

A personalidade tributária passiva e a configuração do facto jurídico-tributário: algumas reflexões¹

MIGUEL CORREIA*

1. Introdução

Já há muito que a doutrina, nacional e estrangeira, concluiu que as especificidades mais notáveis do Direito Fiscal, no que respeita à delimitação do seu âmbito subjetivo de aplicação, se referem sobretudo ao domínio da personalidade tributária passiva². O seu aparente desalinhamento com o conceito de personalidade jurídica no direito privado e o polimorfismo da sua específica concretização nos diferentes tributos têm constituído uma fonte profícua de reflexão, tanto no âmbito do Direito Fiscal, como fora dele³. A Personalidade Tributária Passiva impõe-se como um tema incontornável na teorização e na aplicação do Direito Fiscal. Dedicaremos estas reflexões ao seu estudo.

* Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Escola de Lisboa, Católica Research Centre for the Future of Law, <https://orcid.org/0000-0001-7754-2789>

¹ O presente texto foi inspirado pela intervenção do autor na *Católica Talk* organizada pelo Católica Research Centre for the Future of Law, que teve lugar no dia 8 de março de 2022. Agradeço os valiosos comentários e sugestões que recebi do Professor Doutor Tomás Cantista Tavares e do Professor Doutor João Félix Nogueira. Eventuais erros ou omissões são, naturalmente, da exclusiva responsabilidade do autor.

² O tema da personalidade em direito fiscal é essencialmente reconduzível a três elementos (conhecidos na doutrina como pressupostos subjetivos genéricos da obrigação tributária): a soberania tributária, a personalidade tributária ativa e a personalidade tributária passiva. Embora o tema da soberania tributária e da personalidade tributária ativa sejam temas de indubitável relevo e interesse, é no campo da personalidade tributária passiva que as principais especialidades do direito fiscal se têm revelado ao longo da evolução da disciplina. Cfr., na doutrina nacional, em particular, MARTINEZ (1969), pp. 325 e ss. Na doutrina estrangeira, cfr., com especial relevo, LAVAGNA (1961); GIARDINA (1962); MICHELI (1977); GUTMANN (2015); CANÉ (2021).

³ Cfr. secção 5 *infra*.

Revisitar temas clássicos apresenta alguns riscos. Num tema alvo de décadas de estudo, poder-se-ia concluir que já tudo estaria definido e consensualizado. E que nada de novo haveria a aportar. Não nos parece ser o caso. Face à permanente evolução do Direito Fiscal, emergem novas questões que não são respondidas (ou não são respondidas satisfatoriamente) pelas diferentes teorias existentes. Note-se, ainda, que muitas destas são notoriamente parcelares, cingindo-se ao estudo do tópico no campo dos impostos, subalternizando-se a compreensão do fenómeno noutros tributos, que não deixam de suscitar problemas conceptualmente similares e intrinsecamente relacionados. Tentar-se-á, pois, num esforço de revisitação dos elementos centrais do tema, dar um ou outro passo que possa porventura contribuir, certamente de forma muito modesta, para uma teorização mais compreensiva neste domínio.

O argumento central que se escarpelizará nestas páginas é o de que a compreensão cabal do fenómeno da personalidade tributária passiva exige que recuemos à configuração do facto tributário. Apenas aí, a montante, na reflexão sobre a estrutura e os pressupostos do facto jurídico tributário, poderemos compreender as particularidades da personalidade tributária passiva no Direito Fiscal e a sua articulação com o conceito de personalidade jurídica no Direito Privado. Tentar-se-á demonstrar que a configuração do facto jurídico tributário determina a natureza da personalidade tributária passiva.

Interessa-nos, nestas reflexões, compreender a figura da personalidade tributária passiva em toda a sua extensão, não nos limitando, neste exercício, somente à sua análise no contexto dos impostos, mas abrangendo também as figuras das taxas e das contribuições⁴. Assim o exige a necessidade de obtenção de um quadro teórico abrangente que se possa demonstrar válido em toda a disciplina tributária.

Para operar este exercício, impõe-se, primeiro, familiarizarmo-nos com a atual definição de personalidade tributária passiva proposta pela legislação portuguesa, estabelecendo, assim, o perímetro de partida para a nossa análise. Avançaremos, depois, para o exame do facto tributário, no que de interesse releva para este estudo. Em seguida, analisaremos em que medida a configuração do facto tributário molda a natureza da

⁴ A doutrina dedicada à personalidade tributária passiva tem tradicionalmente estudado esta figura tomando por consideração o pressuposto da capacidade contributiva, deixando largamente inexplorada a sua densificação quando o pressuposto é o princípio da equivalência. Cfr., por exemplo, MARTINEZ (1969); LAVAGNA (1961); GIARDINA (1962); MICHELI (1977); e CANÉ (2021).

personalidade tributária passiva, daí retirando as necessárias implicações. Operada esta análise, será, então, tempo de concluir, avaliando-se o enquadramento da figura da personalidade tributária passiva no quadro geral do ordenamento jurídico.

2. A definição de personalidade tributária passiva na legislação nacional

A personalidade tributária é definida pelo legislador nacional no artigo 15.º da Lei Geral Tributária (doravante LGT) como sendo a «susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias»⁵. Já no que respeita à personalidade tributária passiva, esclarece a mesma lei, no seu artigo 18.º, n.º 3, que se considera «sujeito passivo a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável».

Da definição legal ressaltam duas constatações primárias: a personalidade tributária passiva não coincide inteiramente com a figura da personalidade jurídica, e a categoria de sujeito passivo é polimorfa⁶.

O nosso ordenamento atribui personalidade tributária passiva a entes de facto, entes geralmente incapazes de assumir a posição de sujeito em relações de direito privado ou em relações de direito público que não de natureza tributária. Além das pessoas jurídicas, podem adquirir a categoria de sujeito passivo os entes desprovidos de personalidade jurídica, como um património ou uma organização de facto ou de direito, desde que vinculados ao cumprimento da prestação tributária⁷. Repare-se que, dentro deste universo abrangente de entes, a concretização da personalidade tributária passiva pode variar, e aliás tende a variar, de tributo para tributo. Um sujeito passivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) não reúne necessariamente as características necessárias para ser um sujeito passivo do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)⁸.

⁵ Neste contexto, ser sujeito significará estar investido legalmente no direito de exigir, no caso do sujeito ativo, ou estar vinculado, no caso do sujeito passivo, ao cumprimento de deveres tributários. Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 66 e ss.

⁶ Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 76 e ss. (autores falam sugestivamente a este propósito de vários «desdobramentos e subdistinções» no conceito de sujeito passivo).

⁷ Cfr. secção 4 *infra* para aprofundamento deste tema com exemplos da legislação portuguesa.

⁸ Cfr. secção 4 *infra*.

O mesmo se poderá dizer, como veremos de forma mais aprofundada, para a maioria dos tributos.

O próprio conceito legal de sujeito passivo desdobra-se em várias categorias: a do Contribuinte Direto, geralmente entendido como aquele que se encontra vinculado ao pagamento de um tributo em virtude de preencher as normas de incidência; a do Substituto Tributário, ou seja, aquele que fica obrigado ao pagamento do tributo em vez do contribuinte⁹; e a do Responsável Tributário, em termos muito breves, aquele que fica obrigado ao pagamento do tributo além do contribuinte, quando este não seja capaz de o fazer¹⁰. Já ao repercutido tributário, uma categoria central na operação dos impostos indiretos como o IVA e os Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC), é recusada a qualidade de sujeito passivo¹¹.

Vemos, assim, que o legislador nos propõe uma definição de sujeito passivo polimórfica, convocando terceiros, para lá do Contribuinte Direto, para o auxiliar nas tarefas de declaração, liquidação e cobrança dos impostos, potenciando, por razões a descortinar, a criação de relações tributárias trilaterais ou multilaterais¹².

Em conclusão, o conceito de personalidade tributária passiva na legislação portuguesa concretiza-se de diferentes formas, assumindo distintos formatos e funções. Cumpre-nos agora tentar compreender porquê.

3. A estrutura do facto tributário e a natureza da relação jurídico-tributária

O facto tributário é o facto constitutivo de toda e qualquer relação jurídico-tributária, assumindo, por decorrência, uma natural prioridade lógica na análise tributária¹³. Nele assenta a constituição de todas as

⁹ Pense-se, nomeadamente, no caso do mecanismo da retenção na fonte. Cfr. art. 20.º, n.º 2, da LGT e, por exemplo, art. 99.º do Código do IRS.

¹⁰ Atente-se que o conceito de sujeito passivo do art. 18.º da LGT é construído em função da obrigação tributária principal, a de pagar um tributo, e não das obrigações acessórias. VASQUES (2018), p. 388.

¹¹ Sem prejuízo de lhe serem concedidos alguns direitos, como o direito de reclamação, recurso, etc. Cfr. art. 18.º, n.º 4, al. a), da LGT. Não será também sujeito passivo uma pessoa ou ente a quem a lei tributária imponha somente o dever de prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, ou desempenhar outras atribuições menores. Cfr. art. 18.º, n.º 4, al. b), da LGT.

¹² Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 79 e ss.

¹³ Cfr. art. 36.º, n.º 1, da LGT («A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário»).

relações jurídico-tributárias, incluindo a principal relação do tributo e as diversas, e por vezes complexas, relações acessórias ou instrumentais dessa relação principal. Somente analisando a natureza do facto jurídico tributário é possível distinguir os diferentes tipos de tributos entre si e distinguir os tributos de outras obrigações legais.

Não sendo nosso propósito operar uma concetualização integral do facto tributário no direito fiscal, exercício que em muito ultrapassa o propósito limitado destas reflexões, interessa-nos avaliar a sua estrutura centrar-nos elementos que relevam para o objeto deste estudo

O facto tributário é um facto complexo, integrado por múltiplos elementos. Propomos abordá-lo começando pelo pressuposto legal, pelo seu fundamento último¹⁴. Logo aí, descortinaremos os elementos necessários para operar uma distinção entre os diferentes tributos¹⁵, identificando um primeiro momento de relevo na configuração do facto tributário com impacto no desenho da personalidade tributária passiva. Compreendido o seu fundamento e as suas implicações, dedicar-nos-emos, então, ao exame da restante estrutura do facto tributário, no que de interesse existe para o estudo da figura da personalidade.

a. O pressuposto legal dos tributos

O pressuposto legal do tributo, ou seja, a capacidade contributiva, para os impostos, e a equivalência, na sua vertente custo ou benefício, para as taxas e contribuições, é o fundamento primário do facto tributário¹⁶.

¹⁴ O conceito de facto tributário tem um significado muito abrangente na doutrina, com interpretações nem sempre coincidentes. Para efeitos deste estudo, utilizaremos a expressão «Pressuposto Legal» para nos referirmos especificamente ao fundamento último do facto tributário (ou seja, a capacidade contributiva ou a equivalência, de custo ou benefício), distinguindo-o assim do facto jurídico propriamente dito, enquanto facto complexo que integra os diferentes elementos que possibilitam a determinação do momento de incidência e do *quantum* do tributo.

¹⁵ Retomando a definição clássica de Alberto Xavier, «[T]ributo é a prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo exercício de funções públicas com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento». XAVIER (1981), p. 35. Cfr., também, art. 3.º da LGT.

¹⁶ Conforme teremos oportunidade de esclarecer mais aprofundadamente neste estudo, aderimos à posição de Sérgio Vasques, que limita a caracterização como imposto aos tributos que possuam como pressuposto legal a capacidade contributiva, remetendo todos os restantes tributos, assentes no princípio da equivalência, para as figuras das taxas e das contribuições. VASQUES (2008). Cfr., no entanto, a este propósito o art. 4.º, n.º 1, da LGT,

A estruturação, de um ponto de vista lógico, das normas tributárias impõe que se fixe, primeiro, o pressuposto. Só depois se podem definir os restantes elementos do facto tributário e estabelecer a relação entre facto e sujeito. O pressuposto do tributo é a pedra angular da construção do sistema normativo tributário. Assuma ele a forma concreta de um património, um rendimento, um consumo ou outra manifestação de riqueza ou de utilidade específica, ou a compensação de um benefício auferido do Estado ou de um custo causado à sociedade. É do pressuposto que temos de partir para, num momento lógico e cronologicamente posterior, chegar ao respetivo sujeito. Recorrendo às incisivas palavras de Lavagna, «os sujeitos passivos representam mais um ponto de chegada do que um ponto de partida»¹⁷. O pressuposto representa, pois, o elemento primitivo da individualização do sujeito passivo.

