



CATÓLICA
FACULDADE DE DIREITO

ESCOLA DE LISBOA

CATÓLICA
TAX

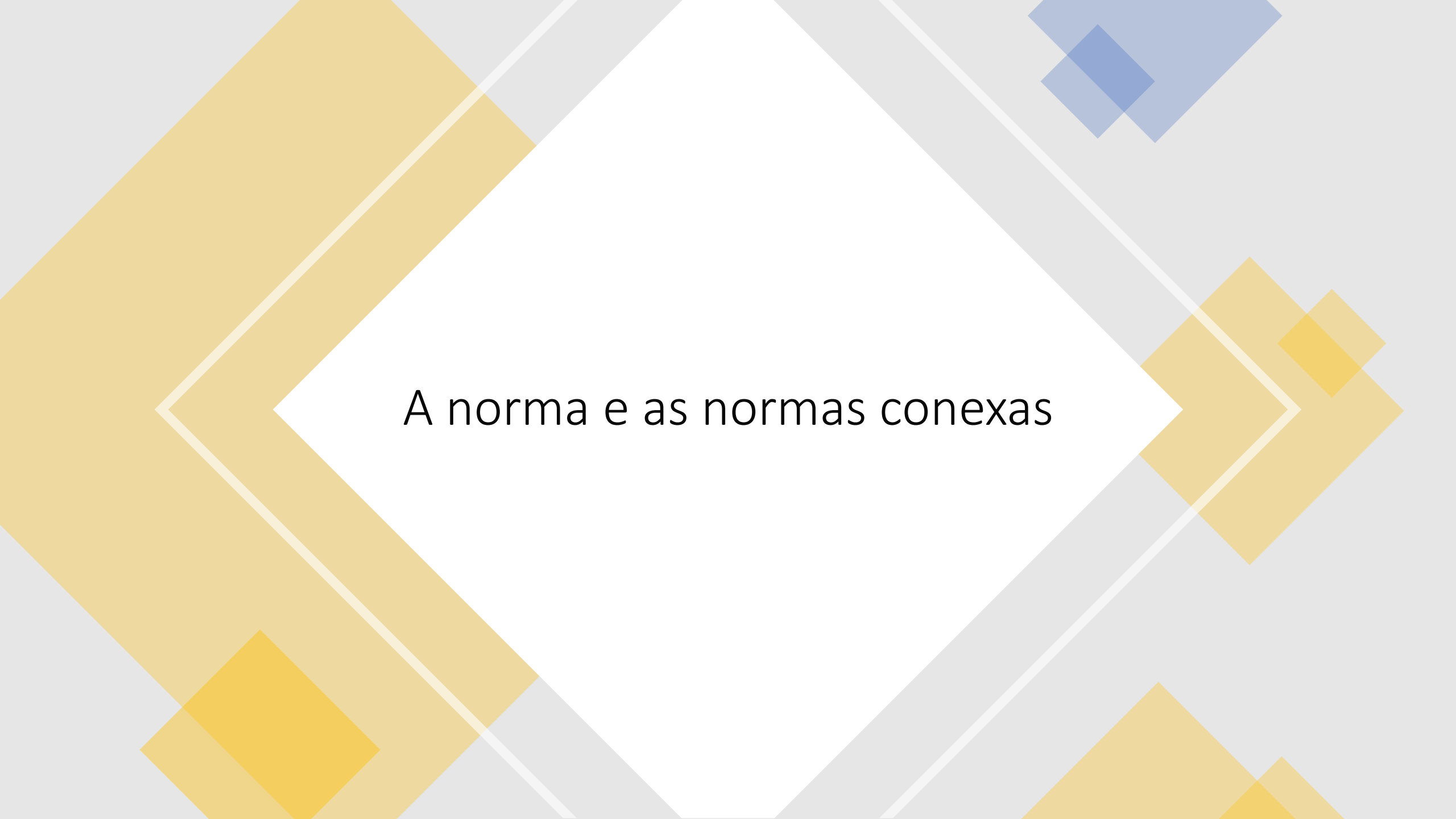
COORDENAÇÃO
Sérgio Vasques (UCP)

JORNADAS DE
**JURISPRUDÊNCIA
FISCAL 2020**

**UCP LISBOA
31.JANEIRO**

**Responsabilidade de Transmissários por Actos
Tributários**

Suzana Tavares da Silva



A norma e as normas conexas

Artigo 147.º - Partilha imediata

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 148.º, se, à data da dissolução, a sociedade não tiver dívidas, podem os sócios proceder imediatamente à partilha dos haveres sociais, pela forma prescrita no artigo 156.º

2 - As dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução não obstam à partilha nos termos do número anterior, mas por essas dívidas ficam ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora reservem, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento.

