



Escola de Ciências Sociais e Humanas

Departamento de Economia Política

O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA COMERCIAL

Edilmarina Rosario Barbara Andrade Vieira da Silva Gomes

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau

Mestre em Direito das Empresas

Orientador:

Professor António do Espírito Santo

ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Setembro de 2015

“Não to mandei eu? Esforça-te, e tem bom ânimo; não te atemorizes, nem te espantes; porque o Senhor teu Deus está contigo, por onde quer que andares.”

Josué 1.9

“ Ninguém escapa do sonho de voar, de ultrapassar os limites do espaço onde nasceu, de ver novos lugares e novas gentes, Mas saber em cada coisa, em cada pessoa, aquele algo que a define como especial, um objeto singular, um amigo é fundamental.”

Antoine de Saint-Exupéry

Agradeço,

A Deus por possibilitar todas as minhas aventuras;

A minha mãe Marina, meus filhos Paulo Miguel, Ana Luiza, Ana Paula e Rafinha pelo amor incondicional;

Ao Victor, meu amado esposo, pela cumplicidade de vida;

A minha família portuguesa pelo carinho de fazer-me sentir em casa;

Ao meu orientador, Professor Espirito Santo, verdadeiro mestre;

Aos demais professores e toda equipa do ISCTE, por serem especiais;

Aos colegas e amigos que tornaram-se irmãos;

E a Novo Tempo, companheira de todas as horas;

A todos vocês, que fizeram parte dessa história, agradeço esta ventura.

RESUMO

A existência do Estado, enquanto possibilitador da criação e organização da vida em sociedade, traz o ônus da imposição de contribuições compulsórias que garantam seu funcionamento. É neste contexto da necessidade de financiamento do Estado, para a consecução das suas atividades tanto da criação, como da manutenção do bem-estar social que surgem os impostos. Ao Estado conferimos o poder/dever de cobrá-los, ainda que submetidos a princípios institucionalmente constituídos, tais como, o da legalidade e igualdade. Esta delegação social tem na construção do Estado Democrático de Direito, sua maior expressão.

No escopo desse Estado organizado, está o desafio da conciliação e satisfação das múltiplas necessidades da sociedade. Ao Estado, é exigida uma administração capaz de interagir com a diversidade desses interesses sociais e económicos, isto requer, o entendimento da universalidade de seu papel.

O motivo da escolha do presente tema para dissertação do mestrado, está no questionamento, da dicotomia de interesse entre o Direito Tributário, na perspectiva da cobrança do crédito tributário no processo de insolvência comercial, e o Código de Insolvência e Recuperação de Empresa – CIRE.

Enquanto a cobrança do crédito tributário é consubstanciado na ortodoxia do princípio da indisponibilidade de seu crédito, os princípios do CIRE, buscam de forma prioritária o pagamento equitativo dos credores da insolvência, ou a recuperação e manutenção da atividade económica do insolvente, numa visão macro da manutenção da condição de sobrevivência da própria sociedade.

O estudo do crédito tributário em processo de insolvência comercial é o desafio desta dissertação, que se propõe a discorrer acerca dos efeitos da declaração de insolvência sobre os mesmos. Debruçamo-nos igualmente sobre o papel e responsabilidades do Administrador da insolvência no trato desses créditos, e de forma mais reflexiva sobre o paradigma da indisponibilidade do crédito tributário, que sob a tutela do princípio da legitimidade e igualdade, busca sobrepor seu voraz objetivo arrecadador, aos reais interesses do Estado, enquanto responsável pela sociedade como um todo.

Palavras-chave: Tributo; Crédito Tributário; Insolvência

ABSTRACT

The existence of the state as enabler of the creation and organization of life in society brings the liability of imposing compulsory contributions to ensure its operation. It is in this context of the need for State funding that taxes are required, in order to achieve the success of its activities, both in the creation as in the maintenance of the social well-being. To the State is granted the power/duty to collect them, although submitted to constitutionally established principles such as legality and equality. This responsibility has its highest expression in the raising of the Democratic State of Law.

In the scope of this organized state, there is the challenge of conciliation and fulfillment of the multiple needs of society. It is demanded to the State an administration able to interact with the diversity of these social and economic interests; this requires the understanding of the universality of its role.

The reason for choosing this theme for the master's thesis is in the questioning of the dichotomy of interest between the Tax Law, from the perspective of the charging of the tax credit in commercial insolvency proceedings and the Code of Insolvency and Corporate Recovery - CIRE.

Whereas the recovery of the tax credit is embodied in the orthodoxy of the principle of availability of credit, the principles of CIRE seek as a priority the fair payment of creditors or the recovery and maintenance of the economic activity of the insolvent, under a macro point of view the maintaining survival condition of society itself.

The study of the tax credit on commercial insolvency process is the challenge of this dissertation, which aims to think about the effects of the declaration of insolvency. We are also going to look upon the role and responsibilities of the insolvency administrator **when** handling these credits, and in a more reflective way we are also going to discuss the paradigm of the non-availability of tax credit which under the guidance of the principles of legality and equality seeks to override its voracious collector goal to the real interests of the state while responsible for society as a whole.

Key-words: Tribute; Tax Credit; Insolvency

Índice

RESUMO	ii
ABSTRACT	iii
GLOSSÁRIO DE SIGLAS	vi
INTRODUÇÃO	1
CAPITULO I – O ESTADO E O PODER/DEVER DE TRIBUTAR	3
1.1 Tributo e Imposto	4
1.2 O princípio da legalidade tributária	4
1.3 A relação jurídica tributária	5
1.4 Princípio geral da indisponibilidade do crédito tributário	6
CAPITULO II – O CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO CRÉDITO INDISPONÍVEL NO PROCESSO DE INSOLVENCIA	8
CAPÍTULO III – O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA	12
3.1 O Processo de Insolvência	12
3.2 A legitimidade do Poder Público em requerer a Insolvência e seus efeitos sobre os processos de execução fiscal e demais créditos tributários.	13
3.3 Citação de Credores, reconhecimento dos Créditos e Assembleia de Credores	14
3.4 Classificação dos Créditos Tributários na Insolvência	15
3.5 Graduação dos Créditos Tributários	18
3.6 Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência	19
3.6.1. Obrigações fiscais com a manutenção das atividades do Insolvente	21
3.6.2. Obrigações fiscais que subsistem na liquidação da massa insolvente	22
3.7. Efeito da declaração de Insolvência sobre as Execuções Fiscais Tributárias	26
3.8 As Garantias dos Créditos Tributários	29
3.8.1 A extinção de Privilégios Creditórios	29
3.8.2 Prescrição e Caducidade do crédito tributário	30
3.9 Os Benefícios Fiscais do Insolvente	31
3.9.1 IRS e IRC	32
3.9.2 Imposto do Selo	32

3.9.3 IMT.....	33
3.10 Tratamento Fiscal sobre os Créditos Incobráveis na Insolvência.....	33
CAPÍTULO IV – RESPONSABILIDADE E OBRIGAÇÕES DO ADMINISTRADOR DE INSOLVÊNCIA SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	36
CAPÍTULO V - REVERSÃO FISCAL EM PROCESSO DE INSOLVÊNCIA.....	58
CONCLUSÃO	68
BIBLIOGRAFIA.....	72

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

al. - alínea

art. - artigo

AT – Administração Tributária

C.C - Código Civil

CCom – Código Comercial

CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

CPEREF – Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC Código das Sociedades Comerciais

CTN – Código Tributário Nacional

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

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

IRC – Código de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

IRS – Código de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

IS – Imposto do Selo

IVA – Código do Imposto sobre Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

MP - Ministério Público

STF - Supremo Tribunal Federal

TOC – Técnico Oficial de Contas

INTRODUÇÃO

A proliferação de situação de insolvência, fruto da impossibilidade de gestão positiva dos ativos, do estabelecimento comercial em meio a uma grave crise econômica, fez chegar aos tribunais portugueses, inúmeros processos de insolvência. Constatada a situação de iminente ou real incapacidade de pagamento de seus créditos, outro caminho não há, senão a declaração do estado de insolvência, e o início de um processo, que culmine com a liquidação da empresa, ou em melhor sorte, sua recuperação e manutenção.

Neste contexto, no âmbito do desenvolvimento de um processo de insolvência, urge a discussão sobre a diferença de interesses presente na relação jurídica, que confronta as normas tributárias consagradas na LGT, e as normas do CIRE. Ao apresentar este conflito, consubstanciado entre o princípio legal de proteção jurídica do crédito tributário – indisponibilidade do crédito tributário, e o interesse oposto, explícito no objetivo geral do processo de insolvência, qual seja, a liquidação com ressarcimento proporcional e igualitário de todos os credores do insolvente, ou em melhor decisão, a criação e sucesso de um plano de recuperação e manutenção da atividade da empresa insolvente, para o qual, a flexibilização do pagamento do crédito tributário, muitas vezes seria imprescindível.

A abordagem da posição do crédito tributário no processo de insolvência português, sua indisponibilidade, e conflito de interesses, entre os princípios emanados do Código de Insolvência e Recuperação de Empresa, CIRE e a Lei Geral Tributária LGT, nos conduziu a reflexão do verdadeiro papel e posicionamento do Direito Tributário no contexto maior das garantias constitucionais, em que o direito tributário não é direito absoluto e sobreposto aos demais direitos (Joaquim Freitas da Rocha, 2014) também elementos, da criação e manutenção de um estado de bem-estar social.

A posição e tratamento dispensado ao crédito tributário, que muitas vezes representa o maior montante em dívida, por parte do devedor, seus efeitos sobre os processos de execução fiscal em curso, ou os que venham a ser postulados no curso do processo de insolvência, os sujeitos do processo, a classificação, graduação, obrigações fiscais, créditos, garantias, e benefícios fiscais, são elementos que podem vir a direcionar, o destino da empresa insolvente.

O Administrador da insolvência, sua escolha, atribuições, responsabilidades específicas para com os créditos tributários, assim como o estudo sobre a Reversão Fiscal sobre este administrador, na perspectiva de avaliar sua legalidade, suscitaram análise crítica sobre os

procedimentos administrativos e judiciais deste processo, no âmbito de uma execução fiscal suspensa.

CAPITULO I – O ESTADO E O PODER/DEVER DE TRIBUTAR

O Estado, constituído com o fim de atender o bem comum de uma sociedade organizada e como organizador máximo de sua soberania, tem de dispor do aparelhamento indispensável e capaz de garantir à consecução de seu objetivo de criar uma sociedade economicamente sólida e confiável. Visando atender os interesses dessa sociedade buscar meios, para cumprir seus fins. Um dos aspetos da soberania deste Estado, é o seu poder de penetrar no patrimônio dos particulares, exigindo-lhes as contribuições de que necessita, desde que legalmente previstas, para ser capaz de financiar, e sustentar sua existência e propósitos.

No dizer do Prof. Ricardo Lobo Torres (2005) “A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”¹

No tocante às limitações ao poder de tributar e de exigir seus créditos, a Constituição do Estado de Direito, busca estabelecer os princípios e normas limitadoras ao Estado, representado por seus entes políticos, que têm o dever de observá-las no exercício de suas funções, e em particular, em sua competência tributária. Na constituição da República Portuguesa, nos termos dos artigos 103.º/1, os impostos visam «a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas» Também o artigo 5.º da Lei Geral Tributária, corrobora com o princípio constitucional ao expressar que a tributação «promove a justiça social, a igualdade de oportunidade e as necessárias correções de desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento»

Nos termos do 103.º/2 e 3 «os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes» «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.» Assim o estabelecimento de um tributo é realizado mediante lei, sua fiscalização e arrecadação é atividade administrativa vinculada. A própria instituição do tributo tem que ser feito nos termos da Constituição, a qual é fonte dos princípios que encerram o mesmo.

1 TORRES, Ricardo Lobo – Curso de Direito Financeiro Tributário, 12ª edição, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, pg. 64

1.1 Tributo e Imposto

Podemos conceituar tributo como conjunto de obrigações tributárias que formam a receita do Estado, assim o imposto e demais contribuições financeiras são espécie de tributo. AMÉRICO BRÁS CARLOS (2014) define o imposto como prestação resultante da obrigação jurídica, imposta a sociedade para financiar as atividades do Estado.

Para SUZANA TAVARES DA SILVA (2013) o imposto é criado por lei, constituído uma prestação, de conteúdo típico de uma relação jurídica de natureza obrigacional de fonte legal. A prestação do imposto caracteriza-se por ser pecuniária, em dinheiro, ser unilateral, o que significa que seu pagamento, não tem como corresponsivo qualquer contraprestação específica por parte das entidades públicas, que procedem à sua liquidação definitiva, ser coativa, o que quer dizer que, não só a obrigação resulta de forma automática, do preenchimento do fato tributário, como ainda que, depois de tornada certa e líquida por procedimento regulado culmina em ato dotado de força executiva.

Estabelecida a significação do imposto, como sendo espécie de tributo, com especificação, destinação e ordenamento, previstos no Estado português, nos termos dos artigos 103.º e 104.º da CRP, artigo 5.º e 8.º da LGT e demais legislação decorrente, cabe ressaltar que o poder/dever soberano do Estado em tributar é ao mesmo tempo limitado e garantido por princípios que ensejam de forma legal estabelecer seus parâmetros e limites, ao tempo que, também fortalece-o. O princípio da legalidade, a relação jurídica tributária, e a indisponibilidade do crédito tributário, cumprem este propósito.

1.2 O princípio da legalidade tributária

Historicamente o princípio da legalidade remonta ao século XIII, e tem na *Magna Carta Libertatum*,² que limitava o poder do soberano, em lançar tributo sobre o povo, ao consentimento do conselho geral do reino. Nas palavras do professor AMÉRICO BRÁS CARLOS (2014) «uma regra fundamental em matéria de impostos emanou daqueles documentos e manteve-se até os nossos dias. É a regra “no *taxation* without representation”. Por isto se diz que o princípio da legalidade assenta na ideia de *autotributação* ou *consentimento da tributação*.»

² Magna Carta, um documento que foi assinado há precisamente 800 anos, a 15 de junho de 1215, e que impôs limitações do poder monárquico na Inglaterra do século XIII.

Hoje cabe a Assembleia da República Portuguesa, enquanto representante de seus cidadãos, nos termos do artigo 147.º da CRP, dar a autorização devida a criação e/ou alteração dos impostos.

Este princípio expresso no artigo 103.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) tem caráter proibitivo a criação ou alteração de tributo sem lei que o estabeleça. A legalidade tem duas vertentes: o da antecedência da lei e o da reserva da lei. Por antecedência da lei, é entendido que só se pode agir validamente em subordinação à lei anteriormente aprovado e posta em vigor.

Esta reserva de lei, ganha particular relevo no campo do Direito Fiscal, porquanto os impostos só podem ser criados e estruturados por lei. E trata-se de uma reserva de lei em sentido formal, posto que a lei criadora dos impostos, deve provir de um órgão com competência legislativa normal (artigos. 103º, 165º/1-CRP).

Cabe ao artigo 8.º da Lei Geral Tributária, a especificação de sua abrangência. Todavia o princípio da legalidade não pode ser levado ao extremo, sob pena de total impraticabilidade. O seu objetivo é, somente, que os elementos essenciais sejam definidos por lei. Daí ser necessário conjugar com o princípio da praticabilidade, de modo a que administração fiscal goze de alguma discricionariedade ao nível da luta contra a evasão fiscal.³

1.3 A relação jurídica tributária

A relação jurídica tributária é definida pelo vínculo estabelecido entre o Estado, como sujeito ativo, e o contribuinte ou responsável, como sujeito passivo. Tem por fundamento o conjunto de deveres e direitos, que se estabelecem entre a Administração, e administrado sem que tenham um conteúdo patrimonial de contrapartida entre as partes.

Esta relação engloba tanto a relação obrigacional – crédito ou dívida – do ente público, com o contribuinte, como também todo o conjunto de poderes – ou poderes-deveres – da Administração em matéria de aplicação dos tributos, assim como as correspondentes situações jurídicas subjetivas passivas, a que o exercício de tais poderes faz gerar. Isto é, a relação jurídico-fiscal inclui na sua estrutura quer o núcleo central das relações fiscais, composto pela

3 Princípio da legalidade (Direito Tributário).Direito e leis. Disponível em [http://www.direitoeleis.com.br/Princípio de legalidade \(Direito Tributário\)](http://www.direitoeleis.com.br/Princípio de legalidade (Direito Tributário)) Acesso em 04 de setembro de 2015.

obrigação tributária, quer todo o conjunto de poderes e deveres ou deveres e poderes, dependendo do sujeito em causa, que a compõe.⁴

No entendimento de SUZANA TAVARES DA SILVA (2013) esta relação é marcada pela imposição /obrigação que o Estado impõe sobre seus membros com objetivo de garantir liquidez para realização das tarefas de interesse geral. Se anteriormente essa relação jurídica entre o Estado e o contribuinte tinha como uma de suas bases o critério de titularidade dos direitos de participação política, em especial o de nacionalidade, que traduz-se no exercício do direito de representação legal, na atualidade tal relação é fragilizada na medida que alguns sujeitos passivos – contribuintes não nacionais, estão obrigados tributariamente ainda que privados da representação política, uma vez que o poder da AT, é exercido sobre todos, e todas as atividades, a que possa ser atribuído(a) o pagamento de impostos.

Nos termos do artigo 35.º da LGT, o objeto principal desta relação, é a satisfação da dívida tributária, (art.º 397.º do Código Civil), que ainda traz como obrigações acessórias, ao contribuinte, a apresentação de declarações, exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, assim como a prestação de informações – que facilitem o apuramento da obrigação de pagar o imposto.

Esta relação Estado-Contribuinte ainda pode ser triangulada pela previsão legal da existência do responsável tributário, existindo entre estes, uma relação de solidariedade, ainda que subsidiária em relação ao devedor original. Nos casos das pessoas coletivas ou equiparadas, sempre que o patrimônio da empresa não cumpra ou possa cumprir, com as obrigações fiscais, respondem subsidiariamente seus administradores, diretores, gerentes, órgãos de fiscalização, técnicos oficiais de contas e outros, cada um na medida de sua responsabilidade. Também prevista nesta relação, as garantias, isenções, benefícios, prescrições e caducidade das obrigações e demais especificidades tributárias.

1.4 Princípio geral da indisponibilidade do crédito tributário

A irrenunciabilidade e indisponibilidade do crédito tributário, tem como base outros dois princípios: o da legalidade, e o da igualdade, consubstanciados nos termos do artigo 30.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária que determina “o crédito tributário é indisponível, só podendo

⁴ Serrano, Magali. Reflexões sobre a relação jurídica de direito tributário e a atividade de lançamento. Disponível em [http://www.direitoeleis.com.br/Princípio da legalidade \(Direito Tributário\)](http://www.direitoeleis.com.br/Princípio da legalidade (Direito Tributário)) Acesso em 4 de setembro de 2015.

fixar-se nas condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária” Estes princípios proíbem que o Estado possa renunciar ou transacione o crédito tributário em situação particular e não advinda de lei que abrigue os direitos de todos os sujeitos passivos, os contribuintes.

Daí decorre a impossibilidade da transação ou extinção do crédito tributário, a não ser que preenchidos os termos legais previstos. Também os artigos 103.º e 165.º da CRP ao estabelecer que os impostos só podem ser criados por lei, sendo todos os contribuintes obrigados ao pagamento, reiteram sua indisponibilidade no plano individual, posto que, impossível sua transação para concessão de benefícios individuais, que não abranjam toda sociedade. A obrigação nasce de lei e somente mediante lei pode ser transacionada.

Em lógica formal se os impostos são criados por lei pública, que visam o bem comum, somente mediante lei é possível criar critérios de sua disposição, critérios afetos a todos os contribuintes «Em todos os demais casos, não pode o órgão do poder público, qualquer que ele seja, dispensar ou renunciar os créditos tributários que resultem da lei.»

