tutela dos Credores...cit.*, anot. 133, p. 452

⁴⁴ Cf COSTA, Ricardo. “Desconsiderar ou não desconsiderar: eis a questão”, in *BOA*, Jan./Fev. 2004, nº 30, p. 10-14

⁴⁵ Cf ABREU, Jorge Manuel Coutinho de – *Diálogos com a jurisprudência II...cit.*, p. 63-64

⁴⁶ Cf RIBEIRO, Maria de Fátima – *A Tutela dos Credores...cit.*, p.457 e ss.

⁴⁷ Cf DUARTE, Diogo Pereira, *Aspectos do Levantamento da Personalidade Colectiva nas Sociedades em Relação de Domínio. Contributo para a Determinação do Regime da Empresa Plurissocietária*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 347 e ss. Apud RIBEIRO, Maria de Fátima – *A Tutela dos Credores...cit.*, anot. 134, p. 452/3

28. Abstendo-nos de entrar na análise crítica de cada uma das posições adoptadas na doutrina, para não alargar em demasia este texto, parece ser mais defensável a aquela que propõe a responsabilização como “gerente de facto”.

Na verdade, nas situações de domínio qualificado a sociedade dominante impõe o modelo de governação à sociedade dominada, daí, não existir dificuldade de maior no enquadramento dessa situação no regime legal de responsabilidade dos gerentes, como “gerente de facto”, bastando para tal a invocação do artigo 80º do CSC, que, como nos dá conta MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO⁴⁸, deve ser interpretado no sentido de abranger na sua previsão os “gerentes de facto”, desde que se mostrem satisfeitos os requisitos da continuidade e da regularidade no exercício das funções de gerência, (ainda que, somente de facto).

Assim, teremos de retirar do elenco dos “casos típicos de desconsideração” o designado “domínio qualificado de sociedades coligadas”, por não ser invocável a “doutrina da desconsideração”, que, como sabemos, só deve intervir quando a ordem jurídica não forneça a solução para o caso concreto (subsidiariedade).

⁴⁸ Cf RIBEIRO, Maria de Fátima, *A Tutela dos Credores...cit*, p. 473

CAPITULO II

A TUTELA DO CREDOR TRIBUTÁRIO

I. AS GARANTIAS DA PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. No discurso que se segue, propomo-nos tratar do tema das garantias de cumprimento da obrigação tributária englobando todas as medidas adoptadas pelo legislador fiscal para protecção do crédito tributário, não nos limitando, por isso, às garantias gerais e especiais constantes do Capítulo V do Título II da Lei Geral Tributária (LGT) que culmina a regulação da relação jurídica tributária.

Assim, constituem garantias da obrigação tributária, o património do devedor, enquanto garantia geral das obrigações e as garantias especiais, tais como os privilégios creditórios fiscais, o penhor, a hipoteca legal, as providências cautelares e a caução suspensiva (em caso de pagamento em prestações, ou reclamação, impugnação, recurso, oposição, etc.). A estas garantias especiais podemos, ainda, juntar a “responsabilidade tributária”, vista como um expediente legal para afectar ao cumprimento da obrigação tributária o património de terceiros, verificados certos pressupostos.

Estas são as garantias de cumprimento que o credor tributário pode accionar na fase da cobrança coerciva, que é aquela que ocorre quando falha a cobrança voluntária. (cf Cap. V do Título II da LGT).

2. Mas, há certas medidas legais que, pelo efeito dissuasor que proporcionam, também visam assegurar o cumprimento. E, embora tais medidas não possam ser consideradas verdadeiras garantias de cumprimento no sentido técnico que lhes é dado pela teoria geral da relação jurídica, a verdade é que essas medidas actuam como verdadeiras garantias de cumprimento, tendo em conta que criam condições que incentivam os contribuintes a cumprir⁴⁹.

⁴⁹ MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*. 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 1996, p. 283-287, integra no âmbito da garantia da relação jurídica de imposto a responsabilidade tributária, o processo de execução fiscal, as multas e os juros (de mora e compensatórios). NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*. 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003, p. 281, inclui no âmbito das garantias do cumprimento da obrigação fiscal, a figura da responsabilidade tributária e o direito de o credor tributário reclamar os seus créditos na execução comum, e, também TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*. Vol. I, Coimbra, Almedina, 1990, p. 311 e ss., trata a responsabilidade tributária no âmbito das garantias de cumprimento.

Estamos a pensar em todas as medidas que visam proteger o sistema fiscal no seu todo e que, portanto, contribuem para a eficácia da cobrança da prestação tributária. É o caso das contra-ordenações; dos crimes fiscais; dos juros de mora e compensatórios, mas também, do processo de execução fiscal, na disponibilidade do credor tributário, que está estruturado para tornar mais rápida e segura a cobrança coerciva dos tributos. E, ainda, do direito de o credor tributário reclamar os seus créditos em processo de execução não fiscal, devendo, para tanto, ser sempre citado, sob pena de nulidade dos actos processuais posteriores à data em que a citação deveria ser efectuada (cf artigo 80º do CPPT).

3. A especificidade da responsabilidade tributária enquanto garantia de cumprimento da obrigação tributária, justifica que sobre ela nos debruçemos um pouco.

Em nossa opinião, a responsabilidade tributária, é uma figura própria e específica do Direito Tributário, que combina as características da fiança⁵⁰ e da responsabilidade civil aquiliana⁵¹ dando lugar a uma figura nova, um *tertium genus* que não se confunde nem com a fiança nem com a responsabilidade civil extracontratual, ou seja, comunga das características de ambas, mas não é uma coisa nem outra⁵².

⁵⁰ Caracterizam a fiança:

- A responsabilidade do fiador por uma dívida de outrem
- A acessoriedade (a validade da fiança depende da validade da obrigação principal)
- A subsidiariedade, expressa no benefício da excussão prévia

⁵¹ Caracterizam a responsabilidade civil aquiliana ou delitual:

- A prática voluntária de um acto (acção ou omissão) ilícito, culposo e danoso
- A existência de um nexo de causalidade entre esse acto e o dano sofrido

⁵² Na doutrina portuguesa encontramos três correntes fundamentais que qualificam a responsabilidade tributária ora como uma *fiança legal*, ora como uma *figura própria e específica do Direito Tributário*, ora enquadrando-a no regime da *responsabilidade civil*. Entre os autores que qualificam a responsabilidade tributária como uma fiança estão TEIXEIRA, António Braz, *Princípios...cit.*, p. 323-324; CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*. Coimbra, Almedina, 2000, p.160-164; LEITÃO, João Sérgio Teles de Menezes Correia, “A Substituição e a Responsabilidade Fiscal no Direito Português”. *CTF* nº 388 (1997), p. 125-126; CAMPOS, Diogo Leite de, “A Responsabilidade Subsidiária, em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades”. *ROA*, ano 56 (1996), Tomo II, p. 490-. Outros autores qualificam a responsabilidade tributária como um tipo de responsabilidade civil, por vezes como responsabilidade civil obrigacional, outras vezes como responsabilidade civil extra-obrigacional. Vejam-se, por exemplo, ALBUQUERQUE, Ruy de/António Menezes Cordeiro, “Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos”. *CTF*, nºs 334-336 (1986) p. 147-190, que analisam a responsabilidade tributária na perspectiva da responsabilidade civil obrigacional, ou BARREIRA, Rui, “A responsabilidade dos Gestores de Sociedades por Dívidas Fiscais”. *FISCO*, ano 2 (1990) nº 16, p. 3-8, nota 13, que qualifica a responsabilidade tributária como responsabilidade civil aquiliana. O mesmo se diga de SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário*. Vol. III, 6ª ed., Lisboa, Áreas