Artigo 22.º

Responsabilidade tributária

1 – A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.

2 – Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas.

(...)

4 – A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.

Artigo 29.º

Transmissão dos créditos e obrigações tributárias

- 1 – Os créditos tributários não são susceptíveis de cessão a terceiros, salvo nos casos previstos na lei.
- 2 – As obrigações tributárias originárias e subsidiárias transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário.
- 3 – As obrigações tributárias não são susceptíveis de transmissão inter vivos, salvo nos casos previstos na lei.



As decisões

Acórdão do TCA Sul de 17-10-2019

- I. Destinando-se o artigo 147.º n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais (CSC) a regular uma situação materialmente distinta da prevista no n.º 3 do artigo 197.º do mesmo diploma, não resulta do n.º 2 daquele primeiro preceito a violação do princípio da igualdade porquanto esta violação pressupõe tratar de modo diferente o que é igual.
- II. O n.º 2 do artigo 147.º do CSC, ao permitir que os sócios procedam à partilha imediata dos bens da sociedade nas situações em que é provável que venham a existir dívidas tributárias, desde que assumam pessoal, solidária e ilimitadamente o cumprimento das condições nele estabelecidas, contém o reconhecimento excepcional do direito à partilha e, concomitantemente, o estabelecimento de um mecanismo de salvaguarda dos prováveis créditos fiscais.
- III. A ponderação de uma eventual violação do princípio constitucional da proporcionalidade pressupõe necessariamente que haja uma restrição de direitos ou um excesso dos meios legalmente consagrados para os acautelar.

Acórdão do TCA Sul de 17-10-2019

- IV. Considerando que o artigo 147.º, n.º 2 do CSC consagra um direito de que beneficia exclusivamente quem o exercer, não existe fundamento para que a questão da violação do princípio da proporcionalidade seja equacionada.
- V. Não é de considerar desproporcional ou excessivo que, como contrapartida daquele direito excepcionalmente reconhecido (n.º 2 do artigo 147.º da CRP), seja exigido ao sócio, que opta pelo uso da faculdade ali concedida, que assuma pessoal, solidária e ilimitadamente a responsabilidade pelo pagamento de impostos criados nos termos do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), isto é, pelas dívidas fiscais que a sociedade que extinguiu, por sua exclusiva vontade e benefício, venha a ser julgada responsável.

Acórdão do TCA Sul de 17-10-2019

- VI. Consagrando o n.º 2 do artigo 147.º do CSC um direito que os sócios podem voluntariamente exercer ao optarem pela partilha imediata dos bens - sabendo que, se não fizerem essa opção o seu património pessoal apenas pode ser afectado a título subsidiário nos termos da LGT -, é de concluir que o legislador comercial não criou com essa norma novos impostos nem impôs novas responsabilidades tributárias, pelo que a referida norma não padece de inconstitucionalidade orgânica por violação do artigo 165.º, n.º 1 al. i) da CRP.
- VII. Existindo fundado receio de frustração da cobrança de créditos tributários ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, a Administração Tributária pode requerer o arresto de bens do devedor do tributo ou dos seus responsáveis solidários ou subsidiários - artigo 51.º da LGT e 135.º, n.º 1 e 136.º do CPPT.
- VIII. Tendo ficado provado que a Recorrente, logo após ter conhecimento de que a Administração Tributária iria realizar uma inspecção à sociedade de que era única sócia, procedeu à extinção desta e transferiu todo o seu património para uma nova sociedade de que é sócia maioritária, tendo-se recusado sistematicamente a receber as notificações e a apresentar tempestiva e integralmente os documentos necessários à liquidação do tributo, é de concluir que estão preenchidos os pressupostos da providência cautelar de arresto previstos nos artigos 135.º e 136.º do CPPT.

