

COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA

INSOLVÊNCIA E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

JANEIRO 2017



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 e elétrico n.º 28



O Direito da Insolvência marca de forma assaz relevante o actual panorama processual dos Tribunais portugueses.

Em todas as jurisdições.

O Centro de Estudos Judiciários tem dedicado muitas das suas acções de formação na área cível e laboral a esta matéria, mas, no âmbito do Plano de Formação 2015-2016, o estudo e a reflexão foram alargados ainda à Jurisdição Administrativa e Fiscal e, em concreto, ao Contencioso Tributário.

Assim, em 20 de Maio de 2016, foram analisadas as particularidades do regime fiscal português das sociedades insolventes e são as comunicações aí apresentadas que têm agora aqui publicação.

A Colecção "Formação Contínua" enriquece-se assim com mais um e-book que cumpre o objectivo de aproveitar e potenciar a divulgação na Comunidade Jurídica do trabalho realizado nas acções de formação do CEJ, dando mais um instrumento de trabalho inovador (até porque há pouca doutrina publicada sobre a matéria) aos magistrados para quem - em primeira linha - as formações são realizadas.

(ETL)

Ficha Técnica

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Sofia David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Cristina Flora (Juíza Desembargadora e Docente de Direito Tributário no CEJ)

Margarida Reis (Juíza de Direito e Docente do CEJ)

Nome:

Insolvência e Contencioso Tributário

Categoria: Formação Contínua

Conceção e organização: Margarida Reis

Plano de Formação 2015/2016:

– Insolvência e Contencioso Tributário - 20 de maio 2016 (programa)

Intervenientes:

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

Carlos Alexandre Eira Matos Borges – Diretor da Direção de Serviços de Gestão Créditos Tributários (DSGCT), Autoridade Tributária

José Veras – Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo

Suzana Tavares da Silva – Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Revisão final:

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

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores 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.

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

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

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.

ISBN 978-972-9122-98-9.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

INSOLVÊNCIA E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Índice

1. Evolução recente do Direito da Insolvência em Portugal	9
Catarina Serra	
1. Breve referência às alterações legislativas 2011-2015	11
2. Enquadramento do Direito Português no Direito da União Europeia	13
3. Os limites absolutos impostos aos modelos processuais	16
4. O PER e o SIREVE (mais) de perto. Breve apreciação comparativa	21
5. A ideia de “cooperação para a recuperação”	22
6. O movimento perpétuo do Direito da União Europeia. Reforma à vista em 2017? Algumas questões de coordenação entre Direito Tributário e Direito da Insolvência que talvez dispensem intervenção posto que haja cooperação	25
2. A fiscalidade das sociedades insolventes - Circular n.º 10/2015	31
Carlos Alexandre Eira Matos Borges	
3. A insolvência na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo	45
José Veras	
1. Introdução	47
2. Sustação e avocação dos processos de execução fiscal	48
3. Representação da massa insolvente	51
4. Responsabilidade por dívidas resultantes de coimas	52
5. Suspensão do prazo prescricional	53
6. Instauração de ações executivas contra o insolvente	54
7. Reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários	56
8. Indisponibilidade do crédito tributário	57
9. Obrigações declarativas e tributárias na insolvência	58
10. Benefícios fiscais na insolvência	59
11. Conclusões	60
4. Os créditos fiscais nos processos de insolvência	61
Suzana Tavares da Silva	

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



1.
**Evolução recente
do Direito da
Insolvência em
Portugal**

Catarina Serra

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A EVOLUÇÃO RECENTE DO DIREITO DA INSOLVÊNCIA EM PORTUGAL – ENQUADRAMENTO PARA UMA DISCUSSÃO SOBRE O TEMA “INSOLVÊNCIA E CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO”¹

Catarina Serra*

1. Breve referência às alterações legislativas 2011-2015;
2. Enquadramento do Direito português no Direito da União Europeia;
3. Os limites absolutos impostos aos modelos processuais;
4. O PER e o SIREVE (mais) de perto. Breve apreciação comparativa;
5. A ideia de “cooperação para a recuperação”;
6. O movimento perpétuo do Direito da União Europeia. Reforma à vista em 2017? Algumas questões de coordenação entre Direito Tributário e Direito da Insolvência que talvez dispensem intervenção posto que haja cooperação.

1. Breve referência às alterações legislativas 2011-2015

Quando o tema a tratar é o da evolução do Direito da Insolvência, a primeira observação a fazer corresponde à formulação de uma evidência: a de que o Direito da Insolvência já não é o que era, de que já não é – ou já não é só – a disciplina aplicável à insolvência, é também, cada vez mais predominantemente, a disciplina aplicável às situações de pré-insolvência (insolvência iminente, situação económica difícil, crise económica).

A centralização do Direito da Insolvência na pré-insolvência deve-se essencialmente – já se disse noutras ocasiões – à consciência de que o processo de insolvência (plano de insolvência incluído) não tem aptidão para realizar satisfatoriamente os direitos de crédito – em suma, ao relativo insucesso do Direito da Insolvência tradicional². E por isso, a certa altura, tornou-se necessário repensar e alterar os fins e os meios do Direito da Insolvência.

No caso do Direito português, são quatro as intervenções legislativas relevantes, por via das quais o legislador “reescreveu” os fins e os meios do Direito da Insolvência. Tiveram lugar no período entre 2011 a 2015.

Trata-se, em primeiro lugar, daquela que, representando embora, cronologicamente, uma primeira intervenção, tende a ficar esquecida pelo carácter (aparentemente) não vinculativo da forma / do documento que revestiu: os Princípios orientadores da recuperação extrajudicial

¹ Este texto corresponde à intervenção por mim realizada no Centro de Estudos Judiciários no dia 20 de Maio de 2016, no âmbito de uma acção de formação intitulada “Insolvência e Contencioso tributário”. Não obstante o tema que me foi atribuído – o seu carácter necessariamente amplo e geral –, e para melhor corresponder aos objectivos da referida acção, tentei abordar algumas questões actuais em que o Direito da insolvência se entrelaça com o Direito Tributário.

* Professora da Escola de Direito da Universidade do Minho.

² Cfr. CATARINA SERRA, “Direito da insolvência e tutela efectiva do crédito – O imperativo regresso às origens (aos fins) do Direito da insolvência”, in: CATARINA SERRA (coord.), *III Congresso de Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 12.

de devedores, estabelecidos pela Resolução do Conselho de Ministros de 25 de Outubro de 2011³.

Deve advertir-se, para a importância dos Princípios, que concretizam ou densificam os deveres de cooperação, os deveres de esclarecimento e de informação e os deveres de lealdade que sempre devem existir entre sujeitos em processo de negociação. Além disso, a sua aplicação é extensível ao processo especial de revitalização (PER) e ao sistema de recuperação de empresas por via extrajudicial (SIREVE), caso em que eles adquirem força vinculativa em resultado de remissão legal (cfr. respectivamente, art. 17.º-D, n.º 10, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas⁴ e art. 11.º, n.º 1, do DL n.º 178/2012, de 3 de Agosto).

Trata-se, depois, da Lei 16/2012, de 20 de Abril, e, logo a seguir, do DL n.º 178/2012, de 3 de Agosto. A primeira veio, alegadamente, simplificar formalidades e procedimentos do processo de insolvência⁵ e sobretudo instituir o PER⁶; o segundo veio (re)criar o SIREVE, antes denominado procedimento extrajudicial de conciliação (PEC)⁷.

Refira-se, por fim, o DL n.º 26/2015, de 6 de Fevereiro, procedendo à revisão do SIREVE para o uniformizar com o PER e alterando o regime de aprovação de planos de recuperação no PER e no SIREVE com vista à sua facilitação⁸.

Se tivesse que se resumir em três palavras aquilo que de comum têm todas as intervenções, dir-se-ia: recuperação, pré-insolvência e negociação. O objectivo geral parece ser, de facto, o de promover a recuperação, seja pela antecipação do momento da intervenção (pré-insolvência), seja pela natureza dos meios utilizados (extrajudiciais ou híbridos).

Por um lado, a recuperação da empresa ou a superação do problema da insolvência por parte da pessoa singular é mais fácil numa fase precoce, dada a menor gravidade e a presumível reversibilidade da situação-base. Por outro lado, as soluções de base contratual são as que

³ Cfr., sobre os Princípios orientadores da recuperação extrajudicial de devedores, CATARINA SERRA, *O regime português da insolvência* (5.ª edição, revista e actualizada à luz da Lei n.º 16/20012, de 20 de Abril, e do DL n.º 178/2012, de 3 de Agosto), Coimbra, Almedina, 2012, pp. 190-191.

⁴ Doravante CIRE.

⁵ Por exemplo, reduzindo o prazo para cumprimento do dever de apresentação à insolvência de sessenta para trinta dias (cfr. art. 18.º, n.º 1, do CIRE), permitindo ao juiz prescindir da chamada “assembleia de credores de apreciação do relatório” [cfr. art. 36.º, n.º 1, al. n), *in fine*, do CIRE], permitindo ao juiz prescindir da tentativa de conciliação no incidente de verificação de créditos (cfr. art. 136.º, n.ºs 1 e 8, do CIRE), convertendo o incidente de qualificação da insolvência num incidente facultativo [cfr. art. 36.º, n.º 1, al. i), e art. 188.º, n.º 1, do CIRE].

⁶ Cfr., sobre as medidas da Lei n.º 16/2012, CATARINA SERRA, *O regime português da insolvência* (5.ª edição, revista e actualizada à luz da Lei n.º 16/20012, de 20 de Abril, e do DL n.º 178/2012, de 3 de Agosto), Coimbra, Almedina, 2012, pp. 24-25 e *passim*, e ainda, sobre as medidas mais significativas, CATARINA SERRA, “Emendas à (lei da insolvência) portuguesa – Primeiras impressões”, in: *Direito das Sociedades em Revista*, 2012, vol. 7, pp. 97 e s.

⁷ Cfr., sobre o DL n.º 178/2012 e o SIREVE, CATARINA SERRA, *O regime português da insolvência* (5.ª edição, revista e actualizada à luz da Lei n.º 16/20012, de 20 de Abril, e do DL n.º 178/2012, de 3 de Agosto), Coimbra, Almedina, 2012, pp. 27-31.

⁸ Cfr., sobre o DL n.º 26/2015, CATARINA SERRA, “Mais umas “pinceladas” na legislação pré-insolvencial – Uma avaliação geral das alterações do DL n.º 26/2015, de 6 de Fevereiro, ao PER e ao SIREVE (e à luz do Direito da União Europeia)”, in: *Direito das Sociedades em revista*, 2015, 13, pp. 43 e s.

melhor servem as necessidades de flexibilidade, celeridade e adesão / envolvimento das partes ao / no processo⁹.

2. Enquadramento do Direito português no Direito da União Europeia

Por mais que isso não seja imediatamente visível, a reforma (se assim for admissível chamar-lhe) não é resultado de uma iniciativa espontânea do legislador português. Ela tem um enquadramento – um enquadramento inequívoco – no Direito da União Europeia. O que significa que os novos fins e meios do Direito português não podem ser interpretados à margem dos fins e dos meios definidos nos demais Direitos europeus.

Houve recentemente duas iniciativas que são capazes de vir a mudar os Direitos da Insolvência dos países da União Europeia: a reformulação, em 2015, do Regulamento europeu sobre insolvência (o Regulamento (UE) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho de 20 de Maio de 2015) e, ainda antes, a Recomendação da Comissão de 12 Março de 2014 sobre uma nova abordagem em matéria de insolvência de empresas.

Diga-se, antes de mais, que o novo Regulamento é aplicável apenas aos processos de insolvência abertos após 26 de Junho de 2017 e que, por mais que ele traga certas novidades relevantes (como, por exemplo, a aplicabilidade aos processos pré-insolvenciais e outros para lá do processo formal de insolvência, a clarificação do centro dos interesses principais como facto de conexão e o estabelecimento de deveres de cooperação e comunicação entre órgãos da insolvência no caso de insolvência de sociedades em relação de grupo), a verdade é que ele ainda não é mais do que uma medida de harmonização quanto aos aspectos processuais da insolvência (sobretudo tribunal competente para abrir os processos, lei aplicável, reconhecimento e execução de sentenças) – uma mera harmonização processual¹⁰.

Já a Recomendação representa, confessadamente, o primeiro passo para uma harmonização substantiva dos Direitos da Insolvência nacionais^{11 12}.

⁹ A dimensão do problema (ou os contornos da situação-base) contribui para justificar a solução aplicável: os acordos informais (instrumentos negociais puros) ou os acordos com eficácia “reforçada” (acordos obtidos de forma “assistida”, ou seja, obtidos em processos híbridos e beneficiando de homologação judicial). Daí que seja possível falar-se na “contratualização ou privatização da insolvência”. Cfr., neste sentido, CATARINA SERRA, “A contratualização da insolvência: *hybrid procedures* e *pre-packs* (A insolvência entre a lei e a autonomia privada)”, in: *II Congresso – Direito das Sociedades em Revista*, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 265 e s.

¹⁰ Cfr., sobre uma versão anterior do Regulamento, CATARINA SERRA, “Insolvência transfronteiriça – Comentários à Proposta de alteração do Regulamento europeu relativo aos processos de insolvência, com especial consideração do Direito português”, in: *Direito das Sociedades em Revista*, 2013, vol. 10, pp. 97 e s., e, em particular sobre a extensão do âmbito de aplicação, CATARINA SERRA, “‘Abrindo’ o Regulamento europeu sobre insolvência transfronteiriça – Algumas questões sobre o âmbito de aplicação do Regulamento na perspectiva do Direito português”, in: *Para Jorge Leite – Escritos Jurídicos*, volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp. 729 e s. Cfr., para uma análise crítica da versão final, KRISTIN VAN ZWIETEN, “An Introduction to the European Insolvency Regulation, as Made and as Recast”, Introduction to R. Bork and K. van Zwieten (eds), *Commentary on the European Insolvency Regulation* (forthcoming, Oxford University Press, 2016), 2016 (disponível em <http://ssrn.com/abstract=2775814>).

¹¹ Cfr., sobre a Recomendação da Comissão, CATARINA SERRA, “Mais umas “pinceladas” na legislação pré-insolvencial – Uma avaliação geral das alterações do DL n.º 26/2015, de 6 de Fevereiro, ao PER e ao SIREVE (e à luz do Direito da União Europeia)”, cit.

¹² JUANA PULGAR EZQUERRA [“El nuevo paradigma concursal europeo y su incorporación al Derecho español”, in: *Estudios de Derecho Empresario*, p. 181 (disponível em

A Recomendação persegue fundamentalmente dois objectivos: primeiro, assegurar que as empresas viáveis com dificuldades financeiras têm acesso a legislação nacional em matéria de insolvência que lhes permita reestruturar-se numa fase precoce com vista a evitar a sua insolvência e, assim, maximizar o valor total para os credores, empregados, proprietários e a economia em geral; segundo, dar uma segunda oportunidade, em toda a União, aos empresários honestos em situação de insolvência (cfr. considerando 1). As atenções parecem, assim, concentrar-se nas empresas, seja as exercidas por pessoas jurídicas (sociedades, por excelência), seja as exercidas por pessoas singulares¹³. O fim último – um fim constante e comum a muitas iniciativas europeias – é a convergência das legislações nacionais em matéria de insolvência (cfr. considerando 11), ou, pelo menos, a redução das divergências, consideradas obstáculos ao funcionamento do mercado interno (cfr. recomendação 1.1).

Preconizam-se “normas mínimas em matéria de enquadramentos em matéria de reestruturação preventiva bem como quitação das dívidas dos empresários em situação de falência” [cfr. recomendação 1.3 (a)]. Por outras palavras, e mais simplesmente, a Recomendação fixa padrões ou requisitos mínimos para a disciplina dos instrumentos pré-insolvenciais e de exoneração dos empresários em nome individual e convida os Estados-membros a acolhê-los nas legislações nacionais. Os requisitos mínimos têm por base determinados princípios que são aplicáveis às pessoas humanas ou jurídicas em situação de pré-insolvência e podem ser agrupados em seis categorias: intervenção atempada (*early recourse*) [cfr. recomendação 6 (a)], ambiente extrajudicial ou intervenção mínima do tribunal (*minimised court involvement*) [cfr. recomendações 7 e 8], manutenção do devedor à frente da empresa (*debtor in possession*) [cfr. recomendação 6 (b)], suspensão temporária das acções individuais dos credores (*court ordered stay*) (cfr. recomendações 10, 11, 12, 13, e 14), possibilidade de extensão dos efeitos do plano aos credores oponentes (*ability to bind dissenting creditors to a restructuring plan*) [cfr. recomendações 6 (d), 16, 20, 21 e 26], e protecção dos créditos concedidos no período de reestruturação, ou seja, dos chamados “novos créditos” (*protection of new finance*) [cfr. recomendações 6 (e), 27, 28 e 29]^{14 15}.

É manifesta a conformidade entre a Recomendação e o Regulamento europeu sobre insolvência transfronteiriça no plano dos respectivos âmbitos de aplicação (o Regulamento

<http://revistas.unc.edu.ar/index.php/esdeem/article/view/8812>) fala mesmo na constituição de “um novo paradigma em matéria de insolvência de empresas por referência ao modelo norte-americano do *Chapter 11* do *Bankruptcy Code*”, enquanto outros falam num “Direito da insolvência pan-europeu” (cfr. ANDREW WILKINSON / KIRSTY EWER / KATE STEPHENSON, “What’s next for insolvency law reform in Europe: a pan-European insolvency law?”, in: *Butterworths Journal of International Banking and Financial Law*, 2015, pp. 435 e s.)

¹³ Não obstante, o teor final das recomendações quanto às pessoas singulares infirma que se vise exclusivamente a tutela de pessoas titulares de empresas / empresários.

¹⁴ Seguiu-se aqui a classificação proposta por KRISTIN VAN ZWIETEN [“Restructuring law: recommendations from the European Commission”, in: *Law in Transition online* (EBRD publication), 2015, pp. 1-9 (disponível em <http://www.ebrd.com/downloads/research/law/lit114e.pdf>)].

¹⁵ Os requisitos são tratados com desenvolvimento na parte central da Recomendação. No que respeita aos instrumentos pré-insolvenciais (única parte da Recomendação relevante para as empresas) eles são regulados em quatro secções: (A) Disponibilidade de um quadro de instrumentos pré-insolvenciais; (B) Facilitar as negociações do plano de recuperação (contendo uma secção sobre a designação de um mediador ou supervisor e outra sobre a suspensão das acções executivas individuais e a suspensão do processo de insolvência); (C) Plano de recuperação (contendo uma secção sobre o conteúdo do plano, uma secção sobre a adopção do plano pelos credores, uma secção sobre os direitos dos credores e uma última sobre os efeitos do plano); e (D) Tutela dos novos financiamentos.

estende o seu alcance aos processos pré-insolvenciais e aos processos extrajudiciais e híbridos)¹⁶. No entanto, ao contrário do Regulamento, a Recomendação visa a confluência das legislações nacionais para determinadas normas (mínimas). Mas terá ela força suficiente ou relevante? Afinal, qual é o valor da Recomendação?

Como qualquer documento deste tipo, a Recomendação não tem, em rigor, força vinculativa, não obrigando os Estados-membros a adoptar as medidas previstas. Nem sempre, porém – e cada vez menos –, os instrumentos não vinculativos são absolutamente destituídos de valor. Uma recomendação representa sempre a fixação de uma tendência – o ponto para onde previsivelmente a maioria das legislações nacionais há-de eventualmente convergir. Isto é particularmente verdadeiro no que toca à matéria da recuperação. Pese embora o fenómeno da harmonização soar sempre a coisa nova, o certo que a maioria dos Estados-membros já segue modelos comuns para a reforma das legislações nacionais¹⁷.

Esta não é, de resto, uma Recomendação igual às outras¹⁸. O convite contido na Recomendação está delimitado temporalmente: os Estados-membros eram convidados a adoptar medidas em aplicação da Recomendação até doze meses a contar da publicação da Recomendação (período que termina, justamente, em Março de 2015) e, além disso, a recolher estatísticas anuais fiáveis sobre vários elementos dos processos pré-insolvenciais e a comunicar essas informações anualmente à Comissão (cfr. Recomendações 35 e 36). Anunciava-se ainda que a Comissão avaliaria a adopção destas medidas quando se completassem dezoito meses desde a data da Recomendação (portanto, em Setembro de 2015) (cfr. Recomendação 37). O anúncio deste controlo representava uma pressão não pouco significativa sobre os legisladores nacionais.

E efectivamente, a avaliação realizou-se. No documento “Evaluation of the implementation of the Commission Recommendation”, da Direcção-Geral de Justiça e Consumidores da Comissão Europeia, datado de 30 de Setembro de 2015, conclui-se que, os aspectos principais da Recomendação foram acolhidos, não obstante de formas diversas nos Estados-membros, ou seja, que num significativo número de casos houve um acolhimento tão-só parcial das medidas^{19 20}. Deve salientar-se ainda que só vinte e quatro dos vinte e oito Estados-membros

¹⁶ Cfr. CATARINA SERRA, “Insolvência transfronteiriça – Comentários à Proposta de alteração do Regulamento europeu relativo aos processos de insolvência, com especial consideração do Direito português”, in: *Direito das Sociedades em Revista*, 2013, vol. 10, pp. 97 e s., e, mais detalhadamente, “‘Abrindo’ o Regulamento europeu sobre insolvência transfronteiriça – Algumas questões sobre o âmbito de aplicação do Regulamento na perspectiva do Direito português”, in: *Para Jorge Leite – Escritos Jurídicos*, volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp. 729 e s.

¹⁷ Cfr., neste sentido, BOB WESSELS, “Business Rescue in Insolvency Law – Setting the Scene”, European Law Institute Projects Conference, Thursday 25 September 2014, Zagreb, Croatia, p. 10 (disponível em https://www.europeanlawinstitute.eu/fileadmin/user_upload/p_eli/General_Assembly/2014/Business_Rescue_in_Insolvency_Law_Setting_the_Scene.pdf).

¹⁸ Levando STEPHAN MADDAUS [“The EU Recommendation on Business Rescue – Only Another Statement or a Cause for Legislative Action Across Europe?”], in: *Insolvency Intelligence*, 2014, 27 (6), p. 83] a dizer que a Comissão usa uma cenoura e um pau para promover a harmonização.

¹⁹ Refira-se, sinteticamente, só para exemplificar com o ordenamento português, que são visíveis duas lacunas: continua a não existir uma divisão dos credores em classes (em desconformidade com a Recomendação 18) e o plano de recuperação do PER continua livre de quaisquer requisitos substanciais [em desconformidade com as recomendações 15 (c) e 23]. De destacar também, embora já não respeite às empresas, que a duração do período de cessão no âmbito da exoneração continua a ser de cinco anos. Segundo a Recomendação, porém, a exoneração deveria ter lugar no final de um período não superior a três anos (cfr. Recomendação 30). Nalguns Estados existe

responderam à consulta e que alguns Estados importantes, como o Reino Unido, a França, a Alemanha e a Itália, não tiveram qualquer reacção à Recomendação²¹.

Pese embora o seu sucesso meramente relativo, esta iniciativa é reveladora do grau de determinação da Comissão Europeia, da sua intenção de impor, por vias porventura mais contundentes do que a Recomendação, regras comuns em matéria de insolvência. O Direito português ficará, assim, sujeito aos desenvolvimentos iminentes no quadro Direito da União Europeia²².