« ... para que o crédito tributário possa ser reduzido ou extinto, ainda que por iniciativa da própria administração fiscal, é necessário que essa operação esteja especialmente prevista na lei que a mesma seja efetuada seguindo procedimento previsto...» Para o professor DIOGO LEITE CAMPOS “A lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa-fé e da indisponibilidade do crédito tributário”⁵

Concluimos que na visão única do Direito Tributário, a indisponibilidade do crédito tributário, justifica-se e está intimamente ligada a conceção do Estado como garante do bem-estar da sociedade por ele gerida, e na necessidade de manutenção de receitas capazes de suprir suas necessidades de financiamento de suas obrigações, para com a sociedade. A receita tributária pertence a todos, e somente em nome de todos deve ser gerida, devendo o Estado criar meios de proteção e defesa desse interesse.

⁵ CAMPOS, Diogo Leite, e outros, Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, p. 127 e 217

CAPITULO II – O CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO CRÉDITO INDISPONÍVEL NO PROCESSO DE INSOLVENCIA.

O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. «Mas a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado» 6

Sendo a relação tributária, relação sujeita a normas, pode ocorrer conflito entre princípios legais de proteção jurídica, de interesses opostos, tal como sucede, entre o CIRE, e a LGT e CPPT, em que se opõem, os ditames do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, inicialmente amparado nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 36.º da LGT, que prevê proibição de mudanças nos termos da relação tributária por vontade das partes e no artigo 37.º, n.º 2 da LGT, com previsão da indisponibilidade dos créditos tributários nos contratos fiscais, assim como o n.º 3 do artigo 85.º do CPPT, que prevê inclusive, a responsabilidade subsidiária do responsável pela indevida concessão, e, o princípio geral da universalidade do processo de insolvência, expresso no artigo 1.º do CIRE, com vistas de que havendo possibilidades de recuperação da empresa insolvente, para tanto, seus credores, devem flexibilizar a cobrança/pagamento de seus créditos, visando a possível recuperação do insolvente, em vez de sua liquidação, que gera efeitos negativos, tanto no âmbito da finalização de postos de trabalho e do aumento do desequilíbrio económico da sociedade.

Entretanto o n.º2 do artigo 30.º da LGT que dispõe “ o crédito tributário é indisponível, não podendo fixar-se condições para sua redução ou extinção, em respeito ao princípio da igualdade e da legalidade tributária” A edição do n.º3 (Lei n.º55-A/2010, 31 de dezembro) do mesmo artigo 30.º, diz: “o disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial”, esta disposição tem o cordão de por fim a pretensão do CIRE, já que lei especial, portanto submissa ao Decreto-Lei.

Sobre o disposto n.º3 do artigo 30.º da LGT, cabe uma reflexão crítica sobre os fundamentos comumente apresentado para justificar a posição da indisponibilidade do crédito tributário, frente a proposta de flexibilização presente no CIRE, quanto a estes créditos no processo de insolvência.

Os princípios da igualdade e da legalidade tributária, evocados como limitadores da possibilidade de disposição do crédito tributário, busca e justifica-se pelo entendimento do

6 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.45.

dever do Estado de «procurar alcançar um tratamento igualitário e uniforme para todos os contribuintes, na exigência, modificação ou extinção das suas obrigações tributárias. Na verdade, a justificação para a existência deste princípio não se prende apenas com a mera necessidade de o Estado se autofinanciar, mas também com a proteção dos interesses e direitos constitucionalmente consagrados dos cidadãos.»⁷

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014) explica que o entendimento corrente dos órgãos administrativo, é que um plano de recuperação aprovado no seio de um processo de insolvência, não poderá colocar em causa o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, não se pode aprovar medidas que reduzam ou extingam créditos tributários, juntamente com a redução ou extinção de créditos comerciais ou laborais. Os representantes do Estado, não têm poderes para negociar tais créditos, sem terem amparo legal que o justifique. Consequentemente a AT funciona como força de bloqueio que obstaculiza muitas vezes, a implementação de um plano de recuperação do insolvente.

Este posicionamento inflexivo, fere as diretrizes acordadas entre Portugal, a Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional no âmbito da assinatura do Memorando de entendimento sobre condicionalidades de política económica, especificadamente no em seu ponto 2.19. como refere MARIA DO ROSARIO EPIFÂNIO (2013)⁸. Salienta a professora que os compromissos com a reestruturação da dívida, através da disposição da Administração Tributária e da Segurança Social em criar uma multiplicidade de instrumentos de reestruturação assentes em critérios claramente determinados, deixa de ocorrer frente a ortodoxia legal do princípio da indisponibilidade do imposto, diante da necessidade de reestruturar empresas, garantir a continuidade de postos de trabalho, manter o equilíbrio socioeconómico do país.

Manter-se nesta posição legalista formal, é confrontar-se com os interesses comuns, comungados nas declarações de intenção firmadas, entre membros da UE, no sentido de estabelecerem procedimentos similares, no trato de questões económicas, pois caberia, com base no memorando, a legislação fiscal portuguesa, prever situações excecionais, em que o perdão ou redução de dívidas tributárias pudesse acontecer nos processos de insolvência, já que a inflexibilidade das leis tributárias neste ponto (confirmada pelo aditamento do n.º 3 do artigo 30.º da LGT que reiterou a indisponibilidade do crédito tributário), além de poder

7 VEIGA, Sara Luiz da Silva. O crédito tributário no Processo de Insolvência. Tese de Mestrado Universidade do Minho.

8 EPIFÂNIO, Maria do Rosário, Manual de Direito da Insolvência, Manual de direito da insolvência. 5ª Edição. Coimbra: Almedina, 2013, p. 312.

impedir a recuperação da empresa, poderá ser prejudicial aos seus próprios interesses creditícios. A possível flexibilização da legislação fiscal neste sentido, desobrigava o juiz do processo insolvência, de continuar a recusar a homologação dos planos de recuperação de empresa insolvente que, de algum modo, “violem” os princípios da legalidade e igualdade, transcritos na indisponibilidade tributária,

Podemos dizer que a Administração tributária, tem tido uma atuação pouco alargada, quando acredita ser apenas, a arrecadação seu papel primordial enquanto gestora dos interesses público, como se não fizesse parte de seu papel, todos os âmbitos do Ordenamento Constitucional, de proteção aos bens comuns da sociedade, que não se restringem apenas aos ditames do Direito tributário. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014) diz: “..., um bloqueio continuado da AT poderá colocar em crise a aplicabilidade de todo um segmento normativo constante do CIRE e dedicado ao plano de insolvência, o que por si só, poderá colidir com os princípios da unidade do Ordenamento e da aproveitabilidade das normas jurídicas – em termos práticos, tratar-se-ia de uma revogação informal de todo esse segmento.”

Conquanto o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, calcado nos pilares da legalidade e igualdade, seja princípio, que deva ser observado, não constituem de forma alguma, princípio absoluto, acima de todos os outros, constitucionalmente garantidos com vistas ao desenvolvimento da sociedade, e promoção do bem-estar coletivo, o que envolve a dimensão econômica e social, muitas vezes aviltada pela ortodoxia fiscal, em sua formatação meramente arrecadadora.

Fica o questionamento do professor JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (2014), levanta-se a questão de saber, se a AT não estará a adotar uma conduta juridicamente inapropriada – inconstitucional e ilegal – quando, em sede de processo de insolvência *latu senso*, é chamada (seja por via do Ministério público, seja por via de “mandatário especial” para o efeito) e, se nega a dar o seu assentimento a um acordo de recuperação no âmbito do qual, todos os restantes credores abdicam de parcelas de pretensão, e consentem livremente na restrição das suas posições jurídicas, diante da possibilidade de reerguimento de um estabelecimento comercial em crise. Sabendo-se que, uma empresa recuperada, contribui para o equilíbrio económico da sociedade.

Em particular, quanto aos créditos não privilegiados, artigo 97.º do CIRE, compartilho com a ideia de que cabe uma flexibilização dos princípios tributários, que se impõe face a obrigatoriedade de se ter uma visão mais ampla, do que seja, ser parte de um todo constitucionalmente construído, que tem por objetivo maior, a proteção de vários bens jurídicos, que muitas vezes confrontam-se, mas igualmente devem ser protegidos.

Fica o desafio de muito mais do que blindar os créditos tributários, criar, embasados nos reais princípios da legalidade e igualdade, meios de equacionar os interesses aparentemente opostos, entre a LGT e o CIRE, e estabelecer meios legais, que assegurem a proteção do desenvolvimento socio – económico em todas as suas diversas vertentes, e realmente voltados para o compromisso e dever do Estado, para com a sociedade.

CAPÍTULO III – O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

3.1 O Processo de Insolvência

Postulado como “processo de execução universal” a insolvência têm seu processo e procedimento definido no Código de Insolvência e Recuperação de Empresa⁹ que o caracteriza, como processo de execução abrangente sobre a totalidade dos bens do devedor, visando a reunião de todos os seus créditos e patrimônio, para satisfazer a liquidação de suas dívidas. O processo de insolvência pode ser dividido em dois momentos claramente definidos: antes da declaração da insolvência, que pode ter seu início com um pedido voluntário do devedor (art.º 19 CIRE), caso que será considerada confessada e declarada em nos três dias úteis subsequentes ao pedido, ou requerida por terceiros, (art.º 25º n.º1CIRE), existindo o direito a contraditório (art.º30 do CIRE).

Com a publicação da declaração de insolvência, inauguramos o segundo momento, com desencadeará vários efeitos, para o devedor, e terceiros que com ele tenham algum grau de envolvimento. Entre estes efeitos, estão a nomeação do administrador da insolvência, que passará a gerir os negócios do devedor, o enquadramento da própria declaração, se, de caráter limitado ou pleno, e, sendo pleno, com identificação e reconhecimento dos créditos (art.º 128 e seguintes. CIRE).

Insolvência de caráter limitado (art.º 39º, n.º1 CIRE) declarada a partir da conclusão pelo juiz, que o património do devedor é insuficiente para liquidação dos débitos, sempre que o montante levantado for inferior a €5.000, (cinco mil euros), conforme o n.º 5º do mesmo artigo. Neste caso o Administrador da insolvência, pode elaborar o parecer de qualificação, atendendo os art.º 39º n.º7 c e 188º n.º 2 do CIRE, ficando neste ponto restringida sua atividade.

Neste contexto, a liquidação da sociedade é feita na Conservatória de Registo Comercial competente, conforme o art.º234º,n.º4 do CIRE e do art.º 15.º,n.º5, al.ª do Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e de Liquidação de Entidades Comerciais.

A Insolvência de caráter pleno, nos termos do art.º36.º do CIRE, requer que o juiz decrete a imediata entrega ao Administrador da Insolvência, dos elementos contabilísticos do insolvente, a totalidade de seus bens, mesmo os arrestados, penhorados, apreendidos ou

⁹ Código de Insolvência e Recuperação de Empresas – Decreto -Lei n.º53/2004, de 18 de março.

detidos, (81.º e 89.º do CIRE), designando ou não, a assembleia de credores que deve deliberar sobre o encerramento ou manutenção da atividade do estabelecimento (art.º 156.º CIRE). Dando início os demais procedimentos inerentes ao processo, dos quais, nos ateremos aos respeitantes, ao posicionamento do crédito tributário neste processo.

Iniciemos pela citação da Autoridade Tributária. Por previsão legal, nos termos do artigo 20.º CIRE deve a AT, quando existam créditos tributários, ser citada, nos termos do n.º 5 do artigo 37.º CIRE, para tomar conhecimento da declaração de insolvência, devendo reclamar seus créditos e exercer os demais direitos que a lei lhe confere.

Não existe previsão legal de quem cabe citar a Administração AT e os demais credores públicos, conforme referido n.º 5 do artigo 37.º do CIRE. Veja-se porém o n.º 1 do artigo 181.º do CPPT, de onde resulta que a responsabilidade seja do Administrador de Insolvência, uma vez que a ele, são transferidos diversas obrigações num contexto de *desajuização* do processo de insolvência. Entretanto na prática, quem tem procedido a citação da AT é o Tribunal, a requerimento dos Administradores de Insolvência, sob tutela do disposto no artigo 181.º do CPPT que trata da citação da AT no processo de insolvência, que apenas manda aplicar aos processos de insolvência os n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 80.º desse Código e não o seu n.º 1.

Mas se a AT não for citada, tal falta será sanada pela citação, do Ministério Público (do n.º 2 do artigo 37.º do CIRE) que, sendo representante do interesse público, deverá verificar a existência de créditos fiscais reclamáveis, ou pela obrigação de o Administrador de Insolvência, nos termos do n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, de viabilizar à citação pessoal dos chefes de serviços da área do domicílio fiscal do insolvente ou onde tenha bens ou onde exista qualquer estabelecimento comercial ou industrial de sua propriedade.

3.2 A legitimidade do Poder Público em requerer a Insolvência e seus efeitos sobre os processos de execução fiscal e demais créditos tributários.

Nos termos do artigo 20.º n.º 1 do CIRE, a Insolvência poderá ser requerida pelo próprio devedor ou por qualquer credor, independente da natureza de seus créditos. Nestes termos, e conforme o artigo 3.º n.º 1 do Estatuto do Ministério Público, este, na defesa dos interesses do Estado a ele confiados, é legitimado para requerer a insolvência. Também a AT possui essa legitimidade, para, requerer a insolvência dos seus devedores, em situação de incumprimento

de diversas obrigações tributárias, num período superior a seis meses nos termos artigo 20.º, n.º 1, al. g do CIRE.

A AT que em sede de execução fiscal, não pode requerer a insolvência (art.º182 do CPPT) é representada para o feito, pelo Ministério Público nos termos no n.º 2 do artigo 182.º do CPPT, e também ser representada por mandatários especiais ou comuns, nos termos do artigo 13.º do CIRE.

Coloca-se aqui a questão de saber se o Ministério Público, quando lhe é comunicada pelo órgão de execução fiscal da inexistência ou fundada insuficiência de bens do devedor, passíveis de penhora para pagamento da dívida tributária e acrescido, está ou não, obrigado a requerer a insolvência deste devedor, uma vez que no contexto maior de suas funções, existe o dever de zelar pelos interesses do Estado.

3.3 Citação de Credores, reconhecimento dos Créditos e Assembleia de Credores

Os artigos 47.º n.º1, 129.º estabelecem as responsabilidades do Administrador da insolvência sobre a apresentação na secretaria do tribunal de listas provisórias e definitivas respetivamente dos créditos, reconhecidos e não reconhecidos, que serão base para sentença de graduação de créditos nos termos dos artigos 130.º n.º3 e 140.º do CIRE, caso haja ou não impugnação.

Por exigência do 181.º do CPPT, o administrador da Insolvência deverá requerer a citação da AT no prazo de 10 dias a contar da notificação da insolvência, assim como, dos demais agentes previstos no artigo. Essa obrigação para com a AT, é reafirmada no artigo 80.º n.º 1 do CPPT que prevê prazo de 15 dias para remessa da certidão das dívidas do insolvente à Fazenda Pública, conforme disposto no n.ºs 2,3 e 4 do artigo 80.º

Apesar do CPPT prevê o prazo de 15 dia, pelo artigo 36.º alínea j do CIRE, determina prazo de 30 dias para reclamação dos créditos. Se mantido o disposto no CPPT, a AT terá prazo menor do que os demais credores, o que será sanado pelo entendimento do n.º 1 do artigo 80.º do mesmo código, que prevê por exceção, a possibilidade de existindo casos expressos em lei, neste caso, o CIRE, pode ai ser enquadrado, prevalecendo sobre o disposto no artigo do CPPT. Assim, a AT passa a gozar de prazo de 30 dias como os demais credores, não obstante o envio de certidão pura e simples, não substitua a reclamação.

Uma nova controvérsia se impõe da articulação do CIRE quanto a citação da AT, em relação a seus créditos, e o disposto no art.º 181.º do CPPT, em que existe a obrigação da citação da AT em todos os casos, existindo ou não créditos tributários, do devedor insolvente, e o entendimento do CIRE que apenas impõe tal obrigação se forem conhecidas, à data da declaração de insolvência, tais dívidas. Inexistindo conciliação entre o CIRE e a legislação tributária, e como uma medida preventiva da defesa dos interesses do Estado, a aplicação do artigo 181.º do CPPT prevalece.

Com a publicação da sentença de declaração da insolvência, deve o Estado enquanto credor, e através do Ministério Público, reclamar a verificação de seus créditos, mediante requerimento ao Administrador da Insolvência, tudo nos termos do n.º1 do artigo 128.º do CIRE. Após verificação de todos os créditos, pode haver, ou não, impugnação dos mesmos, o que acarretaria pronunciamento do juiz, nos termos aplicáveis a cada situação, conforme o artigo do 136.º do CIRE. A partir da verificação dos créditos pelo juiz, resolvidas as questões de impugnações existentes, a sentença, tem valor de graduação dos créditos, para efeito de pagamento.

Convocada a Assembleia de Credores (art.º72 n.ºs 1e 2 e 156.º CIRE), inicialmente pelo juiz, para apreciação do relatório de Insolvência no prazo máximo de 60 dias (art.36.n.º1 CIRE), podendo entretanto, ser convocada pelo Administrador da insolvência, pela comissão de credores, ou de um credor ou grupo de credores detentores de créditos que representem pelo menos um quinto dos créditos não subordinados. A assembleia em qualquer dos casos deverá ser presidida pelo juiz (art.º75 n.º1 CIRE), e tem a função de decidir o destino do insolvente, se, far-se-á sua liquidação e pagamento dos credores conforme graduação dos créditos, ou se, aprova um plano de recuperação da empresa. Entretanto, com a alteração feita pela Lei n.º16/2012, de 20 de Abril, nem a assembleia de credores para apreciação do relatório, nem a assembleia de credores para discutir e votar a proposta de plano de insolvência, são obrigatórias, podendo não se realizar.

3.4 Classificação dos Créditos Tributários na Insolvência

Com a declaração da insolvência e a consequente apresentação e verificação de todos os créditos devidos, distinguindo dois troncos principais: créditos da massa insolvente,

fartamente elencados no artigo 51.º do CIRE, e créditos da insolvência nos termos do artigo art.º47.n.º4) do mesmo código, estes divididos em classes:¹⁰

- a) «Garantidos» e «privilegiados» os créditos que beneficiem, respetivamente, de garantias reais, incluindo os privilégios creditórios da massa insolvente, até o montante correspondente ao valor dos bens objetos das garantias ou dos privilégios gerais, tendo em conta as eventuais onerações prevalecentes;
- b) «Subordinados» os créditos enumerados no artigo 48.^{º11} exceto quando beneficiem de privilégios creditórios, gerais ou especiais, ou de hipotecas legais, que não extingam por efeito da declaração de insolvência;
- c) «Comuns» os demais créditos.

Especificamente sobre os créditos tributários, estes, têm seu vencimento a partir do fim do prazo de seu pagamento voluntário, fixados nos códigos de cada imposto. Inexistindo prazos definidos, este será de 30 dias, após a notificação para pagamento. (art.85º n.ºs 1 e 2 do CPPT). São créditos tributários sobre a insolvência, as obrigações tributárias, com fundamentos existentes antes da declaração de insolvência, bem como, os créditos que forem liquidados depois de proferida a sentença. Também assim considerados, os impostos que estejam a ser pagos em prestações, em cumprimento do artigo 42.ºn.º1 da LGT e artigos 196.º e seguintes do CPPT¹²

Os créditos tributários poderão ser graduados de forma diversa em conformidade com o imposto. Assim, poderemos ter o Imposto do Selo, e o IMT gozando de privilégio mobiliário

10 Revista n.º 5036/10.OTBBRG-J.S1-7.^a Seção, relator Távora Victor Granja da Fonseca 31-05-2012 I- Tendo a Lei n.º 55.º - A/2010, de 31-12, determinando expressamente a aplicação do n.º3 do art.º30.º da LGT aos processos de insolvência pendentes e com planos não homologados, é por demais evidente que não podem os tribunais deixar de aplicar o n.º4 do art.º47 do CIRE limita-se à mera enunciação das categorias de créditos relevantes sem enumerar uma ordem de prevalência. No que respeita aos créditos garantidos, privilegiados e comuns, a classificação corresponde à trilogia geral do direito substantivo (...) Inovadora é a criação da categoria de créditos subordinados, sujeitos a um regime particular (...) a sua colocação na cauda da hierarquia pelo que eles só podem ser pagos após a integral satisfação de todos os demais que integram as outras categorias que os precedem – Luís A. Carvalho Fernandes e João Labareda in “Código da Insolvência e Recuperação de Empresas anotado” pag.307 – 2.^a edição *Quid Juris*

11 Nos termos do artigo 177.º do CIRE, dentro dos créditos subordinados há uma ordem imperativa de satisfação, depois de integralmente pagos os créditos comuns, segundo a ordem em que são indicados no art.º48.