Não falta na doutrina portuguesa quem atribua à responsabilidade tributária a natureza de fiança (legal), admitindo, assim, a existência de *um fiador sui generis*, que só responde se o incumprimento lhe for imputável a título culposo. O que não deixa de ser estranho. E também há quem atribua à responsabilidade tributária a natureza de responsabilidade civil aquiliana, admitindo, assim, a existência de *um responsável civil* igualmente *sui generis*, que, em vez de indemnizar, suporta uma dívida de outrem e com benefício da excussão prévia, o que também não deixa de ser estranho. O que esta doutrina tem tentado fazer é “encaixar” a responsabilidade tributária nos conceitos de fiança e de responsabilidade civil extracontratual sem ter em conta que a responsabilidade tributária comporta uma realidade maior do que aquela que tais conceitos encerram, sendo obrigada a ignorar as características que não “encaixam” no conceito, pelo que nos interrogamos se “não se estará a tentar enfiar no sapato da Cinderela um pé maior que o dela”.

Acompanhamos, pois, nesta matéria, aqueles que consideram a responsabilidade tributária como uma figura específica (privativa) do Direito Tributário.

4. Porém, definir a natureza jurídica da figura da responsabilidade tributária não é algo despidendo. Essa natureza repercute-se noutras matérias relacionadas com o facto de estar em causa uma responsabilidade por dívidas de outrem, como sejam: a transmissibilidade dessas dívidas e a comunicabilidade entre cônjuges. O primeiro aspecto encontra-se regulado no artigo 29º da LGT. As obrigações tributárias subsidiárias transmitem-se *mortis causa*. Já quanto ao segundo aspecto, a lei fiscal é omissa. Assim, para os que atribuem à figura da responsabilidade tributária a natureza de responsabilidade civil aquiliana, então, a dívida tributária é

Editora, 2011, p. 481. Finalmente, autores há, que qualificam a responsabilidade tributária como uma figura específica do Direito Tributário, distinta da fiança e da responsabilidade civil (contratual ou extra-contratual) não obstante apresentar significativos pontos de contacto com aquelas duas figuras jurídicas. É o caso de MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal...cit*, p. 253; CUNHA, Paulo Pitta e/Jorge Costa Santos, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*. Lisboa, Lex, 1999, p.29; DOURADO, Ana Paula, “Substituição e Responsabilidade Tributária”. CTF nº 391 (1998), p.61 e CUNHA, Tânia Meireles da, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*. 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2009, p. 180 e seg.

A jurisprudência maioritária do STA, embora sem grandes desenvolvimentos, vai no sentido de considerar a responsabilidade tributária como uma responsabilidade civil extra-contratual – cf Acórdão de 31.05.1995 - Processo nº 016054; Acórdão de 17.01.1996 - Processo nº 019806, Acórdão de 18.06.1997 - Processo nº 21327, Acórdão de 18.02.1998 - Processo nº 21438, Acórdão de 18.11.1998 - Processo nº 19326, Acórdão de 31.01.2001 - Processo nº 23428, Acórdão de 21.06.2000 - Processo nº 22164 e Acórdão de 5.12.2001 (Pleno) - Processo nº 21438, disponíveis em www.dgsi.pt.

incomunicável *ex vi* do artigo 1692º, alínea b) do CC. Mas, se se atribuir à responsabilidade tributária a natureza de fiança, então a dívida (tributária) poderá ser, ou não, comunicável, dependendo do enquadramento que for efectuado, de acordo com as regras do artigo 1691º do CC.

Os tribunais tributários têm vindo a considerar, embora sem fundamentar, que a dívida tributária, nestes casos, tem origem em responsabilidade civil extracontratual, o que tem levado a concluir pela incomunicabilidade dessa dívida⁵³.

Pensamos, no entanto, que, *de jure condendo*, o legislador deveria tomar posição sobre esta questão, assumindo definitivamente se pretende que as dívidas exigidas ao responsável tributário sejam comunicáveis, ou não, retirando aos tribunais a faculdade de darem a este problema uma solução que deveria ser dada pela lei, em obediência ao princípio da legalidade fiscal.

5. A responsabilidade tributária caracteriza-se por conferir ao credor tributário a possibilidade de exigir o cumprimento integral da prestação tributária a certas pessoas alheias ao vínculo tributário, mas que tenham mantido uma especial relação com o devedor, o que permite, verificados certos requisitos, responsabilizá-las pelo incumprimento. Portanto, o que o legislador faz é afectar mais de um património ao cumprimento da prestação tributária, qualificando essa responsabilidade, ora como solidária, ora como subsidiária, com a seguinte diferença de regime: enquanto o devedor solidário responde directamente pela totalidade da prestação, podendo ser executado *ab initio* conjuntamente com o devedor originário ou isoladamente, o responsável subsidiário só responde na falta ou insuficiência dos bens do devedor originário e desde que o incumprimento do devedor originário seja imputável a uma actuação culposa do responsável, que em certos casos se presume (cf artigo 24º, nº 1 – alínea b) e artigo 25º, nº 2 da LGT).

Na verdade, pela forma como surge delineada na LGT, a responsabilidade tributária é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária (cf artigo 22º, nº 3), efectiva-se por reversão na execução fiscal e depende da insuficiência ou inexistência do património do devedor e dos responsáveis solidários, e sem prejuízo do benefício da excussão (cf artigo 23º).

⁵³ Cf Jurisprudência administrativa seleccionada a final.

6. A LGT prevê os casos e as circunstâncias em que podem ser responsabilizadas subsidiariamente pelo cumprimento da prestação tributária as seguintes entidades:

- Os gestores (administradores, directores e gerentes), ainda que somente de facto. (cf artigo 24º, nº 1 da LGT)
- Os membros dos órgãos de fiscalização e os ROC (cf artigo 24º, nº 2 da LGT)
- Os TOC (cf. artigo 24º, nº 3 da LGT)
- Os substitutos tributários (cf artigo 28º das LGT)
- Os funcionários (cf artigo 161º do CPPT)

II. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GESTORES

1. A responsabilidade tributária dos gestores⁵⁴ emergiu com o advento das sociedades de responsabilidade limitada.

A dificuldade em criar mecanismos que assegurassem a suficiência do património social para garantia dos credores da sociedade levou a que, durante o século XX, a ordem jurídica evoluísse no sentido de responsabilizar os gestores pelas dívidas sociais⁵⁵. Foi o que ocorreu no Direito societário português, matéria hoje regulada no artigo 78º, nº 1 do CSC, mas também, no Direito Tributário, no que respeita às dívidas fiscais da sociedade.