3. Os limites absolutos impostos aos modelos processuais

Tudo considerado, o desenho das novas soluções parece adequado e as probabilidades dos novos mecanismos desempenharem um papel importante são imensas. Tudo depende, assim, exclusivamente, da sua aplicação em concreto, sendo determinante o comportamento dos órgãos processuais (da leitura que estes façam dos processos).

É preciso não esquecer que qualquer processo está subordinado às consequências da sua integração no Direito, não podendo, portanto, deixar de ser aplicado em conformidade com os princípios jurídicos gerais. Estes funcionam como limites à realização plena ou absoluta dos fins definidos para cada um. Ora, nem sempre esses limites são observados.

3.1. A tutela jurisdicional efectiva e o processo equitativo

mesmo uma resistência generalizada relativamente à adopção de regras comuns. É o que acontece na Alemanha, onde tem sido afirmado que as medidas previstas na Recomendação são desadequadas ao Direito da Insolvência alemão e que este deve continuar restrito aos processos formais. Cfr., neste sentido, MICHAEL THIERHOFF / RENATE MÜLLER, “A new approach to business failure and restructuring: pre-insolvency restructuring vs. early filing in Germany” (disponível em <http://uk.practicallaw.com/1-573-5547>).

²⁰ A Recomendação não deixa de ser objecto de críticas. Cfr., por exemplo, HORST EIDENMÜLLER / KRISTIN VAN ZWIETEN, “Restructuring the European Business Enterprise: The EU Commission Recommendation on a New Approach to Business Failure and Insolvency”, ECGI Working Paper Series in Law – Working Paper N.º 301/2015, pp. 1-35 (disponível em <http://ssrn.com/abstract=2662213>). Os autores criticam, designadamente, o método usado e o alcance da harmonização proposta: uma harmonização baseada em regras minimalistas deixa espaço para uma grande diversidade residual nos Direitos nacionais. Por outro lado, a Comissão concentra-se nos processos de recuperação ignorando vários aspectos da interacção entre os regimes dos processos formais e dos instrumentos extrajudiciais ou híbridos. Os autores discordam ainda do conteúdo das recomendações. Segundo eles, as regras propostas pressupõem indevidamente uma situação económica difícil ou de insolvência iminente, tornando possível a ocorrência de abusos por parte dos investidores profissionais, determinados em enriquecer à custa dos credores e da empresa. Há o risco de violação do princípio *par conditio creditorum* porque, não sendo exigida a nomeação de um administrador judicial, não há quem represente os credores como um todo e, portanto, é previsível que os direitos dos credores mais fracos venham a ser cerceados. Os autores propõem, em alternativa, um regime eficiente de *debtor-in-possession* (DIP). Este deveria poder iniciar-se independentemente da situação de insolvência ou pré-insolvência da empresa, posto que ela fosse susceptível de recuperação e que o pedido de abertura não fosse abusivo.

²¹ Cfr. HORST EIDENMÜLLER / KRISTIN VAN ZWIETEN, “Restructuring the European Business Enterprise: The EU Commission Recommendation on a New Approach to Business Failure and Insolvency”, cit., p. 34.

²² Antecipou-se logo que a Comissão não deixaria de dar continuidade ao esforço de harmonização através de mecanismos menos suaves, prevendo-se o aparecimento uma directiva sobre a matéria por altura de 2017 (cfr. STEPHAN MADAUS, ob. cit., p. 84).

No que toca aos processos de base litigiosa, o princípio fundamental está consagrado na Constituição da República Portuguesa²³. Trata-se do princípio da tutela jurisdicional efectiva.

A norma do art. 20.º, n.º 1, da CRP qualifica como direitos fundamentais o direito de acesso ao Direito e o direito de acesso aos tribunais para defesa de todas as situações juridicamente protegidas. O direito de acesso aos tribunais significa o direito ao processo, que compreende o direito a que as causas sejam decididas em prazo razoável (o direito a uma decisão jurisdicional sem dilações indevidas²⁴), mediante um processo equitativo (cfr. n.º 4 do art. 20.º da CRP) e, para defesa dos direitos, liberdades ou garantias pessoais, o direito de acesso a procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e pela prioridade, de modo a obter tutela efectiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos (cfr. n.º 5 do art. 20.º da CRP)²⁵. O processo deve, em síntese, garantir uma solução num prazo razoável, ser configurado como um processo equitativo e assegurar uma tutela jurisdicional efectiva²⁶.

Em primeiro lugar, quanto à exigência de prazo razoável, trata-se de atender, principalmente, ao interesse do autor, mas também ao interesse do réu, a quem não convém o prolongamento indevido de situações de indefinição²⁷.

Na falta de indicações expressas, costuma entender-se que o prazo do processo deve ser proporcional à sua complexidade, devendo o processo durar o tempo que for necessário (mas não mais do que o necessário) para ser um processo equitativo e justo, ou seja, para que se possa atingir a justiça material^{28 29}.

Em segundo lugar, quanto à exigência de um processo equitativo, ela decorre do próprio primado do Direito³⁰. Na sua origem está aquilo que a jurisprudência norte-americana

²³ Doravante CRP.

²⁴ O direito à justiça em prazo razoável “é o direito a que os tribunais funcionem, respondendo às solicitações de Justiça dos cidadãos” (cfr. JOAQUIM ANDRADE PIRES DE LIMA, “Considerações acerca do direito à justiça em prazo razoável”, in: *Revista da Ordem dos Advogados*, 1990, III, p. 672).

²⁵ Tudo isto porque “um sistema processual que não facilita o acesso aos interessados e que difere, para além do “prazo razoável” a que aludem o art. 20.º, n.º 4 CRP e o art. 6.º, n.º 1, da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, a administração da justiça, coloca em causa a sua adequação” (cfr. MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *As recentes alterações na legislação processual civil*, Separata da Revista da Ordem dos Advogados, 2001, p. 1).

²⁶ A norma do art. 20.º da CRP enuncia o princípio fundamental contido no art. 10.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem (“Qualquer pessoa tem direito, em plena igualdade, a que a sua causa seja equitativa e publicamente julgada por um tribunal independente e imparcial que decida dos seus direitos e obrigações ou das razões de qualquer acusação em matéria penal que contra ela seja deduzida”) e acolhido, com desenvolvimentos, no art. 6.º, n.º 1, da Convenção Europeia dos Direitos do Homem “Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja julgada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, criado pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela (...)”.

²⁷ Cfr., neste sentido, JOSÉ LEBRE DE FREITAS, *Introdução ao processo civil — Conceito e princípios gerais à luz do código revisto*, Coimbra, Coimbra Editora, 1996, p. 111.

²⁸ Cfr., neste sentido, JORGE MIRANDA / RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, p. 192.

²⁹ Segundo JOAQUIM PIRES DE LIMA, “Considerações acerca do direito à justiça em prazo razoável”, in: *Revista da Ordem dos Advogados*, 1990, III, p. 681), o juízo sobre a razoabilidade do prazo deve atender a quatro factores: a complexidade da causa, a conduta das autoridades, a conduta do queixoso e a finalidade do processo na perspectiva do interesse do queixoso.

³⁰ Cfr. JORGE MIRANDA, “Constituição e processo civil”, in: *Direito e Justiça*, 1994, volume VIII, tomo 2, p. 21.

denomina “*due process of law*”, que, em tradução literal, significa “processo legal devido”^{31 32}, mas que se prefere traduzir por “processo equitativo”.

O direito ao processo equitativo impõe a efectividade, no processo, do princípio da igualdade de armas (ou igualdade processual), bem como do direito de defesa e do princípio do contraditório. Estes últimos, embora estejam expressamente consagrados só no âmbito do processo criminal (cfr. art. 32.º da CRP), têm alcance geral, podendo e devendo ser transpostos para o processo civil³³. Em processo civil, o direito ao processo equitativo reclama que cada parte tenha uma possibilidade razoável de defender as suas razões em posição que não seja menos vantajosa do que a da parte adversária, sob o ponto de vista tanto dos meios dispostos como da atenção dispensada pelos órgãos processuais.

Em terceiro lugar e por último, quanto ao direito a uma tutela efectiva — que aparece, na CRP, circunscrito à defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais (cfr. art. 20.º, n.º 5, da CRP) e à defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos no âmbito da justiça administrativa (cfr. art. 268.º, n.º 4, da CRP), mas tem, na verdade, uma aplicação geral, como indicam “quer a inserção na epígrafe do artigo 20.º, quer a própria teleologia do direito de acesso aos tribunais”³⁴ —, ele postula a adopção de um sistema de providências cautelares (conservatórias e antecipatórias) que assegure o efeito útil da acção e previna o risco de lesões graves e irreparáveis dos direitos ou interesses legalmente protegidos. Impõe, além disso, a previsão de processos céleres e prioritários — que, apesar de associados exclusivamente à defesa de direitos, liberdades e garantias pessoais (cfr. art. 20.º, n.º 5, da CRP), são necessários e oportunos também para a defesa de outras categorias de direitos^{35 36}.

A tutela jurisdicional efectiva não é um valor recente. É sobejamente conhecida a frase lapidar de GIUSEPPE CHIOVENDA, proferida no início do século XX, de que o processo deve dar a quem é

³¹ Sobre as origens do direito ao processo equitativo e a noção de “*due process of law*” cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 2005, pp. 492 e s. Segundo o autor, o *due process* era, de início, interpretado de forma restritiva, mas tem sido progressivamente estendido. Cfr., também neste sentido, JORGE MIRANDA, “Constituição e processo civil”, cit., p. 10.

³² Existem hoje, essencialmente, duas concepções de “processo devido” (ou “processo justo”): uma, a concepção processual (“*process-oriented theory*”), limita-se a dizer que “processo devido” é o processo legal ou o processo especificado na lei; a outra, a concepção material ou substantiva (“*value-orientated theory*”), entende-o como um processo legal, justo e adequado, que deve ser materialmente informado pelos princípios da justiça e começa por ser um processo justo logo no momento da criação normativo-legislativa. Por influência desta última, começa a falar-se, cada vez mais, num “processo devido substantivo”.

³³ Cfr. JORGE MIRANDA, “Constituição e processo civil”, cit., pp. 10 e 13.

³⁴ Cfr., neste sentido, JORGE MIRANDA / RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo I, cit., p. 203.

³⁵ Cfr., neste sentido, JORGE MIRANDA / RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, tomo I, cit., p. 204, e J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, cit., p. 499.

³⁶ Além do art. 20.º da CRP, existem regras constitucionais que, não obstante terem outro âmbito imediato, contribuem, também elas, para conformar o regime processual. Pense-se na reserva de jurisdição (cfr. art. 202.º da CRP), na independência dos tribunais e na sua vinculação à lei (cfr. art. 203.º da CRP) e na imparcialidade dos juízes (cfr. art. 216.º da CRP), no dever de fundamentação das decisões judiciais que não sejam de mero expediente (cfr. art. 205.º, n.º 1, e art. 282.º, n.º 4, da CRP), na obrigatoriedade e na prevalência das decisões dos tribunais sobre as de quaisquer outras autoridades e na sua exequibilidade (cfr. art. 205.º, n.ºs 2 e 3, da CRP), no respeito pelo caso julgado (cfr. art. 282.º, n.º 3, da CRP) e na publicidade das audiências dos tribunais (cfr. art. 206.º da CRP). Pense-se, por fim, no domínio — aparentemente mais remoto, mas não menos importante — dos princípios fundamentais, no princípio do Estado de Direito, no princípio democrático, no princípio da universalidade, no princípio da separação de poderes (cfr. art. 2.º da CRP) e, sobretudo, no princípio da igualdade (cfr. art. 13.º da CRP) — que deve ser entendido, cada vez mais, num sentido material —, para cuja realização o processo deve contribuir.

titular de um direito tudo aquilo e exactamente aquilo que ele tem direito de obter³⁷. Mas, talvez por ser antigo, seja, por vezes, (mais) esquecido. Nesse caso, existe um sério risco de os processos se transformarem numa “via rápida” para a ultrapassagem de regras fundamentais do Direito.

Para evitar isto, há que separar bem os valores formais dos valores substanciais, os valores adjectivos dos valores substantivos, os valores acessórios dos valores fundamentais. Implica ainda, e acima de tudo, distinguir os meios dos fins. Os meios devem subordinar-se e conformar-se aos fins e não o inverso. Assim, por exemplo, a (tão evocada) celeridade dos processos não é um fim do processo mas só uma *forma*, devendo ceder perante outros valores presentes no processo ou perante os fins que ele persegue e sujeitar-se a diversas modificações por causa deles. A celeridade não é, aliás, a única forma mas só uma *forma possível* do ritmo processual devido. Se há processos e momentos processuais em que a celeridade se justifica há outros em que aquilo que se exige é exactamente o contrário^{38 39}.

3.2. Consequências do processo equitativo no âmbito do PER

Do processo justo tiram-se consequências importantes para o caso (paradigmático) do PER em dois momentos fundamentais.

Desde logo, na fase de abertura do processo. Não pode aceitar-se que seja um efeito normal da aplicação da lei (a mesma lei que é fonte do Direito) abrir-se um processo pré-insolvential contra um devedor que não está pré-insolvente (porque já está mesmo insolvente ou porque ainda não está pré-insolvente) ou declarar a sua insolvência quando não estão preenchidos os respectivos requisitos materiais (a insolvência ou, em certas condições, a insolvência iminente).

O argumento de que ao juiz não cabe – ou não pode caber – a actividade de apreciação dos requisitos materiais do processo, baseado no elemento literal, mais precisamente na expressão “de imediato” [cfr. art. 17.º-C, n.º 3, al. a), do CIRE], tantas vezes aduzido para demonstrar que a celeridade exclui toda e qualquer actividade judicial que implique algum tempo, não é válido⁴⁰. Bem pelo contrário, a ausência de um prazo definido autoriza até que

³⁷ “Il processo deve dare per quanto è possibile praticamente a chi ha un diritto tutto quello e proprio quello ch'egli ha diritto di conseguire” (cfr. GIUSEPPE CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, tomo I — I concetti fondamentali, la dottrina delle azione, p. 42).

³⁸ Cfr., sobre a celeridade e outras características formais do PER e o lugar que ocupam (que devem ocupar) na aplicação da respectiva disciplina, CATARINA SERRA, “Tópicos para uma discussão sobre o processo especial de revitalização (com ilustrações jurisprudenciais)”, in: *Revista do Instituto do Conhecimento Ab Instantia*, 2014, n.º 4, pp. 53 e s.

³⁹ Como advertiu – certamente – JOSÉ LEBRE DE FREITAS (*Introdução ao processo civil — Conceito e princípios gerais à luz do código revisto*, cit., p. 113), “a progressiva valoração de celeridade processual não deve, porém, levar a subalternizar, como por vezes entre nós se verifica, a necessária maturação e a qualidade da decisão de mérito, com o inerente desvio da função jurisdicional”.

⁴⁰ Cfr., no sentido criticado, FÁTIMA REIS SILVA, *Processo especial de revitalização – Notas práticas e jurisprudência recente*, Porto, Porto Editora, 2014, pp. 19-20 (embora admita a existência de um nível mínimo de controlo), ANA PRATA / JORGE MORAIS CARVALHO / RUI SIMÕES, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*, Coimbra, Almedina, 2013, p. 58, e NUNO SALAZAR CASANOVA / DAVID SEQUEIRA DINIS, *O processo especial de revitalização – Comentários aos*

se dê à expressão “de imediato” um outro significado: o significado de “tão imediatamente quanto possível”. Este é o único significado compatível com o disposto na CRP sobre o princípio da tutela jurisdicional efectiva e a noção de processo equitativo acima referidos. O prazo a usar pelo juiz deve, assim, corresponder a um prazo ponderado, um prazo que ele considere, em concreto, razoável tendo em conta os fins gerais do processo. Estes fins são mais e bem mais importantes do que o mero valor (processual) da celeridade, pelo que seria incompreensível que fosse de atender a este com a desconsideração dos restantes⁴¹.

Um segundo momento em que os imperativos do processo equitativo adquirem particular relevância é o do encerramento por falta de aprovação do plano. Rejeita-se categoricamente a tese de que o art. 17.º-G do CIRE dá origem a uma declaração de insolvência automática ou imediata⁴². Haveria alguma justificação para que um parecer do administrador judicial provisório fosse vinculativo para o juiz? Mais importante do que isso, haveria alguma justificação para que o devedor visse o seu direito fundamental de defesa ou contraditório drasticamente diminuído?

Fazendo uma interpretação restritiva do art. 17.º-G, n.º 3, do CIRE dir-se-á que só na eventualidade de o devedor, ouvido pelo administrador judicial provisório, concordar com a qualificação da sua situação como de insolvência é admissível equiparar o requerimento do administrador judicial provisório à apresentação à insolvência. Dando-se, nesse caso, a insolvência por confessada, nos termos do art. 28.º do CIRE, é possível que ela seja imediatamente declarada no (subsequente) processo de insolvência⁴³. Como se disse atrás, não pode aceitar-se que se veja como efeito normal da aplicação da lei (a mesma lei que é fonte do Direito) a declaração de insolvência de sujeitos não insolventes.

É verdade que, havendo declaração imediata também nos casos restantes, o devedor não fica absolutamente desprovido de meios de defesa. Cabe-lhe, ainda que em momento ulterior, a possibilidade de se opor, apresentando embargos ou recurso da sentença declaratória, nos

artigos 17.º-A a 17.º-I do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 17 e p. 33.

⁴¹ E a verdade é que, paulatinamente, esta é a solução vai sendo acolhida, tanto na jurisprudência como na doutrina. Com o entendimento perfilhado veja-se, na jurisprudência, o Ac. do TRL de 16.06.2015, Proc. 811/15.2T8FNC-A.L1-7 (Relatora: GRAÇA AMARAL), o Ac. do TRC de 10.07.2013, Proc. 754/13.4TBLRA.C1 (Relator: CARLOS MOREIRA), e o Ac. do TRG de 20.02.2014, Proc. 8/14.9TBGMR.G1 (Relator: MOISÉS SILVA). Veja-se ainda, na doutrina, FÁTIMA REIS SILVA, *Processo especial de revitalização – Notas práticas e jurisprudência recente*, cit., p. 20 (acabando por admitir o indeferimento liminar do pedido de abertura do PER “em caso de insolvência actual comprovada”) e NUNO SALAZAR CASANOVA e DAVID SEQUEIRA DINIS, *O processo especial de revitalização – Comentários aos artigos 17.º-A a 17.º-I do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*, cit., p. 17 e p. 33 (que acabam igualmente por admiti-lo “em caso de manifesta inviabilidade do PER”).

⁴² A verdade é que há sinais de que a jurisprudência tem vindo a aderir a esta interpretação. Veja-se, por exemplo, o Ac. do STJ de 17.11.2015, Proc. 801/14.2TBPBL-C.C1.S1 (Relator: JOSÉ RAÍNHO), o Ac. do TRL de 9.12.2015, Proc. 16770/15.9T8SNT-B.L1-6 (Relatora: MARIA DE DEUS CORREIA), o Ac. do TRL de 3.11.2015, Proc. 1161/15.0T8VFX-E.L1-1 (Relatora: ROSÁRIO GONÇALVES), o Ac. do TRP de 26.03.2015, Proc. 89/15.8T8AMT-C.P1 (Relator: LEONEL SERÓDIO), o Ac. do TRC de 8.07.2015, Proc. 801/14.2TBPBL-C.C1 (Relator: ANTÓNIO MAGALHÃES), e o Ac. do TRE de 15.07.2015, Proc. 529/14.3T8STB-E.E (Relator: RUI MACHADO E MOURA).

⁴³ Cfr., neste sentido, RITA MOTA SOARES, “As consequências da não aprovação do plano de recuperação”, in: CATARINA SERRA (coord.), *I Colóquio do Direito da Insolvência de Santo Tirso*, Coimbra, Almedina, 2014, pp. 99-106.

termos dos arts. 40.º e 42.º do CIRE⁴⁴ ⁴⁵. É visível, todavia, que isso representa uma injustificada diminuição dos instrumentos de defesa face à situação normal em que a insolvência é requerida por um sujeito diverso do devedor.

4. O PER e o SIREVE (mais) de perto. Breve apreciação comparativa

O SIREVE distingue-se do PER em numerosos aspectos patentes na disciplina jurídica disposta pelo DL n.º 178/2012. Enumeram-se alguns: (1) a natureza jurídica [extrajudicial (art. 1.º)], (2) o âmbito de aplicação [restrito a empresas e a certas empresas (art. 2.º)]; (3) os requisitos de abertura [sujeição a diagnóstico obrigatório (art. 2.º-A)], (4) o órgão condutor [o Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas (art. 3.º)], (5) o prazo para as negociações [três meses prorrogável por mais um (art. 15.º)], (6) o regime dos novos créditos [susceptíveis de impugnação pelos credores (art. 11.º, n.º 5)], (7) os efeitos da aprovação do plano [efeitos geralmente restritos aos credores signatários mas com possibilidade de suprimento judicial (art. 19.º, n.º 2)], (8) os efeitos da não aprovação do plano [não obriga à apreciação da situação do devedor e possibilidade de aproveitamento do plano para efeito de eventual processo de insolvência (art. 19.º, n.º 1)], (9) carácter [confidencial (art. 21.º-B)⁴⁶], (10) os efeitos do incumprimento do plano de recuperação [existe regime expresso (art. 14.º)].

A diferença mais significativa é, contudo, a dos efeitos processuais da abertura do processo e da aprovação do plano. Uma forma de explicar esta diferença é dizer que o alcance do SIREVE é simultaneamente maior e menor do que o do PER: maior porque abrange as acções contra o devedor mas também as acções contra os garantes (art. 11.º, n.º 2, e art. 13.º, n.º 1); menor porque deixa de fora as acções dos credores que declarem não querer participar no processo (art. 11.º, n.º 3, e art. 13.º, n.º 2).

No plano dos efeitos práticos este alcance de “sentidos inversos” configura a maior contradição da disciplina do SIREVE, ditando provavelmente a sua (má) sorte a prazo. Por um lado, a protecção concedida aos garantes estimula os empresários a recorrer ao SIREVE. Como em muitas situações os sujeitos de quem depende a decisão quanto ao instrumento de recuperação aplicável (os sócios ou gerentes) são os mesmos que prestaram garantias pessoais a favor do devedor, a sua preferência natural recairá sobre o SIREVE pois só ele dá à empresa

⁴⁴ Não está a considerar-se aqui a hipótese de a equiparação do requerimento do administrador judicial provisório à apresentação do devedor à insolvência ser levada às últimas consequências, caso em que até o recurso a estes instrumentos ficaria precludido.

⁴⁵ Pondo várias reservas à solução no plano da sua constitucionalidade mas parecendo satisfazer-se com a possibilidade de apresentação de embargos e recurso à sentença declaratória de insolvência, nos termos dos arts. 40.º e s., cfr. NUNO SALAZAR CASANOVA / DAVID SEQUEIRA DINIS, *O processo especial de revitalização – Comentários aos artigos 17.º-A a 17.º-I do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*, cit., pp. 165-166.

