

■ COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA ■

# INSOLVÊNCIA E PROCESSO TRIBUTÁRIO

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

MAIO 2019

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



**Diretor do CEJ**

**João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro**

**Diretores Adjuntos**

**Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador**

**Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto**

**Coordenador do Departamento da Formação**

**Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador**

**Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais**

**Helena Leitão, Procuradora da República**

**Grafismo**

**Ana Caçapo - CEJ**

**Capa**

**Edifício do CEJ**

**Foto**

**Vítor Pimenta**



---

A matéria da insolvência atravessa todas as jurisdições.

No âmbito do processo tributário levantam-se problemas específicos e é sobre eles que se abriu campo à discussão e análise numa acção de formação organizada pelo Centro de Estudos Judiciários em Junho de 2018.

E como a política editorial do CEJ passa pela ideia de que este tipo de formação não se esgota em si mesmo e só se completa efectivamente quando se conseguem reunir os textos e se disponibilizam para toda a Comunidade Jurídica, eis que surge o presente e-book.

Fica um especial agradecimento a todos/as os/as autores/as que colaboram com o CEJ nas acções de formação e na publicação dos e-books, cuja utilidade é diariamente confirmada com a sua leitura e utilização por aqueles/as a quem se destinam em primeira linha (juízes/as e magistrados/as do Ministério Público), mas também por Advogados/as, Juristas e Estudantes.

(ETL)

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## Ficha Técnica

**Nome:**

Insolvência e Processo Tributário

**Jurisdição Administrativa e Fiscal:**

Margarida Reis – Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição

Marta Cavaleira – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ<sup>1</sup>

Fernando Martins Duarte – Juiz Desembargador e Docente do CEJ<sup>2</sup>

Ana Carla Duarte Palma – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ<sup>3</sup>

Cristina Flora – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

**Coleção:**

Formação Contínua

**Plano de Formação 2017/2018:**

Insolvência e processo tributário – 28 de junho de 2018 ([programa](#))

**Conceção e organização:**

Margarida Reis

**Intervenientes:**

Catarina Serra – Professora da Escola de Direito da Universidade do Minho

Carlos Valentim – Juiz de Direito, Tribunal Tributário de Lisboa

Cidália Mota Lopes – Professora Coordenadora do ISCAC – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Ana Cristina dos Santos Arromba Dinis – Professora Convidada da Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

Miguel Pestana de Vasconcelos – Professor Associado com Agregação e Diretor da Faculdade de Direito da Universidade do Porto

**Revisão final:**

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Filipe Alves – Departamento da Formação do CEJ

Lucília do Carmo – Departamento da Formação do CEJ

**Notas:**

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

---

<sup>1</sup> Desde fevereiro de 2018.

<sup>2</sup> Desde abril de 2018.

<sup>3</sup> Desde setembro de 2018.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos/as seus/suas Autores/as não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

#### Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.  
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet: <URL:>. ISBN.

#### Exemplo:

**Direito Bancário** [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet: <URL: [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito\\_Bancario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf).

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 08/05/2019	

# Insolvência e Processo Tributário

## Índice

<b>1. Evolução recente do Direito da Insolvência em Portugal – Aspectos de relevo para o Direito Tributário e Fiscal</b>	9
Catarina Serra	
<b>2. A responsabilização dos administradores de insolvência pelas dívidas tributárias de sociedades insolventes</b>	35
Carlos Valentim	
<b>3. A tributação das sociedades insolventes</b>	39
Cidália Mota Lopes e Ana Cristina dos Santos Arromba Dinis	
<b>4. O regime dos créditos tributários na falência, insolvência e recuperação da empresa no Direito português. Uma evolução conturbada</b>	91
Miguel Pestana de Vasconcelos	

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

**1.**

**Evolução recente do  
Direito da Insolvência  
em Portugal – Aspectos  
de relevo para o Direito  
Tributário e Fiscal**

**Catarina Serra**



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## 1. EVOLUÇÃO RECENTE DO DIREITO DA INSOLVÊNCIA EM PORTUGAL – ASPECTOS DE RELEVO PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL

Catarina Serra\*

1. Introdução As alterações legislativas ao Direito da Insolvência no período de 2017/2018.
  2. A Lei n.º 8/2018, de 2 de Março: o RERE.
    - 2.1. Os benefícios fiscais do RERE.
      - 2.1.1. A extensão (condicional) dos benefícios fiscais aplicáveis no quadro do processo de insolvência e do PER.
      - 2.1.2. A presunção de reconhecido interesse económico do acordo de reestruturação.
      - 2.1.3. A admissibilidade de créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa.
    - 2.2. Os efeitos do RERE sobre os processos e os créditos tributários (ou vice-versa).
      - 2.2.1. A posição da AT como garante da legalidade e como representante dos titulares de créditos tributários (como “credora”).
      - 2.2.2. Os efeitos do acordo sobre os créditos tributários e os efeitos do depósito do acordo sobre os processos tributários.
  3. A Lei n.º 8/2018, de 2 de Março (conclusão): a nova regra da responsabilidade tributária subsidiária.
- Principais abreviaturas  
Bibliografia consultada  
Vídeo

### 1. Introdução As alterações legislativas ao Direito da Insolvência no período de 2017/2018

Entre 2017 e 2018 o Direito da Insolvência foi sujeito a quatro alterações legislativas, cujo impacto se estende a outros ramos do Direito, designadamente o Direito Tributário e Fiscal.

Em 2017, o DL n.º 79/2017, de 30 de Junho, modificou, em aspectos dispersos, os regimes do processo de insolvência e do PER e criou um (aparentemente) novo processo pré-insolvental dirigido aos sujeitos que não são titulares de empresas – o PEAP<sup>1</sup>.

Em 2018, as alterações foram levadas a cabo em três tempos. A Lei n.º 6/2018, de 22 de Fevereiro, disponibilizou o estatuto da nova carreira profissional de mediador de recuperação de empresas: o EMRE<sup>2</sup>. A Lei n.º 7/2018, de 2 de Março, introduziu, como medida avulsa de reestruturação de empresas, um regime destinado à conversão de créditos em capital: o RJCCC<sup>3</sup>. Finalmente, a Lei n.º 8/2018, de 2 de Março, criou o regime extrajudicial de recuperação de empresas (RERE) e, entre outras medidas com impacto no Direito Tributário e Fiscal, aditou uma nova regra de responsabilidade tributária subsidiária.

\* Professora da Escola de Direito da Universidade do Minho, Juíza Conselheira do STJ.

<sup>1</sup> Sobre estas alterações em geral cfr. CATARINA SERRA, *Lições de Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, 2018, pp. 32 e seguintes. Sobre a razão pela qual se diz que o PEAP é *aparentemente* novo cfr. ob. cit., pp. 581 e seguintes.

<sup>2</sup> Sobre estas alterações, desenvolvidamente, CATARINA SERRA, *Lições de Direito da Insolvência*, cit., pp. 510 e seguintes.

<sup>3</sup> Sobre estas alterações, desenvolvidamente, CATARINA SERRA, *Lições de Direito da Insolvência*, cit., pp. 530 e seguintes.

Tendo em consideração o contexto em que se realiza este estudo<sup>4</sup>, seria inoportuno empreender a tarefa de apresentar detalhadamente todas as alterações. Assim sendo, opta-se por concentrar a atenção na última lei, não só por causa da nova regra de responsabilidade tributária que ela contém, mas também porque o RERE encerra, em si mesmo, disposições importantes em matéria de Direito Tributário e Fiscal.

## 2. A Lei n.º 8/2018, de 2 de Março: o RERE

Para compreender as normas do RERE com relevo para o Direito Tributário e Fiscal, há que saber, primeiro, o que é o RERE<sup>5</sup>.

Para o descrever rapidamente seriam suficientes três palavras: *regime*, *dual*, *ónus*. Mas é conveniente desenvolver.

Em primeiro lugar, quando se diz que o RERE é um *regime* quer-se dizer-se que ele não é um processo, distinguindo-se, logo aqui, do processo (judicial) de insolvência e do processo (híbrido, isto é, extrajudicial e judicial) que é o PER. Quer-se dizer ainda que, como se depreende do seu nome, ele é um regime *extrajudicial*, *de reestruturação* (logo, *pré-insolvencial*) e aplicável exclusivamente a *empresas*.

Em segundo lugar, quando se diz que o RERE é um regime *dual* quer-se dizer que ele se desdobra em dois regimes especiais: o regime da negociação do acordo de reestruturação (abreviadamente: regime da negociação), que se dirige ao fim que está explícito no seu nome, e o regime do acordo de reestruturação (abreviadamente: regime do acordo), em que o acordo preexiste e o que se pretende é apenas enquadrar a sua execução no RERE.

Em terceiro lugar, dizer que o RERE tem a natureza de um *ónus* significa que é possível configurá-lo como um “dever livre”, assente no binómio “prática de certo acto/produção de certas vantagens”. O acto em causa é o registo, na Conservatória do Registo Comercial, do protocolo de negociação ou do acordo de reestruturação, consoante esteja em causa, respectivamente, o regime da negociação ou o regime do acordo. As vantagens – as vantagens do RERE – são os efeitos jurídicos que decorrem da sujeição da empresa e dos seus credores ao regime: o grupo constituído pelos efeitos processuais (cfr. artigo 11.º do RERE), pelos efeitos substantivos (cfr. artigo 12.º do RERE) e pela suspensão do prazo para a apresentação à insolvência (cfr. artigo 13.º do RERE) e o grupo constituído pelos efeitos processuais (cfr. artigo 25.º do RERE), pelos efeitos fiscais (cfr. artigo 27.º do RERE) e pelos efeitos substantivos (cfr. artigo 28.º do RERE), consoante esteja em causa, respectivamente, o regime da negociação ou o regime do acordo.

<sup>4</sup> O estudo foi desenvolvido para a (e apresentado) na Acção de Formação Contínua “Insolvência e Processo Tributário”, organizada pelo Centro de Estudos Judiciários e realizada em Lisboa, no dia 28 de Junho de 2018.

<sup>5</sup> Sobre o RERE em geral cfr. CATARINA SERRA, *Lições de Direito da Insolvência*, cit., pp. 485 e seguintes, e, ainda mais desenvolvidamente, CATARINA SERRA, *Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas – Análise (e) Crítica*, Coimbra, Almedina, 2018.

Não pode omitir-se uma última nota, muito importante: o protocolo de negociação e o acordo e reestruturação vinculam apenas as partes (cfr. artigo 406.º, n.º 2, do CC e artigo 23.º, n.º 1, do RERE), ou seja, a empresa e os credores que aceitem participar no RERE; consequentemente, todos estes efeitos (do depósito do protocolo e do depósito do acordo) são efeitos *inter partes*.

Se o RERE terá êxito saber-se-á no futuro. Por enquanto, é legítimo ter algumas reservas. À primeira vista, as vantagens do RERE são insuficientes para suscitar um interesse significativo por parte das empresas, sobretudo quando comparadas com as do PER. Sendo quase todas as vantagens exclusivas das empresas, com a (honrosa) exceção dos benefícios fiscais, muito menos será de esperar uma grande adesão (necessariamente voluntária) por parte dos credores.

## 2.1. Os benefícios fiscais do RERE

Como se referiu, uma das vantagens do RERE reside na previsão de certos benefícios fiscais.

Os benefícios fiscais são, como se sabe, “medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (cfr. artigo 2.º, n.º 1, do EBF). Eles originam sempre a perda de receitas fiscais, constituindo, por outras palavras, verdadeiras “despesas fiscais” (cfr. artigo 2.º, n.º 3, do EBF). Se legislador os consagrou é porque considerou que os interesses públicos relacionados com a recuperação de empresas e o desenvolvimento da economia deviam prevalecer sobre os interesses públicos de natureza exclusivamente patrimonial ou financeira do Estado e entidades equiparadas.

Os benefícios fiscais do RERE são de três tipos. Trata-se, em primeiro lugar, das isenções de tributação em IRS e IRC, em IS e em IMT, por extensão (condicional) dos benefícios fiscais aplicáveis no quadro do processo de insolvência e do PER. Trata-se, em segundo lugar, da (maior) possibilidade de dedução de prejuízos em sede de IRC, por via da presunção legal de reconhecido interesse económico do acordo de reestruturação. Trata-se, por fim, da possibilidade de certos créditos serem considerados como créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa. Os primeiros estão regulados no artigo 27.º do RERE e o terceiro fora do RERE mas produzem-se todos por força do depósito do acordo de reestruturação, configurando, portanto, vantagens exclusivas do regime do acordo.

### 2.1.1. A extensão (condicional) dos benefícios fiscais aplicáveis no quadro do processo de insolvência e do PER

O artigo 27.º, n.º 1, do RERE determina que são extensíveis, em determinadas condições, ao RERE as normas do CIRE que isentam certos rendimentos de IRS e de IRC e admitem a dedução do valor dos créditos como custos ou perdas do exercício para efeitos de IRS ou IRC (cfr. artigo

268.º do CIRE), isentam certos actos de IS (cfr. artigo 269.º do CIRE) e isentam certas transmissões onerosas de bens imóveis de IMT (cfr. artigo 270.º do CIRE).

Antes de tratar dos requisitos que condicionam a aplicabilidade das normas mencionadas, há que advertir que esta extensão, como qualquer extensão, pressupõe a interpretação – uma interpretação adaptada – destas normas e não pode ser feita sem cuidados.

Veja-se, por exemplo, que não será, em princípio, possível aplicar ao RERE o disposto na norma do artigo 268.º, n.º 1, do CIRE, dada a exiguidade da sua hipótese. A norma, na sua redacção actual [dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro (LOE para 2018)<sup>6</sup>], estatui que “[o]s rendimentos e ganhos apurados e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor, da cessão de bens e direitos dos credores e da venda de bens e direitos, *em processo de insolvência que prossiga para liquidação*, estão isentos de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor”<sup>7</sup>. A natureza do RERE é manifestamente incompatível com o circunstancialismo descrito na norma<sup>8</sup>.

Em contrapartida, depois de alguma ponderação, propende-se para a aplicação ao RERE da al. a) do artigo 269.º do CIRE, dispondo sobre a isenção de IS nas “modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos *créditos sobre a insolvência*”<sup>9</sup>. Estes correspondem / reconduzem-se à maioria dos créditos que são regulados / modificados num plano de recuperação / num acordo de reestruturação e não se compreenderia que não se lhes aplicasse a isenção. A categoria que se opõe a créditos sobre a insolvência – de créditos sobre a massa insolvente –, essa, sim, é insusceptível de recondução a quaisquer créditos que existam fora do processo de insolvência (pressupondo, desde logo, a constituição da massa insolvente), mas, justamente, fica excluída do âmbito de aplicação da norma.

<sup>6</sup> Segundo a Resolução do Conselho de Ministros n.º 81/2017, de 8 de Junho de 2017, os objectivos propostos eram, primeiro, o de fazer com que a isenção abrangesse também os ganhos apurados na dação em cumprimento ou cessão de um bem imóvel do devedor, pessoa colectiva que se dedica à actividade de compra para revenda, bem como as mais-valias realizadas com a venda de bens e direitos em processo de insolvência e, segundo, o de harmonizar a nomenclatura do CIRE com a nomenclatura adoptada pelo CIRC.

<sup>7</sup> Itálicos nossos.

<sup>8</sup> Em contrapartida, não há impedimento à aplicação do n.º 2 e do n.º 3 do artigo 268.º do CIRE. Diga-se, a propósito, que o n.º 3 determina que “[o] valor dos créditos que for objecto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação é considerado como custo ou perda do respectivo exercício para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas”. Este benefício obedece a uma lógica semelhante à das normas que regulam os efeitos da incobrabilidade dos créditos, nomeadamente a do artigo 41.º, n.º 1, do CIRC, onde se determina que, em certas condições, os créditos podem ser directamente deduzidos como gastos ou perdas do período de tributação em sede de IRC. A diferença está em que, no caso do primeiro benefício, a “incobrabilidade” do crédito resulta de um acto voluntário dos credores enquanto, no artigo 41.º, n.º 1, do CIRC e em normas do mesmo tipo, a “incobrabilidade” do crédito resulta de uma genuína impossibilidade de cobrança. Tratar-se-á o (este) regime dos créditos incobráveis adiante, uma vez que também ele foi objecto de alterações pela Lei n.º 8/2018, de 2 de Março.

<sup>9</sup> Itálicos nossos.

Ainda relativamente à isenção de IS (cfr. artigo 269.º do CIRE<sup>10</sup>) e à isenção de IMT (cfr. artigo 270.º do CIRE), note-se, em geral, que, por um lado, os respectivos beneficiários são sempre os sujeitos passivos do imposto, ou seja, consoante os casos, a empresa, os credores ou os terceiros, designadamente os terceiros adquirentes nas hipóteses previstas na al. e) do artigo 269.º e no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE. Advirta-se, por outro lado, que a enumeração dos actos isentos de IS e das transmissões isentas de IMT tem carácter taxativo, como é natural atendendo a que estão em causa benefícios fiscais<sup>11</sup>.

Em particular no que toca à isenção de IMT prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE<sup>12</sup>, cumpre salientar que estão isentas de IMT não apenas as transmissões da empresa ou de estabelecimentos da empresa mas igualmente as transmissões dos imóveis que integrem a empresa ou o estabelecimento<sup>13</sup>.

A questão foi muito discutida mas acabou por vingar, na jurisprudência, a tese de que a isenção devia aplicar-se também às vendas e permutas de imóveis pertencentes à empresa<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> O artigo 269.º do CIRE foi também alterado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro (LOE para 2018). Esta revogou a al. b), que isentava de IS os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações do capital, e aditou a al. g), passando a norma a isentar de IS os actos de constituição ou prorrogação de garantias. Ao contrário do que pode parecer, a revogação da al. b) não corresponde, na prática, à supressão de um benefício fiscal. Tal teria sido difícil de compreender tendo em conta a criação, pouco tempo depois, mas já previsível, do RJCCC (cfr. Lei n.º 7/2018, de 2 de Março), regime que, como se viu, visa favorecer a conversão de créditos em capital. Tratou-se, isso sim, de harmonizar, finalmente, a norma do CIRE com a legislação fiscal: a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (LOE para 2010) já acabara com a sujeição a IS do aumento de capital bem como da constituição de sociedades (através da revogação das verbas 26.3 e 26.1 da TGIS) pelo que não fazia sentido consagrar aquela isenção. Como se sabe, a conversão de créditos em capital pressupõe um aumento de capital que é genericamente considerado um aumento por entradas em espécie. Quanto ao aditamento da al. g), a medida é bem-vinda, tendo em conta que o fim destas normas de isenção fiscal é a promoção da recuperação.

<sup>11</sup> Cfr., neste sentido também, LUÍS CARVALHO FERNANDES / JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado. Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE) Anotado. Legislação Complementar*, Lisboa, *Quid Juris*, 2015 (3.ª edição), pp. 919 e 920.

<sup>12</sup> Subiste um benefício fiscal relativo à isenção de IMT aplicável em processo de insolvência mas não extensível ao RERE (nem, aliás, a processos / regimes diferentes do processo de insolvência). É o benefício previsto no artigo 8.º, n.º 1, do CIMT, isentando de IMT “as aquisições de imóveis por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente por aquelas dominado (...) efectuadas em processo de falência ou de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas”.

<sup>13</sup> O imóvel transmitido deve, em qualquer caso, integrar-se na universalidade da empresa ou do estabelecimento, ficando excluídas da isenção as transmissões de imóveis pertencentes a não titulares de empresas. Cfr. neste sentido, por exemplo, o Acórdão do STA de 3 de Julho de 2013, Proc. 0765/13 (Relatora: FERNANDA MAÇÃS).

<sup>14</sup> Cfr., entre muitos outros, os Acórdãos do STA de 25 de Outubro de 2017, Proc. 0210/17 (Relatora: ANA PAULA LOBO), de 4 de Outubro de 2017, Proc. 0234/17 (Relator: ASCENSÃO LOPES), de 31 de Maio de 2017, Proc. 0930/15 (Relator: FONSECA CARVALHO), de 29 de Março de 2017, Proc. 01521/15 (Relatora: DULCE NETO), de 15 de Fevereiro de 2017, Proc. 0793/16 (Relator: FRANCISCO ROTHES), de 1 de Fevereiro de 2017, Proc. 0724/16 (Relator: ARAGÃO SEIA), de 25 de Janeiro de 2017, Proc. 01159/16 (Relator: FRANCISCO ROTHES), de 16 de Março de 2016, Proc. n.º 0788/14 (Relator: PEDRO DELGADO), de 20 de Janeiro de 2016, Proc. 01350/15 (Relator: FRANCISCO ROTHES), de 18 Novembro de 2015, Proc. 0575/15 e Proc. 01067/15 (Relator: PEDRO DELGADO), de 11 de Novembro de 2015, Proc. 0968/13 (Relator: PEDRO DELGADO), Acórdão do STA de 17 de Dezembro de 2014, Proc. 01085/13 (Relatora: ANA PAULA LOBO), Acórdão do STA de 3 de Julho de 2013, Proc. 0765/13 (Relatora: FERNANDA MAÇÃS). Dando conta de alguma desta e de outra jurisprudência, cfr. JOSÉ VERAS, “A insolvência na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo”, in: AA. VV., *Insolvência e Contencioso tributário*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, Coleção Formação Contínua, 2017, p. 59 (disponível em:

[http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Insolvencia\\_CTributario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Insolvencia_CTributario.pdf)). Note-se que o Acórdão do STA n.º 3/2017, de 29 de Maio de 2017, uniformizou já a jurisprudência no sentido de que “[a] isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do artigo 270.º do CIRE [se] aplica, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do ativo de sociedade insolvente, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de

Sustentou-se que essa era a interpretação mais conforme à intenção legal de “fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador, dando 'um bónus' a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente – *compre estes bens que compra mais barato porque não tem de pagar o IMT que seria devido na aquisição de um imóvel similar fora do processo de insolvência*”, não fazendo realmente diferença, para estes efeitos, “que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam [ou] que se esteja a vender bens que integravam o seu património mas não eram utilizados no seu giro comercial”<sup>15 16</sup>.

Esta é, de facto, a interpretação mais razoável, ponderando todos os interesses mercedores de tutela e, ao contrário do que possa parecer, não viola o disposto no artigo 162.º, n.º 1, do CIRE, isto é, a regra da preferência da alienação da empresa como um todo. Quer dizer: não é a extensão do benefício fiscal à venda isolada que faz com a venda total não possa ter lugar; a venda isolada continuará, da mesma forma, a ocorrer apenas quando a venda total não for possível ou não apresente vantagem relativamente à venda isolada, como admitido naquela norma. Diga-se, por fim, que a interpretação extensiva das normas que estabelecem benefícios fiscais é expressamente admitida pelo artigo 10.º do EBF, não podendo, por isso, o silêncio da norma relativamente a estas últimas transmissões, constituir argumento para contrariar aquela interpretação.

Como se disse, a extensão destes efeitos fiscais está subordinada, no RERE, a certas condições. A primeira é uma condição de carácter geral, que se impõe, *mutatis mutandis*, em todas as situações em que sejam aplicáveis os benefícios fiscais. Concretizando, no caso do RERE, os rendimentos, a redução, os actos e as transmissões em causa devem resultar de ou corresponder a medidas previstas no acordo de reestruturação<sup>17</sup>. Já as restantes condições são especiais, isto é, valem apenas no contexto do RERE.

A primeira condição especial (substantiva) é a de que o acordo compreenda a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, trinta por cento do total do passivo não subordinado da empresa (cfr. artigo 27.º, n.º 1, *in fine*, do RERE). A ela junta-se uma segunda

---

pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”. Cfr. o Acórdão do STA (Uniformização de Jurisprudência) n.º 3/2017, de 29 de Março de 2017, Proc. 01521/15 (Relatora: DULCE NETO) (disponível em <http://www.dgsi.pt>).

<sup>15</sup> Cfr. o já referido Acórdão do STA de 17 de Dezembro de 2014, Proc. 01085/13 (Relatora: ANA PAULA LOBO) (itálicos do Acórdão e interpolação nossa).

<sup>16</sup> Também a AT inflectiu, entretanto, a sua posição inicial, reconhecendo que a isenção de IMT não dependia da coisa vendida, permutada ou cedida abranger a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento, incluindo, também, os actos de venda, permuta ou cessão, de forma isolada, de bens imóveis da entidade insolvente ou objecto de processo de revitalização. Cfr. Circular n.º 4/2017, de 10 de Fevereiro de 2017 (disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Pages/circulares-at.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Pages/circulares-at.aspx)).

<sup>17</sup> Tal como, nos restantes casos, resultar de ou corresponder a medidas previstas no plano de insolvência ou no plano de pagamentos aos credores do processo de insolvência ou no plano de recuperação do PER.

condição especial (formal), reveladora de que, na realidade, existem mais duas condições especiais (substantivas) do acordo.

Exige a lei que a vocação do acordo para a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, trinta por cento do total do passivo não subordinado da empresa seja certificada por um ROC (cfr. artigo 27.º, n.º 3, do RERE). Ora, no documento certificativo, o ROC deve certificar não apenas este facto mas ainda que, por força do acordo, se produzirá um aumento da proporção do activo sobre o passivo e que, por força do acordo, o valor do património líquido da empresa será superior ao montante do capital social.

Partindo do princípio de que um ROC não certificará aquilo que não se verifica, o alcance da certificação demonstra que, para a extensão dos efeitos fiscais ao RERE, o acordo deve cumprir, na realidade, não um, mas três requisitos substanciais<sup>18</sup>: é ponto assente que tem de compreender a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, trinta por cento do total do passivo não subordinado da empresa mas tem ainda de ser apto a produzir um aumento da proporção do activo sobre o passivo e a assegurar a superioridade do valor do património líquido da empresa sobre o montante do capital social.

A intenção será a de que os efeitos fiscais só se produzam quando o esforço de reestruturação for sério e sólido – sério e sólido nos seus objectivos e no seu alcance –, o que bem se compreende. Mas o legislador devia (e podia<sup>19</sup>), não obstante, ter sido mais claro.