A responsabilidade tributária dos gestores das sociedades de responsabilidade limitada surgiu em Portugal com o artigo 1º do Decreto nº 17 730, de 7.12.1929, abrangendo *todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado*⁵⁶, sucedendo-lhe o artigo 16º do CPCI, aprovado pelo Decreto nº 45 005, de 27.04.1963, sucedendo-lhe o artigo 13º do CPT, aprovado pelo Decreto-Lei nº

⁵⁴ Com o tempo, a responsabilidade tributária foi-se alargando a outras pessoas, como por exemplo a responsabilidade do titular do EIRL, dos substitutos tributários, e mais modernamente, dos gestores de bens ou direitos de não residentes.

⁵⁵ Sobre esta problemática cf CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A Responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*. Coimbra, Almedina, 2000, p.177 e ss.

⁵⁶ Mais tarde alargada às contribuições para a Segurança Social, através do Decreto-Lei nº 512/76, de 3 de Julho (artigo 4º), posteriormente substituído pelo Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio (artigo 11º), tacitamente revogado pelo artigo 11º do Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril (que aprovou o CPT). Hoje, com publicação da LGT as contribuições para a segurança social integram o conceito de tributo. Logo caem no âmbito objectivo da responsabilidade tributária regulada neste diploma legal, quer no que toca à componente devida pelas entidades empregadoras, que tem natureza de verdadeiro imposto, quer no que toca à parte devida pelos trabalhadores, a que é, por alguns, reconhecida natureza parafiscal.

154/91, de 2/Abril, com inovações ao nível dos pressupostos, sucedendo-lhe, finalmente, o artigo 24º da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17/Dezembro, com inovações, mais uma vez ao nível dos pressupostos, alterado pela Lei nº 30-G/2000, de 29/Dezembro.

2. Portanto, hoje, a responsabilidade tributária dos gestores encontra-se regulada no artigo 24º, nº 1 da LGT. As duas alíneas que compõem este preceito descrevem-nos duas situações, completamente distintas, em que pode haver responsabilidade dos gestores pelas dívidas fiscais das empresas por eles geridas, sendo igualmente distintas as regras sobre o ónus da prova em cada uma dessas situações.

Como se constata pela análise do artigo 24º, nº 1 da LGT, poderemos afirmar que na **alínea a)** está em causa a responsabilidade pela insuficiência do património social, enquanto na **alínea b)** está em causa a responsabilidade pela falta de pagamento da prestação tributária.

Assim, na **alínea a)** prevê-se a responsabilização dos gestores no caso de o incumprimento resultar da insuficiência patrimonial provocada por uma sua actuação culposa. Aqui, o ónus da prova recai sobre a Administração Tributária, que, terá de demonstrar a existência de actos do gestor que, em violação dos deveres de cuidado e da diligência exigível a um gestor criterioso e ordenado (cf. artigo 64º, nº 1, alínea a) do CSC), assumiu riscos desmedidos, geradores de graves prejuízos para a sociedade, ou dissipou (esbanjou) o património desta, colocando-a na situação de impossibilidade de solver os seus compromissos fiscais. Trata-se, por isso, de uma responsabilidade pela insuficiência do património social.

Já na **alínea b)** o que se prevê é a responsabilidade do gestor que esteja em funções no momento em que termine o prazo legal de pagamento da prestação tributária, a menos que ele prove não lhe ser imputável a falta de pagamento. Aqui, por conseguinte, o ónus da prova inverte-se.

Trata-se, portanto de uma responsabilidade pela falta de pagamento da prestação tributária.

3. Os gestores visados na efectivação da responsabilidade tributária hão-de ser, nos termos da **alínea a)**, os gestores que tenham exercido as suas funções de administração no momento da verificação do facto tributário (tal como ele aparece definido nas normas de incidência real previstas nas leis tributárias), ainda que o prazo de pagamento venha a ocorrer depois de findas as funções de

administração. Só que, neste caso, ele não está sozinho. Acompanha-o na responsabilidade o novo gestor, em funções no momento em que termine o prazo legal de pagamento, e cuja culpa pelo incumprimento se presume, de acordo com o disposto na **alínea b)** do nº 1 do artigo 24º da LGT.

Assim, surgindo os dois gestores (o antigo e o actual) como potenciais responsáveis pelas dívidas fiscais da sociedade, há que apurar se eles devem ser responsabilizados e, em caso afirmativo, qual deles. E assim, de duas uma. Ou a falta de pagamento da prestação tributária é imputável ao novo gestor que, podendo efectuar o pagamento do imposto, porque a sociedade dispunha de meios para tal, optou por não pagar, fossem quais fossem as razões, sendo-lhe, portanto, imputável a culpa pelo não pagamento, ou o novo gestor não pagou, porque não pôde pagar, a empresa não dispunha de património suficiente para o efeito. Neste caso, se essa insuficiência do património tiver sido provocada culposamente pelo gerente antigo, cuja gerência coincidiu com o momento da verificação do facto tributário, será ele o responsável. Mas, se essa falta de património se dever a causas fortuitas, relacionadas com o risco empresarial, então não haverá lugar à responsabilização dos gestores. Não haverá culpados.

Portanto, contrariamente ao que alguns defendem, não existe sobreposição entre as alíneas do nº 1 do artigo 24º da LGT. Ou se responde pela falta de património ou se responde pela falta de pagamento. Se o incumprimento se deve à falta de património, então, é impossível ocorrer culpa pela falta de pagamento, pois, como seria possível culpar o gestor em funções no momento em que decorreu o prazo legal de pagamento se ele não pagou por falta de património da sociedade, provocada por uma gestão ruínosa de outro gestor que não ele?

III. JUSTIFICAÇÃO

1. Pelo que ficou dito acima, constata-se que a obrigação tributária goza de uma especial protecção, comparativamente com os credores comuns.

Já vimos que o legislador fiscal rodeou a obrigação tributária de uma panóplia de medidas protectoras, umas com função preventiva e repressiva, destinadas a actuar desde o nascimento da obrigação tributária (que coincide com a verificação do facto gerador do imposto), até à ocorrência do cumprimento voluntário e outras, destinadas a assegurar a cobrança coerciva, que SOARES MARTINEZ designa de “patológica”⁵⁷.

⁵⁷ Cf MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal, ...cit.*, p. 251

Qual será a justificação de um sistema de garantias como este?

2. Poderíamos dizer que a tributação visa a prossecução do interesse público⁵⁸, entendido este como o interesse geral da comunidade, o bem-comum, a exigir a satisfação das necessidades colectivas⁵⁹.

E, recaindo sobre o Estado a obrigação de satisfazer aquelas necessidades colectivas e sendo elas financiadas pelos impostos, como se depreende do artigo 103º, nº 1 da CRP, logo se compreende a razão de ser de tanta protecção conferida ao crédito tributário. Mas, há outras explicações.