Conforme notámos, há fundamentalmente dois pressupostos legais para os tributos. A capacidade contributiva e a equivalência. Olhemos para ambos mais de perto, para em seguida deduzirmos implicações para o tema da personalidade.

(i) Capacidade contributiva

A capacidade contributiva revela-se através da obtenção de um rendimento, pela titularidade ou aquisição de bens de natureza patrimonial, e pela aquisição onerosa de bens e serviços (rendimento, património e consumo)¹⁸. A seleção da capacidade contributiva enquanto pressuposto legal de tributação justifica-se, na essência, pela procura de um critério

onde, ao indicar que os «impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva», e não exclusivamente, poderá não estar integralmente alinhado com esta posição. O termo *essencialmente* possui alcance suficiente para permitir o enquadramento na categoria de imposto de figuras menos lineares, como os Impostos Especiais sobre o Consumo, onde o legislador recorre a critérios que não a capacidade contributiva, nomeadamente a equivalência do custo, como fundamento do tributo. Aderindo à posição de Vasques, que nos parece mais arrumada, preferimos, no entanto, categorizar este tipo de tributos na figura das modernas contribuições, como detalharemos em maior pormenor neste estudo.

¹⁷ Cfr. LAVAGNA (1961), pp. 8-10. Conforme nota Lavagna, a prioridade do pressuposto sobre o sujeito, conduz a que na análise tributária tenhamos de individualizar o segundo com base no primeiro, e não o inverso. LAVAGNA (1961), p. 17. No mesmo sentido, abertamente aderindo também à posição de Lavagna, cfr. MICHELI (1977), p. 432.

¹⁸ Cfr., a este propósito, art. 4.º, n.º 1, da LGT («Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.»).

de justiça material onde assentar os tributos que têm como propósito financiar prestações do Estado sem um beneficiário individualizado¹⁹.

A particular natureza da capacidade contributiva tem duas implicações.

Primeiro, a capacidade contributiva enquanto pressuposto legal é sobretudo adequada para alicerçar os tributos unilaterais, ou seja, os impostos²⁰. Atenta a dificuldade de individualizar o beneficiário específico de muitas das prestações do Estado, o seu financiamento opera-se, de forma mais eficiente e justa²¹, definindo que todos os sujeitos com uma conexão efetiva a esse Estado²² deverão financiá-lo na medida da sua capacidade económica²³. A capacidade contributiva enquanto pressuposto legal *tende* pois a ser sinónimo de unilateralidade do tributo²⁴.

¹⁹ Atenta a sua justeza enquanto critério para repartir custos com benefícios não atribuíveis a sujeitos específicos, não será de estranhar que constitua um critério tradicionalmente escolhido pelos legisladores constitucionais para fundar os sistemas de impostos.

²⁰ Embora a capacidade contributiva seja o pressuposto por excelência dos impostos, é conceitualmente possível desenhar outros tributos, nomeadamente taxas, que embora assentes no pressuposto da equivalência, tomem em consideração a capacidade contributiva na definição do seu montante. A doutrina não é, no entanto, uniforme relativamente à bondade de introduzir elementos de capacidade contributiva em tributos de carácter comutativo. Esta posição conhece algumas exceções. Uma parte da doutrina vem defendendo que a capacidade contributiva pode ser também um elemento determinante do valor da taxa, funcionando como critério de desagravamento. Cfr. a este propósito, em particular, SILVA (2013), pp. 124-125. Mesmo nestes casos, no entanto, resulta evidente que a capacidade contributiva não constituiria fundamento da tributação, mas um simples auxiliar na definição da sua medida, ou seja, do específico valor do tributo a pagar.

²¹ Este não é o lugar para aprofundarmos as bases filosóficas e económicas do princípio da capacidade contributiva. Cfr., por todos, FALSITTA (2020), pp. 153 e ss; e NABAIS (1998).

²² A específica configuração do elemento de conexão, poderá depois variar de imposto para imposto, como e geralmente o caso, atenta a natureza destes. Cfr. por exemplo, art. 6.º do Código do IVA; art. 16.º do Código do IRS; e art. 1.º do Código do IMI.

²³ Cfr. a este propósito, XAVIER (1981), pp. 42-44 («O imposto não gera para o credor qualquer dever específico de efetuar uma contraprestação. O exercício das funções públicas é um dever funcional dos entes a que respeitam e que não pode deixar de ser individualmente cumprido com fundamento na falta de prestação de um imposto por um sujeito determinado.»).

²⁴ Conforme sublinha Vasques, numa perspetiva que partilhamos, para que um tributo se diga unilateral não bastará olhar somente ao seu pressuposto. É também necessário tomar em consideração a sua finalidade. Como nota o autor, «quanto um tributo seja exigido por ocasião de uma prestação administrativa não se lhe deve rejeitar a qualidade de imposto. Só se lhe deve rejeitar essa qualidade quando a prestação administrativa constitua a sua razão de ser e esse tributo vise a respectiva compensação». Cfr. VASQUES (2008), pp. 136-137.

Segundo, a concreta determinação da capacidade contributiva, enquanto pressuposto de um tributo, exige a convocação de critérios económicos²⁵. Qual a medida do rendimento, qual o valor do património, qual o montante da despesa efetuada, e qual a definição concreta de cada um destes indicadores de capacidade contributiva, são juízos necessariamente assentes na ciência económica, embora subsequentemente densificados com conceitos jurídicos para viabilizar a sua inclusão enquanto conceitos operativos no direito tributário²⁶.

No caso dos impostos diretos, a capacidade contributiva, além de fundamento da tributação, tende também a ser a medida da tributação, indicando o *quantum* do imposto a pagar²⁷. No caso dos impostos indiretos, a capacidade contributiva será fundamento, mas não necessariamente medida (o *quantum*) da tributação²⁸. Nestes últimos, a personalização do tributo mostra-se naturalmente mais difícil, na medida em que o detentor da capacidade contributiva é o repercutido, um ente adquirente que geralmente permanece indiferenciado atenta a lógica de funcionamento deste tipo de impostos. Trata-se de impostos de massas, onde se evita ter de conhecer, na fase final da venda a retalho, a natureza do adquirente. Pensemos, em particular, no exemplo do IVA. Como assegurar que o lojista conheça a capacidade contributiva do adquirente²⁹? É de frisar

²⁵ Cfr. XAVIER (1981), p. 26.

²⁶ De um ponto de vista tributário, não bastará, por exemplo, identificar que existe um património e qual o seu valor. É também necessário determinar quem é o seu proprietário, uma avaliação de carácter jurídico. O mesmo se diga quanto ao rendimento. Já relativamente à despesa, a questão não é tão linear. Cfr. discussão *infra*.

²⁷ Cfr. VASQUES (2008). A progressividade das taxas de imposto, e outros elementos de personalização (deduções à coleta, mínimo de existência, etc.) aplicáveis no IRS contribuem para uma implementação mais cabal do princípio da capacidade contributiva. Vários outros impostos possuem também elementos de personalização, como por exemplo, o IMI, ou o próprio IRC. Cfr. discussão *infra*.

²⁸ Cfr. VASQUES (2008).

²⁹ Não obstante, há sempre uma margem de configuração destes tributos para, de forma mais genérica, os aproximar à capacidade contributiva presumida dos cidadãos. A criação de benefícios para determinados tipos de bens ou serviços, que se presumem mais essenciais para os que possuem uma capacidade contributiva inferior, possibilita uma aproximação, ainda que imperfeita, à capacidade contributiva na definição da medida do tributo. Nestes casos, de um ponto de vista técnico, a adaptação do tributo será feita através de taxas reduzidas para certos bens ou serviços, ou através do mecanismo das isenções. Cfr. VASQUES (2008). É de sublinhar que hoje, num país como Portugal, atentos os atuais desenvolvimentos tecnológicos (tanto do lado dos agentes económicos como da AT), não se pode classificar como impossível a personalização dos impostos

desde já, como se analisará de forma mais aprofundada nas secções subsequentes deste estudo, que no caso dos impostos indiretos, sendo o IVA um exemplo paradigmático, embora o repercutido seja o possuidor da capacidade contributiva, não é parte da relação jurídico-tributária, não sendo considerado pela lei fiscal sujeito passivo da obrigação tributária³⁰.

(ii) Equivalência

Nos tributos assentes no princípio da equivalência³¹, o carácter sinalagmático, ou quasi-sinalagmático, da prestação assume-se como um pilar da configuração do tributo. Neste tipo de tributos de carácter comutativo ou paracomutativo assiste-se a uma equivalência, que pode ser mais próxima ou distante, entre prestação e contraprestação. Esta equivalência traduz-se num pagamento ao Estado como compensação pelos benefícios auferidos por um contribuinte ou grupo homogéneo de contribuintes, ou ainda pela cobertura dos custos que um contribuinte ou um grupo homogéneo de contribuintes impõem ao resto da sociedade³². Conforme nota Vasques, «o sentido essencial do princípio da equivalência está na exigência de que os tributos públicos se adequem ao custo que o sujeito passivo gera à administração ou ao benefício que a administração lhe proporciona»³³.

Este requisito de bilateralidade é distinto nas taxas e nas contribuições. No caso das taxas, estamos em presença de verdadeiras relações sinalagmáticas, com um nexo direto entre prestação do Estado e contraprestação

indiretos. A construção de um sistema nestes moldes requereria, no entanto, a evolução adicional de algumas soluções tecnológicas, bem como o desenvolvimento de métodos complementares para assegurar a proteção de dados pessoais e o direito, constitucionalmente consagrado, à intimidade da vida privada (cfr. art. 26.º CRP). Este é um tema que confiaremos a futuras reflexões.

³⁰ Neste sentido, cfr. art. 18.º n.º 4, al. a) («Não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal...»). Embora não lhe sendo reconhecida a capacidade de sujeito passivo, são-lhe reconhecidos alguns direitos. Cfr. art. 18.º, n.º 4, al. a). A aceitação desta abordagem à definição da natureza tributária do repercutido não é isenta de controvérsia. Cfr., em particular, para um competente apanhado da discussão doutrinal, ANTUNES (2008).

³¹ A equivalência assume aqui a natureza de princípio, enquanto critério de igualdade tributária. Cfr. VASQUES (2008).

³² Nesta vertente da equivalência, falamos da compensação do custo específico ocasionado à comunidade pelo facto tributário. Cfr. SILVA (2013), pp. 105 e ss.; VASQUES (2008), p. 435.

³³ Cfr. VASQUES (2008), p. 338.

do sujeito passivo³⁴. Assim não sucede nas contribuições³⁵. Nestas últimas, também apeladas de tributos paracomutativos, não existe uma contrapartida individual e concreta, mas antes a responsabilidade de um grupo homogêneo em financiar uma certa prestação de que é globalmente beneficiário, ou em compensar a sociedade por um custo pelo qual é responsável³⁶.

³⁴ Conforme se pode constatar no art. 4.º, n.º 2, da LGT, «as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares».

³⁵ Importa aqui precisar que, aderindo à concetualização proposta por Sérgio Vasques, por «Contribuições» referimo-nos a uma terceira categoria de tributos públicos assentes no princípio da equivalência. Trata-se de uma categoria autónoma caracterizada pelo caráter paracomutativo dos tributos. Acompanhando Vasques, falamos aqui de «contribuições que se dirigem à compensação de prestações que são presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelo sujeito passivo, assentando em factos que só com segurança relativa permitem concluir pela respectiva provocação ou aproveitamento». Cfr. VASQUES (2008), pp. 172-175. Aqui se incluem as contribuições financeiras, contribuições parafiscais, e contribuições extrafiscais, que sumariamente se descrevem *infra*. De forma doutrinariamente mais controversa, mas também aqui aderindo à posição de Vasques, que consideramos concetualmente mais arrumada, incluímos nesta categoria de tributos os IEC. Concordamos, com efeito, que os IEC modernos estão claramente mais associados à compensação de custos de natureza ambiental e de saúde pública, perdendo a unilateralidade característica dos impostos e ganhando progressivamente os contornos típicos das contribuições. Cfr. VASQUES (2008), pp. 179-214. Recordamos que os IEC encontram a sua legitimação comum no princípio equivalência. Cfr., em particular, art. 2.º do Código dos IEC, «Os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária». Embora a capacidade esteja implícita neste tipo de tributo (quem compra tabaco, álcool, ou gasolina, necessita de capacidade contributiva para o fazer), nestes casos, no entanto, a capacidade contributiva não é nem o fundamento nem a medida do imposto. Nesta terceira categoria de tributos não incluímos as «Contribuições Especiais». As contribuições especiais, no entanto, têm por base manifestações de capacidade contributiva de determinados grupos resultantes do exercício de uma atividade administrativa pública. São tradicionalmente consideradas, e tratadas para todos os efeitos, como impostos, pela doutrina e pela lei. Cfr. art. 4.º, n.º 3, da LGT («As contribuições especiais... são consideradas impostos»). Já para a distinção entre contribuições e impostos especiais e impostos consignados, figuras situadas junto à linha divisória entre os tributos paracomutativos e os tributos unilaterais, cfr. VASQUES (2008), pp. 176 e ss.