Duas últimas observações se impõem.

Uma respeita ao facto de o primeiro requisito – de que o acordo compreenda a reestruturação de créditos correspondentes a trinta por cento do total do passivo não subordinado – poder ser dispensado. A AT pode determinar, a requerimento fundamentado de algum subscritor do acordo, que aquelas normas se estendem apesar de isso não se verificar (cfr. artigo 27.º, n.º 2, do RERE).

A outra respeita ao facto de a extensão dos benefícios fiscais não aproveitar, em regra, aos titulares de créditos subordinados e à empresa, em relação a tais créditos; só aproveita se e quando houver uma autorização específica da AT (cfr. artigo 27.º, n.º 4, do RERE). Não há dúvida de que, pelo menos neste último caso, os benefícios não podem ser considerados automáticos no sentido do artigo 5.º, n.º 1, do EBF, dependendo a sua produção de um acto de reconhecimento pela AT<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> O disposto no artigo 8.º, n.º 5, do RERE, referindo-se ao direito de a AT aceder aos documentos arquivados na Conservatória de Registo Comercial para efeitos da “verificação dos pressupostos necessários à produção dos efeitos previstos no artigo 27.º”, ou seja, usando o plural, aponta na mesma direcção.

<sup>19</sup> Como se verá, foi mais claro quanto à produção de outros efeitos fiscais, regulados adiante na norma e mesmo fora do RERE.

<sup>20</sup> A qualificação pode ser mais duvidosa nos restantes casos. As condições impostas tornam difícil sustentar que os benefícios se produzem *ope legis*, isto é, são automáticos. Poderá dizer-se que o legislador não conferiu, de facto, à AT um poder vinculado ou discricionário relativamente à sua concessão? Só assim poderiam eles ser considerados automáticos [cfr., neste sentido, o Acórdão do STA de 14 de Março de 2018, Proc. 01044/17 (Relatora: ANA PAULA LOBO)]. Note-se, de qualquer modo, quanto à isenção de IMT, que o artigo 10.º, n.º 8, al. d), do CIMT admite que sejam de reconhecimento automático as isenções de IMT “constantes de legislação extravagante”.

### 2.1.2. A presunção de reconhecido interesse económico do acordo de reestruturação

No artigo 27.º, n.º 5, do RERE está contida outra regra com relevância fiscal. Consagra-se aí uma presunção – a presunção de que os acordos de reestruturação que as partes decidam submeter ao RERE e cumpram o disposto nos n.ºs 1 a 3 da norma revestem reconhecimento interesse económico para efeitos do artigo 52.º, n.º 12, do CIRC.

A consagração desta presunção permite evitar a limitação estabelecida no artigo 52.º, n.º 8, do CIRC, o que significa que, sem o ónus de provar coisa alguma, a empresa pode deduzir os prejuízos fiscais em sede de IRC, nos termos do n.º 1 do artigo 52.º do CIRC<sup>21</sup>, mesmo quando tenha havido uma alteração da titularidade de mais de cinquenta por cento do capital social ou da maioria dos direitos de voto, à data do termo do período de tributação em que é efetuada a dedução.

A presunção está, no entanto, dependente da reunião das mesmas condições que se impõem para a aplicação dos benefícios fiscais referidos atrás, exigindo-se, no artigo 27.º, n.º 5, do RERE, que os acordos “cumpram o disposto nos n.ºs 1 a 3”. Esta formulação do condicionamento confirma a impressão / convicção de que são três (e não um) os requisitos substanciais exigidos para a produção dos efeitos fiscais (o acordo compreender a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, trinta por cento do total do passivo não subordinado da empresa; produzir-se, por força do acordo, um aumento da proporção do activo sobre o passivo; e o valor do património líquido da empresa tornar-se, por força do acordo, superior ao montante do capital social).

Remetendo-se para o disposto nos n.ºs 1 a 3 do artigo 27.º do RERE, a primeira condição será, também aqui, dispensável, nos termos do n.º 2 da norma.

### 2.1.3. A admissibilidade de créditos incobráveis e de créditos de cobrança duvidosa

Já fora do RERE propriamente dito, mas podendo ainda ser visto como uma vantagem (embora não exclusiva) do RERE, encontra-se, por fim, a possibilidade de certos créditos serem dados, no RERE, como créditos incobráveis ou como créditos de cobrança duvidosa, à imagem daquilo que acontecia no âmbito do processo de insolvência e do PER.

A mesma Lei n.º 8/2018, de 2 de Março, que criou o RERE, modificou a disciplina dos créditos incobráveis e de cobrança duvidosa, passando o artigo 41.º, n.º 1, al. g), do CIRC e o artigo 78.º-A, n.º 4, al. e), do CIVA, a determinar que, quando for celebrado e depositado na Conservatória do Registo Comercial acordo sujeito ao RERE que cumpra os requisitos do artigo 27.º, n.º 3, do RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito, o crédito é considerado como incobrável ou de cobrança duvidosa, podendo o credor, respectivamente,

<sup>21</sup> Este determina que os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação anteriores, à exceção dos sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial ou industrial e que estejam abrangidos pelo DL n.º 372/2007, de 6 de Novembro, os quais podem fazê-lo em um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores.

conseguir que o crédito seja directamente considerado gasto ou perda do período de tributação em sede de IRC ou deduzir o IVA respeitante ao crédito<sup>22</sup>.

Por outras palavras: é admissível que os créditos sejam considerados incobráveis ou de cobrança duvidosa no contexto do RERE, desde que, mais uma vez, sejam observados os requisitos que condicionam a produção dos benefícios fiscais anteriormente vistos (cfr. artigo 27.º, n.ºs 1 e 5, do RERE).

Quanto a estes requisitos assinala-se, no entanto, uma significativa diferença na formulação das normas. Na norma do artigo 27.º, n.º 5, do RERE exige-se que o acordo “cumpra o disposto nos n.ºs 1 a 3 [do artigo 27.º]”. Ora, tanto no artigo 41.º, n.º 1, al. g), do CIRC como no artigo 78.º-A, n.º 4, al. e), do CIVA aquilo que se exige é que o acordo “cumpra com o disposto no n.º 3 [do artigo 27.º]”. Pode entender-se, então, que, no caso dos créditos incobráveis ou de cobrança duvidosa (*rectius*: para os créditos sejam considerados incobráveis ou de cobrança duvidosa) é *sempre* indispensável que se verifiquem *todas* as condições, não havendo possibilidade de aplicação do n.º 2 do artigo 27.º do RERE, isto é, de a AT determinar, a requerimento fundamentado de algum subscritor do acordo, que os efeitos se produzem apesar de o acordo não compreender a reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, trinta por cento do total do passivo não subordinado da empresa<sup>23</sup>.

Diga-se que, pouco tempo antes da alteração pela Lei n.º 8/2018, de 2 de Março, a Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro (LOE para 2018), havia alterado o artigo 41.º, n.º 1, do CIRC e o artigo 78.º-A, n.º 4, do CIVA, com o intuito de restringir as circunstâncias em que, em cada situação, os créditos são susceptíveis de ser considerados irrecuperáveis<sup>24</sup>. Estas passaram a ser: no processo de insolvência típico, a declaração de insolvência com carácter limitado<sup>25</sup>, o

<sup>22</sup> Antes, estava contemplado nestas normas o SIREVE, elegendo como factor relevante para os créditos serem considerados incobráveis ou de cobrança duvidosa a celebração do acordo previsto no artigo 12.º do respectivo regime (DL n.º 178/2012, de 3 de Agosto). Estas normas foram revogadas pela mesma Lei n.º 8/2018, de 2 de Março. Como se sabe, o regime do SIREVE foi revogado pela Lei n.º 8/2018, de 2 de Março, sendo o RERE o seu sucedâneo funcional. Estranhamente, o legislador esqueceu-se de fazer as adaptações necessárias na norma do artigo 28.º-B, n.º 1, al. a), do CIRC (créditos de cobrança duvidosa). Isto não deve comprometer a aplicabilidade da disciplina ao RERE, devendo ser feita uma interpretação correctiva da norma: onde se lê a referência ao SIREVE deve ler-se uma referência ao RERE nos mesmos termos em que ela está feita no artigo 41.º, n.º 1, al. g), do CIRC. Um problema semelhante se verifica na norma do artigo 78.º, n.º 7, al. d), do CIVA, desta feita no que toca às regularizações em IVA por créditos considerados incobráveis, devendo valer o mesmo tipo de solução.

<sup>23</sup> Note-se que, para a dedução do IVA, a lei exige ainda, em geral, a intervenção de um ROC, que deverá certificar que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto (cfr. artigos 78.º, n.º 9, e 78.º-D, n.º 3, do CIVA). A dedução do IVA é efectuada, no entanto, pelo sujeito passivo sem necessidade de pedido de autorização prévia à AT, no prazo de dois anos a contar do primeiro dia do ano civil seguinte, reservando-se à AT a faculdade de controlar posteriormente a legalidade da pretensão do sujeito passivo (cfr. artigo 78.º-B, n.º 3, do CIVA). No que toca ainda ao IVA, recorde-se que existe o regime do “IVA de caixa”, que permite transpor o momento da exigibilidade do imposto a certos sujeitos passivos para o momento do recebimento total ou parcial do preço e pelo montante recebido (cfr. artigo 2.º, n.º 1, do DL n.º 71/2013, de 30 de Maio).

<sup>24</sup> Tratou-se, no fundo, de proceder à consagração legal (e à consolidação) das regras já aplicáveis à incobrabilidade dos créditos na sequência de várias informações vinculativas da AT, esclarecendo-se, definitivamente, o respectivo regime. Aquilo que, na prática, se exigia para o crédito ser considerado incobrável transcendia em muito os requisitos dispostos na lei. Cfr., sobre esta situação, SARA LUÍS DIAS, “A consideração de um crédito como incobrável por insolvência do devedor”, in: AA.VV., *Conferencias TributariUM*, Braga, AEDUM, 2013.

<sup>25</sup> Existe aqui um lapso (por “metonímia”). Aquilo que tem carácter limitado na situação em causa (ou seja, concluindo o juiz que o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e não estando essa satisfação de outra forma garantida, tal como previsto no artigo 39.º, n.º 1 do CIRE) não é a declaração de insolvência mas sim o incidente de qualificação

encerramento do processo por insuficiência de bens, ao abrigo da al. d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º do CIRE, ou a realização do rateio final do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito; no processo de insolvência que envolva um plano de insolvência ou no PER, a sentença de homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito<sup>26 27</sup>.

## **2.2. Os efeitos do RERE sobre os processos e os créditos tributários (ou vice-versa)**

### **2.2.1. A posição da AT como garante da legalidade e como representante dos titulares de créditos tributários (como “credora”)**

A AT desempenha um papel singular no RERE, desfrutando de poderes especiais, tanto no regime da negociação como no regime do acordo e seja quando actua na qualidade de garante da legalidade seja quando actua na qualidade de representante dos titulares de créditos tributários – (impropriamente) como “credora”<sup>28</sup>.

Na veste de garante de legalidade, ela é titular, no regime da negociação, do direito de aceder aos documentos arquivados na Conservatória do Registo Comercial para efeitos de verificação dos requisitos de que depende a produção dos efeitos fiscais do RERE (cfr. artigo 8.º, n.º 5, do RERE). No regime do acordo, ela é titular do poder de admitir que os efeitos fiscais se produzam mesmo que o acordo não compreenda a reestruturação de trinta por cento do total do passivo não subordinado (cfr. artigo 27.º, n.º 2, do RERE) e do poder de autorizar que os titulares de créditos subordinados e o devedor, em relação a tais créditos, beneficiem dos efeitos fiscais (cfr. artigo 27.º, n.º 4, do RERE) e é ainda, implicitamente, titular do ónus de provar que o acordo de reestruturação não tem reconhecido interesse económico (cfr. artigo 27.º, n.º 5, do RERE).

Em todos estes casos a AT aparece, não como “credora”, mas como garante da legalidade, ou seja, como entidade a quem cabe controlar e autorizar, em certas circunstâncias, a produção dos efeitos fiscais previstos no RERE. O direito da AT de aceder aos documentos arquivados na Conservatória do Registo Comercial, previsto no artigo 8.º, n.º 5, do RERE, é uma faculdade auxiliar do seu poder-dever geral de avaliar a seriedade e a solidez do esforço de recuperação, só devendo os efeitos fiscais produzir-se quando o esforço de reestruturação seja sério e sólido – sério e sólido quanto aos seus objectivos e à sua extensão.

---

de insolvência que eventualmente aí seja aberto – o incidente limitado de qualificação de insolvência (cfr. artigo 173.º do CIRE).

<sup>26</sup> Quanto a estas sentenças de homologação, deve entender-se, por razões óbvias, que aquilo que releva é o momento do respectivo trânsito em julgado.

<sup>27</sup> Note-se que, antes, era suficiente: no processo de insolvência, a declaração de insolvência com carácter limitado, o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos ou, quando existisse, a homologação judicial do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do CIRE; no PER, a homologação judicial do plano de recuperação previsto no artigo 17.º-F do CIRE.

<sup>28</sup> Note-se que é a lei que lhe atribui expressamente esta qualidade (cfr. artigo 14.º, n.º 3, do RERE).

Mas a AT ocupa também, no regime da negociação e no regime do acordo, a posição de representante dos titulares de créditos tributários, o que suscita o problema de saber como se e em que medida o RERE pode afectar estes créditos e os processos a eles respeitantes.

As normas em que o legislador se refere expressamente à AT naquela qualidade limitam-se a duas: a norma do artigo 8.º, n.º 6, do RERE, determinando que, sempre que seja titular de créditos sobre o devedor, a AT é obrigatoriamente informada do depósito do protocolo de negociação e do seu conteúdo, e a norma do artigo 14.º, n.º 3, do RERE, determinando que, sempre que seja “credora” do devedor ou com este mantenha acordo prestacional, a AT participa obrigatoriamente nas negociações a realizar ao abrigo do RERE, mesmo que não subscreva o protocolo de negociação, sem prejuízo do “estipulado” no artigo 30.º da LGT<sup>29</sup>.

A obrigação de informação da AT do depósito do protocolo de negociação e do seu conteúdo, prevista no artigo 8.º, n.º 6, do RERE, assume tal importância que o legislador determinou que o seu incumprimento gera a nulidade do protocolo de negociação bem como de todos os actos a ele inerentes (cfr. artigo 8.º, n.º 7, do RERE). Entre outras coisas, ela permite à AT tomar conhecimento do protocolo e ponderar uma eventual adesão<sup>30</sup>. Seja como for, a AT participa necessariamente nas negociações, como previsto no artigo 14.º, n.º 3, do RERE.

Esta participação (obrigatória) da AT levanta, fundamentalmente, duas questões: uma, quanto aos processos tributários, que é a de saber se eles são afectados (e, no caso afirmativo, em que termos) pelos efeitos processuais regulados no RERE; outra, por arrastamento, quanto aos créditos tributários, que é a de saber se eles podem ser modificados pelo acordo de reestruturação<sup>31</sup>.

### 2.2.2. Os efeitos do acordo sobre os créditos tributários e os efeitos do depósito do acordo sobre os processos tributários

Quanto à primeira questão, deve começar-se por esclarecer que o depósito do protocolo de negociação não produz efeitos necessários ou *ope legis*, a não ser o da suspensão do processo de insolvência (cfr. artigo 11.º, n.º 1, do RERE).

A lei prevê, não obstante, que as partes *acordem* sobre outros efeitos processuais (cfr. artigo 11.º, n.º 1, do RERE). Pode, portanto, acontecer que os processos tributários sejam suspensos, mas isso só quando a AT seja parte no protocolo de negociação e consinta em tal suspensão.

<sup>29</sup> A qualificação da AT como “credora” não é, como se disse, plenamente correcta e o uso da palavra “estipulado” é absolutamente desadequado.

<sup>30</sup> Depreende-se do artigo 21.º, n.º 2, do RERE que a comunicação à AT serve ainda interesses relacionados com a sua função de garante de legalidade, no âmbito dos efeitos fiscais regulados no artigo 27.º do RERE.

<sup>31</sup> Inclui-se nesta reflexão sobre os processos e os créditos tributários os processos instaurados e aos créditos detidos pela SS, dado que a lei lhe atribui o mesmo direito de informação (cfr. artigo 8.º, n.º 6, do RERE) e, sobretudo, o mesmo dever de participação nas negociações (cfr. artigo 14.º, n.º 3, do RERE). Seja como for, é razoavelmente consensual na jurisprudência portuguesa que os créditos da SS revestem natureza tributária. Cfr., por todos, o Acórdão do TRG de 18 de Junho de 2013, Proc. 4021/12.2TBGMR.G1 (Relatora: ROSA TCHING).

Exige a lei, por outro lado, no artigo 7.º, n.º 1, al. e), do RERE, que o protocolo de negociação contenha um acordo de não instauração, pelas partes, de determinados processos contra o devedor (processos judiciais de natureza executiva ou que visem privar o devedor da livre disposição dos seus bens ou direitos e processos de insolvência). A AT fica, então, sujeita à proibição de instauração de processos tributários sempre que seja – sendo suficiente que seja<sup>32</sup> – signatária do protocolo de negociação<sup>33</sup>. Este efeito (impeditivo) produz-se, em rigor, não por força do depósito do protocolo de negociação mas sim por força do próprio protocolo (contrato), que é, ele próprio, facto constitutivo de direitos e obrigações para as partes.

Os restantes efeitos processuais decorrem ou da celebração do acordo de reestruturação (cfr. artigo 11.º, n.º 2, do RERE), e sendo embora estes regulados ainda no regime da negociação, ou do depósito do acordo de reestruturação (cfr. artigo 25.º do RERE).

Os primeiros são a extinção dos processos executivos para pagamento de quantia certa e a manutenção da suspensão dos processos que se destinem a exigir o cumprimento de obrigações pecuniárias mas apenas dos que tenham sido suspensos ao abrigo de acordo entre as partes (cfr. artigo 11.º, n.º 2, do RERE)<sup>34</sup>, o que pressupõe que a AT seja parte no protocolo de negociação e tenha consentido na prévia suspensão.

Por fim, já no regime do acordo de reestruturação, a lei prevê que o depósito do acordo de reestruturação produza (novamente) a extinção dos processos executivos, declarativos ou de natureza cautelar que respeitem a créditos incluídos no acordo de reestruturação e dos processos de insolvência instaurados por sujeitos que sejam parte no acordo de reestruturação, mesmo que o crédito que funda o pedido não seja incluído no acordo (cfr. artigo 25.º, n.º 1, do RERE)<sup>35</sup>.

<sup>32</sup> Uma vez que este acordo é um elemento necessário do protocolo de negociação.

<sup>33</sup> A maioria da doutrina e da jurisprudência portuguesas entende que, no âmbito do processo de insolvência e do PER, em que o efeito impeditivo é automático e vincula todos os credores (cfr., respectivamente, artigo 88.º, n.º 1, e 17.º-E, n.º 1, do CIRE), não fica vedada a instauração de novos processos de execução fiscal após a declaração de insolvência / despacho de nomeação do administrador judicial provisório, determinando a norma do artigo 180.º, n.º 1, do CPPT somente a (subsequente) suspensão. Nesta conformidade, a AT poderá, por exemplo, iniciar novas execuções fiscais, com vista a reverter posteriormente tal processo contra os eventuais responsáveis subsidiários, devendo, no entanto, suspendê-las imediatamente após a sua instauração. Neste sentido, cfr., por exemplo, na doutrina, SARA LUÍS DIAS, “PER, insolvência e execução fiscal”, in: AA. VV., *Temas de Direito Tributário – Insolvência, taxas, jurisprudência do TEDH e do TJ*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, Coleção Formação Contínua, 2017, pp. 12 e seguintes (disponível em: [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TemasDireitoTributario2017\\_II.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TemasDireitoTributario2017_II.pdf)), e, na jurisprudência, o Acórdão do STA de 12 de Fevereiro de 2015, Proc. 0257/14 (Relator: ASCENSÃO LOPES). Seria tentador fazer valer o mesmo raciocínio no âmbito do RERE. Mas, em primeiro lugar, o artigo 180.º do CPPT não é aplicável ao RERE porque não está em curso uma acção em sentido próprio. Recorde-se que o artigo 180.º, n.º 1, do CPPT determina que “[p]roferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração”. Em segundo lugar, e mais importante, o efeito não é, no RERE, automático e vinculativo para todos os credores, só abrangendo a AT quando ela seja signatária do protocolo e não existindo, pois, as mesmas necessidades especiais de tutela que existem no processo de insolvência e no PER.

<sup>34</sup> Só podem – insiste-se – ser afectados os processos tributários que tenham sido suspensos. Outra coisa não faria sentido, dado que, além do resto, a norma prevê a *manutenção* da suspensão. Sobre as razões que exigem esta interpretação restritiva da norma cfr. CATARINA SERRA, *Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas – Análise (e) Crítica*, cit..

<sup>35</sup> Nota-se a repetição. Por essa razão (e outras) é aconselhável, no regime da negociação, que os processos não sejam extintos e se mantenham tão-só suspensos, aproveitando as partes a possibilidade que a lei lhes dá, no artigo

A extinção dos processos determinada nesta última norma está subordinada à condição de que os processos respeitem a créditos incluídos no (leia-se: modificados pelo) acordo de reestruturação. Saber se esta condição pode alguma vez considerar-se verificada quando estão em causa créditos tributários é um problema que obriga o intérprete a enfrentar a questão dos efeitos do RERE sobre os créditos tributários.

Ao fazer, no artigo 14.º, n.º 3, do RERE, expressa referência ao artigo 30.º da LGT, a lei pretenderá deixar claro que não é admissível que os créditos tributários sejam modificados pelo acordo de reestruturação, nem mesmo quando a AT subscreva o protocolo de negociação e participe, pois, de pleno direito (isto é, como signatário), nas negociações. Recorde-se que a norma remetida estabelece que “[o] crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária” (cfr. artigo 30.º, n.º 2, da LGT) e que “[o] disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial” (cfr. artigo 30.º, n.º 3, da LGT)<sup>36</sup>.

Caberá, porém, numa interpretação razoável o entendimento de que aquela inadmissibilidade abrange apenas as modificações que contendem com a substância dos créditos ou importam a sua compressão significativa (como a extinção e a redução<sup>37</sup>) e não já as que apenas sejam

11.º, n.º 2, do RERE, de acordarem nisso. Para mais esclarecimentos cfr. *Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas – enquadramento, análise (e) crítica*, Coimbra, Almedina, 2018 (em curso de publicação).

<sup>36</sup> O n.º 3 do artigo 30.º da LGT foi aditado pela Lei n.º 55/2010, de 31 de Dezembro. O aditamento inviabilizou a tese de que o interesse da recuperação prevalece sobre os princípios e as regras aplicáveis aos créditos tributários e de que, por isso, o plano de recuperação é susceptível de os modificar (incondicionalmente) na medida em que seja necessário à realização daquele interesse. Cfr., sobre a polémica, no âmbito do PER, e as soluções (encontradas e desejáveis), cfr. CATARINA SERRA, *Lições de Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, 2018, pp. 441 e seguintes. Cfr. ainda, a título principal sobre o tema, CATARINA SERRA, “Créditos tributários e princípio da igualdade entre os credores – Dois problemas no contexto da insolvência de sociedades”, in: *Direito das Sociedades em Revista*, 2012, n.º 8, pp. 75 e seguintes, CATARINA SERRA, “A evolução recente do Direito da Insolvência em Portugal – Enquadramento para uma discussão sobre o tema 'Insolvência e Contencioso tributário'”, in: AA. VV., *Insolvência e Contencioso tributário*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, Coleção Formação Contínua, 2017, pp. 22 e seguintes (disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Insolvencia\\_CTributario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Insolvencia_CTributario.pdf)), JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível”, in: CATARINA SERRA (coord.), *I Colóquio do Direito da Insolvência de Santo Tirso*, Coimbra, Almedina, 2014, pp. 181 e seguintes, HUGO LUZ DOS SANTOS, “Os créditos tributários e a criação de normas imperativas, no contexto do Direito da Insolvência: “das Prinzip Verantwortung” ou a ética da (ir)responsabilidade – Estudo realizado a partir da análise da jurisprudência recente dos tribunais superiores”, in: *Julgar*, 2014, 23, pp. 67 e seguintes, ANTÓNIO FONSECA RAMOS, “Os créditos tributários e a homologação do plano de recuperação”, in: CATARINA SERRA (coord.), *III Congresso de Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 361 e seguintes, ANTÓNIO FONSECA RAMOS, “Os créditos tributários e a homologação do plano de recuperação”, in: *Revista de Direito da Insolvência*, 2016, ano 0, pp. 267 e seguintes, SARA LUÍS DIAS, “A afectação do crédito tributário no plano de recuperação da empresa insolvente e no plano especial de revitalização”, in: *Revista de Direito da Insolvência*, 2016, ano 0, pp. 243 e seguintes, e INÉS PALMA RAMALHO / SOUSA, JOÃO SERRAS DE “Resposta à consulta pública relativa ao projeto de decreto-lei que altera o Código das Sociedades Comerciais e o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – Outras sugestões de alteração – O tratamento dos créditos tributários e a concretização das finalidades da reforma”, in: AA. VV., “Consulta Pública Programa Capitalizar – Resposta do Centro de Investigação em Direito Privado”, in: *Revista de Direito das Sociedades*, 2017, n.º 1, pp. 132 e seguintes.