3. A importância da prestação tributária deriva, desde logo, da natureza fiscal do Estado⁶⁰, ou seja, um Estado que obtém o financiamento das suas actividades, essencialmente, através dos impostos.

A natureza fiscal do Estado Português não resulta de qualquer capricho dos constituintes nacionais. Ele é, antes de mais, uma emanação do modelo económico e social adoptado pela CRP, assente no princípio da livre iniciativa económica dos cidadãos e empresas.

Este princípio da livre iniciativa económica resulta do entendimento de que o Estado não é o dono da economia, cabendo aos indivíduos e suas organizações a produção, distribuição e consumo de bens e serviços, ou seja, da consagração de uma economia assente no mercado. E, se o Estado abdica do exercício de actividades económicas que lhe permitiriam obter as receitas necessárias para financiar os serviços por si prestados à colectividade, então só lhe resta obter esse financiamento junto da economia privada, o que faz recorrendo ao imposto. Trata-se, portanto, de um financiamento pela via política e não pela via económica.

Portanto, bem se pode dizer que a própria subsistência do Estado depende dos impostos. Daí, que o sistema fiscal mereça uma especial protecção.

4. Por outro lado, o Estado Português, tal como se encontra estruturado na Constituição de 1976, não se caracteriza apenas pela sua natureza fiscal, mas, também pelo carácter social, de Estado providência ou de bem-estar.

São características específicas do Estado social, entre outras, a relevância do bem-estar e da justiça social, como fins do Estado, a importância dos direitos

⁵⁸ Cf CAMPOS, Diogo Leite de/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa. *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, 3ª ed., Lisboa, Vislis, 2003, p. 235

⁵⁹ Cf AMARAL, Diogo Freitas do. *Direito Administrativo*. Vol.II, Coimbra, Almedina, 2003, p. 35-36

⁶⁰ Cf NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*. 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2003, p. 125 e ss.

económicos, sociais e culturais dos cidadãos, que correspondem a uma nova escala de objectivos e funções do Estado (comparativamente com o Estado Liberal, que precedeu o Estado Social)⁶¹.

Para que o Estado possa levar a cabo a tarefa do Estado social carece de meios financeiros, de dinheiro, que o sistema fiscal assegura.

Portanto, o Estado social tem custos que só podem ser financiados através dos impostos, o que explica a necessidade de conferir à respectiva prestação tributária uma especial protecção, já que dela depende a subsistência do próprio Estado social, pilar fundamental da cultura europeia.

⁶¹ Cf POLIS, Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado, Lisboa/São Paulo, Editorial Verbo, 1983-1987, Vol.2

CAPITULO III

A “DOCTRINA DA DESCONSIDERAÇÃO” E A TUTELA DO CREDOR TRIBUTÁRIO

I. RAZÃO DE ORDEM

Aqui chegados, compreendida que está a fisionomia da “doutrina da desconsideração” e compreendido que está o complexo de garantias do crédito tributário, é hora de nos debruçarmos sobre a possibilidade de aplicar aquela doutrina como um meio mais, a somar ao leque de garantias acima analisado, não obstante o carácter limitado do seu uso (*ultima ratio*).

Antes disso, convém alertar para a distinção que é preciso fazer entre a qualidade de sócio e a qualidade de gerente, que, muitas vezes se cumulam.

Assim, o *sócio-gerente* será responsável, em primeira linha, em função do cargo de gerente, nos termos regulados na lei.

Já a responsabilização do sócio não gerente, em função da sua qualidade de sócio, só será viável através da desconsideração da personalidade colectiva, uma vez que a lei não contém regras que permitam responsabilizar os sócios – referimo-nos aos sócios de responsabilidade limitada.

II. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE COLECTIVA COMO MEIO ADICIONAL DE TUTELA DO CREDOR TRIBUTÁRIO

Não obstante a prestação tributária estar profusamente rodeada de medidas de protecção, tendo em vista assegurar a eficácia da sua cobrança, tais medidas podem não ser suficientes

Caberá, então, perguntar se, no caso de falharem todas essas medidas não se justificaria lançar mão das soluções preconizadas pela “doutrina da desconsideração”, no caso de se verificarem os seus pressupostos?

Ao que responderíamos, sem dúvida que sim. Se os credores em geral são merecedores da tutela adicional conferida pela “doutrina da desconsideração”, por maioria de razão, o credor tributário será merecedor dessa tutela adicional, em homenagem aos mesmos princípios que justificam o complexo de garantias previsto na lei fiscal.

Porém, se uma tal conclusão se apresenta como perfeitamente defensável no plano teórico, resta saber se a sua aplicação prática é possível á luz dos princípios enformadores do nosso sistema fiscal.

III. OBSTÁCULOS À APLICAÇÃO DA “DOCTRINA DA DESCONSIDERAÇÃO” NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO / O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL / SOLUÇÃO DE JURE CONDENDO

1. Em nossa opinião, a “doutrina da desconsideração” não é viável enquanto meio adicional de tutela do credor tributário porquanto o princípio da legalidade fiscal o não consente.

O princípio da legalidade fiscal é um princípio fundamental do Direito Tributário, não se confundindo com o princípio da legalidade administrativa, segundo o qual, os órgãos da Administração Pública prosseguem o interesse público subordinados à Constituição e à lei (cf artigo 266º da CRP).

O princípio da legalidade fiscal comporta dois significados distintos. O significado de *autoimposição, autotributação ou autoconsentimento*, com base na ideia de que só pode haver lugar a impostos desde que autorizados pelos próprios contribuintes, sendo esse consentimento manifestado através das assembleias representativas.

Trata-se de um conceito de legalidade fiscal muito antigo, com origem, segundo parece, na *Magna Carta Libertatum* inglesa (1215), confirmado no *Bill of Rights* de 1689⁶².

Ou, significando que os impostos devem ser criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de lei formal (do Parlamento), de acordo com um conceito mais moderno, “burilado” pelo Estado de Direito⁶³.

2. O princípio da legalidade fiscal com o primeiro sentido visava proteger os cidadãos contra a arbitrariedade do príncipe em matéria fiscal. Por isso, este não podia cobrar impostos sem o consentimento das assembleias representativas (entre nós, as cortes), o que levou a que se evoluísse para a actual exigência de votação e aprovação do orçamento de Estado. O sentido actual da legalidade fiscal vai mais longe tendo evoluído para a exigência de que também os elementos

⁶² Cf GOMES, Nuno Sã, *Manual de Direito Fiscal*. Vol. II. In *Cadernos de CTF*, nº 174, 1996, p. 33-34

⁶³ Cf NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal...cit*, p. 135

essenciais dos impostos devem ser criados e disciplinados por lei parlamentar. A actual CRP reflecte estes dois sentidos do princípio da legalidade fiscal. Mas, para a nossa análise interessa apenas o segundo sentido.