⁴⁶ Há quem diga que o controlo no acesso ao SIREVE é desmotivador, sendo a sua única vantagem exclusiva a confidencialidade. As vantagens imediatas da confidencialidade do processo são óbvias e o SIREVE goza, com certeza, delas. Em contrapartida, deve ter-se em consideração que o novo Regulamento europeu sobre insolvência só incluir no seu âmbito de aplicação os processos *públicos* (cfr. art. 1.º, n.º 1), atendendo a que a natureza não pública ou confidencial do processo impede que um credor ou um órgão jurisdicional situado noutra Estado-Membro tenha conhecimento da sua abertura, tornando difícil prever o reconhecimento dos seus efeitos em toda a União (cfr. Considerando 13). Assim, quando o Regulamento entrar em vigor, ao contrário de processos análogos, designadamente do PER, o SIREVE não beneficiará do efeito previsto no Regulamento – o reconhecimento automático fora de Portugal.

uma oportunidade para a recuperação concedendo simultaneamente a estes sujeitos uma protecção contra os credores. Em contrapartida, os credores ficam privados de um meio adicional de satisfação (o poder de agredir o património dos garantes), pelo que a sua motivação para participar no SIREVE é pouca ou nenhuma. Dependendo a produção de tais efeitos da efectiva participação no processo, com certeza que alguns farão uso do expediente que lhes permite não participar.

Acresce que para os credores públicos está reservada uma disciplina especial. Em primeiro lugar, e de acordo com o art. 9.º, sempre que relacionados no requerimento de utilização do SIREVE, a participação no SIREVE da Fazenda Pública e da Segurança Social é obrigatória, sem prejuízo de estas entidades poderem fundamentadamente manifestar a sua indisponibilidade para a celebração de acordo⁴⁷. Em conformidade, o art. 11.º, n.º 3, al. a), dispõe que os efeitos processuais (impeditivo e suspensivo) cessam relativamente às acções executivas para pagamento de quantia certa ou quaisquer outras acções destinadas a exigir o cumprimento de obrigações pecuniárias, instauradas ou a instaurar contra a empresa pela Fazenda Pública ou pela Segurança Social, a partir da data em que, fundamentadamente, cada um destes credores manifestar a sua indisponibilidade para celebrar acordo com a empresa, nos termos do n.º 1 do art. 9.º⁴⁸.

5. A ideia de “cooperação para a recuperação”

É visível, assim, que a vontade dos órgãos e das partes é decisiva para o sucesso dos instrumentos de recuperação. Esta é a razão fundamental da transposição para este contexto de um instrumento usado cada vez mais recorrentemente, por exemplo, no novo Regulamento europeu sobre insolvência (para regular a relação entre processo principal e processos secundários e a relação entre processos de sociedades membros de grupos) – a ideia de “cooperação” e, mais precisamente, de “cooperação para a recuperação”.

Mais do que quaisquer outros, os credores públicos têm aqui um papel muito importante a desempenhar. Atendendo ao princípio do primado da recuperação e ao princípio da universalidade que o Estado-legislador consagrou na disciplina da insolvência, seria expectável que o Estado-Fisco e o Estado-Segurança Social se conformassem com os sacrifícios que a recuperação exige a todos os credores.

⁴⁷ Determina-se aí ainda que a Fazenda Pública e a Segurança Social indicam, individualmente, as condições de regularização dos respectivos créditos (n.º 3), que a dívida englobada no plano de pagamentos compreende a dívida relativa à Fazenda Pública e à Segurança Social, apurada e existente até à data de aceitação do requerimento de utilização do SIREVE, incluindo, nomeadamente, a quantia exequenda, os juros e as coimas (n.º 4), que o plano de pagamentos tem como limite máximo o legalmente previsto (n.º 5), e que na falta de pagamento pontual de novas dívidas à Fazenda Pública ou à Segurança Social, que se vençam após aceitação do requerimento de utilização do SIREVE, aquelas entidades podem fazer cessar a sua participação neste procedimento (n.º 6).

⁴⁸ No que respeita ao incumprimento existe ainda um regime especial para os credores públicos. Em conformidade com o art. 14.º, n.º 2, se surgirem novas dívidas à Fazenda Pública ou à Segurança Social, o acordo cessa relativamente a estas entidades caso a regularização das mesmas não se verifique no prazo de 90 dias a contar da respectiva data de vencimento.

O certo é, porém, é que o art. 30.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária⁴⁹ determina (ainda determina) 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” e que o n.º 3, aditado pela **Lei do Orçamento de Estado para 2011**, veio acrescentar que “[o] disposto no número antedito prevalece sobre qualquer legislação especial”. Em particular este aditamento inviabiliza o argumento de que a lei especial (a lei da insolvência) afasta a lei geral (lei tributária).

Sempre com base na ideia de que a função de recuperação de empresas é – deve ser – uma das funções irrenunciáveis de qualquer lei da insolvência, sustentou-se, então, uma leitura restritiva das normas que compõem o regime tributário, que valeria tanto para o plano de recuperação do processo de insolvência como, até por maioria de razão, para o plano de recuperação do PER (sendo o PER, por excelência, um processo de recuperação e um processo pré-insolvencial)⁵⁰. O argumento central seria a ideia de prevalência do sistema jurídico (da coerência do sistema jurídico) sobre a letra da lei.

Não se adoptando este entendimento, e na falta de cooperação expressa dos credores públicos, todas as expectativas se dirigem inevitavelmente para os tribunais.

E estes têm sabido corresponder-lhes na medida do possível. **Baseando-se na essência contratual do plano de recuperação, o Supremo Tribunal de Justiça e alguns Tribunais da Relação têm vindo a decidir a favor da homologação do plano de recuperação salvaguardando embora os créditos tributários. Para tanto basta admitir-se, segundo uns, a inoponibilidade do plano aos créditos tributários⁵¹ e, segundo outros, presumindo-se que a vontade hipotética ou conjectural das partes é no sentido de conservar o plano, a expurgação das cláusulas incidentes sobre os**

⁴⁹ Doravante LGT.

⁵⁰ A posição adoptada foi apresentada, há tempo, a propósito da homologação do plano de recuperação no âmbito do processo de insolvência. Cfr. 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, vol. 8, pp. 75 e s. Depois disso, tem havido na doutrina alguns desenvolvimentos – em menos quantidade do que seria desejável mas, sem dúvida, interessantes. Cfr., por exemplo, 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.), *Colóquio de Direito da Insolvência – Santo Tirso*, Coimbra, Almedina, 2014, pp. 181 e s.

⁵¹ Na jurisprudência, veja-se, seguido a primeira tese (**maioritária**), o Ac. do STJ de 13.11.2014, Proc. 217/11.2TBG-C.R.P1.S1 (Relator: FONSECA RAMOS), o Ac. do STJ de 18.02.2014, Proc. 1786/12.5BTNV.C2.S1 (Relator: FONSECA RAMOS), o Ac. do TRL de 14.01.2016, Proc. 295/14.2TBPTS.L1-6 (Relatora: ANABELA CALAFATE), o Ac. do TRL de 30.04.2015, Proc. 2192-13.0TYLSB.L1-8 (Relatora: OCTÁVIA VIEGAS), o Ac. do TRL de 8.05.2014, Proc. 7965/13.0T2SNT.L1-2 (Relatora: ONDINA CARMO ALVES), o Ac. do TRL de 20.02.2014, Proc. 174/13.0TYLSB-A.L1-6 (Relator: ANTÓNIO MARTINS), o Ac. do TRP de 1.07.2014, Proc. 1021/13.9TJVNF.P1 (Relatora: MARIA DO CARMO RODRIGUES), o Ac. do TRP de 20.05.2014, Proc. 3926/13.8TBVFR.P1 (Relatora: MARIA GRAÇA MIRA), o Ac. do TRC de 9.09.2014, Proc. 1556/12.0TBTMR.C1 (Relatora: SÍLVIA PIRES), o Ac. do TRC de 24.06.2014, Proc. 1969/13.0TAVIS.C1 (Relatora: REGINA ROSA), o Ac. do TRC 25.03.2014, Proc. 132/13.5T2AVR.C1 (Relatora: ALBERTINA PEDROSO), o Ac. do TRG de 15.10.2015, Proc. 1651/14.1TBCL.G1 (Relatora: EVA ALMEIDA), o Ac. do TRG de 9.07.2015, Proc. 715/14.6TBVVD.G1 (Relatora: ISABEL ROCHA), o Ac. do TRG de 6.03.2014, Proc. 643/13.2TBCL-A.G1 (Relator: ESTELITA DE MENDONÇA), o Ac. do TRG de 15.10.2013, Proc. 8604/12.2TBGR.G1 (Relatora: MANUELA FIALHO), e o Ac. do TRG de 18.06.2013, Proc. 4021/12.2TBGMR.G1 (Relatora: ROSA TCHING), o Ac. do TRE de 28.05.2015, Proc. 199/14.9TBACN-A.E1 (Relatora: CONCEIÇÃO FERREIRA), e o Ac. do TRE de 29.01.2015, Proc. 77/14.1TBARL.E1 (Relatora: CONCEIÇÃO FERREIRA).

créditos tributários^{52 53}. A nova solução assenta em dois raciocínios alternativos: **uma primeira pressupõe a validade do plano mas não** lhe reconhece eficácia absoluta; outra pressupõe a nulidade parcial do plano e propõe, portanto, a sua redução.

Cabe notar que, por mais que se possa preferir uma em detrimento da outra⁵⁴, conduzem ambas sensivelmente aos mesmos resultados práticos. Qualquer uma delas consegue, com efeito, minimizar os efeitos indesejáveis da imediata não homologação do plano na hipótese de modificação dos créditos tributários. Mas a verdade é que nenhuma das soluções é perfeita ou isenta de críticas.

Por um lado, o plano que vem, a final, a ser judicialmente homologado já não corresponde rigorosamente ao plano aprovado pelos credores, o que suscita preocupações ao nível da tutela da confiança⁵⁵. Por outro lado, pode ter deixado de ser adequado a realizar a recuperação no caso concreto.

Atendendo a estes riscos, seria de toda a conveniência que, antes de decidir a homologação, o juiz convidasse o devedor e os credores privados a pronunciarem-se sobre o “novo” plano de recuperação (o plano relativizado nos seus efeitos ou reduzido). A homologação deveria, com efeito, ficar condicionada à confirmação de que, apesar de tudo, o plano continuava a ser desejado pela generalidade os credores privados e continuava a ser útil como via para a realização da recuperação do devedor. E é isto que, felizmente, alguns juízes começam já a fazer em primeira instância⁵⁶.

⁵² Veja-se, defendendo a segunda tese (*minoritária*), o Ac. do STJ de 13.11.2014, Proc. 3970/12.2TJVNf-A.P1.S1 (Relator: SALRETA PEREIRA), e o Ac. do TRP de 14.04.2015, Proc. 1529/14.9TBPRD.P1 (Relator: VIEIRA E CUNHA).

⁵³ Paralelamente ao movimento geral, e em posição mais ou menos isolada, ainda há quem mantenha a tese da validade e da eficácia irrestritas do plano de recuperação não obstante as modificações aos créditos tributários. Na jurisprudência, veja-se, neste sentido, o Ac. do TRE de 6.06.2013, Proc. 1.309/12.6 (Relator: CANELAS BRÁS). Caminho diferente mas também original seguiu o Ac. do TRE de 4.02.2016, Proc. 458/15.3T8STR.E1 (Relator: BERNARDO DOMINGOS), em que se decide que a sentença de homologação do plano contendo regras violadoras dos princípios da indisponibilidade e da legalidade tributária deve ser revogada, cabendo ao tribunal *a quo* fixar prazo para a elaboração de novo plano por forma a obter o consentimento da Autoridade Tributária para modificações que estejam em conformidade com a lei.

⁵⁴ O argumento dos defensores da segunda tese, aduzido para justificar a não adesão à primeira, é o de que o plano de recuperação não deixa de ser eficaz perante os titulares de créditos tributários, permanecendo, nomeadamente, o Estado constituído na obrigação de restituir o IVA pago pelos restantes credores. Este parece ser um argumento demasiado “ligeiro” e, portanto, não decisivo, já que a ineficácia não é uma sanção “subjectiva” ou dirigida indiscriminadamente a sujeitos e a todos os actos susceptíveis de os afectar, sendo feridos de ineficácia apenas os actos afectados pelo vício gerador da ineficácia. A favor da primeira tese, e pela positiva, diz-se que o carácter atípico do negócio jurídico que está na base do plano torna difícil que, pelo menos em sede de recurso de revista, se possa considerar cumprido o ónus probatório que toda a redução implica (o ónus a cargo da parte que pretende a declaração de invalidade total do negócio), consagrando a lei uma presunção de divisibilidade do negócio sob o ponto de vista da vontade das partes. Em suma, nestas circunstâncias, não é possível dar por não demonstrado que os credores que aprovaram o plano o não aprovariam na ausência das cláusulas nulas.

⁵⁵ Cfr., no mesmo sentido, FÁTIMA REIS SILVA, *Processo especial de revitalização – Notas práticas e jurisprudência recente*, cit., p. 67.

⁵⁶ Disto dá conta REINALDO MÂNCIO DA COSTA, “Os requisitos do plano de recuperação”, in: CATARINA SERRA (coord.), *III Congresso de Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 265 (e nota 10).

6. O movimento perpétuo do Direito da União Europeia. Reforma à vista em 2017? Algumas questões de coordenação entre Direito Tributário e Direito da insolvência que talvez dispensem intervenção posto que haja cooperação

No Plano de Acção para a Construção de uma União no Mercado de Capitais, de 30 de Setembro de 2015, a Comissão refere-se à necessidade de mais iniciativas no âmbito da insolvência.

Prevê-se que a Comissão apresente a curto prazo (em 2017) uma iniciativa legislativa no âmbito da recuperação de empresa, visando a remoção dos obstáculos à livre circulação de capitais e devendo inspirar-se nos modelos nacionais que apresentem melhores resultados.

A consulta pública sobre um quadro eficaz da insolvência na União Europeia já foi lançada (em 23 de Março de 2016) e estará em curso até 14 de Junho.

Em face disto, é quase certo que o Direito da Insolvência sofrerá modificações em breve. E talvez nessa altura o legislador português possa aproveitar para corrigir algumas deficiências e esclarecer de vez algumas dúvidas.

Certo é que nem todas as dúvidas que ainda subsistem exigem a atenção do legislador da insolvência e talvez já pudessem ser superadas e os órgãos tivessem maior abertura para a (natural) dialéctica entre as áreas do Direito. Era suficiente o empenhamento para uma leitura ponderada, para a atribuição aos valores próprios do seu peso justo com consideração dos valores alheios e dos valores do sistema jurídico. É de ter presente o estatuído no art. 1.º, n.º 1, no art. 2.º da LGT, ou seja, que a lei tributária “regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto (...) em legislação especial” e que “[d]e acordo com a natureza das matérias, às relações jurídico-tributárias [se]aplicam [para lá da lei tributária leis como] o Código Civil e o Código de Processo Civil”. Muitas vezes, seria suficiente não intervir ou não orientar indevidamente.

Não se vê razões para que não estejam já superadas algumas questões como, por exemplo, a do momento da extinção da sociedade insolvente para efeitos da (continuidade de) sujeição da sociedade a dívidas tributárias, nomeadamente, coimas. Mais precisamente, não se vê razão para continuar a sustentar-se a tese de que a extinção se produz com a declaração de insolvência⁵⁷. É indiscutível que a declaração de insolvência não afecta a personalidade jurídica da sociedade e que, mantendo-se a sua personalidade jurídica, se mantém (também) a sua personalidade tributária⁵⁸.

⁵⁷ Discorda-se, portanto, do entendimento seguido, entre outros, no Ac. do STA de 27.01.2016, proc. 0870/15 (Relatora: ANA PAULA LOBO), no Ac. do STA de 21.10.2015, proc. 0610/15 (Relator: PEDRO DELGADO) e no Ac. do STA de 2.07.2014, proc. 0638/14 (Relator: CASIMIRO GONÇALVES), em que se sustenta que a declaração de insolvência produz a dissolução de sociedade comercial e esta equivale à morte do infractor para efeitos de perseguição contra-ordenacional fiscal e de execução tributária [cfr. arts. 61.º e 62.º do Regime Geral das Infracções Tributárias e art. 176.º, n.º 2, al. a), do CPPT].

⁵⁸ O que fica dito não significa, evidentemente, que o administrador da insolvência possa ser equiparado ao gerente ou administrador para efeitos do art. 24.º da LGT. **O administrador da insolvência é um órgão processual (e não contratual) e, sobretudo, um órgão funcional da insolvência. As suas funções não são iguais à de um gerente ou administrador ou sequer de um liquidatário, estando, entre outras coisas, subordinado ao princípio par conditio creditorum, que o impede de disponibilizar um tratamento de**

Sendo uma sociedade submetida a um processo de insolvência, a sua extinção apenas se produz com o registo do encerramento do processo após o rateio final, como resulta claramente da lei (cfr. art. 234.º, n.º 3, do CIRE)⁵⁹. E isto na hipótese de processo de insolvência típico (com fins de liquidação), pois, como se sabe, sendo adoptado um plano de insolvência com fins de recuperação, a sociedade subsiste mesmo para lá do encerramento do processo. É a própria norma do art. 234.º do CIRE que faz referência expressa a esta possibilidade, ao dispor, no n.º 1, que “[b]aseando-se o encerramento do processo na homologação de um plano de insolvência que preveja a *continuidade da sociedade comercial*, esta *retoma a sua actividade* independentemente de deliberação dos sócios” e, no n.º 2, que “[o]s sócios podem deliberar a *retoma da actividade* se o encerramento se fundar na alínea c) do n.º 1 do artigo 230.º”.

A segunda questão é a da classificação das dívidas no processo de insolvência – como dívidas da insolvência ou dívidas da massa insolvente. Esta classificação é relevante para vários efeitos, funcionando como critério para delimitar a intervenção dos credores no processo e, acima de tudo, sendo decisiva para o seu pagamento. O pagamento destas dívidas tem prioridade sobre o pagamento das dívidas da insolvência, como decorre do art. 46.º, n.º 1, do CIRE, e ocorre no momento do seu vencimento, independentemente do estado do processo,

favor aos credores tributários. Qualquer iniciativa neste sentido configuraria, aliás, uma inobservância culposa dos deveres que lhe incumbem, o que não poderia deixar de ter consequências extraordinariamente gravosas para o administrador, designadamente de o fazer incorrer em justa causa de destituição e em responsabilidade pelos danos assim causados aos demais credores (cfr. art. 59.º, n.º 1, do CIRE). O tema foi tratado no quadro normativo anterior à Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril (cfr. CATARINA SERRA, “Créditos tributários e princípio da igualdade entre os credores – Dois problemas no contexto da insolvência de sociedades”, cit.). Esta Lei veio contribuir para o definitivo esclarecimento da questão. Com o aditamento de novas normas ao art. 65.º do CIRE, ficou, por exemplo, esclarecido que os representantes legais do insolvente se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais do insolvente e respondem pelo seu incumprimento (cfr. art. 65.º, n.º 2, do CIRE). A deliberação, na chamada “assembleia de credores de apreciação do relatório”, de encerramento do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente produz a extinção automática de todas as obrigações fiscais (cfr. art. 65.º, n.º 3, do CIRE). Regula-se aqui a hipótese do processo de insolvência típico (que prossegue para a liquidação patrimonial e a consequente extinção da sociedade). O administrador da insolvência só será responsável se, eventualmente, se constituírem obrigações no período entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento (cfr. art. 65.º, n.º 4, do CIRE) ou se não vier a ser tomada, na assembleia de apreciação do relatório, uma deliberação de encerramento (cfr. art. 65.º, n.º 5, do CIRE). Regula-se, nesta última parte da norma, a hipótese de subsistência da empresa baseada em plano de insolvência com fins de recuperação. Em qualquer dos casos, quando a administração seja atribuída ao devedor, é a este (aos seus representantes legais), e não ao administrador da insolvência, que incumbe o cumprimento destas obrigações, podendo dizer-se que ao administrador da insolvência caberá uma espécie de “responsabilidade residual”.

⁵⁹ O regime da insolvência constitui um desvio **ao regime geral da dissolução de sociedades, havendo no processo de insolvência** uma dissolução judicial, por isso, excepcional por contraponto à dissolução por deliberação “voluntária” (por vontade dos sócios), que é a espécie mais comum de dissolução. É a própria lei que, no n.º 1 do art. 146.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), remete, nos casos de insolvência, para o disposto na respectiva lei de processo, ou seja, e pese embora a incorrecta qualificação da lei aplicável à insolvência, para o CIRE. (cfr. CATARINA SERRA, “Créditos tributários e princípio da igualdade entre os credores – Dois problemas no contexto da insolvência de sociedades”, cit.). De qualquer forma, deve esclarecer-se que nem nos casos normais (fora do processo de insolvência) a dissolução da sociedade produz automática ou imediatamente a sua extinção. A extinção apenas ocorre com o registo do encerramento da liquidação (cfr. art. 160.º, n.º 2, do CSC). Cfr., neste sentido, M. NOGUEIRA SERENS, “A dissolução (imediate) da sociedade anónima por deliberação dos sócios – Breve reflexão sobre alguns aspectos do respectivo regime”, in: *Direito das Sociedades em Revista*, 2011, vol. 5, pág. 44. O autor afirma que “a dissolução de uma sociedade comercial (seja ela de que tipo for, e independentemente do fundamento dessa dissolução) não provoca a extinção da pessoa jurídica (ou colectiva) que essa sociedade é”. Cfr. ainda RICARDO COSTA [*Código das Sociedades Comerciais em comentário* (Coord.: JORGE MANUEL COUTINHO DE ABREU), volume II (*Artigos 85.º a 174.º*), Coimbra, Almedina, 2011, pág. 564]. O autor afirma que “[a] dissolução constitui, assim, um pressuposto para a extinção da sociedade e a *primeira fase do processo* que conduz a essa extinção”.

nos termos do art. 172.º, n.º 3, do CIRE. Os credores são, além disso, dispensados de reclamar, cabendo a iniciativa ao administrador da insolvência.

A primeira pergunta que pode fazer-se é a seguinte: por que motivo não prevaleceria no caso das dívidas tributárias, como noutros casos (o caso das dívidas laborais), o critério geral inequivocamente disposto na lei da insolvência, mais precisamente no art. 47.º do CIRE⁶⁰?

De acordo com o critério consagrado na norma do art. 47.º do CIRE, as dívidas – *todas* as dívidas – cujo fundamento se tenha verificado em período anterior à declaração de insolvência são dívidas da insolvência; só as restantes serão dívidas da massa.

A norma não prevê quaisquer ressalvas. Nem tão-pouco se encontra na lei tributária algum argumento para pôr em causa a sua aplicação. Ao contrário do que possa parecer, a norma do art. 180.º, do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), regulando os efeitos da declaração de insolvência sobre a execução fiscal – portanto, uma questão diversa – não adquire relevância para a discussão. Pondo a tónica na data de vencimento (e não de constituição) das dívidas, se algum efeito tem, o disposto no art. 180.º, n.º 6, do CPPT só contribui para agravar a confusão⁶¹ – embora com algumas excepções⁶².