<sup>37</sup> Parece seguro que “Fazenda Pública está legalmente impossibilitada de aceitar medidas que impliquem uma redução ou extinção dos seus créditos (uma tal decisão não cabe no domínio do espaço de valoração próprio, pois o legislador não deixou – nem o princípio da legalidade fiscal permitiria que deixasse – qualquer abertura para a discricionariedade), por mais que isso se possa revelar necessário e favorável à recuperação do insolvente” [cfr. SUZANA TAVARES DA SILVA / MARTA COSTA SANTOS, “Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência”, 2013 (disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/24784>) (ítálicos nossos)]. Ainda assim, distinguindo entre o valor nominal e o valor económico do crédito, LUÍS MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS [“A evolução do regime dos créditos tributários na falência/insolvência e na recuperação de empresas”, in: LUÍS MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS (coord.), *Falência, insolvência e recuperação de empresas – 1.º congresso de*

susceptíveis de alterar as condições, nomeadamente temporais, da sua satisfação (como a recalendarização ou o diferimento do pagamento, o fracionamento em prestações ou o alargamento destas)<sup>38</sup>, tanto mais que algumas delas são susceptíveis de recondução directa a medidas previstas na legislação especialmente aplicável<sup>39</sup>. No caso contrário, não faria sentido que a AT subscrevesse o protocolo de negociação ou o (subsequente) acordo de reestruturação: sendo exclusivamente de terceiros os créditos objecto de negociação e afectados pelo acordo de reestruturação, não haveria, em abstracto, interesse que justificasse ela ser parte no protocolo (como se prevê, *a contrario*, no artigo 14.º, n.º 3, do RERE<sup>40</sup>), ou no acordo.

---

*Direito Comercial das Faculdades de Direito da Universidade do Porto, de S. Paulo e de Macau*, Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2017, pp. 130 e seguintes (disponível em <https://www.cije.up.pt/download-file/1547>) entende que a indisponibilidade do crédito respeita ao seu valor económico e não ao seu valor nominal, pelo que a redução dos créditos tributários não contraria o princípio da indisponibilidade. Diz o autor que “a indisponibilidade do crédito não deve ser referida ao seu valor nominal, mas [à]quilo que ele vale como bem (e pelo qual esses créditos tenderão a ser transacionados). A redução do valor nominal do crédito para um montante inferior ao seu valor económico não consiste, para este efeito, na sua disposição”. Os argumentos são retomados pelo autor em *Recuperação de empresas: o processo especial de revitalização*, Coimbra, Almedina, 2017, pp. 136 e seguintes.

<sup>38</sup> Tem sido este o entendimento de muita da jurisprudência portuguesa, cuja opinião (manifestada expressamente ou dedutível *a contrario*), no contexto da homologação do plano de recuperação em processo de insolvência e em PER, é a de que o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, consagrado na norma do artigo 30.º da LGT, não impede a admissibilidade de certas modificações quando nelas consinta a AT. Cfr., entre outros, o Acórdão do TRG de 15 de Outubro de 2015, Proc. 1651/14.1TBCL.G1 (Relatora: EVA ALMEIDA), o Acórdão do TRG de 9 de Julho de 2015, Proc. 715/14.6TBVVD.G1 (Relatora: ISABEL ROCHA), o Acórdão do TRP de 19 de Janeiro de 2015, Proc. 3557/13.2TBGDM-C.P1 (Relator: ABÍLIO COSTA), o Acórdão do TRC de 13 de Janeiro de 2015, Proc. 1395/13.1TBCVL.C1 (Relator: MOREIRA DO CARMO), o Acórdão do TRP de 15 de Maio de 2014, Proc. 48/13.5TYVNG.P1 (Relatora: TERESA SANTOS), o Acórdão do TRC de 25 de Março de 2014, Proc. 132/13.5T2AVR.C1 (Relatora: ALBERTINA PEDROSO), o Acórdão do TRG de 25 de Novembro de 2013, Proc. 7348/12.0TBBERG.G1 (Relator: ANTÓNIO SANTOS), o Acórdão do TRG de 29 de Outubro de 2013, Proc. 8180/12.6TBBERG.G1 (Relator: EDGAR GOUVEIA VALENTE), o Acórdão do TRC de 1 de Outubro de 2013, Proc. 1786/12.5TBTNV.C2 (Relator: BARATEIRO MARTINS), o Acórdão do TRP de 16 de Setembro de 2013, Proc. 1060/12.7TBLSD.P1 (Relator: MANUEL DOMINGOS FERNANDES), o Acórdão do TRG de 11 de Julho de 2013, Proc. 1411/12.4TBEP-A.G1 (Relator: ANTÓNIO SOBRINHO), e o Acórdão do TRG de 18 de Junho de 2013, Proc. 4021/12.2TBGMR.G1 (Relatora: ROSA TCHING).

<sup>39</sup> As principais referências são os regimes especiais de pagamento em prestações regulados, ao abrigo do artigo 42.º, n.º 1, da LGT, nos artigos 196.º e seguintes do CPPT e nos artigos 189.º e seguintes do CRCSPSS. Cfr., sobre a possibilidade de imposição, nestes termos, de uma moratória aos créditos tributários, SARA LUÍS DIAS, “A afectação do crédito tributário no plano de recuperação da empresa insolvente e no plano especial de revitalização”, cit., pp. 261 e seguintes. A autora manifesta, aliás, simpatia por uma solução futura que preveja o perdão dos créditos tributários (cfr. SARA LUÍS DIAS, “O crédito tributário no processo de insolvência – Breves considerações”, in: *Revista Fiscal*, 2013, n.º 3, pp. 8 e seguintes). Diga-se ainda que para a suspensão da execução e a regularização da sua situação tributária tenha lugar é preciso que o devedor preste uma garantia idónea (cfr. artigo 198.º, n.º 3, e 199.º do CPPT) mas esta pode ser dispensada em certos casos, estabelecendo o artigo 52.º, n.º 4, da LGT que “[a] Administração Tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que não existam fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado”. A interpretação desta norma – dos seus requisitos alternativos e, em particular, do requisito cumulativo (a inexistência de fortes indícios de que insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado) –, tem dado origem a alguma controvérsia. Analisando a questão, ANABELA RUSSO e FÁTIMA REIS SILVA (“O Processo Especial de Revitalização no espaço de conexão da jurisprudência dos tribunais comuns e dos tribunais tributários”, in: *Revista de Direito da Insolvência*, 2017, n.º 1, pp. 146 e seguintes) sustentam que ao requerente da isenção incumbirá a alegação e a prova dos requisitos alternativos (que a prestação lhe causa prejuízo irreparável ou que existe manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido) e à AT a alegação e a prova do requisito cumulativo (que não existem fortes indícios de que a insuficiência ou inexistência de bens se deveu a atuação dolosa do interessado).

<sup>40</sup> Como se disse, a constituição da empresa na obrigação de informação da AT do depósito do protocolo de negociação e do seu conteúdo, sempre que a AT seja titular de créditos sobre o devedor (artigo 8.º, n.º 6, do RERE), servirá, entre outras coisas, para ela decidir uma eventual adesão ao protocolo.

O acordo de reestruturação é, em suma, susceptível de introduzir certas alterações aos créditos tributários sempre que nisso consinta a AT<sup>41</sup>. E, respondendo à questão formulada anteriormente, são admissíveis casos em que se verifica a condição enunciada no artigo 25.º, n.º 1, do RERE e, portanto, os processos tributários seguem o destino dos demais.

De facto, quando sejam acordadas e incluídas no acordo de reestruturação medidas para a satisfação dos créditos tributários, o prosseguimento dos processos dirigidos à satisfação dos mesmos por formas alternativas deixa de se justificar, devendo também estes processos – mas só estes processos – extinguir-se aquando do depósito do acordo. Em síntese, e pela positiva, os processos restantes (respeitantes a créditos não regulados no acordo ou respeitantes a créditos regulados no acordo mas envolvendo aspectos sobre os quais seja exigível, à luz do princípio da tutela jurisdicional efectiva, o tribunal pronunciar-se) podem / devem, em princípio, prosseguir os seus termos<sup>42</sup>.

Existe ainda um grupo de processos cujo destino não está completamente claro: os processos que a AT tem a possibilidade de propor contra os responsáveis subsidiários no exercício do seu direito de reversão, designadamente o processos que ela tem a possibilidade de propor, com fundamento no artigo 24.º da LGT, contra os administradores, directores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados.

<sup>41</sup> Deve entender-se que, diversamente do acordo de reestruturação do RERE (que tem mera eficácia *inter partes*), o plano de recuperação obtido no processo de insolvência ou no PER é susceptível de introduzir alterações aos créditos tributários mesmo independentemente do consentimento da AT, desde que as alterações configurem medidas admitidas na legislação tributária. Não se vê razão para a AT não ser posta em posição de paridade com os restantes credores, isto é, não ficar sujeita aos efeitos do plano independentemente do seu consentimento quando não esteja em causa o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários. Como é do conhecimento geral, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários traduz-se na insusceptibilidade de os elementos essenciais da relação jurídica tributária serem alterados por vontade das partes e de a Administração Tributária conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei (cfr. artigo 36.º, n.ºs 2 e 3, da LGT). Isto significa que existem casos (os casos previstos na lei) em que os créditos são disponíveis – tão disponíveis como os créditos dos outros credores. Em circunstâncias normais, a AT tem, como têm os outros credores, o poder de alterar as formas de pagamento dos créditos desde que estas correspondam a medidas legalmente admitidas. Em circunstâncias especiais (quando exista homologação de um plano de recuperação em processo de insolvência ou em PER), estas alterações devem ser independentes do consentimento da AT, tão independentes como são e pelas mesmas razões por que são independentes as alterações que afectam os créditos dos outros credores. Sobre o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários e o seu significado no quadro do processo de insolvência cfr., por exemplo, SUZANA TAVARES DA SILVA / MARTA COSTA SANTOS, “Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência”, cit. Dizem as autoras que “[o] carácter *ex lege* da obrigação tributária, embora se não confunda com ele, está (...) na origem do regime da *indisponibilidade* dos créditos tributários, pois é precisamente o facto de a Fazenda Pública estar a exigir (em sede de execução fiscal ou através da respectiva reclamação em outro processo judicial) créditos fiscais pertencentes ao Estado, resultantes de obrigações que correspondem à materialização de um dever fundamental de igualdade na contribuição para os encargos públicos, que justifica o facto de as condições para a redução ou extinção desses créditos tributários dependerem de normas legais (concretização do princípio da legalidade fiscal), e não ficarem assim na disponibilidade da Administração Tributária, assegurando-se, desta forma, o respeito pelo (...) princípio da igualdade (artigo 30.º/ n.º 2 da LGT)”.

<sup>42</sup> É este também o entendimento da doutrina, no quadro do PER. Diz, por exemplo, SARA LUÍS DIAS (“PER, insolvência e execução fiscal”, cit. p. 21) que “[n]a hipótese de, em respeito pelo princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, estarem estes créditos excluídos dos efeitos do PER, nomeadamente do eventual perdão e ou redução de créditos que, geralmente, tais planos prevêem, não fará qualquer sentido que a aprovação e [a] homologação do PER acarrete a extinção dos processos de execução fiscal, devendo os mesmos prosseguir caso o devedor não consiga a sua suspensão nos termos da lei tributária, querendo, por exemplo, o pagamento em prestações da dívida tributária, nos termos do disposto no artigo 196.º do CPPT com a prestação de garantia idónea que permita a sua suspensão (169.º do CPPT)”.

Não há dúvida de que, em abstracto, o efeito impeditivo decorrente do acordo de não instauração não os abrange. E é compreensível que a AT se sinta impelida a agir, uma vez que a empresa se encontra em situação de dificuldade (actual ou previsível) para fazer face às suas obrigações e que a prestação tributária está sujeita a um prazo de prescrição (cfr. artigo 48.º da LGT). Tenha-se presente, em especial, que “[a] interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação” (cfr. artigo 48.º, n.º 3, da LGT). A verdade é que dificilmente estes processos poderão prosseguir<sup>43</sup>.

Ora, se, no caso de processo de insolvência, se justifica que os processos contra os responsáveis subsidiários sejam instaurados (e imediatamente se suspendam), no caso do RERE, não vê interesse na sua instauração (e na sua sucessiva suspensão). O recurso ao RERE não denuncia, realmente, a impossibilidade de a empresa satisfazer os créditos: o pressuposto do RERE não é a insolvência, logo, não é possível suspeitar da “fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal”<sup>44</sup>. E tão-pouco durante o RERE alguma coisa se altera: o RERE não é um processo dirigido ao pagamento dos credores, portanto, não permite nunca comprovar a insuficiência patrimonial e proceder à excusão prévia do património da empresa, como é exigível, ao abrigo do artigo 23.º, n.º 2, *in fine*, da LGT. Na realidade, não podendo o acordo de reestruturação modificar nem a existência nem o montante dos créditos tributários, nem sequer se alteram os termos da obrigação da empresa, sendo impossível alegar que existe um remanescente a pagar pelo responsável subsidiário<sup>45 46</sup>.

Em síntese, do recurso ao RERE e do curso do RERE não decorre que estejam – possam estar – verificados os pressupostos da reversão do processo de execução fiscal, pelo que a propositura

<sup>43</sup> Não deve confundir-se os responsáveis subsidiários (nem o regime a eles aplicável) com os garantes (e o regime a eles aplicável), embora as duas qualidades possam coexistir, de facto, na mesma pessoa (por exemplo, o administrador que afiançou ou avalizou dívidas da empresa). Deve atender-se sempre à qualidade do sujeito contra o qual é proposta a acção, tal como a configura o autor, sendo que quando a acção é proposta contra o sujeito na qualidade de responsável subsidiário, não pode ser aplicado o disposto no artigo 11.º, n.º 2, do RERE quanto os garantes.

<sup>44</sup> De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 23.º da LGT, a possibilidade de cobrança da dívida fiscal através dos bens do responsável subsidiário está dependente da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excusão. Os outros pressupostos respeitam à culpa (presumida ou provada) do responsável subsidiário e ao exercício, por ele, de funções de administração em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados no momento da constituição ou da cessação prazo legal de pagamento ou entrega da dívida tributária.

<sup>45</sup> Ao contrário, durante o processo de insolvência, é possível verificar-se / comprovar-se a insuficiência patrimonial do devedor principal e apurar-se, com precisão, o (eventual) montante a pagar pelo responsável subsidiário. Daí que estas acções se suspendam, tendencialmente até ao encerramento do processo de insolvência, não se justificando desenvolver, até lá, a actividade jurisdicional destinada a apurar os pressupostos da responsabilidade tributária. Recorde-se que o artigo 23.º, n.º 3, da LGT determina que “[c]aso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excusão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei” e que o n.º 7 da mesma norma estabelece que “[o] dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adopção das medidas cautelares aplicáveis”.

<sup>46</sup> O PER apresenta as mesmas “limitações” do RERE: não pressupõe a insolvência, não se dirige ao pagamento dos credores e não permite a alteração, através do plano de recuperação, dos termos da obrigação tributária do devedor principal. Compreende-se, por isso, mal que se estenda, sem mais, ao PER o regime do processo de insolvência no tocante às acções contra os responsáveis subsidiários, como, aparentemente, faz SARA LUIS DIAS (“PER, insolvência e execução fiscal”, cit. pp. 13 e seguintes).

deste tipo de acções será, em princípio, desprovida de interesse. Quanto aos restantes processos, aqueles que haviam sido instaurados antes do RERE contra os responsáveis subsidiários, o mais certo é que decaíam, pelo mesmo motivo<sup>47</sup>.

### **3. A Lei n.º 8/2018, de 2 de Março (conclusão): a nova regra da responsabilidade tributária subsidiária**

A Lei n.º 8/2018, de 2 de Março, trouxe ainda uma última novidade com alcance geral e grande interesse: uma regra de responsabilidade tributária dos titulares de órgãos de administração da empresa (administradores judiciais ou outros) investidos nas funções de administração no quadro de plano de recuperação (processo de insolvência e PER) ou acordo de reestruturação (no RERE).

Determina-se, mais especificamente, no artigo 33.º da Lei n.º 8/2018, de 2 de Março, que os administradores judiciais ou titulares de órgãos de administração de uma pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado, que sejam investidos nessas funções na sequência de acordo celebrado nos termos do RERE, da aprovação de plano de revitalização homologado no âmbito de PER ou de plano de recuperação aprovado – e homologado<sup>48</sup> – no âmbito de processo de insolvência, são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si, pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo ou depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação.

Em face do teor da norma, estranha-se, desde logo, a sua epígrafe (“Responsabilidade dos administradores judiciais”), que é excessivamente restritiva quanto aos sujeitos abrangidos (não são só administradores judiciais) e excessivamente vaga quanto ao tipo de responsabilidade em causa (é só responsabilidade tributária). Estranha-se ainda a sua localização, ou seja, que uma norma versando, justamente, a responsabilidade tributária e com aquele alcance geral se encontre fora da legislação tributária e, em particular localizada na lei que cria o RERE.

É manifesta, aliás, a semelhança entre esta e outras normas formalmente integradas na disciplina geral tributária, designadamente a do artigo 24.º, n.º 1, als. *a)* e *b)*, da LGT, que regula a responsabilidade tributária subsidiária dos titulares dos órgãos de administração de sociedades comerciais e entes equiparados pelas obrigações tributárias<sup>49</sup>, e ainda a do artigo

<sup>47</sup> Partindo sempre do princípio de que a empresa que recorre ao RERE não está insolvente e, por isso, não existe forma de alegar a “fundada insuficiência patrimonial”, de que depende a procedência da acção.

<sup>48</sup> Embora a lei não o diga, outra coisa não faria sentido, atendendo que se exige a homologação do plano de recuperação do PER.

<sup>49</sup> Recorde-se que nas als. *a)* e *b)* do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, se estabelece, mais precisamente, que “[o]s administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste,

8.º, n.ºs 1, als. *a)* e *b)*, e n.º 8 do RGIT, que regula a responsabilidade tributária subsidiária dos titulares dos órgãos de administração de sociedades comerciais e entes equiparados por multas e coimas<sup>50</sup>.

Um facto digno de nota é a inexistência, no artigo 33.º da Lei n.º 8/2018, de 2 de Março, de uma presunção de culpa e, concretamente, de uma presunção de culpa dos administradores judiciais ou titulares de órgãos de administração pela falta de cumprimento das dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, semelhante àquela que está consagrada no artigo 24.º, n.º 1, al. *b)*, da LGT<sup>51</sup>.

Quem esteja mais preocupado com os interesses da AT dirá, certamente, que a ausência da presunção de culpa representa a maior fragilidade da norma no artigo 33.º da Lei n.º 8/2018, de 2 de Março, fragilidade que conduzirá, em última análise, à sua inutilidade prática, tal como sucedeu com o artigo 8.º do RGIT.

É verdade que será particularmente difícil para a AT provar que a insuficiência do património da empresa para a satisfação das obrigações tributárias se deve à culpa do sujeito, especialmente quando a empresa está em situação de pré-insolvência. Mas uma solução diferente seria intolerável, sob o prisma quer da justiça material quer da teleologia do sistema. As pessoas em causa asseguram a gestão da empresa em circunstâncias muito difíceis,

---

quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”.

<sup>50</sup> Recorde-se que nas als. *a)* e *b)* do n.º 1 do artigo 8.º do RGIT se estabelece, mais precisamente, que “[o]s administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento; pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento”.

<sup>51</sup> Se o facto constitutivo se tiver verificado no período de exercício do seu cargo ou o prazo legal de pagamento ou entrega tiver terminado depois deste, já o artigo 24.º, n.º 1, al. *a)*, da LGT prevê que seja a AT a provar que foi por culpa dos administradores que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação. Esta distribuição do ónus da prova é imputável, segundo ANA PAULA DOURADO (*Direito Fiscal: Lições*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 87), à (maior) probabilidade de a insatisfação da dívida tributária se dever ao gestor que exercia o cargo quando o respectivo prazo de pagamento ou entrega terminou. Segundo JOSÉ CASALTA NABAIS [*Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015 (8.ª ed.), pp. 263 e 264], trata-se, sem dúvida, de uma distribuição do ónus da prova mais equilibrada do que a solução anterior, constante do (revogado) artigo 13.º do Código de Processo Tributário (CPT), em que se dizia que “[o]s administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais”. Saliente-se, por fim, a diferença quanto ao facto relevante para a culpa em cada uma das situações: na al. *a)*, a culpa é pela insuficiência do património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado; na al. *b)*, a culpa é pela falta de pagamento das dívidas tributárias. Estão abrangidos todos os actos conducentes à falta de pagamento, podendo esta dever-se a actos de má gestão, que tornaram o património insuficiente e o pagamento das dívidas tributárias impossível, mas também, por exemplo, como é frequente, a uma decisão de não pagamento (não pagamento por opção de gestão). Neste último caso, o administrador omite deliberadamente o pagamento das dívidas tributárias em favor do pagamento aos trabalhadores ou aos fornecedores, por considerar que é preferencial pagar a estes credores. Segundo TÂNIA MEIRELES DA CUNHA (“Responsabilidade tributária subsidiária – Apontamentos”, in: *Miscelâneas*, n.º 5, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Coimbra, Almedina, 2010, p. 160), a referência à “falta de pagamento” deixa margem à responsabilização do administrador mesmo quando não haja insuficiência patrimonial.

algumas até a título especial (por causa e enquanto durar o contexto particular em que se encontra a empresa); é de elementar justiça que, para as responsabilizar, a AT tenha de provar a sua culpa na criação da insuficiência patrimonial da empresa. No caso contrário, tornar-se-ia improvável encontrar quem assumisse o encargo de dirigir empresas naquelas circunstâncias, sendo o risco de o património ser (ou se tornar) insuficiente, à partida, muito mais elevado do que o normal<sup>52</sup>.

Os argumentos encontram apoio no exposto na Resolução do Conselho de Ministros n.º 81/2017, de 8 de Junho de 2017<sup>53</sup>. Diz-se aí que o “[a]fastamento, o âmbito do artigo 24.º da lei geral tributária, da regra da inversão do ónus da prova, quanto à responsabilidade relativa a impostos referentes a períodos de tributação anteriores ao início de funções de (i) administradores judiciais ou de (ii) titulares de órgãos de administração de uma sociedade que sejam investidos nessas funções na sequência de acordo celebrado nos termos do Regime Extrajudicial de Reestruturação de Empresas, da aprovação de plano de revitalização homologado no âmbito de Processo Especial de Revitalização ou de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência” e “é um caso de elementar justiça, no caso de administradores judiciais, que em nada contribuíram para a situação anterior ao seu início de funções; nos demais casos, remove um poderoso desincentivo à renovação da gestão que em muitos casos é condição de sucesso dos processos de reestruturação empresarial”.

A norma do artigo 33.º da Lei n.º 8/2018, de 2 de Março, traz, em síntese, duas grandes novidades: primeiro, esclarece que a responsabilidade tributária é extensível às pessoas que, como os administradores judiciais<sup>54</sup>, não são administradores da empresa em sentido próprio (titulares de órgãos de administração) e exercem estas funções por razões meramente circunstanciais; segundo, atenua os termos em que os administradores em sentido próprio ficam constituídos em responsabilidade tributária, com o afastamento da regra da inversão do ónus da prova consagrada no artigo 24.º, n.º 1, da LGT quando sejam investidos naquelas funções na sequência de acordo de reestruturação do RERE, de plano de recuperação do PER ou de plano de recuperação do processo de insolvência.

<sup>52</sup> Mesmo em relação ao artigo 24.º da LGT, há quem admita que a necessidade de prova, pelos administradores, da ausência de culpa, desencadeada pela presunção, pode ser um ónus demasiado gravoso para a gestão de empresas. Assim, afirma, por exemplo, JOSÉ CASALTA NABAIS (*Direito Fiscal*, cit., p. 264) que isso é susceptível de “torna[r] [aquela] uma actividade de alto risco que ou afugenta os administradores ou gestores sérios ou fomenta os mais variados e imaginativos expedientes ilícitos para obstar aos pesados efeitos desse ónus da prova” e que “a solução mais acertada seria a que equipara o regime da responsabilidade dos administradores e gerentes no direito fiscal à do direito das sociedades, constante do artigo 78.º do Código das Sociedades”.

<sup>53</sup> A Resolução dirigia-se à aprovação de medidas adicionais, designadamente de carácter fiscal, no âmbito do chamado “Programa Capitalizar”. O Programa Capitalizar era um programa estratégico de apoio à capitalização das empresas, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 42/2016, de 18 de Agosto. Tinha as seguintes áreas estratégicas de intervenção: a simplificação administrativa e o enquadramento sistémico; a fiscalidade; a reestruturação empresarial; a alavancagem de financiamento e investimento e a dinamização do mercado de capitais. A lista de medidas que o integrava tinha por base as propostas apresentadas pela Estrutura de Missão para a Capitalização de Empresas, criada pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 100/2015, de 23 de Dezembro.

<sup>54</sup> A concentração do título da norma nos administradores judiciais é reveladora desta intenção. Sobre a questão da responsabilidade tributária dos administradores judiciais antes da norma do artigo 33.º da Lei n.º 8/2018, de 2 de Março, cfr., por exemplo, CATARINA SERRA, “Créditos tributários e princípio da igualdade entre os credores – Dois problemas no contexto da insolvência de sociedades”, cit., pp. 75 e seguintes, e, mais sinteticamente, CATARINA SERRA, *Lições de Direito da Insolvência*, cit., pp. 88 e seguintes.

Torna-se conveniente uma nota final para realçar aquilo que já se deixou implícito quanto ao âmbito subjectivo da norma: embora a lei se refira a “administradores judiciais e titulares de órgãos de administração”, não há razões nem para excluir os administradores somente de facto<sup>55</sup> nem para excluir liminarmente os administradores de direito. É consensual, sobretudo na jurisprudência, que aquilo que é decisivo é a administração de facto e que esta se presume, *juris tantum*, sempre que existe administração de direito<sup>56</sup>.