³⁶ Recorrendo à excelente sistematização proposta por Suzana Tavares Silva, as contribuições podem-se concetualmente agrupar em três tipos fundamentais: contribuições financeiras, contribuições parafiscais, e contribuições extrafiscais. De forma muito sumária, as contribuições financeiras são instrumentos de financiamento de novos serviços

Em suma, onde existe uma relação sinalagmática³⁷ e uma finalidade compensatória, encontraremos a figura das taxas³⁸. Com igual finalidade, mas numa relação quasi-sinalagmática, as contribuições³⁹. Para os restantes tributos em que não exista sinalagma, a configuração do tributo será operada com base na capacidade contributiva⁴⁰.

Estes diferentes fundamentos impõem abordagens distintas à quantificação do tributo⁴¹, e, com particular relevo para este estudo, possuem

de interesse geral que ocasionam um benefício concreto imputável a alguns destinatários diferenciados. As contribuições parafiscais são um instrumento de financiamento de novas entidades administrativas cuja atividade beneficia um grupo homogêneo de destinatários, por exemplo, taxas para o financiamento das entidades reguladoras. As contribuições parafiscais surgem como instrumento de orientação de comportamentos. Possuem finalidades extrafiscais, obrigando o grupo em questão a suportar o custo externo (externalidades negativas) dos seus comportamentos. Cfr. SILVA (2013), pp. 87-88.

³⁷ Conforme ensina Alberto Xavier, neste contexto, para o conceito de sinalagma releva fundamentalmente a equivalência jurídica. Do ponto de vista económico, só acidentalmente se verificará uma equivalência rigorosa entre prestação e contraprestação, entre o quantitativo do tributo e o custo da atividade pública ou o benefício auferido pelo sujeito passivo, custos e benefícios, aliás, «muitas vezes indetermináveis por não existir um mercado que os permita exprimir objetivamente». XAVIER (1981), pp. 42-44.

³⁸ Como sublinha Sérgio Vasques, os tributos definem-se não só pelo seu pressuposto, mas também pela sua finalidade. Neste sentido, tanto as contribuições como as taxas possuem uma finalidade compensatória que as distingue do imposto. Cfr. VASQUES (2008), pp. 176 e ss.

³⁹ De um ponto de vista jurídico, a autonomização destas contribuições numa terceira categoria tributária autónoma dos impostos e das taxas, e também das contribuições especiais, radica no facto de o art. 165.º, n.º 1, da Constituição referir expressamente as «demais contribuições a favor de entidades públicas». Não obstante, até a aprovação pela Assembleia da República de um regime geral para as demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas, que se aguarda há muito, aderimos à posição, consensual na doutrina portuguesa, que considera que, neste interregno, estas se encontram sujeitas aos requisitos constitucionais aplicáveis aos impostos. Cfr. SILVA (2013), p. 83; VASQUES (2008); FERNANDES (2020).

⁴⁰ Recordamos que poder-se-á, também, falar de uma quarta categoria de tributos, os tributos parafiscais, como as contribuições para a segurança social. Estão em causa tributos da titularidade de entidades públicas menores devidos por grupos restritos de contribuintes em contrapartida de uma atividade que de algum modo lhes respeita. A doutrina tende a rejeitar a autonomia dos tributos parafiscais, reconduzindo-os geralmente à categoria do imposto. Cfr. VASQUES (2008), p. 121. Cfr., também, COSTA (1972) (enquadra tributos parafiscais dentro dos impostos apelidando-os de impostos parafiscais).

⁴¹ Nos impostos, a medida da sua exigibilidade resulta do princípio da capacidade contributiva, conforme acima notado. Por outro lado, tratando-se de um tributo que é devido em troca de uma contraprestação específica geradora de um benefício individualizável ou enquanto compensação das externalidades negativas da atividade do sujeito, o pagamento

implicações diferenciadas no que respeita à definição das características dos respetivos sujeitos passivos.

(iii) *Implicações do pressuposto legal para a figura da personalidade*

Todos os tributos possuem (pelo menos) um sujeito passivo. O pressuposto legal permitirá identificar os sujeitos que, em primeira linha, se encontrarão adstritos ao cumprimento da obrigação tributária principal, bem como as principais características jurídicas que estes deverão possuir. Aqui se lançam, em suma, as traves-mestras da configuração da personalidade tributária passiva.

Quando a capacidade contributiva é o pressuposto legal do tributo, regra geral, será em primeiro termo obrigado ao pagamento o sujeito que se encontre numa relação tal com o facto tributário que a ele se possa atribuir, de forma principal, a capacidade contributiva⁴². Esta regra, que possui uma validade absoluta no caso dos impostos diretos, não vale, no entanto, para os impostos indiretos, que operam com base no mecanismo da repercussão, como o IVA. Nestes, como vimos e aprofundaremos, a pessoa ou ente que exhibe indicadores de capacidade contributiva não é sequer membro da relação jurídica tributária. Já em relação às taxas e às contribuições, será obrigado ao pagamento, em primeiro termo, aquele que goza do serviço administrativo, no caso da taxa, ou da vantagem especial ou responsabilidade pelo dano social, no caso da contribuição.

A configuração da personalidade tributária passiva tenderá a variar consoante o pressuposto específico do tributo, e em função da natureza sinalagmática do mesmo. Nos tributos de carácter sinalagmático, nomeadamente as taxas, a personalidade tributária passiva assenta primordialmente na capacidade do ente para poder usufruir de uma específica contraprestação do Estado que justifique o pagamento da taxa. Necessitará, naturalmente, de capacidade económica para proceder ao seu pagamento. Mas essa não é a causa primeira que importa à definição de sujeito passivo.

Vejamos, por exemplo, a definição de sujeito passivo no artigo 7.º, n.º 2, da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, relativa ao Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (LRGTAL): «O sujeito passivo é a pessoa

deve corresponder ao valor desse benefício ou ao custo social dessa externalidade. Aqui vigorará o princípio da proporcionalidade. Ver a este propósito, por exemplo, no caso das taxas, o art. 4.º, n.º 1, LRGTAL («O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da atividade pública local ou o benefício auferido pelo particular.»).

⁴² Cfr. VASQUES (2018), p. 387.

singular ou coletiva e outras entidades legalmente equiparadas que, nos termos da presente lei e dos regulamentos aprovados pelas autarquias locais, esteja vinculado ao cumprimento da prestação tributária.» Neste caso, uma pessoa ou entidade será sujeito passivo, ou seja, obrigado ao cumprimento da prestação tributária, somente na medida em que possa beneficiar das utilidades prestadas ou geradas pela atividade dos municípios ou freguesias, ou se realizar atividades geradoras de impacto ambiental negativo⁴³. A personalidade tributária passiva assenta aqui na capacidade jurídica geral para usufruir destes benefícios ou para ser responsabilizado pelas atividades ambientalmente danosas. A capacidade económica do sujeito surge em segundo lugar.

Já nos tributos de carácter quasi-sinalagmático, como as contribuições, a pertença ao grupo sobre o qual incide essa contribuição será o elemento fundamental para delinear a personalidade tributária passiva no tributo em causa. Veja-se a este propósito a definição de sujeito passivo do regime da Contribuição sobre o Setor Bancário⁴⁴, no seu artigo 2.º, onde se determina que serão sujeitos passivos da contribuição «as instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração situada em Portugal», bem como, de forma geral, filiais e sucursais em Portugal de instituições de crédito estrangeiras.

O critério de sujeição neste caso passa por se ser uma instituição de crédito. Pela pertença a um grupo específico de operadores económicos⁴⁵. Abordagens similares encontramos, por exemplo, na Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético⁴⁶, ou na Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica⁴⁷. De forma particularmente interessante para o nosso estudo, atente-se que as características dos entes em questão terão de ser buscadas nos regulamentos específicos dos setores em causa. Aí se definirão as características que recortarão a personalidade tributária passiva nestes tributos.

⁴³ Cfr. art. 6.º da LRGTAL.

⁴⁴ Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

⁴⁵ Conforme nota Vasques, as contribuições assentam numa «tipificação mais ou menos grosseira dos contribuintes e das prestações públicas que lhes estão associadas, recortando o legislador grupos típicos de operadores económicos, grupos típicos de consumidores ou grupos típicos de utentes de serviços públicos». Cfr. VASQUES (2008), pp. 172-175.

⁴⁶ Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro. Cfr., em particular, o seu art. 2.º («São sujeitos passivos da contribuição extraordinária sobre o setor energético as pessoas singulares ou coletivas que integram o setor energético nacional... »).

⁴⁷ Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro. Cfr., em particular, o seu art. 2.º

Por último, enquanto a capacidade contributiva aponta para um número estreito de impostos, assentes em bases de incidência largas, a equivalência preconiza para um número largo de taxas e contribuições, assentes em bases de incidência estreitas⁴⁸. Isto implica que os impostos tendem a possuir um número mais alargado de potenciais sujeitos passivos⁴⁹, na medida em que uma base de incidência larga tenderá a ter pontos de contacto com um conjunto mais alargado de entes⁵⁰, enquanto que as contribuições e as taxas tenderão a possuir um número mais reduzido de sujeitos passivos⁵¹. Por sua vez, a abrangência dos impostos tende a resultar no envolvimento de terceiros na relação jurídica tributária para agilizar a sua gestão de um ponto de vista administrativo. Como veremos *infra*, os terceiros trazidos à relação jurídica tributária principal para auxiliar no seu cumprimento levantam várias questões de relevo de um ponto de vista da personalidade.

Em síntese, e em regra, os sujeitos obrigados em primeira linha ao pagamento serão aqueles que possuem uma vinculação direta ao pressuposto legal. Adicionalmente, a configuração da personalidade tributária passiva tenderá a variar consoante as características do tributo, nomeadamente em face do seu carácter comutativo ou não. Por último, o pressuposto legal do tributo condiciona a sua abrangência, e nesta medida o número e a qualidade das entidades envolvidas na relação jurídica tributária.

Abordado o pressuposto legal dos tributos, avaliemos agora, em linha com o nosso roteiro, a restante estrutura do facto tributário e os elementos essenciais da obrigação tributária a que dá origem.

⁴⁸ Cfr. VASQUES (2008), p. 684.

⁴⁹ As contribuições especiais, que são consideradas impostos, tenderão a constituir neste ponto uma exceção à regra.

⁵⁰ Dado que a generalidade das pessoas terá, no decorrer da sua vida diária, tendência a manifestar indicadores de capacidade contributiva.

⁵¹ Pensemos, por exemplo, nos 5 479 417 agregados familiares para efeitos de IRS em 2020 ou nas 4 757 995 declarações periódicas de IVA entregues em 2020, e comparemos com as 155 declarações entregues no ano de 2020 relativas à Contribuição sobre o Setor Bancário, ou nas 20 declarações entregues em 2020 respeitantes à Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica. Cfr. secção «Estatísticas», no Portal das Finanças.

b. O facto tributário e a obrigação tributária

(i) O facto tributário

O pressuposto legal dos tributos define o seu objeto. No caso dos impostos, falamos do rendimento, do património ou da despesa, em síntese, de uma manifestação da capacidade contributiva sobre a qual o legislador fará recair a tributação. No caso das taxas e das contribuições, da contraprestação pelos benefícios auferidos por um contribuinte ou por um grupo homogéneo de contribuintes ou da compensação pelos custos que estes impõem ao resto da sociedade, numa perspetiva de equivalência de custo ou benefício.