12 Nos termos do art.º91n.º2 do CIRE, com relação às prestações não vencidas na data da insolvência, deve ter seu montante reduzido para o valor atual líquido, calculado sobre o montante acrescido da taxa de juro legal ou a taxa que resultar da diferença da taxa convencionada com a taxa legal, apurado para o momento da declaração de insolvência.

e imobiliário (art.º47ºn.º2 CIS) e art.º39º do CIMT e 738.ºe 744º do CC) ou os créditos do IMI que gozam de privilégio imobiliário (art.º122º IMI e art.º774.ºCC).

Para pagamento do IRS e do IRC relativo aos três últimos anos (art.º 11.º do CIRS e 116.º do CIRS) é reconhecido um privilégio imobiliário sobre os bens existentes no patrimônio do sujeito passivo à data da penhora ou outro ato equivalente.

Entretanto por previsão do CIRE, nas als. a) e b) do n.º 1 do artigo 97.º fica determinado a extinção dos privilégios creditórios gerais e especiais dos créditos sobre a insolvência de que sejam titulares o Estado e, as Autarquias Locais e a Segurança Social, vencidos há mais de doze meses antes do início do processo de insolvência.

Os impostos periódicos, como o IVA, IRS e IRS, em que os fatos se repetem no tempo, devem ser separados em relação à data da verificação dos respetivos fatos, de forma que apenas os relativos a obrigações ocorridas antes da declaração de insolvência, sejam reclamados, e incluídos nos créditos da insolvência.

Compete a AT a liquidação dos impostos, em especial os impostos cujo fato já tenham ocorrido, respeitando os prazos de caducidade prescrição previstos no art.º45.º e 48.º da LGT, de maneira que possa ser assegurada a inclusão de seus créditos na lista de verificação e graduação dos créditos, no prazo fixado, para reclamação de créditos, ou seja, nos 30 dias contados da citação da sentença que declarou a insolvência, de forma a garantir que o Administrador da Insolvência tenha ciência de todos os créditos tributários existentes.

Em relação aos impostos, cuja liquidação seja da responsabilidade do contribuinte, IRC e IRS, que ainda não tenham sido liquidado à data da declaração da insolvência, e este não tenha cumprido com sua obrigação declarativa, caberá ao Administrador da Insolvência suprir esse dever de forma a assegurar que a AT os possa reconhecer e reclamar dentro do prazo.

Poderá também a AT proceder a inspeção, nos termos do art.º63º n.º1 da LGT, apurando a situação tributária do contribuinte ou então nos casos de IRC (art.º90º n.º1 b) e c)), IRS (art.º76.º n.º1 b), IVA (art.º88.º) liquidá-los provisoriamente. Com relação as coimas e multas, sua qualificação depende do momento em que a infração foi praticada, e não quando é aplicada, já que não existe autonomia da sanção, em relação ao fato que se quer punir. Assim

os créditos resultantes das sanções sobre ilícitos tributários ocorridos antes da declaração de insolvência integram a lista dos créditos reclamados na insolvência.¹³

Os créditos tributários classificados como créditos da massa insolvente, são constituídos pelas dívidas relativas as obrigações, geradas pelos atos praticados após a declaração da insolvência, sejam em virtude da liquidação dos bens existentes na massa, ou da continuidade da atividade do insolvente (art.º51 n.º1 c CIRE). São dívidas tributárias da massa insolvente, as obrigações de retenção na fonte de IRC ou IRS ou ainda pagamento do IMI, ocorridas após a declaração da insolvência, como também as contribuições para Segurança Social cuja retenção deva ocorrer em data posterior a declaração.

3.5 Graduação dos Créditos Tributários

Nos termos do artigo 130.º do CIRE, é na sentença de verificação dos créditos que deve ser hierarquizado todos os créditos de acordo com sua natureza. Os créditos da massa insolvente são determinados por descrição autónoma na sentença de verificação e graduação de créditos (art.140.º n.º 2) devendo seu pagamento ser efetuado na data do vencimento, independente do andamento do processo de insolvência (art.º172.ºn.º 3 do CIRE).

Quando os créditos tributários forem caracterizados, como créditos da insolvência, nos termos do artigo 47.º al. A) do n.º 4 do CIRE, serão graduados prioritariamente como créditos privilegiados e garantidos. Não gozando o crédito de nenhum benefício legal, serão classificados como créditos comuns, gozando de prioridade apenas sobre os créditos subordinados (art.º48.º al.b) do CIRE), desta disposição, os juros destes créditos, constituídos após a declaração da insolvência, e não abrangidos por garantia real ou privilégios creditórios gerais, serão até ao valor dos bens respetivos, graduados como créditos subordinados.

São desconsideradas as penhoras e hipotecas judiciais por inadimplemento dos créditos tributários (art.º215º e ss do CPPT) no âmbito do processo de insolvência (art.º140ºn.º3) não sendo consideradas na graduação dos créditos, por tratar-se de uma garantia geral sobre o património do devedor.

13 Caso o crédito referente as coimas e multas não fossem assim qualificados, seriam classificados como créditos sobre a massa, com prioridade sobre os créditos sobre a insolvência, o que beneficiaria a AT em relação aos demais credores, que teriam seus créditos afetados pela conduta ilícita do devedor, o que violaria o princípio da personalidade da pena e de sua intransmissibilidade, conforme artigos 3.º n.º3 CRP e 127.º do Código Penal, princípios aplicados em qualquer tipo de sanção.

Entretanto os créditos que nos termos do CIRE art.º174.ºn.º1, forem na sentença de verificação e graduação, classificados como créditos de privilégios imobiliário, e mobiliário especiais, ou hipotecas legais, serão imediatamente pagos, não tendo de aguardar rateios. O valor para o pagamento, virá da venda dos bens onerados com essas garantias, depois de abatidas as despesas com a venda e deduzidas as reservas necessárias a satisfação geral das dívidas da massa. Havendo saldo remanescente destes créditos, que não tendo sido satisfeito a custa dos produtos dos bens onerados, será incluído entre os créditos comuns.

Os créditos tributários com privilégios mobiliários gerais serão pagos com o produto da venda dos bens não afetos a garantias reais prevalecentes, de acordo com a prioridade que lhe caiba e na proporção dos seus montantes, nos termos do artigo 175.º do CIRE. Quanto aos créditos com privilégios imobiliários gerais (111.º do CIRS, 116.º do CIRC e 205.º do CCSS) não preferem ao crédito hipotecário na graduação dos créditos.

Os créditos tributários que perderem seus privilégios, nos termos do artigo 97.º do CIRE, passarão a ser graduados como créditos comuns, são proporcionalmente pagos, nos casos em que a massa for insuficiente para seu pagamento integral (176.º do CIRE)

Em conformidade com a ordem indicada no artigo 48.º e 177.º do CIRE, o pagamento dos créditos subordinados será feito após terem sido integralmente pagos os créditos comuns.

3.6 Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência

Declarada a insolvência de uma pessoa coletiva, a gestão do processo de insolvência ficará a cargo do Administrador designado pelo juiz do processo, e dos credores, reunidos ou não, em assembleia de credores. Esta gestão exige o cumprimento de diversas obrigações, dentre elas, obrigações fiscais, pelas quais responderá o administrador, sempre que por culpa, a descumpra.

Da decisão pela continuidade ou cessação das atividades da empresa, decorrerão as obrigações correspondentes em cada caso. Em termos fiscais, é decisivo a cessação de atividade em conformidade com o art.º8.ºal.a) do n.º 5 do CIRC, que nos termos da lei, e como regra geral, ocorre na data do encerramento da liquidação, não sendo relevante a prossecução do objeto social da empresa, salvo se o seu encerramento for decidido na assembleia, nos termos do artigo 156.º do CIRE.

Passível o entendimento de que a sociedade em liquidação mantém a qualidade de sujeito passivo de IRC, nos termos do artigo 2.º do CIRC, devendo ser mantida a luz do art.º123.º do mesmo diploma, a contabilidade organizada conforme a lei comercial fiscal.

Constitui uma das obrigações declarativas, dispostas nos artigos 117.º e n.º5 do artigo 118.º do CIRC, e n.º2 do artigo 112.º do CIRS e o artigo 32.º do CIVA, a apresentação de declaração de alterações da situação do estabelecimento, junto a Autoridade Tributária, para efeito do IRC, IRS e IVA, devendo ser apresentada nos 15 dias posteriores, a declaração da insolvência.

Fica dispensado o sujeito passivo tributário, desta obrigação, nos termos do artigo 118.ºn.º7 do CIRC e n.º3 do artigo 32.º do CIVA, sempre que as alterações em causa correspondam a fatos cujos registos na Conservatória do Registo Comercial sejam obrigatórios. Sendo a declaração da insolvência e nomeação do Administrador da insolvência, atos registrados na Conservatória, conforme o artigo 38.º do CIRE, o registo da declaração de alteração, poderia ser dispensável, mas admitir-se como necessária e conveniente para salvaguarda do administrador da insolvência.

Dos diferentes interesses, e posição dos intervenientes do processo de insolvência possui as obrigações fiscais neste processo, diversas interpretações. Entre os Administradores de Insolvência a mais corrente é a de que a insolvência não visa o lucro, mas apenas o pagamento aos credores, não se realizando operações económicas de carater empresarial (art.º3,n.4,CIRC). Por isso, a insolvente não tem atividade, não exerce, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Assim, não tendo rendimentos, deve ser dispensada da entrega da declaração de rendimentos nos termos do artigo 117.º,n.º6,al. A do CIRC.

No entanto, na sequência do artigo 141.º do CSC, o entendimento da AT, de que a declaração da insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade¹⁴ o que significa a entrada na fase de liquidação. Entretanto a extinção dessa sociedade, só ocorre com o registo do encerramento da liquidação, e por isso, até ao registo do encerramento da liquidação, o insolvente mantém a personalidade jurídica tributária, com todas as suas obrigações.

14 Circular da AUTORIDADE TRIBUTARIA 1/2010

Deste modo e de forma contrária aos interesses e entendimento dos Administradores da Insolvência, mas, em linha com o CIRE, o fato do insolvente ser sujeito de relações jurídicas tributárias (art.º15.º,LGT) no processo de liquidação (v.g., na venda de ativos) determina a manutenção da qualidade de sujeito passivo, portanto sujeito a todas as obrigações declarativas, daqui também resultando, a conveniência da apresentação da declaração de alterações.

Para os tribunais fiscais, o entendimento é que não é decisiva a continuidade, ou não, do objeto social do insolvente e cessação de sua atividade. Qualquer que seja a causa da dissolução, a sociedade em liquidação, continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC15 a obrigação da declaração, permanecendo vinculada as demais obrigações fiscais, assim como, a manutenção de contabilidade organizada.

Em verdade o insolvente pode reiniciar a sua atividade, na sequencia de um plano de recuperação da empresa, ou mesmo, durante o período de liquidação pode existir alguma atividade económica geradora de rendimentos sujeitos a IRC, podendo ser apurado lucro.

Acrescente-se que a execução universal dos bens, ou mesmo a situação económica deficitária da empresa não impede que se possam verificar ganhos fortuitos ou vendas de bens por valores capazes de não só saldar as dívidas, mas gerar excedentes, o que seria um aumento patrimonial, não havendo nenhuma razão para a não tributação do IRC.

Em caso de inexistência total de atividade, e de qualquer lucro suscetível de tributação em sede de IRC, ou seja inexistência de qualquer rendimento tributável (lucro ou fato tributário) pelo que, a liquidação, ainda que oficiosa, não pode manter-se na ordem jurídica16

3.6.1. Obrigações fiscais com a manutenção das atividades do Insolvente

Nos termos do artigo 156.º,n.º2 do CIRE, deve a assembleia dos credores apreciar o relatório elaborado pelo Administrador da Insolvência, podendo decidir pela manutenção das

15 Acórdão do STA, Processo 01145/09, de 24.02.11 »A sociedade dissolvida na sequencia de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação (...) mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.

16 Acórdão TCA Sul, Processo 03436/09, de 13.10.09 » Sendo o ato tributário inválido, por inexistência de fato tributário, deve o mesmo ser anulado ()» e Acórdão do STA, Processo 01145/09, de 24.02.11 » A inexistência de fato em resultado da inatividade do sujeito passivo e falta de obtenção de quaisquer receitas constitui um vício que pode ser imputado à liquidação oficiosa do imposto por falta de entrega da declaração periódica de rendimentos»

atividades, do estabelecimento compreendido na massa insolvente. Neste caso continuam a existir fatos geradores de obrigações tributárias, como a venda de produtos e prestações de serviços.

Em cumprimento dessas obrigações tributárias e declarativas, e, pagamentos em virtude de suas atividades, o insolvente terá que manter contabilidade organizada e capaz de realizar o apuramento e fiscalização dos impostos, obedecendo todas as determinações legais do CIRC e CIVA.¹⁷

Assim, inexistindo exceção legal, mantêm-se para o insolvente em atividade, todas as obrigações declarativas, sendo estas, da responsabilidade do gestor, que poderá ser o próprio devedor, ou, o Administrador da Insolvência, como responsável subsidiário, nos termos do n.º 9 do artigo 109.º do Código do IRC, que poderá inclusive, em caso de incumprimento culposo, responder em processo de Reversão Fiscal.

Nos termos do n.º 5 do artigo 110.º do Código do IRC, deverá ser apresentada a declaração com as alterações verificadas, aditando-se, nomeadamente, à designação social “sociedade em liquidação” ou, simplesmente, “em liquidação”, conforme decorre do n.º 3 do artigo 146.º do Código das Sociedades Comerciais.

Quanto à declaração periódica de rendimentos deve ser submetida eletronicamente, pelo Técnico Oficial de Contas.¹⁸

3.6.2. Obrigações fiscais que subsistem na liquidação da massa insolvente

A dissolução de uma sociedade comercial, prevista nos artigos 141.º e seguintes, do Código das Sociedades Comerciais, significa a cessação do funcionamento das atividades comerciais desenvolvidas pela sociedade, constituindo-se manifestação da autonomia privada, com conteúdo patrimonial. Assim, da decisão pela dissolução da sociedade comercial, e consequente liquidação da massa insolvente, surgem obrigações fiscais para massa.

Também a jurisprudência considera que a decisão de paralisar a atividade societária, e extinguir a sociedade, não extingue sua personalidade tributária, posto que, continuará a

17 TIAGO, Filomena, O crédito tributário na insolvência, Vida económica, publicação de 05.04.2012

18 O Administrador da Insolvência deve proceder ao respetivo registo ou procedimento, no sítio das declarações eletrónicas, conforme previsto no n.º 3 da Portaria n.º 1339/2005, de 30 de Dezembro.

existir até que se encerre definitivamente a liquidação. Daí, depreende-se das regras de dissolução e liquidação, estipuladas no artigo 146.º do CSC, a sujeição ao cumprimento das obrigações fiscais previstas nos códigos tributários.

Nos termos do artigo 160.º n.º2 do CSC, e o disposto no artigo 8.º n.º5 do CIRC, é o registo do encerramento da liquidação, que determina a extinção da sociedade. Ratifica esse entendimento a AT em sua Circular n.º1/2010. Desta forma, até que ocorra este registo, a sociedade mantém a personalidade jurídica, é sujeito de direitos e obrigações, sendo-lhe aplicável toda legislação que não esteja em contradição com o processo de liquidação.

Mantida a personalidade jurídica da sociedade em liquidação, por consequência, mantém-se a personalidade tributária, conforme termos do artigo 15.º da LGT, portanto mantida suas obrigações fiscais, pelo que determina incidência do IRC e do IVA nas operações de liquidação da massa insolvente, mas também a aplicação de benefícios fiscais, previsto nos artigos 267.º a 270.º

Assim, enquanto não se extinguir definitivamente deverá a sociedade manter-se sujeita ao cumprimento das obrigações fiscais, observando-se os pressupostos do nº 2 e 3 do art.65º do CIRE. É nos termos dos artigos 117.º a 125.º do CIRC e artigo 65.º do CIRE, que são determinadas as obrigações fiscais do insolvente em sede de IVA e IRC, em sede de liquidação da massa insolvente.

São obrigações respeitantes ao IRC:

- i) Liquidação e o pagamento do imposto, nos termos dos artigos 89.º, alínea a) e 104.º, nº 1, do CIRE;
- ii) Apresentar, sem prejuízo do disposto no artigo 118.º, nº7 CIRC, declaração com as alterações verificadas, mencionando, explicitamente, “em liquidação”, tendo que conter a identificação e assinatura do técnico oficial de contas, artigo 118.º n.º5;
- iii) Submeter, nos termos do artigo 120.º do CIRE, a declaração, periódica de rendimentos, nos termos do artigo 117.º, n.º 1, alínea b), identificando o técnico oficial de contas;
- iv) Submeter, conforme o artigo 121.º do CIRE, a declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 117.º, nº1, alínea c) do CIRC.

Todas as obrigações declarativas são da responsabilidade do Administrador de Insolvência (n.º10 do art.117.º IRC) sendo obrigatório ter contabilidade organizada, e consequente subscrição do técnico oficial de contas conforme legislação comercial e fiscal. O incumprimento culposo, das obrigações fiscais pode levar a responsabilização do Administrador da Insolvência.

Como dito a liquidação não é impeditiva, de que a sociedade possa gerar lucro, quer com a venda de bens integrantes da massa insolvente, ou do património, ou outro qualquer atividade que gerem valores superiores ao montante necessário ao pagamento das dívidas. Estes ganhos, lucros, devem ser declarados e tributáveis em IRC.

Nesta situação o lucro tributável será determinado em relação ao período de duração da liquidação da massa, conforme determinado no artigo 65.º n.º1 do CIRC, diferentemente do previsto no artigo 8.º n.º1 CIRC, que considera o ano civil. Assim, o período de tributação a considerar é o correspondente a fase da própria liquidação, o que pode exceder a um período de um ano.

O artigo 79.º n.º1 al a) do CIRC, dispõe que as sociedades dissolvidas devem encerrar suas contas com referencia à data da dissolução, determinando o lucro tributável desde o início do exercício até o fim da liquidação. Nos termos da al. A) do n.º1 do artigo 8.º do CIRC, a cessação da atividade só ocorre com o encerramento da liquidação, quando deixa de estar obrigada ao IRC, salvo se o processo de insolvência não houver deliberação anterior da assembleia, neste sentido.

- i) O lucro tributável é determinado separadamente no período que ocorre a dissolução, compreendendo o período decorrido desde o início do exercício e a data da dissolução e depois o período decorrido entre a data da dissolução e o termo do período de tributação, conforme art.79.º n.º2, als a) e c) do CIRC;
- ii) Durante o período em que decorre a liquidação determina-se anualmente o lucro tributável respetivo, que terá natureza provisória e será corrigido face a determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, nos termos da al. b) do n.º2 do artigo 79.º do CIRC. Isto implica na obrigatoriedade de apresentação da declaração periódica de rendimentos por cada

período de tributação completo posterior ao da dissolução, nos respectivos prazos legais, conforme artigo 120.º n.1 do CIRC;

- iii) Com o encerramento da liquidação deve-se apresentar a declaração periódica de rendimento referente ao tempo decorrente entre o início do período de tributação e a data do encerramento da liquidação - declaração do período de cessação, assim como deve-se apresentar a declaração de todo o período de liquidação, a não ser que o lucro tributável determinado anualmente durante esse período, tenha perdido a natureza provisória e assumindo natureza definitiva termos do artigo 79.º n.º3 do CIRC, em virtude do período de liquidação ter ultrapassado dois anos.

Expostas as obrigações em sede de IRC, passamos a verificar as obrigações declarativas do Insolvente, em sede de IVA. Decidido o encerramento de suas atividades, procede-se a venda de todos os bens que compõe a massa insolvente, nos termos do artigo 158.º do CIRE, liquidando o imposto á taxa que se mostrar devida (art.19.º, 26.º e 78.º do CIVA), dando conta ao Estado da diferença entre o IVA liquidado nas vendas e o deduzido nas compras aos seus fornecedores.