A nova norma de responsabilidade dos administradores da empresa reacenderá, porventura, uma discussão antiga – sobre se existe uma relação (directa ou automática) entre a presunção / prova da culpa no domínio da qualificação da insolvência e o requisito da culpa exigido para efeitos de responsabilidade tributária subsidiária dos administradores de sociedades – e, em especial, a questão (muito debatida na jurisprudência) de saber se a sentença que, no incidente de qualificação da insolvência, qualifica a insolvência como fortuita permite afastar a presunção de culpa pelo não pagamento das dívidas tributárias, consagrada no artigo 24.º, n.º 1, al. b), da LGT.

Esta discussão merece / exige, no entanto, uma abordagem autónoma, pelo que terá de ficar reservada para outra ocasião.

### Principais abreviaturas

AT – Autoridade Tributária

CC – Código Civil

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimentos de Pessoas Colectivas

CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CRCSPSS – Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança

### Social

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EMRE – Estatuto do Mediador de Recuperação de Empresas

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimentos de Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares

IS – Imposto de Selo

IVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

<sup>55</sup> No que toca, em especial, à regra da responsabilidade tributária estabelecida no artigo 24.º da LGT, a intenção de abranger ambos os casos é manifesta na fórmula “pessoas que exerçam, *ainda que somente de facto*, funções de administração ou gestão” (itálicos nossos). Outro exemplo paradigmático, já fora da legislação tributária, é o do artigo 186.º, n.º 1, do CIRE, no âmbito da qualificação da insolvência, referindo-se a “administradores de direito ou de facto”.

<sup>56</sup> Cfr., neste sentido, ainda que muito brevemente, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 265.

LOE – Lei do Orçamento do Estado  
PEAP – Processo Especial para Acordo de Pagamento  
PER – Processo Especial de Revitalização  
Proc. – Processo  
RERE – Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas  
RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias  
RJCCC – Regime Jurídico de Conversão de Créditos em Capital  
ROC – Revisor Oficial de Contas  
SS – Segurança Social  
SIREVE – Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial  
STA – Supremo Tribunal Administrativo  
TGIS – Tabela Geral do Imposto de Selo

### **Bibliografia consultada**

CUNHA, TÂNIA MEIRELES DA, “Responsabilidade tributária subsidiária – Apontamentos”, in: *Miscelâneas*, n.º 5, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 137 e seguintes.

DIAS, SARA LUÍS, “O crédito tributário no processo de insolvência – Breves considerações”, in: *Revista Fiscal*, 2013, n.º 3, pp. 8 e seguintes.

DIAS, SARA LUÍS, “A consideração de um crédito como incobrável por insolvência do devedor”, in: AA.VV., *Conferencias TributariUM*, Braga, AEDUM, 2013.

DIAS, SARA LUÍS, “A afectação do crédito tributário no plano de recuperação da empresa insolvente e no plano especial de revitalização”, in: *Revista de Direito da Insolvência*, 2016, ano 0, pp. 243 e seguintes.

DIAS, SARA LUÍS, “PER, insolvência e execução fiscal”, in: AA. VV., *Temas de Direito Tributário – Insolvência, taxas, jurisprudência do TEDH e do TJ*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, Coleção Formação Contínua, 2017, pp. 11 e seguintes (disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TemasDireitoTributario2017\\_II.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TemasDireitoTributario2017_II.pdf)).

DOURADO, ANA PAULA, *Direito Fiscal – Lições*, Coimbra, Almedina, 2015.

FERNANDES, LUÍS CARVALHO / LABAREDA, JOÃO, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado. Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE) Anotado. Legislação Complementar*, Lisboa, Quid Juris, 2015 (3.ª edição).

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015 (8.ª edição).

RAMALHO, INÊS PALMA / SOUSA, JOÃO SERRAS DE, “Resposta à consulta pública relativa ao projeto de decreto-lei que altera o Código das Sociedades Comerciais e o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – Outras sugestões de alteração – O tratamento dos créditos tributários e a concretização das finalidades da reforma”, in: AA. VV., “Consulta Pública Programa Capitalizar – Resposta do Centro de Investigação em Direito Privado”, in: *Revista de Direito das Sociedades*, 2017, n.º 1, pp. 132 e seguintes.

RAMOS, ANTÓNIO FONSECA, “Os créditos tributários e a homologação do plano de recuperação”, in: CATARINA SERRA (coord.), *III Congresso de Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, 2015, pp. 361 e seguintes.

RAMOS, ANTÓNIO FONSECA, “Os créditos tributários e a homologação do plano de recuperação”, in: *Revista de Direito da Insolvência*, 2016, ano 0, pp. 267 e seguintes.

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, “A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível”, in: CATARINA SERRA (coord.), *I Colóquio do Direito da Insolvência de Santo Tirso*, Coimbra, Almedina, 2014, pp. 181 e seguintes.

RUSSO, ANABELA / SILVA, FÁTIMA REIS, “O Processo Especial de Revitalização no espaço de conexão da jurisprudência dos tribunais comuns e dos tribunais tributários”, in: *Revista de Direito da Insolvência*, 2017, n.º 1, pp. 146 e seguintes.

SANTOS, HUGO LUZ DOS, “Os créditos tributários e a criação de normas imperativas, no contexto do Direito da Insolvência: “das Prinzip Verantwortung” ou a ética da (ir)responsabilidade – Estudo realizado a partir da análise da jurisprudência recente dos tribunais superiores”, in: *Julgar*, 2014, 23, pp. 67 e seguintes.

SERRA, CATARINA, “Créditos tributários e princípio da igualdade entre os credores — Dois problemas no contexto da insolvência de sociedades”, in: *Direito das Sociedades em Revista*, 2012, n.º 8, pp. 75 e seguintes.

SERRA, CATARINA, “A evolução recente do Direito da Insolvência em Portugal – Enquadramento para uma discussão sobre o tema 'Insolvência e Contencioso tributário’”, in: AA. VV., *Insolvência e Contencioso tributário*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, Coleção Formação Contínua, 2017, pp. 9 e seguintes (disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Insolvencia\\_CTributario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Insolvencia_CTributario.pdf)).

SERRA, CATARINA, *Lições de Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, 2018.

SERRA, CATARINA, *Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas – Análise (e) Crítica*, Coimbra, Almedina, 2018.

SILVA, SUZANA TAVARES DA / SANTOS, MARTA COSTA, “Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência”, 2013 (disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/24784>).

VASCONCELOS, LUÍS MIGUEL PESTANA DE, “A evolução do regime dos créditos tributários na falência/insolvência e na recuperação de empresas”, in: LUÍS MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS (coord.), *Falência, insolvência e recuperação de empresas – 1.º congresso de Direito Comercial das Faculdades de Direito da Universidade do Porto, de S. Paulo e de Macau*, Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2017, pp. 130 e seguintes (disponível em <https://www.cije.up.pt/download-file/1547>).

VASCONCELOS, LUÍS MIGUEL PESTANA DE, *Recuperação de empresas: o processo especial de revitalização*, Coimbra, Almedina, 2017.

VERAS, JOSÉ, “A insolvência na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo”, in: AA. VV., *Insolvência e Contencioso tributário*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, Coleção Formação Contínua, 2017, pp. 45 e seguintes.

### Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/k0kk3p8to/streaming.html?locale=pt>

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

2.

**A responsabilização  
dos administradores  
de insolvência pelas dívidas  
tributárias de sociedades  
insolventes**

**Carlos Valentim**



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## 2. A RESPONSABILIZAÇÃO DOS ADMINISTRADORES DE INSOLVÊNCIA PELAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DE SOCIEDADES INSOLVENTES

Carlos Valentim\*

### Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/k0kk3p8wk/streaming.html?locale=pt>

\* Juiz de Direito, Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu.

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

3.

# A tributação das sociedades insolventes

Cidália Mota Lopes

e

Ana Cristina dos Santos Arromba Dinis



C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

### 3. A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES INSOLVENTES

Cidália Mota Lopes\*

Ana Cristina dos Santos Arromba Dinis\*\*

Introdução

I. As sociedades insolventes: breve abordagem quantitativa

II. O sistema fiscal português na insolvência

1. A tributação da massa insolvente em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)

2. O regime fiscal da insolvência em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

3. A tributação do património no processo de insolvência

4. Os benefícios fiscais no processo de insolvência

Notas conclusivas

Bibliografia

Apresentação *Power Point*

Vídeo

O presente artigo resulta da comunicação realizada no âmbito do curso de formação contínua sobre “Insolvência e Processo Tributário”, organizado pelo Centro de Estudos Judiciários, no passado dia 28 de junho de 2018. Neste sentido, é devido um agradecimento muito especial à Senhora Dr.<sup>a</sup> Juíza Margarida Reis, pelo convite para participar nesta iniciativa do CEJ, a qual muito nos honrou.

Assim, o texto agora apresentado versa sobre uma análise da tributação das sociedades insolventes no sistema fiscal português, e pretende ser, acima de tudo, um pequeno contributo para o debate fiscal de um tema que tanta controvérsia tem suscitado. Os erros e incorreções que o mesmo possa apresentar são da inteira responsabilidade das autoras.

#### Introdução

Diversos autores têm sublinhado a complexidade do tema da insolvência, enfatizando que não existe questão mais controversa na legislação falimentar moderna do que a distribuição dos ativos do falido entre os seus credores e que estes reclamam sobre o tratamento desleixado que recebem dos sistemas falimentares (Ziegel, 1995; Fernandes e Mário, 2010).

Na verdade, a complexidade da insolvência assenta na necessidade de atribuição de uma determinada quantidade de um bem divisível, quando não há o suficiente para satisfazer as exigências de todos os credores (Moreno-Ternero e Villar, 2002). O processo será ainda mais complexo se considerarmos a imposição criada pela própria tributação, o que se pode traduzir na transferência da carga fiscal do devedor insolvente para os credores (Krause e Kapiloff, 1966; Spadotto, 2005; Dinis e Lopes, 2017).

\* Doutora em Gestão pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra e Professora Coordenadora do ISCAC – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – Coimbra Business School.

\*\* Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial pelo ISCAC – Coimbra Business School e Professora Convidada da Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

Em Portugal, uma das questões mais controversas prende-se com o cumprimento das obrigações fiscais declarativas e de pagamento das sociedades insolventes, discutindo-se sobretudo se, após a declaração de insolvência, as sociedades insolventes são ou não sujeitos passivos de impostos, se mantêm ou não a sua personalidade tributária e, conseqüentemente, o dever de cumprir tais obrigações (Dinis, Lopes e Marcelino, 2014; Dias e Dinis, 2017).

O presente estudo versa sobre o enquadramento fiscal das sociedades insolventes na sua generalidade e em particular nos aspetos que, do ponto de vista prático, poderão levantar mais dúvidas, nomeadamente em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e ainda dos benefícios fiscais.

Serão as sociedades insolventes sujeitos passivos em sede de IRC?

Devemos considerar que o produto da liquidação da massa insolvente é acréscimo de riqueza e concorre para a determinação da matéria coletável?

A massa insolvente é sujeito passivo em sede de IVA?

No processo de insolvência, a liquidação do património do devedor refere-se ao exercício de uma atividade económica?

São as operações de liquidação dos ativos insolventes sujeitas a IVA?

A massa insolvente é sujeito passivo em sede de IMI?

Sobre quem recai a obrigação de pagamento do IMI, se após a declaração da insolvência há a conseqüente apreensão do prédio a favor da massa insolvente?

E subsiste essa obrigação no processo de insolvência?

A massa insolvente é sujeito passivo em sede de IMT?

Há transmissão de imóveis integrados na massa insolvente, no seu processo de liquidação. É esta transmissão considerada onerosa?

Não será essa operação isenta?

Procuraremos, pois, responder, a estas questões.

Faremos, todavia, uma prévia abordagem quantitativa das sociedades insolventes em Portugal e em alguns países, para os quais os dados se encontravam disponíveis.

### I. As sociedades insolventes: breve abordagem quantitativa

Nos últimos 10 anos e em particular desde a **crise económica e financeira**, Portugal aumentou consideravelmente o número de situações de **insolvência**. Ainda que se tenha traduzido numa queda de 15% em relação ao período homólogo de 2015, em 2016 foram registados 14.746 novos processos de insolvência. Apesar da recente melhoria em Portugal, o aumento do número de insolvências continuará a ser preocupante para Portugal, já que está previsto para o ano de 2018 e 2019 um abrandamento do crescimento económico da economia mundial.

Mas este é um cenário que vai além de Portugal. Segundo as estimativas da *National Statistics* (2017), o número de insolvências evoluíram no sentido de um agravamento para o ano 2017,

onde se estimava um crescimento de 1% das insolvências em todo o mundo. Ainda assim, Portugal contrariou a tendência, com uma estimativa de descida do número de insolvências em 7%, colocando-se em terceiro lugar como o país com maior estimativa de queda das insolvências, como podemos observar na figura seguinte.

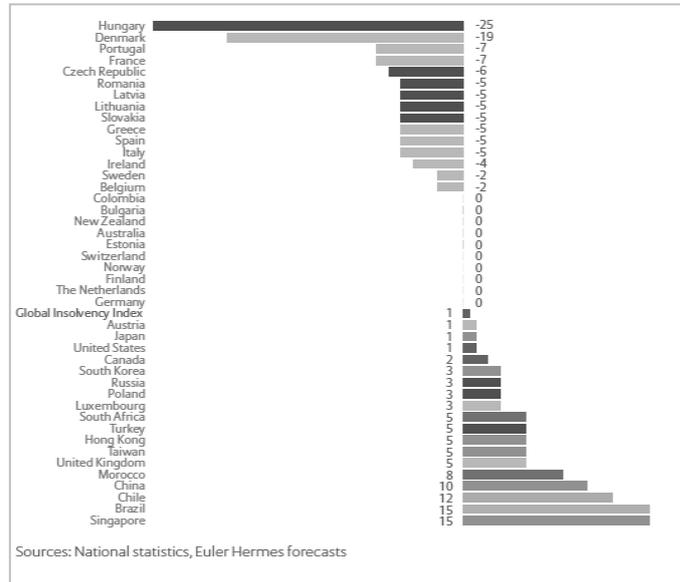


Figura 1 – Estimativa do número de Insolvências 2017

No que diz respeito ao tipo de pessoa envolvida nas insolvências decretadas, em Portugal tem-se verificado uma inversão. Quando a crise económica começou, em 2007/2008, o número de insolvências refletia-se fundamentalmente nas pessoas coletivas de direito privado, atingindo em 2008 um peso de 81,6%. Os últimos dados da Direção-Geral da Política de Justiça revelaram que no 3.º trimestre de 2016, quanto ao tipo de pessoa envolvida nas insolvências decretadas, nos tribunais judiciais de 1.ª instância, as pessoas singulares insolventes mais do que triplicaram, nomeadamente, entre 2007 e 2016, passando de 21% para 74,2%, acompanhando-se esta tendência por uma redução do número de insolvências de pessoas coletivas de direito privado, cujo peso no total de processos passou de 78,5% para 25,5%, como se pode observar na figura seguinte.

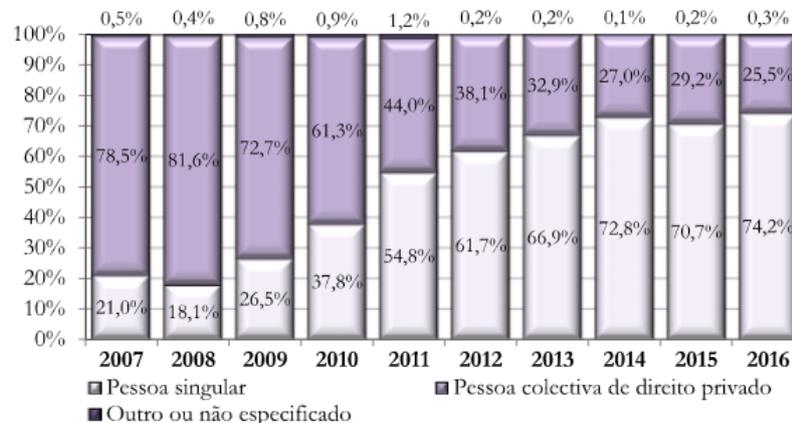


Figura 2 – Pessoas envolvidas nas insolvências decretadas (em percentagem)

Fonte: Direção Geral de Política de Justiça (2017)

Esta tendência de inversão das insolvências, com aumento das pessoas singulares em detrimento das pessoas coletivas, traz com certeza alguns problemas na esfera da tributação das pessoas singulares, nomeadamente em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). Neste artigo abordaremos, todavia, apenas o regime fiscal das sociedades insolventes, em Portugal, e deixamos o tratamento fiscal das pessoas singulares insolventes para estudos futuros.

## II. O sistema fiscal português na insolvência

Importa antes de mais referir que o sistema fiscal português não contempla um regime fiscal particular ou específico especialmente dedicado à matéria da tributação das sociedades insolventes, o que significa que as sociedades insolventes seguem as regras gerais de tributação das restantes sociedades, com algumas particularidades para as sociedades que se encontram em liquidação. Julgamos que, por isso mesmo, não exista consenso entre os diversos intervenientes do processo de insolvência, no que diz respeito à sujeição a impostos destas sociedades.

Pese embora possamos em muitas ocasiões não concordar com a perspetiva fiscal assumida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)<sup>1</sup>, neste artigo procuraremos, sobretudo, explorar esse enquadramento (que nos parece estar em consonância com o legislador fiscal).

### 1. A tributação da massa insolvente em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)

No que diz respeito às regras de incidência das sociedades insolventes, em sede de IRC, devemos iniciar a nossa análise, como não podia deixar de ser, pela caracterização dos seus pressupostos de incidência previstos nos artigos 1.º a 8.º do CIRC.

Não existindo, pois, um regime fiscal particular previsto no CIRC, no que se refere às sociedades insolventes, como saber se serão ou não as sociedades insolventes sujeitos passivos em sede de IRC e se devemos, pois, considerar que o produto que resulta da liquidação da massa insolvente é acréscimo de riqueza e concorre para a determinação da matéria coletável em sede de IRC?

Devemos, então, dar resposta cumulativa às seguintes questões:

SUJEITO PASSIVO (artigo 2.º do CIRC) – Quem? (pressuposto pessoal e subjetivo)

BASE DO IMPOSTO (artigo 3.º do CIRC) – O quê? (pressuposto real e objetivo)

TERRITÓRIO (artigo 4.º do CIRC) – Onde? (pressuposto territorial)

<sup>1</sup> Nesse sentido, a Circular n.º 10/2015, de 9 de setembro, sobre as Obrigações Fiscais das Pessoas Coletivas em situação de Insolvência, disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/instrucoes\\_administrativas/Documents/Circular\\_10\\_2015.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_10_2015.pdf).

## PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (artigo 8.º do CIRC) – Quando? (pressuposto temporal)

De facto, o artigo 2.º do CIRC ao definir que são sujeitos do IRC “as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais peçoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português”, o legislador fiscal não exclui da tributação as sociedades insolventes, porque apesar de se encontrarem em processo de insolvência não deixam de ser sociedades. Mais ainda, o legislador fiscal ao contemplar como sujeitos passivos de IRC “as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português”, bem como “as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português”, não faz depender a personalidade tributária (ou personalidade fiscal) da personalidade jurídica. Significa tal, pois, que para o legislador fiscal se determinada entidade não possuir personalidade jurídica, mas obtiver rendimentos, a mesma é sujeito passivo de IRC pois tem personalidade tributária.

Aliás, se atendermos aos artigos 15.º e 16.º da Lei Geral Tributária (LGT), no que se referem, respetivamente, à personalidade tributária e à capacidade tributária, verificamos, pois, que quem tem personalidade fiscal é quem tem capacidade contributiva, e que esta é uma faculdade de quem tem capacidade de gerar rendimentos, independentemente da personalidade jurídica. Ora, nesse sentido, a sociedade insolvente em fase de liquidação mantém, pois, a personalidade tributária.

Contudo, o Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se no Acórdão 0617/10<sup>2</sup>, entendendo que “embora a sociedade dissolvida, em liquidação, mantenha a sua personalidade jurídica, são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”, um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos”.

Ora, não fazendo o legislador fiscal depender da personalidade jurídica a personalidade tributária, como enquadrar então uma sociedade insolvente?

Logo no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Proc.º n.º 01145/09<sup>3</sup> encontra-se vertido o entendimento, que está em consonância com o entendimento adotado pela AT, de que “a sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação (...)”.

<sup>2</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 0617/10, 09/02/2011, *in* <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/478991baa56b1ff78025783a003f0ebb?OpenDocument>.

<sup>3</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 01145/09, 24/02/2011, *in* <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e855a5ff7425a7378025784800530ac4?OpenDocument>.

É, pois, a Subsecção V – “Liquidação de sociedades e outras entidades” do CIRC que define as regras que se aplicam às sociedades em liquidação, nomeadamente no artigo 79.º, que se refere à determinação do lucro tributável. Os artigos 80.º a 82.º referem-se respetivamente ao resultado de liquidação, ao resultado da partilha e à liquidação de pessoas coletivas que não sejam sociedades.

Parece-nos, pois, que, no que se refere às sociedades insolventes, o legislador fiscal de alguma forma adota os conceitos previstos no Código das Sociedades Comerciais (CSC):

**Dissolução** – fase prévia, que se traduz na modificação da situação jurídica, que se caracteriza pela entrada em liquidação da sociedade – conceito previsto nos artigos 141.º e 146.º CSC;

**Liquidação** – realização dos bens e direitos que integram o ativo, que consiste em converter em disponibilidades líquidas, os saldos das diversas contas do ativo - conceito previsto no artigo 146.º CSC;

**Extinção** – registo exclusivo do encerramento da liquidação – conceito previsto no artigo 160.º CSC.

Todavia, e por se tratarem de sociedades insolventes, e atendendo-se ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), que não adota estes conceitos, percebemos a origem da controvérsia que tem existido sobre esta temática. Senão vejamos, as normas do CIRE tratam da liquidação dos ativos insolventes e regulam a venda dos bens apreendidos para a massa insolvente, em favor dos credores da sociedade insolvente (e não regulam a partilha do património societário de uma sociedade dissolvida, em que a liquidação é feita no interesse dos sócios).

Mas o legislador fiscal não olha à situação jurídica, mas apenas à capacidade contributiva. Assim, para a AT, na liquidação de uma sociedade, independentemente de a sociedade se encontrar nessa fase pela declaração de insolvência, o objetivo da liquidação é a realização do ativo (no caso da insolvência, ativo insolvente) para fazer face ao passivo, e se sobrar alguma coisa (remanescente) esse valor será distribuído pelos sócios. Nesse sentido, a AT considera, portanto, que as sociedades insolventes são sujeitos passivos de IRC. Não obstante a possibilidade de dispensa de obrigações declarativas e fiscais, considerando nomeadamente o disposto no artigo 65.º do CIRE<sup>4</sup>, bem como a possibilidade de obtenção de benefícios fiscais em sede de IRC, tal como prevê o CIRE, nos termos do seu artigo 268.º, que abordaremos posteriormente neste artigo.

Respondida que está a questão relativa à sujeição a IRC das sociedades insolventes (*Quem?*), cabe-nos agora responder à questão da base de incidência do IRC (*O quê?*), i.é., aferir qual o rendimento sujeito a tributação por parte das sociedades em insolvência.

<sup>4</sup> É o próprio artigo 65.º, no seu n.º 3, que vem determinar que “com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º (deliberações da assembleia de credores de apreciação do relatório), extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade”.

Define, pois, o artigo 3.º do CIRC, no seu n.º 1 que “o IRC incide sobre o lucro das sociedades”, e que o mesmo, nos termos do n.º 2, “consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no CIRC”. Tal significa que a base do IRC, apesar de ter a sua matriz na contabilidade, não incide apenas sobre o lucro contabilístico, mas antes numa realidade económica mais abrangente constituída por todo o acréscimo de rendimento e riqueza, tributando, assim, a globalidade dos rendimentos obtidos.

Nesse sentido, o n.º 1 do artigo 17.º do CIRC define então o conceito de lucro tributável das pessoas coletivas, sendo o mesmo “constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC”<sup>5/6</sup>. Inclusivamente o artigo 17.º do CIRC estipula também que a contabilidade deve estar organizada de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)<sup>7</sup> e outras disposições específicas de cada setor de atividade.

Ora, as sociedades insolventes, quer tenha sido deliberado ou não o encerramento do estabelecimento, não estão excecionadas no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho<sup>8</sup>, e como tal estão genericamente abrangidas pelo SNC, e, por isso, sujeitas à obrigação de manter a contabilidade organizada. Tal resulta também da aplicação do disposto no artigo 123.º do CIRC, bem como do artigo 18.º do Código Comercial, que prescrevem a obrigação de as sociedades disporem de contabilidade organizada, nos termos da lei. Inclusivamente o conteúdo da Circular 10/2015, refere o entendimento da Comissão de Normalização Contabilística no sentido de considerar que “uma sociedade comercial, objeto de um processo de insolvência em fase de liquidação e partilha da massa insolvente, não fica dispensada de cumprir com as obrigações legais de contabilidade organizada após a data da deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento”<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> Na determinação do lucro tributável existem diferentes modelos: o modelo da dependência (*One-Book System*), o modelo de dependência ou autonomia (*Two-Book System*) e o modelo de dependência parcial. Portugal adotou o modelo de dependência parcial, fazendo, pois, depender o lucro tributável da contabilidade (Tavares, 1999; Schanz *et. al.* 2010). Nesse sentido nem todos os gastos registados na contabilidade são aceites fiscalmente (artigo 23.º-A do CIRC) e nem todos os rendimentos registados são tributáveis (artigo 20.º do CIRC). Em Portugal, o legislador fiscal adotou o modelo de dependência parcial de apuramento do lucro fiscal.

<sup>6</sup> A regra geral do Código do IRC é que, tanto as variações positivas como as variações negativas do património das sociedades e outras entidades que exerçam a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, concorrem para a formação do lucro tributável.