Do objeto do tributo, distingue-se o elemento objetivo que configura o facto tributário⁵². O elemento objetivo é o facto tributário considerado em si mesmo, na sua materialidade, independentemente da sua ligação a um sujeito. Estruturalmente, é composto por vários subelementos, todos eles necessários para se proceder à concreta determinação do tributo: o material (por exemplo, no caso dos impostos, um ato ou negócio jurídico, como uma compra e venda, ou a perceção de um rendimento)⁵³; o temporal (o lapso de tempo em que se verifica o facto tributário); o quantitativo (critério de medição do elemento material do facto tributário); e o espacial (a conexão do facto tributário com um determinado território)⁵⁴. É da junção destes diversos elementos, e da sua integração com o elemento subjetivo do facto tributário, que resultará o facto tributário pleno, apto a operar como o elemento constitutivo do vínculo tributário.

⁵² Por sua vez, do objeto do tributo, e do elemento objetivo do facto tributário, distingue-se o objeto da obrigação fiscal, ou seja, a prestação pecuniária em que se traduz a obrigação do tributo. Cfr. XAVIER (1981), pp. 249 e ss.

⁵³ Com base na configuração do elemento material, a doutrina classifica os factos tributários em simples ou complexos, genéricos ou específicos. São simples os que são apenas constituídos por um único elemento material, sendo complexos os que são formados por uma pluralidade de elementos materiais, juridicamente unificados numa unidade objetiva. Genéricos são aqueles que carecem de um processo ulterior de especificação dos casos que abrangem, específicos os que dispensam esse processo de especificação. Cfr. PEREIRA (2018), p. 33; e MARTINEZ (1969), p. 179.

⁵⁴ Alberto Xavier nega a existência de um elemento espacial. Em seu entender, a conexão do facto tributário com um território não se opera através de normas materiais, mas através de normas de conflitos unilaterais autónomas. Cfr. XAVIER (1981), p. 253. Já Casalta Nabais pensa o tema de forma diferente, integrando no facto tributário os elementos quantitativos, materiais, espaciais e temporais. Cfr. NABAIS (2022), p. 77. A maior parte da doutrina nacional parece adotar também esta posição. Veja-se, por exemplo, PEREIRA (2018), p. 33; e ROCHA/SILVA (2019), pp. 55 e ss.

O elemento subjetivo, por seu lado, é o que relaciona determinado sujeito passivo com o elemento objetivo. Materializa-se no critério legal de atribuição de um facto a uma determinada categoria de sujeitos⁵⁵. Note-se, com particular interesse para o objeto deste estudo, que o elemento subjetivo não possui sempre a mesma relevância na configuração de um facto tributário. Por vezes a natureza do facto tributário é tal que este pode ser definido independentemente da sua conexão com uma pessoa ou ente específico⁵⁶. Outras vezes, porém, o elemento objetivo não basta para identificar o facto tributário, que pressupõe, face à natureza do tributo, a referência a uma pessoa ou ente, como sucede, por exemplo, com a tributação do rendimento global no caso do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou do IRC⁵⁷. A este ponto tornaremos em breve, depois de mais bem compreendido o restante enquadramento que se impõe.

⁵⁵ Cfr. XAVIER (1981), pp. 249-250; e ROCHA/SILVA (2019), pp. 53 e ss. Tanto o elemento objetivo como o elemento subjetivo do facto tributário podem ser descritos pela positiva ou negativa. Neste último caso procede-se a uma delimitação negativa da incidência, que origina as situações de não sujeição. Não se confundem com estas as isenções, tanto objetivas como subjetivas, que se referem a situações que são abrangidas pelas regras de incidência, e nesse sentido estão sujeitas a imposto, mas que um facto autónomo impede que sejam tributadas. De forma sumária, as isenções objetivas operam relativamente a todos os sujeitos incluídos no elemento subjetivo. Nas isenções subjetivas a isenção opera relativamente apenas a uma dada categoria de pessoas, mas abrangendo todos os factos incluídos no elemento objetivo. Há também isenções mistas, que misturam estes dois elementos. Cfr. PEREIRA (2018), p. 35; e XAVIER (1981), pp. 282-287.

⁵⁶ Trata-se de impostos onde não existe personalização. A base tributável e o montante a pagar serão sempre os mesmos independentemente das características do contribuinte. Será o caso, por exemplo, de um imposto fundiário que tribute o valor de um imóvel em si mesmo, sem qualquer variação introduzida pelas características específicas do proprietário. Não é o caso, por exemplo, do IMI português. Cfr. o art. 1.º (Incidência) e o art. 8.º (Sujeito passivo) do Código do IMI. O imposto incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português. Embora as características individuais do sujeito passivo sejam indiferentes para a sujeição a imposto (o imposto será devido pelo proprietário do prédio a 31 de dezembro), estas assumem relevância numa fase posterior, para efeitos de isenção (cfr., por exemplo, o art. 11.º do mesmo Código – Entidades Públicas Isentas; ou o art. 11.º-A – Prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos).

⁵⁷ No primeiro caso temos os impostos reais (ou objetivos), no segundo os impostos pessoais (ou subjetivos). Cfr. XAVIER (1981), p. 254. Cfr. secções *infra* para análise mais pormenorizada destes aspetos e sua implicação no tema da personalidade.

(ii) A obrigação tributária

Verificado o facto tributário, em toda a sua integralidade, nasce, por força direta da lei e nos seus exatos termos, uma relação entre dois sujeitos. A relação jurídico-tributária⁵⁸. Uma relação obrigacional de direito público, na qual se integra a obrigação tributária. Conforme nota Tesoro, «a obrigação tributária surge como consequência de uma relação do sujeito passivo com o pressuposto de facto com relevância económica realizado na esfera jurídica do sujeito ativo»⁵⁹.

A disciplina tributária não se basta, assim, com a ocorrência do facto. É necessário que exista uma previsão normativa, uma norma tributária de incidência⁶⁰. O nascimento de uma relação jurídico-tributária pressupõe, em suma, a verificação cumulativa e simultânea destas duas circunstâncias, as quais cumuladas se podem designar como facto tributário *lato sensu*, ou seja, a verificação de um facto *stricto sensu*, tal como o viemos configurando até aqui, e a previsão desse facto numa norma tributária de incidência⁶¹. A obrigação tributária surgirá, pois, aquando da verificação do facto tributário legalmente previsto⁶².

⁵⁸ Cfr., em particular, art. 36.º LGT («A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário») e o art. 48.º, n.º 1, do mesmo diploma (regra geral, o prazo de prescrição da dívida tributária conta-se a partir do momento da ocorrência do facto tributário).

⁵⁹ Cfr. TESORO (1938), pp. 92-93. As obrigações tributárias derivam *exclusivamente* da lei, da manifestação da vontade do Estado, desde que verificados os pressupostos de facto indicados na norma tributária em questão. Cfr. TESORO (1938), p. 66.

⁶⁰ Esta tenderá a variar consoante o tipo de tributo. Por exemplo, no caso dos impostos e das contribuições especiais, que seguem o mesmo regime conforme já indicado, exige-se uma lei em sentido formal. Cfr. n.º 3 do art. 4.º da LGT. No caso das taxas poderá bastar uma mera previsão geral e abstrata, designadamente regulamentar, embora sempre com respeito pelo princípio da precedência da lei. Cfr. n.º 8 do art. 112.º da Constituição.

⁶¹ Cfr. ROCHA/SILVA (2019), p. 56. Incidência é a descrição legal do facto tributário, é a aceção normativa do facto tributário. Cfr., também, XAVIER (1981), p. 248; e NABAIS (2022), p. 78 («[a] obrigação de imposto constitui-se com o encontro da norma legal, que contém a hipótese de incidência tributária, com a verificação do correspondente facto tributário, que concretiza essa hipótese»).

⁶² Naturalmente, com o nascimento da relação jurídico-tributária ocasionada pela realização do facto tributário legalmente previsto, o sujeito passivo da obrigação tributária não possui somente deveres, mas adquire também direitos, que limitam o exercício da soberania tributária por parte do sujeito ativo, nomeadamente, o direito ao reembolso de tributos pagos indevidamente, o direito a isenções previstas pelo legislador, o direito de recorrer contra procedimentos ilegítimos de liquidação e cobrança, etc. Cfr. TESORO (1938), pp. 92-93.

Quanto à sua natureza, a obrigação tributária é sempre uma obrigação *ex lege*, o seu pressuposto é sempre juridicamente um facto e nunca um negócio⁶³. Contrariamente ao direito privado, no direito fiscal a manifestação de vontade das partes não é para o direito impositivo fonte de obrigação, somente o seu pressuposto. Por outras palavras, o negócio jurídico interessa à lei tributária somente na medida em que cria a relação económica. Esta (a relação económica) é que constitui o facto tributário, o pressuposto da obrigação impositiva⁶⁴.

Conforme nota Cardoso da Costa, «a obrigação tributária nos seus diversos elementos encontra-se toda ela conformada pela lei. Não há lugar para o princípio da autonomia da vontade»⁶⁵. O seu carácter de obrigação pública marca com incisividade o seu regime jurídico⁶⁶. Trata-se de uma obrigação indisponível e irrenunciável pelo sujeito ativo⁶⁷; independente da qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes⁶⁸, ou da sua própria eficácia⁶⁹; e revestida de especiais garantias. Pensemos, em particular, no seu carácter executivo⁷⁰ e, com particular relevância para este estudo, no envolvimento de sujeitos passivos terceiros, sem uma relação direta com o facto tributário, para acautelar o efetivo cumprimento da obrigação tributária principal de pagamento do tributo.

Este envolvimento de terceiros na relação jurídico-tributária traduz-se, de um ponto de vista subjetivo, na criação de um vínculo obrigacional complexo. Convocam-se terceiros para a relação jurídico-tributária «que também se assumem, face à norma tributária, como sujeitos da relação»⁷¹.

⁶³ Cfr. JARACH (1989), p. 87.

⁶⁴ Cfr. JARACH (1989), p. 12.

⁶⁵ Cfr. COSTA (1972), pp. 260-261. Cfr. a este propósito, em particular, o n.º 2 do art. 36.º da LGT, onde se dispõe que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.

⁶⁶ Cfr. MARTINEZ (1969), p. 161.

⁶⁷ Conforme determina o art. 30.º, n.º 2, da LGT («O crédito tributário é indisponível»).

⁶⁸ Cfr. art. 36.º, n.º 4, da LGT («A qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes... não vincula a administração tributária»).

⁶⁹ Cfr. art. n.º 38.º, n.º 1, da LGT («A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta a tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes»).

⁷⁰ Embora a cobrança coerciva das dívidas ao fisco careça de um processo de execução, não está dependente de qualquer pronúncia para além da constituída pelo próprio ato tributário. Cfr. PEREIRA (2018), p. 289.

⁷¹ Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 38 e ss.

Para o perfil complexo do vínculo tributário, contribui, também, a própria dimensão objetiva da relação jurídico-tributária. Esta, com efeito, está longe de se esgotar na obrigação tributária principal⁷². Conforme esclarece Braz Teixeira:

«A relação jurídica fiscal compõe-se de um núcleo constituído pelo fundamental vínculo tributário, de que é sujeito passivo a pessoa em relação à qual se verificam as condições de que a lei tributária faz nascer a obrigação do imposto, e de um leque mais ou menos diverso de outras relações, também de natureza obrigacional e que podem incidir não só sobre o sujeito passivo daquela obrigação, mas também sobre terceiros de algum modo direta ou indiretamente ligados aos pressupostos de facto da tributação, relações estas que a doutrina costuma designar por obrigações ou deveres tributários acessórios.»⁷³

Chegados aqui, deparamos, em resumo, com uma obrigação pública, de carácter complexo, tanto na sua configuração subjetiva como objetiva, abrangendo no seu perímetro «vários vínculos recíprocos e interdependentes»⁷⁴. Munidos do quadro concetual exigido, é tempo de abordarmos a figura da personalidade tributária passiva em maior profundidade.

4. A personalidade tributária passiva

Da conjugação dos diversos subelementos que compõem o elemento objetivo do facto tributário, e da sua concatenação com o respetivo elemento subjetivo, resulta o facto tributário pleno, apto a funcionar como elemento constitutivo do vínculo tributário. O vínculo tributário, por sua vez, é também composto por diversos elementos. Nos elementos que

⁷² O conceito de relação jurídica complexa abrange quer a obrigação de imposto quer as obrigações acessórias. Este conceito tem sido algo controverso na doutrina. Com efeito, agrega situações jurídicas que são entre si autónomas, com uma diferente natureza e que nascem em momentos diversos. Para aprofundamento do tema, nomeadamente sobre a chamada «tese procedimentalista» e as suas implicações, cfr. ANTUNES (2008), pp. 36 e ss.