Ocorrendo a transferência de estabelecimento comercial que compunha a massa insolvente, não haverá tributação em sede de IVA, conforme o n.º4 do artigo 3.º do CIVA, sendo o adquirente sujeito passivo de IVA, que continuará a desenvolver a atividade da empresa.

Esgotado o ativo da empresa, cabe ao Administrador da Insolvência, obedecendo prazo de 30 dias, a partir desse fato, declarar o fim da atividade, em sede de IVA, conforme a al.b) do n.º 1 do artigo 33.º e 34.º do CIVA.

Essa declaração de fim de atividade da empresa, também poderá ser declarada oficiosamente a AT, quando a atividade claramente não estiver sendo exercida, nem haja intenções de mantê-la.

Em relação as obrigações declarativas deverão:

- i) Durante a liquidação, apresentar com a devida assinatura do técnico oficial de contas, uma declaração de alteração, indicando a identificação e aditando a designação socia, o temo “sociedade em liquidação”, conforme o disposto no CSC, artigo 146.º, n.º 3;

- ii) Emitir em forma legal, fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, conforme a alínea b) do n.º1 do artigo 29.º e artigos 3.º e 4.º do CIVA;
- iii) Realizar o apuramento do imposto em cada um dos períodos de tributação previstos no CIVA, recorrendo às regras dos artigos 19.º a 26.º e 78.º do Código. Existe ainda o direito a dedução do imposto, para os sujeitos passivos em insolvência declarada, previsto nos mesmos artigos;
- iv) Proceder, nos períodos de tributação em favor do Estado, ao pagamento do imposto devido, nos prazos legais, obedecendo a periodicidade de seu enquadramento;
- v) Cumprir rigorosamente todas as obrigações declarativas que forem afetas, de acordo com o CIVA;
- vi) Os pedidos de reembolso, serão submetidos a apreciação de preenchimento de condições legais, nos termos do artigo 22.º do CIVA e do Despacho Normativo n.º18-A/2010, de 1 de julho. Este pedido deverá ser realizado por declaração periódica, com identificação do TOC responsável, sendo submetida por transmissão eletrónica.

3.7. Efeito da declaração de Insolvência sobre as Execuções Fiscais Tributárias

A declaração de Insolvência de um estabelecimento gera uma série de repercussão jurídica, que se entrelaçam e influenciam-se mutualmente. Neste esteio, existe um efeito direto e imediato sobre a possibilidade de cobrança dos créditos tributários, em processo de execução fiscal, diante do disposto no artigo 88.º do CIRE e o n.º 1 do artigo 180.º do CPPT que, determinam a suspensão das execuções fiscais, além das demais providências que os credores da insolvência podem requerer sobre os bens integrantes da massa insolvente. Assim, suspendem-se todos os processos de execução instaurados contra o insolvente, bem como, os que após a declaração de insolvência venham a ser intentados.

Embasado no princípio da universalidade do processo de Insolvência, artigo 1.º do CIRE, é que a suspensão dos processos de execução fiscal sustenta-se, uma vez que visa impedir a lapidação do patrimônio da massa insolvente, fora do processo falimentar, o que causaria prejuízo aos credores. Deste modo as questões relacionadas com os bens integrantes na massa

insolvente, devem concentrar-se nos autos de insolvência, e serem analisadas pelo Juiz deste processo. A suspensão dos processos de execução deve ser oficialmente ordenada, entretanto, se não o for, pode o interessado requerer, ou mesmo solicitar a anulação de atos, legalmente protegidos nos termos do artigo 276.º do CPPT.

Por previsão do n.º 2 do artigo 85.º do CIRE, deve ser remetido o processo de execução fiscal ao Juiz do Tribunal, onde corre o processo falimentar, para que proceda sua apensação ao mesmo, não sendo excluído, os que se tenham procedido penhora de bens, pois estes, passam a integrar a massa insolvente. O CPPT, no n.º 2 do seu artigo 180.º prevê também, que o Tribunal de insolvência avocará todos os processos de execução fiscal, e, no n.º 2 do artigo 181.º, que cabe ao Administrador de Insolvência, no prazo de 10 dias, a contar da notificação da sentença de declaração a insolvência, ou da citação que lhe tenha sido feita, em processo de execução fiscal, e sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária, requerer a avocação do processos em que o insolvente seja executado, a fim de ser apensado ao processo de insolvência.

A apensação do processo de execução fiscal ao processo falimentar, não dispensa o Ministério Público de reclamar os créditos do Estado (artigo 128.º do CIRE), a partir da comunicação da AT da existência de tais créditos, sendo-lhe disponibilizada toda documentação necessária para o procedimento de habilitação.

Apesar da disposição do CIRE quanto a suspensão e apensação de todos os processos de execução ao processo de Insolvência, com vista a garantia da igualdade de tratamento entre credores, o n.º 6 do artigo 180 do CPPT, preceitua que os processos de execução de obrigações tributárias geradas, antes da declaração de insolvência, devem prosseguir se forem penhorados bens não apreendidos nos processos de insolvência em questão. Situação que surge designadamente quando há reversão com penhora anterior a insolvência.

Entretanto ainda que este entendimento seja acolhido pela jurisprudência do STA, na prática encontramos dificuldades de operacionalização, posto que como determina a al. g) do n.º 1 do artigo 36.º e o artigo 149.º CIRE, todos os bens do Insolvente devem ser apreendidos e integrados na massa insolvente, isto significa que incluirá «(...) todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência

do processo».¹⁹ Assim não existirá bens penhoráveis do devedor que não estejam já integrados na massa insolvente, e portanto indisponíveis para o atendimento dos termos do n.º 6 do artigo 180 do CPPT, salvo o anteriormente dito.

Segundo a professora SARA LUIS DA VEIGA, (2010) esta norma tributária só se poderá aplicar aos créditos da massa insolvente. O pagamento destes créditos deverá ser efetuado, como dispõe o n.º 3 do artigo 172.º do CIRE, nas datas dos respetivos vencimentos. Se tal não suceder, o credor tributário – que os não pode reclamar nos termos do artigo 128.º do CIRE, porque aplicável apenas aos créditos sobre a insolvência deverá exigir o seu pagamento em (nova) ação executiva fiscal.²⁰

Se a generalidade das ações executivas, sobre as dívidas da massa insolvente, correm por apenso ao processo de insolvência, nos termos do n.º 2 do artigo 89.º do CIRE, o mesmo artigo, ressalva em sua parte final, às execuções fiscais, por dívida de natureza tributária. Assim, as ações executivas por dívidas de natureza tributária, da massa insolvente, não são apensadas ao processo de insolvência, correndo isoladamente nos serviços de Finanças ou nos serviços próprios

Com o encerramento do processo de insolvência, os processos de execução fiscal que lhe foram apensados, devem ser devolvidos aos órgãos competentes, no prazo máximo de oito dias, conforme disposição do n.º 4 do artigo 233.º do CIRE e do n.º 4 do artigo 180.º do CPPT. Essa devolução visa o prosseguimento da ação de execução, ainda que, condicionada ao rateio ocorrido na liquidação e partilha da massa insolvente ou o determinado no plano de pagamento no que respeita aos créditos tributários.

Tem entendido a jurisprudência que esta devolução se justifica para possibilitar o prosseguimento da execução. Como se prevê no n.º 5 do referido artigo do CPPT, a exigibilidade do crédito fica, contudo, condicionada pelo valor que eventualmente for recuperado pelo credor tributário no rateio efetuado em virtude da liquidação e partilha da massa insolvente, ou pelo estipulado no plano de insolvência/plano de pagamentos no caso de o mesmo se aplicar à Administração Tributária.

¹⁹ Martins, Alexandre de Solveral. Um curso de Direito da Insolvência. Editora Almedina, 2015.

²⁰ VEIGA, Sara Luiz da Silva. O crédito tributário no Processo de Insolvência. Tese de Mestrado Universidade do Minho.

Com a Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril, que aditou o artigo 88.º do CIRE os n.ºs 3 e 4, foi alterado o destino das execuções suspensas e apensadas ao processo de insolvência. Com a nova lei, as ações executivas fiscais suspensas serão extintas, logo que o processo de insolvência seja encerrado, nos termos previstos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 230.º, exceto para o exercício do direito de reversão.

3.8 As Garantias dos Créditos Tributários

As especificidades do processo de insolvência, estabelecem novas relações com as normas postas, assim, os créditos tributários que desfrutam de garantias específicas determinadas pelo artigo 50.º do LGT, e demais legislação pertinente, tem no processo falimentar, nos termos do CIRE nova configuração, tendo em conta, o princípio geral da universalidade desse processo, que de seja forma, visa diminuir a desigualdade entre credores, na busca pela satisfação de seus créditos.

Entre as garantias que possui o Estado sobre seus credores, destacamos o Penhor, a Hipoteca legal, e o Direito de Retenção.

O Penhor sobre coisas móveis, créditos ou outros direitos que não possam sofrer hipoteca, e que sejam de propriedade do devedor, (artigo 666.º do CC), é garantia sobre o crédito tributário, uma vez que, nos termos do n.º 1 do artigo 195.º do CPPT, há a previsão de que os órgãos da execução fiscal, podem constituir penhor para assegurar a cobrança de dívidas exequenda. Neste caso, sendo o penhor, uma garantia real, dá a AT em processo de insolvência, um crédito garantido.

A Hipoteca Legal nos termos do artigo 705.º do CC, é concedido ao Estado o direito de constituir hipoteca legal, sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos à constituição predial de IMI, como garantia do pagamento deste imposto. Essa garantia concede menos riscos de extinção com a declaração de insolvência, o que possibilita maior proteção aos créditos tributários.

Quanto ao Direito de retenção, previsto no artigo 754.º do CC, não tem sido requerido pela AT.

3.8.1 A extinção de Privilégios Creditórios

Com vistas ao princípio da equidade e igualdade nos pagamentos dos credores, em processo de insolvência, prevê o CIRE nas al.s a) e b) do n.º 1 do seu artigo 97.º, a extinção dos

privilégios creditórios gerais e especiais sobre a insolvência, de que seja titular o Estado, desde que estejam vencidos, a mais de doze meses antes da instauração do processo de insolvência. Em linhas gerais, a extinção de tais privilégios tem o propósito de estimular a preposição de processos de insolvência sobre os credores em dívida com o Estado, ao tempo em que, também evitaria o desestímulo dos credores comuns, quanto ao recebimento de seus créditos, face os privilégios e garantias de que desfruta o Estado, no recebimento de seus créditos.

Também as hipotecas legais acessórias dos créditos tributários, constituídas nos dois meses anteriores ao início do processo de insolvência são extintas, nos termos da al. c) do n.º 1 do mesmo artigo do CIRE. Excetua-se as constituídas anteriormente, o que garante ao Estado, a manutenção dos privilégios garantidos nos termos do artigo 195.º do CPPT.

Segundo entendimento de JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS, face ao disposto no artigo 195.º do CPPT, a constituição da hipoteca legal, torna-se, nos casos em que a situação patrimonial do executado é mais débil, um verdadeiro dever funcional, já que não recorrer a esta garantia, pode significar a total frustração de cobrança dos créditos tributários, e a consequente não realização do interesse público²¹

Conquanto a AT tenha a obrigação de garantir meios de recebimento de seus créditos, diante de seu dever/poder para com a sociedade, a possibilidade do exercício desse direito em sua plenitude, poria em grave conflito, as normas de proteção do crédito tributário, e a possibilidade de efetividade do artigo 97.º do CIRE quanto à extinção de privilégios creditórios do Estado, face os credores comuns.

As hipotecas voluntárias, constituídas pelo devedor, nos termos do artigo 169.º do CPPT, visando suspensão da execução fiscal, no âmbito de um pedido de pagamento da dívida exequenda em prestações (n.º 2 do artigo 199.º do CPPT), ou com a apresentação de mediante defesa graciosa ou judicial, mantém seu privilégio face eventual insolvência do devedor. Também prevista no próprio CIRE, artigo 98.º o benefício de um privilégio creditório geral, se a insolvência vier a ser declarada pela AT.

3.8.2 Prescrição e Caducidade do crédito tributário

Quanto aos prazos de prescrição dos créditos tributários, encontramos no n.º 1 do artigo 48.º da LGT, «As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto na lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o fato

²¹ MARTINS, Jesuíno Alcântara. As Providências Cautelares e as outras Garantias dos Créditos Tributários, p.

tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o fato tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o fato tributário.»

Entretanto, atendendo ao objetivo de proteção dos interesses do Estado, em salvaguardar seus direitos sobre os créditos tributários, em processo de insolvência, que obrigatoriamente nos termos do artigo 88.º do CIRE, suspende

qualquer ação de execução fiscal, tem na suspensão dos prazos de prescrição e caducidade, nos termos do artigo 100.º do mesmo código «A sentença de declaração da insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade pelo devedor, durante o decurso do processo» o meio para que findo o processo de insolvência, possa retomar as execuções fiscais, (artigo 247.º do CPPT), que poderá recair até sobre bens e valores particulares, dos responsáveis pela insolvente, através da reversal fiscal.

3.9 Os Benefícios Fiscais do Insolvente

O conceito de Benefício Fiscal encontra-se nos termos do n.1º do artigo 2.º do Estatuto dos Benefício Fiscais (EBF), que considera benefícios fiscais as medidas de caráter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Os benefícios são sujeitos ao princípio da legalidade tributária, ainda que possam ser determinados por outros instituto que não a legislação fiscal, como ocorre no CIRE, nos termos dos artigos 268.º e seguintes, que o estabelecem no âmbito do processo de Insolvência. A existência de qualquer benefício fiscal, só pode existir por norma legal, afeta a todos os que preencham os requisitos estabelecidos.

De forma taxativa no CIRE são listados os benefícios fiscais, aplicados apenas os atos neles estabelecidos, goza das isenções estabelecidas, quer seja, o insolvente, o administrador da Insolvência, ou credores indistintamente.

Em conformidade com este entendimento, em Parecer n.º166 de 24.05.08, da Direção de Serviços Jurídicos e do Contencioso da Administração Fiscal relativo as isenções previstas na al. e) do artigo 269.º do CIRE, relativas ao IS como as que estão previstas no n.º2 do artigo 270.º do CIRE, no âmbito do IMT são aplicáveis a toda e quaisquer aquisições, efetuadas por credores da insolvência ou por terceiros. Em contrapartida o entendimento da Autoridade

Tributária com relação a esses benefícios sobre o IS e IMT, são automáticos, não existindo qualquer necessidade de ato administrativo de reconhecimento do direito. Assim também automáticos, os benefícios sobre os impostos sobre o rendimento. Sendo automáticos esses benefícios, grande responsabilidade recai sobre o Serviço de Finanças entidade competente para verificar os pressupostos de validade do usufruto do direito em conformidade com os termos do artigo 19.º do CIMT.

Recebem benefícios fiscais à luz do CIRE, o IRS; IRC, Imposto do selo; IMT.

3.9.1 IRS e IRC

Previsto no artigo 268.º do CIRE, estão os benefícios fiscais sobre o rendimento, tanto para o devedor como para os credores da insolvência. Para o devedor é previsto que as mais-valias realizadas com a dação, em cumprimento e cessão de bens aos credores, e as variações patrimoniais positivas, resultantes das alterações das suas dívidas no âmbito de um plano de insolvência, não concorrem para determinação da matéria coletável, estando isentas de impostos sobre o rendimento. (n.º1 e 2 do referido artigo).

Quanto aos credores, prevê o n.º 3 do mesmo artigo, são beneficiados ao poderem considerar como custo, ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do seu lucro tributável, o valor dos créditos que forem objeto de redução, ao abrigo do plano de insolvência.

Este benefício gira em torno da consideração sobre os créditos incobráveis, que nos termos do artigo 41.º do CIRC, podem ser diretamente deduzidos como gastos ao lucro tributável. Essa “incobrabilidade” surge do perdão dos credores, no âmbito do processo de insolvência. Outros benefícios fiscais são aplicados, com vistas a possibilitar a recuperação do insolvente, tais como a dispensa do pagamento especial por conta, conforme disposto na al. b) do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC.

3.9.2 Imposto do Selo

Aplicado o benefício, que tem a natureza de isenção, quer no processo de insolvência quer no eventual plano de insolvência, e conforme os termos do artigo 269.º do CIRE, definem a isenção em termos de:

«a) As modificações dos prazos de vencimento ou taxas de juro dos créditos sobre a insolvência;

b) Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações de capital;

c) A constituição de nova sociedade ou sociedades;

d) A dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores;

e) A realização de operações de financiamento, o trespasse ou a cessão da exploração de estabelecimento da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do ativo da empresa, bem como a locação de bens;

f) A emissão de letras ou livranças»

3.9.3 IMT

As isenções em sede de IMT, previstas no artigo 270.º do CIRE, estão:

a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital;

b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora;

c) As que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores», aplicáveis apenas ao âmbito de um plano de insolvência ou de pagamentos.

Também isentos a permuta, venda ou cedência da empresa ou de estabelecimentos desta, em que a transação atinja a universalidade dos bens da empresa, ou um seu estabelecimento. Outra isenção, prevista no artigo 8.º do CIMT, também pode ser evocada, pois se aplica a aquisições de imóveis, efetuadas em processo de insolvência: a relativa às aquisições efetuadas por instituições de crédito ou sociedades comerciais cujo capital seja direta ou indiretamente por aqueles dominado, desde que se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou fianças prestadas.

3.10 Tratamento Fiscal sobre os Créditos Incobráveis na Insolvência

O processo de insolvência que tem como objeto a satisfação equitativa de todos os credores do insolvente, algumas vezes, tem na insuficiência de património da massa, e mesmo dos bens pessoais do devedor um impedimento ao cumprimento de sua finalidade.

A existência de créditos incobráveis, geram consequenciais no tratamento fiscal sobre esses valores. Coube a legislação o dever de especificar e determinar os procedimentos a serem adotados nestes casos.

Assim, em sede IVA, o artigo 78.º, n.º7, al b) do CIVA, prevê:

«Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis:

(...)

«b) Em processo de insolvência quando a mesma seja decretada», quando for proferida decisão judicial que declare a insolvência do devedor.

Determina a Autoridade Tributária (Informação de 24.04.2008) que para gozo da isenção sobre os créditos incobráveis, deve o Administrador da insolvência, apresentar certidão de declaração de insolvência e o trânsito em julgado da sentença de declaração, para que possa ser regularizado o IVA, englobando as faturas não pagas pelo devedor, observando-se o prazo de 04 anos para o exercício do direito.

Estabelece o CIVA, n.º11 do artigo 78.º, que para efetivação da dedução, que seja comunicada ao adquirente dos bens, ou serviços a anulação total ou parcial do imposto, de forma que o devedor possa regularizar o montante de IVA, a favor do Estado.

Havendo a recuperação parcial ou total dos créditos considerados incobráveis, no curso do processo de insolvência, cabe, nos termos do n.º12 do artigo 78.º do CIVA, ao sujeito passivo pagar o imposto devido no período em que ocorreu o recebimento.

Em 2013, entra em vigor a Lei n.º 66-B/2012, 31 de dezembro, que alterou a al. b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, nos termos que «Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis: b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caráter limitado ou, após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março»

Também o LOE 2013, em seu artigo 196.º aditou ao CIVA os artigos 78.º-A a 78.º-D. O artigo 78.º-a, n.º4, alínea b) tornando-o idêntico ao referido art.º78.º,n,7, alínea b), com aplicação apenas aos créditos vencidos depois de 01 de janeiro de 2013 (cfr. Artigo 198.º,n.º6 Lei 66-B/2012). Com essas alterações , ficou inequívoca a regularização do procedimento em

relação ao IVA nos processos de insolvência de caráter limitado e nas insolvências com liquidação do passivo, estabelecendo-se as diferenças:

- i) Nas insolvências de caráter limitado basta para a regularização do IVA a sentença que declare a insolvência (art.º79.º,n.º7,al.ªb) aplicável aos créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012. Para os créditos vencidos a partir de 01 de janeiro de 2013, aplica-se o disposto no art.º78.º-A,n.º4,al.ª b) também 1ª parte do CIVA. Neste caso é necessário a intervenção de um Revisor Oficial de Contas.
- ii) Nas Insolvências em que ocorre a liquidação deve-se aguardar a homologação da deliberação (artigo 156.º do CIRE) da assembleia de credores onde consta o anexo da lista provisória de credores (artigo 154.º e 155.º,n.º2 CIRE). O regime é o do artigo 78.º, n.º7,al.ª b), segunda parte do CIVA, para os créditos vencidos até 31 de dezembro de 2012 e o do artigo 78.º-A, n.º4, al.ª b) também segunda parte para os créditos vencidos a partir de 01 de janeiro de 2013.