<sup>7</sup> Sistema de Normalização Contabilística - Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho:

**NCRFs** - Normas contabilísticas e de relato financeiro

**NCRF-PE** - Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades

**NCRF-ME** - Norma contabilística e de relato financeiro para microentidades

Rubricas	Microentidades		Pequenas Entidades		Médias Entidades		Grandes Entidades
	Até 31-12-2015	A partir de 01-01-2016	Até 31-12-2015	A partir de 01-01-2016	Até 31-12-2015	A partir de 01-01-2016	A partir de 01-01-2016
Total do balanço	500.000€	350.000€	1.500.000€	4.000.000€	+ 1.500.000€	20.000.000€	+ 20.000.000€
Volume de negócios líquido	500.000€	700.000€	3.000.000€	8.000.000€	+ 3.000.000€	40.000.000€	+ 40.000.000€
Número médio de empregados durante o período	5	10	50	50	+ 50	250	+ 250

<sup>8</sup> Alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

<sup>9</sup> A própria AT reforça que “O artigo 65.º do CIRE não derroga as obrigações de informação contabilística, nomeadamente decorrentes do novo SNC, bem pelo contrário, o n.º 1 do artigo 65.º determina que devem ser

Afere-se assim que, no caso das sociedades insolventes (para as quais, reforçamos, não estão contempladas regras fiscais específicas no CIRC), e para o legislador fiscal, a base do imposto é o lucro tributável, assente num conceito de globalidade (rendimento global). Tributa-se, pois, qualquer acréscimo de riqueza, independentemente da sua fonte, obtido pelas sociedades (não importando, portanto, para a AT se estão insolventes). Nesse sentido segue também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo n.º 0876/15<sup>10</sup>.

Além disso, e dando resposta à pergunta *Onde?*, o artigo 4.º do CIRC começa por dispor, por um lado, no n.º 1, que os sujeitos passivos com sede ou direção efetiva em território português são tributados pela totalidade dos rendimentos obtidos, no estrangeiro e/ou em Portugal; e, por outro lado, no n.º 2, que os sujeitos passivos que não tenham sede ou direção efetiva em Portugal são tributados apenas pelos rendimentos que se consideram obtidos em Portugal. Onde se incluem, naturalmente, para o legislador fiscal, as sociedades insolventes.

Mais ainda, entende também a AT que, na Circular 10/2015, mesmo com a decisão de encerramento do estabelecimento, e nos termos do n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, e sendo assumida a cessação oficiosa da atividade da sociedade insolvente, não haverá dispensa de obrigações declarativas e de pagamento quando se verifique a existência de qualquer facto tributário sujeito a IRC, nos termos do artigo 8.º, n.º 7. Acresce, no entanto, o facto de que independentemente de existir ou não base do imposto, o legislador fiscal criou outros mecanismos para assegurar a continuidade de receita fiscal, nomeadamente o pagamento especial por conta (PEC), previsto no artigo 106.º do CIRC<sup>11</sup>, as tributações autónomas, previstas no artigo 88.º do CIRC e a coleta mínima de imposto associada ao Regime Simplificado de tributação, previsto nos artigos 86.º-A e 86.º-B do CIRC<sup>12</sup>.

Respondidas que estão as três primeiras questões, cabe-nos então agora responder à questão *Quando?* Esta questão é igualmente importante, nomeadamente quanto às sociedades insolventes.

---

elaboradas e depositadas as contas anuais, nos termos em que forem legalmente obrigatórias para o devedor”. Pois o artigo 18.º Código Comercial determina como - obrigações especiais dos comerciantes - (...) “A dar balanço, e a prestar contas.” Nesse sentido, a AT conclui no seu entendimento que mesmo havendo dispensa no cumprimento de obrigações declarativas fiscais, prevista no artigo 65.º do CIRE, tal não se aplica à declaração fiscal Informação Empresarial Simplificada (IES), pois com a entrega da IES “Não está em causa uma obrigação de natureza exclusivamente fiscal, visto que esta declaração, para além de permitir o cumprimento da obrigação fiscal prevista no CIRC, integra, em simultâneo, o registo da prestação de contas exigível ao nível do Registo Comercial e informações para fins estatísticos requeridas pelo INE e pelo Banco de Portugal.”

<sup>10</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 0876/15, 08/11/2017, in <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f612043699db7efc802581e700435c83?OpenDocument&ExpandSection=1>.

<sup>11</sup> Aplica-se às sociedades enquadradas no regime geral de tributação. O CIRC prevê a dispensa do PEC, tal na alínea b) do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC, nos termos do qual “ficam dispensados (...) b) Os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do CIRE, a partir da data de instauração desse processo”. Ficam ainda dispensados do PEC, e nos termos da alínea c) do referido artigo, “os sujeitos passivos que tenham deixado de efetuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de atividade a que se refere o artigo 33.º do Código do IVA”, bem como ficam dispensados tal como define a alínea d) “os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável”.

<sup>12</sup> Mantendo-se os pressupostos de enquadramento no regime simplificado, não há qualquer dispensa para as sociedades insolventes, existindo, pois, a obrigatoriedade do pagamento da coleta mínima de IRC, tendo como base a matéria coletável apurada nos termos do artigo 86.º-B, que não pode ser inferior a 60% do valor anual da retribuição mensal mínima garantida.

Regra geral o período de tributação é um ano (ano civil), mas existem as exceções previstas no artigo 8.º do CIRC, as quais se referem, entre outras, às sociedades em liquidação (e que, como vimos, se aplicam às sociedades insolventes). Assim, no caso das sociedades insolventes, o período de tributação pode ser superior a um ano. Prevê nesse caso, portanto, o artigo 79.º do CIRC que o lucro tributável é determinado com referência a todo o período de liquidação e “(...) a) as sociedades que se dissolvam devem encerrar as suas contas com referência à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a dissolução até à data desta; (...)”. Mas, só existem vantagens associadas ao período da liquidação quando este não ultrapassar 2 anos, nomeadamente se existir redução de taxa de IRC e/ou reporte de prejuízos fiscais.

Devemos, todavia, notar que a possibilidade de usufruir de um período de liquidação superior a um ano é uma opção para as sociedades em processo de insolvência, as quais devem, se assim o entenderem, manifestar essa pretensão.

## 2. O regime fiscal da insolvência em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Devemos atender antes de mais aos pressupostos de incidência do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Sublinhamos, antes de mais, que enquanto o IRC é um imposto de matriz contabilística, o IVA é um imposto de matriz comunitária, tendo por isso o legislador fiscal português que atender ao legislador fiscal comunitário<sup>13</sup>.

O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

No ordenamento jurídico português, a incidência no IVA constitui o 1.º capítulo do respetivo código e inclui a incidência objetiva (ou real) – artigos 1.º, 3.º, 4.º e 5.º, a incidência subjetiva (ou pessoal) – artigo 2.º, a aplicação da lei no espaço (ou incidência territorial ou territorialidade) – artigo 6.º, e a aplicação da lei no tempo (ou incidência temporal ou facto gerador / exigibilidade) – artigos 7.º e 8.º.

Como bem descreve Reis (2011), importa referir que “o IVA é um tributo que opera através do método subtrativo indireto, por força do qual os operadores económicos deduzem ao imposto referente às suas operações ativas (venda de bens/prestação de serviços) o que lhes foi

<sup>13</sup> Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=pt>.

faturado na compra de *inputs* da sua produção”. Através deste método pretende-se, pois, “salvaguardar a neutralidade do imposto, sendo que para o efeito o mecanismo de dedução se revela imprescindível, libertando os operadores económicos do ónus do IVA no âmbito das suas atividades”.

Assim, defendem, pois, Dinis e Lopes (2017) que “o CIVA estabelece uma relação entre as normas de incidência real e de incidência pessoal, em que as atividades que constituem o facto tributável só se consideram sujeitas a imposto na medida em que sejam realizadas pelas pessoas que são definidas como sujeitos passivos, o que, por sua vez, é feito com referência ao exercício de uma atividade económica”.<sup>14</sup>

Nessa medida, importa, pois, atendendo ao n.º 1, alínea a) do artigo 1.º do CIVA, e uma vez que estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo, agindo como tal, perceber-se o que se entende por sujeito passivo em sede de IVA. De igual modo, devemos atender também ao significado de transmissão de bens (onerosas ou assimiladas).<sup>15</sup>

É premente responder então às seguintes questões, quando nos referimos a sociedades insolventes: A massa insolvente é sujeito passivo de IVA? No processo de insolvência, a liquidação do património do devedor insolvente refere-se ao exercício de uma atividade económica? São as operações de liquidação dos ativos insolventes sujeitas a IVA?

Analisando uma vez mais o conteúdo da Circular n.º 10/2015, de 9 de setembro, e à semelhança do que já havia sido exposto no âmbito do IRC, verificamos que a AT defende que a personalidade tributária da sociedade insolvente *não é afetada pela declaração de insolvência, já que, inerente ao processo de liquidação da massa insolvente, está a realização de operações sujeitas a IVA, pelo que a declaração de insolvência não altera por si só a qualidade de sujeito passivo de IVA.*

Ora, inclusivamente, o Tribunal da Relação do Porto pronunciou-se no Acórdão 0635505<sup>16</sup> acerca do facto de que mesmo na entrega de “um bem ao credor, com vista à extinção do crédito, o devedor transmite ao credor a propriedade desse bem, a título oneroso. Por isso, não podem deixar de se aplicar à dação em cumprimento também as exigências de forma que são aplicáveis ao contrato de compra e venda. A dação em cumprimento de bens móveis não deixa de operar a transmissão do direito de propriedade dos bens do devedor para

<sup>14</sup> O conceito de atividade económica surge no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA para efeitos da delimitação do conceito de sujeito passivo: “entende-se por *atividade económica* qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência”, in [http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/l31057\\_pt.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_pt.htm).

<sup>15</sup> Artigo 3.º, CIVA – Conceito de transmissão de bens: “1 - Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”(…).

<sup>16</sup> Tribunal da Relação do Porto, Acórdão Processo 0635505, 14/12/2006, <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/d1d5ce625d24df5380257583004ee7d7/36bc9ed778bf1a648025726100514f69?OpenDocument>.

o credor, pelo facto de não ter sido emitida fatura ou de a dação não ter sido incluída na declaração de IRC”.

Não há, pois, na legislação fiscal qualquer isenção à liquidação do IVA na gestão da massa insolvente, apenas e só porque está uma sociedade insolvente, pelo que em caso de venda dos ativos insolventes, o IVA deverá ser liquidado nos termos do CIVA. A sociedade insolvente, se pretender, pode ainda exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens ou serviços indispensáveis na fase de liquidação (nos termos dos artigos 19.º a 26.º do CIVA). Compreendemos esta situação na medida em que o IVA sendo um imposto baseado no método do crédito de imposto e neutro, não se pode permitir, de facto, que uma sociedade insolvente não liquide o IVA por via da liquidação da massa insolvente aquando da venda ou transmissão dos ativos insolventes, quando deduziu o imposto aquando da compra.

Inclusivamente, haverá isenção de IVA nas transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução e bem assim as transmissões de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA, nos termos do n.º 32 do artigo 9.º do CIVA.

Assim, nos períodos de tributação em que tenha sido apurado imposto a favor do Estado, a sociedade insolvente deve proceder ao pagamento do imposto que se mostrar devido, nos prazos legais definidos, bem como na forma e prazos definidos na lei, as demais obrigações declarativas previstas no CIVA (Dias, 2017).

Nos casos em que, sendo deliberado o encerramento de estabelecimento compreendido na massa insolvente e comunicado tal facto à AT pelo tribunal, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, é assumida a cessação oficiosa, prevista no n.º 3 do artigo 34.º do CIVA. Caso a sociedade declarada insolvente, em que tinha sido assumida a cessação oficiosa, continue a realizar, ainda que ocasionalmente, transmissões de bens ou prestações de serviços correspondentes ao exercício de uma atividade económica que, nos termos do artigo 2.º do Código do IVA, impliquem a sua qualificação como sujeito passivo de IVA deve, nos períodos de imposto em que tal se verifique, proceder ao cumprimento das obrigações previstas no CIVA.

Quanto à regularização de IVA<sup>17</sup> em processo de insolvência, devemos olhar para esta temática no sentido de que tanto poderá existir um credor da massa insolvente, que possa regularizar IVA a seu favor e daí resultará para a massa insolvente a obrigação de regularizar IVA a favor do estado, como a sociedade insolvente poderá regularizar o IVA a seu favor, uma vez que pode inclusivamente a própria ser credora de devedor que ficou insolvente.

No que respeita à regularização dos créditos de cobrança duvidosa, os sujeitos passivos podem, então, deduzir o imposto respetivo, evidenciados como tal na contabilidade, conforme dispõe o artigo 78.º-A, n.º 1, do CIVA. No caso do crédito que esteja em mora há mais de 24

<sup>17</sup> Referimo-nos apenas aos créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013.

meses, desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento, uma vez comprovada a mora, a regularização do IVA estará dependente das condições, definidas no artigo 78.º B, n.º 1 (mediante pedido de autorização prévia a apresentar, por via eletrónica, no prazo de seis meses contados a partir da data em que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa). No caso de o crédito estar em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento, e o valor do mesmo não seja superior a € 750, IVA incluído, e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmem direito à dedução, uma vez comprovada a mora, a regularização do IVA estará dependente das condições, definidas no artigo 78.º B, n.º 3, sem necessidade de pedido de autorização prévia à AT.

Os sujeitos passivos podem deduzir o imposto relativo a créditos considerados incobráveis, nos termos do artigo 78.º-A, n.º 4 do CIVA, mas desde que esteja verificado, nomeadamente as seguintes condições: o facto relevante ocorra em momento prévio ao decurso dos prazos de mora exigidos para a regularização do IVA dos créditos de cobrança duvidosa e os créditos incobráveis não podem ser excluídos pelo n.º 6 e n.º 7 do referido artigo. Deste modo, o IVA pode ser regularizado, nos termos da alínea b) do n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA, em processo de insolvência, “quando a mesma for decretada de carácter limitado ou quando for determinado o encerramento do processo por insuficiência de bens, ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, ou após a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito”, ou, nos termos da alínea c), “quando seja proferida sentença de homologação do plano de insolvência (...)”.<sup>18</sup>

Resulta, portanto, nos termos do artigo 78.º-B, n.º 9, que deve ser comunicada ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto (no caso de pessoa coletiva, a quem a legalmente a represente – a representação da sociedade insolvente cabe ao administrador da insolvência)<sup>19</sup>, a anulação total ou parcial do IVA, para efeitos de retificação

<sup>18</sup> Até à redação dada pela Lei n.º 114/2017, o artigo 78.º-A, n.º 4, b) definia que o IVA podia ser regularizado “em processo de insolvência quando a mesma for decretada de carácter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no CIRE, ou, quando exista, a homologação do plano de insolvência”. À semelhança do previsto na alínea b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, a norma contemplava, assim, além das insolvências de carácter limitado (com insuficiência da massa insolvente) e da homologação do plano de insolvência, também as insolvências de carácter pleno, determinando que o momento relevante para o início do prazo de regularização por parte dos credores seria o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no CIRE, conforme resulta da leitura do Ofício Circulado n.º 30168, de 31/12/2014, o que se poderia traduzir num problema, como analisado anteriormente. Aliás, é o próprio Ofício Circulado n.º 30197, de 12/01/2018, que refere que as alterações introduzidas ao n.º 4 do artigo 78.ºA se tratam de adaptar a redação da norma às faculdades previstas, nomeadamente, no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, em conformidade com a redação relativa a créditos considerados incobráveis, utilizada no capítulo correspondente do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Deste modo, o facto relevante para a dedução do IVA deixou de ser o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, passando a ser o encerramento do processo por insuficiência de bens, ou a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito.

<sup>19</sup> Sobre este assunto aconselhamos a leitura do Acórdão do STA de 25.06.2015 – (...) II - A comunicação ao adquirente do bem ou serviço que seja sujeito passivo de IVA da intenção do credor de proceder à anulação do IVA contido no crédito incobrável em processo de insolvência constitui requisito legal do qual depende a legalidade da “regularização” pelo credor e deve ser feita, em caso de insolvência do devedor, ao administrador de insolvência nomeado.

da dedução inicialmente efetuada, devendo esta comunicação identificar as faturas, o montante do crédito e do imposto a ser regularizado, o processo ou acordo em causa, bem como o período em que a regularização é efetuada.

Ora se o sujeito passivo, credor de uma sociedade insolvente, regulariza IVA a seu favor, resultará, pois, que o respetivo montante seja exigido à massa insolvente através da regularização a favor do Estado.

Existirão também situações em que no processo de insolvência se recupere total ou parcialmente os créditos, e por isso se haja procedido anteriormente a regularização de IVA associado a esses créditos. Determina, pois, o artigo 78.º - C, n.º 3 do CIVA que *“os sujeitos passivos que hajam procedido anteriormente à dedução do imposto associado a créditos de cobrança duvidosa ou incobráveis devem entregar o imposto correspondente ao montante recuperado com a declaração periódica a apresentar no período do recebimento, ficando a dedução do imposto pelo adquirente dependente da apresentação de pedido de autorização prévia”*.

Para concluir, é necessário ainda que o Revisor Oficial de Contas (ROC) certifique se os requisitos legais para a regularização do IVA se encontram verificados.

### 3. A tributação do património no processo de insolvência

#### 3.1. A tributação das sociedades insolventes em sede de IMI

Quando uma sociedade é objeto de uma declaração de insolvência, os seus bens suscetíveis de penhora são apreendidos, de acordo com a alínea g) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE, e passam a integrar um património autónomo e de afetação, uma vez se destina à satisfação dos interesses dos credores da insolvência, denominada massa insolvente.

Para Sanches (2007), o IMI é um imposto neutro em relação à compra, na medida em que ao recair sobre a propriedade de imóveis, recai sobre o valor do prédio. E no caso da massa insolvente? Urge então responder então às seguintes questões: A massa insolvente é sujeito passivo em sede de IMI? Sobre quem recai a obrigação de pagamento do IMI, se após a declaração da insolvência há a consequente apreensão do prédio a favor da massa insolvente? E subsiste essa obrigação no processo de insolvência?

Atento o disposto no artigo 8.º do CIMI, o IMI é devido pelo proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeitar, sendo pois que, a declaração de insolvência não tem por efeito a transmissão dos bens da pessoa coletiva insolvente para a respetiva massa insolvente (pois a massa insolvente não adquire bens, porque os bens continuam a ser da insolvente, embora afetados ao pagamento de um conjunto específico de dívidas, cf. Acórdão 01136/17<sup>20</sup> e Acórdão 0144/17<sup>21</sup> do Supremo Tribunal Administrativo), pelo que a sociedade

<sup>20</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 01136/17, 06/06/2018, in

insolvente continua a ser sujeito passivo do IMI<sup>22</sup>. Esse é também o entendimento vertido na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, Processo nº 01024/12<sup>23</sup>, que, aliás, vem decidir que “o desapossamento da insolvente, do prédio gerador de IMI não pode deixar de relevar para efeitos da responsabilidade pelo pagamento do tributo”, bem como que “consoante o valor de IMI em dívida, seja anterior ou posterior à declaração de insolvência, tal facto fará classificar o eventual crédito como um crédito sobre a (o) insolvente que carece de ser reclamado no âmbito do processo de insolvência pela Fazenda Pública – cfr. artigo 47.º do CIRE – ou como uma dívida da massa insolvente – cfr. artigo 51.º do CIRE –, respetivamente que, à semelhança de outros créditos (anúncios; honorários de peritos advogados; etc.), deverá ser paga de imediato”.

### 3.2. A tributação das sociedades insolventes em sede de IMT

O IMT é ainda visto como um imposto limitativo da circulação das pessoas, sendo cobrado no momento em que pesam diversos encargos sobre o contribuinte (Sanches, 2007), incidindo o mesmo sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional, nos termos do artigo 2.º e do artigo 4.º do CIMT.

Assim, o IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis, pelo que o seu pagamento não será da responsabilidade de sociedade declarada insolvente aquando da transmissão de imóveis integrados na liquidação da massa insolvente. No entanto, ressalvam-se os casos em que ela própria possa ser adquirente de imóvel, e nessa situação há que se verificar se se preenchem as condições para isenção de IMT, nos termos do artigo 270.º do CIRE e nos termos do artigo 8.º do CIMT, que abordaremos posteriormente.

## 4. Os benefícios fiscais no processo de insolvência

Os benefícios fiscais, conforme estabelece o artigo 2.º do EBF, são concedidos excecionalmente pela lei a certos sujeitos passivos para não ficarem na obrigação do imposto, apesar de em relação a elas se verificarem os pressupostos que condicionam o aparecimento da obrigação do imposto. Nesse sentido, resulta evidente a principal característica dos benefícios fiscais: o carácter excecional face ao regime regra de tributação (Nabais, 2016; Dias, 2017).

---

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/20dbf09769d0aba8802582a6004898a5?OpenDocument>.

<sup>21</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 0144/17, 30/05/2018, in

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b33c81888e388fbb802582a3004e84bf?OpenDocument&ExpandSection=1>.

<sup>22</sup> Atendendo ao conteúdo da Circular 10/2015, o respetivo pagamento é, pois, exigido à massa insolvente (ainda que os documentos de cobrança sejam emitidos em nome da empresa insolvente).

<sup>23</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 0124/12, 06/03/2014, in

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/a70e506b45757cd780257ca6004d8f26?OpenDocument>.

Aliás, o CIRE vem reforçar a ideia de incidência fiscal das entidades insolventes, e dar força ao entendimento do legislador fiscal e da AT, em considerar as sociedades insolventes como sujeitos passivos, em especial porque, ao estabelecer aí isenções fiscais, confirma a sujeição das entidades insolventes às obrigações tributárias normais pelos atos de gestão e liquidação dos ativos insolventes. Não podemos, pois, esquecer que, tal é assim pois só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que, *a priori*, está sujeito. Nesse sentido, Nabais (2016) e Freitas Pereira (2016) evidenciam que os benefícios fiscais são concedidos excecionalmente pela lei a certos sujeitos passivos para não ficarem na obrigação do imposto, apesar de em relação a elas se verificarem os pressupostos que condicionam o aparecimento da obrigação do imposto. Não confundir, pois, com a não-sujeição, já que ter isenção significa que se está “debaixo” da incidência do imposto.

Relativamente às sociedades insolventes, o CIRE prevê então benefícios fiscais no processo de insolvência, nos termos dos seus artigos 268.º a 270.º. Nesta nossa exposição abordaremos apenas os benefícios fiscais relativo a IRC e a IMT.

Presentemente o artigo 268.º do CIRE, com a redação conferida pela Lei 114/2017, de 29/12, estabelece benefícios fiscais relativos a impostos sobre o rendimento, nomeadamente das pessoas coletivas, no que se refere aos rendimentos e ganhos apurados e às variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido. Conforme se constata, os mesmos aplicam-se tanto na liquidação dos ativos insolventes, como em caso de alteração das dívidas da sociedade insolvente, prevista em plano de insolvência (com dação em cumprimento, cessão de bens aos credores) e/ou com o plano de pagamentos, com perdão ou redução de créditos (variações patrimoniais positivas).

Até à publicação da Lei 114/2017, de 29/12 a jurisprudência sobre a matéria divide-se no que respeita à tributação dos rendimentos obtidos com a liquidação dos ativos insolventes.

Se por um lado no Acórdão 1145/09 do Supremo Tribunal Administrativo<sup>24</sup>, se considerou não haver “motivo para que a liquidação derivada da dissolução em processo de falência tenha um tratamento diferenciado das demais liquidações de patrimónios societários”, por outro lado, o Supremo Tribunal Administrativo no processo 0869/13<sup>25</sup> veio considerar “duvidoso que o processo de liquidação das sociedades na sua aceção geral, visando a venda do património da empresa e subsequente partilha do resultado pelos sócios, deva ser considerado para efeitos de determinação do lucro tributável da sociedade insolvente”. Evidenciando que, ainda assim, o que releva para efeitos da tributação das mais-valias, “independentemente da posição que se tome sobre a questão de saber se o regime de determinação do lucro tributável das sociedades em liquidação se aplica à liquidação derivada do processo de insolvência, o certo é que, como atrás se referiu, o princípio da realização implica que apenas serão de incluir no lucro tributável as mais e menos valias, que tiverem sido realizadas”. O que significa que

<sup>24</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 01145/09, 24/02/2011, *in* <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e855a5ff7425a7378025784800530ac4?OpenDocument>.

<sup>25</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 0869/13, 15/03/2017, *in* [http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/01265a3a1b77b26c802580e600538c1f?OpenDocument&ExpandSection=1#\\_Section1](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/01265a3a1b77b26c802580e600538c1f?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1).

existindo uma mera possibilidade de ganho, ou um ganho potencial ou latente, não pode o mesmo ser considerado na determinação do lucro tributável por força do princípio da realização.”

No seguimento da publicação das Medidas Adicionais do Programa Capitalizar, constantes do anexo II da Resolução do Conselho de Ministros n.º 81/2017, que determinaram também: “permitir que a isenção prevista no artigo 268.º abranja também as mais-valias realizadas com a venda de bens e direitos em processo de insolvência”, resulta claro que o objetivo da concessão das isenções aí previstas seria apenas o de incentivar a recuperação, contemplando apenas a dações em pagamento e as cessões de crédito, previstas em plano de recuperação ou revitalização, excluindo-se, pois, as vendas no âmbito da liquidação dos bens (Dias, 2017; Dinis e Lopes, 2017).

Ora, é o próprio Supremo Tribunal Administrativo <sup>26</sup> que vem aludir que “na redação anterior à que resulta da Lei do OE para 2018, o n.º 1 do artigo 268.º do CIRE apenas previa a isenção das mais-valias resultantes da dação em cumprimento ou cessão de bens do insolvente aos credores no âmbito do processo de insolvência, e não também no caso da venda, nada fazendo crer (designadamente para efeitos da aplicação extensiva da norma a esta última situação) que o legislador tenha dito menos que pretendia”. Reforça, ainda, que, por isso, não estão abrangidas pela isenção as mais-valias resultantes da venda de bens do insolvente, por si, figura jurídica inequivocamente distinta da dação em cumprimento de bens do insolvente e da cessão desses bens aos credores, “ainda que o seu produto seja aplicado no pagamento aos credores”, pelo que podemos concluir que o rendimento das pessoas coletivas obtido com aos ganhos apurados (e realizados) pela liquidação dos ativos insolventes só estará afastado da tributação se obtido a partir da entrada em vigor da Lei 114/2017, de 29/12.