Voto de vencido

- *Inconstitucionalidade material*
- Em suma, entendemos que a responsabilidade tributária do sócio estabelecida nos termos do n.º 2 do art. 147.º do CSC, numa interpretação conforme à Constituição, apenas se revela adequada, necessária e proporcional à prossecução do objectivo fiscal insito no n.º 2 do art. 147.º do CSC quando limitada ao valor dos haveres partilhados recebidos pelos sócios, pois é até ao limite desse valor que o sócio deve responder de forma solidária e ilimitada, porque esse regime é adequando a garantir os fins normativos: não impede que os sócios partilhem os haveres nos termos do n.º 1, e ao mesmo tempo garante que as dívidas fiscais sejam pagas até ao valor dos haveres partilhados responsabilizando os sócios por esse valor que foi partilhado de forma ilimitada e solidária;

Voto de vencido

- Esta interpretação **constitui o sócio na responsabilidade pelas dívidas tributárias da sociedade devedora para além dos haveres sociais partilhados**, o que significa que os sócios são responsabilizados pelo pagamento de todo e quaisquer montantes de dívidas tributárias, mesmo que estes sejam superiores ao património da sociedade que ingressou na sua esfera jurídica por via da partilha, pelo que, **nessa parte está-se a criar um regime de responsabilidade tributária do sócio que partilha os haveres sociais**, ou seja, uma responsabilidade de natureza tributária.
- Não é essa a nossa interpretação do preceito legal norteada pelo **princípio da interpretação conforme à Constituição**. Com efeito, entendemos que o n.º 2 deveria ter sido interpretado no sentido de criar tão-somente uma responsabilidade patrimonial pelo valor dos haveres societários que ingressam na esfera jurídica do sócio, e portanto, urna responsabilidade de natureza societária.
- Deste modo, a interpretação que o acórdão faz do n.º 2 do art. 147.º do CSC vem estabelecer um regime de responsabilidade tributária por dívidas do sujeito passivo (a sociedade) e apenas para os sócios que partilhem os haveres societários nos termos do n.º 1. Portanto, esta interpretação não responsabiliza tributariamente os sócios que não partilhem os haveres sociais, o que se afigura **incompatível com o princípio constitucional da igualdade** (art. 13.º da CRP).

Voto de vencido

- *Inconstitucionalidade orgânica*
- Portanto, o n.º 2 do art. 147.º do Código das Sociedades Comerciais quando interpretado no sentido de estender a responsabilidade do sócio para além dos haveres sociais partilhados está a estabelecer um regime de responsabilidade tributária ilimitada e solidária do sócio pelas dívidas da sociedade que contende com as garantias dos contribuintes, e assim sendo, porque aquele regime não foi criado por lei da Assembleia da República, ou Decreto-lei Autorizado, como impõe o princípio da legalidade na vertente de reserva de lei formal, verifica-se a inconstitucionalidade orgânica daquela norma assim interpretada, porque o Governo está a legislar sobre matéria da competência relativa da Assembleia da República [art. 165.º, n.º 1, alínea i)]

Acórdão do STA de 6-11-2019

- I. A norma contida no art. 147.º n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais (CSC), depende de lei formal da Assembleia da República ou de lei do Governo precedida de autorização legislativa que definisse a extensão e sentido da responsabilidade que na mesma se encontra prevista – artigos 165.º n.ºs 1, i) e 2 da atual C.R.P., por referência ao seu art. 103.º n.º 2 (a estas disposições correspondem os artigos 168.º n.ºs 1, i) e 2 e 106.º n.ºs 2 da C.R.P., na versão vigente à data da entrada em vigor do C.S.C.).
- II. Inexistindo tal lei formal ou de autorização legislativa, a norma contida no art. 147.º n.º 2 do C.S.C. padece de inconstitucionalidade orgânica, não podendo ser aplicada, e resulta preenchido o fundamento de oposição previsto no art. 204.º n.º1, b), do C.P.P.T.