Ressalte-se que a partir das alterações postas pela Lei n.º 66-B/2012, artigo 78.º, para regularização do IVA nos casos de créditos incobráveis, havendo processo de insolvência do devedor, a intervenção do ROC passou a ser obrigatória para os créditos vencidos em 2012, assim como para os vencidos a partir de 2013.

Em relação aos créditos incobráveis em sede de IRC, dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRC, que sendo o devedor objeto de processo de insolvência, deve-se considerar o crédito de cobrança duvidosa para efeito de determinação de perdas por imparidades, podendo o credor, nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 35.º do CIRC, deduzir a perda contabilizada no exercício.

Nos termos do n.º1 do artigo 41.º do CIRC, o valor remanescente pode ser considerado gasto ou perda, se por imparidade, a perda não for admitida, ou sendo-o, seja incobrável.

A dedutibilidade dos créditos incobráveis, depende da existência de prova de comunicação ao devedor do reconhecimento desse crédito, como gasto que deve reconhecer os valores como proveito, para efeito de lucro tributável, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 41.º do CIRC.

CAPÍTULO IV – RESPONSABILIDADE E OBRIGAÇÕES DO ADMINISTRADOR DE INSOLVÊNCIA SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A responsabilidade do Administrador de Insolvência, aqui especificamente tratado em relação aos créditos fiscais, é parte de um contexto maior, de determinação da responsabilidade civil, e em especial da responsabilidade dos Administradores nas sociedades comerciais (art.º 72.º a 80.º do CSC). Os Administradores exercem importante papel no exercício do poder na sociedade, derivando desse exercício repercussões positivas ou negativas, cujos reflexos atingirão a todos.

Concebemos que os Administradores não são meros executores das decisões dos sócios. Eles tomam decisões, determinam ações, e são por elas responsáveis, o que delimita a sua conduta, assegurando um exercício direcionado ao alcance dos interesses da sociedade, em que estão inseridos, evitando danos a si, e a terceiro. Entretanto, a responsabilização dos Administradores pelos seus atos, não pode ser excessiva, pondo em causa a sua liberdade administrativa.²² A assunção da responsabilidade, e o eventual questionamento da falta dela, devem estar diretamente vinculados aos pressupostos de culpa (n.º 1 do art.º 72.º CSC) e nexo causal do dano, a que se pretenda a responsabilizar o Administrador.

Destacamos de forma ampla, os dois grandes deveres gerais do Administrador, como sendo: dever de cuidado, segundo a al. a) do n.º 1 do art.º 64.º, CSC, os Administradores observarão “deveres de cuidado revelando a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da atividade da sociedade adequados às suas funções e empregando nesse âmbito diligência de um gestor criterioso e ordenado”; dever de lealdade, descrito no mesmo artigo, em que, os Administradores observarão “deveres de lealdade, no interesse da sociedade, atendendo aos interesses de longo prazo dos sócios e ponderando os interesses dos outros sujeitos relevantes para sustentabilidade da sociedade, tais como os seus trabalhadores, clientes e credores;

Apresentadas as linhas gerais, dos deveres de um Administrador, destacando os fundamentos básicos do dever de cuidado e lealdade, a partir dos quais, surgem outros *deveres derivados e paralelos*, como os que veremos no caso específico dos Administradores da Insolvência.

²² Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito da Insolvência*, Editora Almedina, 2012, 4.ª edição.

Determina o n.º 1 do artigo 81.º do CIRE que, como efeito imediato da declaração de insolvência, fica o insolvente privado dos poderes de administração, sendo postos à disposição os bens integrantes da massa insolvente, que passam para o controlo do Administrador de Insolvência. Este, escolhido pelo Juiz (art.º 52.º), em lista oficial, mediante nomeação, tem por função administrar e gerir a massa insolvente, procedendo à sua administração e liquidação, assegurando a repartição do produto da venda pelos credores, garantindo a repartição em função da graduação dos créditos fixada por sentença.

O CIRE prevê também, outras formas de escolha do Administrador de Insolvência, permitindo que os credores façam a escolha fora da lista oficial, ao observarem a necessidade e peculiaridades do processo, que exijam qualificação específica do Administrador (art.º 53.º, n.º 1). Entretanto, caberá sempre ao Juiz, na esteira dos art.º 53.º, n.º 3 e 56.º, n.º 1, exercer os seus poderes de decisão sobre o Administrador de Insolvência.

Ao Administrador nomeado pelo Juiz cabe uma remuneração fixa e uma remuneração variável, em função do resultado da liquidação da massa insolvente, e que é, suportada por ela (artigo 60.º, n.º 1 do CIRE; 20.º e 26.º, n.º 1 do Estatuto). Na hipótese do artigo 53.º n.º 1 CIRE, e o Administrador ter sido indicado pela assembleia de credores, cabe a estes, definirem a sua remuneração na mesma deliberação que o nomeou (artigo 60.º n.º 2 do CIRE e 21.º do Estatuto).

Ao Administrador advém uma série de responsabilidades, para o exercício de sua função de gestor do plano de insolvência, ou do plano de recuperação do insolvente, o que exige uma multiplicidade de conhecimento de gestão, economia, administração e outros, que na maioria das vezes não se acham concentrados numa única pessoa. A criação de uma equipa com capacidades múltiplas seria muito mais condizente, quando a opção fosse por um plano de recuperação do insolvente, mesmo quando é conferido ao devedor, tal gestão, sob a fiscalização do Administrador da insolvência. A conjugação de esforços e saberes, maior contributo traria a execução do plano de recuperação, e mesmo a liquidação do património do insolvente, poderia ocorrer com maior êxito.

A administração do plano de insolvência é pessoal (art.º 55.º, n.º 2), embora a lei permita que o Administrador subestabeleça por escrito a prática de atos a outro administrador inscrito na

lista oficial (art.º 55.º, n.º 7), ainda que, a remuneração e a responsabilidade pelo seus atos, sejam de quem o constituiu. Também é permitida, com a concordância da comissão de credores ou do Juiz, a contratação de técnicos e outros auxiliares remunerados, nos termos dos art.º 55.º, n.º 3 e 55.º, n.º 4, ou mesmo do devedor, se assim a comissão de credores, ou o juiz, na falta dessa, o permitir.²³

A escolha do Administrador busca atender aos parâmetros de exigência de que o Administrador de Insolvência deve ser criterioso e ordenado (artigo 59.º, n.º 1 do CIRE), posto que nos termos do artigo 59.º, n.º 2 CIRE, responderá por danos causados aos credores da massa insolvente, se a insuficiência para a satisfação integral dos respetivos direitos, advir de ato ou omissão culposa, por ele praticado.²⁴ Conforme previsão do artigo 59.º, n.º 4 do CIRE, a responsabilidade do Administrador de Insolvência prescreve no prazo legal de dois anos a contar da data em que o lesado tomou conhecimento do direito que lhe compete, mas nunca depois de decorrido igual período sobre a data da cessação de funções (artigo 59.º, n.º 4 do CIRE).²⁵

O Administrador do Processo da Insolvência pode assumir diferentes funções, que venham a ser definidas na Assembleia de Credores, que de posse do relatório por ele apresentado, define o destino da sociedade, termos do artigo 156.º, n.º2, quer pela liquidação ou recuperação, e, consequentemente define a atuação do próprio Administrador no processo. Os credores, ao deliberarem sobre o encerramento, ou manutenção em atividade do estabelecimento, ou do (s) estabelecimento (os) compreendidos na massa insolvente, decidem se o Administrador será um Administrador liquidatário ou fiscalizador. Mas também por deliberação, pode ser o Administrador incumbido de elaborar um plano de recuperação do insolvente. Em qualquer dos casos, as deliberações da assembleia trarão específicas responsabilidades, e obrigações ao

23 Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito da Insolvência*, Editora Almedina, 2012, 4.ª edição, pp. 113 - 114.

24 Em caso de imprevisibilidade da insuficiência da massa tendo em conta as circunstâncias conhecidas do Administrador e àquelas que ele não devia ignorar, estará excluída a sua responsabilidade, cabendo ao Administrador de Insolvência o ónus dessa prova. No caso de danos causados por atos e omissões dos auxiliares do Administrador de Insolvência, será este responsável solidariamente, a menos que prove que não houve culpa da sua parte (*in eligendo, in instruendo ou in vigilando*) ou que mesmo com a diligência devida se não teria evitado os danos (artigo 59.º, n.º 3 do CIRE)

25 Leitão, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito da Insolvência*, Editora Almedina, 2012, 4.ª edição, pp. 113 - 114.

Administrador, em relação ao processo como um todo, mas especificamente aqui abordadas, em relação aos créditos tributários.

Se a assembleia de credores, no momento da apreciação do relatório, optar, nos termos do artigo 156.º do CIRE, pelo encerramento do estabelecimento e liquidação do património do devedor, o Administrador assumirá as responsabilidades e obrigações enquanto liquidatário, cabendo-lhe, conforme as quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, preparar o pagamento das dívidas do insolvente, atentando para prevalência, dos pagamentos das dívidas da massa, especialmente das que são fruto da alienação, por ele promovida, dos bens que integram a massa insolvente, nos termos da (al. a) do n.º 1 do artigo 55.º do CIRE)

A liquidação da sociedade insolvente deve seguir os termos da parte final do art.146.º, n.º 1 do CSC, conforme rege o CIRE, a venda dos bens e pagamento dos credores, conforme a sua classificação e graduação dos créditos, observando os benefícios fiscais, em norma legal, constituídos.

Por algum tempo houve discussão sobre a responsabilidade do Administrador, sobre os créditos tributários contraídos em fase anterior à declaração da insolvência, e a deliberação pela liquidação do insolvente. O questionamento hoje pacificado era se, a declaração de insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade em consonância com o art.146.º, n.º 1 do CSC. Embora a declaração da insolvência constitua um fundamento da dissolução da sociedade, o processo de insolvência, não é meio de extinção das relações obrigacionais desta sociedade, pois a personalidade jurídica do devedor continua a existir até ao encerramento do processo de liquidação. Assim, persistindo as obrigações do insolvente quanto aos créditos tributários, e do Administrador quanto ao cumprimento de seus deveres de declaração e pagamento.

O Código das Sociedades Comerciais prevê a responsabilidade dos Administradores, para com os credores, terceiros, e representantes legais das sociedades, em seu art.º 78º, n.º 1 e 79.º, n.º1. O n.º 4 do art.º 78.º contém especificamente a previsão de que, os gerentes e administradores possam responder perante credores da sociedade, em relação aos seus direitos. Coube ao mesmo código, no art.160º, n.º 2, e a disposição do artigo 8.º, n.º 5 do CIRC, esclarecer a questão, ao estabelecer que a sociedade em fase de liquidação não está

extinta, pois somente o registo do encerramento da liquidação confere a extinção, assim, o encerramento da atividade ocorre apenas na data do registo.

Até que o registo do encerramento seja realizado, mantém a sociedade a personalidade jurídica, sendo submetida ao cumprimento do que for compatível, ao regime geral dos processos de liquidação, disposto no art.146.º, n.º 2 do CSC, o que justificaria nestes casos, a manutenção das obrigações fiscais, que passam a ser da responsabilidade e obrigação do Administrador de Insolvência. Por esse motivo, o artigo 24.º da LGT permitiria chamar o Administrador de Insolvência a responder, como responsável subsidiário, em processo de reversão fiscal, pelas dívidas e obrigações fiscais do insolvente, quer estas sejam anteriores, quer posteriores à declaração de insolvência.

Neste entendimento, a Circular n.º1/2010 da AT diz que as regras da liquidação das sociedades comerciais, previstas no CSC, são aplicáveis a sociedades insolventes, em liquidação. A personalidade tributária do insolvente é mantida, tal como a personalidade jurídica, nos termos do n.º 2 do art.º 160.º do CSC, conforme art.º 15.º da LGT, que determina que as operações realizadas pelo insolvente liquidatário estão sujeitas à incidência do IRC e do IVA, assim como das outras obrigações tributárias e fiscais, enquanto não houver o registo do encerramento da liquidação.

Esse entendimento da continuidade das obrigações tributárias e fiscais é também, ainda que de forma implícita, exposto no artigo 65.º do CIRE, que requer a elaboração e depósito das contas anuais, e ainda prevê nos art.º 267.º a 270.º, benefícios fiscais na liquidação do insolvente. A previsão desses benefícios é prova do entendimento do legislador de que a sociedade insolvente em fase de liquidação, está sujeita a tributação, quando incidente sobre a liquidação do património do insolvente.

Ainda que o sujeito passivo do imposto continue a ser o devedor, a declaração de insolvência priva o insolvente dos poderes de administração e de disposição de bens. Assim, o Administrador de Insolvência, por força de sua nomeação como responsável pela gestão da massa insolvente, assume as obrigações pelo cumprimento dos prazos de declaração e pagamento dos créditos tributários exigíveis, assumindo o Administrador, a representação do devedor, para todos os feitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência, o que o torna responsável, pelo cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento dos

impostos nos prazos legais, em procedimentos de liquidação da massa, nos termos do artigo 172.º do CIRE, assim como, pelo pagamento dos créditos tributários da insolvência, respeitando sua classificação e graduação, e a capacidade de pagamento, fruto da liquidação do património do devedor.

É neste sentido que dispõe o n.º 10 do artigo 117.º do CIRE, ao determinar que todas as obrigações declarativas posteriormente à dissolução empresa, são da responsabilidade do liquidatário ou Administrador de Insolvência, também deve proceder a venda dos bens da massa insolvente (art.º 158.º CIRE), liquidando os impostos devidos

Até 2010 era interpretação generalizada entre a doutrina e a jurisprudência, que a transferência da administração, e gestão da massa insolvente pelo Administrador de Insolvência, apenas permitia exigir-lhe o cumprimento das obrigações tributárias da insolvência, e que a respetiva satisfação teria lugar por conta dos bens compreendidos na massa. Contudo, a Circular n.º 1/2010, de 2 de fevereiro, cunhou uma nova interpretação, atribuindo ao Administrador de Insolvência, o ónus de apresentar as declarações fiscais de IVA e IRC após a declaração de insolvência. Segundo esta nova interpretação, a liquidação judicial de uma sociedade passou a ser equiparada a uma liquidação normal, obrigando as empresas insolventes, através do Administrador da massa, a cumprir com obrigações em sede de IRC e de IVA. [26](#)

Com este entendimento, alguns serviços de Finanças começam a qualificar os Administradores de Insolvência como responsáveis subsidiários, pelo cumprimento das dívidas tributárias das sociedades insolventes que deveriam ser pagas com o produto da massa insolvente, fundamentando essa solução no artigo 24.º da LGT e no artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Os Administradores de Insolvência passaram assim a ser incluídos no leque de responsáveis subsidiários, que, na falta ou insuficiência de bens do devedor e no caso de o pagamento não ser efetuado dentro dos prazos legais, respondem pelas dívidas fiscais, através do mecanismo da reversão, em processo de execução fiscal, que, cabe ressaltar, sendo declarada a insolvência, são por força do artigo 88.º do CIRE, suspensas as ações executivas sobre o insolvente.

26 Esta Circular tem como objeto as obrigações fiscais em caso de insolvência para efeitos de IRC.

Interpretação da AT do art.º 180.º do CPPT, aponta que encerrado o processo de insolvência, sem que os créditos reclamados no processo de execução fiscal tenham sido pagos, as execuções anteriormente instauradas, e suspensas, por força do referido artigo, 88.º pode gerar contra os responsáveis subsidiários – o administrador da insolvência, processo de reversão fiscal, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º da LGT, por dívidas tributárias constituídas antes da insolvência. Posto que, neste entendimento, a declaração de insolvência da sociedade originária devedora, não implica a extinção de tais dívidas.

A responsabilidade e obrigações do Administrador de Insolvência, em fase de liquidação, são obrigações declarativas em sede de IRC, IVA, obrigações contabilísticas, e cumprimento das exigências do TOC, assim como, pagamento de todas as obrigações fiscais, decorrentes de sua atuação na liquidação da massa insolvente.

Além das obrigações declarativas em sede de IRC (conjugação do art.º 65.º a 268.º do CIRE, com o art.º 117.º a 125.º do CIRC), a AT requer o cumprimento de outras obrigações, como a liquidação e pagamento de impostos, nos termos do artigo 89.º e n.º 1 do 104.º do CIRC, identificação do técnico oficial de contas nas declarações que apresentar; submissão a declarações periódicas de rendimentos prevista na al.b) do n.º1 do artigo 117.º e artigo 120.º do CIRC e a declaração anual de informação contabilística e fiscal (al.c) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 121.º do CIRC, sendo ainda responsável, pela manutenção de uma de contabilidade organizada como requer o artigo 123.º do CIRC.

O n.º 1 do artigo 79.º do CIRC refere que o lucro tributável é determinado com referência a todo o período da liquidação. A al. a) do referido artigo dispõe que, a sociedade dissolvida deve encerrar as suas contas com referência à data da dissolução, determinando o lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a dissolução até a data desta.

O período de tributação, para efeito de liquidação do lucro tributável, pode ser inferior a um ano, como ocorre no regime normal, previsto no n.º1 do artigo 8.º do CIRC, mas terá a duração correspondente à fase de liquidação, n.º8 do mesmo artigo, que refere que o período de tributação pode ser superior a um ano, quando se tratar de sociedade em liquidação, este encerramento, ocorre apenas, com a cessação da atividade, nos termos da al.a) do n.º 4 do artigo 8.º do CIRC, extinguindo a obrigação em sede de IRC.

Mas como determinar o lucro tributável, sobre todo período da liquidação? Caberá ao Administrador da insolvência, observar procedimentos bem definidos no CIRC, como seguem:

1. No período de tributação em que ocorre a dissolução, o lucro tributável é determinado separadamente, contemplando o período decorrido desde o início do exercício e a data de dissolução e depois o período decorrido entre a data da dissolução e o termo do período de tributação, als. a), e c) do n.º 2 do art.79.º do CIRC, o que naturalmente implica o cumprimento das respetivas obrigações declarativas;
2. Durante o em que decorre a liquidação determina-se anualmente o lucro tributável respetivo, que terá natureza provisória e será corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, conforme previsão da al.b) do n.º 2 do artigo 79.º do CIRC, o que igualmente implica a obrigação de apresentação da declaração periódica de rendimentos por cada período de tributação completo posterior ao da dissolução, nos prazos legais, dispostos no n.º 1 do artigo 120.º do CIRC;
3. No período de tributação em que ocorre o encerramento da liquidação, terá que apresentar a declaração periódica de rendimentos referentes ao tempo decorrente entre o início do período de tributação e a data do encerramento da liquidação (declaração do período de cessação) e a declaração relativa a todo o período de liquidação, a não ser que o lucro tributável determinado anualmente durante esse período tenha perdido a natureza provisória e assumindo natureza definitiva em virtude de o período de liquidação ter ultrapassado dois anos (n.º 3 do art.79.º do CIRC).²⁷

Ficará o Administrador responsável por entregar declaração de alterações, quando as mudanças sejam de fatos, sujeitos a registro na Conservatória do Registro Comercial, conforme disposto no art.º 118.º, n.º 7, do CIRC e artigo 32, n.º 3, do CIVA.