De salientar que o benefício fiscal referido não se resume ao devedor insolvente, e no sentido de incentivar os credores a apoiar as medidas, o próprio n.º 3 do artigo 268.º do CIRE estabelece em seu benefício medidas que “asseguram um tratamento mais favorável das consequências de tais medidas, relativamente à determinação da matéria coletável” (Fernandes e Labareda, 2015).

Do mesmo modo, quanto ao benefício fiscal relativo ao IMT, estabelecido no n.º 1 do artigo 270.º do CIRE, cuja isenção é concedida aos atos jurídicos de transmissão de bens imóveis em si mesmos (integrados em planos de insolvência ou de pagamentos), pelo que tanto dela beneficia o devedor como os seus credores, “sendo, pois, irrelevante a qualidade da pessoa sujeita ao pagamento” (Fernandes e Labareda, 2015).

Nesses termos, também o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE concede isenção de IMT aos atos de venda, permuta e cessão da empresa ou de estabelecimento dela, quer quando integrados em planos de insolvência ou de pagamentos, quer quando praticados no âmbito da liquidação dos ativos insolventes.

<sup>26</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 01136/17, 06/06/2018, in <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/20dbf09769d0aba8802582a6004898a5?OpenDocument>.

Quanto a este ponto durou uma problemática que acendeu divergências com a AT, já que o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo<sup>27</sup> considerou que “a redação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não é clara, e a mesma deve ser interpretada, no sentido de que a isenção de IMT ali consignada abrange não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu ativo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos (ou de recuperação<sup>28</sup>) ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente” e a AT veio sempre a considerar que a aplicação da isenção prevista no n.º 2 do referido artigo 270.º do CIRE apenas teria lugar se a transmissão abrangesse apenas e só a universalidade da empresa ou estabelecimento (posição reforçada na Circular n.º 10/2015), revendo apenas a sua posição aquando da publicação da Circular 4/2017, após a prolação uniformizadora do Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão n.º 3/2017, de 29/05/2017<sup>29</sup> (cfr., entre outros, os acórdãos de 03/07/2013, de 17/12/2014, de 18/11/2015, de 20/01/2016 e de 01/02/2017 *in* Procs. n.ºs 0765/13, 01085/13, 0575/15, 01350/15, 0724/16 respetivamente).

Nesse sentido, os contribuintes que pagaram indevidamente IMT porque não lhes foi concedida a isenção, devem requerer aos serviços tributários a revisão das liquidações de IMT, para que as mesmas sejam anuladas e, em consequência, restituído o imposto pago (prazo de 4 anos, invocando a ilegalidade do ato praticado; revisão oficiosa com base em erro imputável aos serviços, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária).

Importa ainda referir a isenção prevista no artigo 8.º do CIMT (isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito), que apesar de não prevista no CIRE, se aplica também a transmissão de imóveis efetuadas em processo de insolvência, desde que “em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas (dação em cumprimento).

### Notas conclusivas

O objetivo principal desta comunicação foi a análise do enquadramento fiscal das sociedades insolventes, nomeadamente em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e ainda dos benefícios fiscais.

No que ao IRC diz respeito, no caso das sociedades insolventes (para as quais, reforçamos, não estão contempladas regras fiscais específicas), a base do imposto é o lucro tributável, assente num conceito de rendimento global, tributando-se, pois, qualquer acréscimo de riqueza,

<sup>27</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 0765/13, 03/07/2013, <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9c68c763d8eb1a1580257ba3004cca44?OpenDocument&ExpandSection=1>.

<sup>28</sup> Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro – Orçamento do Estado

<sup>29</sup> Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 3/2017, 29/05/2017, <https://dre.pt/home/-/dre/107094688/details/maximized>.

independentemente da sua fonte, obtido pelas sociedades, não importando, portanto, se estão insolventes ou não.

Relativamente ao IVA, na legislação fiscal não existe qualquer isenção à liquidação do IVA na gestão da massa insolvente, apenas e só porque está uma sociedade insolvente, pelo que em caso de venda dos ativos insolventes, o IVA deverá ser liquidado nos termos do CIVA, pois, sendo o IVA um imposto de matriz comunitária e baseado no método do crédito de imposto e neutro, não se pode permitir, de facto, que uma sociedade insolvente não liquide o IVA por via da liquidação da massa insolvente aquando da venda ou transmissão dos ativos insolventes, quando deduziu o imposto aquando da compra.

Atento o disposto no CIMI, o IMI é devido pelo proprietário do prédio, sendo pois que, a declaração de insolvência ao não ter por efeito a transmissão dos bens da pessoa coletiva insolvente para a respetiva massa insolvente (pois a massa insolvente não adquire bens, porque os bens continuam a ser da insolvente, embora afetados ao pagamento de um conjunto específico de dívidas), o facto gerador de IMI não pode deixar de relevar para efeitos da responsabilidade pelo pagamento do tributo. Ainda que consoante o valor de IMI em dívida, seja anterior ou posterior à declaração de insolvência, tal facto fará classificar o eventual crédito como um crédito sobre a (o) insolvente ou como uma dívida da massa insolvente.

O IMT é um imposto que é devido pelos adquirentes dos bens imóveis, pelo que o seu pagamento não será da responsabilidade de sociedade declarada insolvente aquando da transmissão de imóveis integrados na liquidação da massa insolvente. No entanto, ressalvam-se os casos em que ela própria possa ser adquirente de imóvel, e nessa situação há que se verificar se se preenchem as condições para isenção de IMT.

O CIRE prevê, pois, nos seus artigos 268.º a 270.º a aplicação de alguns benefícios fiscais, nomeadamente isenções em IRC e em IMT.

Quanto aos benefícios no âmbito do IRC a jurisprudência sobre a matéria divide-se, nomeadamente quanto à tributação dos rendimentos obtidos com a liquidação dos ativos insolventes, pelo menos até à publicação da Lei 114/2017, de 29/12, que alterou a redação do artigo 268.º, passando a contemplar a isenção às mais-valias realizadas com a venda de bens e direitos em processo de insolvência. Nesse sentido, o rendimento das pessoas coletivas obtido com aos ganhos apurados (e realizados) pela liquidação dos ativos insolventes só estará afastado da tributação se obtido a partir da entrada em vigor da Lei 114/2017, de 29/12. Relativamente aos benefícios no âmbito do IMT, ficou finalmente esclarecido que além da isenção concedida aos atos jurídicos de transmissão de bens imóveis em si mesmos (integrados em planos de insolvência ou de pagamentos), a mesma se estende atos de venda, permuta e cessão da empresa ou de estabelecimento dela, quer quando integrados em planos de insolvência ou de pagamentos, quer quando praticados no âmbito da liquidação dos ativos insolventes (mesmo quando não se refira à universalidade da empresa ou estabelecimento).

O presente estudo versou sobre a análise dos aspetos fiscais das sociedades insolventes, pelo que deixamos o enquadramento fiscal das pessoas singulares insolventes para investigações futuras.

### Bibliografia

Casalta Nabais, J. (2016). *Direito Fiscal*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra.

Dias, Sara L. (2017). “Os benefícios fiscais no processo de insolvência e no PER”, *Revista Portuguesa de Contabilidade*, Vol. VII, nº 027, pp. 449-472.

Dias, Sara L.; Dinis, Ana A. (2017). “As obrigações fiscais da sociedade declarada insolvente - breves considerações”, *II CONDIT - CONGRESSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL INTERNACIONAL*.

Dinis, Ana; Lopes, Cidália (2015). *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*, 1.ª ed., Coimbra, Almedina.

Dinis, Ana; Lopes, Cidália (2017). *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina.

Dinis, Ana; Lopes, Cidália; Marcelino, Pedro (2014). "As sociedades insolventes e a tributação em IRC". *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 7, Número 2, Verão.

Dinis, Ana; Lopes, Cidália; Silva, Alexandre; Marcelino, Pedro (2016) “A tributação das sociedades insolventes: evidência empírica em Portugal”, *in: Accounting and Finance Review - Revista de Contabilidade e Finanças*. Vol. 27 (70) 43-54. Brasil: FEA/USP. ISSN: 1808 – 057X.

Fernandes, Carolina; Mario, Carmo (2010), “Ensaio sobre a essência contábil versus a forma jurídica: efeitos na tributação de uma massa falida”; Brasil. universidade federal de minas gerais, *in: <http://www.congressoup.fipecafi.org/artigos102010/453.pdf>*

Fernandes, Luís A. Carvalho; Labareda, João (2015). *Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas Anotado*, 3.ª edição, Lisboa, *Quid Juris*.

Freitas Pereira, Manuel H. (2016). *Fiscalidade*, 5.ª ed., Almedina, Coimbra.

Krause S., Kapiloff A Y. (1966). “Symposium, Creditors' Rights, The Bankrupt Estate, Taxable Income and the Trustee in Bankruptcy”, Nova Iorque, *in <http://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/>*.

Moreno-Ternero, J.D., Villar, A. (2002). “Bankruptcy Rules and Progressive Taxation”, Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas, S.A., Espanha.

Reis, Margarida (2011). “O direito à dedução no imposto sobre o valor acrescentado. Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia”. *JULGAR* - N.º 15 - 2011, 129–149.

Sanches, J.L.S. (2007). *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, Coimbra Editora.

Schanz, D., Schanz, S. (2010). Finding a New Corporate Tax Base after the Abolishment of the One-Book System *in* EU Member States, *European Accounting Review*, 19:2, 311-341, DOI: 10.1080/09638180903384627.

Spadotto, Rafael D. C. (2005), “A venda de bens da massa falida e sua respetiva tributação sob a ótica da nova lei de falências”, Brasil.

Tavares, Tomás M. Cantista de Castro (1999), “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, *in Ciência e Técnica Fiscal* nº396, Outubro – Dezembro, p.13-168.

Ziegel, J. S. (1995). Preferences and priorities in Insolvency Laws: Is There a Solution? UK, 39 *St Louis University Law Journal* 793.

#### **Apresentação Power Point**

# **C E N T R O DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS**

## **A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES INSOLVENTES**

**Cidália Mota Lopes Ana Arromba Dinis**

**Lisboa, 28 de Junho de 2018**

## ESTRUTURA

### I. AS SOCIEDADES INSOLVENTES: BREVE ABORDAGEM QUANTITATIVA

### II. O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS NA INSOLVÊNCIA

II.1 - A tributação da massa insolvente em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)

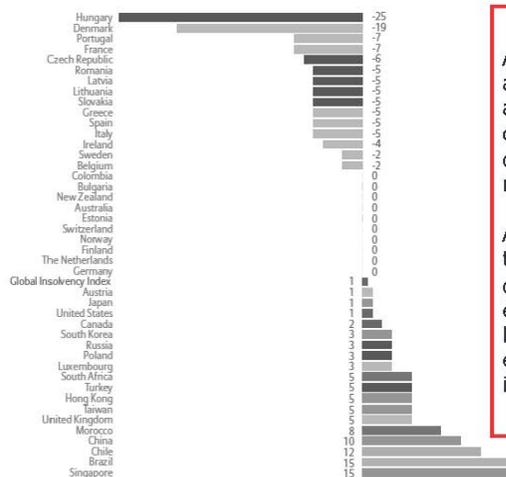
II.2 - O regime fiscal da insolvência em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

II.3 - A tributação do património no processo de insolvência

II.4 - Os benefícios fiscais no processo de insolvência

2

## AS SOCIEDADES INSOLVENTES: BREVE ABORDAGEM QUANTITATIVA



Sources: National statistics, Euler Hermes forecasts

As estimativas das insolvências apontaram no sentido de um agravamento para o ano 2017, onde se estimava um crescimento de 1% das insolvências em todo o mundo.

Ainda assim, Portugal contrariou a tendência, com uma estimativa de descida do número de insolvências em 7%, colocando-se em terceiro lugar como o país com maior estimativa de queda das insolvências.

3

## AS SOCIEDADES INSOLVENTES: BREVE ABORDAGEM QUANTITATIVA



• Inversão da tendência do tipo de pessoa envolvida nas insolvência decretadas em Portugal.

• **Aumento do peso das pessoas singulares** no total de processos (passando de 21,0% para 74,2%, ou seja, mais do que uma triplicação do peso), acompanhado por uma redução das pessoas coletivas de direito privado (passando de 78,5% para 25,5% e registando uma diminuição de 52,9%.

(No final do terceiro trimestre de 2016, e comparativamente ao mesmo período de 2007)

4

## A TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC) DAS SOCIEDADES INSOLVENTES

### INCIDÊNCIA DO IRC (art.º 1.º a 8.º CIRC)

- ⇒ SUJEITO PASSIVO (art. 2.º do CIRC); **Quem?**
- ⇒ BASE DO IMPOSTO (art. 3.º do CIRC); **O quê?**
- ⇒ TERRITÓRIO (art. 4.º do CIRC); **Onde?**
- ⇒ PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art. 8.º do CIRC). **Quando?**

5

### **A TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC) DAS SOCIEDADES INSOLVENTES**

As sociedades insolventes são sujeitos passivos em sede de IRC?

Devemos considerar que o produto da liquidação da massa insolvente é acréscimo de riqueza e concorre para a determinação da matéria coletável?

6

### **ANÁLISE JURISPRUDENCIAL**

**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo  
Processo 01145/09, 24/02/2011**

A sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.

7

## ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo  
Processo 0617/10, 09/02/2011

Pois embora a sociedade dissolvida, em liquidação, mantenha a sua personalidade jurídica, nos termos do art.º 146, n.º 2 do CSC, são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”, um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos.

8

## DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL: considerações gerais

- Na determinação do lucro tributável existem **diferentes** modelos:

- ➔ **Modelo da dependência (*One System Book*)**
- ➔ **Modelo de independência ou autonomia (*Two System Book*)**
- ➔ **Modelo de dependência parcial**

Sampaio, 2000; Tavares, 1999; Schanz et. Al. 2010

9

### DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL: considerações gerais

- Na determinação do lucro tributável Portugal adotou:
- **Modelo de DEPENDÊNCIA PARCIAL** cf. art.º 17.º do CIRC
- Art.º 17.º do CIRC estipula ainda que:
- **A contabilidade deve estar organizada de acordo com o SNC e outras disposições específicas de cada setor de atividade**

10

### SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (SNC)

**NCRFs** - Normas contabilísticas e de relato financeiro

**NCRF-PE** - Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades

**NCRF-ME** - Norma contabilística e de relato financeiro para microentidades

Rubricas	Microentidades		Pequenas Entidades		Médias Entidades		Grandes Entidades
	Até 31-12-2015	A partir de 01-01-2016	Até 31-12-2015	A partir de 01-01-2016	Até 31-12-2015	A partir de 01-01-2016	A partir de 01-01-2016
Total do balanço	500.000€	350.000€	1.500.000€	4.000.000€	+1.500.000€	20.000.000€	+20.000.000€
Volume de negócios líquido	500.000€	700.000€	3.000.000€	8.000.000€	+3.000.000€	40.000.000€	+40.000.000€
Número médio de empregados durante o período	5	10	50	50	+50	250	+250

**Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho**

11

## REGRAS GERAIS – Determinação do lucro tributável (art.º 3.º CIRC)

O legislador fiscal define **LUCRO** como

a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no CIRC (art.º. 3.º n.º 2 do CIRC) => diferença entre dois balanços sucessivos

12

## O lucro contabilístico e o lucro tributável (SNC - CIRC)

### Balanço

ATIVO	N
PASSIVO	
CAPITAL PRÓPRIO	
51 – Capital social	
..	
..	
...	
RL PERÍODO	



13

### REGRAS GERAIS – Determinação do lucro tributável (art.º 17.º CIRC)

O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas no artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do **resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado**, determinados **com base na contabilidade** e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC (art.º. 17.º do CIRC)

14

### A TRIBUTAÇÃO DA MASSA INSOLVENTE EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

A tributação em sede de IRC:  
Regime Geral e/ou Regime Simplificado

**Artigo 106.º**  
**Pagamento especial por conta**

?

**2009... 2014... 2015... 2016... 2018**

**Artigo 86.º-A - Regime Simplificado**

15

**PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8 CIRC)****INFERIOR A UM ANO**

- Ano do início da atividade;
- Ano da cessação da atividade;
- Quando as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo período;
- Quando seja adoptado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido (grupo sociedades).

**SUPERIOR A UM ANO**

- Sociedades em liquidação (terá a duração correspondente à liquidação com limite máximo de 2 anos – art.º 79º CIRC).

16

**PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8)  
SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º**

A cessação, relativamente às entidades com sede ou direcção efectiva em território português, ocorre na data do encerramento da liquidação.

**(cf. al. a) do n.º 5 do art. 8.º CIRC)**

Código das Sociedades Comerciais

**Artigo 160.º - Registo comercial**

- 1 - Os liquidatários devem requerer o registo do encerramento da liquidação.
- 2 - A sociedade considera-se extinta, mesmo entre os sócios e sem prejuízo do disposto nos artigos 162.º a 164.º, pelo registo do encerramento da liquidação.

17

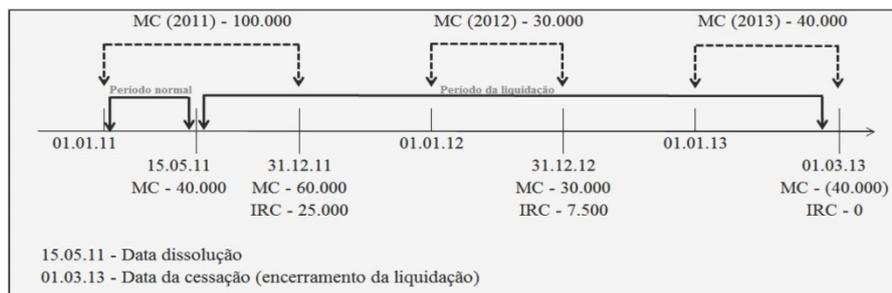
### CONCEITOS DE DISSOLUÇÃO, LIQUIDAÇÃO E EXTINÇÃO

- **Dissolução** - fase prévia, que se traduz na modificação da situação jurídica, que se caracteriza pela entrada em liquidação da sociedade - art.º 141.º e art.º 146.º CSC
- **Liquidação** - realização dos bens e direitos que integram o ativo, que consiste em converter em disponibilidades líquidas, os saldos das diversas contas do ativo - art.º 146.º CSC
- **Extinção** - registo exclusivo do encerramento da liquidação - art.º 160.º CSC

18

### PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8) SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º

#### A tributação das sociedades em liquidação Antes de 2014



19

**PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8)  
SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º**

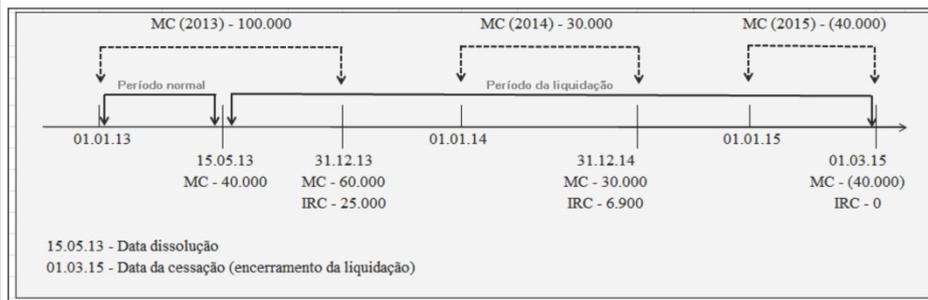
**Cálculo do IRC na declaração do período da  
liquidação  
Antes de 2014**

Matéria Coletável	Cálculo do imposto	
2011 100.000	IRC total (entrega DM22 obrigatórias)	
2012 30.000	25.000+7.500+0 =	32.500
2013 -40.000	IRC (entrega DM22 período liquidação)	
<u>90.000</u>	25% x 40.000 + 25% x [60.000+30.000+(40.000)] =	<u>22.500</u>
	<b>IRC a recuperar</b>	<u>10.000</u>

20

**PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8)  
SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º**

**A tributação das sociedades em liquidação  
Depois de 2014**



21

**PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8)  
SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º**

**Cálculo do IRC na declaração do período da  
liquidação  
Depois de 2014**

Matéria Coletável	Cálculo do imposto	
2013 100.000	IRC total (entrega DM22 obrigatórias)	
2014 30.000	$25.000 + 6.900 + 0 =$	31.900
2015 <u>-40.000</u>	IRC (entrega DM22 período da liquidação)	
<u>90.000</u>	$25\% \times 40.000 + 21\% [60.000 + 30.000 + (40.000)] =$	<u>20.500</u>
	<b>IRC a recuperar</b>	<u>11.400</u>

22

**PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8)  
SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º**

**Principais aspetos a ter em conta – art.º 79.º CIRC**

A Declaração facultativa é vantajosa se:

- .Existir redução de taxa
- .Ao existir **reporte de prejuízos** o período de liquidação não for superior a 2 anos

Se período de liquidação > 2 anos, as liquidações dos anos do período de liquidação são definitivas não há lugar a declaração facultativa

23

**OBRIGAÇÃO DE CONTABILIDADE ORGANIZADA****Circular 10/2015 - Entendimento da CNC**

“Uma sociedade comercial, objeto de um processo de insolvência em fase de liquidação e partilha da massa insolvente, **não fica dispensada de cumprir com as obrigações legais de contabilidade organizada** após a data da deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento”.

**Obrigações contabilísticas das empresas (art.º 123.º CIRC) – Contabilidade organizada**

24

**PRESTAÇÃO DE CONTAS****Circular 10/2015 - Entendimento da CNC**

“O artigo 65.º do CIRE não derroga as obrigações de informação contabilística, nomeadamente decorrentes do novo SNC, bem pelo contrário, o n.º 1 do artigo 65.º **determina que devem ser elaboradas e depositadas as contas anuais**, nos termos em que forem legalmente obrigatórias para o devedor”.

**Artigo 18.º Código Comercial - Obrigações especiais dos comerciantes** - (...) “A dar balanço, e a **prestar contas.**”

25

## A APRESENTAÇÃO DA IES/DA PELA SOCIEDADE INSOLVENTE

### Circular 10/2015

<b>IES</b> Informação Empresarial Simplificada DECLARAÇÃO ANUAL	01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO 1 De ____/____/____ a ____/____/____	ANO 2 ____	<b>AT</b> Autoridade Tributária e Aduaneira <b>IRN</b> Instituto dos Registos e do Notariado <b>INE</b> Instituto Nacional de Estatística <b>BP</b> Banco de Portugal
	02 ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL SERVIÇO DE FINANÇAS	1 CÓDIGO ____	

06 DECLARAÇÕES ESPECIAIS				
DECLARAÇÃO COM PERÍODO ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO				
DECLARAÇÃO DE CONSOLIDAÇÃO	DECLARAÇÃO DO PERÍODO DE CESSAÇÃO	ANTES DA ALTERAÇÃO	APÓS A ALTERAÇÃO	DECLARAÇÃO DO EXERCÍCIO DO MODO DE TRIBUTAÇÃO
1	2	3	4	5

08 SITUAÇÃO DA EMPRESA	
SITUAÇÃO DA EMPRESA	Ano EW Mês Dia
1	2

01 - Em atividade;  
 02 - Fim de atividade;  
 03 - Dissolvida;  
 04 - Liquidada.

Não está em causa uma obrigação de natureza exclusivamente fiscal, visto que esta declaração, para além de permitir o cumprimento da obrigação fiscal prevista no CIRC, integra, em simultâneo, o **registo da prestação de contas** exigível ao nível do Registo Comercial e informações para fins estatísticos requeridas pelo INE e pelo Banco de Portugal.