⁶⁰ Os créditos sobre a insolvência são definidos no art. 47.º, n.º 1, do CIRE como os créditos de natureza patrimonial sobre o insolvente ou garantidos por bens integrantes da massa insolvente cujo fundamento seja anterior à data da declaração de insolvência, qualquer que seja a nacionalidade ou domicílio dos seus titulares. Quanto aos créditos sobre a massa não existe propriamente uma definição. Esta pode, contudo, retirar-se da definição anterior: serão créditos sobre a massa os créditos restantes, isto é, aqueles cujo fundamento seja posterior à data de declaração de insolvência. E no art. 51.º, n.º 1, do CIRE apresenta-se o que pode considerar-se uma enumeração exemplificativa. De acordo com a norma, salvo preceito expresso em contrário, são dívidas da massa, além de outras: as custas do processo de insolvência; as remunerações do administrador da insolvência e as despesas deste e da comissão de credores; as dívidas emergentes dos actos de administração, liquidação e partilha da massa insolvente; as dívidas resultantes da actuação do administrador da insolvência no exercício das suas funções; qualquer dívida resultante de contrato bilateral cujo cumprimento não possa ser recusado pelo administrador da insolvência, salvo na medida em que se reporte a período anterior à declaração de insolvência; qualquer dívida resultante de contrato bilateral cujo cumprimento não seja recusado pelo administrador da insolvência, salvo na medida correspondente à contraprestação já realizada pela outra parte anteriormente à declaração de insolvência ou em que se reporte a período anterior a essa declaração; qualquer dívida resultante de contrato que tenha por objecto uma prestação duradoura, na medida correspondente à contraprestação já realizada pela outra parte e cujo cumprimento tenha sido exigido pelo administrador judicial provisório; as dívidas constituídas por actos praticados pelo administrador judicial provisório no exercício dos seus poderes; as dívidas que tenham por fonte o enriquecimento sem causa da massa insolvente; e a obrigação de prestar alimentos relativa a período posterior à data da declaração de insolvência, nas condições do artigo 93.º do CIRE.

⁶¹ Com apoio nesta norma, em particular na ressalva contida no seu n.º 6 à regra disposta no seu n.º 1, e entendendo (indevidamente) que o art. 91.º do CIRE é inaplicável às obrigações tributárias (ou seja, que as dívidas apenas se vencem com o acto de liquidação), tem alguma jurisprudência sustentado que, sendo a liquidação posterior à declaração de insolvência, não fica impedido o prosseguimento das execuções fiscais para o respectivo pagamento. Cfr., neste sentido, entre outros, o Ac. do STA de 15.04.2015, proc. 01087/14 (Relator: PEDRO DELGADO) e o Ac. do STA de 29.02.2012, proc. 0885/11 (Relator: FRANCISCO ROTHES). Prevendo o normal prosseguimento das execuções fiscais, o disposto no art. 180.º, n.º 6, do CPPT contraria directamente o regime previsto na norma do art. 88.º do CIRE para as dívidas da insolvência (a suspensão). É verdade que, como se tem alegado, a norma do art. 180.º do CPPT não foi revogada pelo legislador da insolvência. Mas também é verdade que, mesmo sem acto de revogação expressa, verificando-se uma incompatibilidade insanável entre duas normas, é admissível concluir que uma delas foi tacitamente revogada ou fazer uma interpretação ab-rogante. Registe-se, porém, que, no último acórdão mencionado, houve um esforço de conformação, restringindo-se a possibilidade de prosseguimento da execução a bens não apreendidos no processo de insolvência).

⁶² Refere-se também à norma do art. 180.º do CPPT, sem, contudo, se desorientar no que toca ao critério para a classificação das dívidas, o Ac. do TCAN de 12.10.2012, proc. 01096/11.5BEBRG (Relator: NUNO TEIXEIRA BASTOS). Apreciando o caso particular dos tributos que, como o IVA, devem ser autoliquidados, afirma-se claramente no acórdão que as dívidas tributárias cuja génese reside em factos anteriores à data da declaração de insolvência são

A referência ao caso (muito frequente) das dívidas tributárias ainda não liquidadas no momento da reclamação de créditos, por outro lado, não altera – nem obriga a alterar – coisa alguma.

Em primeiro lugar, o art. 91.º do CIRE dispensa o acto de que, regra geral, depende o vencimento das obrigações (e que, no caso das dívidas tributárias, é a liquidação)⁶³, dispondo que *todas* as dívidas se vencem após a declaração de insolvência⁶⁴.

Em segundo lugar, e mais importante ainda, o critério decisivo para a qualificação das dívidas no processo de insolvência é – não deixa de ser – a data da constituição e não a do vencimento da dívida, sendo, portanto, o acto de liquidação completamente irrelevante para aquele efeito. Aplicando o critério, por exemplo, a uma dívida respeitante a IVA, isto significa que aquilo que releva para a qualificação como dívida da massa insolvente ou dívida da insolvência é o momento em que é realizada a operação que dá origem à obrigação de pagamento do IVA.

Bem se compreende a solução legal. Independentemente de outros argumentos, a verdade é que uma classificação tão importante não poderia ficar dependente do momento do vencimento pois em não raros casos o vencimento depende em exclusivo da vontade (de um acto) do credor⁶⁵. Não se vê justificação para que um retardamento deliberado deste acto pudesse beneficiá-lo, assegurando-lhe que o seu crédito seria classificado como crédito da massa insolvente.

dívidas da insolvência, devendo a execução fiscal para o seu pagamento ser sustada, em conformidade com o art. 180.º, n.º 1, do CPPT.

⁶³ A liquidação da dívida não importa, de facto, para a sua constituição mas sim para o seu vencimento. Assim, os créditos tributários ainda não liquidados já estão constituídos mas ainda não se venceram por falta de um acto (de liquidação) da Administração Tributária.

⁶⁴ O objectivo da norma é, evidentemente, assegurar a realização do princípio *par conditio creditorum* ou da igualdade dos credores, visando dar aos titulares de dívidas (da insolvência) ainda não vencidas no momento da declaração de insolvência do devedor a possibilidade de reclamar o seu crédito.

⁶⁵ Pense-se no caso da dívida liquidável em prestações que, não obstante ser exigível por força do art. 781.º do Código Civil, não seja exigida pelo credor.

Vídeo da apresentação



→ https://educast.fccn.pt/vod/clips/1fyvruql1y/link_box

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



2.

A fiscalidade das sociedades insolventes

Carlos Alexandre Eira

Matos Borges

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A FISCALIDADE DAS SOCIEDADES INSOLVENTES - CIRCULAR N.º 10/2015**Carlos Alexandre Eira Matos Borges***

O presente texto resulta de um exercício de reflexão, que teve lugar no passado dia 20 de maio, nas instalações do Centro de Estudos Judiciários em Lisboa, sobre a temática “A fiscalidade das sociedades insolventes”, no âmbito de uma Ação de Formação Contínua.

Para um claro enquadramento da fiscalidade das sociedades insolventes, importa antes de mais fixar alguns pontos de partida que serão úteis à definição do caminho cognoscível que se pretende seguir. Assim, temos como objetivo do processo de Insolvência a satisfação, pela forma mais eficiente possível, dos direitos (créditos) dos credores, enquanto que o objetivo dos tributos é a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (art.º 103.º CRP), assentando essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento, ou da sua utilização, e do património (art.º 4.º LGT).

Podemos então concluir que no processo de insolvência, visa-se não só o interesse particular de cada um dos credores, mas também o interesse comum de todos nós, materializado nos interesses do Estado representado pelos denominados credores públicos. Dito por outra forma, e atendendo ao fim constitucional dos créditos resultantes de tributos, estes, pela sua natureza, devem assumir um interesse maior que os do próprio insolvente, ou dos credores individualizados.

Outra característica que importa relevar e que é diferenciadora da relação que se estabelece entre o insolvente e os demais credores e o insolvente e a Autoridade Tributária (AT) é que esta última assume distintas dimensões, nomeadamente, a relação de fiscalização e controlo, de sujeito da relação jurídico-tributária na fixação e exigência do imposto, de órgão de execução fiscal, de credor, etc.. Ambos cruzar-se-ão em diversos níveis, em diversos momentos, por diversos factos, sendo importante identificar claramente a que dimensão o legislador se reporta quando prevê a atuação da AT no processo de insolvência.

Quanto ao processo de insolvência, qual o caminho adotado pelo CIRE? É hoje a declaração de insolvência a “morte” do ente ou antes o início da sua recuperação na manutenção da sua atividade normal?

O legislador no preâmbulo do próprio CIRE, refere que *“(...) Sendo a garantia comum dos créditos o património do devedor, é aos credores que cumpre decidir quanto à melhor efetivação dessa garantia (...) Quando na massa insolvente esteja compreendida uma empresa (...), a melhor satisfação dos credores pode passar tanto pelo encerramento da empresa, como pela sua manutenção em atividade. Mas é sempre da estimativa dos credores que deve depender, em última análise, a decisão de recuperar a empresa, e em que termos,*

* Diretor da Direção de Serviços de Gestão Créditos Tributários (DSGCT), Autoridade Tributária.

nomeadamente quanto à sua manutenção na titularidade do devedor insolvente ou na de outrem. (...)”

Deste modo se conclui que é na mão dos credores que reside a solução, recuperação se for entendido existirem condições para tal, ou a liquidação...

Mas foi sempre assim? Qual era a solução do anterior regime?

O Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de abril, continha para o que agora releva, uma solução diferente. De um modo simplista podemos estruturar a solução legal da seguinte forma: a entidade tinha desde logo duas opções, na primeira, entendendo-se que o ente não estaria em condições de recuperação, ia logo para a falência e sendo esta declarada era a sua “morte” e conseqüente liquidação; A segunda opção pressupunha que o ente tinha viabilidade e se podia então optar por um de dois caminhos, um extrajudicial, o denominado Plano extrajudicial de conciliação (PEC), e um judicial, o denominado Plano Especial Recuperação Económica (PERE). Em ambas as situações, e caso a recuperação fracassasse, o destino era o processo de falência com as conseqüências atrás mencionadas.

Com o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, alterou-se o paradigma. Se é verdade que as empresas em dificuldade económica continuam a dispor de um meio extrajudicial para a sua recuperação através do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), um pouco à semelhança do anterior PEC, no que concerne ao processo judicial, a alteração é profunda. A declaração de insolvência já não dita o início da liquidação, ao contrário do que ocorria com a declaração de falência, mas apenas coloca o ente num estado de proteção de credores, evitando o prosseguimento das ações executivas e a potencial destruição da sua viabilidade económica.

Numa forma simplista, podemos esquematizar dizendo que com a declaração da insolvência inicia-se o prazo para que o Sr. Administrador Judicial Provisório (AJP) elabore o relatório previsto no artigo 155.º do CIRE, para que, após a sua apresentação em sede de Assembleia de Credores, permita a estes deliberar pelo encerramento do estabelecimento ou estabelecimentos comerciais, pela manutenção da respetiva atividade destes, ou solicitar ao AJP a elaboração de um plano de insolvência, suspendendo a liquidação e partilha.

Podemos ainda acrescentar que no âmbito do Projeto Revitalizar, através da Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, foi introduzido no CIRE o Processo Especial de Revitalização (PER), permitindo que empresas que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda sejam suscetíveis de recuperação, possam acordar com os credores um plano que lhes permita eximir-se à Insolvência e tentar por esta via a sua subsistência.

Feito este pequeno enquadramento vamos então evoluir no processo e com essas premissas tentar encontrar resposta para as dúvidas que vão surgindo...

Podemos desde logo suscitar a dúvida se com a declaração de insolvência se extingue a entidade insolvente e ocorre o nascimento de outro ente jurídico distinto que é a massa insolvente?

Pensamos que não, pois a declaração de insolvência não determina a extinção da sociedade, verificando-se a continuidade da sua personalidade tributária até ao registo do encerramento definitivo da liquidação. Veja-se a propósito desta temática o que tem sido a posição unânime da jurisprudência, como por exemplo no Acórdão do STA de 24.02.2011, proferido no recurso n.º 01145/09, “(...) Porém, qualquer que seja a causa de dissolução, ela acarreta uma fase de liquidação do património societário conducente à extinção da sociedade, pois, como decorre do disposto no artigo 160.º, n.º 2, do CSC, a sociedade só é considerada extinta após o registo do encerramento da liquidação, mantendo até lá a personalidade jurídica, sujeito de direitos e obrigações, a quem continua a ser aplicável, embora com as necessárias adaptações e em tudo que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas (cfr. artigo 146.º do CSC). Isto é, a dissolução é apenas uma modificação da situação jurídica da sociedade, que se caracteriza pela sua entrada em liquidação (...)”. “Ou no Acórdão do STA de 24.09.2008, recurso n.º 0199/08, onde se afirma que (...) A «personalidade tributária» ou «personalidade jurídica tributária» é reconhecida a todas as entidades que têm personalidade jurídica, não sendo necessário preencher quaisquer outros requisitos ou pressupostos, mas é reconhecida também a entidades desprovidas de personalidade jurídica (...)”. Ou ainda no Acórdão do STA de 24.09.2008, recurso n.º 0199/08, Acórdão do STA de 24.09.2008, recurso n.º 0199/08, Acórdão STJ de 02.07.1996, recurso 423/96 e Acórdão STJ de 12.10.2006, processo 06P2930, onde é firmado que “(...) A sociedade em liquidação não se transforma em comunhão de bens ou de interesses, não passa a sociedade fictícia nem é sociedade especial, nova; goza de personalidade coletiva e esta personalidade é a mesma de que gozava a sociedade antes de ser dissolvida. Como resulta do artigo 146.º, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais, continuam a ser aplicáveis às sociedades dissolvidas, em liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, com as necessárias adaptações, quando outra coisa não resulte das disposições subsequentes ou da modalidade de liquidação (...)”.

Esclarecida a questão da personalidade jurídica tributária (artigo 15.º da LGT¹), pensando na relação jurídico-tributária e os seus sujeitos, a sociedade insolvente é suscetível de ser sujeito de relações tributárias, pois quem tem personalidade jurídica tem sempre personalidade tributária, e de acordo com o n.º 2 do artigo 16.º da LGT, podemos ainda acrescentar que tem capacidade tributária quem tiver personalidade tributária.

Assim, de forma resumida podemos dizer que a sociedade insolvente mantém a sua personalidade e capacidade tributárias, sendo que no entanto as dívidas do insolvente são diversas das dívidas da massa, atente-se o artigo 45.º do CIRE, “A massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas (...)”.

¹ Lei Geral Tributária

Logo, podemos retirar mais uma conclusão: existem os credores do insolvente (art.º 47.º, n.º 1, CIRE) e credores da massa insolvente (art.º 51.º, n.º 2, CIRE), ou seja, a AT pode surgir no decurso do processo como credor da insolvente e como credor da massa...

Chegados aqui, poder-se-á dizer que o primeiro dos pressupostos da Circular 10/2015 da AT, mostra-se condizente com tudo o que foi referido anteriormente, ou seja, *“A declaração de insolvência não determina a extinção da sociedade verificando-se a continuidade da respetiva personalidade tributária até ao registo do encerramento definitivo da liquidação”*.

Regressando um pouco ao antedito, também já vimos que até ao momento em que os credores deliberam em assembleia o encerramento da atividade e a liquidação da insolvente, esta mantém a sua atividade normal, dentro dos normais condicionalismos do próprio processo, nomeadamente os decorrentes da declaração de insolvência, ou seja, encontramos neste momento mais um pressuposto da Circular atrás mencionada, aquele que se refere a que *“Uma pessoa coletiva em situação de insolvência continua a existir, enquanto sujeito passivo de impostos, mantendo-se obrigada ao cumprimento das obrigações fiscais previstas nos códigos tributários”*.

Neste ponto da nossa reflexão retornemos à dogmática do direito fiscal: temos então um insolvente, sujeito passivo da relação jurídico-tributária, que tendo personalidade e capacidade tributária é abrangido pelas normas de incidência tributária, que são todas aquelas normas que estabelecem o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, abrangendo as normas que determinam o *sujeito*, a *matéria coletável*, e a *taxa* do imposto, e para as quais o legislador não estabeleceu, para contribuintes desta natureza, qualquer isenção ou não sujeição de imposto.

Vemos desta forma preenchido mais um pressuposto da Circular 10/2015, ou seja, o disposto no artigo 65.º CIRE, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, não pode ser interpretado no sentido de determinar:

(i) A perda da personalidade tributária da pessoa coletiva insolvente, subsistindo a suscetibilidade de esta ser sujeito de relações jurídicas tributárias no decurso do processo de liquidação;

(ii) Qualquer tipo de exclusão do âmbito de incidência de impostos;

Ou (iii) a extinção de obrigações fiscais que ainda não se tenham constituído na esfera da pessoa coletiva insolvente à data da deliberação de encerramento do estabelecimento;

Ou (iv) o afastamento das obrigações que venham a incidir sobre a insolvente em resultado das operações de liquidação que sejam realizadas até à extinção do processo de insolvência.

Neste momento será então seguro afirmar que com o CIRE, nomeadamente com a alteração ao seu artigo 65.º, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, se fixou

a decisão crucial para a sociedade em todas as suas dimensões, inclusive na dimensão fiscal: é agora que os credores decidem pela recuperação ou pela liquidação da insolvente.

A Circular 10/2015, veio reconhecer e acolher a importância desta decisão contemplando-a em mais um pressuposto, estabilizando que a deliberação de encerramento do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente, a que se refere o n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, sendo comunicada oficiosamente pelo tribunal, pode ser determinante da cessação de atividade para efeitos fiscais (IRC e IVA), no pressuposto de que a atividade da pessoa coletiva insolvente deixará de ser exercida e que, conseqüentemente, deixará de lhe ser exigível o cumprimento das obrigações fiscais especificamente emergentes da prossecução normal de uma atividade. Todavia, a dispensa integral do cumprimento de obrigações fiscais subsequentes verificar-se-á apenas nos casos em que estejam já esgotados os ativos da pessoa coletiva insolvente e desde que a liquidação e partilha da massa insolvente não integre atos supervenientes com relevância em termos de incidência tributária. A inatividade ou a não exploração de estabelecimentos compreendidos na massa insolvente não significa de *per se* a impossibilidade de ocorrência de factos tributários posteriores, nem legitima que tais factos se devam excluir da tributação.

Também é importante referir que o legislador nesta alteração veio contemplar não só o encerramento de toda a atividade do insolvente, mas também parte dele, no âmbito de um processo de reestruturação empresarial, o que pela sua natureza totalmente oposta, terá obviamente que ter um tratamento fiscal distinto.

A Circular veio também reconhecer que as transmissões de bens compreendidos na massa insolvente que ocorram após a deliberação do encerramento de estabelecimento revestem uma natureza específica, devendo ser consideradas vendas judiciais, com os conseqüentes efeitos na tributação em sede dos impostos sobre o rendimento e a despesa, nomeadamente quanto à definição do valor tributável e procedimentos de liquidação.

Ainda previamente a uma análise das obrigações fiscais dos insolventes por imposto, no tocante às obrigações de escrituração, importa ainda atender a que não obstante o n.º 3 do artigo 65.º CIRE referir que *“Com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, 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.”*, o n.º 1 do artigo 62.º CIRE, fixa que *“O administrador da insolvência apresenta contas dentro dos 10 dias subsequentes à cessação das suas funções, (...)”*, referindo o n.º 2 do mesmo artigo que *“O administrador da insolvência é ainda obrigado a prestar contas em qualquer altura do processo, sempre que o juiz o determine (...)”* por fim o n.º 3 menciona que *“As contas são elaboradas em forma de conta corrente, com um resumo de toda a receita e despesa destinado a retratar sucintamente a situação da massa insolvente, e devem ser acompanhadas de todos os documentos comprovativos, devidamente numerados, indicando-se nas diferentes verbas os números dos documentos que lhes correspondem.”*

Podemos concluir que esta apresentação de contas simplificada destina-se a informar e avaliar do desempenho da atividade do Administrador de Insolvência e não tem a finalidade de prestação de contas de uma sociedade em liquidação. No entanto, citando novamente o artigo 65.º CIRE, no seu n.º 1 refere-se que *“O disposto nos artigos anteriores não prejudica o dever de elaborar e depositar contas anuais, nos termos que forem legalmente obrigatórios para o devedor.”* e o n.º 2, *“As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento”*. Ou seja, à insolvente aplica-se o regime previsto no artigo 123.º do CIRC² e nos artigos 65.º e 155.º do CSC³, sendo de realçar que a situação de insolvência não está excecionada no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho e como tal sujeita ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Chegado é então o momento de tecer algumas considerações baseadas no Guião para o Cumprimento das Obrigações Fiscais de Pessoas Coletivas em Situação de Insolvência, anexo à Circular 10/2015.

Iremos iniciar pela declaração de alterações (artigo(s) 38.º n.º 2 b) e 230.º n.º 2 CIRE, artigo 32.º n.º 3 do CIVA⁴ e artigo 118.º n.º 7 do CIRC), referindo que não existe obrigatoriedade de entrega da declaração de alterações quando os factos (sujeitos a registo comercial) respeitem à declaração de insolvência, à nomeação e destituição do administrador de insolvência, ao encerramento do processo de insolvência. No entanto, mantêm-se a obrigatoriedade de entrega da declaração de alterações, quando sejam modificados quaisquer outros elementos da declaração que não consubstanciem atos sujeitos a registo (por exemplo, quando se pretende a alteração ao NIB/IBAN, para efeito de reembolsos).

Quanto ao IRC e caso não se opte pelo encerramento de atividade, a insolvente mantém a obrigação de submeter a declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) e consequentemente mantém a obrigação de liquidação e pagamento do imposto.

Com a decisão de encerramento da atividade, nos termos do n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, é assumida a cessação oficiosa da atividade (n.º 6 art.º 8.º CIRC) pelo que só ficam obrigadas à entrega da declaração periódica de rendimentos, respetiva liquidação e pagamento do imposto, relativamente aos períodos de tributação em que se verifique a existência de qualquer facto tributário sujeito a IRC (n.º 7 art.º 8.º CIRC).

Nesta conformidade sempre se poderá questionar, de que forma funciona a dispensa da entrega da Modelo 22? No exercício económico da deliberação, vai ser entregue uma declaração até à data da deliberação? Se sim, caso ocorram fatos sujeitos a IRC nesse exercício? Entrega duas Modelo 22 para o mesmo período?

² Código Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

³ Código das Sociedades Comerciais.

⁴ Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

Em resposta a essas dúvidas o enquadramento que se nos afigura correto é o de que apenas nos casos de cessação de atividade, nos termos do n.º 5 do art.º 8 do CIRC, está previsto um prazo especial para a entrega da declaração de rendimentos. (n.º 3 art.º 120 do CIRC). Que a Cessação oficiosa, nos termos do n.º 6 do art.º 8º CIRC, assumida pela AT na sequência da comunicação, nos termos do n.º 3 do art.º 65.º do CIRE, não implica a entrega de qualquer declaração de rendimentos, nem conduz a uma divisão do período de tributação.

Podemos ainda acrescentar que caso o contribuinte insolvente tenha um período de tributação divergente do ano civil, este deve manter-se.

E a dedução de gastos é um facto tributário sujeito a IRC que origina a entrega de uma Modelo 22? Se não, como se vai operar a dedução desses gastos? Ocorre quando obtiver rendimentos, mesmo que respeitem a exercícios económicos anteriores?