Comunicada por via eletrónica, oficiosa e gratuita, os atos de registro, junto a Administração tributária e da segurança Social, a declaração de insolvência; a nomeação e destituição do Administrador de Insolvência; e, o encerramento da liquidação (extinção), conforme disposto no artigo 72.º-A, n.º 1, do Código de registro Comercial.²⁸

Em relação às obrigações declarativas em sede de IRC, compõe suas obrigações:

²⁷ Fernandes, Luís A. Carvalho e outros, *Coletânea de Estudos sobre Insolvência*, Sociedade Editora, 2009, pp.146-158.

²⁸ Idem

1. Proceder à liquidação e ao pagamento do imposto, nos termos da alínea a) do artigo 89.º e no n.º 1 do artigo 104.º, ambos do CIRC;
2. Na fase de liquidação, sem prejuízo do disposto no n.º 7 do artigo 118.º do CIRC, apresentar, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, declaração com as alterações verificadas, aditando-se, à designação social “sociedade em liquidação” ou, simplesmente, “em liquidação”, conforme o artigo 146.º n.º 3 do Código das Sociedades Comerciais;
3. Submeter, por transmissão eletrônica de dados, nos termos previstos no artigo 120.º do CIRC, a declaração periódica de rendimentos referidos no artigo 117.º, n.º1, alínea b), devendo conter nessa transmissão, a identificação do Técnico Oficial de Contas.
4. Submeter, por transmissão eletrônica de dados, nos termos previstos no artigo 121.º do CIRC, a declaração anual de informação contabilística e fiscal, também referidas no artigo 117.º, n.º1, alínea b), devendo conter a identificação do Técnico Oficial de Contas.²⁹

Em sede de IVA, as obrigações declarativas do Administrador de Insolvência, estão delineadas no artigo 150.º do CIRE, que prevê a liquidação do imposto, à taxa que se mostrar devida, nos termos dos artigos 19.º, 26.º e 78.º do CIVA, com a devida entrega ao Estado da diferença entre o IVA liquidado nas vendas, e o deduzido nas compras aos fornecedores, no período.

Havendo a transferência, do estabelecimento comercial inserido na massa insolvente, terá a tributação do IVA excluída, se o adquirente é, ou passa a ser, sujeito passivo do IVA, e continue a desenvolver a atividade do estabelecimento, tudo conforme previsto no artigo 3.º, n.º do CIVA. Quanto a declaração de cessação de atividade em sede de IVA, deve ser entregue no prazo máximo de 30 dias, após o fim dos ativos da empresa, como prevê a al.b) do artigo 34.º e 33.º do CIVA, embora possa a AT em caso da atividade da empresa estiver manifestamente inexistente, nos termos do artigo 34.º, n.º 2, do CIVA, declarar oficiosamente a cessação.

Expressamente, o Administrador de Insolvência, em fase de liquidação, terá como obrigações declarativas em sede de IVA:

1. Apresentar declaração de alterações, indicando no quadro 17 a respetiva identificação (art.º 32.º do CIVA) e no quadro 04 aditando à designação social a expressão “sociedade em

²⁹ Conforme o artigo 117.º, n.º 10 do IRC, as obrigações declaratórias são da responsabilidade do Administrador de Insolvência, devendo ser subscritas por Técnico Oficial de Contas, podendo por elas responder civil e penalmente.

liquidação” ou simplesmente, “em liquidação”, conforme decorre do n.º 3 do artigo 146.º do CSC, contendo a declaração a assinatura e identificação do técnico oficial de contas.

2. Emitir, em forma legal, uma fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, como definidos no artigo 29.º, n.º 1, alínea b) e n.º 3 e 4 do CIVA;

3. Nos termos das regras dos artigos 19.º a 26.º e do artigo 78.º do CIVA, deve proceder o apuramento do imposto em cada um dos períodos de tributação prevista, as quais se integram no conceito de “liquidação do imposto” existente no Direito Fiscal. Ressalvada a possibilidade de declaração, por parte do sujeito passivo em situação de insolvência, o direito a dedução do imposto;

4. Realizar, nos períodos de tributação em que tenha sido apurado imposto a favor do Estado, ao pagamento do imposto que se mostrar devido, nos prazos legais definidos em função da periodicidade em que se encontram enquadrados;

5. Cumprir os prazos, e nas formas definidas em lei, todas as obrigações declarativas previstas no CIVA;

6. Havendo pedido de reembolso, deve ser solicitado em declaração periódica, com a devida identificação do TOC responsável, mediante transmissão eletrônica de dados, no prazo legal, podendo ser deferido ou indeferida, à luz das previsões do artigo 22.º do CIVA e Despacho normativo n.º 18-A/2010, de 1 de julho.

Na consecução de suas atividades de gestor, o Administrador de Insolvência, existe a obrigatoriedade de manter uma contabilidade organizada, o que requer, os serviços especializado, de Técnico Oficial de Contas, (art.17.CIRC), para que se cumpra as normas contabilísticas do Sistema nacional de Contas (SNC); devendo as demonstrações refletirem todas as operações pelo sujeito passivo, e ser organizada de modo que os resultados das operações, e variações patrimoniais sujeitam ao regime geral do IRC, possa claramente distinguir-se das restantes; permitindo o controlo do lucro tributável, conforme previsto no artigo 123.º,n.º1, do CIRC.³⁰

Além das obrigações declarativas, já expostas, é da responsabilidade do Administrador da insolvência, o pagamento dos créditos sobre a insolvência, observando a disposição do artigo

30 Pode o TOC ser nomeado em regime de prestação de serviços, em face da declaração de insolvência nos termos do artigo 111.º do CIRE. Entretanto o TOC pode renunciar ao contrato, sendo essa renúncia concretizada no Portal das Finanças e no sítio do TOC. Ocorrendo a falta do TOC por qualquer motivo, pode o Administrador contratar outro, ou, requerer ao Juiz a nomeação de um (artigo 6.º, n.º 2, al.c).

173.º do CIRE de que, da sentença de verificação e graduação dos créditos, surge a determinação de que o pagamento desses créditos deve respeitar rigorosamente sua graduação.³¹ Também de responsabilidade do Administrador, o pagamento das dívidas da massa insolvente, nos termos do (art.46.º, n.º 1 e 172.º do CIRE), que deverá fazê-lo nas datas dos vencimentos dos respetivos créditos, e, sempre em prioridade sobre os créditos da insolvência.

Havendo encerramento do processo por insuficiência da massa insolvente, nos termos dos artigos 39.º, 232.º e al. d) do n.º 1 do 230.º do CIRE, não pode a AT responsabilizar o Administrador de Insolvência pela falta de pagamento de seus créditos, uma vez que, este não chega a assumir funções de liquidatário, uma vez que verificada a insuficiência total, conduz a uma insolvência limitada, decretada pelo juiz.

Pode o Administrador de Insolvência, assumir outra função que não a de liquidatário. O Administrador, será um fiscalizador se, nos termos dos artigos 223.º a 229.º do CIRE, o insolvente manter suas funções de gestor, após a declaração de insolvência. Assim, também prevê o artigo 81.º do CIRE, que nem sempre, a gestão e disposição da massa insolvente fica a cargo do Administrador, se por, decisão dos credores, optarem pela continuidade das atividades do estabelecimento.

O legislador não esclareceu devidamente o âmbito dos poderes do devedor no exercício da administração da massa, limitando-se a referir no n.º 5 do artigo 226.º do CIRE que «incumbe ao devedor exercer os poderes conferidos pelo Capítulo III do Título IV ao Administrador de Insolvência, mas só este, pode resolver atos em benefício da massa insolvente».

Nos termos do artigo 226.º do CIRE, a administração da massa insolvente pelo devedor é fiscalizada pelo Administrador de Insolvência, que manterá todas as suas restantes funções, devendo informar ao Tribunal e a comissão de credores quaisquer circunstâncias que possam desaconselhar a manutenção dos poderes de administração a gestão do devedor.³²

31 Poderá ser responsabilizado solidariamente (n.º 3 do artigo 26.º da LGT) os liquidatários das sociedades em processo de insolvência, não satisfaçam os débitos fiscais em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação de créditos.

32 Dias, Sara Veiga, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Tese de Mestrado. Universidade do Minho, 2009.

Entendido que quando a administração da massa couber ao devedor, deverá este assumir a responsabilidade de cumprimento de todas as obrigações fiscais, já que a posição do Administrador de Insolvência se limita aqui, como descrevemos, à fiscalização de suas atividades.

Este entendimento foi agora confirmado no CIRE, com a alteração operada ao artigo 65.º pela Lei n.º 16/2012 de 20 de abril. O legislador veio esclarecer, nos novos n.º 4 e 5, que o cumprimento das obrigações fiscais surgidas desde a declaração de insolvência até à deliberação pelo encerramento da sociedade e liquidação da massa insolvente ou caso se opte pela manutenção da empresa em atividade caberão a quem tiver sido conferida a administração do insolvente.³³

Responde o Administrador de Insolvência, nos termos do artigo 59.º do CIRE a um regime próprio de responsabilidade relativamente aos danos culposos, causados ao devedor e aos credores no exercício das suas funções.

O legislador optou por enquadrar esta responsabilidade na responsabilidade delituosa, quando o Administrador viola os seus deveres profissionais para com o devedor ou os credores. A culpa não pode ser presumida, devendo ser, nos termos do n.º 1 do mencionado preceito legal, apreciada pela «diligência de um Administrador de Insolvência criterioso e ordenado».³⁴

Nos termos do n.º 3 do artigo 59.º do CIRE, o Administrador de Insolvência responde, ainda, solidariamente com os técnicos ou outros auxiliares que contratou para o ajudarem no exercício das suas funções pelos danos que os atos e omissões destes causarem.

A responsabilidade do Administrador de Insolvência pelos danos causados ao devedor ou aos credores da insolvência ou mesmo, da massa insolvente só podem ocorrer em relação ao período de sua administração.

Face ao exposto, concluímos que também a AT pode e deve ser, enquanto credora da insolvência ou da massa insolvente, indemnizada pelos danos que o Administrador de

33 Epifânio, Maria do Rosário, *Manual de Direito da insolvência*, Almedina, 4.ª edição 2012, pp.300.

34 Idem

Insolvência lhe causar por incumprimento dos seus deveres profissionais. Tal poderá suceder, quando o Administrador de Insolvência não efetue o rateio de acordo com a sentença de verificação e graduação de créditos, proceda à venda de um bem sem considerar a proposta mais elevada para aquisição do mesmo, não evite (quando teria possibilidades de o fazer) a deterioração e dissipação de bens ou, ainda, quando, detendo bens suficientes para o efeito, não proceda ao pagamento atempado das dívidas tributárias da massa insolvente.³⁵

Em caso de a assembleia de credores optar pela via da recuperação, com aprovação de um plano de insolvência, no qual, se preveja o pagamento faseado dos créditos existentes, não poderá o Administrador de Insolvência ser pessoalmente responsabilizado pelo incumprimento das obrigações tributárias, já que não assumirá aqui funções de liquidatário.

Entretanto, pode ser imputada ao Administrador de Insolvência, a responsabilidade subsidiária pelo incumprimento das dívidas tributárias. Todas as dívidas, cujo facto tributário se tenha verificado antes da declaração de insolvência, mesmo as que ainda que, não vencidos, têm, de ser reclamadas no processo de insolvência. Sendo consideradas dívidas da insolvência serão verificadas e graduadas em sentença de verificação e graduação de créditos e pagas de acordo com que aí foi sentenciado.

Não pode aquele que exercer funções de administração da insolvente – o Administrador de Insolvência ou o próprio devedor – proceder, de livre vontade ao pagamento das dívidas, mesmo que estas se vençam durante o período em que exercem tais funções, sob pena de, contrariando o que ficar decidido na sentença, violar princípios como o da igualdade de tratamento dos credores da insolvência.

Tal interpretação da lei tem suscitado muita contestação por parte dos administradores de insolvência, os quais, baseando-se no CIRE, consideram que a partir do momento em que a assembleia de credores, decide pela liquidação da empresa, o produto desta liquidação se destina a ressarcir os credores, e não a satisfazer dívidas liquidadas após a declaração da insolvência, embora posteriores à mesma.³⁶ Embora em rigor, sem razão quanto as dívidas da massa, uma vez que estas são sempre pagas a cabeça, nos termos do artigo 162.º do CIRE.

35 Dias, Sara Veiga, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, ob. cit., pp. 135 e ss.

36 A contestação dos administradores de insolvência ficou patente na providência cautelar, intentada pela APAJ – Associação Portuguesa de Administradores Judiciais, contra o Ministério das Finanças e da Administração Pública, para suspensão de eficácia do despacho de concordância do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Como vimos a responsabilidade subsidiária pelas dívidas da massa insolvente poderá ser imputada ao Administrador de Insolvência quando este exerça, na pendência do processo de insolvência, a administração da massa insolvente. Neste caso, poderá a Autoridade Tributária aplicar o disposto no n.º 1 do artigo 24.º da LGT, responsabilizando subsidiariamente o Administrador de Insolvência pelas dívidas da massa insolvente.

Poderá verificar-se que o previsto na al. a) do artigo, refere-se a dívidas que derivam de obrigações tributárias surgidas após a declaração de insolvência e, logo, no período de exercício das suas funções porque o prazo legal de pagamento das dívidas da massa insolvente pode terminar, no período de exercício do seu cargo, e desde que a massa insolvente tenha ativos para tal.

No entanto, importa esclarecer que no que toca à efetivação, da responsabilidade subsidiária prevista na al. a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, a Autoridade Tributária terá o ónus de provar que o administrador teve culpa na insuficiência de património da pessoa coletiva, e no não pagamento do crédito tributário.

Não se imputa culpa ao Administrador de Insolvência na insuficiência do património do insolvente para pagamento das dívidas tributárias, quando muito, pelo incumprimento do dever de, se este, logo que verificar a insuficiência da massa, requerer a extinção do processo de insolvência, nos termos da al. d) do n.º 1 do artigo 230.º do CIRE. Mas, ainda assim, o não requerimento de tal extinção, não implica em culpa, na insuficiência da massa necessário à efetivação da sua responsabilidade por dívidas tributárias nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT.

Refere GERMANO MARQUES DA SILVA, a responsabilidade prevista neste artigo, não tem que ver com a ilicitude do facto constitutivo da obrigação tributária, mas com a atuação funcional do responsável, no exercício do seu cargo, com a inobservância culposa das disposições legais destinadas à proteção dos interesses do credor tributário e que tenha causado a insuficiência do património da sociedade para a satisfação de tal crédito.

(despacho n.º 1280/2009. XVII, de 25/09/2009), com o ato administrativo de sancionamento de instruções, constantes da Circular n.º 1/2010, de 2 de fevereiro de 2010 (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14/01/2011, processo 994/10.8BEAVR). Disponível <http://www.apaj.pt>

Assim atendendo à dificuldade que a Autoridade Tributária terá em fazer prova da culpa, do Administrador de Insolvência na insuficiência do património da pessoa coletiva insolvente que representa, tenta a AT, proteger-se sempre que, o prazo legal de pagamento das dívidas da massa, termine no período do exercício do cargo do Administrador de Insolvência, optando tendencialmente por efetuar a reversão fiscal, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 24.º LGT, já que, neste caso, o ónus da prova recai sobre o revertido, a quem incumbirá demonstrar que a falta de pagamento não lhe é imputável, mas ocorrido pela insuficiência de capacidade de pagamento da massa insolvente.

A Autoridade Tributária resguarda seu direito de reversão, mediante circular interna que orienta seus prepostos no sentido de agir e proceder previamente na citação dos administradores da insolvência, sempre que forem propostas ações de reversão fiscal, sobre o direito de cobrança das dívidas tributárias, a considerados, responsáveis subsidiários. Vejamos:

A Lei Geral Tributária estende o dever de reversão às situações em que seja solicitada a avocação de processos em que o insolvente seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal, só se procedendo ao envio dos processos a tribunal. Ocorrendo a avocação dos processos de execução fiscal, o órgão de execução fiscal deverá após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adoção das medidas cautelares aplicáveis.

Penso que a LGT ficou prejudicada neste entendimento, uma vez que, quer pelo CIRE, quer pelo CPPT, a suspensão da execução ocorre com a publicação da insolvência. Sempre que seja declarada a insolvência do devedor originário, e, independentemente da avocação dos processos de execução fiscal, o órgão de execução fiscal, deve apreciar a possibilidade de reversão das dívidas tributárias, perante os indícios de insuficiência de bens penhoráveis que emergem da declaração de insolvência da pessoa coletiva executada.

Assim o órgão de execução fiscal deve obrigatoriamente, desencadear os procedimentos de instrução necessários para determinar a verificação, ou não, dos pressupostos legais, de que depende a reversão contra os responsáveis subsidiários, bem como diligenciar no sentido da adoção de medidas cautelares aplicáveis.

Nestes procedimentos de instrução deve ser emitido um projeto de despacho de reversão ou de não reversão, sempre devidamente fundamentado. Caso o projeto seja de reversão, deverá ser notificado para exercício do direito de audição prévia. De salientar que o órgão de execução fiscal não poderá praticar atos coercivos, designadamente penhoras e vendas de bens do responsável subsidiário, sem que tenha ocorrido a execução do património do devedor originário.

O dever de avaliar a possibilidade legal de reversão decorre, não da avocação dos processos de execução fiscal, mas sim do conhecimento oficial ou oficioso da insolvência da executada. Conhecida a declaração de insolvência com carácter pleno, a AT recolhe essa informação assegurando a suspensão dos processos de execução fiscal existentes contra o insolvente. 37.

Ocorrendo a avocação dos processos de execução fiscal, o órgão de execução fiscal deverá informar o Tribunal onde corre, o processo de insolvência, dando conhecimento ao Administrador de Insolvência e ao Ministério Público. Tal comunicação, não prejudica no entanto, a remessa da certidão de dívidas para o Ministério Público, nos casos em que há lugar à reclamação de créditos, certidão, que deverá ser expedida de imediato pelo órgão de execução fiscal. Caso não haja dívidas à AT, o órgão de execução fiscal deve informar ao Ministério Público.

A AT enfatizou a necessidade de o órgão de execução fiscal poder ainda adotar as medidas cautelares, de salvaguarda dos créditos tributários, em caso de justo receio, de insolvência alienação, ocultação ou dissipação de bens dos revertidos, devendo para tal promover o arresto de bens, antes da remessa dos processos de execução fiscal para o tribunal, onde corre o processo de insolvência.

O fundado receio de diminuição das garantias de cobrança dos créditos pode ser aferido, designadamente, pela acumulação de dívidas tributárias, diligências de alienação ou dissipação de património, recusa de colaboração ou sinais de oposição, sucessivo exercício de funções de gerência em empresas devedoras. Este pressuposto presume-se no arresto, em caso de dívidas por impostos que o devedor, ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros, e não tenha sido entregue nos prazos legais.

37 Havendo vários executados, a suspensão da execução apenas ocorre em relação ao executado insolvente, não produzindo quaisquer efeitos para os executados em relação aos quais não tenha sido declarada a insolvência.

O arresto dos bens do responsável subsidiário pode ser decretado antes do despacho de reversão, devendo, neste caso, usado para fazer a prova dos restantes pressupostos da reversão, para além da insuficiência de bens da devedora originária.³⁸

Apresentada essa situação, o Administrador de Insolvência, como dito, só poderá afastar a sua responsabilidade subsidiária se provar que, verificada a insuficiência de bens para pagamento das dívidas da massa insolvente, requereu a extinção do processo de insolvência por insuficiência da massa nos termos do n.º 1 do artigo 232.º do CIRE, agindo em total cumprimento dos seus deveres profissionais, não lhe sendo imputável a falta de pagamento dos créditos tributários da massa insolvente.³⁹ Ou mesmo, que haja valores superiores aos valores possíveis de €5.000,00 (cinco mil euros), serem estes montante insuficientes para pagamento da dívida fiscal.