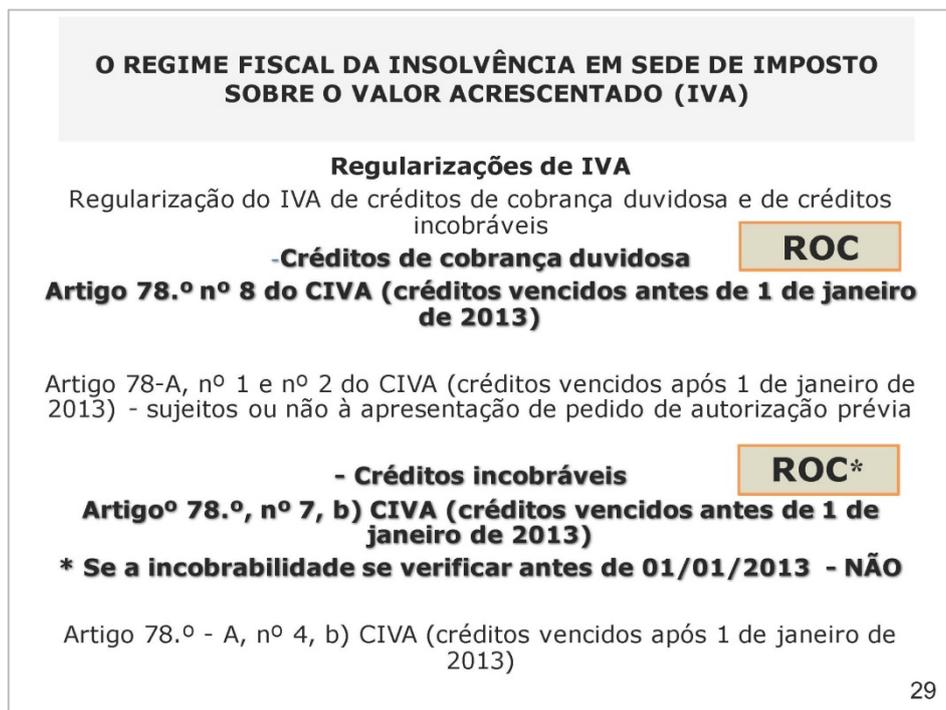
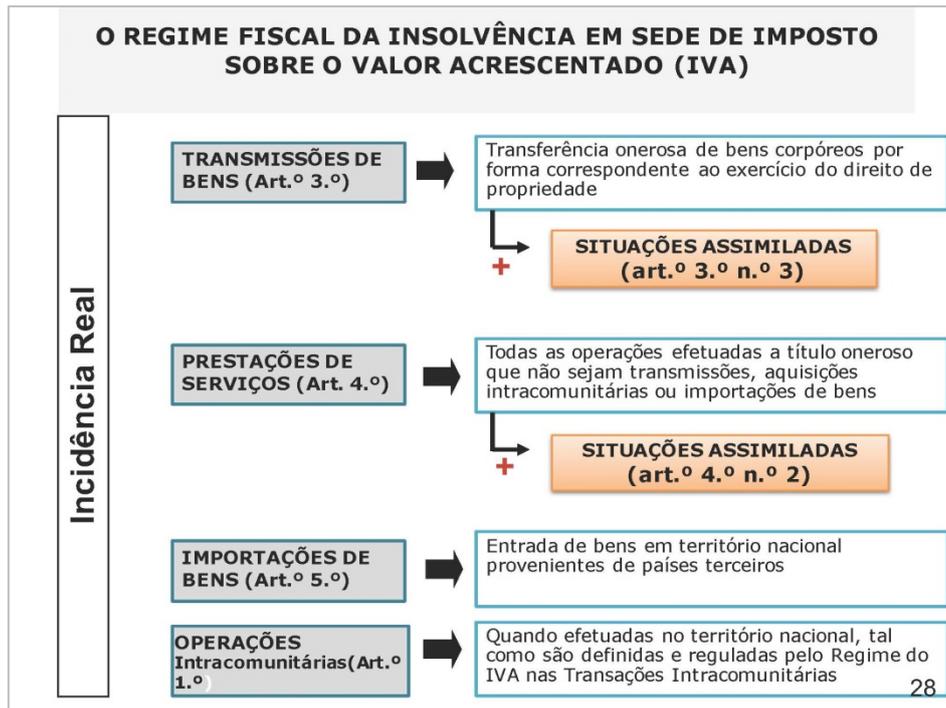
26

## O REGIME FISCAL DA INSOLVÊNCIA EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

### A massa insolvente é sujeito passivo em sede de IVA?

- No processo de insolvência, a liquidação do património do devedor refere-se ao exercício de uma atividade económica?
- São as operações de liquidação dos ativos insolventes sujeitas a IVA?

27



### ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto  
Processo 0635505, 14/12/2006

Ao entregar um bem ao credor, com vista à extinção do crédito, o devedor transmite ao credor a propriedade desse bem, a título oneroso. Por isso, não podem deixar de se aplicar à dação em cumprimento também as exigências de forma que são aplicáveis ao contrato de compra e venda. A dação em cumprimento de bens móveis não deixa de operar a transmissão do direito de propriedade dos bens do devedor para o credor, pelo facto de não ter sido emitida fatura ou de a dação não ter sido incluída na declaração de IRC.

30

### A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

#### **A massa insolvente é sujeito passivo em sede de IMI?**

- Sobre quem recai a obrigação de pagamento do IMI, se após a declaração da insolvência há a consequente apreensão do prédio a favor da massa insolvente?
- E subsiste essa obrigação no processo de insolvência?

31

## A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

### Artigo 8.º - CIMI – Sujeito passivo

O IMI é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar

A declaração de insolvência não tem por efeito a transmissão dos bens da pessoa coletiva insolvente para a respetiva massa insolvente, pelo que **a entidade insolvente continua a ser sujeito passivo do IMI**, mas o respetivo pagamento deve ser exigido à massa insolvente **(ainda que os documentos de cobrança sejam emitidos em nome da empresa insolvente)**.

32

## ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo  
Processo 01024/12, 06/03/2014

(...) VI – O desapossamento da insolvente, do prédio gerador de IMI não pode deixar de relevar para efeitos da responsabilidade pelo pagamento do tributo tanto mais que nem sempre o bem é gerador de “passivos” podendo ao invés gerar rendas ou “activos”, não sofrendo dúvidas que tais rendas integrariam a massa insolvente para com ela serem satisfeitos os vários créditos de várias entidades (artº 81º do CIRE).  
VII – Assim, consoante o valor de IMI em dívida, seja anterior ou posterior à declaração de insolvência, tal facto fará classificar o eventual crédito como um crédito sobre a (o) insolvente que carece de ser reclamado no âmbito do processo de insolvência pela Fazenda Pública – cfr. art.º 47.º do CIRE – ou como uma dívida da massa insolvente – cfr. art.º 51.º do CIRE –, respectivamente que, à semelhança de outros créditos (anúncios; honorários de peritos advogados; etc.), deverá ser paga de imediato.

33

### A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

#### A massa insolvente é sujeito passivo em sede de IMT?

- Há transmissão de imóveis integrados na massa insolvente, no seu processo de liquidação. É esta transmissão considerada onerosa? Não será essa operação isenta?

34

### A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

#### Artigo 2.º CIMT - Incidência objetiva e territorial/ Artigo 4.º CIMT - Incidência subjetiva

O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. O IMT **é devido pelos adquirentes** dos bens imóveis.

Sendo o IMT **devido pelos adquirentes** dos bens imóveis, de que forma pode obstar ao processo de insolvência?

35

### OBRIGAÇÕES FISCAIS DECLARATIVAS E DE PAGAMENTO EM CASO DE LIQUIDAÇÃO DA MASSA INSOLVENTE

- **A manutenção da personalidade tributária da sociedade insolvente em fase de liquidação** (art.º 15.º LGT - Personalidade tributária)
  
- **Aplicação do disposto no artigo 65.º do CIRE** (dispensa apenas em caso de encerramento do estabelecimento)

**Circular 10/2015**

36

### OBRIGAÇÕES FISCAIS DECLARATIVAS E DE PAGAMENTO EM CASO DE LIQUIDAÇÃO DA MASSA INSOLVENTE

#### **Circular 10/2015**

- A empresa que tenha sido dissolvida num processo de insolvência continua a existir como sujeito passivo até à data do encerramento da liquidação
  
- Os administradores judiciais têm a responsabilidade de cumprir as obrigações fiscais da sociedade insolvente

Caso seja deliberado o encerramento de estabelecimento compreendido na massa insolvente e comunicado tal facto à AT pelo tribunal, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, é assumida a cessação oficiosa, prevista no n.º 6 do artigo 8.º do **CIRC**/ no n.º 3 do artigo 34.º do **CIVA**.



37

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA****Até Lei 114/2017:  
LOE 2018****A liquidação de bens**

Vs

**A dação em cumprimento****A cessão de bens****As variações patrimoniais positivas**

38

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA**

Os benefícios fiscais são concedidos excepcionalmente pela lei a certos sujeitos passivos para não ficarem na obrigação do imposto, apesar de em relação a elas se verificarem os pressupostos que condicionam o aparecimento da obrigação do imposto. Não confundir com a não-sujeição, já que ter isenção significa que se está "debaixo" da incidência do imposto.

**CIRE**

- **Artigo 268.º - Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas**
- **Artigo 269.º - Benefício relativo ao imposto do selo**
- **Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis**

39

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE  
INSOLVÊNCIA**

O CIRE vem confirmar a incidência das entidades insolventes ao impostos principalmente porque ao estabelecer aí isenções fiscais, confirma a sujeição das entidades insolventes às obrigações tributárias normais pelos atos de gestão e liquidação dos ativos insolventes?

E tal é assim pois só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que, a priori, está sujeito?

40

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE  
INSOLVÊNCIA****Até Lei  
114/2017: LOE  
2018****Artigo 268.º - Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas**

- 1- As mais-valias realizadas por efeito da **dação em cumprimento** de bens do devedor e da **cessão de bens aos credores** estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor.
- 2 - Não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as **variações patrimoniais positivas** resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação. [Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE]
- 3 - O valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. [Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE]

41

## OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS  
Resolução do Conselho de Ministros n.º 81/2017

Nova redação: Lei  
114/2017: LOE 2018

### Artigo 268.º - Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas

1 - Os rendimentos e ganhos apurados e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor, da cessão de bens e direitos dos credores **e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação**, estão isentos de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor. [Redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro]

2 - Não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as **variações patrimoniais positivas** resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação. [Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE]

3 - O valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. [Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE]

42

## OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

### IRC?

No âmbito da dação em cumprimento e da cessão de bens, se o devedor receber ainda alguma coisa do credor, essa fatia é passível de imposto, **desde que corresponda a uma mais-valia efetiva**, uma vez que o que está isento é pois a mais-valia a que apenas corresponde diminuição do passivo, mas não também a que gera aumento do ativo.

43

**ANÁLISE JURISPRUDENCIAL**

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo  
Processo 01079/03, 29/10/2003

Com a declaração de falência, não há mais ativo imobilizado, qua tale, sendo, antes, todos os bens apreendidos, passando a constituir um novo património, a chamada ...“(…)”um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, primeiramente, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos. O Exmo. magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, declarada a falência da sociedade, cessa a prossecução do seu objeto social – e, portanto, a obtenção de lucros, que é a base do IRC (art.º 1º e 3º do CIRC) – não mais havendo ativo imobilizado nem existências enquanto tais, sendo apreendidos todos os bens que passam a constituir o património “...”: “um acervo de bens (...)”, faltando, pois, o facto tributário pois que o não pode ser nunca a própria liquidação...” (...)”a declaração de falência pressupõe uma situação claramente deficitária e que esta seja economicamente inviável” (...) “só através de uma ficção jurídica se poderia considerar lucro tributável o produto da alienação de património afetado ao pagamento de dívidas que já não consegue cobrir.

44

**ANÁLISE JURISPRUDENCIAL**

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo  
Processo 0524/05, 16/11/2005

Ocorre a extinção jurídica para efeitos fiscais, logo com a declaração da insolvência, sem afastar o conceito de que até que se efetue o registo do encerramento da liquidação, uma sociedade mantém a personalidade jurídica, definida nos termos do CSC. A dissolução, por declaração de falência de sociedade arguida em processo contraordenacional, acarreta a extinção do respetivo procedimento, por dever considerar-se, para o efeito, equivalente à morte de pessoa física.

45

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE  
INSOLVÊNCIA****Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis**

(...) as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer **plano de insolvência**, de pagamentos ou de **recuperação** (...) igualmente os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da **liquidação** da massa insolvente.

46

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE  
INSOLVÊNCIA****Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis****Circular 10/2015**

Para a aplicação da isenção prevista, a transmissão deveria abranger a universalidade da empresa ou estabelecimento.

47

**ANÁLISE JURISPRUDENCIAL**

Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo  
Processo 0724/16, 01/02/2017  
Processo 01350/15, 20/01/2016

A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art. 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu ativo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

48

**ANÁLISE JURISPRUDENCIAL**

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo  
Processo 0707/17, 22/11/2017

(...) Estando provado que o insolvente exercia uma actividade comercial/empresarial e se encontrava enquadrado para efeitos fiscais no grupo dos rendimentos empresariais, não se mostrando provado ou sequer alegado que as dívidas que deram origem à insolvência não têm origem ou relação com aquela sua actividade e que os bens que constituíam a massa insolvente não se encontravam afectos e com relação com aquela actividade e/ou adstritos ao pagamento de tais dívidas empresariais, temos que considerar para efeitos daquele n.º 2 do artigo 270.º do CIRE que o bem imóvel alienado se encontra abrangido pela isenção de IMT aí consagrada.

49

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE  
INSOLVÊNCIA****Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis****Circular 4/2017**

A aplicação dos benefícios fiscais previstos **não depende** da coisa vendida, permutada ou cedida abranger a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento

50

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE  
INSOLVÊNCIA****Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis**

Os contribuintes que pagaram indevidamente IMT porque não lhes era concedida a isenção, devem requerer aos serviços tributários a revisão das liquidações de IMT, para que as mesmas sejam anuladas e, em consequência, restituído o imposto pago (**prazo de 4 anos – invocar a ilegalidade do ato praticado – revisão oficiosa com base em erro imputável aos serviços**)

(art. 78.º n.º 1 da Lei Geral Tributária)

51

## OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

### Artigo 8.º - CIMT - Isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito

São isentas do IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito (...) efetuadas em processo de falência ou de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas **(dação em cumprimento)**.

52

## ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo  
Processo 01044/17, 14/03/2018

I - Quer o art.º 269 quer o art.º 270º do CIRE fazem um elenco detalhado dos actos que beneficiam de isenção de imposto de selo, quando devido, e, de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis indicando que tais actos, para beneficiarem das ditas isenções têm que cumprir um único requisito: estarem previstos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente (actos) ou integrados (transmissões) em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação. II - Trata-se de actos e transacções profundamente escrutinados pelo Tribunal onde corre termos o processo de insolvência, pelos administradores de insolvência, pelos credores da insolvência, pelo Magistrado do Ministério Público afecto ao processo, e, mais tarde pelos notários onde serão celebradas as escrituras públicas correspondentes. A prova de que as operações em questão se desenrolam num processo de insolvência é, diríamos, esmagadora. III - O legislador não conferiu à Administração Tributária qualquer poder vinculado ou discricionário relativamente à concessão desta isenção. IV - O artigo 10.º n.º 8, al. d) prevê que são de reconhecimento automático as isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código, como é o CIRE.

53

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA****• Benefícios fiscais no decurso da insolvência  
– IVA**

A dação em cumprimento consiste numa transmissão de bens, na transmissão do direito de propriedade do devedor para o credor, com a finalidade da extinção da obrigação, e assim sendo, tal entrega de bens integra o conceito definido no artigo 3.º, n.º 1 do **CIVA** de transmissão de bens, sendo sujeita a imposto, uma vez que se transfere o direito de propriedade do bem. **Não sendo possível por isso a sua isenção!**

54

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE  
INSOLVÊNCIA****• Benefícios fiscais no decurso da insolvência  
– IVA**

A cessão de bens aos credores, e conforme dispõe o art.º 832º do CC, “deve ser feita por escrito e está, além disso, sujeita à forma exigida para a validade da transmissão dos bens nela compreendidos”. Consubstancia por isso uma transmissão de bens, sujeita a IVA. **Não sendo possível por isso a sua isenção!**

55

**OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE  
INSOLVÊNCIA****• Benefícios fiscais no decurso da insolvência  
- IVA**

Nos termos do n.º 32 do artigo 9.º do CIVA, caso em que **haverá isenção de IVA** nas transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução e bem assim as transmissões de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

56

**C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS****A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES  
INSOLVENTES****Cidália Mota Lopes Ana Arromba Dinis**

Lisboa, 28 de Junho de 2018

## Vídeo da apresentação

**CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS**  
Largo do Limoeiro 1149-040 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

**A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES INSOLVENTES**

Cidália Mota Lopes Ana Arromba Dinis  
Lisboa, 28 de Junho de 2018



**Insolvência e Processo Tributário**  
A tributação das sociedades insolventes

Cidália Mota Lopes e Ana Cristina dos Santos Arromba Dinis  
Publicado a 28.06.2018 15:00

<https://educast.fcn.pt/vod/clips/k0kk3p9ad/streaming.html?locale=pt>

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

4.

O regime dos créditos tributários na falência, insolvência e recuperação da empresa no Direito português. Uma evolução conturbada

Miguel Pestana de Vasconcelos



C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## 4. O REGIME DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NA FALÊNCIA, INSOLVÊNCIA E RECUPERAÇÃO DA EMPRESA NO DIREITO PORTUGUÊS. UMA EVOLUÇÃO CONTURBADA

Miguel Pestana de Vasconcelos\*

1. Introdução
2. O regime pregresso
3. O atual regime dos créditos públicos no CIRE
4. Observações finais

### 1. Introdução

I. Um dos pontos mais relevantes do regime dos créditos tributários consiste no seu tratamento no caso de declaração de insolvência do devedor. Sendo a massa escassa para a satisfação de todos os credores, há necessariamente uma repartição de perdas.

Todavia, a posição dos diferentes credores, ente os quais se incluem os tributários, varia consideravelmente de acordo com a existência, ou não, de garantias reais ou privilégios.

Pelo que a realização dos créditos do Estado a tributos depende da proteção de que ele os dote e da manutenção dessa tutela quando for declarada a insolvência do devedor.

II. Na verdade, embora o valor nominal dos créditos seja o mesmo (ou seja, o seu objeto, a quantia pecuniária, não varie), sob o prisma da sua consistência jurídico-económica há uma diferença substancial. Na verdade, a satisfação de um crédito na insolvência depende dos seus atributos jurídicos, neste caso beneficiar de privilégios creditórios ou de garantias reais. O seu valor económico depende sempre destes fatores a que se junta a menor ou maior extensão da massa. Não coincide com o seu valor nominal. Aliás, sendo um crédito comum, aquele será uma fração mínima do valor nominal (5%, 2%). Pelo que o valor relevante – facto que poucas vezes se tem em vista – para o erário público é este.

III. Contudo, a satisfação *direta* do erário público é somente uma das vertentes a ter aqui em conta. Com efeito, na recuperação da empresa há outros interesses de carácter público, e com dignidade constitucional, a que é necessário atender. Estamos a referir-nos à preservação da empresa como núcleo gerador de riqueza e de criação de postos de trabalho.

A maximização da tutela dos créditos tributários, nesta sede, pode conduzir à inviabilização da recuperação daquela, com o enfraquecimento do tecido empresarial (e logo da atividade económica, ela própria geradora de receita fiscal) a perda de postos de trabalho, com o aumento da despesa pública por via dos subsídios de desemprego.

Como se vê, trata-se de um equilíbrio delicado, muito difícil de traçar, o que justifica, em parte, as constantes oscilações da lei nesta matéria.

\* Professor da Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Investigador do CIJE.

IV. Neste artigo, iremos proceder à análise crítica da evolução da lei portuguesa nesta matéria. Começaremos com o regime anterior ao atual Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas para nos focarmos de seguida na disciplina atual. Trata-se neste momento de uma das questões mais discutidas pela doutrina e jurisprudência portuguesa.

V. Claro está que nos referimos somente aos créditos constituídos antes da declaração de insolvência: só esses são créditos sobre a insolvência, garantidos ou com números Aqueles constituídos posteriormente são créditos sobre a massa, pelo que serão sempre pagos em primeiro lugar.

## 2. O regime progressivo

### 2.1. Curta introdução

I. O diploma que regulava a falência e a recuperação de empresas antes de ser substituído pelo Código em vigor era o Código de Processo Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF).

Eram os seguintes os seus traços caracterizadores.

Terminou-se com a distinção entre comerciantes e não comerciantes, estando ambos sujeitos à declaração de falência. Para que esta fosse declarada, era necessário, em ambos os casos, que o devedor (comerciante ou não) se encontrasse numa situação de insolvência, definida no artigo 3.º, n.º 2, CPEREF como a impossibilidade de “cumprir pontualmente as suas obrigações em virtude do seu ativo disponível ser insuficiente para satisfazer o seu passivo exigível” (na redação que lhe foi dada pelo Dec.-Lei n.º 315/98, de 20/10), noção que coincidia, na sua essência, com a anterior noção de falência<sup>1</sup>.

A falência constituía, pois, um “complexo regime jurídico comum à generalidade dos devedores”, que assentava (mas não só) no estado de insolvência (tal como a definimos) destes<sup>2</sup>.

O CPEREF regulava igualmente as providências de recuperação da empresa (previstas no artigo 4.º: concordata, reconstituição empresarial, reestruturação financeira e gestão controlada), aplicáveis necessariamente só a empresas. Para o efeito, para além da insolvência, era necessário que a empresa se mostrasse economicamente viável e se considerasse possível, em “face das circunstâncias”, a sua recuperação financeira (artigo 1.º, números 1 e 2, CPEREF).

<sup>1</sup> Como sublinhava PEDRO CAEIRO, *Sobre a natureza dos crimes falenciais*, BFDUC, *Studia Iuridica*, Universidade de Coimbra/Coimbra Editora, Coimbra, 1996, p. 144, que afirma a propósito que se operou uma “falencialização” do mundo civil. « Fenómeno em relação ao qual o A. (*ob. últ. cit.*, pp. 150, seguintes) era muito crítico.

<sup>2</sup> Assim, LUÍS CARVALHO FERNANDES/JOÃO LABAREDA, *Código dos processos especiais de recuperação de empresa e de falência anotado*, 3.ª ed. (2.ª reimpressão), *Quid Juris*, Lisboa, 2000, p. 56.

Daí que somente quando, verificada a insolvência, a empresa não fosse economicamente viável, ou não fosse financeiramente recuperável, poderia ser decretada a sua falência (artigo 1.º, n.º 2, CPEREF).

II. O CPEREF introduziu profundas mudanças nos créditos do Estado, das autarquias e da segurança social. Importa distinguir em primeiro lugar as que decorriam da falência e passamos depois as que podiam ser introduzidas no seio de um plano de recuperação.

## 2.2. Na falência

I. Quanto às primeiras, o CPEREF tomou uma medida radical, estatuidando a extinção imediata dos privilégios creditórios do Estado, das autarquias locais e das instituições de segurança social com declaração de falência, passando, a partir desse momento, os respetivos créditos passarem a créditos comuns (artigo 152.º, CPEREF).<sup>3</sup>

### II. Esta alteração merece mais algumas palavras.

A justificação da medida consistia na necessidade de estas as entidades deverem ser as “primeiras a dar exemplo da participação no sacrifício comum [como se lia no texto do preâmbulo], com vista à recuperação da empresa.”<sup>4</sup>

O resultado foi o inverso. Tanto mais que a jurisprudência dominante, há data, aplicava o regime do artigo 751.º aos privilégios imobiliários gerais<sup>5</sup>. Daí que os créditos públicos que dele beneficiavam eram sempre graduados em primeiro lugar, acima dos créditos hipotecários. Com a cessação do privilégio depois da declaração de falência, alterou-se este quadro, passando estes últimos a ser satisfeitos quase sempre em primeiro lugar.

Os créditos públicos referidos passaram a créditos comuns.

III. Pelo que em termos económicos se verificou a valorização de uma modalidade de créditos, detidos quase sempre pela banca, em detrimento dos créditos públicos, fortemente desvalorizados. O resultado da medida em termos práticos foi só esse.<sup>6</sup>

Dito por outras palavras: procedeu-se aqui a uma disposição, e de uma forma muito violenta - créditos comuns! -, dos referidos créditos públicos, em benefício de créditos privados. Mas sem que daí decorra qualquer perspectiva de recuperação da empresa.

<sup>3</sup> Ela foi objeto de crítica de JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Efeitos da falência sobre a pessoa e os negócios do falido*, Revista da Ordem de Advogados, 1995, p. 658.

<sup>4</sup> Ver, quanto à *ratio* da norma, L. CARVALHO FERNANDES, *Sentido geral dos novos regimes de recuperação da empresa e de falência*, Direito e Justiça, 1999, pp. 20-21.

<sup>5</sup> Ver, quanto à corrente jurisprudencial nesse sentido, A. LUÍS GONÇALVES, *Privilégios creditórios: evolução histórica. Regime, sua inserção no tráfico creditício*, Boletim da faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1991, pp. 38 e seguintes.

<sup>6</sup> Desenvolvidamente sobre esta questão, ver M. PESTANA DE VASCONCELOS, *As garantias dos créditos fiscais. Regime e proposta de reforma*, Revista de finanças públicas e de direito fiscal, 2013, pp. 203, seguintes.

Essa situação veio a ser atenuada no sentido da recuperação, parcial, da tutela dos créditos públicos, na revisão do CPEREF de 1998, uma vez que passaram a ficar excecionados deste regime os créditos constituídos durante o processo de recuperação da empresa ou de falência.

### 2.3. Na recuperação da empresa

I. Embora esse facto seja hoje pouco referido, o CPEREF permitia no âmbito da recuperação a redução ou perdão de créditos do Estado ou da segurança social, estabelecendo condições para o efeito. Tratava-se de uma medida equilibrada e sensata que visava promover a recuperação da empresa.

No âmbito dos princípios gerais relativos às providências de recuperação, o Estado, os institutos públicos sem natureza e as instituições de segurança social, titulares de créditos privilegiados podem dar o seu acordo à extinção e à modificação de créditos sobre a empresa, “desde que o membro do governo competente o autorize” (artigo 62.º, n.º 2, CPEREF).<sup>7</sup>

Note-se que na recuperação os créditos do Estado, das autarquias locais e da segurança social se mantinham os seus privilégios, que, conforme se referiu, só cessavam com a declaração de falência.

A solução aqui era ponderada em correta. Impunha um juízo a realizar pelos entes públicos, que teria que obedecer a critérios objetivos imposto pelo princípio da igualdade. Mas que permitia recuperar as empresas, com as vantagens associadas tanto ao tecido empresarial como à tutela do emprego, valores, como se referiu, com tutela constitucional.

## 3. O atual regime dos créditos públicos no CIRE

### 3.1. Enquadramento

I. De acordo com a versão inicial do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), que se inspirou *fortissimamente* no Código da Insolvência alemão (a *Insolvenzordnung - InsO*)<sup>8</sup>, o processo de insolvência é “processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores”. Com a alteração do código com vista a fazer incentivar a recuperação da empresa sobre a liquidação, esta tem prevalência e só se deverá recorrer à liquidação, quando não for possível recuperar. Trata-se de uma

<sup>7</sup> Sobre este regime, ver LUÍS CARVALHO FERNADES/JOÃO LABREDA, *Código dos processos especiais de recuperação da empresa e da falência anotado*, 3.ª ed., *Quid Juris*, Lisboa, 2000, p. 202-203; M. PESTANA DE VASCONCELOS/PEDRO CAEIRO, *As dimensões jurídico-privada e jurídico-penal da insolvência (uma introdução)* in: *Infrações económico-financeiras. Estudos de Direito e de Criminologia* (org. José Neves Cruz, Carla Cardoso, André Lamas Leite e Rita Faria), Coimbra Editora, Coimbra, 2013, pp. 517 e seguintes.