A resposta que se nos afigura mais consentânea com a legislação aplicável é a de que os gastos não originam a obrigatoriedade de entrega de qualquer declaração, sendo no entanto imputáveis ao período a que dizem respeito e só nesse período podem ser deduzidos.

E no caso de não ter sido apreendida a contabilidade do insolvente, qual o valor de aquisição a considerar pelo Administrador de Insolvência, para efeitos de cálculo de ganhos na alienação de inventários e mais-valias nos restantes ativos?

Para os bens imóveis, a resposta poderá ser mais simples, podendo os valores ser encontrados através das respetivas escrituras ou documentos de cobrança IMT, para os restantes bens, estes valores podem ser encontrados com o recurso à alínea c) do n.º 1 do art.º 2º do Decreto-Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09, segundo o qual, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção, os elementos do ativo fixo tangível devem ser valorizados pelo valor de mercado à data do reconhecimento inicial, podendo esse valor ser objeto de correção, para efeitos fiscais.

Nos inventários, não podendo ser apurados os custos de aquisição ou de produção, será de recorrer à parte final do n.º 5 do art.º 26.º do CIRC, que prevê a adoção do método de mensuração previsto na alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo, o qual se baseia nos preços de venda deduzidos da margem normal de lucro, podendo esta, no caso de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda.

Quanto ao IVA, não existindo decisão de encerramento de atividade, o contribuinte insolvente mantém a obrigação de submeter a declaração periódica e de pagamento do imposto, mesmo que não existam operações tributáveis no período. Com a decisão de encerramento de atividade, tomada de conformidade com o n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, é assumida a cessação oficiosa da atividade (n.º 2, art.º 34.º, CIVA), pelo que dispensa as obrigações declarativas fiscais, exceto na ocorrência de operações tributáveis, na obrigação de efetuar regularizações e sempre que haja lugar ao exercício do direito à dedução.

Assim, caso a pessoa coletiva em situação de insolvência 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 Código do IVA. É o que sucede, caso a liquidação da massa insolvente venha ainda a envolver atos com relevância tributária em sede de IVA (v.g. regularizações que devam ser efetuadas) ou operações tributárias que consubstanciem prestações de serviços (v.g. locação de instalações, cedências de posição contratual, etc.), bem como caso o insolvente pretenda ainda exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens ou serviços indispensáveis na fase de liquidação.

Porém, caso os únicos atos realizados posteriormente no âmbito da liquidação e partilha da massa insolvente, com relevância em termos do Código do IVA, correspondam a transmissões de bens compreendidos na massa insolvente assumindo a natureza de vendas judiciais, bastará ao administrador da insolvência assegurar a liquidação do imposto devido nos termos do n.º 5 do artigo 28.º do Código do IVA, não sendo, nestas circunstâncias, exigível o cumprimento de quaisquer outras obrigações declarativas.

Quando se trata de alienação de ativos na fase de liquidação, o imposto relativo às transmissões de bens resultantes de atos de arrematação, venda judicial ou administrativa, conciliação ou de contratos de transação é liquidado no momento em que for efetuado o pagamento ou, se este for parcial, no do primeiro pagamento das custas, emolumentos ou outros encargos devidos. A liquidação é efetuada mediante aplicação da respetiva taxa ao valor tributável, determinado nos termos da alínea g) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA.

Como conclusão e efeitos práticos deste entendimento, a liquidação e pagamento do imposto será efetuada nos Serviços de Finanças, atualmente através da Guia Modelo P2. O comprovativo de pagamento acompanhado de documento emitido pelo Administrador da Insolvência onde constem os elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, permite o direito à dedução por parte dos adquirentes. A operação não tem de ser incluída na Declaração Periódica, mesmo que o Sujeito Passivo esteja obrigado à sua apresentação.

Quanto à declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do IRC, mantém-se a obrigatoriedade da sua apresentação, após a declaração de insolvência, nos termos previstos no artigo 121.º do mesmo Código. Tal obrigação funda-se na Inexistência de qualquer exclusão legal, especificamente dirigida às sociedades objeto de processo de insolvência ou, em geral, às sociedades em liquidação. Trata-se ainda de uma obrigação que não tem uma abrangência exclusivamente fiscal, pois para além de permitir o cumprimento da obrigação fiscal prevista no Código do IRC, permite ainda o registo da prestação de contas exigível ao nível do Registo Comercial; e contém informações para fins estatísticos requeridas pelo Instituto Nacional de Estatísticas (INE) e pelo Banco de Portugal (BdP).

Quanto aos impostos sobre o património, mais precisamente o Imposto Municipal sobre Imóveis, o Imposto Único de Circulação e Imposto do Selo, verba 28, o mais relevante a destacar será o facto de estarem em causa impostos reais, ou seja tributam o património do sujeito passivo sem ter em conta as suas condições especiais.

Assim, quando se trata de impostos cujo facto tributário é anterior à declaração de insolvência, são consideradas dívidas do insolvente, devendo ser reclamadas no processo de insolvência (alínea j) do art.º 36º, art.º 128.º e art.º 146.º do CIRE). Tratando-se de impostos cujo facto tributário é posterior à declaração de insolvência, são consideradas dívidas da massa insolvente e devem ser pagas pelo Administrador de Insolvência (art.º (s) 51.º e 55.º do CIRE).

Para finalizar podemos ainda referir que como consequência da sentença de insolvência, o artigo 36.º CIRE prevê a nomeação do administrador da insolvência, com indicação do seu domicílio profissional (Regime Regra), ou que a administração da massa insolvente será assegurada pelo devedor, apenas quando se verificarem os pressupostos exigidos pelo n.º 2 do artigo 224.º do mesmo Código.

Tal nomeação deixa-nos logo uma indicação para o responsável subsidiário pelo não pagamento das dívidas da massa, entendimento ainda reforçado pelo facto de também na mesma decisão judicial ser decretada a apreensão, para imediata entrega ao administrador da insolvência, dos elementos da contabilidade do devedor e de todos os seus bens, a advertência aos devedores do insolvente de que as prestações a que estejam obrigados deverão ser feitas ao administrador da insolvência e não ao próprio insolvente.

Esta responsabilidade é ainda reforçada pela obrigação imposta ao administrador de Insolvência da prática de atos de gestão ou disposição como é o caso da preparação do pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, designadamente das que constituem produto da alienação, que lhe incumbe promover, dos bens que a integram, da promoção, no entretanto, da conservação e frutificação dos direitos do insolvente e à continuação da exploração da empresa, se for o caso, evitando quanto possível o agravamento da sua situação económica. Aliás é a Lei que refere que “(...) o administrador da insolvência exerce pessoalmente as competências do seu cargo (...)”

Quanto à responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais, esta é imputável à pessoa coletiva insolvente e aos seus representantes legais, que no período entre a declaração da insolvência e a deliberação de encerramento do estabelecimento, fica cometida àquele a quem tiver sido atribuída a administração da insolvência, ou aos anteriores titulares dos órgãos sociais competentes da pessoa coletiva insolvente, ou ainda ao administrador da insolvência nomeado, caso lhe seja atribuído poderes para a administração do património da insolvente.

Nas situações em que, na assembleia de credores, não seja deliberado o encerramento do estabelecimento e, portanto, se decida por um plano de insolvência, ou um plano de recuperação, a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais cabe a quem ficar

cometida a administração da pessoa coletiva insolvente (cfr. n.º 4 do artigo 65.º do CIRE). Em sede de IRC no entanto, vigora a norma especial do n.º 10 do artigo 117.º do Código do IRC, que estabelece que Independentemente de haver ou não deliberação de encerramento, desde que a pessoa coletiva insolvente entre em liquidação, as obrigações declarativas são da responsabilidade do administrador da insolvência, conforme decorre expressamente daquela norma.

Em qualquer outro caso em que se verifique a obrigatoriedade de apresentação declarativa após a cessação de atividade a que se refere o n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, a responsabilidade recai sobre os legais representantes da pessoa coletiva insolvente, conforme determinado no n.º 2 do mesmo artigo.

Terminamos esta reflexão com as coimas, em que o Acórdão do STA, proferido no processo 0617/10, em 09-02-2011, é apenas um exemplo de muitos outros onde foi fixado que “ (...) A declaração de insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades e essa dissolução equivale à morte do infrator, de harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT e artigo 176.º, nº 2, alínea a) do CPPT, daí decorrendo a extinção da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva (...)” (vide ainda os acórdãos do STA proferidos em 3/11/1999, 15/06/2000, 21/01/2003, 26/02/2003, 12/01/2005, 6/10/2005, 16/11/2005, 27/02/2008 e 12/03/2008, nos recursos n.ºs 24.046, 25.000, 01895/02, 01891/02, 1569/03, 715/05 e 524/05, 1057/07 e 1053/07).

Reflexões...

- A insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades, conforme decorre do disposto no artigo 141.º, n.º1, alínea e), do Código das Sociedades Comerciais (o legislador previu o regime para o CPEREF e não o adaptou para o CIRE). No entanto, como vimos atrás, essa premissa já não é totalmente verdadeira, só o sendo no caso de os credores assim o deliberarem, pois caso contrário a empresa prossegue a sua recuperação através do desenrolar da sua atividade, com as normais obrigações legais e fiscais.
- Fará sentido ter obrigações fiscais (declarativas e de pagamento) sem a respetiva sanção associada por incumprimento?
- E sem sanção como encarar o princípio da prevenção geral e especial?
- Como enquadrar a atuação do Administrador da Insolvência face ao n.º 4 do artigo 7.º e artigo 8.º do RGIT?

Vídeo da apresentação



→ https://educast.fccn.pt/vod/clips/4sba91xu/link_box

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



**3.
A insolvência na
jurisprudência do
Supremo Tribunal
Administrativo**

José Veras

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A INSOLVÊNCIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

José Veras *

1. Introdução;
2. Sustação e avocação dos processos de execução fiscal;
3. Representação da massa insolvente;
4. Responsabilidade por dívidas resultantes de coimas;
5. Suspensão do prazo prescricional;
6. Instauração de ações executivas contra o insolvente;
7. Reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários;
8. Indisponibilidade do crédito tributário;
9. Obrigações declarativas e tributárias na insolvência;
10. Benefícios fiscais na insolvência;
11. Conclusões.

1. Introdução

O tema que nos foi distribuído tem por objeto o tratamento que o Supremo Tribunal Administrativo tem dado às questões relativas ou conexas com a declaração de insolvência dos sujeitos passivos. Pese embora a jurisprudência do STA nesta matéria não seja vasta, a que não será alheio o facto de a sua intervenção ocorrer sobre questões laterais, vamos contudo cingir-nos às questões que se nos afiguram mais relevantes, sem prejuízo de fazermos referência a outras questões que tenham igualmente sido abordadas na jurisprudência desta mais alta instância da Jurisdição Administrativa e Fiscal.

Ora, as questões abordadas na jurisprudência do STA têm essencialmente como pano de fundo a execução fiscal, ou seja, a repercussão que a declaração de insolvência do sujeito passivo provoca no processo de cobrança coerciva das dívidas tributárias.

Na nossa abordagem falaremos dos efeitos de declaração de insolvência sobre o processo de execução fiscal e respetivos incidentes, a instauração de ações executivas contra o insolvente, a indisponibilidade do crédito tributário e as obrigações declarativas e tributárias do insolvente.

A abordagem que o CPPT faz sobre o tema está inserida no capítulo II do título IV que trata do processo de execução fiscal e vem consagrada nos artigos 180º a 182º, que tratam dos efeitos que a declaração de insolvência tem sobre o processo de execução fiscal e designadamente a sua tramitação, que passa pela sua avocação e remessa ao tribunal que declarou a insolvência, para apensação ao respetivo processo.

* Procurador da República, Supremo Tribunal Administrativo.

Por sua vez os artigos 85º e 88º do CIRE consagram a disciplina sobre a sustação, avocação e apensação das ações executivas que tenham por objeto bens integrantes da massa insolvente, com exceção daquelas ações que tenham que prosseguir contra outros devedores.

Já a LGT prevê no n.º 7 do artigo 23º, aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, o dever de reversão contra o responsável subsidiário, em ato prévio à avocação e remessa dos processos ao tribunal da insolvência.

2. Sustação e avocação dos processos de execução fiscal

Dispõe o n.º 1 do artigo 88º do CIRE que a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência, e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer ação executiva, a não ser que haja outros executados.

Por sua vez impõe o n.º 2 o artigo 85º do CIRE a requisição pelo juiz de todos os processos nos quais se tenha efetuado qualquer ato de apreensão ou detenção de bens compreendidos na massa insolvente.

Igualmente o n.º 1 do artigo 180º do CPPT dispõe que declarada a insolvência do executado devem ser sustados todos os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra o mesmo devedor.

Ora, enquanto o preceito do CIRE proíbe a instauração de ação executiva contra o insolvente após a declaração de insolvência, o mesmo já não ocorre com a norma do CPPT, que permite essa instauração, ainda que imponha de seguida a sua sustação.

Perante tal divergência de regimes, ainda que no domínio da vigência do CPREF, pronunciou-se o **acórdão do STA de 31/01/2008**, proc. n.º 0887/07, no sentido da não aplicabilidade da norma falimentar ao processo de execução fiscal (no mesmo sentido o acórdão de 15/11/2006, proc. n.º 0625/06).

No sentido de igualmente não se aplicar ao processo de execução fiscal da disciplina do artigo 870º do anterior CPC se pronunciou o STA, cuja interpretação foi considerada conforme à Constituição pelo acórdão do TC n.º 345/2006 de 23/05/2006¹.

¹ Entre outros fundamentos, considerou o TC que «atento o interesse público subjacente à actividade da cobrança dos impostos, cuja eficiência é essencial para o regular funcionamento dos serviços públicos, vocacionados à satisfação de necessidades colectivas, não surge como inadequada, irracional ou desajustada a solução de só consentir a sustação da execução fiscal perante um despacho judicial que ou determine o prosseguimento do processo de recuperação da empresa executada ou decreta a sua falência, não deixando o normal andamento da execução fiscal inteiramente dependente do mero requerimento por um credor desse tipo de processos, sem prévio controlo judicial, por mais perfunctório que seja, da sustentabilidade desse requerimento».

Impõe-se, contudo, chamar a atenção para o seguinte: a instauração da execução fiscal tanto pode ter por objeto dívidas vencidas em data anterior à declaração de insolvência, como dívidas vencidas em data posterior àquela declaração de insolvência.

No caso de serem posteriores, nada obsta ao prosseguimento da execução fiscal, desde que a penhora incida sobre bens que não façam parte da massa insolvente, conforme resulta do disposto no n.º 6 do artigo 180º do CPPT. E foi nesse sentido que se pronunciou o **acórdão do STA de 15/11/2006**, cuja situação fáctica abrangia dívida originada em liquidação posterior à declaração de insolvência².

Já no caso de a dívida ser anterior à declaração de insolvência, a questão é mais delicada. Não se oferecem dúvidas que sendo a dívida anterior à declaração de insolvência, o respetivo crédito é passível de reclamação no processo de insolvência. Posto é que ainda possa ser reclamado, sendo certo que não é o facto de a AT instaurar execução fiscal que lhe abre novo prazo. Ora, tendo decorrido o prazo de reclamação dos créditos no processo de insolvência, mostra-se inútil a remessa do processo de execução fiscal ao tribunal da insolvência, cuja única finalidade é exatamente a de possibilitar essa reclamação.

No **acórdão do STA de 31/01/2008** (proc. n.º 0887/07) estava em causa a cobrança de dívida de IRC de período anterior à declaração de falência, cuja execução fiscal foi instaurada cerca de dois anos após essa declaração, tendo entretanto sido revertida contra o responsável subsidiário. O STA considerou ilegal essa reversão, por a execução fiscal não ter sido sustada e remetida ao tribunal da falência, e nulos os atos da execução posteriores à sua instauração.

Afigura-se-nos, contudo, e salvo o devido respeito, que a situação merecia uma mais aprofundada análise. Desde logo por não resultar da matéria de facto qual a data das liquidações que deram origem à dívida exequenda, mas apenas a sua referência ao período do imposto (e só este é que era anterior à data da declaração de falência). Posto que o facto tributário tenha ocorrido em data anterior à declaração de insolvência, a dívida de imposto só seja exigível com a sua liquidação, motivo pelo qual se impunha que fosse esclarecido se as liquidações eram anteriores ou posteriores à declaração de falência³. E só em função desses elementos é que se podia concluir se a dívida era ou não passível de reclamação no processo de falência.

Por outro lado importava saber em que fase se encontrava o processo de falência, já que só se justificava a remessa da execução fiscal ao tribunal da falência se ainda estivesse a decorrer o prazo de reclamação de créditos⁴.

² No mesmo sentido, cfr. os acórdãos do STA de 12/11/2009, proc. 0102/09, de 14/04/2010, proc. 051/10, e de 06/04/2011, proc. 0981/10.

³ Aparentemente o STA partiu da consideração de que o elemento relevante é o facto tributário e não o ato de liquidação. Todavia a jurisprudência do STA mais recente tem sido em sentido contrário - cfr. acórdão do Pleno de 15/04/2015, proc. 01087/14.

⁴ O que não seria o caso, uma vez que aquando da instauração da execução fiscal já tinham decorrido mais de 2 anos sobre a declaração de falência.

Com efeito, caso o prazo de reclamação de créditos já tenha decorrido, não se alcança qual a utilidade da remessa da execução fiscal ao tribunal da falência. Mesmo que se entenda que a execução fiscal deve aguardar o desfecho da liquidação da massa insolvente, não há necessidade da remessa da execução fiscal.

Esta condição parece-nos clara em face da disciplina do CIRE, cujo artigo 85º apenas impõe a avocação e apensação dos processos naqueles casos em que se discutam questões cujo resultado possa influenciar o valor da massa ou nos quais se tenha efetuado qualquer ato de apreensão ou detenção de bens compreendidos na massa insolvente.

A situação jurídica configurada no citado aresto alterou-se, entretanto, com o aditamento pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, do n.º 7 ao artigo 23º da LGT, que veio prever a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário, em ato prévio à remessa do processo ao tribunal de insolvência. Ou seja, o legislador veio impor desde logo ao órgão de execução fiscal, após a declaração de insolvência, a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários, sendo a execução sustada após essa fase.

Similar situação foi recentemente objeto de apreciação no **acórdão do STA de 11/05/2016** (proc. n.º 01017/14), no qual foi apreciada a legalidade do ato de reversão (praticado em data anterior ao aditamento do n.º 7 ao artigo 23º da LGT) proferido após a declaração de insolvência do devedor originário, e em que o responsável subsidiário chamado ao processo tinha ele próprio sido declarado insolvente.

Considerou o STA (com voto de vencido), que o despacho de reversão não padecia da nulidade invocada, por violação dos artigos 88º do CIRE e 180º do CPPT, uma vez que estamos perante «a instauração ou redireccionamento da execução contra outro devedor, com base num título executivo diferente, consubstanciado no acto administrativo de reversão». Ou seja, entendeu o STA que a prolação do despacho de reversão contra o responsável subsidiário mais não é do que "o chamamento à execução de alguém que, não sendo o devedor que consta do título executivo e que não é, por isso, executado, se pretende que adquira, através desse ato, a qualidade de devedor". E nessa medida não havia ofensa ao artigo 88º do CIRE, atento que nesta parte se aplica o n.º 1 do artigo 180º que prevê um regime especial de instauração de novas ações executivas mesmo após a prolação da declaração de insolvência⁵.

Também no **acórdão do STA de 02/03/2011** (proc. 0137/11), numa situação em que devedor originário e o responsável subsidiário haviam sido declarados insolventes em data anterior à instauração da execução fiscal, sendo esta instaurada por dívidas vencidas em data posterior àquela insolvência, se entendeu que nada obstava à efetivação da reversão contra o responsável subsidiário e ao prosseguimento da execução contra este, ao abrigo do n.º 6 do artigo 180º do CPPT.

⁵ Entendimento este que tem sido sufragado de forma pacífica na jurisprudência do STA. Cfr., para além dos já citados na exposição, os acórdãos de 29/02/2012, proc. 0885/11, de 12/11/2009, proc. 0102/09, de 29/11/2006, proc. 0603/16.

O STA tem igualmente considerado que a remessa dos processos de execução fiscal ao tribunal da insolvência implica a remessa de todos os processos que dele são incidentes, incluindo os tramitados por apenso. Todavia a jurisprudência mais recente tem considerado que «tal não significa, porém, a atribuição genérica ao tribunal do processo de insolvência de competência para decidir todas as questões que são objeto daqueles processos, pelo que nos casos em que a apreciação destas nada tenha a ver com os créditos do insolvente não se justifica a referida apensação» - **acórdão do STA de 10/02/2010**, proc. 01257/09.

É o caso em que se discuta questão relativa à reversão e responsabilidade subsidiária, cuja apreciação não cabe ao tribunal da insolvência e a decisão destas questões não se repercutir nos bens apreendidos da massa insolvente - cfr. neste sentido o **acórdão do STA de 13/04/2016**, proc. n.º 0804/15⁶.

Ou o caso relacionado com a substituição de hipoteca que serve de garantia de pagamento de dívidas da executada declarada insolvente, por garantia bancária, a prestar por aquele para quem a propriedade do bem hipotecado foi transferida - **acórdão do STA de 10/02/2010**, proc. 01257/09.

Já num caso de reclamação apresentada, ao abrigo dos artigos 276º e 278º do CPPT, pelo proponente no âmbito de uma venda, considerou o STA que se justificava essa remessa, uma vez que da sua apreciação dependia a manutenção ou anulação da venda e, conseqüentemente, saber se a massa insolvente seria integrada pelos prédios penhorados ou pelo produto da respetiva venda, e que, por isso, tal decisão competia ao juiz da insolvência - **acórdão do STA de 12/03/2014**, proc. 01962/13.

3. Representação da massa insolvente

Nos termos do n.º 4 do artigo 81º do CIRE, o administrador da insolvência assume a representação do devedor para todos os efeitos de caráter patrimonial que interessem à insolvência.

A este propósito considerou-se no **acórdão do STA de 10/12/2014**, proc. 01354/14, que "o facto de a sociedade declarada insolvente manter a sua personalidade jurídica até ao encerramento da liquidação, não afasta a necessidade de a sua representação em júízo dever passar sempre pelo administrador da insolvência, pois é a ele que legalmente compete essa representação".

Na situação configurada no processo estava em causa o ato de citação no âmbito de processo de execução fiscal instaurado, nos termos do n.º 4 do artigo 81º do CIRE, contra uma sociedade declarada insolvente, o qual havia sido realizado através de carta registada remetida para a sede da sociedade. Tendo sido arguida a nulidade da citação por parte da insolvente, foi

⁶ No mesmo sentido acórdãos do STA de 12/02/2014, proc. 0238/12, e de 04/11/15, proc.0834/14.

a mesma confirmada pelo tribunal, por se ter entendido que a citação devia ter sido efetuada através de carta registada remetida para o domicílio do administrador da insolvência.

Esses poderes de representação cessam com o encerramento do processo de insolvência - artigo 233º, n.º 1, alínea b) do CIRE⁷. Pelo que a partir desse momento há que aferir a quem cabe a representação do devedor, no caso de este ser pessoa coletiva, e estarem em causa créditos tributários.