A responsabilidade do Administrador da Insolvência prescreve, contudo, passado o prazo de dois anos, a contar da data em que o lesado tomou conhecimento do direito que lhe compete, mas nunca depois, de decorrido igual período sobre a data da cessação de funções (artigo 59.º n.º 4 do CIRE). A violação dos deveres do Administrador pode resultar quer de comportamentos positivos, quer omissivos, exigindo-se ainda a verificação dos pressupostos comuns da responsabilidade delitual ou aquiliana (facto voluntário do agente, ilicitude, culpa, dano e nexo de causalidade).⁴⁰

São nos termos do artigo 233.º, n.º1, al. b) que encontramos a “causa normal” de cessação das funções do Administrador de Insolvência, que é o próprio encerramento do processo, embora possa permanecer as obrigações relativas à prestação de contas da administração, e as obrigações previstas no plano de insolvência. Também prevista a possibilidade de cessação de funções de modo antecipado, quando ocorrer a renúncia, nos termos do artigo 60.º, n.º 3 do CIRE. Pode ocorrer também a cessação das funções do Administrador, por “causa anormal” como a destituição pelo juiz, que decisão devidamente fundamentada pode por justa causa, destituir o Administrador, devendo ouvi-lo, e a Comissão de Credores conforme previsto no art.º 56.º do CIRE.

38 Ofício-Circulado n.º 60091/2012, de 27 de julho. Lei Geral Tributária, artigos 23.º e 24.º Código de Procedimento e de Processo Tributário, artigo 181.º.

39 José Pedro Carvalho, Reversão – notas práticas, in *I Congresso de Direito Fiscal*, p. 209.

40 Fernandes, Luís A. Carvalho e outros, *Coletânea de Estudos sobre Insolvência*, Sociedade Editora, 2009, pp.158.

LUIZ MENEZES TELES (2012) refere-se a esta justa causa, como um “conceito vago e indeterminado que abrange naturalmente a violação grave dos deveres do administrador, mas também quaisquer outras circunstâncias que tornem objetivamente insustentável a sua manutenção no cargo. A lei refere exemplificativamente como justa causa de destituição, o fato de o Administrador adquirir, diretamente ou por pessoa interposta, bens compreendidos na massa insolvente (art.º 168, n.º2) e o fato do processo não estar encerrado no prazo de um ano, após a data da assembleia de aprovação do relatório, ou no final de cada prazo subsequente de seis meses, salvo havendo razões que justifiquem o prolongamento (art.º 169.º)”.

A destituição implica a necessidade de designação de novo Administrador. O Substituto, deverá ser nomeado pelo juiz, entre as pessoas indicadas pela assembleia dos credores, devendo todo procedimento ocorrer com a observação dos termos do artigo 53.ºn.º1 do CIRE, que regem a eleição do administrador. A vinculação do juiz, a nomeação do Administrador indicação da assembleia de credores, só ocorre se, não se verificarem as circunstâncias que, nos termos do n.º3 do arti.º53.º, justificarem comportamento correspondente na nomeação do Administrador eleito por aquele órgão.⁴¹

Em conclusão deve os Administrador de Insolvência ter sempre presente que a finalidade principal do processo de insolvência é a tutela patrimonial dos credores, como inequivocamente decorre do artigo 1.º CIRE e, é dentro deste eixo de atuação que deve pautar a sua atividade, sob pena de incorrer em responsabilidade pelos atos comissivos ou omissivos, praticados com culpa.

Suas responsabilidades junto a AT, no que se refere aos créditos tributários no processo de insolvência, estão amplamente delineados, uma vez que tais créditos, ainda que possam receber alguns benefícios fiscais, unicamente previstos em lei, são créditos indisponíveis, e a imperícia em seu tratamento, pode conduzir a responsabilização em processo de reversão fiscal.

Apenas para efeito de uma visão geral sobre as responsabilidades do Administrador Judicial sobre o crédito tributário, no Processo de Falência brasileiro, nos ditames da Lei 11.101/2005, apresentamos alguns aspetos relevantes, expostos por juristas brasileiros sobre o tema.

⁴¹ Idem.

O Administrador judicial é nomeado pelo Juiz, (art.º 52.º I e art.º 99). IX da Lei Falimentar) entre pessoas de sua confiança que exerçam preferencialmente as atividades de advogado, administrador, contador e economista, podendo, inclusive, ser pessoa jurídica. Tem a função de conduzir o processo falimentar, com competência para praticar os atos de ofício, com supervisão do Juiz, do Ministério Público e dos credores.

A presença do Ministério Público, como órgão fiscalizador e de acompanhamento das ações do Administrador judicial, diminui o nível de responsabilidade deste, uma vez que seus atos são corroborados de validade pelo MP.

Suas funções são amplamente definidas nos artigos n.º 22, I, II, II) que distingue entre específicas e comuns, com relação ao processo falimentar e o processo de recuperação judicial.

É do Administrador judicial a responsabilidade pela verificação e habilitação dos créditos, com base nas informações colidas junto ao falido e fornecidas pelos credores, formula o Quadro Geral de Credores, que conduzirá a ordem de pagamento dos créditos na falência, conforme regulamenta os artigos 7.º a 20.º da Lei n.º 11.101/2005.

Tratando-se de direito disponível, o credor tem que ratificar a sua intenção em cobrar o crédito no processo falimentar, com exceção das Fazendas Públicas, que estão automaticamente habilitadas.⁴²

Da classificação dos créditos, o crédito tributário ocupa a quarta posição (art.º 83,III) no quadro geral de credores, sendo os créditos extraconcursos (art.º 84); créditos trabalhistas e decorrentes de acidentes de trabalho (art.º 83.1); créditos com garantias reais (art.º 83.II), seus predecessores. Há de se ressaltar que a lei brasileira, prevê a exclusão das cobranças das multas tributárias no mesmo âmbito da cobrança dos créditos tributários, estas, são qualificadas como créditos subquirografários (art.º 83,VII).⁴³

42 VENTUROLI, Maria Gabriela e outros, Sinopses jurídicas, 23, direito falimentar – Lei 1.101/2005, 4.ª edição. Editora Saraiva, pp. 37-40.

43 Crédito simples, sem qualquer vantagem sobre outras categorias que não goza de preferência em caso de falência ou concordata, sendo pago após todos os demais credores.

Dos juristas brasileiros, colecionamos as seguintes posições sobre o crédito tributário no processo falimentar que nos ajudará a perceber as diferenças de tratamento em relação a legislação portuguesa. De salientar a posição da legislação brasileira em privilegiar os créditos da União sobre os demais entes públicos.

“Os créditos contra a falida de natureza tributária sempre estarão inscritos em dívida ativa e compõem a segunda classe dos credores, ou seja, dos créditos públicos titularizados pelo Estado ou ente ao qual a lei concede garantias e prerrogativas, tanto aos créditos fiscais como aos parafiscais (COELHO, 2009).

SABBAG (2009), por outro lado, afirma que apesar do crédito tributário ter privilégios significativos, este não é absoluto. De acordo com o autor, o legislador ordinário (referindo-se ao Código Tributário) disciplinou regras sobre os privilégios do crédito tributário, propondo soluções práticas aos casos em que há uma cobrança múltipla de créditos tributários, especialmente na falência. A regra impõe uma hierarquia e ordem de preferência, bem como classes e datas de vencimentos a serem observadas.

Cumprir registrar também que, após a edição da Lei Complementar 118/2005, os privilégios da Fazenda Pública foram bastante reduzidos. Eis o artigo 186 do Código Tributário Nacional, brasileiro, que traz as devidas alterações:

Art.º 186 - O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Na falência:

I - O crédito tributário não prefere aos créditos extra concursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II - A lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III - A multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.

Ocorre que antes daquela Lei Complementar, o referido artigo conferia ao crédito tributário posição claramente privilegiada. Com o advento dessa Lei Complementar além de igualar os créditos decorrentes do acidente de trabalho à mesma categoria dos trabalhistas, disciplinou o

tema da falência, admitindo, nesse caso, que alguns créditos sejam satisfeitos antes mesmo dos tributários. Assim, os créditos extraconcursais preferem ao tributário (SCHOUERI, 2011).

Ainda SCHOUERI (2011, p. 719) leciona que o crédito tributário não se inclui na massa dos credores, em caso de falência, não cabendo ao Fisco pedir a falência do devedor, "[...] seu crédito não é habilitado, ele goza de preferência". A execução fiscal corre independentemente do processo de falência, e também a propositura da falência não interrompe a execução fiscal, cabendo ao juízo da falência decidir sobre a preferência do crédito objeto da execução fiscal, nos termos do Código Tributário Nacional.

Na visão de AMARO (2009), essa preferência é de uma pessoa sobre as outras: da União, em face dos demais entes políticos; e do Estado, do Distrito Federal ou do Território, em relação aos Municípios. A regra de concurso (depois de satisfeita a União, caso esta seja credora), se dará entre Estados, Distrito Federal e Territórios, no qual se houver mais de um credor, ocorrerá um rateio na proporção dos respectivos créditos.

Posteriormente, satisfeitos esses eventuais créditos concorrerão os diferentes Municípios, igualmente na proporção dos seus créditos. Tal situação vem sendo questionada pela doutrina no que tange a constitucionalidade desse dispositivo, enfatizando que fere o princípio da isonomia entre as pessoas políticas, ao criar preferências de umas sobre outras, contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a constitucionalidade do preceito.

SCHOUERI (2011) acredita que não há nada, da Constituição Federal que assegure a preferência do crédito de uma Pessoa Jurídica de Direito Público sobre outra, o mais adequado, em sua opinião, é assegurar a todas as Fazendas Públicas igualdade, repartindo-se o produto da execução entre elas, proporcionalmente ao crédito de cada uma.”

A semelhança do Administrador de Insolvência, em Portugal, o Administrador Judicial no Brasil, não é livre para determinar pagamentos aos credores do insolvente sem a estrita observância da classificação dos créditos, as penas pecuniárias ou multas tributárias, tem natureza de subquirografário e só poderá ser atendido após a satisfação dos quirografários e em concurso com o devido pelo empresário individual ou sociedade empresária com falência decretada, em razão de cláusula penal.⁴⁴

Quanto a responsabilidade do Administrador sobre os créditos tributários na insolvência, verificamos que para o Administrador Judicial brasileiro, assistido pelo Ministério Público,

44 Pessi, Rosangela – Portal de e-governo, inclusão digital e sociedade do conhecimento, 07 março 2012.

existe claramente um menor rigor na responsabilização de seus atos, ainda que, por eles respondam em casos evidentes de culpa, uma vez que, são supervisionados pelo MP. O regime brasileiro, assemelha-se com o regime que existia em Portugal com a figura do síndico, antes da vigência do CPEREF.

Na atual legislação portuguesa, há mais rigor, ao se estabelecer a responsabilização do Administrador de Insolvência, com previsão de imputação de responsabilidade subsidiária em processo de reversão fiscal, pelo incumprimento dos pagamentos do crédito tributário presentes no processo de insolvência.

CAPÍTULO V - REVERSÃO FISCAL EM PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

O processo de reversão fiscal, previsto no artigo 23º da Lei Geral Tributária - LGT, consiste num mecanismo, ao dispor do órgão de execução fiscal, para efeitos de cobrança coerciva das dívidas fiscais das pessoas coletivas, mediante o qual, respondem por tais dívidas, os responsáveis subsidiários, nomeadamente os administradores, Revisores oficiais de Contas e Técnicos Oficiais de Contas, sempre preenchidos os requisitos do artigo 24.º da mesma lei.

A responsabilidade pode ser atribuída ao Administrador, por incumprimento das funções de fiscalização, ou violação dos deveres profissionais, ou a outros membros dos órgãos de fiscalização, como os revisores e/ou técnicos oficiais de contas; devido a inobservância dos princípios de separação patrimonial, se, titulares de estabelecimento comercial de responsabilidade limitada; ou incumprimento do dever de retenção, se substitutos tributários. Tal responsabilidade subsidiária será apurada para efeito de reversão, à luz dos artigos 24.º a 28.º da LGT.

O processo de reversão fiscal obedece a pressupostos materiais e formais, conforme se tenham natureza adjetiva ou substantiva. Identificamos como pressuposto material, o decorrente da origem da responsabilidade, que muitas vezes se confunde com os elementos que determinam essa responsabilidade, qual seja, a culpa na insuficiência patrimonial.

Como pressupostos formais, a serem observados em processo de reversão fiscal, contra responsável subsidiário podemos destacar quatro pressupostos: primeiro é a necessidade de citação prévia do devedor principal, e esgotamento do prazo de pagamento da dívida tributária. O segundo pressuposto formal, previsto no artigo 23º, n.º 4 e 60.º da LGT, é a audição do responsável subsidiário. Este pressuposto, consagra a observância do princípio constitucional do artigo 267.º, n.º 5.º da CRP.

Como terceiro pressuposto formal, conforme os termos do artigo 48.º da LGT, é o da exigibilidade da dívida exequenda perante o potencial responsável subsidiário, embora nos termos do n.º 3 do artigo 48.º da LGT, a interrupção da prescrição relativa ao devedor originário, não é oponível ao responsável subsidiário, se sua citação ocorrer após o 5.º ano posterior ao da liquidação da dívida objeto da execução. O quarto pressuposto formal,

fundamentado no artigo 23.º n.º 4 da LGT está a necessidade da declaração fundamentada dos pressupostos e extensões da reversão, sendo esse ato, totalmente administrativo.

Observados os pressupostos materiais e formais da reversão e, não dispondo a entidade devedora originária de património através do qual a Administração Tributária possa garantir a cobrança do seu crédito, as dívidas podem vir a ser exigidas, através do mecanismo da reversão fiscal sob os respetivos administradores, gerentes e outras pessoas nos termos (art.º 23, n.º 2 da LGT) que exerçam, ainda que somente de fato, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados.

Sempre que presumível a insuficiência dos bens penhorados do devedor originário e dos responsáveis solidários, para pagamento da totalidade da dívida tributária, pode nos termos dos artigos 23.º e 24.º da LGT, ser decidida a reversão da execução fiscal contra os respetivos responsáveis subsidiário, mesmo antes de ocorrer a execução (penhora e venda) dos bens da entidade devedora originária e dos eventuais responsáveis solidários.

Contudo, apesar de a preparação, e a própria decisão, da reversão poder ocorrer antes da execução dos bens da pessoa coletiva, desde que presumível a insuficiência, a concretização da reversão nessa situação, só poderá ocorrer, após a efetiva execução dos bens do devedor principal, e dos eventuais responsáveis solidários.

Apresentadas as linhas gerais do processo de reversão fiscal, passemos a análise no contexto do processo de insolvência, especificadamente ao administrador da insolvência, evidenciando as práticas abusivas da Autoridade tributária, que em sua sanha de voraz arrecadação, muitas vezes, extrapolam sua atuação, ao limite da ilegalidade. Senão, vejamos:

É a AT a responsável pelos procedimentos para reversão tributária, nos termos do n.º 7 do artigo 23.º da Lei Geral Tributária, que prevê que «O dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, só se procedendo a remessa dos mesmos a tribunal, após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adoção das medidas cautelares aplicáveis».

Ao ser declarada a insolvência do devedor originário, e independentemente da avocação dos processos de execução fiscal, pode o órgão de execução fiscal avaliar a possibilidade de

realizarem reversão fiscal, sobre os responsáveis subsidiários, perante os indícios de insuficiência de bens penhoráveis, a partir da análise da declaração de insolvência da pessoa coletiva executada, nos termos previstos, n.º 2 do art.º 23.º da LGT.

Nestes termos, o órgão de execução fiscal deve obrigatoriamente desencadear os procedimentos de instrução necessários para determinar a verificação ou não dos pressupostos legais de que depende a reversão contra os responsáveis subsidiários [cf. n.º 1 do artigo 24.º da LGT, tendo, neste caso, presente o Ofício Circulado n.º 60058, de 17.04.2008, da Direção de Serviços de Justiça Tributária (DSJT), ou n.º 1 do art.º 8.º do RGIT], assim como diligenciar no sentido da adoção de medidas cautelares aplicáveis.⁴⁵

Nas palavras de DIOGO LEITE CAMPOS (2012) “ A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, ao editar o n.º7 a este art.23.º, veio impor ao órgão da execução fiscal a apreciação dos requisitos da reversão Da execução fiscal antes da evocação de processos para efeitos de apensação ao processo de insolvência, o que se justifica por serem situações em que é presumível insuficiência do património do sujeito passivo devedor originário para o pagamento da totalidade das suas dívidas. Porém, o «dever de reversão» de que se fala, não pode deixar de ser entendido como um dever de apreciação dos requisitos da reversão, pois ela só será de decidir se se verificarem os restantes requisitos de que depende, para além da presumível insuficiência patrimonial, designadamente a culpa presumida ou provada do responsável subsidiário e o exercício efetivo das funções que são pressuposto da responsabilidade subsidiária.”

Assim, e nos termos do artigo 165.º,n.º1, alínea b) do CPPT, deve a citação da revisão fiscal ao responsável subsidiário, cumprir os requisitos essenciais do título executivo, pelo que o incumprimento do disposto, é causa de nulidade do ato. Também, atendendo a previsões legais é requerida a audição prévia do mesmo, nos termos dos artigos 22.º, n.º4, e 60.º da LGT, sem excluir o benefício da excussão, previsto no n.2 do artigo 23.º, da mesma lei, e a partir dessa audição, ser proferido despacho de deferimento ou indeferimento da petição.

Em caso de indeferimento, é mister, que o oponente seja notificado da definitividade da reversão, para que possa avançar por via judicial, com a impugnação do referido despacho.

45 Autoridade Tributária - Ofício Circulado n.º 60.091 27-07-2012.

Sempre, que tal procedimento for suprimido, estaremos diante do impedimento do exercício de direitos legais do administrador da insolvência, bem como, de uma nulidade formal, que torna inválida e ineficaz a produção do título executivo, sem o despacho do indeferimento da audiência, e a regular notificação do pretendido revestido.

Para o efeito de defesa, em sede de audiência prévia, poderão, apenas, ser invocados os fundamentos que se encontram, taxativamente previstos no artigo 163.º do CPPT, quais sejam: a inexistência do imposto; a ilegitimidade da pessoa; a falsidade do título executivo; a prescrição da dívida exequenda; a falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade; o pagamento ou anulação da dívida exequenda e a duplicação de coleta. Poderão ainda ser invocados outros fundamentos, a provar apenas por documento, desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

Existe a possibilidade do responsável subsidiário optar por proceder ao pagamento da dívida no prazo de 30 dias (art.203.º do CPPT) a contar da data em que for citado do ato de reversão, neste caso, beneficia-se nos termos do n.º 5 do art.23.º da LGT, de isenção de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal, ficando, assim, o pagamento limitado ao imposto e aos juros compensatórios, de onde resulta que a reversão, embora esses juros, sendo obrigações acessórias da obrigação principal do devedor principal, estarão a cargo deste se forem encontrados no seu património os bens necessário a liquidação⁴⁶

É entendimento recente do Supremo Tribunal Administrativo que, sendo o pagamento da dívida efetuado pelo responsável subsidiário que se beneficia da isenção de custas e multa nos termos da Lei Geral Tributária, no prazo de 30 dias a contar da data de citação para o pagamento, não implica a preclusão do seu direito de impugnar o despacho de reversão através da dedução de Oposição judicial -, não podendo extinguir-se a oposição com fundamento em inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, em virtude da extinção da execução contra o revertido.

Assim, o pagamento da dívida por parte do responsável subsidiário, não o impede de continuar a discutir, quer a ilegalidade da liquidação subjacente, através de impugnação

⁴⁶ Leite, Diogo. Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada. Pág.224

judicial, reclamação graciosa ou pedido de pronúncia arbitral, quer a própria exigibilidade da dívida, podendo, em caso de procedência, vir a recuperar o montante pago, ainda que demande longo tempo de espera.

Será a Reversão Fiscal sobre o administrador da insolvência, tido como responsável subsidiário, abuso de direito em execução fiscal suspensa?

Sob o prisma dessa interrogação, cabe algumas reflexões sobre este procedimento.

O processo de insolvência é um processo de execução universal cujo objetivo é a satisfação dos credores através da liquidação do património do devedor insolvente com a posterior repartição do produto entre estes, não devendo existir situações de privilégios não previstas em lei.

Assim, todos os bens do devedor podem e devem ser apreendidos, sendo todos os credores, independentemente da natureza dos seus créditos, chamados a intervir no processo, e, em caso de insuficiência da massa insolvente em satisfazer a totalidade dos crédito, aqueles, assumem perdas de modo proporcional ao seu crédito.