⁷³ Cfr. TEIXEIRA (1993), pp. 36 e ss. Cfr., também, art. 31.º, da LGT onde se elencam as obrigações dos sujeitos passivos (obrigação principal de efetuar o pagamento da dívida tributária e obrigações acessórias, designadamente as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto).

⁷⁴ Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 34 e ss.

compõem o vínculo tributário, tal como sucede a montante quanto aos pressupostos do facto tributário, distinguimos zonas objetivas e zonas subjetivas⁷⁵.

Nas zonas subjetivas encontramos sujeitos, ativos e passivos. Focando-nos no lado passivo, que constitui o objeto primário destas reflexões, constatámos já que, em certos tributos, se assiste ao envolvimento de terceiros na relação jurídico-tributária, originando um vínculo obrigacional complexo de um ponto de vista subjetivo. Na zona objetiva, encontramos os poderes e deveres e a prestação a realizar⁷⁶. Também esta zona do vínculo tributário é complexa, não se esgotando na obrigação tributária principal. Paralelamente, tende a existir uma gama de outras relações instrumentais ao cumprimento desta, igualmente de natureza obrigacional, que apelidámos de obrigações ou deveres tributários acessórios⁷⁷, e que poderão incidir não só sobre o sujeito passivo daquela obrigação, mas também sobre terceiros que se encontrem, de algum modo, direta ou indiretamente, ligados aos pressupostos do facto tributário.

Atenta esta complexidade do vínculo obrigacional, não será de estranhar que a definição de sujeito passivo se tenha demonstrado fonte de controvérsia ao longo da evolução do Direito Fiscal. Não entraremos

⁷⁵ Cfr. MARTINEZ (1969), pp. 180-181.

⁷⁶ Cfr. MARTINEZ (1969), pp. 180-181.

⁷⁷ Cfr. art. 31.º LGT («Constitui obrigação principal do sujeito passivo efetuar o pagamento da dívida tributária; São obrigações acessórias do sujeito passivo, designadamente, as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.»). Cfr., também, FAVEIRO (1984), pp. 360-362 («Os deveres tributários acessórios têm por objeto ações de comportamento positivo ou meras omissões, ou comportamentos de abstenção de certos efeitos ou procedimentos. Enquanto a relação jurídica tributária tem por objeto uma ação de prestar, a relação jurídica acessória tem por objeto uma ação de fazer.»). A lista de obrigações acessórias na legislação nacional, no conjunto de todos os tributos, é vastíssima, o que tem inspirado fortes críticas. Parte da doutrina fala inclusive da privatização da gestão do sistema fiscal, com a transferência dos custos de administração do sistema do Estado para os particulares. Cfr., por exemplo, NABAIS (2020), pp. 113-124, que, de forma particularmente crítica, questiona se, atenta a abrangência destas obrigações, não deveremos começar a falar de «*súbditos fiscais*» ao invés de cidadãos. Já Freitas da Rocha e Hugo Flores levantam a questão da constitucionalidade da exigência que apelidam de «desmesurada» de deveres acessórios. Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 117-121. Para uma lista bastante abrangente, mas ainda assim não exaustiva, de exemplos dos deveres acessórios impostos pela legislação fiscal portuguesa, cfr., em particular, PEREIRA (2018), pp. 292-299; e ROCHA/SILVA (2019), pp. 113-117.

aqui nessa discussão, que a este ponto da evolução da doutrina nos parece relativamente estéril. Para efeitos deste artigo, adotaremos uma perspetiva abrangente de sujeito passivo, tal como já adotada no passado na doutrina nacional, por Alberto Xavier⁷⁸, e, no presente, por Freitas Pereira⁷⁹. Conceberemos o sujeito passivo *lato sensu* como a pessoa ou ente legalmente vinculada ao cumprimento de uma qualquer prestação tributária⁸⁰. Abrangeremos aqui todo aquele a quem a lei impõe uma prestação tributária, seja a principal seja uma qualquer prestação acessória⁸¹.

⁷⁸ Cfr. XAVIER (1981), p. 353 («[S]ujeito passivo [é] a pessoa que for titular de uma situação jurídico-tributária passiva.»).

⁷⁹ Cfr. PEREIRA (2018), p. 309 («[S]ujeito passivo em sentido lato abrange aquele a quem a lei impõe qualquer prestação tributária, seja a prestação de imposto seja qualquer obrigação acessória.»)

⁸⁰ A controvérsia relativa à definição mais ou menos abrangente de sujeito passivo e o seu confronto com os conceitos de contribuinte, e de devedor tributário, foi já bastante estudada entre nós. Atento o estado da doutrina na matéria, não nos parece tema de relevo para este trabalho. Acompanhamos Alberto Xavier quando considera devedor de imposto a pessoa sobre quem impende o dever de satisfazer uma determinada prestação tributária e contribuinte a pessoa em relação à qual se deve verificar o facto tributário para que surja a obrigação de imposto. Cfr. XAVIER (1981), pp. 353-354. Cfr., também, TEIXEIRA (1993), pp. 191-192. A clara sobreposição entre alguns destes conceitos contribui decisivamente para esta querela classificatória doutrinária. Cfr., também, a este propósito, a Ley General Tributaria (LGT) de Espanha que, no seu art. 35.º, adota o conceito de «*obligados tributarios*», com uma definição abrangente de participantes do lado passivo da relação tributária, aí incluindo até os repercutidos. O «*sujeito passivo*» propriamente dito é definido, no seu art. 36.º, como o obrigado tributário que, segundo a lei, deve cumprir a obrigação tributária principal, assim como as obrigações formais inerentes à mesma, seja como contribuinte ou como substituto do mesmo. Uma definição que não se afasta muito daquela que resulta da conjugação do art. 18.º, n.º 3, e do art. 31.º da LGT portuguesa. Como é bom de ver, estas definições de sujeito passivo são mais apertadas do que aquela que aqui se propõe para sujeito passivo *lato sensu*. Para um bom apanhado da evolução da doutrina nacional nesta matéria, cfr. ANTUNES (2008), pp. 20 e ss.; pp. 54 e ss. Cfr., também, NABAIS (2021), pp. 250 e ss.; PEREIRA (2018), pp. 307 e ss.; SIMÕES (1964); GOMES (1975). Cfr., ainda, TESAURO (2021), pp. 123 e ss.; e FALSITTA (2020), pp. 265 e ss.

⁸¹ Como nota Giardina, mesmo no contexto dos impostos a capacidade contributiva não pode ser configurada como requisito geral ou pressuposto da capacidade de ser sujeito passivo. Recorde-se que a relação jurídica tributária não consiste somente em relações jurídicas de conteúdo patrimonial. A norma tributária estabelece também obrigações e direitos cuja titularidade não pressupõe uma distinta capacidade contributiva. Nesta medida, de um ponto de vista concetual, nada obsta a que os sujeitos passivos *lato sensu* sejam também entes sem capacidade patrimonial autónoma. Cfr. GIARDINA (1962), p. 272. Note-se, no entanto, que a mera prestação de informação tributária relativa a terceiros, sem mais, não tem sido enquadrada como uma obrigação acessória apta a transformar

Aderindo à distinção proposta por uma parte da doutrina, entenderemos como sujeito passivo *stricto sensu* toda a pessoa ou ente a quem a lei impõe o cumprimento da prestação principal de pagamento do tributo⁸².

Além desta distinção fundada na extensão das obrigações tributárias do sujeito (cumprimento de qualquer prestação tributária, seja principal e/ou acessória *vs.* cumprimento da prestação principal), o conceito de sujeito pode adicionalmente ser abordado segundo duas conceções distintas, que poderão não coincidir na mesma pessoa ou ente. O sujeito passivo enquanto elemento subjetivo do facto tributário definido na norma e o sujeito passivo como pessoa obrigada ao cumprimento das prestações tributárias. Estas conceções coincidirão no caso do sujeito passivo direto. Já assim não sucederá no caso do sujeito passivo indireto.

Abordemos, primeiro, o conceito de sujeito passivo direto para, em seguida, nos debruçarmos sobre o de sujeito passivo indireto.

a. *Sujeitos passivos diretos*

Sujeito passivo direto é a pessoa ou ente que apresenta uma «relação pessoal e direta» com o facto tributário⁸³. Sendo o elemento subjetivo do facto tributário definido na norma de incidência, será a pessoa ou ente relativamente à qual se verifica o pressuposto legal (capacidade contributiva no caso dos impostos ou equivalência de custo ou benefício no caso dos tributos sinalagmáticos e quasi-sinalagmáticos).

A existência do sujeito passivo direto não suscita qualquer dificuldade de compreensão. Sem elemento subjetivo não existiria facto tributário, não se constituiria a obrigação tributária. Já o mesmo não diremos no que respeita à identificação do sujeito passivo direto de cada tributo e seus atributos, elementos que conhecem uma ampla variação entre os vários tributos.

Para compreendermos melhor a causa ou causas desta variação, impõe-se analisar, ainda que de forma forçosamente sumária, alguns exemplos legislativos. Após este exercício, abordaremos os sujeitos

uma pessoa ou ente em sujeito passivo para efeitos da relação jurídica tributária. Tratar-se-á de um obrigado tributário, mas não de um sujeito passivo, tal como tem vindo a ser construído pelo legislador. Cfr., a este propósito, art. 18.º, n.º 4, al. b), da LGT.

⁸² Cfr. PEREIRA (2018), p. 309. Cfr., também, na doutrina italiana BERLIRI (1985), pp. 147-149 («Sujeitos passivos de imposto são aqueles em relação aos quais se verifica uma situação à qual a lei atribui o nascimento de uma relação jurídica de imposto.»).

⁸³ Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 77 e ss.

passivos indiretos, e tentaremos compreender o que legitima o seu envolvimento na relação jurídica tributária. Compreendidos os elementos que conduzem à existência e específico recorte normativo de cada uma destas figuras, será tempo de confrontar a configuração do facto tributário que viemos construindo com as características que identificámos no desenho da personalidade tributária passiva, e daí retirarmos ilações.

Olhemos então para os sujeitos passivos diretos no âmbito de alguns tributos nacionais⁸⁴. Começemos pelos impostos.

(i) IRS

A definição de sujeito passivo direto no IRS é linear. Dispõe o artigo 13.º, n.º 1, do Código do IRS, que «[f]icam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos». Atenta esta definição, uma pessoa «típica», como uma sociedade anónima, será insuscetível de se tornar sujeito passivo de IRS. Não se trata aqui de incapacidade tributária, mas de inaptidão de determinados tipos de sujeitos de direito comum de se tornarem sujeitos passivos daquele tributo. Esta limitação encontra a sua razão de ser no pressuposto do tributo em causa e nas relações particulares que o pressuposto tem com o sujeito⁸⁵, por outras palavras, na específica configuração do facto tributário. O IRS visa tributar o rendimento, enquanto indicador de capacidade contributiva, somente das

⁸⁴ Na análise abaixo não aprofundaremos uma classe adicional de sujeitos passivos, que resulta da aplicação das regras da solidariedade tributária. Bastar-nos-emos para efeitos deste estudo em notar que podemos ter solidariedade *ab initio*, numa fase pré-executiva, no caso de uma obrigação que nasce em bloco abrangendo várias pessoas, constituindo esta a solidariedade propriamente dita, como podemos ter também solidariedade na responsabilidade solidária, situações nas quais o carácter inicial genético não se verifica. Nestes últimos casos, a pluralidade solidária efetiva-se somente após a existência de uma patologia subsequente à constituição do vínculo tributário. Frise-se que o responsável solidário, ao contrário do devedor solidário, não é considerado um sujeito passivo direto. Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 82-83. A solidariedade tributária encontra a sua razão de ser fundamentalmente no propósito de reforçar a garantia patrimonial do Estado e, frequentemente, em simplificar a relação com o Fisco. Cfr. FANTOZZI (2004), pp. 144-145. A solidariedade passiva apresenta carácter excecional no nosso direito tributário, no qual as obrigações fiscais são normalmente conjuntas, só sendo solidárias nos casos em que a lei expressamente determine. Cfr. art. 21.º, da LGT.

⁸⁵ Cfr. LAVAGNA (1961), pp. 12-13. Por outro lado, há casos em que o pressuposto determina a imposição do imposto independentemente da natureza do sujeito (por exemplo, no IVA, no caso de uma aquisição de um bem no mercado nacional por um qualquer ente residente, enquanto consumidor final).

peças físicas. O legislador lançou um outro imposto configurado para tributar o rendimento de todas as demais pessoas ou entes (os «*other-than-individuals*») como refere a literatura em língua inglesa).