No **acórdão do STA de 10/03/2010** (proc. 099/10), apreciou-se uma situação (sendo aplicável o CPEREF), em que um liquidatário judicial apresentou impugnação judicial de uma liquidação de IRC em momento posterior à aprovação das contas de liquidação da massa falida, em representação da massa insolvente.

Considerou o STA que tendo o liquidatário judicial cessado funções com a aprovação das contas da liquidação da massa falida, nos termos do artigo 138º do CPEREF, carecia de poderes de representação da massa insolvente, o que configurava irregularidade de representação suscetível de conduzir à absolvição da instância, caso a mesma não fosse regularizada a convite do tribunal.

No acórdão não se mostrava esclarecida a situação da sociedade insolvente, designadamente se teria ocorrido a sua extinção. Atualmente, dispõe o n.º 3 do artigo 234º do CIRE, que com o registo do encerramento do processo após o rateio final, a sociedade considera-se extinta (o que está em consonância com o disposto no n.º 2 do artigo 160º do CSC, que considera extinta a sociedade pelo registo do encerramento da liquidação).

4. Responsabilidade por dívidas resultantes de coimas

Constitui jurisprudência pacífica e reiterada do STA de que *"A declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades e essa a dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) e no artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva"* - **acórdão de 21/10/2015, proc. 610/15**⁸.

Esta jurisprudência apoia-se na doutrina de Alfredo José de Sousa e Silva Paixão (in Código de Processo Tributário, 4.ª edição, a fls. 425) e de Jorge Lopes de Sousa, que no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, a fls. 216, considerou que "...é

⁷ Que consagra duas exceções: a apresentação de contas (art. 62º do CIRE) e a execução do plano de insolvência, que pode prever a sua fiscalização pelo administrador da insolvência – n.ºs 1 e 4 do art. 220º do CIRE.

⁸ No mesmo sentido, os acórdãos do STA de 27/01/2016, proc. 0870/15, de 04/11/2015, proc. 0836/15, de 21/05/2014, proc. 0457/14, de 09/07/2014, proc. 01107/12, de 09/02/2011, proc. 0617/10, de 16/11/2005, proc. 0524/05, de 29/10/2003, proc. 01079/03, e de 21/01/2003, proc. 01895/02.

essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária”.

Considera a mesma jurisprudência que embora a sociedade dissolvida mantenha "a sua personalidade jurídica – art. 146º, 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 – cfr. acórdão do STA de 29/10/2003, proc. 1079/03. Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima” - cfr. acórdão do STA de 16/11/2005 (recurso n.º 524/05).

Outro tem sido o sentido da jurisprudência em sede de jurisdição comum, em que se tem considerado que a existir similitude entre a morte física da pessoa singular e a morte da pessoa coletiva, a mesma só ocorre com a extinção da pessoa coletiva e não com a sua dissolução, em que está em causa apenas uma modificação da relação jurídica constituída pelo contrato de sociedade - neste sentido os **acórdãos do STJ de 02/07/1996** (recurso n.º 423/96, publicado no BMJ n.º 459, pág. 556 e seguintes), e de **12/10/2006** (processo n.º 06P2930)⁹, da Relação do Porto de 27/06/2007 (proc. 0742535), e da Rel. de Lisboa de 21/02/2013 (recurso n.º 3169/09.5YDLSB.L1).

5. Suspensão do prazo prescricional

Dispõe o artigo 100º do CIRE que "a sentença de declaração de insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo".

No CPEREF existia norma similar - artigo 29º, n.º 1 -, mas inserida no Título II relativo ao processo de recuperação de empresa, motivo pelo qual a jurisprudência do STA entendia que a declaração de falência não suspendia o prazo de prescrição, com o entendimento de que a remessa da execução fiscal ao tribunal de falência não determinava a sua paragem, uma vez que apensado ao processo de falência com ele seguia a sua normal tramitação - cfr. **acórdãos do STA de 12/06/2007**, proc. 0436/07, de 12/03/2008, proc. 01058/07, e mais recentemente, de 17/11/2012, proc. 0115/12.

⁹ «Pese embora a declaração de falência, resta um espesso «substrato» da sociedade falida, circunstância que, à sociedade, impede que se defenda que da pessoa jurídica, nada mais resta, tal como de pode afirmar da pessoa do ser humano após a morte. De resto, por força do disposto no art. 141º, n.º 1, e), art. 146º, n.º 2 e art. 160º, n.º 2, todos do CSC, se é certo que as sociedades comerciais se dissolvem pela declaração de falência, o certo é que, ao invés das pessoas singulares cuja personalidade cessa com a morte – art.º 68.º, n.º 1, do Código Civil – aquelas *mantêm a personalidade jurídica na fase da sua liquidação*, considerando-se apenas extintas pelo encerramento dessa liquidação».

No domínio da vigência do CIRE, a jurisprudência do STA começou por adotar o entendimento de que estabelecendo o artigo 100º deste diploma uma causa de suspensão da contagem do prazo de prescrição desde a prolação da sentença que decreta a insolvência até ao termo do respetivo processo, tal causa de suspensão era oponível não só à devedora originária do tributo, mas também aos demais responsáveis tributários, interpretação que era apoiada no disposto no art. 48º, n.º 2, da LGT - cfr., neste sentido, os **acórdãos de 05/12/2012, proc. 01225/12, de 18/06/2014, proc. 0119/14, e de 14/05/2014, proc. 0115/14**.

A referida jurisprudência foi objeto de censura por parte do acórdão do **Tribunal Constitucional** n.º 362/2015, de 9/7/2015, pub. no D.R., II série, de 23/9/2015, que considerou ser violadora **do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição**, a norma do artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 53/2004, de 18 de março, **interpretada no sentido de que a declaração de insolvência aí prevista suspende o prazo prescricional das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário**.

Considerou o TC que embora o artigo 100.º do CIRE não contenha, no seu teor literal, disciplina especialmente dirigida às dívidas tributárias, o certo é que a interpretação com que o mesmo foi aplicado nesses casos "pressupõe que o mesmo preceito **preveja uma causa de suspensão da prescrição em virtude da declaração de insolvência, adicional àquelas que se encontram previstas na LGT**. E essa nova causa de suspensão teve repercussão direta no prazo de prescrição invocável pelo recorrente na qualidade de responsável subsidiário. Assim, embora não traduzindo uma modificação do regime geral da prescrição, a interpretação normativa do artigo 100.º do CIRE acolhida pelo tribunal a quo originou necessariamente, ao menos no que se refere aos responsáveis subsidiários, uma nova causa de suspensão do referido prazo, não decorrente do regime geral aplicável nem de qualquer outra norma produzida ou autorizada pela Assembleia da República, enquanto órgão constitucionalmente habilitado a legislar nesta matéria. Por isso, conclui-se sem margem para dúvidas que tal interpretação contende com matéria integrada nas garantias dos contribuintes, para os efeitos do disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição".

6. Instauração de ações executivas contra o insolvente

Nos termos do **n.º 1 do art. 88º do CIRE**, «*A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência*».

Mas, como se deixou exarado supra, o STA tem considerado que o artigo 180º do CPPT consagra em relação ao CIRE um regime especial e nessa medida reconhece a possibilidade de instauração de novas execuções fiscais contra o insolvente, posto que há que diferenciar as que respeitem a créditos vencidos anteriormente à declaração de insolvência das que respeitem a créditos vencidos posteriormente a essa declaração.

Nesse sentido considerou-se no **acórdão de 28/11/2022** (proc. 0810/12)¹⁰, que:

- *Nada obsta a que após a declaração de insolvência sejam instauradas execuções fiscais contra a sociedade insolvente, possibilidade que constitui um **regime especial** para os processos de execução fiscal (afastando a regra geral do art.º 88.º, n.º 1, do CIRE). E, assim, se a cobrança se reportar a créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverão ser imediatamente **sustadas e avocadas** pelo tribunal judicial para apensação ao processo de falência (art. 180.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT, e art. 85.º, n.ºs 1 e 2, do CIRE); Se a cobrança se reportar a créditos vencidos após a declaração de insolvência, a execução pode prosseguir até à sua extinção, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência.*

Para tal efeito há que atender ao momento relevante a partir do qual um crédito tributário se considera vencido após ou antes da declaração de insolvência.

Do disposto nos artigos 4º¹¹, 46º, e 36º, n.º 1, alíneas a) e g), do CIRE resulta que é a data em que é proferida a declaração judicial de insolvência que marca, em princípio, o momento a partir do qual se produzem todos os efeitos jurídicos que dela decorrem – neste sentido se pronunciou o **acórdão do STA de 05/02/2014**, proc. 08/14.

Por outro há que definir o momento a partir do qual um crédito tributário se considera vencido.

Sobre tal questão pronunciou-se o **acórdão do Pleno** da Secção de Contencioso Tributário **do STA de 15/04/2015** (proc. 01087/14)¹², no qual se concluiu que: «As obrigações tributárias vencem-se no **termo do prazo legal para pagamento voluntário**, à semelhança do que sucede com as obrigações jurídicas em geral, que só podem ser objecto de acção executiva quando sejam certas e exigíveis». E que «constituindo o art.º 180º, n.º 6 do CPPT norma que estabelece um regime processual específico para as execuções fiscais, que não foi revogado pelo CIRE (Vide, neste sentido, Lopes de Sousa, ob. citada, pág. 323, e os Acórdãos desta Secção de 06.04.2011, recurso 981/10, de 14.04.2010, recurso 51/10, ambos in www.dgsi.pt.), seria certamente ilógico e contraditório que a sua interpretação e a interpretação do conceito de "créditos vencidos" fosse feita à luz do CIRE, nomeadamente do seu art.º 91º, n.º 1 (que estabelece que a declaração de insolvência determina o vencimento de todas as obrigações do insolvente não subordinadas a uma condição suspensiva).

¹⁰ No mesmo sentido cfr. os **acórdãos de 15/11/2006**, proc. 0625/06, de 31/01/2008, proc. 0887/07, de 12/11/2009, proc. 0102/09, de 02/03/2011, proc. 0137/11, de 06/04/2011, proc. 0981/10, de 07/09/2011, proc. 0326/11, de 29/02/2012, proc. 0885/11, de 04/03/2015, proc. 903/14.

¹¹ [“Sempre que a precisão possa assumir relevância, as referências que neste Código se fazem à data da declaração de insolvência devem interpretar-se como visando a hora a que a respectiva sentença foi proferida”].

¹² No mesmo sentido o acórdão da secção CT de 04/03/2015, proc. 0903/14.

7. Reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários

Anteriormente ao aditamento do n.º 7 ao artigo 23º da LGT, era entendimento do STA que a reversão contra os responsáveis subsidiários não era admissível após a declaração de insolvência do devedor originário. Com efeito, pese embora o n.º 1 do artigo 180º permita a instauração de execução fiscal contra o insolvente, há lugar à sua sustação imediata e a sua remessa ao tribunal da insolvência para apensação ao respetivo processo. Assim foi entendido no **acórdão do STA de 12/02/2015, proc. 0257/14**, no qual se considerou que «O acto de reversão praticado antes da entrada em vigor da Lei 64-B/2011 de 30/12 (LOE 2012), a qual aditou um n.º 7 ao artº 23º da LGT, é ilegal por violação do artº 180º n.ºs 1 e 2 do CPPT». Para o efeito entendeu-se que *«esta alteração legislativa só opera para futuro uma vez que o inovador aditamento em causa não tem natureza interpretativa, devendo considerar-se que a matéria sobre responsabilidade subsidiária dos gerentes e respectivos pressupostos é matéria regulada pela lei vigente à data do facto gerador dessa responsabilidade»*.

Já na vigência do n.º 7 do artigo 23º da LGT se considera que a sustação do processo de execução fiscal que se verifique na sequência da declaração de insolvência do devedor originário comporta a exceção prevista nos n.º 1 e 6 do artigo 180º do CPPT, pelo que não está vedada a reversão das dívidas tributárias contra o responsável subsidiário, impondo-se, contudo, que sejam respeitados os limites da excussão prévia, como concluiu no **acórdão do STA de 02/07/2014**, proc. 01200/13¹³. Considerou o STA que da conjugação das duas normas resulta que o legislador pretendeu que uma vez verificada a insuficiência dos bens do executado seja operada a reversão, ainda que "o *quantum* da responsabilidade do devedor subsidiário não esteja completamente determinado e que os autos de execução devam aguardar, quanto a si, que ocorra a completa excussão dos bens do executado e devedor principal".

Sobre o alcance do disposto no n.º 5 do artigo 180º do CPPT, que dispõe sobre a possibilidade de prosseguimento da execução fiscal para cobrança do que se mostre em dívida após o encerramento do processo de insolvência, a jurisprudência do STA não adotou entendimento unânime.

Assim, nos **acórdãos de 15/02/2012**, proc. 0877/11, e **de 09/03/2016**, proc. 0404/13, adotou-se uma interpretação literal da norma, considerando que só nos casos de o devedor ou o responsável subsidiário vierem adquirir bens é que as execuções anteriormente instauradas para cobrança de dívidas anteriores à declaração de insolvência podem prosseguir para cobrança da dívida remanescente.

Já nos acórdãos de **19/02/2012**, proc. 01020/12, de **07/01/2015**, proc. 0446/14, de 14/01/2015, proc. 0444/14, de **16/03/2016**, proc. 647/15, e do **Pleno** da Secção de Contencioso Tributário de **17/02/2016**, proc. 0122/15, se entendeu que *«é também legalmente viável a prossecução da execução fiscal contra o responsável subsidiário, por reversão realizada (ao abrigo do art. 24.º da LGT) antes ou depois da declaração de insolvência*

¹³ No mesmo sentido o acórdão de 02/07/2014, proc. 01202/13, e de 17/12/2014, proc. 01199/13.

da sociedade devedora, com a penhora de bens do revertido independentemente da data da sua aquisição, na medida em que só relativamente à entidade insolvente fica a possibilidade de penhora limitada a bens ulteriormente adquiridos, não fazendo sentido invocar a restrição do n.º 5 do art. 180.º do CPPT relativamente ao responsável subsidiário caso inexista declaração de insolvência quanto a si».

8. Indisponibilidade do crédito tributário

A jurisprudência do STA tem sido unânime no sentido de considerar que "os n.ºs 2 e 3 do art. 36.º da LGT são perentórios ao estabelecer que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes e que a AT não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias (cfr. também o n.º 3 do art. 85.º do CPPT), salvo nos casos expressamente previstos na lei", e de que "a indisponibilidade dos créditos tributários, consagrada no **n.º 2 do art. 30.º da 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»), foi reafirmada pelo n.º 3 aditado àquele artigo pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), que estipula: «O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial». Considerou-se, assim, no **acórdão do STA de 29/04/2015**, proc. 0320/15, que "o processo especial de revitalização instituído pelos arts. 17.º-A a 17.º-I, aditados ao CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a AT a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei"¹⁴.

A questão da indisponibilidade do crédito tributário pode contender igualmente com a **prestação de garantia** no âmbito de um plano especial de revitalização (PER). Todavia no **acórdão de 31/03/2016**, proc. 0182/16, considerou-se que a matéria da garantia a prestar no âmbito do PER está fora do âmbito da indisponibilidade do direito de crédito e nessa medida a Fazenda Pública fica vinculada aos termos do acordo realizado no PER.

No caso concreto apreciado pelo tribunal estava em causa o ato de indeferimento de pedido de prestação de garantia numa situação em que havia sido aprovado plano de recuperação e no qual ficara assente a manutenção das garantias já prestadas pelo devedor e a apresentação de pedido de dispensa de garantia na parte eventualmente considerada insuficientemente assegurada.

O acórdão do STA julgou inválido o ato de indeferimento do pedido de prestação de garantia, considerando que « prevendo-se no acordo PER que na execução deva ser prestada garantia através de uma específica forma, a Administração Tributária tinha de a aceitar, admitindo-se que pudesse por atenção ao insuficiente valor dos bens e na parte a garantir que excede esse valor, convidar o executado a apresentar um pedido de dispensa de garantia».

¹⁴ No mesmo sentido acórdãos de 25/03/2015, proc. 0278/15, de 22/04/2015, proc. 0371/15, de 15/04/2015, procs. 0302/15 e 0331/15, e de 14/05/2015, procs. 0493/15 e 0494/15.

9. Obrigações declarativas e tributárias na insolvência

A discussão sobre as obrigações declarativas e tributárias na insolvência tem sido tudo menos pacífica, envolvendo em conflito os administradores da insolvência e a Administração Tributária.

A Administração Tributária emitiu a Circular n.º 1/2010, de 2 de fevereiro, que sufraga o entendimento de que a declaração de insolvência de uma sociedade não a desobriga do cumprimento de obrigações fiscais declarativas, porquanto se mantém a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias, sendo essas obrigações da responsabilidade do administrador de insolvência. A referida circular foi entretanto revogada pela Circular n.º 10/2015.

O artigo 65º, n.º 3, do CIRE, na redação dada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, prescreve que as obrigações declarativas e fiscais se extinguem com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento.

No **acórdão do STA de 14/06/2012**, proc. 0816/11, a propósito da legalidade de liquidação de IVA relativa a operações realizadas em data posterior à declaração de falência do sujeito passivo, considerou-se que «uma sociedade declarada falida entra em liquidação, mas mantém a sua personalidade jurídica até à partilha do produto dos seus bens, mantendo-se vinculada a determinadas obrigações fiscais e ao cumprimento atempado de obrigações declarativas, nomeadamente as decorrentes de negócios de execução duradoura iniciados antes da declaração de falência e bem assim as decorrentes da venda dos seus próprios bens ou da aquisição de bens e serviços que o liquidatário decida manter, ao abrigo, por exemplo, do n.º 2 do artigo 163º do CPREF».

Já idêntico entendimento havia sido sufragado no **acórdão de 24/02/2011**, proc. 01145/09, em que estava em causa a emissão de liquidação oficiosa de IRC, relativa a período posterior à declaração de insolvência do sujeito passivo, no qual se deixou exarado 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, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas».

Mas se assim é, a especificidade dessa tributação conduz a que seja afastado o recurso a métodos indiretos para determinação da matéria tributável, como se concluiu no **acórdão de 02/07/2014**, proc. 01431/13. Neste aresto estava em causa uma situação em que o liquidatário judicial não havia apresentado documentação e declarações que lhe foram exigidas pela AT, tendo esta procedido à determinação da matéria tributável através de métodos indiretos. Considerou o STA que «a venda de imóveis no âmbito da liquidação da massa insolvente não se pode equiparar ao exercício normal de uma atividade económica», uma vez que «o liquidatário limitou-se a alienar o património apreendido nos autos» e essa operação «não tinha qualquer rentabilidade que se pudesse aproximar, em termos

conceptuais, à média da rentabilidade declarada pelos contribuintes deste sector de actividade ...», pelo que se considerou erróneo o critério utilizado para determinação da matéria tributável com base na "média da rentabilidade declarada pelos contribuintes do sector de actividade".

Ainda no que respeita a obrigações tributárias, considerou-se no **acórdão de 06/03/2014**, proc. 01024/12, a propósito da responsabilidade pelo pagamento do **IMI** de prédio integrante da massa insolvente e relativo a período posterior à declaração de insolvência, que a responsabilidade recaía sobre a massa insolvente.

Entendeu-se no citado aresto que «atentas as particularidades do processo de insolvência, não é a de quem é o sujeito passivo do imposto mas antes a quem deve ser exigido o pagamento do tributo. E, a nosso ver é legal e justo que seja exigível à massa insolvente o pagamento do imposto se o IMI em causa se reportar a período posterior à apreensão do bem à sua ordem, sendo no entanto indiscutível que pelo IMI referente a imóvel da insolvente liquidado por referência a período anterior à declaração de insolvência será responsável a insolvente».

10. Benefícios fiscais na insolvência

O artigo 270.º do CIRE prevê a isenção de IMT sobre determinadas transmissões onerosas de imóveis. Através da Circular n.º 10/2015, a AT divulgou o entendimento de que «a aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE depende dos bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente. Assim, a transmissão isolada de bens da empresa não está isenta, sendo necessário que a coisa vendida, permutada ou cedida abranja a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento».

Sobre o âmbito da isenção prevista no citado preceito legal pronunciou-se o STA em diversos arestos, no sentido de que «a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 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 activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente» - **acórdão de 18/11/2015**, proc. n.º 0575/15 (No mesmo sentido os acórdãos de 17/12/2014, proc. 01085/13, de 11/11/2015, proc. 0968/15, de 16/12/2015, proc. 01345/15, e de 20/01/2016, proc. 01350/15).

11. Conclusões

A jurisprudência do STA em matérias respeitantes à insolvência dos sujeitos passivos abarca essencialmente os efeitos que a declaração de insolvência tem sobre o processo de execução fiscal. E nesse âmbito esta jurisprudência realça o carácter autónomo da execução fiscal em relação à execução comum e a natureza de indisponibilidade do crédito tributário, reforçada na norma do n.º 3 do artigo 30º da LGT, aditada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

Há igualmente a assinalar a falta de convergência entre a Jurisprudência do STA e a jurisprudência da jurisdição comum sobre a questão dos efeitos da declaração de insolvência do executado nos processos em que esteja em causa a cobrança de coimas.

Vídeo da apresentação



→ https://educast.fcn.pt/vod/clips/pgsds418b/link_box



4.

Os créditos fiscais nos processos de insolvência

Suzana Tavares da Silva

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

OS CRÉDITOS FISCAIS NOS PROCESSOS DE INSOLVÊNCIA

Suzana Tavares da Silva*

**OS CRÉDITOS
FISCAIS E A
INSOLVÊNCIA**
SUZANA TAVARES DA SILVA

**CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS**

“Insolvência e contencioso tributário”

Lisboa – Sala de Vídeo do Centro de Estudos
Judiciários

20 de Maio de 2016

Suzana Tavares da Silva - FDUC 1

* Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Esquema da comunicação

Processo de insolvência e créditos tributários:

- Aspectos substanciais
- Aspectos processuais
- **Revisão da jurisprudência**

Suzana Tavares da Silva - FDUC

2

ASPECTOS SUBSTANCIAIS

Suzana Tavares da Silva - FDUC

3

A finalidade do regime jurídico da insolvência

Artigo 1.º CIRE

“1 - O **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.

2 - Estando em situação económica difícil, ou em situação de insolvência meramente iminente, o devedor pode requerer ao tribunal a instauração de **processo especial de revitalização**, de acordo com o previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I.”

Suzana Tavares da Silva - FDUC

4

O elemento histórico na interpretação da finalidade do CIRE

Redacção de 2004:

O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a liquidação do património de um devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores, ou a satisfação destes pela forma prevista num plano de insolvência, que nomeadamente se baseie na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente.