Por previsão do disposto no n.º 1 do artigo 88.º CIRE [1.ª parte]: "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 impede à instauração ou ao prosseguimento de qualquer ação executiva intentada pelos credores da insolvência (...)".

Também a prescrição do n.º 1 do artigo 180.º CPPT [1.ª parte] diz: "Proferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes (...) reforça o preceito da obrigatoriedade dessa suspensão.

As prescrições legais quanto a suspensão dos processos de execução fiscal, e seu *apensamento* ao processo de insolvência, reforçam o carácter universal do processo de insolvência, ao determinar formas que impeçam os credores, de atingir os bens afetados à massa insolvente de maneira desigual, de forma que fira o princípio maior, da universalidade do processo.

Ainda em decorrência do processo de insolvência, surge o administrador da insolvência, artigo 52.º do CIRE, que assume obrigações e responsabilidades pelo insolvente afastado, bem como, a administração e liquidação da massa insolvente, artigo 55.º e 59.º do CIRE, respondendo por essa administração, nos limites do n.º4 do artigo.59.º, que prevê como ponto de partida dessa responsabilidade, a sua nomeação.

Entretanto, o artigo 65.º, n.º 5 do CIRE, diz que as eventuais dívidas tributárias que possam surgir entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência.

SUZANA TAVARES (2013) diz-nos que até 2010 era interpretação generalizada entre a doutrina e a jurisprudência, que a transferência da administração e gestão da massa insolvente para o Administrador de Insolvência, apenas permitiria exigir-lhes o cumprimento das obrigações tributárias constituídas após a declaração de insolvência e que a respetiva satisfação teria lugar por conta dos bens compreendidos na massa.

Contudo, a Circular n.º 1/2010, de 2 de fevereiro, cunhou uma nova interpretação, atribuindo ao Administrador de Insolvência o ónus de apresentar as declarações fiscais de IVA, IRC, IMI após a declaração de insolvência. Segundo esta nova interpretação, a liquidação judicial de uma sociedade passou a ser equiparada a uma liquidação normal, obrigando as empresas insolvente, através do Administrador da massa, a cumprir com obrigações fiscais exigíveis.

Neste seguimento, alguns serviços de Finanças começam a qualificar os administradores de insolvência, como responsáveis subsidiários pelo cumprimento das dívidas tributárias das sociedades insolvente, que deveriam ser pagas com o produto da massa insolvente, fundamentando essa solução, no artigo 24.º da LGT e no artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias. Os administradores de insolvência passaram assim, a ser incluídos no leque de responsáveis subsidiários, que, na falta ou insuficiência de bens do devedor e no caso de o pagamento não ser efetuado dentro do prazo, respondem pelas dívidas fiscais, através do mecanismo de reversão do processo de execução fiscal.⁴⁷

47 Suzana Tavares da Silva, *Os Créditos Tributários nos Processos de Insolvência: Reflexões Críticas*.

Gozam os créditos fiscais, de prerrogativas que apenas a eles, afetam, pois a situação de suspensão das execuções relativamente ao devedor originário, não impede que o órgão de execução fiscal verifique a admissibilidade legal, de chamar à execução os responsáveis subsidiários, e em particular o administrador da insolvência, no contexto de suas responsabilidades, pelo procedimento da reversão fiscal.

Ocorre que no CIRE, existe distinção entre os créditos sobre o insolvente, cuja reclamação se faz nos termos do artigo 128.º do CIRE, que em função da reclamação prevista, são pagos pelo produto da venda dos bens, de acordo com os artigos 173.º e seguintes do CIRE e após sentença de verificação e graduação dos créditos, e os créditos por dívida da massa insolvente, previstos no artigo 51.º do CIRE, e passíveis de reclamação, nos termos do artigo 89.º do referido código.

Assim, só eventualmente e em termos formais, poderia ser aceita a reversão, se, de modo geral, fosse possível e não o é, estivesse em causa dívida da massa insolvente (art.51.º do CIRE) e não dívida do insolvente (art.128.º do CIRE). Deste modo, qualquer projeto de reversão, não deve recair sobre a massa insolvente, uma vez que o devedor original é o insolvente.

Analisemos também, a questão de que a declaração de insolvência, suspende de imediato todos os processos de execução, e portanto, nenhum ato, e em particular, despacho de reversão, pode ser praticado neste âmbito, existindo apenas duas possibilidades:

- a) Ou existe reversão previamente á declaração de insolvência e, como tal, a execução fiscal após a suspensão continua contra o revertido;
- b) Ou a execução fiscal é suspensa antes do despacho de reversão e este só poderá ser praticado, após a extinção do processo de insolvência e se o produto da liquidação for insuficiente para o pagamento do crédito fiscal.

Ademais, não só o CIRE, mas o artigo 181.º do CPPT, preveem a suspensão e avocação da execução fiscal, e apensação ao processo de insolvência, aponta para que o Ministério Público reclame o pagamento dos créditos do Estado, pelos meios previstos no 128.º do CIRE, no prazo estabelecido na sentença declaratória da insolvência, ou nos termos do artigo 146.º do mesmo código, mediante ação de verificação ulterior de créditos.

A apreciação dos pressupostos legais da reversão, conforme o artigo 24.º da LGT, e a confirmação de sua existência, dá início ao desencadeamento do processo de reversão fiscal

em face do responsável subsidiário, embora em respeito ao princípio da excursão prévia do património do devedor original, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º da LGT, fiquem impedidos na prática de atos coercivos sobre o património do responsável subsidiário, embora não seja impedida a adoção de medidas cautelares como o arresto de bens.

Também constante da previsão legal, no n.º 5 do art.º 180.º da CPPT, a continuação das execuções fiscais já instauradas contra o falido ou responsáveis subsidiários ou de instauração de novas execuções fiscais, tendo como pressuposto a ulterior aquisição de bens pessoais pelo falido ou pelos responsáveis subsidiários.

O mesmo não sucede, porém, com os processos de execução relativos a créditos vencidos após a declaração da insolvência ou despacho de prosseguimento da ação de recuperação da empresa, que, nos termos do n.º 6 deste art.º 180.º, do CPPT, seguirão os termos normais até à extinção da execução.

Em verdade, a citação do administrador da insolvência, como responsável subsidiário, em processo de reversal fiscal, cria uma nova parte passiva em processo de execução existente e suspenso, o que por si só, é inadmissível.

Em todos os casos, ressalve-se que, o administrador da insolvência, só poderá ser responsabilizado nos limites do n.º 4 do artigo 59.º do CIRE, que prevê condutas ou omissões danosas ocorridas após sua nomeação. Assim, preenchidos os pressupostos legais para citação do responsável subsidiário, este, irá responder com o seu património relativamente a dívidas da devedora originária por insuficiência patrimonial desta, o que por si só em nada afeta os bens da massa insolvente, conforme previsto no n.º 7 do artigo 23.º LGT e n.º 1 a 6 do art.º 180.º do CPPT.

Também por previsão legal, é possível até mesmo, ser instauradas novas execuções fiscais após a declaração de insolvência (ficando afastada a regra geral constante do n.º 1 do art.º 88.º do CIRE e considerando-se que no art.º 180.º do CPPT se estabelece um regime especial para os processos de execução fiscal), devendo, todavia, atender-se a que: (i) se for para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverá a execução fiscal ser imediatamente sustada e avocada pelo tribunal judicial para apensação àquele processo, para o qual deverá ser enviada pelo tribunal tributário (n.º 1 e 2 do art.º 180.º do CPPT e n.º 1 e 2 do art.º 85º do CIRE); (ii) se for para cobrança de créditos vencidos após a declaração de

insolvência, a execução prosseguirá, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência (n.º 6 do art.º 180.º do CPPT).⁴⁸

Identificamos o “abuso” de poder do Estado nos processos de reversão fiscal á medida que embora exista a previsão legal de suspensão da cobrança coesiva, ainda que mantendo a possibilidade da adoção de medidas cautelares, existe a prática de em processo de execução suspensa, (art.88.º do CIRE e 180.º do CPPT), criarem uma nova parte, o administrador da insolvência, constituídos como revestido, e muitas vezes, em processos cuja execução originária, é anterior a declaração da insolvência, e portanto, de sua nomeação como administrador, assim como anterior a constituição da massa insolvente. E, se os termos legais referidos, nos informam que a execução só volta a correr com o termo do processo de insolvência, quando o administrador já terá cessado suas funções, não há como constituí-lo em revestido neste contexto.

No entanto, a sanha arrecadadora do Estado, muitas vezes, com total inobservância dos termos legais, constitui o administrador da insolvência, em revestido, fazendo com que este, inicie uma série de procedimentos de defesa de seu património pessoal, fazendo uso de manifestação legal, contrárias a arbitrariedade do Estado, quer seja uma manifestação graciosa, uma impugnação judicial ou uma oposição a execução, ou mesmo o pagamento nos prazos e formas permitidas.

Em qualquer dos casos, ou meio escolhido, estará sempre presente o desgaste e a necessidade de desembolso de valores, quer a opção seja pelo pagamento, ou a discussão judicial.

Em verdade é discutível a atuação do Estado em todo processo de insolvência, onde podemos perceber que a despeito do princípio maior ser a igualdade de credores, e que as orientações devam seguir o rumo de possibilitar a recuperação das empresas, é o fisco, a AT, entes do Estado, que com maior sanha, debruça-se sobre o moribundo negócio para salvaguardar seu quinhão, assumindo muitas vezes, posição de total inflexibilidade e incoerência principiológica.

Consagrado no n.º 7 do artigo 23.º da LGT ao prevê que «O dever de revertê-lo previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida

⁴⁸ DIAS, Sara Veiga. O crédito Tributário e as obrigações fiscais na insolvência. 2012.Universidade do Minho. Pás.121.

no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adoção das medidas cautelares aplicáveis». Assume o processo de reversão fiscal o carácter de DEVER SER, ainda que muitas vezes, represente o acúmulo de processos improcedentes, mas que de alguma forma trouxeram valores aos cofres do Estado.

Podemos dizer que fica claramente consagrando a primazia dos créditos tributários e o poder de interversão do Estado, que mediante o processo de reversal fiscal em execução suspensa, em face a processo de insolvência em curso, ou findo, cria nova parte processual, buscando atingir património de terceiros, na consecução de seu objetivo arrecadador.

CONCLUSÃO

“ O Estado soberano que elaborou as leis que protegem os seus créditos de impostos – com prazos, garantias e exigências próprias – é o mesmo Estado soberano que fez o CIRE, pelo que, aquando da elaboração deste, conhecia bem a existência daquelas.”

Maria do Rosário Epifânio

Do panorama de crise económica instalada a partir do segundo decénio do ano 2.000, emerge o crescimento dos processos de insolvência, de estabelecimentos dos mais diversos ramos em Portugal, situação que repete-se em outros países da União Europeia.

Em Portugal, esta crise surge como desafiadora dos principais paradigmas do papel do Estado, frente a dicotomia do interesse público em manter a garantia do cumprimento dos débitos tutelados (os impostos) e o interesse público na recuperação dos agentes económicos, o que justificaria uma limitação de seus privilégios, uma vez que prevalece o imperativo da indisponibilidade do crédito tributário e dos privilégios creditórios, de que o Estado se beneficia, nos termos, das diversas leis fiscais que comportam o direito tributário nacional.

Em muitos casos, a permanência desses direitos e privilégios, determinam a frustração dos objetivos do CIRE, principalmente o que respeite a possibilidade de recuperação do estabelecimento comercial, se houvesse uma maior flexibilização para o pagamento dos créditos do Estado, por parte do devedor. Mas, sob o manto da indisponibilidade dos créditos do Estado, existe uma opção política, pela liquidação dos estabelecimentos comerciais, ainda que essa decisão tenha reflexos negativos em diversos âmbitos da sociedade.

Neste contexto, há de se por em causa, o questionamento da real abrangência do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, uma vez que sustentando-se no princípio maior, e, constitucionalmente alargado, da legalidade e igualdade como verdadeiros vetores do bem-estar social, parece-nos um contrassenso, tendo em causa o prejuízo maior, que é a finalização das atividades de uma empresa, com todas as repercussões na vida social e económica da sociedade.

Verificamos que a declaração de insolvência produz efeitos diferenciados entre credores e devedor, que sob o prisma do princípio universalista do CIRE, explícito em seu artigo 1.º busca uma conciliação possível de esforços para possibilitar um pagamento em situação de igualdade a todos os credores, e, em melhor caso, recuperar a empresa.

A declaração da insolvência, tem efeito imediato sobre a relação jurídica tributária, fazendo-se sentir na previsão legal de suspensão das execuções fiscais pendentes e as que se instaurem na pendência do processo até o encerramento do processo falimentar, nos termos do artigo 88.º do CIRE.

Com base no disposto no artigo 47.º do CIRE é reconhecido a Autoridade Tributária, o DEVER DE, reclamar todos os créditos derivados de obrigações tributárias, cujo fato gerador se verificou antes da data da declaração de insolvência, incluindo aqueles cuja liquidação ainda não se havia verificado à data da declaração de insolvência. Entretanto, o crédito tributário não reclamado e não reconhecido oficiosamente pelo Administrador de Insolvência continua a existir. Simplesmente não será tido em conta no processo de insolvência, não podendo a Autoridade Tributária cobrá-lo por outra via enquanto o processo perdurar.

Questão relevante, foi a discussão sobre a manutenção, da personalidade jurídica e tributária da sociedade insolvente. Debatida a questão no âmbito doutrinário, teve a Direção - Geral dos Impostos mediante circular n.º1/2010 a palavra ao afirmar da obrigação das sociedades insolvente manter contabilidade organizada e mantendo a liquidação e o pagamento dos impostos, assim como apresentar declarações pertinentes. Esses deveres são da responsabilidade do administrador da Insolvência.

Não há dúvidas, de que o cumprimento das obrigações tributárias exigíveis após a declaração de insolvência, caberá àquele que manter os poderes de representação da entidade, que poderá ser o Administrador de Insolvência, determinado pelo juiz, ou escolhido pela Assembleia de credores, ou mesmo o devedor, nos casos em que a opção seja pela continuidade da atividade do estabelecimento insolvente. Ao Administrador, cabe a responsabilidade de gestão dos bens compreendidos na massa, devendo proceder tempestivamente em todas as suas obrigações descritas no CIRE, e em particular atender os ditames com respeito ao crédito tributário, ainda que muitas vezes, não possua habilidade multifacetada para atender todas as exigências que a posição requer.

Quanto à responsabilidade do Administrador de Insolvência pelo cumprimento das obrigações tributárias, concluímos que é e será responsabilizado quando, assumindo funções de liquidatário, não cumprir o disposto na sentença e em especial com relação a verificação do crédito tributário, e os deveres de declaração. É na previsão do artigo 24.º da LGT, da responsabilidade subsidiária do Administrador da Insolvência, por incumprimento das obrigações tributária no âmbito do processo de insolvência, que pelo dispositivo da Reversão Fiscal, pode ser responsabilizado subsidiariamente pelo pagamento do crédito tributário do devedor principal.

Mas, arbitrariedades contidas em processos de reversal fiscal, dão conta da existência de abuso de poder do Estado, na consecução desse processo, na medida que todas as possibilidades de defesa envolvem desembolsos em favor da justiça e da AT, ainda que sejam ou não verificados e preenchidos os pressupostos previstos em norma legal (Artigo 181.º, n.º2 do CPPT) para essa responsabilização.

Finalmente, concluo com o desafio a uma reflexão do sobre o impacto do aditamento do n.º 3 do artigo 30.º da LGT que reiterou a indisponibilidade do crédito tributário, justificando-o no princípio da legalidade e igualdade, quando em verdade a posição da administração tributária tem sido *meramente arrecadadora*, pondo em causa sua posição como parte de um organismo maior, do qual o direito tributário, é apenas parte e não pode sobrepor-se aos reais princípios constitucionais de legalidade e igualdade, consubstanciado no poder/dever de garantir o bem-estar social que muitas vezes podem ser traduzidos na manutenção de postos de trabalhos e empresas recuperadas. 49

Para o Estado português, continuar a recusar a homologação dos planos de insolvência que, de algum modo, “violem” o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, é para além de descumprimento do pacto firmado junto a União Europeia,⁵⁰ para promover a flexibilização das cobranças dos créditos do Estado, com vistas a manter o equilíbrio socio económico, é desconhecer seu verdadeiro papel universal, de promover através das diversas vertentes do poder do Estado a satisfação de suas variadas necessidades.

49 Ideia defendida pelo professor Joaquim Freitas Rocha, in A Blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível. I Coloquio de Direito da Insolvência de Santo Tirso. Pág181 a194.

50 Comunicada por via eletrónica, oficiosa e gratuita, os atos de registo, junto a Administração tributária e da segurança Social, a declaração de insolvência; a nomeação e destituição do Administrador de Insolvência; e, o encerramento da liquidação (extinção), conforme disposto no artigo 72.º-A, n.º 1, do Código de registo Comercial.

A posição do crédito tributário em processo de insolvência comercial, ainda que, submetido aos termos do CIRE, encontra em legislação específica do direito tributário, caminhos alternativos, para imposição de seus ditames, sobre as demais partes desta relação jurídica, confirmando-se a prevalência do interesse arrecadador do Estado, sobre as demais necessidades da sociedade.

BIBLIOGRAFIA

- Almeida. António Pereira (2014), Sociedades Comerciais, 6.^a Edição, Almedina.
- Amaro, Luciano, (2009), Direito tributário brasileiro, 15, Editora São Paulo: Saraiva.
- Campos, Diogo leite – Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4.^a Edição 2012, Encontro da Escrita.
- Carlos, Américo Fernando Brás Carlos, (2014), Impostos. Teoria geral, 4.^a Edição, Almedina
- Carvalho, José Pedro, Reversão (2009), “notas práticas”, comunicação apresentada no “I Congresso de Direito Fiscal”.
- Coelho, Fábio Ulhoa, (2009), Comentários à nova lei de falências e de recuperação de empresas: Lei n.º 11.101 de 9-2-2005.6. ed. São Paulo: Saraiva.
- Cordeiro, António Menezes, (2012), Direito Comercial e das Sociedades Comerciais, 3.^a edição, Almedina.
- Dias, Sara Veiga, (2009), O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário, Universidade do Minho.
- Epifânio, Maria do Rosário, (2013), Manual de Direito da Insolvência, 5.^a Edição, Almedina.
- Fernandes. Luís A. Carvalho e João Labareda, (2009), Coletânea de Estudos sobre a Insolvência. 1.^a Edição. Quid Juris Sociedade Editora.
- Governo de Portugal.(2014) Memorando de entendimento Troika, Estado Português. Disponível em <http://www.portugal.gov.pt/pt/os-ministerios/primeiro-ministro/secretarios-de-mistatado/secretario-de-estado-adjunto-do-primeiro-ministroiministro/documentosoficiais/memorandos.aspx>[Consulta 12 de abril de 2014].
- INCM, (2013) Código de Insolvência e Recuperação de Empresas. INCM.
- Labareda, João e Luís A. Carvalho Fernandes (2009), Coletânea de Estudos sobre Insolvência. 1.^a Edição, Quid Juris.
- Leitão, Luís Manuel Teles Meneses, (2012), Direito da Insolvência, 4.^a Edição, Almedina.
- Leitão, Luís Manuel Teles Meneses, (2013), Processo de Insolvência, 3.^a Edição, Almedina.
- Martins, Alexandre de Soveral, (2015), Um Curso de Direito da Insolvência. 1.^a Edição. Almedina
- Sabbag, Eduardo, (2009) Manual de direito tributário, São Paulo: Saraiva.

Schoueri, Luís Eduardo, (2011), Direito Tributário, São Paulo: Saraiva.

Serra, Catarina (coordenação) et al (2014), I Coloquio de Direito da Insolvência de Santo Tirso, 1.º Edição. Almedina.

Serra, Catarina, (2012), O Regime Português da Insolvência, 5.ª Edição. Almedina

Silva, Suzana Tavares, (2013), Direito Fiscal, Teoria Geral, 1.º Edição. Imprensa da Universidade de Coimbra

Venturoti, Maria Gabriela et al (2011), Sinopses jurídicas, n.º 23, direito falimentar – lei 11.101/2005. 4.ª Edição, Editora Saraiva.