A eventual relevância das circunstâncias ou qualidades do sujeito passivo para a obrigação tributária derivam também da natureza do facto tributário⁸⁶. Por exemplo, nos impostos pessoais (como o IRS) as qualidades pessoais do sujeito passivo assumem um relevo significativo, na medida em que podem ter um impacto na sua real capacidade contributiva. Possuir uma deficiência⁸⁷; ser-se casado ou unido de facto⁸⁸; ter-se mais ou menos dependentes⁸⁹, e vários outros atributos pessoais do sujeito passivo podem significativamente alterar a determinação da sua matéria coletável.

(ii) IRC

O legislador nacional, seguindo a prática internacional neste domínio, entendeu submeter os entes «*other-than-individuals*» a um imposto sobre o rendimento distinto do aplicável às pessoas físicas. Fê-lo assente fundamentalmente em razões de antiabuso e de pragmatismo na liquidação e cobrança⁹⁰.

O artigo 2.º do Código do IRC propõe uma definição abrangente de sujeito passivo, abarcando, nomeadamente:

«As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português; as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC diretamente na titularidade de

⁸⁶ Cfr. JARACH (1989), p. 175.

⁸⁷ Art. 56.º-A do Código do IRS.

⁸⁸ Art. 59.º do Código do IRS.

⁸⁹ Art. 78.º-A do Código do IRS.

⁹⁰ A justificação da atribuição de personalidade tributária passiva aos entes empresariais ultrapassa em muito o âmbito restrito deste estudo. Para a nossa análise em profundidade deste tema, cfr. CORREIA (2013) pp. 23-28. Cfr., também, MORAIS (2009) pp. 5-6 (avaliando a eventual existência de capacidade contributiva ao nível das pessoas coletivas); e pp. 11 e ss. (explorando diferentes justificações para a existência do IRC em paralelo com o IRS); e HARRIS (2013), pp. 19 e ss. (escalpelizando a definição de sujeito passivo para efeitos de IRC em várias jurisdições).

peças singulares ou coletivas», aqui se incluindo designadamente, «as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo»; e «as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS»⁹¹.

Em suma, embora alicerçando-se no conceito de personalidade jurídica, a definição de sujeito passivo para efeitos de IRC vai muito além da mesma, atribuindo-se personalidade tributária passiva a entes que disponham de uma certa *unidade económica e autonomia patrimonial* suscetíveis de tributação individualizada⁹². Uma atitude distinta abriria um foco de fuga ao imposto, incentivando-se a seleção de veículos de investimento que permanecessem fora das malhas do imposto.

Alicerçando-se na mesma lógica antiabuso, são qualificadas como sujeitos passivos de IRC as sociedades comerciais não regularmente constituídas nos termos do Código das Sociedades Comerciais⁹³, e as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade⁹⁴.

A nível internacional a conclusão é similar. Como nota Gutmann, «[i]t is striking to note that domestic tax systems almost never rely on a single criterion of CIT liability for domestic entities. In systems where legal personality is the prevailing driver for CIT liability, some entities deprived of legal personality are nevertheless obliged to pay CIT. Even pools of assets can be recognized as CIT “subjects” for practical reasons relating mainly to the need to prevent tax avoidance»⁹⁵.

Em síntese, embora a atribuição de personalidade tributária passiva no IRC adote a personalidade jurídica dos entes empresariais como ponto de partida, extravasa em muito esse limite, fundamentalmente devido à necessidade de prevenir a evasão fiscal e a elisão fiscal.

⁹¹ Art. 2.º do Código do IRC.

⁹² DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE FORMAÇÃO AT (2016), p. 22.

⁹³ DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE FORMAÇÃO AT (2016), p. 22.

⁹⁴ DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE FORMAÇÃO AT (2016), p. 22.

⁹⁵ GUTMANN (2015), p. 4.

(iii) IVA

Já no IVA, como tivemos oportunidade de abordar sumariamente *supra*, a lei define o facto tributário associando-o a um sujeito passivo que não é o detentor da capacidade contributiva que se deseja atingir, impondo-lhe a prestação de imposto⁹⁶, e exigindo que esse sujeito passivo repercuta posteriormente o mesmo sobre o detentor da capacidade contributiva⁹⁷. Como nota Saldanha Sanches: «No IVA o sujeito passivo assume-se como uma espécie de componente técnica da cobrança do imposto. Com efeito, em IVA, ser sujeito passivo do imposto constitui uma condição para obter a desoneração fiscal quanto ao impacto económico produzido pela incidência do imposto ao longo de todo o circuito produtivo.»⁹⁸

Embora o Código do IVA no seu artigo 2.º se refira somente a pessoas singulares ou coletivas, omitindo qualquer referência aos entes desprovidos de personalidade jurídica que encontramos no artigo 2.º do Código do IRC, a jurisprudência do TJUE é clara a afirmar que um ente *sem personalidade jurídica* será sujeito passivo de IVA sempre que realize operações tributáveis de forma independente. Entende o TJUE que a noção de sujeito passivo para efeitos de IVA deve ser definida da forma *o mais lata possível* para assegurar que o IVA possua um âmbito alargado capaz de integrar todos os estádios da produção distribuição e prestação de serviços. Visa-se assegurar que todo o consumo privado seja efetivamente tributado⁹⁹.

A matriz europeia do imposto fortalece a necessidade de se desconsiderar a forma jurídica na medida em que a tributação harmonizada, e nesta medida o regular funcionamento do mercado interno, poderia ser colocada em causa se a definição de sujeito passivo variasse de Estado para Estado ao sabor das regras que governam a forma jurídica das entidades no direito civil¹⁰⁰.

⁹⁶ Cfr. PEREIRA (2018), p. 308.

⁹⁷ Cfr. art. 37.º, n.º 1, do Código do IVA («A importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços.»).

⁹⁸ Cfr. SANCHES (2007), p. 415.

⁹⁹ Cfr., por exemplo, TJUE, 29 de abril de 2004, Caso C-137/02, *Finanzamt Offenbach am Main-Land vs. Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR*, ECLI:EU:C:2004:267; e TJUE, 12 de outubro de 2016, Caso C340/15, *Christine Nigl e outros vs. Finanzamt Waldviertel*, ECLI:EU:C:2016:764.

¹⁰⁰ Cfr. DOESUM (2020), p. 62.

A Diretiva IVA reflete este entendimento¹⁰¹. O artigo 9.º da Diretiva IVA define como sujeito passivo *qualquer pessoa que exerça de modo independente em qualquer lugar uma atividade económica* seja qual for o fim o resultado dessa atividade, desconsiderando assim, ao abrigo do princípio da neutralidade, a forma jurídica na delimitação da base de incidência do imposto¹⁰².

Em suma, no IVA é o *exercício de atividades económicas, de modo independente e com carácter de habitualidade*, que atribui a um ente a qualidade de sujeito passivo atribuindo-se pouca relevância à natureza jurídica do mesmo ou ao fato de ser ou não pessoa, para efeitos do direito civil. Delimita-se o conceito de sujeito passivo em função do exercício de atividades económicas, não se estabelecendo uma ligação direta com o princípio da capacidade contributiva, e conferindo-se total irrelevância, muito mais do que no IRC, à forma jurídica do ente¹⁰³.

(iv) IMI

O IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português¹⁰⁴. Embora as características individuais do sujeito passivo sejam indiferentes para a sujeição a imposto (o imposto será devido pelo *proprietário* do prédio a 31 de dezembro), estas assumem relevância numa fase posterior, para efeitos da determinação das isenções (cfr., por exemplo, o artigo 11.º do mesmo Código – Entidades públicas isentas; ou o artigo 11.º-A – Prédios de reduzido valor patrimonial de sujeitos passivos de baixos rendimentos). Repare-se que a personalidade tributária passiva é aqui alicerçada no conceito de *«proprietário»*, um conceito a buscar fora das normas do direito fiscal. Nos direitos reais encontraremos os parâmetros necessários para definir o conceito de personalidade tributária passiva neste imposto.

Detenhamo-nos, agora, em alguns exemplos envolvendo taxas e contribuições.

(v) Taxas

Recordemos a definição de sujeito passivo no artigo 7.º, n.º 2, da LRGAL já aflorada neste estudo: «O sujeito passivo é a pessoa singular

¹⁰¹ Diretiva 2006/112/CE.

¹⁰² Cfr. VASQUES (2020), p. 159.

¹⁰³ Cfr. PALMA (2015), p. 103.

¹⁰⁴ Cfr. art. 1.º do Código do IMI.

ou coletiva e outras entidades legalmente equiparadas que, nos termos da presente lei e dos regulamentos aprovados pelas autarquias locais, esteja vinculado ao cumprimento da prestação tributária.» Neste caso, uma pessoa ou entidade será sujeito passivo, ou seja, obrigado ao cumprimento da prestação tributária, somente na medida em que possa beneficiar das utilidades prestadas ou geradas pela atividade dos municípios ou freguesias, ou se realizar atividades geradoras de impacto ambiental negativo¹⁰⁵. A personalidade tributária passiva assenta aqui na capacidade jurídica geral para usufruir destes benefícios ou para ser responsabilizado pelas atividades ambientalmente danosas. A capacidade económica do sujeito surge em segundo lugar.

(vi) Contribuições

Recordemos a definição de sujeito passivo do regime da Contribuição sobre o Setor Bancário¹⁰⁶, no seu artigo 2.º, onde se determina que serão sujeitos passivos da contribuição «as instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração situada em Portugal», bem como, de forma geral, filiais e sucursais em Portugal de instituições de crédito estrangeiras.

O critério de sujeição neste caso passa por se ser uma instituição de crédito. Pela pertença a um grupo específico de operadores económicos¹⁰⁷. Abordagens similares encontramos na Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético¹⁰⁸, ou na Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica¹⁰⁹. Atente-se, conforme já foi notado anteriormente, que as características dos entes em questão terão de ser buscadas nos regulamentos específicos dos setores em causa. Aí se definirão as características que recortarão a personalidade tributária passiva nestes tributos.

¹⁰⁵ Cfr. art. 6.º da LRGTAL.

¹⁰⁶ Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

¹⁰⁷ Conforme nota Vasques, as contribuições assentam numa «tipificação mais ou menos grosseira dos contribuintes e das prestações públicas que lhes estão associadas, recortando o legislador grupos típicos de operadores económicos, grupos típicos de consumidores ou grupos típicos de utentes de serviços públicos». Cfr. VASQUES (2008), pp. 172-175.

¹⁰⁸ Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro. Cfr., em particular, o seu art. 2.º

¹⁰⁹ Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro. Cfr., em particular, o seu art. 2.º

(vii) Conclusão (sujeitos passivos diretos)

Conforme brilhantemente constatou Giannini há mais de oito décadas, o ordenamento tributário configura de forma diversa as relações entre objeto e sujeito nos vários tributos. A relação entre o objeto do tributo, considerado nos seus elementos materiais, e a pessoa a cargo da qual é imposta a obrigação, varia segundo a natureza e o objeto do tributo¹¹⁰. Tributar o rendimento de uma pessoa física exige uma abordagem distinta, no que respeita à configuração do respetivo facto tributário, de tributar a despesa por esta efetuada, ou de tributar o benefício auferido por um determinado grupo em resultado de uma específica prestação do Estado. O legislador é forçado a encontrar para cada tributo uma definição de sujeito passivo que lhe permita configurar o respetivo facto tributário com acerto (em termos de rigor, simplicidade e eficácia). Isto exige frequentemente, como vimos, o recurso a definições de sujeito estranhas ao direito fiscal (nomeadamente definir o que se entende por instituição de crédito, ou determinar quem é o efetivo proprietário de um dado prédio, ou definir quem possui capacidade jurídica geral para ser responsabilizado por atividades ambientalmente danosas), que o direito fiscal importa de outras áreas do direito para configurar adequadamente o facto tributário e assegurar que este atinge o objetivo visado (por exemplo, tributar a capacidade contributiva, ou exigir um pagamento equivalente a um benefício recebido do Estado ou a um custo causado ao mesmo ou à sociedade).

Como nota Micheli, a nosso ver muito adequadamente, a personalidade tributária é uma *técnica* que persegue diferentes finalidades dependendo da estrutura do tributo¹¹¹. A personalidade tributária revela-se fruto de opções técnicas do legislador. É mais acertadamente caracterizada como uma técnica de configuração do facto tributário, uma categoria mais lógica do que jurídica.

b. *Sujeitos passivos indiretos*

Falamos de sujeito passivo indireto para identificarmos as pessoas ou entes que, sem terem uma «relação pessoal e direta» com o facto tributário são, ainda assim, chamadas ao cumprimento de obrigações tributárias. Neste grupo incluem-se os substitutos tributários, os sucessores

¹¹⁰ Cfr. GIANNINI (1938), p. 81.