3.º parágrafo, *in fine*, da proposta de Lei n.º 39/XII:

«As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, **desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social**»

Suzana Tavares da Silva - FDUC

5

Os equívocos do art. 1.º/1 do CIRE

- O plano de insolvência não é obrigatório:
 - Não existe no caso da insolvência de pessoas singulares e de titulares de pequenas empresas – art. 250.º e 249.º do CIRE
 - Não existe quando não seja aprovado pelos credores – art. 212.º do CIRE

O processo de insolvência é um processo de execução universal (abrange todos dos bens do devedor)

O processo de insolvência é um processo concursal (abrange todos os credores do devedor)

Suzana Tavares da Silva - FDUC

6

A prevalência da vontade/interesse dos credores segundo a forma mais eficiente

Os credores são os proprietários económicos da empresa e a eles cumpre decidir sobre a melhor forma de reaverem os seus créditos

- Manutenção da empresa em actividade
 - Na titularidade do devedor
 - Na titularidade de outrem
 - Com perdão parcial da dívida
 - Com perdão total da dívida
 - Com dilação temporal do pagamento das dívidas
- Encerramento da empresa e liquidação do património

Estas ponderações fazem sentido por parte do credor Estado (Administração Fiscal e Segurança Social)?

Suzana Tavares da Silva - FDUC

7

O Administrador da insolvência *uma das "peças" da desjudicialização do processo*

Art. 55.º do CIRE – funções de coadjuvação na realização de tarefas judiciais e exercício de funções sob a fiscalização de um juiz (art. 58.º do CIRE)

Lei n.º 22/2013, de 26 de Fevereiro, aprova o estatuto do administrador judicial (O administrador judicial é a pessoa incumbida da fiscalização e da orientação dos actos integrantes do processo especial de revitalização, bem como da gestão ou liquidação da massa insolvente no âmbito do processo de insolvência, sendo competente para a realização de todos os actos que lhe são cometidos pelo presente estatuto e pela lei)

Art. 59.º do CIRE – responsabilidade pelos danos causados ao devedor e aos credores da insolvência e da massa insolvente pela ***inobservância culposa dos deveres*** que lhe incumbem

Circular DGCI n.º 1/2010 – o administrador da insolvência assume algumas obrigações fiscais, designadamente as obrigações declarativas previstas no art. 117.º/10 CIRC **entretanto revogada pela Circular n.º10/2015**

Suzana Tavares da Silva - FDUC

8

Os fins da tributação

artigo 103.º CRP

- “O sistema fiscal a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”

artigo 5.º da LGT

- “A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”

Suzana Tavares da Silva - FDUC

9

Cumprimento da obrigação tributária:

1. Um dever jurídico fundamental
2. Um factor de igualdade perante a concorrência
3. Uma garantia de sustentabilidade do Estado



Suzana Tavares da Silva - FDUC

10

Caracterização da obrigação fiscal

- A obrigação fiscal, que dá origem ao crédito tributário, é uma obrigação:

- *Ex lege*

Artigo 36.º da LGT

1 - A relação jurídica tributária **constitui-se com o facto tributário**.

2 - Os elementos essenciais da relação jurídica tributária **não podem ser alterados por vontade das partes**.

3 - A administração tributária **não pode conceder moratórias** no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei (*Cf.*, por último, o Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social do Decreto-Lei nº 151-A/2013).

4 - A **qualificação do negócio jurídico** efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.

5 - A administração tributária pode subordinar a atribuição de benefícios fiscais ou a aplicação de regimes fiscais de natureza especial, que não sejam de concessão inteiramente vinculada, ao cumprimento de condições por parte do sujeito passivo, inclusivamente, nos casos previstos na lei, por meio de contratos fiscais.

Suzana Tavares da Silva - FDUC

11

Caracterização da obrigação fiscal

- A obrigação fiscal, que dá origem ao crédito tributário, é uma obrigação:

- **Executiva e Autotitulada**

As certidões de dívida extraídas pelos serviços servem de título à acção executiva sem necessidade de qualquer outra pronúncia (art. 88.º e 162.º/a) do CPPT)

- **Semi-executória**

As execuções fiscais correm maioritariamente nos serviços da AT, sem prejuízo da competência dos tribunais tributários para decidir os incidentes, os embargos, a oposição à execução e a reclamação dos actos praticados pelo órgãos de execução fiscal (art. 151.º CPPT)

O processo de execução fiscal visa exclusivamente a cobrança coerciva do crédito e nele não pode ser declarada a falência ou insolvência do executado (art. 182.º do CPPT)

Suzana Tavares da Silva - FDUC

12

Caracterização da obrigação fiscal

- A obrigação fiscal, que dá origem ao crédito tributário, é uma obrigação:

- **Indisponível e irrenunciável**

- *Os créditos tributários são indisponíveis, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária (art. 30.º/2 LGT);*

- ***A indisponibilidade do crédito tributário prevalece sobre qualquer legislação especial (art. 30.º/3 LGT, redacção da LOE/2011);***

- *Os actos tributários são definitivos (art. 60.º CPPT)*

- *A AT não pode conceder moratórias a não ser nos casos previstos na lei (art. 36.º/3 da LGT e art. 85.º/3 CPPT).*

- *O credor apenas pode pedir o pagamento em prestações (arts. 86.º e 196.º CPPT).*

Suzana Tavares da Silva - FDUC

13

Caracterização da obrigação fiscal

- A obrigação fiscal, que dá origem ao crédito tributário, é uma obrigação:

- **Especialmente garantida**

Os créditos tributário gozam de garantias especiais (art. 50.º LGT), que incluem os privilégios creditórios previsto no Código Civil e nas leis tributárias

- *Art. 111.º CIRS Para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente (o Ac. TC 362/2002 declarou inconstitucional a interpretação da norma segundo a qual o privilégio imobiliário geral preferia à hipoteca nos termos do artigo 751.º do C. Civ.);*
- *Art. 116.º CIRC privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo para pagamento do IRC dos três últimos anos;*
- *Art. 122.º CIMI*
- *Art. 47.º CIS*

Suzana Tavares da Silva - FDUC

14

A obrigação fiscal inclui:

- a **dívida tributária**
- os **juros compensatórios** – (juros à taxa legal) devidos por facto imputável ao sujeito passivo que origine o retardar da liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária (art. 35.º da LGT)
- os **juros moratórios** – juros de mora são devidos quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal e a sua taxa é a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas (art. 44.º LGT).

Suzana Tavares da Silva - FDUC

15

Relação entre a indisponibilidade do crédito tributário e os privilégios creditórios

Indisponibilidade do crédito – quem paga?

- O crédito fiscal é indisponível, podendo ser exigido não só ao sujeito passivo originário, mas ainda aos **responsáveis tributários** através da reversão do processo de execução fiscal (art. 22.º e 23.º/1 da LGT).
- A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão (art. 23.º/2 LGT e art. 153.º/2 CPPT)

Privilégios creditórios – em que lugar recebe a FP?

- Os privilégios creditórios dizem respeito à graduação dos créditos tributários no contexto das reclamações de créditos nas diversas execuções (art. 733.º-753.º C. Civ.)

Suzana Tavares da Silva - FDUC

16

Relação entre os privilégios creditórios e o CIRE

Artigo 97.º

Extinção de privilégios creditórios e garantias reais

1 - Extinguem-se, com a declaração de insolvência:

- a) Os privilégios creditórios gerais que forem acessórios de créditos sobre a insolvência de que forem titulares o Estado, as autarquias locais e as instituições de segurança social constituídos mais de 12 meses antes da data do início do processo de insolvência;
- b) Os privilégios creditórios especiais que forem acessórios de créditos sobre a insolvência de que forem titulares o Estado, as autarquias locais e as instituições de segurança social vencidos mais de 12 meses antes da data do início do processo de insolvência;
- c) As hipotecas legais cujo registo haja sido requerido dentro dos dois meses anteriores à data do início do processo de insolvência, e que forem acessórios de créditos sobre a insolvência do Estado, das autarquias locais e das instituições de segurança social;

Finalidade da norma:

Levar o Estado a pedir a insolvência dos devedores? Possibilidade já prevista no art. 182.º/2 CPPT

Levar o Estado a exigir a constituição de uma hipoteca legal (art. 195.º CPPT)?

Levar o Estado a impor a constituição de uma hipoteca voluntária nos casos do pedido de pagamento em prestações (art. 199.º/2 CPPT)?

Impedir que a liquidação dos bens do insolvente seja um processo inútil para os credores comuns?

Promover, em alguma medida (concordância prática possível), o princípio da igualdade entre os credores?

Suzana Tavares da Silva - FDUC

17

Os créditos fiscais no CIRE

- Há uma igualdade entre os credores da insolvência, sem prejuízo das diferenciações justificadas por razões objectivas (art. 194.º/1);
- Do plano podem resultar alterações para as posições jurídicas dos credores da insolvência (art. 195.º)
- O plano exclui expressamente a possibilidade de serem afectadas certas garantias reais e privilégios creditórios (art. 196.º/2)
- Na ausência de estatuição expressa em sentido contrário constante do plano os direitos decorrentes de privilégios creditórios não são afectados (art. 197.º/a) –

Os créditos fiscais e da segurança social podem ser afectados pelo plano?

Suzana Tavares da Silva - FDUC

18

Os créditos fiscais no CIRE podem ser afectados pelo plano de insolvência?

- **NÃO**
 - Art. 30.º/3 LGT (indisponibilidade do crédito tributário);
 - Princípio da igualdade que impõe um tratamento diferenciado entre credores diferentes;
 - Princípio da sustentabilidade financeira do Estado

MAIS – O juiz deve **recursar oficiosamente a homologação** do plano de insolvência (violação não negligenciável de normas legais aplicáveis ao conteúdo do plano) sempre que dele resultem alterações à situação do credor tributário que vão além do pagamento em prestações nos termos autorizados pela AT, segundo as regras legais do art. 196.º, ou seja, se reduzir ou extinguir o montante da dívida, se fixar moratórias ou um número de prestações superior ao permitido (Rui Morais)

O voto do MP em representação do Estado e da Segurança Social não sana a ilegalidade do plano

Suzana Tavares da Silva - FDUC

19

Os créditos fiscais no CIRE podem ser afectados pelo plano de insolvência?

- **NÃO**

- Também no plano do direito europeu encontramos a **proibição de o Estado perdoar dívidas tributárias** ou à Segurança Social

“a Comissão declarou ilegais e incompatíveis com o mercado comum os auxílios concedidos pelas autoridades espanholas sob a forma de não pagamento sistemático de impostos e de contribuições para a segurança social, quer até ao dia da declaração da insolvência daquela empresa quer após essa data e até maio de 1997” - Decisão [1999/509]

“há que observar que, quando devam ser recuperados auxílios ilegalmente pagos junto de uma empresa em estado de insolvência ou sujeita a um processo de insolvência cujo objeto é proceder à realização do ativo e ao apuramento do passivo, o Tribunal de Justiça decidiu reiteradamente que o facto de essa empresa estar em dificuldade ou em situação de insolvência não afeta a obrigação de recuperação (v. acórdão Comissão/Espanha C-610/10)

Suzana Tavares da Silva - FDUC

20

Os créditos fiscais no CIRE podem ser afectados pelo plano de insolvência?

- **NÃO**

- Também no plano do direito europeu encontramos a **proibição de o Estado perdoar dívidas tributárias** ou à Segurança Social

Mais: para o direito europeu, sempre que exista um auxílio de Estado decorrente de perdões ou moratórias fiscais, **a única possibilidade é a liquidação do passivo.**

“como o Tribunal de Justiça já decidiu reiteradamente, a inscrição, na tabela de créditos, do crédito relativo à restituição dos auxílios em questão só permite satisfazer a obrigação de recuperação se, no caso de as autoridades estatais não poderem recuperar a totalidade do montante dos auxílios, o processo de insolvência conduzir à liquidação da empresa beneficiária dos auxílios ilegais, isto é, à cessação definitiva da sua actividade” (v. acórdão Comissão/Espanha C-610/10)

Suzana Tavares da Silva - FDUC

21

Os créditos fiscais no CIRE podem ser afectados pelo plano de insolvência?

• NÃO

- Também no plano do direito europeu encontramos a **proibição de o Estado perdoar dívidas tributárias** ou à Segurança Social

Mais: para o direito europeu, sempre que exista um auxílio de Estado decorrente de perdões ou moratórias fiscais, **a única possibilidade é a liquidação do passivo.**

“Ora, a partir do momento em que a empresa beneficiária dos auxílios ilegais está insolvente e que foi constituída uma nova sociedade para prosseguir as atividades dessa empresa insolvente, a prossecução dessa atividade, sem os auxílios em questão terem sido integralmente recuperados, é suscetível de fazer perdurar a distorção da concorrência causada pela vantagem concorrencial de que essa sociedade gozou no mercado em relação aos seus concorrentes. Assim, essa sociedade constituída de novo pode ser obrigada a reembolsar os auxílios em causa, se essa vantagem persistir a seu favor. É, designadamente, o que acontece quando se prove que essa sociedade mantém o gozo efetivo da vantagem concorrencial associada ao benefício desses auxílios, em particular, quando a mesma procede à aquisição dos ativos da sociedade em liquidação, sem pagar, em contrapartida, um preço conforme com as condições de mercado, ou quando se demonstre que a constituição dessa sociedade teve por efeito contornar a obrigação de restituição dos referidos auxílios. Isto é válido, em particular, quando o pagamento de um preço conforme com as condições de mercado não é suficiente para anular a vantagem concorrencial correspondente ao benefício dos auxílios ilegais. (Comissão Itália C-243/10).

Suzana Tavares da Silva - FDUC

22

Os créditos fiscais no CIRE – o regime do pagamento em prestações

Artigo 196.º/6 do CPPT (redacção da LOE/2012)

6 — Quando, no âmbito de plano de recuperação económica legalmente previsto, se demonstre a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável, a administração tributária pode estabelecer que o **regime prestacional seja alargado** até ao limite máximo de 150 prestações, com a observância das condições previstas na parte final do número anterior [ou seja, não podendo então nenhuma das prestações ser inferior a 10 unidades da conta (1.020€)].

Recorde-se que:

- a regra do pagamento em prestações é um máximo de 36 prestações, não podendo nenhuma ser de valor inferior a uma unidade de conta (102€) – art. 196.º/4;
- Nos casos de notória dificuldade financeira e previsíveis consequências económicas para os devedores, as prestações podem ir até 60 (5 anos), se a dívida exceder 500 unidades de conta (51.000€), não podendo então nenhuma das prestações ser inferior a 10 unidades da conta (1.020€) – art. 196.º/5;
- Para não inviabilizar esta solução, deve o administrador da insolvência solicitar a dispensa de prestação de garantia art. 199.º/3 do CPPT

Suzana Tavares da Silva - FDUC

23

Outros dispositivos sobre os créditos fiscais no CIRE

Artigo 17.-Fº

Conclusão das negociações com a aprovação de plano de recuperação conducente à revitalização do devedor

5 - O juiz decide se deve homologar o plano de recuperação ou recusar a sua homologação, nos 10 dias seguintes à recepção da documentação mencionada nos números anteriores, aplicando, com as necessárias adaptações, as regras vigentes em matéria de aprovação e homologação do plano de insolvência previstas no título ix, em especial o disposto nos artigos 215.º e 216.º

Também aqui deve haver recusa de homologação sempre que sempre que dele resultem alterações à situação do credor tributário que vão além do pagamento em prestações nos termos autorizados pela AT, segundo as regras legais do art. 196.º do CPPT, ou seja, se reduzir ou extinguir o montante da dívida, se fixar moratórias ou um número de prestações superior ao permitido

Suzana Tavares da Silva - FDUC

24

Outros dispositivos sobre os créditos fiscais no CIRE

Artigo 245.º

Efeitos da exoneração

1 - A exoneração do devedor importa a extinção de todos os créditos sobre a insolvência que ainda subsistam à data em que é concedida, sem excepção dos que não tenham sido reclamados e verificados, sendo aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 217.º

2 - **A exoneração não abrange**, porém:

- a) Os créditos por alimentos;
- b) As indemnizações devidas por factos ilícitos dolosos praticados pelo devedor, que hajam sido reclamadas nessa qualidade;
- c) Os créditos por multas, coimas e outras sanções pecuniárias por crimes ou contra-ordenações;
- d) Os **créditos tributários**.

Suzana Tavares da Silva - FDUC

25

ASPECTOS PROCESSUAIS

Suzana Tavares da Silva - FDUC

26

Relação entre o processo de insolvência e o processo de execução fiscal

Garantias legais para a cobrança dos créditos tributários

Obrigação de citação dos serviços de finanças nos processos de execução comum

Art. 80.º CPPT

“Salvo nos casos expressamente previstos na lei, em **processo de execução que não tenha natureza tributária** são obrigatoriamente citados os chefes dos serviços periféricos locais da área do domicílio fiscal ou da sede do executado, dos seus estabelecimentos comerciais e industriais e da localização dos bens penhorados para **apresentarem, no prazo de 15 dias, certidão de quaisquer dívidas de tributos à Fazenda Pública imputadas ao executado que possam ser objecto de reclamação de créditos**, sob pena de nulidade dos actos posteriores à data em que a citação devia ter sido efectuada”

E também no CIRE

Art. 37.º/5 “Havendo créditos do Estado, de institutos públicos sem a natureza de empresas públicas ou de instituições da segurança social, a citação dessas entidades é feita por carta registada.”

Suzana Tavares da Silva - FDUC

27

Relação entre o processo de insolvência e o processo de execução fiscal

Cobrança de créditos tributários em processo de insolvência

Artigo 181.º CPPT

Deveres tributários do liquidatário judicial da falência

1 - **Declarada a insolvência**, o administrador da insolvência requer, no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença, a **citação pessoal dos chefes dos serviços periféricos locais da área do domicílio fiscal do insolvente** ou onde possua bens ou onde exista qualquer estabelecimento comercial ou industrial que lhe pertença, para, no prazo de 15 dias, remeterem **certidão das dívidas do insolvente à Fazenda Pública**, aplicando-se o disposto nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 80.º

(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

2 - No prazo de 10 dias, a contar da notificação da sentença que tiver declarado a insolvência ou da citação que lhe tenha sido feita em processo de execução fiscal, **o administrador da insolvência requer, sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária, a avocação dos processos em que o insolvente seja executado ou responsável** e que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de insolvência.

(Redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)

Suzana Tavares da Silva - FDUC

28

Relação entre o processo de insolvência e o processo de execução fiscal

Conclusões:

- A AT é sempre citada no processo de insolvência (art. 181.º CPPT) e não apenas quando exista a informação de que o credor tem dívidas ao Estado (art. 37.º/5 CIRE)
- Existe um especial dever do Administrador da insolvência em obter a informação sobre os créditos fiscais para os graduar correctamente (artigos 128.º e 129.º CIRE), sob pena de responsabilidade (art. 59.º CIRE)
- A falta de harmonização entre os artigos 36.º e 37.º do CIRE e 180.º e 181.º do CPPT suscita dúvidas quanto ao prazo para a reclamação dos créditos!
- Só se podem reclamar créditos já liquidados (Ac. do STA de 06/04/2011, processo n.º 0981/10), mas pode exigir-se ao Administrador da Insolvência que proceda à liquidação dos tributos ainda não liquidados, mas que estejam legalmente subordinados a um regime de autoliquidação;
- Os impostos e contribuições já vencidos e que estejam em regime de pagamento em prestações (art. 196.º CPPT), consideram-se imediatamente vencidos (art. 92.º CIRE) equiparando-se a uma situação de incumprimento do plano de pagamentos (art. 200.º CPPT)

Suzana Tavares da Silva - FDUC

29

Relação entre o processo de insolvência e o processo de execução fiscal

Conclusões:

Art. 181.º - Trata das situações em que no Processo de Insolvência surge a obrigação de levar em conta os créditos tributários e de outras dívidas do Estado;

Art. 180.º - Trata da articulação entre o processo de insolvência e o processo de execução fiscal

Suzana Tavares da Silva - FDUC

30

Relação entre o processo de insolvência e o processo de execução fiscal

Artigo 180.º CPPT

Efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução fiscal

1 - Proferido 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.

2 - **O tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes**, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde **o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos** pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial.

3 - Os processos de execução fiscal, antes de remetidos ao tribunal judicial, serão contados, fazendo-se neles o cálculo dos juros de mora devidos.

4 - Os processos de execução fiscal avocados serão **devolvidos no prazo de 8 dias, quando cesse o processo de recuperação ou logo que finde o de falência**.

Suzana Tavares da Silva - FDUC

31

Relação entre o processo de insolvência e o processo de execução fiscal

Artigo 180.º CPPT

Efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução fiscal

5 - Se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para **cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação**, bem como sem prejuízo da prescrição.

6 - O disposto neste artigo não se aplica **aos créditos vencidos após a declaração de falência** ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que **segurão os termos normais até à extinção da execução**.

(incluem-se aqui os créditos sobre a massa falida?)

Terão de ser exigidos em outra acção executiva?

Cf. art. 89.º/2 CIRE “As acções, incluindo as executivas, relativas às dívidas da massa insolvente correm por apenso ao processo de insolvência, com excepção das execuções por dívidas de natureza tributária”.)

Suzana Tavares da Silva - FDUC

32

Relação entre o processo de insolvência e o processo de execução fiscal

Art. 88.º CIRE

1- A declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência; **porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes**.

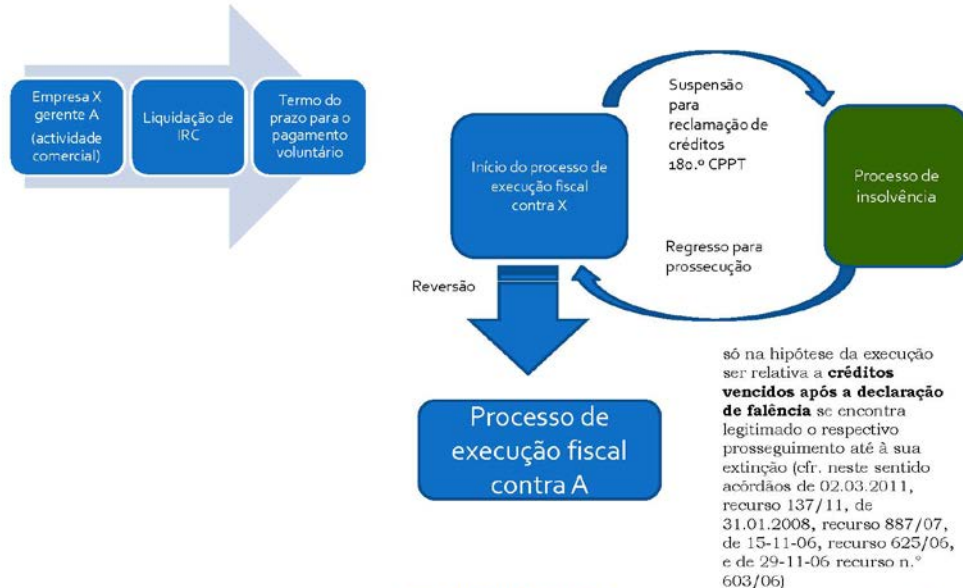
3 - As acções executivas suspensas nos termos do n.º 1 extinguem-se, quanto ao executado insolvente, logo que o processo de insolvência seja encerrado nos termos previstos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 230.º, **salvo para efeitos do exercício do direito de reversão legalmente previsto**

(responsáveis tributário? Benefício de excussão prévia?)

Suzana Tavares da Silva - FDUC

33

Relação entre o processo de insolvência e o processo de execução fiscal – art. 180.º CPPT



Suzana Tavares da Silva - FDUC

34

Relação entre o processo de insolvência e as obrigações tributárias da massa falida

Cobrança de créditos tributários em processo de insolvência

Artigo 89.º CIRE

Acções relativas a dívidas da massa insolvente

1 - Durante os três meses seguintes à data da declaração de insolvência, não podem ser propostas execuções para pagamento de dívidas da massa insolvente.