3. Por conseguinte, de acordo com o artigo 103º, nº 2 da CRP, “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”. Por outro lado, o artigo 165º, nº 1 - alínea i) da mesma Lei Fundamental atribui à Assembleia da República a competência para a “criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”, com possibilidade de delegação no Governo, através da competente autorização legislativa. Da conjugação destes dois normativos constitucionais resulta que fica reservada para o Parlamento a competência para legislar, salvo autorização ao Governo (competência relativa) no que tange aos elementos essenciais do imposto. Trata-se de uma reserva de lei (formal), como corolário do princípio da legalidade, que impõe a intervenção de lei parlamentar, seja uma intervenção imediata, fixando a própria disciplina dos impostos, seja uma intervenção mediata, através de autorização ao Governo, que fixe o objecto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, nos termos do artigo 165º, nº 2 da CRP.

Não iremos proceder a uma análise dos elementos essenciais do imposto, porque isso extravasaria os objectivos deste trabalho, mas, é preciso analisar a noção de incidência, que consideramos necessária para a compreensão do que será dito a seguir.

4. O conceito de incidência pode ser encarado em sentido amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo, seguindo SOARES MARTINES⁶⁴, abrange o complexo de pressupostos de que depende o nascimento da obrigação de imposto, bem como os elementos da mesma obrigação, designadamente, a definição dos sujeitos activo e passivo (contribuintes, responsáveis e substitutos), a matéria colectável, as taxas e os benefícios fiscais. Em sentido restrito, abrange apenas aquela zona normativa, presente nos códigos tributários e outras leis fiscais, como a LGT e o CPPT, onde se prevêem os factos, localizados no espaço e no tempo, de cuja verificação depende o nascimento da obrigação tributária, falando-se, neste caso, em *incidência real*, bem como a definição do sujeito passivo, dessa mesma obrigação, falando-se, então, em *incidência pessoal*. De acordo com o

⁶⁴ Cf MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal...cit.*, p. 126

sentido restrito, a incidência pessoal abrange, apenas, o devedor do imposto (sujeito passivo), aí se incluindo os contribuintes, os substitutos e os *responsáveis* (cf. artigo 18º da LGT). Segundo a doutrina⁶⁵, a CRP emprega a palavra incidência em sentido restrito.

Portanto, a disciplina da responsabilidade tributária integra a noção de incidência, pelo que está sujeita ao princípio da legalidade fiscal tal como este se encontra formulado no artigo 103º, nº 2 da CRP. Princípio que é reafirmado no artigo 8º, nº 2 – alínea b) da LGT.

5. Já sabemos que a responsabilidade tributária se encontra regulada nos artigos 21º a 28º da LGT, indicando as pessoas (terceiros) que podem ser responsabilizadas pelas dívidas fiscais do contribuinte originário.

Porém, esta responsabilidade tributária não inclui os sócios/accionistas das sociedades (estamos a pensar principalmente nas sociedades por quotas)⁶⁶, mesmo se são eles a empurrar as sociedades de que são detentores para o pântano do incumprimento, através de esquemas fraudulentos, com manifesto abuso da personalidade colectiva, a coberto da qual actuam impunemente.

Se, porém, a responsabilidade dos sócios pelas dívidas fiscais da sociedade estivesse prevista na LGT, com vista a resolver os mesmos problemas visados pela “doutrina da desconsideração”, essa previsão teria de ser enquadrada na figura da responsabilidade tributária (por se tratar de dívidas fiscais de outrem).

Quer isto dizer que se o credor tributário recorresse à “doutrina da desconsideração” para responsabilizar os sócios pelas dívidas da sociedade, na falta de previsão legal, o resultado obtido adquiriria a mesma natureza jurídica da responsabilidade tributária, passando a fazer parte, por essa razão, da noção de incidência pessoal. Logo, a desconsideração da personalidade colectiva para responsabilizar o sócio pelas dívidas fiscais da sociedade nesses termos, não pode ser aplicada sem previsão legal, porque a tal obsta o princípio da legalidade fiscal, consagrado na CRP.

6. Assim, face a este obstáculo constitucional, a solução para atribuir protecção ao credor tributário contra sócios abusadores seria, *de jure condendo*, acrescentar

⁶⁵ Cf GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal...cit.*, Vol. II, p. 57

⁶⁶ No artigo 21º, nº 2 da LGT, prevê-se a responsabilidade solidária dos sócios de responsabilidade ilimitada, restrita, contudo, aos casos de liquidação da sociedade ou entidade sujeita ao mesmo regime de responsabilidade a que acresce a responsabilidade solidária e ilimitada dos sócios das sociedades em geral, em caso de liquidação da sociedade, pelas dívidas fiscais ainda não exigíveis à data da liquidação, nos termos do artigo 147º, nº 2 do CSC.

ao elenco de responsáveis tributários constante na LGT os sócios de responsabilidade limitada, embora com carácter excepcional, em linha com o que acontece com a aplicação da “doutrina da desconsideração”, devendo, portanto, ser accionada apenas na falta ou insuficiência do património da sociedade e da impossibilidade de responsabilizar os gestores.

Evidentemente que seria preciso que o credor tributário provasse que o incumprimento fiscal da sociedade era devido a uma actuação dos sócios com manifesto abuso da personalidade colectiva, podendo a lei definir o âmbito do abuso recorrendo aos mesmos casos estudados pela “doutrina da desconsideração”.

IV. SOLUÇÕES DE “JURE CONDITO” / A RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO CONTROLADOR COMO “GERENTE DE FACTO”.

1. Não obstante a lei tributária não prever a possibilidade de responsabilizar o sócio abusador e não poder ser utilizada a “doutrina da desconsideração” para esse feito, isso não quer dizer que o credor tributário não possa obter protecção por outra via.

Com efeito, seguindo nesta matéria, MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO⁶⁷, temos para nós que o sócio abusador poderá ser responsabilizado como “gerente de facto”.

Por vezes o sócio também é gerente, caso em que a sua responsabilização pelas dívidas sociais, neste caso, fiscais, deverá decorrer da qualidade de gerente, verificados que sejam os demais pressupostos. Mas, o sócio pode não ser gerente mas dispor de capacidade para controlar a sociedade determinando o modo do exercício da gerência. Neste caso, estaríamos perante um verdadeiro “gerente de facto”, ainda que “oculto”, pelo que, provada a interferência nas funções dos gerentes provada ficaria a “gerência de facto”, permitindo a responsabilização desse “gerente de facto” pelas dívidas fiscais, nos termos do artigo 24º, nº 1 da LGT.

2. Há casos em que o sócio assume funções de gerente, embora não o seja de direito, praticando actos de gestão, sem contestação por parte de terceiros, perante os quais ele se apresenta como se detivesse a qualidade de gerente de direito, geralmente, devido à inexistência ou paralisia do verdadeiro órgão de

⁶⁷ Cf RIBEIRO, Maria de Fátima, *A Tutela dos Credores...cit*, p. 457-476

administração ou, eventualmente, devido a qualquer irregularidade do título de nomeação.

Este é o caso típico da “gerência de facto” abrangido pelo artigo 24º, nº 1 da LGT, que não interessa para a nossa análise. Mas, existem outros casos, não tão lineares, que também poderão significar a ocorrência de uma “gerência de facto”.