¹¹¹ Cfr. MICHELI (1977), pp. 436-437.

tributários e os responsáveis tributários¹¹². Adotando a fórmula simplificada, mas muito acertada, proposta por Freitas da Rocha e Hugo Flores, na «substituição um sujeito é chamado “em lugar” de outro; na sucessão é chamado “após o desaparecimento” de outro; e na responsabilidade é chamado “após o incumprimento” de outro»¹¹³.

Foquemos a nossa atenção nas figuras da substituição e da responsabilidade, bem mais interessantes nas suas particularidades do que a figura da sucessão. Em ambas, a lei fiscal impõe o dever de realizar a prestação tributária a pessoas relativamente às quais não se verificou o facto tributário. Distinguem-se na medida em que na substituição a obrigação tributária de pagamento da dívida tributária é assumida a título principal pelo substituto¹¹⁴, enquanto na responsabilidade a assunção do dever de pagamento pelo responsável ocorre geralmente a título acessório¹¹⁵. Recordamos: ambos, substituto e responsável, são sujeitos passivos¹¹⁶.

Pensemos, no caso da substituição, por exemplo nas obrigações das entidades patronais de proceder à cobrança do IRS incidente sobre os salários que pagam ou colocam à disposição dos seus trabalhadores¹¹⁷. Lembremos, também, a retenção na fonte efetuada pelas instituições financeiras e bancárias sobre os juros de depósitos que pagam ou colocam à disposição dos seus clientes¹¹⁸. Nestes casos, o devedor de imposto, sujeito passivo (indireto) relativamente ao qual não se verificou o facto tributário, é o substituto. O sujeito passivo direto mantém-se o substituído, embora agora exonerado do dever de efetuar a prestação tributária.

Este alargamento dos sujeitos passivos envolvidos na relação tributária funda-se, primariamente, no desejo de assegurar a cobrança segura do tributo. Esta segurança é reforçada ampliando-se o âmbito da responsabilidade

¹¹² Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 77 e ss.

¹¹³ Cfr. ROCHA/SILVA (2019), p. 85.

¹¹⁴ Cfr. art. 20.º da LGT.

¹¹⁵ Cfr. art. 21.º, n.º 4, da LGT.

¹¹⁶ Cfr. art. 18.º, n.º 3, da LGT. A doutrina italiana mais contemporânea tem vindo a notar que tanto o substituto como o responsável são efetivamente titulares de um débito próprio que não deriva do facto tributário, mas de outra origem, conectada com aquele. Cfr. CANÉ (2021), pp. 22 e ss.

¹¹⁷ Cfr. n.º 1 do art. 99.º do Código do IRS e respetivas tabelas anexas.

¹¹⁸ Cfr. al. a) do n.º 1 do art. 71.º do Código do IRS. A relevância jurídica das relações com os terceiros chamados à relação jurídica tributária é significativa. Por exemplo, em certas situações podem reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente os atos de liquidação de impostos respeitantes ao contribuinte originário. Cfr. art. 132.º CPPT. Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 38-39.

patrimonial e estendendo-a a terceiros¹¹⁹. Este alargamento contribui também para a simplificação dos procedimentos de cobrança. Voltemos ao exemplo dos substitutos tributários. A retenção na fonte de imposto realizada pelas entidades patronais sobre os salários que pagam ou colocam à disposição dos seus trabalhadores minimiza riscos de insuficiência patrimonial. Exigir, de uma só vez, a totalidade do tributo ao assalariado poderia aumentar o risco de insuficiência patrimonial para pagamento voluntário. Este método de cobrança deverá também ser mais «indolor» para o assalariado, permitindo concomitantemente ao Estado financiar-se progressivamente durante o ano, em vez de ter de aguardar pelo fim do período de tributação para efetuar a cobrança global do tributo¹²⁰.

Em resumo, as exigências de garantia patrimonial e de simplificação dos procedimentos de cobrança conduzem à aplicação do tributo por sujeitos estranhos à realização do pressuposto tributário. A responsabilidade patrimonial, a simplificação da gestão tributária, e o puro pragmatismo associado à obtenção atempada de receita por parte do Estado da forma mais «indolor» possível para o contribuinte, constituem importantes critérios para a individualização do sujeito passivo indireto do tributo. Como vemos, todas as considerações de cariz eminentemente prático.

5. A configuração do facto tributário e a natureza da personalidade tributária passiva

Da análise realizada, podemos concluir que a personalidade tributária deverá ser preferencialmente concetualizada como uma técnica de configuração do facto tributário, assente em considerações práticas associadas à gestão do sistema fiscal, tais como a pronta deteção do facto tributário; a simples e expedita liquidação e cobrança do tributo¹²¹; a precisa

¹¹⁹ Cfr. FANTOZZI (2004), pp. 142-145.

¹²⁰ O mecanismo da substituição tributária permite também minimizar os inconvenientes derivados do afastamento em relação ao ordenamento jurídico tributário no caso dos não residentes relativamente aos quais seria muito difícil exigir-se o cumprimento de algumas obrigações. Como sublinham Freitas da Rocha e Hugo Flores, é mais simples exigir materialmente os tributos não aos próprios mas a estes terceiros que com eles mantêm relações económicas e financeiras preferenciais. Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 87-88.

¹²¹ Como nota Giannini, «[e]ncontramos... estabelecida de forma expressa ou implícita... para impostos específicos e em relação ao seu objeto, uma extensão da capacidade jurídica, com o objetivo de alargar o âmbito de aplicação do tributo, ou de tornar mais fácil eficaz a liquidação, mediante a atribuição de personalidade jurídica a determinadas

mensuração da capacidade económica; a prevenção da evasão¹²²; ou a certeza das relações jurídicas¹²³. A instrumentalidade da personalidade tributária decorre das regras de determinação do facto tributário e das considerações associadas às mesmas. Conforme conclui Micheli, «a atribuição de personalidade no direito tributário visa reforçar o interesse público na realização do crédito tributário»¹²⁴.

A disciplina de cada tributo obedece forçosamente a critérios próprios na definição dos sujeitos abrangidos. A facilidade da liquidação e cobrança do tributo e a prevenção da evasão são valores que o legislador valoriza particularmente aquando do desenho das normas tributárias, juntamente com outros valores como a certeza da relação jurídica tributária e a mensuração precisa da capacidade contributiva ou da equivalência de custo ou benefício. Estes elementos são ponderados na definição de personalidade tributária passiva em relação a cada tributo. Daí o seu carácter técnico, enquanto elemento selecionado tendo em vista um eficiente e justo funcionamento do sistema fiscal. Trata-se, portanto, de selecionar nexos subjetivos de atribuição do facto tributário. Daí que a personalidade tributária seja sempre desenhada tendo como pano de fundo específicos factos tributários.

Neste contexto, as figuras indicadas como sujeitos «atípicos» de direito tributário são, na verdade, mais adequadamente concetualizadas enquanto fórmulas para delimitar de forma mais eficaz e eficiente o facto tributário. Na sua ausência, teria de se fracionar o ente ou unificá-lo num só contribuinte. Trata-se de opções técnicas na configuração do facto tributário, cujo objeto seria em qualquer caso tributado ao nível de outros contribuintes¹²⁵. Os sujeitos passivos podem, assim, ser vistos como centros de deteção do facto tributário, figuras úteis para centralizar

situações de facto, cujo substrato económico se considera útil submeter ao tributo como um objeto único e distinto de outros objetos», cfr. GIANNINI (1938), p. 74.

¹²² Por exemplo, limitarmos a possibilidade do nascimento de uma relação jurídica tributária devido à falta de personalidade tributária passiva do sujeito, poderia abrir uma porta à evasão fiscal, na medida em que os mesmos factos tributários implementados por diferentes entes, uns com personalidade tributária passiva e outros sem, seriam ou não tributáveis. O direito fiscal tem de garantir que, quando seleciona um determinado facto jurídico como o facto constitutivo da obrigação do tributo, abrange na sua configuração subjetiva todo o tipo de entes que possam praticar aquele tipo de facto. A ausência deste tipo de abordagem deixaria o tributo à mercê da fraude e da evasão fiscais.

¹²³ CANÉ (2021), p. 29.

¹²⁴ Cfr. MICHELI (1977), pp. 436-437.

¹²⁵ CANÉ (2021), pp. 25 e ss.

ou separar a determinação de factos tributários respeitantes a outros contribuintes. Por exemplo, a subjetividade das entidades semitransparentes no IRC é assumidamente uma fórmula técnica para detetar e determinar o rendimento que deverá ser tributado na mão dos verdadeiros contribuintes, os investidores. Esta fórmula é adotada por razões práticas¹²⁶.

Como limites para a personificação encontramos os princípios da legalidade e da igualdade. O tributo não poderá ser confiscatório e carecerá sempre de uma justificação legítima para a personificação e para o envolvimento de terceiros¹²⁷.

6. Conclusão: a personalidade tributária passiva no quadro geral do ordenamento jurídico

Conforme se procurou demonstrar nestas reflexões, dever-se-á partir do pressuposto legal do tributo para, num momento lógico e cronologicamente posterior, chegar ao respetivo sujeito. O pressuposto representa o elemento primitivo da individualização do sujeito passivo.

A nossa análise leva-nos a concluir que a personalidade tributária deverá ser preferencialmente concetualizada como uma técnica de configuração do facto tributário, moldada por considerações práticas associadas à gestão do sistema fiscal. A disciplina dos sujeitos passivos será, assim, fruto de um balanço entre a precisa identificação e mensuração do facto tributário, de um lado, e a simplificação da operacionalização do tributo, da sua liquidação e cobrança, e prevenção da evasão, pelo outro.

A um resultado similar, se bem que percorrendo estrada distinta, chegou também Micheli, propondo como conclusão das suas reflexões que «o sujeito passivo tem uma função instrumental no ordenamento

¹²⁶ Cfr. Preâmbulo do Código do IRC. A este propósito, na doutrina francesa fala-se de entes com «*Personnalité fiscale affaiblie*» e de entes com «*Personnalité fiscale affirmée*». As primeiras integram entes sem personalidade jurídica que são transparentes ou semi-transparentes para efeitos de IRC, ou seja, entes a quem não cumpre o pagamento do imposto. Já às segundas, que integram também entes sem personalidade jurídica, o direito fiscal atribui a qualidade de contribuinte propriamente dito, ou seja, ente responsável pelo pagamento da prestação de imposto. Cfr. TSCHURTSCHENTHALER (2021), pp. 23 e ss.; e pp. 45 e ss.

¹²⁷ Como nota Emanuele, o pressuposto indispensável para o envolvimento de terceiros é a existência de uma conexão entre a posição jurídica do sujeito passivo principal e a daquele que efetivamente faz o pagamento. É esta conexão que justifica o alargamento dos sujeitos passivos envolvidos na relação jurídica tributária. Cfr. EMANUELE (1978), p. 33.

tributário»¹²⁸. Frisa Micheli, numa linha próxima àquela que aqui se propugna, que «a norma tributária tem a sua própria finalidade para cumprir, a satisfação do interesse financeiro do ente público, a prossecução do qual pode requerer o uso de instrumentos jurídicos distintos, particularmente idóneos a impedir a fraude e elisão fiscal»¹²⁹.

Não acompanhamos, nesta medida, estudiosos como Giovannini¹³⁰, L.V. Berliri¹³¹, ou, entre nós, Braz Teixeira¹³², que propõem uma definição una e inflexível da personalidade jurídica, aplicável de forma indistinta tanto no direito privado como no direito tributário¹³³.

Não alinhamos, também, com o esforço de integração da personalidade tributária no quadro geral do ordenamento jurídico proposto por Lavagna ou Giardina¹³⁴, recorrendo à figura da subjetividade tributária, ou seja, a um conceito de sujeito de direito mais amplo que o de pessoa jurídica. Esta é uma solução que não se enquadra devidamente no quadro civilístico português¹³⁵.

As conclusões da nossa análise acompanham muito mais de perto, entre nós, Alberto Xavier, quando avalia a personalidade tributária como uma

¹²⁸ Cfr. MICHELI (1977), pp. 419-420.

¹²⁹ Cfr. MICHELI (1977), pp. 419-420 («O ordenamento tributário visa atingir com a sua imposição o maior número possível de sujeitos e o maior número possível de situações de facto que podem ser relevantes para o imposto.»)