Voto de vencido

- As minhas reservas em relação ao projecto que fez vencimento estiveram desde logo na qualificação do n.º 2 do 147.º do CSC como um "caso de "responsabilidade tributária". Estes casos reconduzem-se a situações em que a lei (por estar em causa uma obrigação tributária tem de constituir-se *ex lege*) permite que seja exigida uma dívida tributária a pessoa diferente do sujeito passivo/contribuinte, independentemente da sua vontade e sem que ele possa evitar que tal obrigação se constitua na sua esfera jurídica.
- Já no caso que nos ocupa, do que se trata, à semelhança da transmissão das obrigações tributárias (art.º 29.º da LGT), não é de se constituir *ex lege* (e nos limitados casos em que a lei o pode fazer) uma obrigação tributária na esfera jurídica do transmissário dos bens provenientes da partilha dos bens da sociedade liquidada; mas sim de, por efeito e consequência directa daquela transmissão dos bens, se operar também uma transmissão da obrigação de pagamento da dívida tributária. Em suma: estamos perante uma transmissão do dever de cumprir uma obrigação fiscal e não perante a constituição *ex lege* de uma obrigação fiscal na esfera do transmissário.

Voto de vencido

- Fazemos esta interpretação tendo em atenção diversas normas do CSC. Vejamos: a epígrafe do artigo ("partilha imediata") dá nota de que o interesse do transmissário dos bens da sociedade em processo de liquidação é obter os bens de forma mais célere (todos ou parte deles, consoante esteja em causa uma transmissão global ou uma partilha, arts. 148.º e 147.º do CSC, respectivamente), o que só pode suceder se não existirem dívidas, incluindo fiscais, pois que se existirem, o n.º 1 impede a partilha imediata. Caso não existam dívidas, então o ou os transmissário(s) recebem a parte dos bens resultante da partilha e assume(m), por força da sua opção (a partilha imediata tem de ser requerida pelos beneficiários), o ónus do pagamento das "dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução", de forma ilimitada (leia-se, não limitada ao montante dos bens recebidos da partilha, como sucederá no caso de não optarem pela antecipação da partilha e as dívidas de natureza não fiscal surgirem de modo superveniente - art. 163.º/1 do CSC) e solidária entre eles (n.º 2 do 147.º e do 148.º).

Voto de vencido

- Este preceito equipara-se ao regime do artigo 29.º, n.º 2 da LGT e não aos casos de responsabilidade tributária. Também por esta razão, não é uma norma de incidência (não cuida da determinação dos sujeitos da obrigação tributária), ou que modele em substância o sistema tributário mas sim de gestão e administração do tributo (cuida apenas de aspectos relacionados com a gestão e administração do imposto no âmbito da liquidação lato sensu), embora institua um ónus agravado relativamente a dívidas de natureza fiscal ainda não exigíveis à data da dissolução no caso da partilha antecipada, o que tem como consequência que não está subordinada à reserva material do princípio da legalidade fiscal, mas apenas ao princípio geral da legalidade (artigo 8.º da LGT) e, consequentemente, a sua aprovação por decreto-lei não é a nosso ver inconstitucional.

Voto de vencido

- Neste sentido o recente Acórdão do TCA-Sul datado de 17/10/2019, tirado no recurso 387/18.9BELLE que se expressa no sentido de tal normativo instituir o reconhecimento excepcional do direito de partilha e concomitantemente o estabelecimento e um mecanismo de salvaguarda dos créditos fiscais prováveis pelo que não criando novos impostos nem impondo novas responsabilidades tributárias, ou bolindo com a "garantia dos contribuintes", a mesma norma não padece de inconstitucionalidade orgânica por violação do artº 165º nº 1 aI. i) da CRP. Com efeito, o escopo da norma não é instituir uma obrigação fiscal nem proteger sujeitos passivos ou responsáveis fiscais, mas tão só instituir um ónus que objectivamente pode ser um instrumento de desincentivo à partilha antecipada dos bens de uma sociedade em liquidação, sendo que caso eles não optem por essa antecipação a sua obrigação de satisfazer aquelas dívidas segue o mesmo regime que o pagamento das restantes dívidas comerciais; isto é pelas dívidas existentes no momento da liquidação só respondem os bens da sociedade em liquidação e pelas dívidas subsequentes à partilha (não antecipada) respondem os sócios, mas só na medida do benefício recebido da partilha (artigo 163.º do CSC).