Vejamos, por exemplo, a hipótese em que o sócio consegue influenciar os gerentes, levando-os a praticar actos lesivos para o credor tributário, só porque detém poderes para condicionar a designação ou destituição dos gerentes (cf. artigo 83º do CSC). Não estará aqui um “gerente oculto”?

Do mesmo modo, na hipótese de o sócio designar um “testa-de-ferro” para assumir a gerência apenas de direito, com o fim de ficar a coberto do privilégio da responsabilidade limitada, não estaremos, também, “gerente oculto”?

Nestas circunstâncias não deverá ser responsabilizado o “gerente oculto”, enquanto “gerente de facto”?

Outras vezes, o sócio consegue impor aos gerentes a prática de actos lesivos para os credores, incluindo o credor tributário, através de deliberações sociais por si condicionadas, vinculativas para os gerentes nos termos do artigo 259º do CSC.

Neste tipo de situações, os sócios que votem esse tipo de deliberações assumem a culpa pelos danos causados sob o seu comando, ou, dito de outro modo, não se importam de assumir a culpa por esses danos, sabendo que, se for necessário, podem invocar o privilégio da responsabilidade limitada.

Verificada esta hipótese, não serão tais sócios verdadeiros “gerentes ocultos”? A invocação do direito da limitação da responsabilidade por tais sócios, não será um abuso de direito?

3. Por outro lado, existe, também, a possibilidade de os comportamentos estudados pela “doutrina da desconsideração” serem imputados aos sócios abusadores a título de “gerência de facto”.

Deixando de lado o “domínio qualificado”, que, como ficou demonstrado acima, deve ser resolvido através da responsabilidade dos “gerentes de facto”, vejamos se relativamente aos outros três casos será possível enquadrá-los como “gerência de facto”, evitando o recurso a soluções que passem pela desconsideração da personalidade colectiva.

Ora, se analisarmos os comportamentos estudados pela “doutrina da desconsideração” na tipificação dos “casos” citados, concluímos que esses comportamentos só estão, em geral, ao alcance dos chamados sócios controladores, isto é, os sócios com capacidade para “mandar” na sociedade, para

pôr e dispor da sociedade como muito bem entenderem, normalmente em benefício próprio e em prejuízo dos credores.

Na justa medida em que o credor tributário, utilizando os seus poderes inspectivos possa provar esses comportamentos e eles possam ser interpretados como “actos de gerência” imputáveis aos sócios controladores, então será possível responsabilizar esses sócios pelos danos causados ao credor tributário, nos mesmos moldes previstos para os “gerentes de facto”.

Fora deste quadro não será possível ao credor tributário responsabilizar os sócios pelas dívidas fiscais da sociedade invocando a “doutrina da desconsideração”, inviável em Direito Tributário, como ficou demonstrado.



CONCLUSÕES

- I. O escopo deste trabalho consistia em apurar se a doutrina da desconsideração da personalidade colectiva, aplicada no âmbito do Direito comercial como meio adicional de tutela dos credores sociais, poderia ser adaptada ao Direito Tributário, com a mesma finalidade.
- II. Esta doutrina caracteriza-se por visar a responsabilização dos sócios das sociedades de responsabilidade limitada, em caso de incumprimento destas, devido à insuficiência do seu património provocada por comportamentos oportunistas dos sócios, em manifesto abuso da personalidade jurídica da sociedade.
- III. A “doutrina da desconsideração” aponta como casos de abuso da personalidade colectiva por parte dos sócios, condutas que designa de “confusão de esferas e mistura de patrimónios”, “subcapitalização material” e “descapitalização provocada”.
- IV. A confusão de esferas e mistura de patrimónios existe quando os sócios agem como se não houvesse separação entre o seu património pessoal e o património da sociedade. Tal confusão detecta-se quando, mercê da inobservância de certas regras societárias, nomeadamente contabilísticas, não fique clara, na prática, a separação patrimonial, daí resultando prejuízos para os credores.
- V. A subcapitalização material, originária ou superveniente, caracteriza-se pela existência de uma desproporção entre a dimensão da actividade económica desenvolvida e o capital próprio da sociedade (capital social e reservas) necessário ao desenvolvimento dessa actividade de forma a salvaguardar a liquidez da sociedade.
- VI. A descapitalização provocada traduz-se num empobrecimento da sociedade traduzido na diminuição ou perda do capital social, provocada por comportamentos que traduzem um abuso do instituto sociedade.

- VII.** Nas situações descritas, o que o tribunal faz, aplicando a “doutrina da desconsideração”, é negar aos sócios abusadores o direito de invocar a autonomia patrimonial e a limitação da responsabilidade, para, desse modo, os responsabilizar pessoal e ilimitadamente pelos danos causados aos credores.
- VIII.** A “doutrina da desconsideração” tem carácter subsidiário, ou seja, apenas deve ser aplicada quando a ordem jurídica não forneça uma solução para a protecção dos lesados – os credores sociais - e essa mesma ordem jurídica reclame a sua aplicação por imperativos de justiça.
- IX.** Esta doutrina, na justa medida em que implica uma negação, ainda que pontual e momentânea, da personalidade colectiva, só se compreende porque o próprio *ius societário*, evoluiu no sentido da relativização do instituto da personalidade colectiva, susceptível de tratamento parcelar, originando como que “personalidades jurídicas” de diferentes graus.
- X.** E encontra a sua justificação dogmática na boa-fé e no abuso de direito.
- XI.** A responsabilização dos sócios em casos desta natureza não está prevista nas leis tributárias. Assim, a “doutrina da desconsideração”, encarada como uma garantia adicional do credor tributário, poderia, teoricamente, ser aplicada com essa finalidade, adquirindo desse modo a mesma natureza da responsabilidade tributária, assim se preenchendo essa lacuna.
- XII.** Uma tal “aplicação da doutrina da desconsideração” seria perfeitamente justificável, pois se uma tal doutrina se justifica para proteger interesses privados, titulados pelos credores sociais, por maioria de razão se justificaria para proteger os créditos tributários, em homenagem aos princípios que caracterizam os sistema fiscal português, da prossecução do interesse público, da natureza fiscal do Estado e do Estado social.
- XIII.** Na verdade, os impostos são o preço a pagar pelo Estado de prestações de que dispomos, e o tipo de sociedade, plural e livre, de que desfrutamos. Daí que esse preço deva ser distribuído equitativamente por todos, segundo a sua capacidade contributiva. E, não podendo o Estado ficar dependente da boa vontade dos cidadãos e à espera que os contribuintes cumpram espontaneamente, deve adoptar todas as medidas para incentivar ao cumprimento e para assegurar a

cobrança dos impostos, designadamente, a possibilidade de desconsideração da personalidade colectiva.

- XIV.** Porém, o princípio da legalidade fiscal obsta à aplicação desta solução pelo facto de a responsabilização dos sócios pelas dívidas fiscais da sociedade obtida através da desconsideração da personalidade colectiva dever ser considerada como uma forma de responsabilidade tributária por dívidas de outrem e, portanto, enquadrada na noção de incidência pessoal. E, sendo assim, porque a incidência constitui um elemento essencial do imposto encontra-se abrangida pelo princípio da legalidade fiscal, tal como se encontra formulado no artigo 103º, nº 2 da CRP.
- XV.** Apesar de o credor tributário não poder invocar a “doutrina da desconsideração” para responsabilizar os sócios pelas dívidas da sociedade, isso não quer dizer que uma tal responsabilização não possa ser alcançada pela via da “gerência de facto” atribuída ao sócio abusador, sem necessidade de recorrer a “soluções desconsiderantes.”
- XVI.** A responsabilidade tributária dos gerentes abrange os gerentes de direito, mas, também, os gerentes de facto. Assim, na justa medida em que o credor tributário puder imputar ao sócio actos que permitam considerá-lo um gerente de facto, nada impedirá que o mesmo possa ser alvo da responsabilidade tributária dos gestores prevista na LGT.
- XVII.** As situações estudadas pela “doutrina da desconsideração” e por esta apontados como casos que justificam a desconsideração da personalidade colectiva, geralmente, só são possíveis quando os sócios disponham do controlo da sociedade, podendo esse controlo fundamentar a imputação de funções de gerência (de facto) a esses sócios.
- XVIII.** A responsabilização do sócio controlador como gerente de facto pode basear-se noutras situações de controlo, como por exemplo:
- i. O sócio consegue influenciar os gerentes, levando-os a praticar actos lesivos para os credores, incluindo o credor tributário, só porque detém poderes para condicionar a designação ou destituição dos gerentes (cf. artigo 83º do CSC).

ii. O sócio designa um “testa-de-ferro” para assumir a gerência apenas de direito, com o fim de invocar o privilégio da responsabilidade limitada.

iii. O sócio consegue impor aos gerentes a prática de actos lesivos para os credores, incluindo o credor tributário, através de deliberações sociais por si condicionadas, vinculativas para os gerentes nos termos do artigo 259º do CSC.

XIX. Nas situações descritas, o sócio não poderá ser responsabilizado na qualidade de sócio, mas poderá sê-lo na qualidade de gerente – “gerente de facto” - assim se resolvendo os mesmos problemas visados pela “doutrina da desconsideração” mas sem necessidade de passar pela desconsideração da personalidade colectiva.

XX. Fora deste quadro, não será possível a invocação da “doutrina da desconsideração”, por parte do credor tributário, porque a tal obsta o princípio da legalidade fiscal, havendo que aguardar a sua inclusão, *de jure condendo*, na figura da responsabilidade tributária regulada na LGT.

INDICE DE JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃOS DO SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- STJ de 6-01-1976, *in* BMJ 253 (1976) p. 150-155;
- STJ de 26-06-2007, Proc nº 07A1274, *in* www.dgsi.pt
- STJ de 16-10-2008, Proc nº 07B4533 *in* www.dgsi.pt
- STJ de 19-03-2009, Proc nº 08S3259, *in* www.dgsi.pt
- STJ de 03-02-2009, Proc nº 08A3991, *in* www.dgsi.pt
- STJ de 11-03-2010, Proc nº 4056/03.6TBGDM.S1, *in* www.dgsi.pt
- STJ de 12-05-2011, Proc nº 280/07.0TBGVA.C1.S1, *in* www.dgsi.pt
- STJ de 24-05-2011, Proc nº 475/04.9TBLL.E1.S1, *in* www.dgsi.pt

ACÓRDÃOS DA RELAÇÃO DO PORTO

- RP de 13-05-1993, *in* CJ XVIII (1995) 3, p. 199-201.
- RP de 24.01.2005, Proc. nº 0411080, *in* www.dgsi.pt
- RP de 22.06.2009, Proc nº 1201/09.1TBMAI.P1, *in* www.dgsi.pt
- RP de 25.03.2010, Proc nº 3980/07.1 TBPRD.P1, *in* www.dgsi.pt
- RP de 2.06.2011, Proc. nº 427/08.0TBCHV.P1, *in* www.dgsi.pt

ACÓRDÃOS DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES

- RG de 30.06.2011, Proc. nº 599/10.3TMBRG-C.G1, *in* www.dgsi.pt

ACÓRDÃOS DA RELAÇÃO DE LISBOA

- RL de 5.07.2000, Proc. nº 0008134, *in* www.dgsi.pt
- RL de 22.01.2004, Proc. nº 9061/2003-2, *in* www.dgsi.pt
- RL de 3.03.2005, Proc. nº 1119/2005-6, *in* www.dgsi.pt
- RL de 27.06.2006, Proc. nº 2968/2006-1, *in* www.dgsi.pt
- RL de 3.10.2007, Proc. nº 5709/2007-4, *in* www.dgsi.pt
- RL de 9.12.2008, Proc. nº 5829/2008-4, *in* www.dgsi.pt
- RL de 2.07.2009, Proc. nº 3435/08.7TBTVD-B.L1-6, *in* www.dgsi.pt
- RL de 14.01.2010, Proc. nº 1258/07.0TVLSB.L1-2, *in* www.dgsi.pt

- RL de 30.06.2011, Proc. nº 1410/06.5TTLSB.L1-4, *in* www.dgsi.pt

JURISPRUDÊNCIA DOS TAF

- Ac. STA, de 17.01.1996, Proc. Nº 019806, *in* www.dgsi.pt
- Ac. STA, de 18.06.1997, Proc. Nº 021327, *in* www.dgsi.pt
- Ac. STA, de 18.02.1998, Proc. Nº 021438, *in* www.dgsi.pt
- Ac. STA – Pleno, de 05.12.2001, Proc. Nº 021438, *in* www.dgsi.pt
- Ac. TCAS, de 23.03.2011, Proc. Nº 04543/11, *in* www.dgsi.pt
- Ac. TCAS, de 01.03.2011, Proc. Nº 03337/09, *in* www.dgsi.pt
- Ac. TCAN, de 18.12.2008, Proc. Nº 00558/06.0BEBRG, *in* www.dgsi.pt
- Ac. TCAN, de 31.03.2005, Proc. Nº 00144/04, *in* www.dgsi.pt

BIBLIOGRAFIA

ABREU, Jorge M. Coutinho de

- Diálogos com a Jurisprudência II - Responsabilidade dos Administradores para com os Credores Sociais e Desconsideração da Personalidade Jurídica. *In* Direito das Sociedades em Revista, Março 2010, Ano 2, Vol. 3, Semestral, p. 49-64.
- *Curso de direito comercial. Vol. II. Das Sociedades* 3º ed., Almedina, Coimbra, 2010
- *Do Abuso de Direito. Ensaio de um critério em Direito civil e nas deliberações sociais abusivas.* Coimbra, Almedina, 1999 (reimpressão da edição de 1983)
- *Da Empresarialidade. As Empresas no Direito.* Coimbra, Almedina, 1996
- *Curso de Direito Comercial. Vol.II. Das Sociedades.* Coimbra, Almedina, 2002

ALARCÃO, Manuel de, *Sociedades Unipessoais*, in BFDUC, Suplemento ao Vol. XIII, 1961, 203-326, p. 302 e ss.

ALBUQUERQUE, Ruy de/António Menezes Cordeiro, “Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: A Imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos”, in *CTF*, nºs 334-336 (1986) p. 147-190, q

AMARAL, Diogo Freitas do. *Direito Administrativo*. Vol.II, Coimbra, Almedina, 2003

ANTUNES, José Augusto Engrácia – *Os grupos de Sociedades. Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2002

ASCENSÃO, José de Oliveira

- *Direito Comercial. Vol IV. Sociedades Comerciais.* Lisboa, 2000
- *Teoria Geral do Direito Civil. Vol. I*, Lisboa [s.n.] 1984/85
- *Lições de Direito Comercial. Vol. I. Parte Geral.* Lisboa, 1986/87
- *Direito Comercial. Vol. IV. Sociedades Comerciais.* Lisboa, 1993
- *Direito civil/Teoria Geral. Vol. I.* 1997

BARREIRA, Rui, “A responsabilidade dos Gestores de Sociedades por Dívidas Fiscais”, in *FISCO*, ano 2 (1990) nº 16, p. 3-8

CAMPOS, Diogo Leite de, “A Responsabilidade Subsidiária, em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades”. in *ROA*, ano 56 (1996), Tomo II, p. 490-.

CAMPOS, Diogo Leite de/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa. *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, 3ª ed., Lisboa, Vislis, 2003

CARVALHO, Orlando de, *Teoria Geral do Direito Civil/Relatório*. Ed. dactilografada, Coimbra, 1976

CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A responsabilidade dos Gerentes, Administradores e Directores pelas Dívidas Tributárias das Sociedades Comerciais*. Coimbra, Almedina, 2000

CORDEIRO, António Menezes

- *Código das Sociedades Comerciais anotado*
- *O Levantamento da Personalidade Colectiva, no Direito Civil e Comercial*. Coimbra, Almedina, 2000
- *Da Boa Fé no Direito Civil*. Vol. II, Coimbra, Almedina, 1984
- *Direito da Economia*. Vol. I, Lisboa, 1986
- *Do Levantamento da Personalidade Colectiva*. In DJ, 1989/1990, p. 147-161
- *Da Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades Comerciais*. Lex, Lisboa, 1997
- *Manual de Direito das Sociedade*. Vol. I. *Das Sociedades em Geral*. Coimbra, Almedina, 2004
- *Tratado de Direito Civil Português*. I Parte Geral, Tomo III, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2007

CORDEIRO, Pedro

- *A Desconsideração da Personalidade Jurídica das Sociedades Comerciais*. Lisboa, AAFDL, 1989
- *A Desconsideração da Personalidade Jurídica das Sociedades Comerciais*, 3ª ed., “Colecção Teses”, Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2008

CORREIA, António Arruda de Ferrer

- *Sociedades Fictícias e Unipessoais*. Livraria Atlântida, Coimbra
- *O Problema das Sociedades Unipessoais*, in BMJ, nº 166, Maio de 1967, p.183-217.

CORREIA, António Arruda de Ferrer, [et al] - *Lições de Direito Comercial*. Vol.II, *Sociedades Comerciais*. *Doutrina Geral*. Ed. policopiada, Universidade de Coimbra, 1968

COSTA, Ricardo, “Responsabilidade dos Gerentes de Sociedades por Quotas Perante Credores e Desconsideração da Personalidade Jurídica”. In *Cadernos de Direito Privado*, Outubro/Dezembro 2010, nº 32, p. 45-70.

CUNHA, Paulo Pitta e/Jorge Costa Santos, *Responsabilidade Tributária dos*

- Administradores ou Gerentes*. Lisboa, Lex, 1999
- CUNHA, Tânia Meireles da, *Da Responsabilidade dos Gestores de Sociedades Perante os Credores Sociais: A Culpa nas Responsabilidades Civil e Tributária*. 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2009
- DOURADO, Ana Paula, “Substituição e Responsabilidade Tributária”, in *CTF* nº 391 (1998), p.61
- Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística*, Aviso nº 15 652/2009, in DR, 2ª Série, nº 173, de 7 de Setembro de 2009, p.3627
- FERNANDES, Luís A. Carvalho
- Lições de Teoria Geral do Direito Civil. Vol. I, Tomo II. AAFDL, 1983
 - Teoria Geral do Direito Civil. Vol. I, Lisboa, 1984/85
- FRANCO, António L. de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Vol I, Coimbra, Almedina, 1997
- GOMES, Nuno Sã, *Manual de Direito Fiscal*. Vol. II. In *Cadernos de CTF*, nº 174, (1996), p.33-203
- LEITÃO, João Sérgio Teles de Menezes Correia, “A Substituição e a Responsabilidade Fiscal no Direito Português”. in *CTF* nº 388 (1997), p. 125-126
- MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*. 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 1996
- MENDES, João de Castro, *Teoria Geral do Direito Civil*. Vol. I. AAFDL, Lisboa, 1978
- MORAIS, Rui Duarte, *Imputação de lucros de sociedades não residentes*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005
- NABAIS, José Casalta
- *Direito Fiscal*. 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003
 - *Reflexões Sobre Quem Paga a Conta do Estado Social*, in *CTF*, nº 421 (2008), p.7-46
- PATRÍCIO, António Simões, *Curso de Direito Económico*. 2ª ed., AAFDL, Lisboa, 1981
- PEREIRA, Isabel Peixoto, “Venda de Participações Sociais, Negociação do Estabelecimento e Desconsideração da Personalidade Colectiva, a Despropósito de Dois Acórdãos”. In *JULGAR*, 2009, nº 80, ed. Associação Sindical dos Juizes Portugueses
- Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras-2012/2014 (Outubro de 2011)* disponível no sítio do Ministério das Finanças <http://WWW.min-financas.pt>
- POLIS, Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado, Lisboa/São Paulo, Editorial Verbo, 1983-1987, 5 Vol.

RIBEIRO, Maria de Fátima, *A Tutela dos Credores da Sociedade por Quotas e a “Desconsideração da Personalidade Jurídica”*. Coimbra, Almedina, 2009.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário*. Vol. III, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011

TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*. Vol. I, Coimbra, Almedina, 1990

TELLES, Galvão, *Venda a Descendentes e o Problema da Superação da Personalidade Jurídica das Sociedades*, in ROA III (1979), p. 513-562

TRIUNFANTE, Armando Manuel/TRIUNFANTE, Luís Lemos, “Desconsideração da Personalidade Jurídica – Sinopse Doutrinária e Jurisprudencial”. In *JULGAR*, 2009, nº 09, ed. Associação Sindical dos Juizes Portugueses, p. 131 – 146.

VENTURA, Raul; CORREIA, Luís de Brito, *Apontamentos para a Reforma das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*, in Separata do BMJ, nº 182, Lisboa, 1969, p. 5-176.