¹³⁰ Cfr. GIOVANNINI (1996), pp. 195 e ss.

¹³¹ Para L. V. Berliri, a universalidade do ordenamento jurídico impede que haja personalidades jurídicas distintas em direito tributário e no direito privado. Cfr. BERLIRI (1975).

¹³² Para Braz Teixeira não faz sentido falar em personalidade tributária. Entende que a personalidade jurídica é uma só, é unitária, não se reparte por ramos de direito, está acima deles. Cfr. TEIXEIRA (1993), pp. 179-180.

¹³³ Entre nós, também Alberto Xavier e Soares Martinez se mostraram muito críticos desta abordagem. Cfr. XAVIER (1981), pp. 364-365 («[N]ão nos impressiona o argumento de [que] é impensável a existência de uma personalidade tributária não acompanhada por uma personalidade jurídica de direito comum, posto que o pagamento do imposto envolve a posse de bens e dinheiro, ou seja, a titularidade de um património, o que por seu turno pressupõe a personalidade jurídica geral». Ora «a ideia de autonomia patrimonial, sempre presente nas organizações de pessoas e bens apenas personalizadas para efeitos fiscais, basta para explicar a disposição de bens que implica o cumprimento dos deveres tributários»); e MARTINEZ (1969), p. 334 («É claro que o critério fiscalista de atribuição de personalidade se não identifica com os adoptados por outras disciplinas jurídicas.»)

¹³⁴ Cfr. LAVAGNA (1961); e GIARDINA (1962). Cfr., também, em Portugal, na crítica a esta abordagem, XAVIER (1981), pp. 361-363; e CAMPOS/RODRIGUES/SOUSA (2012), p. 100.

¹³⁵ Para o conceito de subjetividade jurídica na doutrina civilística portuguesa, cfr., em particular, CARVALHO (2021), pp. 192-196.

«técnica instrumental, funcional e relativa» que o direito fiscal configura «à luz das valorações que lhe são próprias»¹³⁶. Em sentido similar, que igualmente acompanhamos, Soares Martinez assenta a sua teorização da personalidade tributária no princípio de que a obrigação tributária pressupõe sempre a existência de bens económicos. Propondo uma perspetiva instrumental, conclui que sempre que o Direito Fiscal depare com um ente individualizável, sob o ponto de vista da sua atividade económica, aí reconhecerá «matéria a personalizar»¹³⁷. Defende Martinez, em linha com as conclusões da análise efetuada neste estudo, que a aplicação da lei fiscal depende sempre da verificação dum conteúdo económico, que a lei fiscal define, e não das qualificações jurídicas. É com base neste princípio da realidade económica, que nem a ilicitude coloca em causa, que Martinez propõe que se construa o conceito de personalidade tributária passiva. Mais recentemente, Freitas da Rocha e Hugo Flores concluem, adotando uma abordagem que também acompanhamos de perto, que «exigir-se no domínio tributário a verificação dos pressupostos da personalidade jurídica civil seria abrir uma porta à evasão ou à fuga ao pagamento dos tributos»¹³⁸.

A articulação desta perspetiva instrumental ou funcional da personalidade tributária com os preceitos do direito comum que orientam o instituto da personalidade jurídica foi já, a nosso ver, realizada com mestria por Soares Martinez. Concluiu então Martinez, recusando à época uma conceção monista de índole civilística do conceito de personalidade, que «o conceito fiscalista de personalidade afirma-se independentemente dos critérios a que obedece a personalização nas outras disciplinas jurídicas, é certo, mas sem repúdio dos princípios genéricos que orientam o instituto da personalidade»¹³⁹.

Recusamos a suposta «autonomia» do direito fiscal, como argumento para abdicar da necessidade de enquadrar o instituto da personalidade tributária passiva no quadro geral do ordenamento jurídico¹⁴⁰. Acolhemos, ao invés, uma visão flexível da personalidade jurídica como uma

¹³⁶ Cfr. XAVIER (1981), p. 364; cfr., também, XAVIER (1981), pp. 361-363.

¹³⁷ Cfr. MARTINEZ (1969), p. 333.

¹³⁸ Cfr. ROCHA/SILVA (2019), pp. 63-64.

¹³⁹ Cfr. MARTINEZ (1969), p. 335.

¹⁴⁰ Tal como nota Cozian, numa reflexão que acompanhamos por inteiro, «Cette autonomie du droit fiscal ne constitue-t-elle pas par ailleurs un alibi à une certaine ignorance réciproque des fiscalistes et des juristes ?...Le jour où les juristes auront la curiosité de mieux suivre la fiscalité et où les fiscalistes auront la même curiosité à l'égard du droit,

construção do Direito, «um instrumento técnico que este conforma e utiliza», condicionado por limites que resultam «dos valores dominantes na ordem jurídica, da natureza das coisas e do próprio fim que o Direito prossegue»¹⁴¹.

Neste quadro, não temos também dificuldade em aderir a uma conceção monista flexível da personalidade, que busque o enquadramento sistemático da personalidade tributária na limitação de efeitos a que a lei fiscal submete a concessão da personalidade, nomeadamente da restrição da capacidade a um conjunto circunscrito de posições jurídicas¹⁴².

Em síntese, como tentámos demonstrar nestas reflexões, a compreensão cabal do fenómeno da personalidade tributária passiva exige que recuemos à configuração do facto tributário. Apenas aí, a montante, na reflexão sobre a estrutura e os pressupostos do facto jurídico tributário, é que poderemos compreender as particularidades da personalidade tributária passiva no Direito Fiscal e buscar a sua articulação com o conceito de personalidade jurídica no Direito Privado. A configuração do facto jurídico tributário determina a natureza da personalidade tributária passiva.

Bibliografia

- ANDRADE, Manuel Augusto Domingues de, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, vol. 1, Almedina, Coimbra, 1987.
- ANTUNES, Bruno Botelho, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina, Coimbra, 2008.
- BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, vol. 1, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- BERLIRI, Antonio, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, vol. 1, Giuffrè, Milão, 1985.

on s'aperceva que le droit fiscal est moins particulariste, moins autonome, moins realiste qu'on le prétend». Cfr. COZIAN (1996), pp. 4 e 10.

¹⁴¹ Cfr. FERNANDES (2001), p. 124.

¹⁴² Cfr., neste sentido, Elsa Vaz de Sequeira, propondo uma explicação das especialidades da personalidade tributária recorrendo à figura das pessoas rudimentares no direito civil. Embora aceitando-se o princípio de que a personalidade jurídica em si mesma não é passível de gradações, reconhece-se uma especialidade ao nível da capacidade de gozo, neste caso extremamente diminuta. A explicação para a abordagem do direito fiscal residiria na limitação de efeitos a que a lei tributária, moldada pelo pragmatismo que a caracteriza, submete a concessão de personalidade, limitando-se a capacidade a um conjunto circunscrito de posições jurídicas. Em vez de uma capacidade plena, teríamos uma capacidade limitada às situações expressamente definidas na lei, tal como sucede nas chamadas pessoas rudimentares. Cfr. SEQUEIRA (2020), pp. 149-156; e SEQUEIRA (2015), pp. 58-59.

- BERLIRI, Luigi Vittorio, *La Giusta Imposta: Appunti Per un Sistema Giuridico Della Pubblica Contribuzione: Lineamenti di una Riforma Organica Della Finanza Ordinaria*, Giuffrè, Milão, 1975.
- BUJANDA, Fernando Sainz de, *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho Financiero*, vol. II, Instituto de Estudios Politicos, Madrid, 1962.
- CAMPOS, Diogo Leite/RODRIGUES, Benjamim Silva/SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4.ª ed., Encontro da Escrita, Lisboa, 2012.
- CANÉ, Daniele, *Soggettività Tributaria e Giusta Imposizione: Presupposti, Discipline, Sistema*, Giuffrè, Milão, 2021.
- CARVALHO, Orlando de, *Teoria Geral do Direito Civil*, Francisco Liberal Fernandes/Maria Raquel Guimarães/Maria Regina Redinha, (coord.), 4.ª ed., Gestlegal, Coimbra, 2021.
- CORREIA, Miguel, *Taxation of Corporate Groups*, Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn, 2013.
- COSTA, José Manuel Moreira Cardoso da, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 1972.
- COZIAN, Maurice, «Propos Désobligeants sur une “Tarte à Lá Crème”: L'Autonomie et le Réalisme de L'impôt sur le Revenu», in *Les Grands Principes de la Fiscalité des Entreprises*, 3.ª ed., Litec, Paris, 1996, pp. 2-10.
- DIREÇÃO DE SERVIÇOS DE FORMAÇÃO, *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual do IRC)*, Autoridade Tributária e Aduaneira, Lisboa, 2016.
- DOESUM, Ad van et alii, *Fundamentals of EU VAT Law*, 2.ª ed., Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn, 2020.
- EMANUELE, Emmanuele, *Elementi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milão, 1978.
- FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario – Parte Generale*, 11.ª ed., Cedam, Pádua, 2020.
- FANTOZZI, Augusto, *Corso di Diritto Tributario*, Utet, Milão, 2004.
- FAVEIRO, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, vol. 1, Coimbra Editora, Coimbra, 1984.
- FERNANDES, Filipe de Vasconcelos, *As Contribuições Financeiras no Sistema Fiscal Português: Uma Introdução*, Gestlegal, Coimbra, 2020.
- FERNANDES, Luís Alberto Carvalho, *Teoria Geral do Direito Civil*, vol. 1, 3.ª ed., Universidade Católica Editora, Lisboa, 2001.
- GIANNINI, Achille Donato, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milão, 1938.
- GIARDINA, Emilio, «La Capacità Giuridica Tributaria Degli Enti Collettivi Non Personificati», in *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*, vol. XXI, parte I, 1962, pp. 269-335.
- GIOVANNINI, Alessandro, *Soggettività Tributaria e Fattispecie Impositiva*, Cedam, Pádua, 1996.
- GOMES, Nuno Sá, «Os Sujeitos Passivos da Obrigação Tributária», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 196/198, 1975, pp. 7-58.
- GUTMANN, Daniel et alii, *Corporate Income Tax Subjects*, IBFD, Amesterdão, 2015.

- HARRIS, Peter, *Corporate Tax Law: Structure, Policy and Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, 2013.
- JARACH, Dino, *O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1989.
- LAVAGNA, Carlo, «Teoria dei Soggetti e Diritto Tributario», in *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*, vol. xx, parte 1, 1961, pp. 3-19.
- MARTINEZ, Pedro Soares, *Da Personalidade Tributária*, 2.ª ed., Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1969.
- MICHEL, Gian Antonio, «Soggettività Tributaria e Categorie Civilistiche», in *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*, n.º 3, 1977, pp. 419-438.
- MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009.
- NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998.
- NABAIS, José Casalta, *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.ª ed., Almedina, Coimbra, 2021.
- NABAIS, José Casalta, «A Centralidade do Facto Tributário e a sua Limitada Consideração na Jurisprudência», in *Revista Jurídica Portuguesa*, n.º especial, 2022, pp. 72-97.
- PALMA, Clotilde Celorico, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, 2015.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 6.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018.
- PIRES, José Maria Fernandes, *et alii, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015.
- ROCHA, Joaquim Freitas da/SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica*, Almedina, Coimbra, 2019.
- SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- SEQUEIRA, Elsa Vaz de, «Da distinção entre Contitularidade de Direitos e Concorrência de Direitos», in *Estudos Dedicados ao Professor Doutor Bernardo da Gama Lobo Xavier*, vol. II, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2015, pp. 39-70.
- SEQUEIRA, Elsa Vaz de, *Teoria Geral do Direito Civil: Princípios Fundamentais e Sujeitos*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2020.
- SILVA, Suzana Tavares, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2013.
- SIMÕES, A. A. Galhardo, «Subsídios para um Conceito Jurídico de Contribuinte e outros Estudos», in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 29, 1964.
- TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. 1, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 1993.
- TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario*, vol. 1, 14.ª ed., Utet, Milão, 2021.
- TESORO, Giorgio, *Principi di Diritto Tributario*, Macri, Bari, 1938.
- TSCHURTSCHENTHALER, Johanna, *Les Entités Dépourvues de la Personnalité Morale en Droit Fiscal*, Legitech, Bertrange, 2021.

- VASQUES, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, Coimbra, 2008.
- VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018.
- VASQUES, Sérgio, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, Coimbra, 2020.
- XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, vol. 1, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1981.