<sup>8</sup> Assim como, embora em grau menor, na *Ley Concursal* espanhola de 2003.

proclamação, porque em termos de regime não houve uma alteração que lhe desse diretamente corpo.

Vale, porém, como princípio na interpretação do regime. A escolha entre uma ou outra via, continua a pertencer aos credores.

### 3.2. O regime

I. O Código da Insolvência representou, nesta matéria, uma “evolução na continuidade”, ou seja, alargou-se o período no qual esses créditos mantêm os seus privilégios, estendendo-se aquela que era a linha que decorria já, como se viu, da revisão CPEREF.

Na verdade, a declaração de insolvência passou a provocar meramente a extinção dos privilégios creditórios gerais que sejam acessórios de créditos sobre a insolvência dos referidos entes constituídos mais de doze meses antes da data do início do processo de insolvência [artigo 97.º, n.º 1, al. a), CIRE].

Ainda, de acordo com o novo Código, extinguem-se os privilégios creditórios especiais que sejam acessórios de créditos sobre a insolvência dessas entidades “vencidos mais de doze meses antes da data do início do processo de insolvência” [artigo 97.º, n.º 1, al. a), CIRE]. Portanto, fora destes períodos temporais, os privilégios creditórios do Estado, das autarquias locais e das instituições de segurança social, agora, mantêm-se.

II. Todavia, o fundamento apontado pelo legislador para esta solução é agora diverso. Deixa de ser um incentivo à recuperação da empresa, e passa a assentar no “estímulo”<sup>9</sup> que tal representa para os entes públicos requererem a declaração de insolvência, num curto período de tempo, sob pena de, se não o fizerem, acabarem os créditos fiscais<sup>10</sup> por perderem os seus privilégios, passando a créditos comuns.

É importante sublinhar que o pano de fundo sobre o qual assentou a solução do CIRE era já diverso daquele que vigorava - pelo menos na interpretação jurisprudencial dominante - no âmbito do CPEREF.

III. Numa breve apreciação, tanto da solução, como do fundamento invocado, diga-se o seguinte.

Por um lado, de diversos regimes do Código (*maxime*, o privilégio mobiliário concedido ao credor que requeira a declaração de insolvência, artigo 98.º, CIRE) transparece a preocupação de levar a que a insolvência do devedor seja requerida num curto espaço de tempo.

<sup>9</sup> “para que essas entidades não deixem correr demasiado tempo desde o incumprimento por parte do devedor” - n.º 14, *in fine*, do preâmbulo do Dec.-Lei n.º 53/2004, de 18/3, que aprova, artigo 1.º, o CIRE.

<sup>10</sup> E da segurança social.

Tal justifica-se, corretamente, pela necessidade de retirar esse devedor do mercado, por forma a evitar que vá contraindo obrigações que depois não vem poder cumprir, gerando, por sua vez, outras insolvências (por “arrastamento”). O que significa que, deste prisma, não há uma contradição com a filosofia geral do Código.

Contudo, essa opção assenta no pressuposto que os entes públicos, como sucede com as empresas, reagem a incentivos de mercado.

Ora, tal está por demonstrar.

Pelo contrário, o que a experiência revela é que tal não sucede.

Para além disso, se se entende - o que sublinhámos é correto - que os sujeitos que estão já insolventes (e não recuperáveis) devem ser rapidamente retirados do mercado, então os entes públicos devem agir nesse sentido, não porque da sua omissão resulte um prejuízo para os créditos, mas porque tal é no interesse público que, como é óbvio, orienta os seus atos.

Pelo que, nesta perspetiva, o fundamento invocado não procede.

**IV.** Mantém-se a desconexão da medida com a recuperação da empresa, onde a cedência dos créditos públicos se justificaria como forma de incentivar os outros credores a viabilizarem a sua viabilização da manutenção da atividade. Seria assim, porque veriam os seus créditos reforçados.

Na verdade, de forma algo estranha, desaparece e a disposição acima referida no CPREF que permitia aos entes públicos darem seu acordo à extinção e à modificação de créditos sobre a empresa no âmbito agora de um plano de recuperação que permitisse que ela viesse a ser recuperada.

Tal explicar-se-ia na *ratio* inicial do Código de proteção à *outrance* dos direitos dos credores em detrimento da preservação da empresa, objetivo que foi, mesmo formalmente, completamente posto de lado.

Mas, também, porque o legislador entendeu romper completamente com o modelo anterior e criar um novo moldado, até ao limite, na *Insolvenzordnung*, que não contém uma disposição com esta natureza. Voltaremos mais à frente a este ponto.

Mas mais: enquanto com a declaração de insolvência estes créditos no período temporal referido perdem os seus privilégios, no PER, como não há declaração de insolvência, esse efeito não se verifica.

Os créditos dos credores públicos mantêm os privilégios. Dir-se-ia que só a solução contrária teria sentido: manterem-se os privilégios na insolvência, mas ser adotado um regime mais flexível na recuperação no seio do PER.

Tanto mais que se se seguir a via insolvencial esses créditos aparecem já como comuns no plano de insolvência.

Porém, essa articulação não se verificou.

### 3.2.1. Na recuperação da empresa

I. A adoção de um plano de insolvência, por si só, não tem qualquer efeito sobre os créditos tributários. A manutenção ou perda das garantias ou privilégios está ligada à declaração de insolvência em si.

O mesmo sucede com o início do processo de revitalização (PER). A questão que aqui se colocava era a de saber se a assembleia de credores, no âmbito do plano de recuperação integrado no processo insolvencial ou de um plano de revitalização inserido num PER, poderia alterar de alguma forma o regime dos créditos públicos, nomeadamente estabelecendo prazos de pagamento mais extensos do que os previstos nas leis tributárias, ou mesmo reduzindo o valor nominal desses créditos (mas não o seu valor económico, que como se referiu é diverso). Veremos de seguida os termos em que a questão foi tratada pela nossa jurisprudência.

Antes disso, porém, faremos uma breve referência de direto comparado. Ela é necessária, porque toda a análise foi sempre feita em termos estritamente nacionais sem se ver como as leis dos sistemas mais próximos as resolviam. O que para além da indiscutível vantagem do direito comparado ao iluminar as questões e dar pistas de reflexão, tem um relevo muito grande neste aspeto: na concorrência entre empresas no mercado único a resolução dos problemas jurídicos tem efeitos imediatos sobre a sua competitividade. O que significa que um sistema que permita a recuperação em melhores condições das suas empresas as coloca em melhor situação do que aqueles em que tal não suceda. Elas ficam logo em desvantagem.

II. Como se começou por destacar, o nosso código inspira-se muito fortemente no Código da insolvência alemão, sendo o plano de insolvência decalcado do plano de insolvência da *Insolvenzordnung* alemã. Ora, é entendimento pacífico da doutrina alemã que os créditos da administração tributária podem ser atingidos por efeito de um plano de insolvência<sup>11</sup>.

Por seu lado, a lei francesa no âmbito do plano de salvaguarda (*plan de sauvegarde*, L 626-1 e seguintes, do *Code de Commerce*) permite que os créditos tributários nalguns termos sejam atingidos. Com efeito, dispõe o Artigo L 626-6 *Code Commercial*: “As administrações financeiras, os organismos da segurança social, as instituições que regem o regime do seguro de desemprego previsto nos artigos L 351-3 e seguintes do código de trabalho e as instituições

<sup>11</sup> Cfr. STEPHEN KLING/MATTHIAS SCHÜPPEN/WINFRIED RUH, *Insolvenzsteuerrecht*, in: *Münchener Kommentar Insolvenzordnung*, Band 3, §§ 270-359 (herausgegeben von KIRCHHOF/LWOWSKI/STÜRNER), C.H. Beck, Munique, 2008, p. 1788; WOLFGANG BOOCHS, in: KLAUS WIMMER/JÖRG DAUERNHEIM/MARTIN WAGNER/JOSEF GIETL, *Handbuch des Fachanwalts Insolvenzrecht*, 5.ª ed., Luchterhand, Colónia, 2012, p. 885.

regidas pelo livro IX do código da segurança social podem aceitar a remissão de todo ou de parte das dívidas do devedor em condições similares às que lhe seriam concedidas, em condições normais de mercado, um operador económico colocado na mesma situação.” (tradução nossa).<sup>12</sup> Note-se que, de todo o modo, em Espanha prevalece o entendimento da não modificabilidade dos créditos tributários, assim como no Brasil.

### 3.3. A posição da jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça

I. A administração tributária<sup>13</sup>, assim como da segurança social, não admite que os credores públicos possam aceitar, qualquer perdão, redução ou moratória dos seus créditos, seja no PER, seja no plano de insolvência. (artigo 30.º, n.ºs 2 e 3, assim como o artigo 36.º, n.ºs 2 e 3, LGT). Por isso, votam contra na assembleia de credores e se ainda assim for deliberado, opõem-se à homologação do plano de recuperação.

II. Num primeiro momento, a jurisprudência dominante entendia que os credores poderiam, observadas as restantes regras insolvenciais, efetivamente alterar o regime dos créditos públicos no âmbito de um plano de insolvência.

III. Sustentava-se que as regras do CIRE consistiriam em normas especiais face à LGT. Dessas normas resultava que os créditos que beneficiassem de garantia ou privilégio poderiam ser atingidos, respeitadas as disposições desse diploma no âmbito do plano de insolvência. Pontos de apoio nucleares deste raciocínio eram o artigo 197.º, CIRE, nos termos do qual os direitos decorrentes de garantias reais e de privilégios creditórios podiam ser afetados no caso de disposição expressa do plano, e o artigo 196.º, n.º 2, CIRE, donde resultava, *a contrario*, que as garantias reais ou privilégios mobiliários gerais acessórios de outros créditos diferentes dos aí previstos<sup>14</sup> podiam ser afetadas pelo plano.

IV. Como se afirmava de forma clara no Acórdão do STJ de 13.01.2009 (Fonseca Ramos)<sup>15</sup> “Este normativo [artigo 197.º CIRE] é, cremos, de crucial importância para a apreciação da questão que o recurso coloca. Com efeito, a expressão na *ausência de estatuição expressa em sentido diverso constante do plano de insolvência*, atribui cariz supletivo ao preceito, o que implica que pode haver regulação diversa, contendendo com os créditos previstos nas als. a) e b) o que deve ser entendido como afloração do **princípio da igualdade** e reconhecimento que, dentro da legalidade exigível, o plano pode regular a forma como os credores estruturam o plano de insolvência. Só assim não será se não houver expressa adoção de um regime diferente.” (itálico e negrito no original).

<sup>12</sup> Todavia, se se tratar de impostos indiretos do Estado ou das coletividades territoriais só podem ser remetidos os juros de mora, as penalizações ou as multas Cfr. F. PÉROCHON, *La prevención de la crisis en derecho francés*, Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal, 2011, p. 513.

<sup>13</sup> Seguimos doravante de perto, M. PESTANA DE VASCONCELOS, *Recuperação de empresas: o processo especial de revitalização*, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 127 e seguintes.

<sup>14</sup> Que eram os “créditos detidos pelo Banco Central Europeu, por bancos centrais de um Estado membro da União Europeia e por participantes num sistema de pagamentos tal como definido pela alínea a) do artigo 2º da Directiva nº 28/26/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de maio, ou equiparável, em decorrência do funcionamento desse sistema”

<sup>15</sup> In: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

IV. Quanto às regras tributárias<sup>16</sup>, sustentava-se que elas tinham o seu “campo de aplicação na relação tributária”, entre a administração agindo como tal e os contribuintes<sup>17</sup>, e já não no processo insolvencial, que estaria num plano inteiramente distinto, intervindo aqui o Estado simplesmente como um credor em posição de igualdade com os outros credores do insolvente.

Paradigmático era o seguinte acórdão do STJ de 2.03.2010 (Silva Salazar): O Estado ao “intervir nesse processo, aceita o concurso dos demais credores de determinado contribuinte num quadro em que releva a incapacidade do devedor insolvente para satisfazer as suas dívidas, inclusive das dívidas ao Estado, mesmo de natureza fiscal, devendo em consequência este intervir como credor, tendo em conta a existência dos demais credores e aquela situação de incapacidade, e em observância do tendencial princípio da igualdade entre os credores, despido do seu *jus imperii*, que o colocaria numa situação de tratamento privilegiado perante os demais.”

Apesar de dominante na jurisprudência, este entendimento era rejeitado, em geral, pela doutrina fiscalista, radicando essa rejeição na indisponibilidade dos créditos tributários<sup>18</sup>.

Com a alteração efetuada pela Lei n.º 55.º-A, de 2010, de 31/12 - Lei do Orçamento de Estado para 2011 - ao artigo 30.º LGT, tendo aí sido aditado um n.º 3 nos termos do qual o regime da indisponibilidade dos créditos tributários prevalece sobre lei especial<sup>19-20</sup>, o entendimento dominante da jurisprudência alterou-se.

Em síntese: entende-se que com o aditamento deste número ao artigo 30.º LGT o legislador pretendeu contrariar diretamente um dos argumentos determinantes da posição jurisprudencial nesta matéria, fazendo prevalecer esta regra sobre o regime do CIRE. Caso essa regra seja violada, o plano não pode ser homologado.

<sup>16</sup> Artigos 30.º, n.º 2, e 36.º, números 2 e 3, da LGT, e do artigo 196.º, números 1 e 5, do CPPT - o Acórdão do STJ de 2.03.2010 (Silva Salazar), cit..

<sup>17</sup> o Acórdão do STJ de 2.03.2010 (Silva Salazar), cit..

<sup>18</sup> Ver RUI DUARTE MORAIS, *Os credores tributários no processo de insolvência*, Direito e Justiça, pp. 222 e seguintes. Nas suas palavras: “um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididas em assembleia de credores constituiria um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores pode conceder benefícios fiscais.” (RUI DUARTE MORAIS, *ob. ult. cit.*, p. 226).

<sup>19</sup> Artigo 30.º, n.º 2, LGT: O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.

Artigo 30.º, n.º 3, LGT: O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial.

<sup>20</sup> A lei determinou a aplicação do artigo 30.º, n.º 3, LGT aos processos em curso em que o plano de insolvência não houvesse ainda sido objeto de homologação judicial, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos (artigo 125.º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12). Questionada a sua constitucionalidade, o Tribunal Constitucional pronunciou-se pela sua não inconstitucionalidade [acórdão do TC n.º 401/2013 (Cura Mariano), de 15.07.2013, in: [www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130401.html](http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130401.html)]; acórdão do TC n.º 607/2013 (Maria João Antunes), de 29.09.2013, in: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130607.html>].

E a recente alteração do regime do CIRE, com a introdução do PER, não alterou este quadro de coisas, sendo clara a jurisprudência, e a generalidade da doutrina<sup>21-22</sup>, nesse sentido.

Aparentemente, pois, a questão estaria resolvida. Sem legislação específica nesta matéria – necessária para se permitir a efetiva recuperação da empresa nesta sede (assim como no plano de insolvência)<sup>23</sup>, a administração tributária, assim como a segurança social, não poderiam acordar quaisquer medidas que afetassem os seus créditos fora dos termos específicos em que a lei o permita fazer (pagamento a prestações), nem os outros credores o poderiam fazer sem o consentimento delas.

IV. A jurisprudência do STJ, porém, de forma atenta, procurou mitigar o estado de coisas, evitando que todo o plano fosse atingido, no caso de ser aprovada uma deliberação que atinja aos créditos tributários. O plano mantém-se, com todos os seus efeitos, salvo no que diz respeito às alterações introduzidas nos créditos tributários.

Discutia-se simplesmente se se trataria de um caso de nulidade parcial, por violar lei imperativa, com a sua redução, ou mera ineficácia relativamente à Fazenda Pública e à segurança social. A primeira posição foi sustentada no acórdão do STJ de 13.11.2014 (Salreta Pereira)<sup>24</sup>; a segunda no acórdão do STJ de 18.2.2014 (Fonseca Ramos), cit. Aí se dizia: “O plano de insolvência, assente numa ampla liberdade de estipulação pelos credores do insolvente, constitui um *negócio atípico*, sendo-lhe aplicável o regime jurídico da ineficácia, por isso o Plano de Recuperação da empresa que for aprovado, não é oponível ao credor ou credores que não anuíram à redução ou à modificação *lato sensu* dos seus créditos.”<sup>25</sup>. Neste enfoque, a última solução é a mais adequada.

V. Sustentei já que esta solução deveria ser reanalisada, naqueles casos em que a não adoção do plano conduzirá à insolvência com a consequente extinção da pessoa coletiva. Onde o credor público ficaria em pior situação – note-se que por vezes os créditos fiscais podem ser comuns, e noutros caso beneficiam de simples privilégios gerais, que cedem face a garantias reais –, do que a que ficaria com a redução do valor nominal dos créditos. Que não

<sup>21</sup> Cfr. J. M. COUTINHO DE ABREU, *Curso de direito comercial*, vol. I, 10.ª ed., Almedina, Coimbra, 2016, p. 345, nota 856; L. MENEZES LEITÃO, *Direito da insolvência*, 6.ª ed., Almedina, Coimbra, 2015, p. 261; MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual de direito da insolvência*, 5.ª ed., Almedina, Coimbra, 2013, p. 311; FÁTIMA REIS SILVA, *Processo especial de revitalização. Notas práticas e jurisprudência recente*, Porto Editora, Porto, 2014, p. 66 (de forma especialmente crítica quanto à solução legal, que qualifica mesmo como sendo “algo “esquizofrénica””).

<sup>22</sup> Na doutrina defende uma posição diferente, admitindo a modificação dos créditos tributários, CATARINA SERRA, *Créditos tributários e princípio da igualdade entre os credores - dois problemas no contexto da insolvência de sociedades*, *Direito das sociedades em revista*, 2012, pp. 89 e seguintes; *O processo especial de revitalização - contributos para uma “rectificação”* -, *Revista da ordem dos advogados*, 2012, pp. 740-741. Esta Autora sustenta uma interpretação restritiva “das normas que compõem o regime tributário”. Recorre, “para isso, a dois argumentos: a teleologia subjacente ao Per e a unidade do sistema jurídico” (*ob. últ. cit.*, p. 740). A par disso, considera que se trata da “interpretação mais adequada” ao ponto 2.19 do Memorando de entendimento.

<sup>23</sup> Que o memorando de entendimento sobre as condicionalidades de política económica, de 17 de maio de 2011, celebrado entre o governo português, a Comissão Europeia, o BCE, e o FMI impõe: 2.19. “As autoridades tomarão também as medidas necessárias para autorizar a administração fiscal e a segurança social a utilizar uma maior variedade de instrumentos de reestruturação baseados em critérios claramente definidos, nos casos em que outros credores também aceitem a reestruturação dos seus créditos, e para rever a lei tributária com vista à remoção de impedimentos à reestruturação voluntária de dívidas.”

<sup>24</sup> in: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>25</sup> Também nesta linha o acórdão do STJ de 25.03.2014 (Fernandes do Vale), in: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt); o acórdão do STJ de 24.03.2015 (Ana Paula Boularot), in: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

corresponderia a uma qualquer redução efetiva, porque o que relva ara este efeito é o valor económico, e este não pode efetivamente ser reduzido.

**VI.** Com efeito, se o crédito tiver um valor nominal de 100, mas o seu titular só puder obter uma satisfação de 50, o crédito vale 50 e não 100. Os 100 são simplesmente o seu objeto, que ele não conseguirá, pelas vias insolvenciais, obter. Reduzindo o crédito nominalmente para 80, não implica, antes pelo contrário, qualquer alteração do seu valor económico, que é aquele que o credor, neste caso o Estado, poderá obter por via judicial. Pelo que a disposição do crédito tributário, como sublinhei, deve recorrer ao seu valor económico. Não ao valor nominal (vale dizer, do seu objeto). Considerar que esse é idêntico ao valor nominal é uma simples ficção, ou uma fantasia.

Tanto mais que se o crédito for reduzido nestes termos e, mais tarde, a empresa vier a ser declarada insolvente, o crédito recupera o seu valor nominal para esse efeito [artigo 218.º, n.º 1, al. b), CIRE]. Ou seja, se for reduzido para 80 para permitir o seu pagamento e recuperação a empresa, sendo ela declarada, mais tarde, insolvente (o plano de recuperação não teve sucesso) opera-se de novo a passagem para 100. O mesmo sucede se o crédito não for cumprido. Retoma o seu valor nominal inicial [artigo 218.º, n.º 1, al. a), CIRE].

Por razões decorrentes da proibição comunitária de ajudas do Estado, ela teria de ser feita, como impõe a lei francesa, em condições de igualdade com os outros credores – e num juízo idêntico de racionalidade económica.<sup>26</sup>

**IV.** Por outro lado, a interpretação desta norma não se pode fazer de forma isolada das restantes disposições constitucionais que tutelam em particular, a posição dos trabalhadores [artigo 53.º, artigo 58.º, n.º 2, al. a), CRP<sup>27-28</sup>] e a manutenção do tecido económico e empresarial [artigo 100.º, al. d), CRP<sup>29</sup>]. E as consequências diretas para a empresas e seus trabalhadores da não recuperação da devedora.

Foi, aliás, nesta última linha de raciocínio que foi muito recentemente proferido o Acórdão do STJ de 10 de maio de 2018 (Fonseca Ramos)<sup>30</sup>:

“Continuamos a admitir que, em caso de flagrante e injustificada afirmação *intransigente*, pela autoridade tributária, das prerrogativas dos créditos fiscais, podem os Tribunais desconsiderá-las, na salvaguarda de interesses públicos, que num patamar de justificados sacrifícios, imponham ao Estado, [no respeito pelo paradigma insolvencial vigente, sobretudo após a Reforma de 2012, com a introdução do PER, já que a finalidade da lei insolvencial é agora a recuperação da empresa devedora e não a liquidação], o seu contributo para evitar a destruição e a liquidação da empresa.”

<sup>26</sup> Este aspeto é importante, também, porque, não fosse assim, se poderia falar numa ajuda dos Estado. Ver, sobre este ponto, J PULGAR EZQUERRA, *Preconcursoalid y acuerdos de refinanciación. Adaptado a la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la ley concursal*, cit., p. 89.

<sup>27</sup> Para assegurar o direito ao trabalho, incumbe ao Estado promover execução de políticas de pleno emprego.

<sup>28</sup> “É garantida aos trabalhadores a segurança no emprego...”.

<sup>29</sup> “O apoio às pequenas e médias empresas e, em geral, às iniciativas e empresas geradoras de emprego e fomentadoras de exportação ou de substituição de importações.”

<sup>30</sup> [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Continua:

“Nesse hipotético quadro de *estado de necessidade social* e visando evitar a derrocada de empresas, sobretudo, grandes empregadores, num meio social economicamente débil e carenciado, a justiça, a equidade e os fins sociais pelos quais o Estado deve velar, podem conduzir à **atenuação daqueles direitos** “III Congresso de Direito da Insolvência” – Almedina – 2015 – “*Os créditos tributários e a homologação do plano de recuperação*” – António Fonseca Ramos, págs. 361 a 81, **se e quando a posição dos credores públicos for decisiva para a recuperação da sociedade devedora.**” (negrito no original).

A questão, como se vê, não está ainda fechada.

#### 4. Observações finais

I. O regime dos créditos tributários na insolvência e na recuperação de empresas carece de qualquer unidade.

Como se foi sublinhando, as diversas medidas que se vêm aprovando desde há mais de vinte cinco anos a esta data, foram limitando, na insolvência, e, portanto, sem qualquer intuito de recuperar o devedor, os créditos públicos, desvalorizando-os ao retirar-lhes os privilégios e garantias. Sem que se atingisse qualquer vantagem de outra natureza.

O que se traduzia, evidentemente, dadas as regras de pagamentos, por classes, na insolvência, numa diminuição do valor obtido – forte diminuição, aliás. Poderia entender-se alguma flexibilidade nesta matéria se ela tivesse por fim alcançar outros objetivos que travejam a lei constitucional: a tutela dos trabalhadores e das empresas. Mas não foi isso que se teve em vista.

II. Não há disposições específicas que permitam de forma direta uma contribuição destes créditos para a recuperação da empresa, como sucede nos ordenamentos jurídicos que têm regimes quase idênticos ao nosso em termos de estrutura da lei insolvencial.

Aparentemente, teríamos um sistema desconexo, desarticulado, com regras esparsas, que em rigor só prejudicam o interesse público, mesmo aquele mais direto da cobrança de impostos. Mas o sistema é uno e tem que ser racional. Não é, mesmo que à primeira vista aparente ser uma manta de retalhos incoerente e contraditória. Que aniquila todos os interesses que deveria tutelar: cobrança dos créditos, preservação da empresa, proteção dos postos de trabalho.

A norma retira-se do texto, sendo necessário para a sua determinação recorrer a diversos argumentos, dentro dos quais a razoabilidade do legislador, a coerência e a unidade do sistema (artigo 9.º, n.ºs 1 e 3, do Código Civil). Bem como a sua penetração pelos princípios constitucionais. Princípios esses que estão fora da lei ordinária, que podem ser utilizados para

afirmar a sua desconformidade com a Constituição, e que, necessariamente, têm que ser tidos em conta na sua interpretação, vale dizer na fixação do seu sentido e alcance. Cabe ao intérprete face a cada disposição reconstruir o pensamento normativo e harmonizá-lo dentro do quadro da sua unidade.

III. Uma última palavra para sublinhar que não desconhecemos, quer as dificuldades quer os obstáculos a este caminho. Mas continuamos a entender que ele é um passo necessário para a difícil, morosa e exigente tarefa de construir o Direito.

Título:

**Insolvência e Processo Tributário**

Ano de Publicação: 2019

ISBN: 978-989-8908-46-9

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

[cej@mail.cej.mj.pt](mailto:cej@mail.cej.mj.pt)