2 - As acções, incluindo as executivas, relativas às dívidas da massa insolvente correm por apenso ao processo de insolvência, **com excepção das execuções por dívidas de natureza tributária.**

Suzana Tavares da Silva - FDUC

35

Circular n.º 10/2015

Obrigações fiscais após a declaração de insolvência:

- **Declaração de alterações:**
 - **SIM** – para as modificações que não envolvem o registo na conservatória do Registo Comercial (ex. NIB);
 - **NÃO** – para as modificações que estão inscritas na Conservatória (ex. alteração do administrador da insolvência);
- **Declarações periódicas de IVA e IRC**
 - **SIM** até ao encerramento da actividade e respectiva comunicação judicial à AT (art. 65.º/3 CIRE), sendo estas dívidas satisfeitas pelo administrador da insolvência
 - **SIM** no caso do IVA para actos praticados em sede de liquidação da massa falida (ex. regularizações ou exercício do direito à dedução por aquisições de bens e serviço indispensáveis à própria actividade de liquidação)

Suzana Tavares da Silva - FDUC

36

Circular n.º 10/2015

Obrigações fiscais após a declaração de insolvência:

- **IMI:**
 - Quando o facto tributário anterior à declaração de insolvência, a dívida é da empresa insolvente e é reclamada no processo de execução; quando o facto é posterior, a dívida é da massa insolvente e deve ser paga pelo administrador, mesmo que a nota de liquidação ainda seja emitida em nome da pessoa jurídica insolvente;
- **Apresentação da IES/DA**
- **Obrigações de manter a contabilidade organizada;**

Suzana Tavares da Silva - FDUC

37

Circular n.º 10/2015

- A declaração de insolvência não determina a extinção da sociedade verificando-se a **continuidade da respectiva personalidade tributária** até ao registo do encerramento definitivo da liquidação;
- Uma pessoa colectiva em situação de insolvência continua a existir, enquanto sujeito passivo de impostos, **mantendo-se obrigada ao cumprimento das obrigações fiscais** previstas nos códigos tributários;

Suzana Tavares da Silva - FDUC

38

Circular n.º 10/2015

Do artigo 65.º do CIRE não resulta

- A perda da personalidade tributária da pessoa colectiva insolvente, subsistindo a susceptibilidade de esta ser sujeito de relações jurídicas tributárias no decurso do processo de liquidação;
- Qualquer tipo de exclusão do âmbito de incidência de impostos; ou
- A extinção de obrigações fiscais que ainda não se tenham constituído na esfera da pessoa colectiva insolvente à data da deliberação de encerramento do estabelecimento, ou
- O afastamento das obrigações que venham a incidir sobre a insolvente em resultado das operações de liquidação que sejam realizadas até à extinção do processo de insolvência;

Suzana Tavares da Silva - FDUC

39

Circular n.º 10/2015

A **deliberação de encerramento do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente**, a que se refere o n.º 3 do artigo 65º do CIRE, sendo **comunicada oficiosamente pelo tribunal**, pode ser determinante da cessação de actividade para efeitos fiscais (IRC e IVA), **no pressuposto de que a actividade da pessoa colectiva insolvente deixará de ser exercida** e que, conseqüentemente, deixará de lhe ser exigível o cumprimento das obrigações fiscais especificamente emergentes da prossecução normal de uma actividade

Suzana Tavares da Silva - FDUC

40

Circular n.º 10/2015

A **deliberação de encerramento do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente**, a que se refere o n.º 3 do artigo 65º do CIRE, sendo **comunicada oficiosamente pelo tribunal**, pode ser determinante da cessação de actividade para efeitos fiscais (IRC e IVA), **no pressuposto de que a actividade da pessoa colectiva insolvente deixará de ser exercida** e que, conseqüentemente, deixará de lhe ser exigível o cumprimento das obrigações fiscais especificamente emergentes da prossecução normal de uma actividade;

Todavia, a **dispensa integral do cumprimento de obrigações fiscais subsequentes** verificar-se-á apenas nos casos em que estejam já esgotados os activos da pessoa colectiva insolvente e desde que a liquidação e partilha da massa insolvente não integre actos supervenientes com relevância em termos de incidência tributária

Suzana Tavares da Silva - FDUC

41

Circular n.º 10/2015

A inactividade ou a não exploração de estabelecimentos compreendidos na massa insolvente não significa de per si a impossibilidade de ocorrência de factos tributários posteriores, nem legitima que tais factos se devam excluir da tributação;

Sendo, todavia, de reconhecer que as transmissões de bens compreendidos na massa insolvente que ocorram após a deliberação do encerramento de estabelecimento revestem uma natureza específica, devendo ser consideradas vendas judiciais, com os consequentes efeitos na tributação em sede dos impostos sobre o rendimento e a despesa, nomeadamente quanto à definição do valor tributável e procedimentos de liquidação.

REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA

Indisponibilidade do crédito e as garantias do crédito tributário – a posição inicial do STJ (pré novo art. 30.º/3 da LGT)

Ac. do STJ de 13 Janeiro 2009 (JusNet 104/2009)

“Com o devido respeito, a invocação destas normas e do seu carácter **indisponível** encontram o seu fundamento no **princípio da legalidade da administração tributária**, nas suas relações com os devedores, mas do que se trata é de saber se, atenta a **especificidade do processo de insolvência** e a **tendencial igualdade dos credores do insolvente**, devem ser invocados de modo a postergar a auto-regulação dos credores, plasmada na faculdade de aprovação maioritária do plano da insolvência, mesmo derogando aquelas prerrogativas do Estado enquanto credor privilegiado. Os citados normativos têm o seu campo de aplicação na relação tributária, em sentido estrito, **não encontrando apoio no contexto do processo especial como é o processo de insolvência**, onde o Estado deve intervir também com o fito de contribuir para uma solução, diríamos, de olhos postos na insolvência, se essa for a vontade dos credores, numa perspectiva ampla de auto-regulação. A **manterem-se os privilégios que assistem aos seus créditos** (créditos do Estado e de outras entidades, como a Segurança Social), todo o esforço de recuperação da insolvente ficaria a cargo dos credores comuns ou preferenciais da insolvência, que teriam de arcar com a modificabilidade e mesmo a supressão dos seus créditos e garantias, ante o Estado que, nada cedendo, se colocava numa posição de *jus imperii* num processo em que só, excepcionalmente, poderá ter tratamento diferenciado. Seria transformar uma excepção, ditada por razões de ordem pública, em regime-regra, com o que seria debilitado o princípio da proporcionalidade”

Suzana Tavares da Silva - FDUC

44

Os efeitos do plano

Acórdãos STJ	Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça
Processo: 664/10.7TYVNG.P1.S1	
Relator:	ANA PAULA BOULAROT
Descritores:	INSOLVÊNCIA CRÉDITOS PREVIDENCIAIS PLANO DE RECUPERAÇÃO NÃO HOMOLOGAÇÃO DO PLANO NULIDADE INEFICÁCIA

Data do Acórdão: 24-03-2015

Sumário :

I. A Administração Fiscal e a Segurança Social, enquanto credores em processo de insolvência não podem vetar, sem mais, o plano de insolvência podendo este ser validado, com os votos dos restantes credores interessados, sem que tal afecte os créditos daqueles organismos. II. I O plano de insolvência aprovado mesmo contendo propostas contrárias ao preceituado nos arts. 30.º, n.ºs 1, 2, 3, 36.º, n.ºs 2, e 3, da LGT, e 190.º, n.ºs 1, 2 e 6, do CRCSPSS, não deve ser o mesmo objecto de recusa de homologação judicial, por nulidade do mesmo, antes enfermando de mera ineficácia, sendo, por isso, inoponível, relativamente ao Instituto da Segurança Social.

III. A noção ampla de ineficácia, contempla a ineficácia *proprio sensu* e a nulidade, instituto esse que se não destina apenas a tutelar direitos de terceiros que não podem ser afectados pela vinculação jurídica em causa, mas também se dirige a proteger o titular de direitos subjectivos, de expectativas e/ou de interesses legitimamente protegidos que eventualmente possam vir a ser afectados directamente pelo comportamento de outrem.

(APB)

45

Os efeitos do plano

	Acórdãos STJ	Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça
Processo:	664/10.7TYVNG.P1.S1	
Relator:		ANA PAULA BOULAROT
Descritores:		INSOLVÊNCIA CRÉDITOS PREVIDENCIAIS PLANO DE RECUPERAÇÃO NÃO HOMOLOGAÇÃO DO PLANO NULIDADE INEFICÁCIA

Data do Acórdão: 24-03-2015

Sumário :

I. A Administração Fiscal e a Segurança Social, enquanto credores em processo de insolvência não podem vetar, sem mais, o plano de insolvência podendo este ser validado, com os votos dos restantes credores interessados, sem que tal afecte os créditos daqueles organismos. II. I O plano de insolvência aprovado mesmo contendo propostas contrárias ao preceituado nos arts. 30.º, n.º s 1, 2, 3, 36.º, n.º s 2, e 3, da LGT, e 190.º, n.º s 1, 2 e 6, do CRCSPSS, não deve ser o mesmo objecto de recusa de homologação judicial, por nulidade do mesmo, antes enfermando de mera ineficácia, sendo, por isso, inoponível, relativamente ao Instituto da Segurança Social.

III. A noção ampla de ineficácia, contempla a ineficácia *proprio sensu* e a nulidade, instituto esse que se não destina apenas a tutelar direitos de terceiros que não podem ser afectados pela vinculação jurídica em causa, mas também se dirige a proteger o titular de direitos subjectivos, de expectativas e/ou de interesses legitimamente protegidos que eventualmente possam vir a ser afectados directamente pelo comportamento de outrem. (APB)

46

Os efeitos do plano

	Acórdãos STJ	Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça
Processo:	1783/12.oTYLSB-B.L1.S1	
Nº Convencional:		6ª SECÇÃO
Relator:		FERNANDES DO VALE
Descritores:		INSOLVÊNCIA PLANO DE INSOLVÊNCIA RECUPERAÇÃO DE EMPRESA PRINCÍPIO DA IGUALDADE CRÉDITO DO ESTADO

Data do Acórdão: 25-11-2014

Sumário :

I - Não consubstancia violação do princípio da igualdade, consagrado no art. 194.º do CIRE, o tratamento diferenciado de credor que, longe de ser arbitrário, decorre de circunstâncias objectivas e atendíveis e que, para além de constarem, transparentemente, no plano – que mereceu o voto favorável de credores cujos créditos totalizam € 3 842 147, 19 e desfavorável de credores, cujos créditos totalizam apenas € 299 751, 03 –, não só o aconselham, como, mesmo, o impõem em ordem à manutenção e revitalização da devedora.

II - Em tal quadro, e sendo a Fazenda Nacional – que, ao contrário do ocorrido com o ISS (Instituto de Segurança Social), se manteve totalmente alheada ao longo das negociações e absteve na correspondente votação – titular de um crédito de apenas € 77 826, 31, pode ser havida como negligenciável, atenta a natureza e finalidade associadas ao direito insolvencial, a violação de normas tributárias – ou equiparadas aplicáveis ao conteúdo do plano de recuperação.

47

Os efeitos do plano

Acórdãos STJ	Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça
<p>Processo: 3970/12.2TJVN/A.P1.S1</p> <p>Nº Convencional:</p> <p>Relator:</p> <p>Descritores:</p>	<p>6ª SECÇÃO</p> <p>SALRETA PEREIRA</p> <p>PROCESSO ESPECIAL DE REVITALIZAÇÃO</p> <p>RECUPERAÇÃO DE EMPRESA</p> <p>CRÉDITO FISCAL</p> <p>PERDÃO</p> <p>MORATÓRIA</p> <p>NULIDADE PARCIAL</p>

Data do Acórdão:	13-11-2014
Sumário:	<p>I - Apesar da alteração do CIRE, introduzida pela Lei n.º 16/2012, de 20-04, dando prevalência à recuperação económica do devedor e relegando para um plano secundário a liquidação do respectivo património, através da criação do processo especial de revitalização – cf. arts. 1.º, n.º 1, e 17.º-A do CIRE –, a LGT consagra a indisponibilidade dos créditos tributários e a prevalência do seu regime sobre qualquer legislação especial, designadamente no âmbito dos processos de insolvência – cf. arts. 30.º, n.ºs 2 e 3, e 125.º da LGT.</p> <p>II - Os arts. 30.º e 125.º da LGT são imperativos quanto à impossibilidade da redução ou extinção dos créditos tributários no processo de insolvência.</p> <p>III - A inclusão, no acordo de recuperação de empresa, da redução dos créditos tributários e do seu pagamento em prestações, com um período de carência, conduz à nulidade dessas cláusulas, mas não à nulidade de todo o plano de recuperação – cf. art. 292.º do CC.</p>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul	
Processo:	05210/11
Secção:	CT - 2.º JUÍZO
Data do Acórdão:	17-04-2012
Relator:	EUGÉNIO SEQUEIRA
Descritores:	OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL. INSOLVÊNCIA. EFEITOS. REVERSÃO.
Sumário:	<p>Doutrina que dimana da decisão:</p> <p>1. A declaração de insolvência tem por efeitos suspender os processos de execução fiscal e os de remeter para apensação a tal processo de insolvência, tendo em vista os créditos exequendo serem pagos pelo produto da venda dos bens da massa insolvente, ao lado dos demais, enquanto execução universal;</p> <p>2. Porém, nos casos em que a insolvência é declarada com efeitos limitados, sem haver lugar a tal reclamação de créditos por o produto da massa insolvente ser insuficiente para pagar as custas previsíveis da própria insolvência, tais processos de execução fiscal não são remetidos para apensação por inexistência do fim que o justificava, e podem vir a prosseguir contra os responsáveis subsidiários pelo pagamento dessas dívidas exequendas.</p>

Acórdãos TCAS	Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul
Processo:	05191/11
Secção:	CT - 2.º JUÍZO
Data do Acórdão:	17-04-2012
Relator:	EUGÉNIO SEQUEIRA
Descritores:	OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL. INSOLVÊNCIA . EFEITOS. IMPOSSIBILIDADE DA LIDE.
Sumário:	Doutrina que dimana da decisão: 1. A declaração de insolvência de uma sociedade não implica a perda da sua personalidade jurídica e nem da sua capacidade judiciária, apenas ocorrendo uma substituição das pessoas a quem cabe a sua representação, que deixam de ser os seus administradores ou gerentes, para passar a ser o administrador da massa insolvente; 2. A declaração de insolvência tem por efeitos suspender os processos de execução fiscal e os de remeter para apensação a tal processo de insolvência , tendo em vista os créditos exequendos serem pagos pelo produto da venda dos bens da massa insolvente, ao lado dos demais, enquanto execução universal; 3. Tal suspensão das execuções fiscais não equivale à sua extinção, pelo que as oposições a elas deduzidas não podem ser extintas por impossibilidade superveniente da lide.

Suzana Tavares da Silva - FDUC

50

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
9249/08 4-6-2008 2.ª SECÇÃO ANTÓNIO CALBEAU OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO FISCAL OMISSÃO DE PRONÚNCIA PRESCRIÇÃO APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO FALÊNCIA RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO NULIDADE DE SENTENÇA
I - Não ocorre nulidade da sentença por omissão de pronúncia se o juiz não conheceu de questão invocada em articulado mandado desentranhar, ainda que de conhecimento possível, por ser oficioso, pois aquele só está obrigado a conhecer das questões que lhe sejam submetidas pelas partes e que se não mostrem prejudicadas pelo conhecimento e decisão dado a outras [artigos 660.º, n.º 2 e 668.º, n.º 1, alínea d)].
II - Para determinar se o prazo de prescrição aplicável é o do CPT ou o da LGT apenas há que atentar no que estabelece o artigo 297.º, n.º 1 do CC, de acordo com o qual a regra é a aplicação do novo prazo, a não ser que da aplicação do mesmo, ainda que mais curto, resulte um termo mais tardio do que o que resultaria da lei antiga.
III - Assim, se de acordo com o mecanismo do artigo 279.º, n.º 1 do CC a lei nova for a elegível há que aplicá-la sem mais, sendo certo que o novo prazo se conta apenas a partir da entrada em vigor dessa lei.
IV - Com a entrada em vigor da LGT, porém, a instauração da execução deixou de constituir facto interruptivo da prescrição, ao contrário do que estabelecia o n.º 3 do artigo 34.º do CPT, pelo que, no âmbito da vigência da LGT, só com a citação se interrompe a prescrição.
V - O não pagamento de crédito exequendo no processo de falência da devedora originária, a que a execução fiscal foi apensada para efeitos de reclamação daquele e, por isso, esteve suspensa até o processo de falência cessar, não determina a sua extinção, antes impondo a prossecução do processo executivo para cobrança da dívida contra os responsáveis subsidiários.

A norma do art.º 180.º, n.º 1 do CPPT, dispõe que os processos de execução fiscal serão sustados e outros que entretanto forem instaurados, e remetidos ao processo de insolvência (segundo a terminologia actual), tendo em vista a sua apensação e reclamação dos respectivos créditos, em tal execução universal, tendo em vista obter pagamento por tal massa insolvente, que os visam satisfazer – cfr. art.ºs 46.º e 47.º do mesmo CIRE – pelo que poderão, depois, não obtendo aqui pagamento nessa massa insolvente, prosseguir com vista a esse pagamento, mesmo contra a mesma insolvente nos casos contemplados no n.º 5 do mesmo art.º 180.º, para além de também puderem tais dívidas ser revertidas contra os responsáveis subsidiários, ao abrigo do disposto os art.ºs 18.º, n.º 3 da LGT e 153.º, n.º 2, alínea b) do CPPT, já que aquele n.º 1 do art.º 180.º deste Código, apenas se reporta ao executado falido (ora insolvente), contra o qual não poderão ser intentadas novas acções executivas ou prosseguirem as já instauradas, que não contra os responsáveis subsidiários pelo seu pagamento Cfr. neste sentido o acórdão do STA de 4-6-2008, recurso n.º 249/08.

Suzana Tavares da Silva - FDUC

51

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0326/11
Data do Acórdão:	07-09-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ISABEL MARQUES DA SILVA
Descritores:	EXECUÇÃO FISCAL EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE FALÊNCIA CRÉDITOS VENCIDOS APÓS DECLARAÇÃO DE FALÊNCIA BENS PENHORADOS
Sumário:	<p>I - A declaração de insolvência da sociedade executada não obsta à instauração da execução por créditos vencidos antes da declaração de insolvência, havendo, contudo, que, logo após a instauração, proceder à respectiva <i>sustação</i> em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT.</p> <p>II - A instauração da execução fiscal por créditos vencidos posteriormente à declaração de falência, como são os créditos exequendos, encontra expresso apoio legal no disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, preceito que há-de ser, contudo, interpretado razoavelmente, atenta a <i>unidade do sistema jurídico</i>, no sentido de que só será <i>viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência se forem penhorados bens não apreendidos naquele processo.</i></p>

Suzana Tavares da Silva - FDUC

52

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0182/16
Data do Acórdão:	31-03-2016
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ASCENSÃO LOPES
Descritores:	PLANO ESPECIAL DE REVITALIZAÇÃO ACORDO DE CREDORES GARANTIA
Sumário:	<p>I - O acordo prestado ao PER, depois de devidamente homologado judicialmente, encerra consequências jurídicas desde logo para os outorgantes que, no caso particular da Fazenda Pública, em tudo o que não tenha a ver com a indisponibilidade do direito ao seu crédito fiscal a vinculam.</p> <p>II - A matéria da garantia a prestar está, a nosso ver, fora do campo da indisponibilidade do direito e deve ter em consideração a situação concreta da requerente sempre na perspectiva do equilíbrio entre o objectivo da sua recuperação económica e da salvaguarda do interesse público em garantir a boa cobrança dos créditos fiscais.</p>

Suzana Tavares da Silva - FDUC

53

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	01087/14
Data do Acórdão:	15-04-2015
Tribunal:	PLENO DA SECÇÃO DO CT
Relator:	PEDRO DELGADO
Descritores:	RECURSO POR OPOSIÇÃO DE ACÓRDÃOS REQUISITOS INSOLVÊNCIA CRÉDITOS VENCIDOS APÓS DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA
Sumário:	<p>I - São requisitos dos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002.</p> <ul style="list-style-type: none"> - identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica; - que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica; - que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta; - a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas. <p>II - Se não se verifica divergência de soluções quanto à mesma questão de direito, deve o recurso ser julgado findo, por falta dos pressupostos do recurso de oposição de acórdãos, nos termos do disposto no nº 5 do art. 254º do Código de Procedimento e Processo Tributário.</p> <p>III - As obrigações tributárias vencem-se no termo do prazo legal para pagamento voluntário, à semelhança do que sucede com as obrigações jurídicas em geral, que só podem ser objecto de acção executiva quando sejam certas e exigíveis.</p> <p>IV - Razão por que as dívidas provenientes de coimas e de IVA em causa nos autos se venceram no momento em que o credor adquiriu o direito de exigir o pagamento ao devedor, momento que não pode deixar de referir-se ao termo final do prazo para o seu pagamento voluntário, ou seja 07.01.2013 e 31.12.2012, respectivamente, altura em que a sociedade executada já fora judicialmente declarada insolvente.</p>

Suzana Tavares da Silva - FDUC

54

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0493/15
Data do Acórdão:	14-05-2015
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ASCENSÃO LOPES
Descritores:	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA MORATÓRIA PAGAMENTO INSOLVÊNCIA
Sumário:	<p>I - A Administração Tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei.</p> <p>II - O processo especial de revitalização instituído pelos arts. 17º-A a 17º-I, aditados ao CIRE pela Lei nº 16/2012, de 20 de Abril, não autoriza a Administração Tributária a conceder qualquer moratória na cobrança das dívidas tributárias para além das já previstas na lei.</p>

Suzana Tavares da Silva - FDUC

55

Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	01199/13
Data do Acórdão:	17-12-2014
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ASCENSÃO LOPES
Descritores:	INSOLVÊNCIA PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO EXECUÇÃO FISCAL RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIO DESPACHO DE REVERSÃO
Sumário:	A sustação dos processos de execução fiscal que se verifica na sequência da declaração de falência/insolvência da devedora originária, comporta as exceções previstas nos n.ºs. 1 e 6 do art. 180.º do CPPT, não estando vedada a reversão das dívidas tributárias contra o responsável subsidiário (n.º 7 do art. 23.º da LGT), caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais, impondo-se, contudo, que a AT respeite os limites da excussão prévia impostos pelo n.º 2 do art. 23.º da LGT.

Suzana Tavares da Silva - FDUC 56

Vídeo da apresentação

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS
Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Insolvência e Contencioso Tributário Suzana Tavares da Silva, Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra: Centro de Estudos Judiciários - Sala de Vídeo Os créditos fiscais nos processos de insolvência 20.05.2016 15:30

FCT Faculdade de Ciências e Tecnologia FCCN Centro de Estudos Judiciários www.fccn.pt

→ https://educast.fccn.pt/vod/clips/17s8hjcydc/link_box

Título:

Insolvência e Contencioso Tributário

Ano de Publicação: 2017

ISBN: 978-989-9018-72-3

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt