



TESIS DE DOCTORADO

**O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO  
PROCESSO DE  
INSOLVÊNCIA: ANÁLISE  
DOS REGIMES JURÍDICOS  
PORTUGUÊS E ESPANHOL**

Sara Luís da Silva Veiga Dias

ESCUELA DE DOCTORADO INTERNACIONAL  
PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO

SANTIAGO DE COMPOSTELA

2020





## DECLARACIÓN DEL AUTOR DE LA TESIS

**O crédito tributário no processo de insolvência:  
Análise dos regimes jurídicos português e  
espanhol**

Dña. SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS

*Presento mi tesis, siguiendo el procedimiento adecuado al Reglamento, y declaro que:*

- 1) *La tesis abarca los resultados de la elaboración de mi trabajo.*
- 2) *En su caso, en la tesis se hace referencia a las colaboraciones que tuvo este trabajo.*
- 3) *La tesis es la versión definitiva presentada para su defensa y coincide con la versión enviada en formato electrónico.*
- 4) *Confirmando que la tesis no incurre en ningún tipo de plagio de otros autores ni de trabajos presentados por mí para la obtención de otros títulos.*

*En Santiago de Compostela, 23 de julio de 2020*

Fdo. Sara Luís da Silva Veiga Dias





## AUTORIZACIÓN DEL DIRECTOR / TUTOR DE LA TESIS

O crédito tributário no processo de insolvência:

Análise dos regimes jurídicos português e  
espanhol

D. CÉSAR GARCIA NÓVOA

INFORMA:

*Que la presente tesis, corresponde con el trabajo realizado por D/Dña. Sara Luís da Silva Veiga Dias, bajo mi dirección, y autorizo su presentación, considerando que reúne los requisitos exigidos en el Reglamento de Estudios de Doctorado de la USC, y que como director de ésta no incurre en las causas de abstención establecidas en Ley 40/2015.*

*En Santiago de Compostela, 24 de julio de 2020*

Fdo. César Garcia Nóvoa



À Guiomar, por fazer com que tudo valha a pena.







## AGRADECIMENTOS

Para a elaboração deste trabalho contei com a colaboração e apoio de várias pessoas que, direta ou indiretamente, me incentivaram a prosseguir e a ultrapassar todas as dificuldades com que me deparei ao longo destes anos de estudo.

Agradeço a todas elas, pois o seu contributo foi essencial para me incentivar a terminar este trabalho. Em especial:

À Guiomar, por ser, sempre, a minha maior inspiração e força.

Ao Carlos, pelo apoio, pela paciência e por ter sempre acreditado.

À minha família, em especial aos meus pais Hermínia e Luís, por todo o apoio, dedicação e carinho.

Ao Professor Doutor Rui Duarte Morais, pelos sábios conselhos, disponibilidade e por toda a amizade.

Ao Professor Doutor César García Novoa, pela orientação, colaboração e apoio.

A todos os amigos e colegas na sociedade de advogados Yolanda Busse, Oehen Mendes & Associados e no Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, que, ao longo desta fase, me apoiaram e motivaram a concluir este estudo.

Institucionalmente, à Universidade de Santiago de Compostela, por me ter concedido a oportunidade de desenvolver este estudo e apresentar os seus resultados.

A todos os familiares e amigos próximos que acompanharam este trajeto, pelas palavras de motivação e incentivo.

# ÍNDICE

<b>RESUMO</b> .....	15
<b>RESUMÉN</b> .....	16
<b>ABSTRACT</b> .....	17
<b>RESUMÉN extendido</b> .....	18
<b>RESUMO estendido</b> .....	28
<b>ABREVIATURAS</b> .....	38
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	41
<b>1. NATUREZA E FINALIDADE DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA/ PROCESO CONCURSAL E OS INTERESSES DO CREDOR TRIBUTÁRIO</b> .....	53
1.1 O CARÁTER UNIVERSAL E CONCURSAL DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA .....	54
1.2 EVOLUÇÃO DA CONCEÇÃO DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA/ <i>PROCESO CONCURSAL</i> .....	63
1.3 EFEITOS DA MUDANÇA DE PARADIGMA DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA/ <i>PROCESO CONCURSAL</i> NOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS .....	80
1.4 A NATUREZA PÚBLICA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A SUBALTERNIZAÇÃO DO PRINCÍPIO <i>PAR CONDITIO CREDITORUM</i> .....	83
1.5 BREVE ALUSÃO À TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA .....	93
1.6 BREVE ALUSÃO À TRAMITAÇÃO DO <i>PROCESO CONCURSAL</i> .....	99
<b>2. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E NO <i>PROCESO CONCURSAL</i></b> .....	105
2.1 REPRESENTAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E NO <i>PROCESO CONCURSAL</i> .....	105

<b>2.2 A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA ENQUANTO REQUERENTE DA INSOLVÊNCIA E DO <i>CONCURSO</i></b> .....	113
<b>2.3 A CITAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E NO <i>PROCESO CONCURSAL</i></b> .....	128
<b>2.4 OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RECLAMÁVEIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E NO <i>PROCESO CONCURSAL</i>: CRÉDITOS SOBRE A INSOLVÊNCIA/ <i>CRÉDITOS CONCURSALES</i></b> .....	139
<b>2.4.1 Os créditos tributários sobre a insolvência/<i>créditos concursales</i></b> .....	139
<b>2.4.2 A reclamação de créditos sobre a insolvência/<i>créditos concursales</i> por parte dos credores tributários</b> .....	147
<b>2.4.3 Os créditos tributários reclamáveis</b> .....	158
2.4.3.1 Os créditos tributários não liquidados ou dependentes de um procedimento de inspeção tributária .....	158
2.4.3.2 O IVA e as retenções na fonte de impostos sobre o rendimento e das contribuições devidas pelos trabalhadores à Segurança Social .....	174
2.4.3.3 Os créditos tributários reclamados/impugnados pelo sujeito passivo .....	187
2.4.3.4 Os créditos tributários cujo pagamento está a ser efetuado em regime prestacional .....	203
2.4.3.5 Os créditos tributários relativos a juros de demais encargos tributários .....	206
2.4.3.6 Os créditos tributários relativos a multas e coimas .....	210
<b>2.5 CONSEQUÊNCIAS DA NÃO RECLAMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b> .....	221
<b>2.6 AS GARANTIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA/<i>PROCESO CONCURSAL</i></b> .....	225
<b>2.6.1 Os privilégios e as garantias reais do crédito tributário</b> .....	226

<b>2.6.2 A extinção de privilégios creditórios e de garantias reais do Estado no processo de insolvência</b> .....	235
<b>2.6.3 A relevância dos privilégios e garantias reais dos créditos tributários no <i>proceso concursal</i></b> .....	242
<b>2.6.4 A atribuição de um privilégio mobiliário geral ao credor tributário, enquanto requerente da insolvência/<i>proceso concursal</i></b> .....	248
<b>2.6.5 A graduação dos créditos tributários no processo de insolvência/<i>proceso concursal</i></b> .....	251
<b>2.7 OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS SOBRE A MASSA INSOLVENTE/<i>CONTRA LA MASA</i></b> .....	258
<b>2.7.1 A qualificação de créditos tributários como créditos sobre a massa insolvente/<i>contra la masa</i></b> .....	259
<b>2.7.2 O pagamento dos créditos tributários sobre a massa insolvente/<i>contra la masa</i></b> .....	265
<b>2.8 O TRATAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NOS PROCESSOS DE RECUPERAÇÃO</b> .....	272
<b>2.8.1 Os processos de recuperação no CIRE e na <i>Ley Concursal</i></b> .....	272
2.8.1.1 O plano de insolvência, o PER e o PEAP como instrumentos de recuperação previstos no CIRE .....	273
2.8.1.1.1 <i>O plano de insolvência</i> .....	273
2.8.1.1.2 <i>O processo especial de revitalização</i> .....	275
2.8.1.1.3 <i>O processo especial para acordo de pagamento</i> .....	279
2.8.1.2 O <i>convenio</i> , os <i>acuerdos de refinanciación</i> e o <i>acuerdo extrajudicial de pagos</i> na <i>Ley Concursal</i> .....	281
2.8.1.2.1 <i>O convenio concursal</i> .....	282
2.8.1.2.2 <i>O acuerdo de refinanciación</i> .....	284
2.8.1.2.3 <i>O acuerdo extrajudicial de pagos</i> .....	286

2.8.2 O tratamento dos créditos tributários nos planos de recuperação aprovados e homologados nos processos previstos no CIRE e na <i>Ley Concursal</i> .....	288
2.8.3 Da eventual necessidade de previsão legal de perdões tributários no âmbito da aprovação de um plano de recuperação ou de outras medidas que facilitem a reestruturação empresarial .....	311
2.9 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O INSTITUTO DE EXONERAÇÃO DO PASSIVO RESTANTE (INSOLVÊNCIA DE PESSOAS SINGULARES) .....	321
2.9.1 A exoneração do passivo restante no CIRE e na <i>Ley Concursal</i> (breve análise) .....	321
2.9.2 Efeitos da exoneração do passivo restante do devedor no pagamento dos créditos tributários .....	326
2.10 EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA E ABERTURA DO <i>CONCURSO</i> NOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL .....	334
2.10.1 A suspensão do processo de execução fiscal .....	335
2.10.2 A eventual apensação do processo de execução fiscal ao processo de insolvência e ao <i>proceso concursal</i> .....	359
2.10.3 O destino do processo de execução fiscal pendente após a extinção do processo de insolvência, do PER e do PEAP .	370
<b>3. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NAS INSOLVÊNCIAS TRANSFRONTEIRIÇAS .....</b>	<b>378</b>
3.1 A DIMENSÃO INTERNACIONAL DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E O MARCO NORMATIVO DO DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA .....	378
3.2 OS REGULAMENTOS COMUNITÁRIOS RELATIVOS AOS PROCESSOS DE INSOLVÊNCIA TRANSFRONTEIRIÇOS .....	382
3.3 OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO PORTUGUÊS E DO ESTADO ESPANHOL NOS PROCESSOS DE INSOLVÊNCIA TRANSFRONTEIRIÇOS .....	390

<b>3.4 EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA NUM OUTRO ESTADO-MEMBRO SOBRE OS PROCEDIMENTOS/PROCESSOS TRIBUTÁRIOS EM CURSO NO ESTADO PORTUGUÊS E NO ESTADO ESPANHOL .....</b>	<b>403</b>
<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>412</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>430</b>



## RESUMO

O presente trabalho aborda problemáticas referentes à participação da Administração Tributária e ao tratamento do crédito tributário no contexto do processo de insolvência e dos demais processos de recuperação, no âmbito das ordens jurídicas portuguesa e espanhola.

Partiremos da análise geral dos diferentes princípios que orientam os dois ramos de Direito aqui em causa (insolvência e tributário) e os desafios que a sua convivência coloca quando os valores subjacentes a estes ramos são distintos e, por vezes, até inconciliáveis.

A unidade do sistema jurídico pressupõe uma necessária coerência entre estas duas áreas do Direito. Como lograr essa harmonização? Esta é a questão base do nosso estudo e a que pretendemos dar resposta, pela análise concreta dos princípios conflitantes e de alguns dos problemas que resultam da sua articulação.

Baseando-nos no ordenamento jurídico português, destacamos os problemas que aí se levantam acerca do tratamento dos créditos tributários nos processos de insolvências e de recuperação. Paralelamente, estudámos a Lei espanhola (muito similar), que antecipou já algumas respostas a questões que ainda hoje se colocam em Portugal.

O trabalho desenvolve-se em três capítulos. No primeiro, analisamos a natureza universal e concursal do processo de insolvência, o princípio *par conditio creditorum* e as características e finalidade do crédito tributário. No segundo, elencamos algumas questões práticas concretas decorrentes da articulação destas temáticas, relativas à qualificação dos créditos tributários, à participação da Autoridade Tributária nestes processos e aos efeitos que os mesmos implicam nas execuções fiscais. No terceiro, analisamos o tema a nível supranacional, procurando perceber a posição e tratamento do crédito tributário nas insolvências transfronteiriças.

Em suma, pretende-se que o presente trabalho contribua para a articulação do Direito tributário com o Direito da insolvência, ajude à interpretação das normas jurídicas em confronto e à resolução dos problemas práticos que surgem quotidianamente relativamente a estas matérias.

Palavras-chave: crédito tributário, insolvência, recuperação, igualdade de credores, garantias.

## RESUMÉN

El presente trabajo aborda problemas referentes a la participación de la Administración Tributaria y al tratamiento del crédito tributario en el contexto del concurso de acreedores y en los demás procesos de recuperación, en el ámbito de las órdenes jurídicas portuguesa y española.

Empezaremos con la análisis general de los distintos principios que orientan las dos ramas del Derecho que aquí relevan (concurzal y tributario) y los desafíos que pone su convivencia, considerando que los valores de estas dos ramas del Derecho son distintos y, por veces, mismo inconciliables.

La unidad del sistema jurídico supone una necesaria coherencia entre estas dos ramas del Derecho. ¿Como lograr esa armonización? Esta es la cuestión clave de nuestro trabajo que deseamos contestar, mediante la concreta análisis de los principios conflictivos y de algunos de los problemas que resultan de su articulación.

Basándonos en la orden jurídica portuguesa, destacamos los problemas que ahí se plantean acerca del tratamiento de los créditos tributarios en los procesos concursales y de recuperación. Al mismo tiempo, estudiamos la ley española (mucho similar), que hay ya anticipado algunas respuestas a cuestiones que aún hoy se colocan en Portugal.

El trabajo se desarrolla en tres capítulos. En el primero, analizamos la naturaleza universal y global del concurso de acreedores, el principio *par conditio creditorum* y las características y finalidad del crédito tributario. En el segundo, listamos algunas cuestiones prácticas concretas resultantes de la articulación de estas temáticas, referentes a la clasificación de los créditos tributarios, a la participación de la Administración Tributaria en estés procesos y a los efectos que los mismos implican en las ejecuciones fiscales. En el tercero, analizamos el tema al nivel supranacional, intentando comprender la posición y el tratamiento del crédito tributario en los concursos transfronterizos.

En resumen, se pretende que el presente trabajo contribuya a la articulación del Derecho Tributario con el Derecho Concurzal, que ayude a la interpretación de las normas jurídicas en conflicto y a la resolución de los problemas prácticos que aparecen cotidianamente relativos a estos temas.

Palabras-clave: crédito tributario, concurso, recuperación, igualdad de acreedores, garantías.



## ABSTRACT

This work approaches the questions that emerge from the Tax Administration participation and its credits in the context of the Insolvency proceedings and the Debtor's economical recovery proceedings, both in Portugal and Spain.

We will start from a general analysis of the different principles which are the basis of the two Law branches to consider here (Insolvency and Tax) and the challenges that its coexistence poses since they are both very distinctive and, sometimes, even incompatible.

The unity of the legal system implies a necessary coherency between these two branches of the Law. How to achieve that harmonization? This is the main question of our work, to which we expect to answer, through the analysis of the conflicting principles and some problems that emerge from their connection.

Based on the Portuguese Law system, we will stress out the problems that emerge from the treatment of the tax credits in the processes of insolvency and recovery. At the same time, we have studied the Spanish Law (very similar), that has already anticipated some of the answers to some questions that still do not have a solution in Portugal.

This work develops in three chapters. In the first one, we will approach the universal and global nature of the Insolvency proceedings, the *par conditio creditorum* principle, the characteristics and purposes of the tax credit. In the second chapter, we will list some of the practical questions that emerge from the connection between these themes, regarding the tax credits qualification, the participation of the Tax Administration in these processes and the effects that they imply in the tax enforcement proceedings. In the third chapter, we will analyze the question from a supranational point of view, willing to understand the position and the treatment of the tax credit in the cross-border insolvency proceedings.

In sum, with this work we aim to contribute to the combination of the Tax Law with the Insolvency Law, namely to help in the interpretation of clashing legal rules and to attain solutions to the practical problems related to these subjects that arise every day.

Key words: tax credit, insolvency, recovery, creditor's equality, guarantee.

## RESUMÉN extendido

El presente trabajo, intitulado “O crédito tributário no processo de insolvência: análise dos regimes jurídicos português e espanhol”, tiene como principal aspiración proceder al análisis de algunos de los problemas referentes al tratamiento del crédito tributario en contexto de concurso de acreedores y de los demás procesos de recuperación, dentro del alcance de las órdenes legales portuguesas y españolas.

La participación de la Administración Tributaria, mientras acreedora, en este tipo de procesos, tiene contacto subyacente entre dos áreas diferentes del Derecho; a saber: concursal y tributario, mereciendo las relaciones que se establecen entre estas ramas una reflexión profunda y continua, de otra manera, una búsqueda de soluciones, para poder aclarar cuestiones que – en la práctica cotidiana – se van manifestando con alguna (o, en determinados casos, hasta con mucha) frecuencia.

Buscamos abordar el tema tomando como punto de partida el análisis general de los principios que guían a estas dos ramas del Derecho, que se contraponen cuando surge un crédito de naturaleza tributaria en un concurso de acreedores, para *a posteriori* abordar, en particular, algunos de los problemas concretos en los que se intercalan estos principios en el proceso, entendiéndose si las normas jurídicas tributarias y concursales se encuentran en consonancia o si – como sucede esencialmente en el Derecho portugués – encontramos disposiciones contradictorias y de difícil armonía entre sí.

Los principios y valores que guían cada una de estas áreas es totalmente dispar: al paso que, en el Derecho concursal, se busca la compensación proporcional y igualitaria de todos los acreedores que integran el concurso: sea esta obtenida por medio de liquidación del patrimonio y de repartición entre ellos del producto o por la manutención en actividad y recuperación de la empresa, principalmente a través de la aprobación de un plan de revitalización, el Derecho tributario se centra en el crédito tributario, que tiene una naturaleza indisponible y irrenunciable, cabiendo a la Administración Tributaria la función de tutelar ese crédito y, bien así, esforzarse por generar los ingresos fiscales necesarios y suficientes para el

cumplimiento adecuado de las tareas sociales del Estado y para llevar a cabo las funciones a las que está adscrito ante todos los ciudadanos.

Las diferencias se agudizaron desde el momento en que, en el Derecho concursal, la recuperación de los agentes económicos comenzó a ser privilegiada, cambiando la ley, más de una vez, para promover este camino para las empresas que se revelan financieramente viables. Por un lado, de acuerdo con los principios del estado social y la igualdad de trato de los acreedores, se puede exigir a las entidades públicas que participen activamente en la recuperación económica de las empresas y que acepten la igualdad de trato que la ley establece para otros acreedores (haciendo concesiones en cuanto al montante y las condiciones de pago de sus créditos), para asegurar el mantenimiento de empleos, relaciones comerciales, entre otros objetivos de esta naturaleza. Por otro lado, es en estos casos y contextos que es de mayor interés proteger y salvaguardar el deber general de pagar los impuestos que cabe a todos los contribuyentes, evitando que el perdón y la reducción del crédito tributario para ciertas empresas que se encuentran en una situación de insolvencia o en los procesos de recuperación implique el agravamiento de los impuestos y la pérdida de beneficios para aquellos que cumplen escrupulosa y oportunamente sus obligaciones tributarias. Esto aumenta la aparición de situaciones en las que, como resultado de este hecho, pueden ocurrir casos de competencia desleal entre agentes económicos.

A pesar de esta confrontación de intereses y valores a los que hemos aludido, es importante no olvidar que la premisa del sistema legal presupone una unicidad y armonía entre las diferentes ramas del Derecho, que, a pesar de ser individualmente distintas y autónomas entre sí, como sucede aquí, también deben estar pacíficamente interconectadas y ordenadas, teniendo el legislador la función de lograr esta coherencia y funcionalidad práctica entre las diferentes normas.

Esta es la base de nuestro estudio. Y es, por lo tanto, a partir del análisis dogmática de los diversos y distintos valores que se presentan en confrontación y, también, de la descripción de los principios que se cotejan aquí, que analizaremos algunos de los problemas concretos sobre el tema y intentaremos encontrar soluciones que permitan

conjugar el Derecho concursal y el Derecho tributario de forma coherente, establecer límites y preferencias, apropiados para la protección de los intereses en conflicto y, si es posible, contribuir al debate académico que, en este contexto específico, siempre tendrá como objetivo final la mejora de las soluciones normativas encontradas por el legislador.

Nos basamos y centramos nuestro estudio en el sistema legal portugués, destacando los problemas que surgen allí con respecto al tratamiento de créditos tributarios en procedimientos de insolvencia y otros procedimientos de recuperación judicial, pero, paralela y sistemáticamente, también estudiamos la ley española, que – quizás el resultado de una mayor madurez y un debate que fue (y sigue siendo) en España mucho más profundo y minucioso que en Portugal y, por esta razón, también más fructífero – regula de manera más completa e satisfactoria la mayoría de los problemas detectados.

El régimen jurídico portugués casi nada dice sobre estos temas, y no es posible encontrar, ni en la doctrina, ni en la jurisprudencia, soluciones satisfactorias y esclarecedoras a los problemas prácticos que encontramos a lo largo de nuestro estudio y que también se están colocando en la vida cotidiana. De hecho, pocos son los estudios sobre el tema y las decisiones judiciales, lo que, además de ser escasas, tienen un motivación poco profunda, que limita la pronunciación a lo esencial de la disputa, evitando el riesgo de embarcarse en la discusión de temas doctrinales o sobre el análisis y la adopción de una posición clara sobre las cuestiones sustantivas. Considerando la proximidad de estos dos ordenamientos legales (portugués y español) en esta materia, buscamos analizar las soluciones encontradas en la legislación española y los diversos estudios que ya se han llevado a cabo en España sobre el tema, dando cuenta de la posibilidad de transponer las soluciones y directrices adoptadas allí para la Ley portuguesa. Para ello, realizamos análisis documentales en Portugal y España: ya sea legislativa (en particular, la Ley Concursal y *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*, la Ley General Tributaria de los dos países y los demás códigos y normas en materia tributaria), doctrinal o jurisprudencial tanto del Derecho concursal como del Derecho

tributario, con el objetivo de establecer vínculos entre ellos y, por lo tanto, obtener respuestas a los problemas descritos anteriormente.

En la búsqueda de estos objetivos, creemos que es conveniente dividir el presente trabajo en 3 capítulos distintos y que conjugamos y sistematizamos entre sí de la siguiente manera: empezamos con una parte introductoria con una explicación del tema bajo análisis y lo enmarcando, desarrollamos con el análisis más profundo de los diversos temas prácticos y su surgimiento en la legislación portuguesa y española y, finalmente, terminando con las conclusiones generales y concretas que logramos llegar.

En la introducción, explicamos el génesis del tema, tomando como punto de partida la raíz del problema que pretendemos desentrañar y que está relacionado con la articulación compleja entre las áreas del Derecho concursal y del Derecho tributario, presentamos la metodología adoptada en el desarrollo de nuestro trabajo y explicamos brevemente la estructura cogida para la presentación de la tesis.

En el primer capítulo, analizamos, con cierto detalle, la naturaleza universal y concursal del proceso de insolvencia, percibiendo cómo la evolución de su concepción (que ahora privilegia el camino de la recuperación económica para lograr la satisfacción de los intereses de los acreedores a expensas de la liquidación) y el principio del *par conditio creditorum* que continúa aquí es coherente con el carácter público y no disponible del crédito tributario y el derecho de autoprotección ejecutiva de Administración Tributaria. Para este propósito, explicamos la naturaleza y los principios que guían el concurso de acreedores y definimos el crédito tributario, describiendo sus características, propósitos y objetivos. Para facilitar el encuadre de los temas analizados en el próximo capítulo, también hicimos una breve referencia a la estructura y tramitación del *processo de insolvência* (Portugal) y del concurso de acreedores (España), refiriéndose a sus diferentes fases, las funciones de los organismos principales y abordando, en particular, sus diferentes caminos posibles: liquidación y cierre o, alternativamente, la adopción de procedimientos destinados a la recuperación mediante la celebración de acuerdos con los acreedores concursales.

En el segundo capítulo, procedemos al análisis concreto de los problemas que, en la legislación portuguesa, resultan de la intervención del acreedor tributario en el *processo de insolvencia* y otros procesos de recuperación, analizando estos mismos problemas a la luz de la Ley española y dándose cuenta de cómo la solución encontrada allí podría adoptarse en el sistema legal portugués. En particular, comenzamos verificando como la Administración Tributaria es representada en estos procedimientos en Portugal y España, como puede y debe esta entidad solicitar la declaración de *insolvência*/apertura del concurso de sus deudores y que normas especiales se establecen en la Ley concursal para la convocatoria de acreedores públicos, que, en vista de la naturaleza y las especificidades de los créditos que poseen estas entidades, deben garantizar el conocimiento de los *processos de insolvência*/concurso de acreedores envolviendo a sus deudores. Por este motivo, reflexionamos sobre los motivos que llevan al acreedor tributario a no solicitar, más asiduamente, la declaración de *insolvência*/apertura del concurso de sus deudores, incluso cuando la Administración Tributaria está en una situación que le permite saber, más fácilmente, la situación de insolvencia del deudor.

Posteriormente, buscamos distinguir claramente cuales créditos tributarios deben considerarse como créditos *sobre a insolvência*/concursoales o créditos *sobre a massa insolvente*/contra la masa, considerando como el momento determinante para esta distinción la fecha en que ocurre el hecho imponible. Dada la existencia de varios tipos de créditos de esta naturaleza y, igualmente, el hecho de que los impuestos, a la fecha de la declaración de *insolvência*/apertura del concurso, no se hayan liquidado, intentamos determinar que créditos deben ser comunicados en el concurso de acreedores y, también, qué diligencias deben tomarse para este propósito. Abordaremos en particular: la comunicación de créditos concursales relativos a créditos no liquidados o pendientes de la conclusión de procedimientos de comprobación o inspección; los créditos por el Impuesto sobre el valor añadido o retenciones y ingresos a cuenta; los créditos pagos en régimen de aplazamiento o fraccionamiento; los créditos discutidos en recursos, las reclamaciones

o otras acciones presentadas por el concursado; las sanciones tributarias, los intereses y los recargos tributarios.

Analizamos con cierto detalle la ley y la doctrina española sobre el tema, ya que aquí se adoptaron varias soluciones para los innumerables problemas que detectamos durante el desarrollo de nuestro trabajo de investigación. Estas soluciones, aunque no están exentas de críticas y reparaciones, aún tienen el mérito de aclarar varias preguntas, brindan orientación y definen reglas relativas a la comunicación de los créditos en el concurso de acreedores.

Luego procedemos a la descripción y análisis de las garantías especiales de los créditos tributarios (privilegios de los acreedores públicos, garantías reales e otras preferencias de cobro), dándose cuenta de cómo deben las mismas considerarse en el *processo de insolvência*/concurso de acreedores, haciendo referencias a los diversos tipos de créditos: privilegiados, *comuns*/ordinarios y subordinados y, en el caso de la Ley portuguesa, créditos garantizados. Debatimos si tendrá sentido, en este proceso, limitar o extinguir (como sucede en el régimen legal portugués) los privilegios o garantías reales atribuidos, por la ley general, a los créditos tributarios para su protección y preservación, en el momento en que se vuelven más importantes para garantizar su pago. Describiremos la forma de graduación y pago de estos créditos en ambas legislaciones bajo análisis, comentando la bondad de las soluciones adoptadas tanto en el sistema legal portugués como en el sistema legal español.

En vista del mayor énfasis que se les ha dado a los procesos destinados a obtener la recuperación del deudor a través de la participación de los acreedores en acuerdos que garanticen condiciones especiales para el tratamiento y pago de créditos, diseccionamos en este contexto específico la posición asumida por la Administración Tributaria y las limitaciones impuestas por la Ley tributaria sobre la posibilidad de reducir y/o pagar aplazadamente estos créditos públicos. Hacemos una breve descripción de los diversos procesos de recuperación vigentes, tanto en la Ley portuguesa (plan de recuperación del *processo de insolvência*, *processo especial de revitalização* y *processo especial de acordo de pagamento*), como en la Ley española (convenio concursal, acuerdo

de refinanciación y acuerdo extrajudicial de pagos), destacando las diversas diferencias entre ellos y, igualmente, su tramitación procesal distinta. Analizamos, con especial énfasis, el debate jurisprudencial que se generó sobre este tema en el ordenamiento jurídico portugués, ya que el legislador portugués no aclaró debidamente cómo el crédito tributario debería ser cubierto por dichos acuerdos, evaluando las diversas posiciones adoptadas. Sopesamos los intereses en juego: por un lado, la igualdad de trato de los acreedores y la revitalización de las empresas y el mantenimiento de los agentes económicos (con todo lo que implican, máximo en lo que respecta al mantenimiento de puestos de trabajo) y, por otro lado, la protección de los créditos tributarios y la importancia del deber general y paritario de pagar impuestos, discutimos la posibilidad de establecer otras medidas legales para el pago de estos créditos, sin que tal permita que las decisiones diferentes y discrecionales sean tomadas por la Administración Tributaria para cada caso que se le presente.

Creemos que también es pertinente abordar cuestiones relacionadas con el tratamiento del crédito tributario en los casos en que se pondera la concesión del beneficio da *exoneração do passivo restante*/exoneración del pasivo restante insatisfecho para las personas físicas declaradas insolventes. Por esta razón, describimos brevemente este instituto y tratamos de entender si las soluciones encontradas para el crédito tributario son consistentes con el propósito que pretendemos lograr aquí: otorgar un nuevo comienzo al deudor, permitiéndole, se cumplidos con ciertos requisitos y después de un tiempo, reingresar a la economía, libre de deudas, buscando con este lanzamiento convertirse en un agente de valor en la producción de riqueza (y, en consecuencia, también ser un sujeto que contribuya efectivamente con el pago de impuestos inherentes a la realización de su actividad posterior a la exoneración, sea a través de su vida profesional o personal).

En este capítulo, también abordaremos los efectos que la declaración de *insolvência*/apertura del concurso provocan en los procesos de ejecución fiscal que están pendientes, combinando el derecho de autoprotección ejecutiva que corresponde a la Administración Tributaria con la naturaleza universal y *vis attractiva*



que presenta el *processo de insolvência*/concurso de acreedores. En la legislación portuguesa, analizamos la suspensión de los procedimientos de ejecución y su posible junción a los procedimientos de insolvencia, la suspensión de incidentes procesales y la posibilidad de reversión dos procesos de ejecución fiscal contra los responsables subsidiarios y el destino de las ejecuciones fiscales después del cierre del *processo de insolvência*, etc. En la legislación española, también verificaremos los efectos que la apertura del concurso de acreedores provoca en los procedimientos ejecutivos, con o sin diligencia de embargo, el derecho de ejecución separada de los créditos tributarios y de los créditos con garantías reales, entre otros temas.

Veremos que, con respecto a este tema, las soluciones encontradas en la legislación portuguesa y española son bastante diferentes, sin embargo, mientras que en el sistema legal portugués encontramos, una vez más, varias contradicciones entre la ley concursal y la ley tributaria, con numerosos problemas de articulación de normas jurídicas que se nos presentan en el ámbito de esta materia, tal ya no sucede cuando analizamos las soluciones legislativas ínsitas en el ordenamiento jurídico español, aunque se discuten algunas opciones adoptadas por el legislador, por ejemplo, con respecto al embargo de bienes necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor y la posible suspensión de estas ejecuciones y la continuación de los procesos de ejecución fiscal para el cobro de los créditos contra la masa.

En el tercer y último capítulo, analizamos el tema a nivel supranacional, tratando de comprender los problemas que surgen cuando el crédito tributario surge en una insolvencia transfronteriza. Cada vez es más común que las empresas tengan contacto, durante el ejercicio de su actividad e interacción comercial, con diferentes sistemas legales, ya sea porque establecen relaciones comerciales con agentes económicos con sede en otros Estados (ya sean clientes, proveedores u otras entidades), o porque tienen patrimonio en diferentes territorios. Por lo tanto, creemos que es relevante analizar el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia, a saber, en lo que respecta a los puntos que son relevantes para comprender las

implicaciones en el crédito tributario y los efectos causados en los procedimientos y procesos de naturaleza tributaria. Hay varias preguntas que surgen sobre este tema, ya que los acreedores públicos no merecen ninguna referencia especial o tratamiento personal en dicho Reglamento, por lo que es muy difícil articular estas disposiciones con el carácter particular y todas las especificidades de los créditos tributarios y encuadrar los diferentes procedimientos y procesos tributarios en las reglas con respecto a los efectos de la declaración de la insolvencia sobre los procesos pendientes. En este contexto, es importante tener en cuenta que en esta Ley sólo se regulan aspectos de naturaleza adjetiva, siendo que aún no existe una Ley Europea de Insolvencia, dadas las diferentes soluciones legislativas vigentes en los Estados miembros.

Terminamos nuestro trabajo con la presentación de un compendio de los diversos resultados y conclusiones que pudimos extraer del presente estudio. Desde el punto de vista general, señalamos algunas consideraciones globales que, en nuestra opinión, están en la base de las dificultades para articular la Ley de Insolvencia con la Ley Tributaria y que resultan del difícil equilibrio entre los principios y valores perseguidos por estas ramas del Derecho. También enumeramos las diversas conclusiones a las que llegamos en cada uno de los temas concretos abordados en cada capítulo, para los cuales el análisis del Derecho español fue muy relevante, no solo porque nos permitió tener una visión más amplia y detallada del tema, sino también porque nos parece que las soluciones encontradas en este sistema legal – especialmente después de la revisión y reestructuración que se realizó con el Texto Refundido da Ley Concursal – puede inspirar al legislador portugués a revisar varios puntos, eliminar algunas lagunas y proyectar la reestructuración de la Ley de insolvencia, especialmente en lo que respecta al tratamiento y la consideración de los créditos tributarios, a fin de limar asperezas existentes y mejorar el sistema que, como hemos visto, aún necesita ser refinado y mejorado para lograr una mayor y mejor armonización, homogeneización y coherencia dentro de todo el sistema legal nacional portugués.

En resumen, pretendemos que el presente trabajo aporte algo útil en términos de la articulación del Derecho tributario y Derecho concursal y sea una contribución válida para la interpretación de las normas legales en confrontación y para la resolución de los problemas prácticos que detectamos y enumeramos aquí. Todo esto principalmente en un momento en que, debido a la pandemia de COVID-19 y a los efectos que la contención y las medidas restrictivas implicaran (y aún implican en el momento de la conclusión y entrega de este trabajo) en el comercio y la comunidad empresarial en todo el mundo, si se prevé una fuerte crisis económica y social. Esta crisis naturalmente tendrá un gran impacto en las opciones políticas y, con el inevitable deterioración de la situación económica y financiera del sector empresarial e incluso de las familias, ciertamente no dejará de motivar (o tal vez forzar) el cambio en las reglas de insolvencia (por cierto, cabe señalar que ya se han adoptado algunas medidas urgentes en este asunto) y, también, de las normas fiscales, teniendo en cuenta el papel fundamental que tiene la recaudación de impuestos para la autofinanciación del Estado, para la satisfacción de las necesidades colectivas y para el búsqueda de las diversas tareas de las que son responsables los Estados.

## RESUMO estendido

O presente traballo, titulado "O crédito tributario no proceso de insolvência: análise dos regimes jurídicos portuguê e espanhol", ten como principal aspiración analizar algúns dos problemas relacionados co tratamento do crédito tributario no contexto do concurso de acredores e outros procesos de recuperación, no ámbito das ordes legais portuguesas e españolas.

A participación da Administración Tributaria, mentres acreedora, neste tipo de procesos, ten un contacto subxacente entre dúas áreas distintas do Dereito; a saber: concursal e tributario, merecendo as relacións que se establecen entre estas ramas unha profunda e continua reflexión, se non, unha busca de solucións, para poder aclarar cuestións que – na práctica diaria – se manifestan con algunha (ou, en certos casos, incluso con moita) frecuencia.

Tratamos de abordar o tema tomando como punto de partida a análise xeral dos principios que guían estas dúas ramas do Dereito, que se opón cando xorde un crédito tributario nun concurso de acredores, para *a posteriori* abordar, en particular, algúns dos problemas específicos nos que se intercalan estes principios no proceso, entendendo se as regras xurídicas tributarias e concursales están en liña ou se – como sucede esencialmente na lexislación portuguesa – atopamos disposicións contraditorias e difíciles de harmonizar entre si.

Os principios e valores que guían cada unha destas áreas son totalmente diferentes: mentres que, na lexislación concursal, búscase unha compensación proporcional e igual para todos os acredores que compoñen o concurso: se se obtén a través da liquidación dos activos e a distribución do produto entre eles ou polo mantemento da actividade e recuperación da empresa, principalmente a través da aprobación dun plan de revitalización, o Dereito Tributario céntrase no crédito tributario, que ten un carácter indispoñible e inalienable, tendo a Administración Tributaria a función de protexer este crédito e, ben, esforzándose en xerar os ingresos fiscais necesarios e suficientes para o adecuado cumprimento das tarefas sociais do Estado e para desenvolver as funcións á que está unida ante todos os cidadáns.

As diferenzas agudizáronse a partir do momento en que, no Dereito Concursal, a recuperación dos axentes económicos comezou a ser privilexiada, cambiando a lei, máis dunha vez, para promover este camiño para as empresas que se revelan financeiramente viables. Por un lado, de acordo cos principios de estado social e igualdade de trato dos acredores, pódese requirir ás entidades públicas que participen activamente na recuperación económica das empresas e que acepten o trato igual establecido pola lei para outros acredores (facendo concesións sobre o importe e sobre as condicións de pagamento dos seus créditos), para garantir o mantemento dos postos de traballo, as relacións comerciais, entre outros obxectivos desta natureza. Por outro lado, é nestes casos e contextos que é de maior interese protexer e salvagardar o deber xeral de pagar impostos que cabe a todos os contribuíntes, evitando que o perdón e a redución do crédito tributario para determinadas empresas que están nuna situación de insolvencia ou nos procesos de recuperación implica o agravamento dos impostos e a perda de beneficios para aqueles que cumpran escrupulosamente e oportunamente súas obrigas tributarias. Isto aumenta a aparición de situacións nas que, como consecuencia deste feito, poden producirse casos de competencia desleal entre axentes económicos.

A pesar desta confrontación de intereses e valores á que aludimos, é importante non esquecer que a premisa do sistema legal presupón unha unicidade e harmonía entre as distintas ramas do Dereito que, a pesar de ser individualmente diferentes e autónomas entre si, como é o caso aquí, tamén deben estar pacificamente interconectadas e ordenadas, tendo o lexislador a función de lograr esta coherencia e funcionalidade práctica entre as distintas normas.

Esta é a base do noso estudo. E é, polo tanto, a partir da análise dogmática dos diversos e diferentes valores que se presentan en confrontación e, tamén, da descrición dos principios que se cotexan aquí, que analizaremos algúns dos problemas concretos sobre o tema e intentaremos atopar solucións que permitan conxugar o Dereito concursal e o Dereito tributario dun xeito coherente, establecer límites e preferencias, adecuadas para a protección dos intereses en conflito e, se é posible, contribuír para o debate académico que, neste contexto

específico, sempre terá como obxectivo final a mellora das solucións normativas atopadas polo lexislador.

Baseamos e centramos o noso estudo no sistema legal portugués, resaltando os problemas que alí xorden con respecto ao tratamento dos créditos tributarios nos procedementos de insolvencia e outros procedementos de recuperación xudicial, pero, paralela e sistemáticamente, tamén estudamos a lei española, que – quizais o resultado dunha maior madurez e dun debate que foi (e segue a ser) en España moito máis profundo e detallado que en Portugal e, por esta razón, tamén máis fructífero – regula a maioría dos problemas detectados dun xeito máis completo e satisfactorio.

O sistema xurídico portugués non di case nada sobre estes temas e non é posible atopar, nin en doutrina nin en xurisprudencia, solucións satisfactorias e esclarecedoras dos problemas prácticos que atopamos ao longo do noso estudo e que tamén se están a colocar na vida cotiá. De feito, poucos son os estudos sobre o tema e as decisións xudiciais que, ademais de escasas, teñen unha motivación pouco profunda, o que limita a pronunciación á esencia da disputa, evitando o risco de iniciar a discusión de temas doutriniais ou sobre a análise e adopción dunha posición clara sobre as cuestións de fondo. Tendo en conta a proximidade destes dous sistemas xurídicos (portugués e español) nesta materia, procuramos analizar as solucións atopadas na lexislación española e os diversos estudos que xa se realizaron en España sobre o tema, dándonos conta da posibilidade de transpoñer as solucións e directrices adoptadas alí para a Lei portuguesa. Para iso, realizamos análises documentais en Portugal e España: lexislativas (en particular, a *Ley Concursal* y o *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*, a *Ley General Tributaria* dos dous países e os demais códigos e normas en materia tributaria), doutriniais ou xurisprudenciais tanto do Dereito Concursal como do Dereito Tributario, co obxectivo de establecer vínculos entre eles e, polo tanto, obter respostas aos problemas anteriormente descritos.

Na procura destes obxectivos, cremos que é conveniente dividir o presente traballo en 3 capítulos diferentes e que combinamos e sistematizamos entre si do seguinte xeito: comezamos cunha parte introdutoria cunha explicación do tema obxecto de análise e

enmarcándoo, desenvolvémolo co análise máis profunda dos distintos temas prácticos e a súa aparición na lexislación portuguesa e española e, finalmente, rematando coas conclusións xerais e específicas ás que conseguimos chegar.

Na introdución, explicamos a xénese do tema, tomando como punto de partida a raíz do problema que pretendemos desvelar e que está relacionado coa complexa articulación entre as áreas do Dereito concursal e o Dereito tributario, presentamos a metodoloxía adoptada no desenvolvemento do noso traballo e explicamos brevemente a estrutura adoptada para a presentación da tese.

No primeiro capítulo, analizamos, con certo detalle, a natureza universal e concursal do proceso de insolvencia, percibindo como a evolución da súa concepción (que agora favorece o camiño da recuperación económica para lograr a satisfacción dos intereses dos acredores a costa da liquidación) e o principio *par conditio creditorum* que continúa aquí é coherente co carácter público e non dispoñible do crédito tributario e co dereito de autoprotección executiva da Administración Tributaria. Para este propósito, explicamos a natureza e os principios que guían o concurso de acredores e definimos o crédito tributario, describindo as súas características, fins e obxectivos. Para facilitar o encadramento das cuestións analizadas no seguinte capítulo, tamén fixamos unha breve referencia á estrutura e tramitación do *processo de insolvência* (Portugal) e do concurso de acredores (España), referíndonos ás súas diferentes fases, ás funcións dos organismos principais e abordando, en particular, as súas diferentes vías posibles: liquidación e peche ou, alternativamente, a adopción de procedementos de recuperación mediante a celebración de acordos cos acredores concursais.

No segundo capítulo, procedemos á análise concreta dos problemas que, na lexislación portuguesa, resultan da intervención do acredor tributario no *processo de insolvencia* e outros procesos de recuperación, analizando estes mesmos problemas á luz da lei española e dando conta de como se podería adoptar a solución alí atopada no sistema xurídico portugués. En particular, comezamos comprobando como a Administración Tributaria está representada nestes procedementos en Portugal e España, como esta entidade pode

e debe solicitar a declaración de *insolvência*/apertura do concurso dos seus debedores e que normas especiais se establecen na Lei concursal para a convocatoria dos acredores públicos, que, á vista da natureza e especificidades dos créditos que posúen estas entidades, deben garantir o coñecemento dos *processos de insolvência*/concurso de acredores que implican os seus debedores. Por este motivo, reflexionamos sobre os motivos que levan ao acredor tributario a non solicitar, máis asiduamente, a declaración de *insolvência*/apertura do concurso dos seus debedores, aínda cando a Administración Tributaria se atope nunha situación que lle permita coñecer, máis facilmente, a situación de insolvencia do debedor.

Posteriormente, tratamos de distinguir claramente que créditos tributarios deben considerarse como créditos *sobre a insolvência*/concurtais ou créditos *sobre a massa insolvente*/contra a masa, considerando como o momento determinante para esta distinción a data en que se produce o feito imponible. Tendo en conta a existencia de varios tipos de créditos desta natureza e, así mesmo, o feito de que os impostos, na data da declaración de *insolvência*/apertura do concurso, non foron liquidados, intentamos determinar que créditos deben comunicarse no concurso de acredores e, tamén, que medidas se deben tomar para este fin. Abordaremos en particular: a comunicación de créditos concursais relacionados con créditos non liquidados ou pendentos da conclusión dos procedementos de verificación ou inspección; créditos por imposto sobre o valor engadido ou retencións e pagamentos á conta; créditos pagados en réxime de aprazamento ou fraccionamento; os créditos discutidos en recursos, reclamacións ou outras accións presentadas polo concursado; sancións tributarias, xuros e recargas fiscais.

Analizamos con certo detalle a lei e a doutrina españolas sobre o tema, xa que aquí se adoptaron varias solucións para os innumerables problemas que detectamos durante o desenvolvemento do noso traballo de investigación. Estas solucións, aínda que non están exentas de críticas e reparacións, aínda teñen o mérito de aclarar varias cuestións, proporcionar orientacións e definir regras relativas á comunicación de créditos en concurso de acredores.



Despois procedemos á descrición e análise das garantías especiais dos créditos tributarios (privilexios dos acredores públicos, garantías reais e outras preferencias de cobro), dándonos conta de como se deben considerar no *processo de insolvência*/concurso de acredores, facendo referencias aos distintos tipos de créditos: privilexiados, *comuns*/ordinarios e subordinados e, no caso da Lei portuguesa, créditos garantidos. Debatemos sobre se terá sentido, neste proceso, limitar ou extinguir (como no réxime xurídico portugués) os privilexios ou garantías reais atribuídos, pola lei xeral, aos créditos tributarios para a súa protección e preservación, no momento en que se revelan máis importantes para garantir o seu pagamento. Describiremos a forma de graduación e pagamento destes créditos en ambas lexislacións obxecto de análise, comentando a bondade das solucións adoptadas tanto no sistema legal portugués como no sistema legal español.

Ante o maior énfase que se deu aos procesos destinados a obter a recuperación do debedor a través da participación dos acredores en acordos que garantan condicións especiais para o tratamento e pagamento dos créditos, diseccionamos neste contexto específico a posición asumida pola Administración Tributaria e as limitacións impostas pola Lei tributaria sobre a posibilidade de reducir e/ou pagar aprazadamente estes créditos públicos. Facemos unha breve descrición dos distintos procesos de recuperación vixentes, tanto no Dereito portugués (plan de recuperación do *processo de insolvência*, *processo especial de revitalização* e *processo especial de acordo de pagamento*), como no Dereito español (convenio concursal, acuerdo de refinanciación y acuerdo extrajudicial de pagos), destacando as distintas diferenzas entre elas e, así mesmo, a súa diferente tramitación procesual. Analizamos, con especial énfase, o debate xurisprudencial que se xerou sobre este asunto no ordenamento xurídico portugués, xa que o lexislador portugués non aclarou adecuadamente como se debería cubrir o crédito tributario con ditos acordos, avaliando as distintas posturas adoptadas. Ponderamos os intereses en xogo: por un lado, a igualdade de trato dos acredores e a revitalización das empresas e o mantemento dos axentes económicos (con todo o que impliquen, máximo no que respecta ao mantemento dos postos de

traballo) e, por outro lado, a protección dos créditos tributarios e a importancia do deber xeral e igual de pagar impostos, discutimos a posibilidade de establecer outras medidas legais para o pago destes créditos, sen permitir que se tomen decisións diferentes e discrecionais pola Administración Tributaria para cada caso que se lle presente.

Creemos que tamén é pertinente abordar cuestións relacionadas co tratamento do crédito tributario nos casos en que se pondera a concesión do beneficio da *exoneração do passivo restante*/exoneración do pasivo restante non satisfeito para as persoas físicas declaradas insolventes. Por este motivo, describimos brevemente este instituto e tratamos de comprender se as solucións atopadas para o crédito tributario son coherentes co propósito que pretendemos acadar aquí: dar un novo comezo ao debedor, permitiéndolle, se cumpridos certos requisitos e despois dun tempo, reingresar na economía, libre de débedas, buscando con este lanzamento converterse nun axente de valor na produción de riqueza (e, en consecuencia, tamén ser un suxeito que contribúa efectivamente con pago de impostos inherentes ao desempeño da súa actividade posterior á exoneración, xa sexa a través da súa vida profesional ou persoal).

Neste capítulo tamén abordaremos os efectos que a declaración de *insolvência*/apertura do concurso produce nos procesos pendentes de execución fiscal, combinando o dereito de autoprotección executiva que corresponde á Administración Tributaria co carácter universal e *vis attractiva* que presenta o *processo de insolvência*/concurso de acredores. Na lexislación portuguesa, analizamos a suspensión dos procedementos de execución e a súa posible conexión cos procesos de insolvencia, a suspensión de incidentes procesuais e a posibilidade de reverter os procedementos de execución fiscal contra os responsables subsidiarios e o destino destes procesos despois do peche do *processo de insolvência*, etc. Na lexislación española, tamén verificaremos os efectos que a apertura do concurso de acredores provoca nos procedementos executivos, con ou sen dilixencia de embargo, o dereito a separar a execución de créditos tributarios e créditos con garantías reais, entre outros temas.

Veremos que, con respecto a este tema, as solucións adoptadas na lexislación portuguesa e española son ben diferentes, con todo, mentres que no ordenamento xurídico portugués encontramos, unha vez máis, varias contradicións entre a Lei concursal e a Lei tributaria numerosos problemas de articulación de normas xurídicas que xorden no campo desta materia, tal xa non ocorre cando analizamos as solucións lexislativas inherentes ao ordenamento xurídico español, aínda que se discuten algunhas opcións adoptadas polo lexislador, por exemplo, respecto ao embargo de bens necesarios para a continuidade da actividade profesional ou empresarial do debedor e a posible suspensión destas execucións e a continuación dos procesos de execución fiscal para o cobro de créditos contra a masa.

No terceiro e último capítulo, analizamos a cuestión a nivel supranacional, tratando de comprender os problemas que xorden cando o crédito tributario xorde nunha insolvencia transfronteiriza. Cada vez é máis común que as empresas teñan contacto, durante o exercicio da súa actividade e interacción comercial, con diferentes sistemas legais, ben porque establecen relacións comerciais con axentes económicos con sede noutros Estados (xa sexan clientes, provedores ou outras entidades), ou porque teñen patrimonio en diferentes territorios.

Por iso, cremos que é relevante analizar o Regulamento (UE) 2015/848 do Parlamento Europeo e do Consello, do 20 de maio de 2015, sobre procedementos de insolvencia, a saber, con respecto aos puntos que son relevantes para comprender as implicacións no crédito tributario e os efectos causados nos procedementos e procesos de natureza tributaria. Hai varias preguntas que xorden sobre esta cuestión, xa que os acredores públicos non merecen ningunha referencia especial nin tratamento persoal no devandito Regulamento, polo que é moi difícil articular estas disposicións coa natureza particular e todas as especificidades dos créditos tributarios e enmarcar os diferentes procedementos e procesos tributarios nas normas relativas aos efectos da declaración de insolvencia nos procesos pendentes. Neste contexto, é importante ter en conta que esta lei só regula aspectos de carácter adxectivo, xa que aínda non existe

unha Lei Europea de Insolvencia, dadas as diferentes solucións legislativas vixentes nos Estados membros.

Rematamos o noso traballo coa presentación dun compendio dos diversos resultados e conclusións que puidemos extraer do presente estudo. Desde un punto de vista xeral, sinalamos algunhas consideracións globais que, na nosa opinión, están na base das dificultades para articular a Lei de insolvencia coa Lei tributaria e que resultan do difícil equilibrio entre os principios e valores perseguidos por estas ramas do Dereito.

Enumeramos tamén as distintas conclusións ás que chegamos en cada un dos temas específicos abordados en cada capítulo, para os cales a análise do Dereito español foi moi relevante, non só porque nos permitiu ter unha visión máis ampla e detallada do tema, senón tamén porque nos parece que as solucións atopadas neste ordenamento xurídico – especialmente despois da revisión e reestruturación que se levou a cabo co Texto Refundido da Ley Concursal – poden inspirar ao lexislador portugués a revisar varios puntos, eliminar algunhas omisións e proxectar a reestruturación da Lei de insolvencia, especialmente no que se refire ao tratamento e consideración dos créditos tributarios, para suavizar as asperezas existentes e mellorar o sistema que, como vimos, aínda necesita ser refinado e mellorado para conseguir unha maior e mellor harmonización, homoxeneización e coherencia dentro do sistema xurídico nacional portugués.

En resumo, pretendemos que este traballo contribúa con algo útil en termos de articulación do Dereito tributario e o Dereito da insolvencia e sexa unha contribución válida para a interpretación das normas legais en confrontación e para a resolución dos problemas prácticos que aquí detectamos e enumeramos. Todo isto principalmente nun momento en que, debido á pandemia COVID-19 e aos efectos que a contención e as medidas restritivas implican (e aínda implicarán no momento da conclusión e entrega deste traballo) sobre o comercio e a comunidade empresarial en todo o mundo, se se prevé unha grave crise económica e social. Esta crise terá naturalmente un grande impacto nas opcións políticas e, co o inevitable deterioro da situación económica e financeira do sector empresarial e incluso das familias, seguramente non deixará de motivar (ou quizais forzar) o

cambio nas normas de insolvencia (por certo, cómpre ter en conta que xa se adoptaron algunhas medidas urxentes nesta materia) e, tamén, das normas tributarias, tendo en conta o papel fundamental que ten a recadación de impostos para o autofinanciamento do Estado, para a satisfacción das necesidades colectivas e para a realización das distintas tarefas de que os Estados son responsables.



## ABREVIATURAS

AAVV – Autores Vários  
AEAT – *Agencia Estatal de Administración Tributaria*  
AT – Autoridade Tributária e Aduaneira  
BOE - *Boletín Oficial del Estado*  
CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa  
CC – Código Civil  
CC – *Código Civil* (espanhol)  
CCSS – Código dos Regimes Contributivos do Sistema de Previdência da Segurança Social  
CE – *Constitucion Española*  
CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis  
CIMT – Código do Imposto sobre Transmissões Onerosas de Imóveis  
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas  
CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
CIS – Código do Imposto do Selo  
CISV – Código do Imposto sobre Veículos  
CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado  
coord. – Coordenação  
CP – Código Penal  
CP – *Código Penal* (espanhol)  
CPC – Código de Processo Civil  
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  
dir. – Direção  
EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais  
FOGASA – *Fondo de Garantía Salarial*  
IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I.P.  
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto sobre Transmissões Onerosas de Imóveis  
*InsO – Insolvenzordnung*  
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
*IRPF – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*  
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
IS – Imposto do Selo  
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado  
*IVA - Impuesto sobre el Valor Añadido*  
LC – *Ley Concursal*  
*LEC – Ley de Enjuiciamiento Civil*  
*LGP – Ley General Presupuestaria*  
*LGSS – Ley General de la Seguridad Social*  
LGT – Lei Geral Tributária  
*LGT – Ley General Tributária*  
*LIRPF – Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*  
LOFTJ – Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais  
Judiciais  
*LOPJ – Ley Orgánica del Poder Judicial*  
PEAP – Processo Especial para Acordo de Pagamento  
PER – Processo Especial de Revitalização  
RCPIT – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção  
Tributária e Aduaneira  
RERE – Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas  
RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias  
*RGP – Reglamento General de Pagos*  
*RGR – Reglamento General de Recaudación*  
*RGRST – Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario*  
RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária  
*SAP – Sentencia de la Audiencia Provincial*  
SIREVE – Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial  
STA – Supremo Tribunal Administrativo  
STJ – Supremo Tribunal de Justiça  
*STS – Sentencia del Tribunal Supremo*  
TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte  
TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul  
*TEAC – Tribunal Económico-Administrativo Central*

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia  
*TGSS – Tesorería General de la Seguridad Social*  
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia  
TRC – Tribunal da Relação de Coimbra  
TRE – Tribunal da Relação de Évora  
TRG – Tribunal da Relação de Guimarães  
TRL – Tribunal da Relação de Lisboa  
*TRLC – Texto refundido de la Ley Concursal*  
*TRLGSS – Texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social*  
TRP – Tribunal da Relação do Porto





# INTRODUÇÃO

## I. Motivação e objeto de estudo

O presente trabalho foca-se no estudo do crédito tributário e da posição da Autoridade Tributária<sup>1</sup> enquanto credora no contexto do processo de insolvência e demais processos de recuperação, aferindo os problemas de harmonização das normas e princípios tributários, que ressaltam o caráter indisponível e privilegiado deste crédito público, com as regras e ditames da insolvência, em especial os que versam sobre a recuperação económica do devedor, a aprovação de planos de pagamento e o tratamento igualitário dos credores.

A nível comunitário, o Direito da insolvência tem vindo a sofrer, nos últimos anos, uma metamorfose estrutural, tendo sido envidados esforços no sentido de fomentar as medidas recuperatórias das empresas viáveis e a revitalização dos devedores que se encontrem numa situação económica difícil ou já numa situação de insolvência<sup>2</sup>.

Esta orientação comunitária conduziu os legisladores – quer português, quer espanhol – a inverter o arquétipo das normas jurídicas internas respeitantes a esta matéria, no sentido de favorecer a recuperação e a reestruturação das empresas. Aliás, o Estado Português, no seguimento da assistência económica prestada pela União Europeia em 2011, assumiu expressamente o compromisso de adotar medidas que fomentem a recuperação das empresas viáveis<sup>3</sup>.

Assim, assistimos, em particular no Direito português (em que o regime jurídico da insolvência estava marcadamente voltado para a liquidação dos agentes económicos e consequente satisfação dos credores por essa via), a uma torrente de alterações legislativas que

---

<sup>1</sup> No Direito português, Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT) e, no Direito espanhol, *Agencia Estatal de Administración Tributaria* (doravante AEAT).

<sup>2</sup> Destacamos a Recomendação da Comissão de 12 de março de 2014 sobre uma nova abordagem de falência e de insolvência das empresas, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014H0135&from=EN> [13/04/2020] e as alterações operadas no Direito da insolvência a nível europeu, com a entrada em vigor do Regulamento (UE) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, acessível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32015R0848> [13/04/2020].

<sup>3</sup> *Vd.* pontos 2.17 e ss do *Memorando de Entendimento sobre as condicionalidades de política económica*, assinado pelo Governo português, em 17 de maio de 2011, com Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional.

almejavam a referida mudança de paradigma do processo insolvencial<sup>4</sup>. O Código da Insolvência e Recuperação de Empresas<sup>5</sup>, apesar da sua designação, sempre se revelou muito débil no que às normas de recuperação diz respeito, prevendo, com muito pouco relevo, a possibilidade de aprovação de um plano de insolvência destinado à revitalização do devedor. Em Espanha o impacto da mudança não foi sentido de forma tão acentuada, já que a *Ley Concursal*<sup>6</sup> revelou, desde a sua versão inicial<sup>7</sup>, uma maior preocupação com as medidas de recuperação, tendo as modificações operadas para o reforço dessa finalidade começado mais cedo e ocorrido de forma mais concentrada. A maior parte das alterações relevantes sobre esta matéria ocorreram nos anos de 2014 e 2015. Não tendo a LC voltado a sofrer alterações até ao recentíssimo *Real Decreto Legislativo 1/2020*, de 05 de maio, que aprova o *texto refundido de la Ley Concursal*<sup>8</sup> e entrará em vigor em 01/09/2020 (*disposición final segunda*).

Outrossim, escassos são os processos de insolvência ou de recuperação em que os devedores não apresentam, também, dívidas tributárias, muitas vezes, de valores significativos, sendo comum a participação da AT como credora nestes processos. Esta, em defesa dos interesses públicos que lhe compete prosseguir, intervém ativamente nos referidos processos, assumindo uma posição *sui generis*, que se caracteriza pela titularidade de créditos, que têm natureza pública, indisponível<sup>9</sup> e têm um carácter privilegiado que possibilita a sua execução prévia, a sua autotutela. A posição intransigente e autoritária dos credores fiscais – que é imposta por

---

<sup>4</sup> Analisaremos, com maior pormenor, essas alterações no ponto 1.2 do presente trabalho.

<sup>5</sup> Doravante CIRE.

<sup>6</sup> Doravante LC.

<sup>7</sup> Prevê-se no 2.º parágrafo do ponto II do preâmbulo da LC, “El convenio es la solución normal del concurso, que la ley fomenta con una serie de medidas, orientadas a alcanzar la satisfacción de los acreedores a través del acuerdo contenido en un negocio jurídico en el que la autonomía de la voluntad de las partes goza de una gran amplitud”.

<sup>8</sup> Doravante *TRLC*.

<sup>9</sup> *Vide*, no que diz respeito à Lei portuguesa, artigos 30.º, 36.º e 43.º da LGT (Lei Geral Tributária) e artigos 196.º e 199.º do CPPT (Código de Procedimento e Processo Tributário) e, relativamente à Lei espanhola, artigos 18.º, 8.º, al. k) e 17.º, n.º 5 da LGT (*Ley General Tributaria*).

normas legais de cariz tributário – levanta ainda maiores problemas e objeções nos processos de natureza recuperatória (cada vez mais comuns), em que os credores, de forma igualitária, aceitam reduzir ou perdoar os seus créditos.

De facto, a convivência e a coordenação do Direito da insolvência e do Direito tributário, ramos de Direito com axiologias totalmente díspares, não é fácil nem pacífica, sendo vários os problemas que se levantam na sua interação<sup>10</sup>, que vão desde a qualificação dos créditos tributários, à (des)consideração, na graduação, dos seus privilégios e garantias até aos efeitos que a declaração de insolvência ou a abertura de um processo de recuperação provoca nos processos de execução fiscal. Tais problemas adensam-se quando estão em causa processos de recuperação, em que se exige à generalidade dos credores que faça cedências e acorde na concessão de perdões e moratórias. Tais concessões, apesar de necessárias e potenciadoras da efetiva recuperação dos agentes económicos, podem revelar-se totalmente incompatíveis com a natureza indisponível do crédito tributário e colidir com as limitações impostas pelas normas tributárias, constitucional e legalmente consagradas.

Os interesses em jogo no Direito da insolvência e no Direito tributário são, na sua génese, antinómicos e aparentemente inconciliáveis, pois, enquanto no primeiro o objetivo primordial é o ressarcimento proporcional e igualitário de todos os credores do insolvente – princípio *par conditio creditorum* – conseguido pela liquidação do património e repartição entre eles do produto ou obtido pela manutenção em atividade e recuperação da empresa, através da aprovação de um plano de revitalização; o segundo foca-se no crédito tributário, que tem uma natureza indisponível, irrenunciável e intransmissível, surgindo a AT como titular deste crédito, tendo como

---

<sup>10</sup> Como prenunciava MORAIS, R. D., *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pp. 198 e 199: “São muitas as questões que se suscitam na pendência de um processo de insolvência relativamente aos créditos tributários. A recente entrada em vigor do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) recolocou praticamente no ponto de partida muitas dessas interrogações e, certamente, dará azo, a curto prazo, no futuro, a muitas outras”.

funções principais a arrecadação de receitas e o combate contra a evasão e fraude fiscais<sup>11</sup>.

Apesar de a articulação entre o Direito tributário e o Direito da insolvência levantar várias problemáticas, de índole distinta, o objetivo deste estudo é analisar apenas o crédito tributário no contexto do processo de insolvência e demais processos de recuperação, focando-nos nos princípios do Direito tributário e do Direito da insolvência que se confrontam quando estas duas áreas jurídicas convergem. Assim, não fazem parte desta investigação outras temáticas como as relativas às obrigações tributárias que devem ser cumpridas pela pessoa declarada insolvente; à responsabilidade tributária do Administrador da Insolvência/*Administración Concursal* ou aos benefícios fiscais previstos no âmbito do processo de insolvência, as quais, apesar de relevarem igual interesse, não se relacionam diretamente com a questão central do tratamento do crédito tributário nestes processos.

Há já alguns anos que nos dedicamos à investigação e análise desta problemática<sup>12</sup>, que se mantém pertinente e relevante. Apesar do tempo decorrido, poucos são ainda os estudos que, na doutrina portuguesa, abordam este tema<sup>13</sup>, sendo pouco clara e às vezes contraditória a escassa jurisprudência relativa a estas questões. E a Lei – principalmente a Lei portuguesa – pouco ou nada evoluiu ou foi sujeita a alterações no sentido de encontrar uma solução satisfatória para esta temática, suscitando, ainda, como veremos, muitas

---

<sup>11</sup> Vide artigo 2.º (“Missão e atribuições”) do Decreto-Lei 118/2011, de 15 de dezembro, que aprovou a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira e artigo 103.º da *Ley* 31/1990, de 27 de dezembro, de *Presupuestos Generales del Estado* para 1991, que regula a criação e funções da *Agencia Estatal de la Administración Tributaria*.

<sup>12</sup> Na dissertação de mestrado, redigida em 2012, abordámos já algumas questões sobre esta matéria (*O crédito tributário e as obrigações fiscais no processo de insolvência*, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21395/4/Sara%20Lu%20C3%ADs%20da%20Silva%20Veiga%20Dias.pdf>). *Vd.*, ainda, entre outros artigos, DIAS, S. L. “O crédito tributário no processo de insolvência – breves considerações”, *Revista Fiscal*, n.º 3, Maio/Junho de 2013.

<sup>13</sup> Provavelmente porque estão aqui mescladas duas áreas totalmente distintas do Direito, o que, além de implicar o estudo aprofundado de numerosa legislação diferente e o conhecimento de conceitos basilares específicos de Direito público e Direito privado, levanta problemas e grandes dúvidas, por não ser fácil conjugar duas realidades materialmente opostas e deficientemente articuladas.

indagações e críticas. Em Espanha, os estudos sobre esta matéria são muito mais numerosos e profícuos, tendo já o legislador procurado resolver muitas das questões que foram levantadas. Por esta razão este nosso estudo, apesar de mais centralizado no ordenamento jurídico português, seguiu de perto o regime espanhol. Pareceu-nos, ainda, relevante e enriquecedor, depois de analisar os vários pontos no âmbito das legislações portuguesa e espanhola, fazer uma abordagem do tema a nível supranacional, dissecando algumas dessas questões à luz do Regulamento (UE) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativo aos processos de insolvência transfronteiriça, procurando perceber as preocupações e orientações do legislador comunitário.

Creemos, ainda, que as questões aqui abordadas ganharão maior destaque e discussão num futuro próximo em face da crise económica e social provocada com a pandemia do COVID-19, prevendo-se um aumento do número de insolvências e a adoção de novas medidas – além das que, em situação de emergência, tem vindo a ser tomadas<sup>14</sup> – com vista à proteção do tecido empresarial.

Intentaremos, assim, analisar, de forma conjunta, o Direito tributário e o Direito da insolvência, averiguando os princípios e valores que se confrontam, analisando, de forma sistemática, algumas questões práticas que nos parecem relevantes, reunindo e referenciando opiniões doutrinárias sobre o tema, as posições jurisprudenciais existentes, para daí retirar algumas conclusões e procurar propor soluções.

Já depois de finalizarmos a redação do texto deste trabalho, foi – como referimos supra – publicado o *Real Decreto Legislativo 1/2020*, de 5 de maio, que aprovou o *TRLC*, e revoga a vigente *Ley 22/2003*, de 9 de julho, *Concursal*. Este diploma, que entrará em vigor apenas em 01 de setembro de 2020, procurou, essencialmente, ordenar, sistematizar e harmonizar as normas legais vigentes<sup>15</sup>, reorganizando a

---

<sup>14</sup> Destacamos, no que à insolvência diz respeito, destacamos, no Direito português, a Lei n.º 4-A/2020 de 6 de abril e, na legislação espanhola, o *Real Decreto-Ley 16/2020*, de 28 de abril.

<sup>15</sup> Como se refere no ponto II da *Exposición de Motivos* da *TRLC*, “El texto refundido de la Ley Concursal debe ser el resultado de la regularización, la aclaración y la armonización

estrutura da *LC* e clarificando o texto legal. No entanto, e uma vez que, depois de uma análise preliminar da *TRLC*, conseguimos encontrar algumas alterações substantivas, intentaremos destacar, ao longo dos vários temas abordados, as principais mudanças legislativas (algumas das quais até no sentido que defendemos), sem prejudicar a estrutura do nosso texto e a referência às disposições normativas da *LC* ainda em vigor.

## II. Opção metodológica

Sob o ponto de vista metodológico impõem-se algumas considerações para que a presente investigação seja verdadeiramente apreendida, sejam compreendidos a sua estrutura, desenvolvimento e finalidade.

Primeiro, é relevante referir que, atualmente, é variado o universo dos tipos de tributos existentes, tendo-se multiplicado, nos últimos anos, as figuras cujo enquadramento tem sido um desafio para a doutrina e para a jurisprudência. A lei assume uma divisão tripartida em impostos, taxas e contribuições especiais constante da lei, nomeadamente nos artigos 3.º, n.º 2 da *LGT* e 2.º, n.º 2.º da *LGT*. Importa, assim, esclarecer que a aceção de crédito tributário utilizada no presente trabalho escora-se essencialmente no conceito clássico de imposto<sup>16</sup>. Ou seja, da nossa análise excluimos, por exemplo, as contribuições para a Segurança Social e outros tributos de natureza parafiscal<sup>17</sup>, os quais, além de serem ativamente titulados por entidades diferentes do Estado e prosseguirem uma finalidade associada às funções das entidades públicas que tratam da sua gestão e cobrança, conhecem até, relativamente a algumas matérias do regime insolvencial, um tratamento individualizado e especial. Assim, todas as referências a crédito tributário deverão ser perspetivadas no sentido

---

de unas normas legales que, como las que son objeto de refundición, han nacido en momentos distintos y han sido generadas desde concepciones no siempre coincidentes”.

<sup>16</sup> Prestação pecuniária, exigida por uma entidade que exerce funções públicas, coativa, de natureza ablativa e cuja finalidade é a obtenção de receita para fazer face às necessidades públicas. Sobre o conceito de tributo público vd. VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018, pp. 180-181.

<sup>17</sup> Tributos que, nas palavras de NABAIS, J. C., *Direito Fiscal*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2016, pp. 51 e 52, “são cobrados para a cobertura das despesas de pessoas colectivas públicas não territoriais, ou seja, de tributos objecto de uma verdadeira consignação subjectiva de receitas”.

de dar um especial enfoque aos impostos, pelo relevo que assumem na tributação da maioria dos particulares e das empresas<sup>18</sup>.

Segundo, importa igualmente mencionar que a base desta nossa análise é o regime tributário e insolvencial português. No entanto, em paralelo, debruçar-nos-emos, de forma encadeada, sobre a Lei espanhola, comparando-a com o atual ordenamento jurídico português, pois que, como já referimos, regula de forma mais completa e satisfatória estas questões, sendo também, nesta ordem jurídica, mais extensa e pormenorizada a doutrina e a jurisprudência sobre o tema.

Na base do CIRE esteve a *Insolvenzordnung* alemã de 05 de outubro de 1994<sup>19</sup>, que o legislador se limitou, em vários pontos, a reproduzir quase integralmente<sup>20</sup>. Contudo, muitas das soluções adotadas pelo legislador português inspiraram-se na *LC*, como, aliás, se reconhece no próprio preâmbulo do CIRE relativamente, por exemplo, à matéria de responsabilização de empresa e administradores.

Acontece que esta aproximação à Lei espanhola foi-se extenuando e tornado menos relevante ao longo do tempo, não tendo o legislador português acompanhado a evolução do regime em Espanha, não adotando, ainda que de forma adaptada, as soluções encontradas pelo legislador espanhol para resolver alguns dos problemas comuns que se iam levantando no processo falimentar, nomeadamente no que ao tratamento do crédito tributário concerne. A ideia passa assim por analisar, em paralelo, o regime português e o regime espanhol sobre as temáticas aqui plasmadas, percebendo de que forma as soluções gizadas na Lei espanhola poderão ser adaptadas à realidade portuguesa e, eventualmente, transpostas para o regime jurídico português.

---

<sup>18</sup> Como explica GARCÍA NOVOA, C., *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 237, “(...) centralizar el interés dogmático en el impuesto se justifica, en primer lugar, en que se trata del ingreso más importante, cuantitativamente hablando, de manera que podemos hablar de una Hacienda impositiva. El el ingreso que ha sido objeto tradicional de definición en los textos de Derecho codificado”.

VASQUES, S., *Manual de Direito...*, *op. cit.*, p. 181, o imposto continua a ser a figura tributária com maior relevo político e social, continuando a representar a categoria tributária principal e que maior receita gera para os estados modernos.

<sup>19</sup> Doravante *InsO*.

<sup>20</sup> SERRA, C., *Lições de Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, 2018, p. 29.

Finalmente, releva ainda referir que, em termos metodológicos, procuramos, neste trabalho, perspetivar enquadramentos teóricos para a resolução de problemas concretos que identificámos, à luz da almejada unidade do sistema jurídico. As normas tributárias e insolvenciais, apesar de se enquadrarem em diferentes ramos de Direito e regularem diferentes matérias jurídicas, devem conseguir conciliar-se e articular-se de forma sistemática e congruente.

Do ponto de vista ontológico, o sistema jurídico pressupõe uma totalidade ordenada, em que todos os seus elementos, apesar da sua diversidade, devem relacionar-se de forma harmoniosa e coerente, assim se assegurando uma efetiva unidade do sistema, a *reductio ad unum* dos diferentes elementos normativos<sup>21</sup>. Aliás, como afirma JOÃO BAPTISTA MACHADO é a sistematicidade e a articulação que existe entre as várias normas jurídicas que permite designar o ordenamento jurídico como um sistema, em que os códigos e as várias leis não se limitam a ser um agregado de imperativos isoladamente concebidos, antes se devendo harmonizar e articular entre si<sup>22</sup>.

A exigência desta unidade pode relacionar-se não só com os valores de certeza e segurança jurídica, no sentido de que as normas devem ser elaboradas e interpretadas de forma unitária e coerente, mas também com a efetivação do princípio da igualdade, garantindo-se a ausência de contradições normativas que possam implicar um tratamento diferenciador de situações semelhantes<sup>23</sup>.

Ora, para procurarmos compreender de que forma se poderão harmonizar as normas destes dois ramos de Direito tão distintos (perceber se essa conciliação é possível à luz do normativo vigente), importará refletir sobre as funções essenciais do Estado,

---

<sup>21</sup> Sobre a ideia de unidade, *vd.* ROCHA, J. F., “O problema da unidade do ordenamento jurídico: reflectindo sobre Castanheira Neves e o seu “sistema aberto e de reconstrução dialéctica””, *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor António Castanheira Neves* (coord. DIAS, J. F., CANOTILHO, J. J. G. e COSTA, J. F.), Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pp. 1014 e 1015.

<sup>22</sup> MACHADO, J. B., *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 2017, p. 121.

<sup>23</sup> Sobre a fundamentação da exigência da unidade do sistema jurídico, *vd.* ROCHA, J. F., “O problema da unidade do ordenamento jurídico: reflectindo sobre Castanheira Neves e o seu “sistema aberto e de reconstrução dialéctica””, *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor António Castanheira Neves* (coord. DIAS, J. F., CANOTILHO, J. J. G. e COSTA, J. F.), Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pp. 1019 e 1021.



nomeadamente sobre o seu papel social, a fim de lograr encontrar uma linha orientadora para uma correta interpretação e articulação dos vários preceitos<sup>24</sup>. De um lado, temos a importância da arrecadação de impostos para a realização de receita pública e a sua utilização no desempenho da função social do Estado e, ainda, o dever geral de contribuir que impende sobre todos os cidadãos (refletida no princípio da indisponibilidade do crédito tributário e no princípio da igualdade de tratamento dos contribuintes)<sup>25</sup>. Estas finalidades justificam a previsão normativa de determinadas prerrogativas para estes créditos públicos, que se prendem com a atribuição de privilégios creditórios, garantias especiais e medidas de autotutela executiva. Do outro lado, cabe também na função social do Estado, constitucionalmente consagrada, o dever público de participar ativamente na recuperação económica das empresas, de potenciar a sua revitalização, e, assim, assegurar a manutenção dos postos de trabalho, das relações comerciais, etc, aceitando um tratamento igualitário aos demais credores (princípio do Estado Social e princípio da igualdade de tratamento de credores no contexto do processo de insolvência)<sup>26</sup>.

Importa, pois, delimitar o âmbito de aplicação dos princípios jurídicos que se confrontam, analisando a valoração do legislador, os bens jurídicos em causa e o grau de necessidade de tutela jurídica dos mesmos, a fim de perceber se é possível conciliar as normas que aqui se confrontam ou estabelecer uma relação hierárquica ou preferencial entre as mesmas<sup>27</sup> que possibilite a sua coexistência no mesmo ordenamento jurídico e a sua aplicação prática.

Pretende-se, em suma, destacar o conflito de valores jurídicos que resulta da articulação das normas relativas à tutela do crédito tributário

---

<sup>24</sup> Como explica MACHADO, J. B., *Introdução ao Direito e...op. cit.*, p. 365, a dogmática jurídica representa uma forma de pensamento valorativamente orientada e pressupõe tornar os problemas jurídicos solucionáveis, descortinado os princípios jurídicos que estão na base das normas legais sob análise e procurar soluções para as questões jurídicas, melhor definindo o alcance e sentido da lei.

<sup>25</sup> *Vd.* artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) e 31.º da *Constitución Española* (doravante CE).

<sup>26</sup> Tanto em Portugal como em Espanha o Estado assume, no âmbito da sua função social, a tarefa de assegurar os direitos de cariz económico, social e cultural dos cidadãos, de forma igualitária (Cfr. artigos 2.º, 9.º e 13.º da CRP e artigos 1.º, 14.º e 39.º e ss da CE).

<sup>27</sup> LARENZ, K., *Metodologia da ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1969, pp. 570 e 571.

com as regras do Direito da insolvência, que promovem a igualdade no tratamento dos credores e, mais recentemente, a recuperação das empresas e a manutenção da sua atividade à custa da afetação dos créditos existentes.

### **III. Estrutura**

Para a concretização dos objetivos descritos, optamos pela divisão da tese em 3 capítulos distintos: A natureza e finalidade do processo de insolvência/*proceso concursal* e os interesses do credor tributário; o crédito tributário no processo de insolvência e no *proceso concursal* e o crédito tributário nas insolvências transfronteiriças.

No primeiro, a fim de fazermos o enquadramento do tema no contexto dos princípios do Direito tributário e do Direito da insolvência que conflituam, abordaremos a evolução do paradigma do processo de insolvência / *proceso concursal*, analisando as suas principais características e finalidades, no sentido de perceber em que medida a mudança de orientação no sentido de privilegiar a via da recuperação económica dos devedores afeta a posição da AT e o tratamento do crédito tributário, tomando em consideração a sua natureza pública e indisponível. De forma sucinta, faremos uma breve alusão à tramitação do processo de insolvência e do *proceso concursal*, procurando enquadrar as questões que serão analisadas no capítulo seguinte.

Avançaremos, na segunda parte, para a análise mais concreta de algumas questões referentes à posição da AT nestes processos, enquanto requerente ou como credora que intervem no sentido de ver os créditos reconhecidos. Delimitaremos os créditos tributários que devem ser reclamados no processo falimentar, analisando os critérios de distinção entre créditos tributários sobre a insolvência/*créditos concursales* e créditos tributários sobre a massa insolvente/*créditos contra la masa*. Discutiremos as soluções dadas pela legislação espanhola nesta matéria e as soluções encontradas pela doutrina de Espanha, projetando a sua eventual aplicação no Direito português, que não delimita devidamente que créditos tributários devem ser reclamados pela AT. Descreveremos, ainda, as garantias do crédito tributário, no sentido de perceber como as mesmas relevam para a

gradação do crédito no processo de insolvência/*proceso concursal*, debatendo as restrições a que os privilégios concedidos aos créditos tributários estão sujeitos no momento em que mais relevância teriam para os interesses do Estado.

Neste mesmo capítulo, debruçar-nos-emos sobre o tratamento do crédito tributário nos processos de recuperação previstos e regulados no CIRE e na *LC*, debatendo os vários interesses em confronto e, mais uma vez, em face do silêncio da lei portuguesa, perceber que respostas foram encontradas no Direito espanhol e quais as soluções que mais se coadunam com o regime português. Analisaremos, também, o tratamento do crédito tributário no âmbito do instituto de exoneração do passivo restante, sendo esta uma das poucas referências que, neste trabalho, faremos às insolvências de pessoas singulares e dos escassos casos em que o CIRE dá uma resposta clara sobre o tratamento dos créditos tributários, a qual – em nossa opinião – é mais satisfatória que a da *LC*<sup>28</sup>.

Finalmente, e ainda nesta parte, dissecaremos os efeitos que a declaração de insolvência de um devedor ou a abertura de um processo de recuperação provoca na execução fiscal, analisando as diferentes soluções encontradas pela lei portuguesa e pela espanhola, a qual regula, com maior detalhe, tais efeitos, nomeadamente quanto aos processos executivos pendentes.

No terceiro e último capítulo, tomando em consideração a importância do Direito da União Europeia na regulação das relações jurídicas envolvendo diferentes Estados-Membros e no sentido de fazer um enquadramento mais alargado do tema, analisaremos a situação do crédito tributário no âmbito do Regulamento (EU) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho de 20 de maio de 2015 sobre os processos de insolvência transfronteiriça, intentando deslindar de que forma será o crédito tributário de um Estado-Membro afetado pela declaração de insolvência de um devedor localizado num outro Estado-Membro.

---

<sup>28</sup> Que, aliás, transpôs esta possibilidade para o seu ordenamento jurídico muito mais tarde. Recordamos que este instituto foi introduzido na lei portuguesa logo na versão inicial do CIRE, em 2004 e, no Direito espanhol, apenas com as *alterações operadas pela Ley 25/2015, de 28 de julho*.



# **1. NATUREZA E FINALIDADE DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA/*PROCESO* *O CONCURSAL* E OS INTERESSES DO CREDOR TRIBUTÁRIO**

Neste capítulo, de caráter preliminar, procuraremos fazer o enquadramento geral do tema que nos propusemos estudar, abordando – de forma genérica – os interesses e princípios gerais que, caracterizando o processo falimentar e a posição do credor tributário, se confrontam e originaram as principais dificuldades no que toca ao tratamento do crédito de natureza tributária no processo de insolvência e no *proceso concursal*.

Analisaremos o caráter público, indisponível e irrenunciável do crédito tributário, que confere à AT, na defesa do interesse coletivo, determinadas prerrogativas e benefícios na cobrança dos tributos, antecipando os entraves que a participação deste credor público provoca nos processos de natureza falimentar e de recuperação, atenta o princípio de tratamento igualitário de credores que norteia as normas relativas aos mesmos.

Aproveitaremos, também, para, de forma sucinta, fazer uma breve descrição da tramitação do processo de insolvência, no Direito português e no Direito espanhol, analisando a evolução do seu paradigma e o impacto que as alterações operadas na legislação falimentar implicaram – ou podem ainda implicar – nos interesses creditícios destes entes públicos.

## 1.1 O CARÁTER UNIVERSAL E CONCURSAL DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

O processo de insolvência é, por definição, um processo de natureza universal e concursal, assumindo estas duas características um papel primordial na compreensão das soluções adotadas na legislação insolvencial e na interpretação das normas falimentares<sup>29</sup>.

A universalidade do processo de insolvência verifica-se pelos efeitos que a declaração de insolvência do devedor produz em relação a todos os credores, que concorrem sobre a globalidade do património daquele. Procura-se abranger, num mesmo processo, todas as questões de natureza patrimonial que envolvem o devedor.

Na lei portuguesa, o CIRE, no seu artigo 1.º, define o processo de insolvência como um “processo de execução universal”. Ou seja, é uma execução de natureza genérica, total, que, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 46.º do CIRE, abrange a globalidade do património do devedor<sup>30</sup>, devendo ser aí relacionados todos os bens e direitos deste, incluindo-se automaticamente os bens futuros que o insolvente for adquirindo, desde a data da declaração de insolvência até ao encerramento do processo, ou seja, como se refere na parte final da referida disposição legal, “os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo”. Em conformidade, determina-se, na al. g) do artigo 36.º e no artigo 149.º do CIRE, que a sentença que declara a insolvência decreta a apreensão de todos os bens do devedor, ainda que arrestados, penhorados ou por qualquer forma apreendidos ou detidos à ordem de um outro processo<sup>31</sup>. Confirma-se, assim, que o objetivo é concentrar, no processo de insolvência, todos os bens do devedor, aglutinando-se todas as questões que possam influir no seu património.

Ao contrário do que sucede nas execuções singulares, de natureza civil ou fiscal, em que se procura apreender bens suficientes para

---

<sup>29</sup> Neste sentido, vd. EPIFÂNIO, M. R., “Os efeitos processuais da declaração de insolvência”, *I Jornadas de Direito Processual Civil – “Olhares Transmontanos”*, Novembro de 2011, pp. 175 e 176.

<sup>30</sup> Excluem-se apenas os bens absolutamente impenhoráveis (46.º, n.º 2 do CIRE) constantes do artigo 736.º do Código do Processo Civil (doravante CPC).

<sup>31</sup> Podendo a apreensão, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 149.º do CIRE, incidir sobre o produto da venda dos bens, caso não tenha sido ainda entregue ao credor.

satisfazer apenas os créditos do exequente e de eventuais credores reclamantes<sup>32</sup>, o processo de insolvência visa reunir todos os créditos existentes, de diferentes naturezas, apreendendo-se todo o património do devedor, que comporá a denominada massa insolvente, com o objetivo de satisfazer igualmente tais créditos, pela ordem em que os mesmos forem graduados em tal processo.

No Direito espanhol, também a *LC* faz referência ao princípio da universalidade no seu artigo 49.º, que determina a integração de todos os credores na massa passiva do *concurso*<sup>33</sup> e nos artigos 76.º e parte final do n.º 1 do artigo 10.º, os quais, à semelhança do que acontece nas disposições legais supra citadas do CIRE, determinam que o *proceso concursal* compreende todos os bens e direitos do devedor, incluindo os que forem adquiridos por este até ao encerramento do processo. Aqui, o legislador espanhol quis ser mais preciso, referindo até, de forma expressa, os bens do devedor que se encontrem num país diferente daquele onde corre termos o *proceso concursal*.

Esta vertente universal do processo tem subjacente a tutela do interesse da totalidade dos credores existentes e não apenas daquele que toma a iniciativa de requerer a declaração de insolvência do devedor, dos que têm maior facilidade em conhecer a declaração do *concurso* ou daqueles que forem indicados pelo insolvente<sup>34</sup>.

O carácter universal e concursal é, pois, uma característica basilar do processo de insolvência, que se desenvolve tendo por base a globalidade da massa ativa e passiva do devedor. Praticamente todas as questões relacionadas com o património do devedor ficam

---

<sup>32</sup> Que sendo titulares de direitos reais de garantia sobre o património do devedor possam, nos termos do disposto nos artigos 788.º do CPC ou 240.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), reclamar o pagamento dos seus créditos.

<sup>33</sup> Existem, no entanto, algumas exceções, já que se excluem da massa passiva os *créditos contra la masa* (vd. artigo 84.º da *LC*), os que têm *derecho de ejecución separada*, os que detêm privilégios sobre navios e aeronaves (artigo 76.º, n.º 3 *LC*) e os créditos com garantias reais, de acordo com o disposto nos artigos 56.º e 57.º da *LC*. ARIAS VARONA, F. J., “La delimitación de la masa activa en el concurso”, *El concurso de acreedores* (dir. PULGAR EZQUERAA, J.), Ed. La Ley, 2012, p. 368, refere que estas exclusões acabaram por limitar a opção do legislador em dar um valor amplo ao princípio da universalidade, projetado tanto na sua vertente ativa como passiva.

<sup>34</sup> Como refere CORDÓN MORENO, F., *El proceso concursal*, 3.ª ed., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 32: “La universalidad es la nota que caracteriza al concursal: se actúa toda la responsabilidad patrimonial sobre todo el patrimonio del deudor”.

concentradas e serão decididas no processo falimentar, assumindo o Juiz do processo de insolvência/*proceso concursal* competência para conhecer da maior parte das questões<sup>35</sup> que, de forma direta ou indireta, podem afetar o património do devedor e, conseqüentemente, o interesse da generalidade dos credores<sup>36</sup>.

Todos os credores, independentemente da natureza e origem dos seus créditos, são chamados a intervir no processo falimentar e a concorrer ao pagamento rateado dos mesmos<sup>37</sup>, o que se compreende uma vez que o património do devedor constitui a garantia geral de todos os credores, conforme determinam os artigos 601.º e 817.º do Código Civil português e 1911.º do Código Civil espanhol. É esta característica que justifica, igualmente, que a declaração de insolvência implique a suspensão da maior parte dos processos declarativos ou executivos instaurados autonomamente pelos credores e, eventualmente, a apensação dos processos nos quais se discutam questões relativas aos bens compreendidos na massa insolvente<sup>38/39</sup>.

---

<sup>35</sup> Refira-se, por exemplo, que a *LC* atribui expressamente ao Juiz do *concurso* competência quanto às execuções relativas a bens e direitos do devedor (n.º 3 do artigo 8.º da *LC*) e à maioria das questões prejudiciais relacionadas com o *concurso* (n.º 1 do artigo 9.º da *LC*). No mesmo sentido, artigo 86.º ter da *Ley Orgánica del Poder Judicial* (doravante *LOPJ*).

<sup>36</sup> Ressalvamos aqui as questões de natureza administrativa e fiscal, uma vez que, como explicaremos adiante, entendemos que a competência do Juiz do processo falimentar não se deve estender a estas matérias de natureza pública, por existirem Tribunais próprios para a decisão das mesmas, podendo uma diferente interpretação contrariar as regras de competência material.

<sup>37</sup> Como se refere no parágrafo 5.º do ponto II do preâmbulo da *LC*, o nome eleito para descrever o processo de insolvência é o vocábulo *concurso* que “describe la concurrencia de los acreedores sobre el patrimonio del deudor común. No se persigue con ello solamente rescatar un vocablo tradicional en la terminología jurídica española, sino utilizarlo para significar el fenómeno unificador de los diversos procedimientos de insolvencia e identificar así gráficamente el procedimiento único, como ha ocurrido en otras legislaciones”.

<sup>38</sup> Como refere EPIFÂNIO, M. R., “Os efeitos processuais da declaração de insolvência”, *I Jornadas de Direito Processual Civil – “Olhares Transmontanos”*, Novembro de 2011, p. 177, “A apensação é uma consequência do carácter universal e concursal do processo de insolvência: uma vez que são apreendidos e liquidados todos os bens penhoráveis do insolvente (universalidade do processo de insolvência), independentemente da verificação do passivo, todos os credores devem ser chamados ao processo para nele (e só nele – exclusividade da instância) obterem a satisfação dos seus direitos”.

<sup>39</sup> Vd. artigos 85.º e ss do *CIRE* e 50.º e ss da *LC*. Posteriormente abordaremos, nos pontos 2.4.3.3 e 2.10.1, respetivamente, do presente trabalho, com maior pormenor, os efeitos



Está em causa o princípio denominado *vis attractiva* da insolvência/*concurso*, que permitirá, pela concentração de todas questões relativas aos bens do devedor e de todos os credores e num mesmo processo, satisfazer os interesses destes de forma igualitária<sup>40</sup>.

Importa, contudo, salientar que, apesar de envolver atos de natureza claramente executiva, o processo de insolvência assume um carácter especial face ao regime comum das execuções<sup>41</sup>, na medida em que possui várias fases de natureza declarativa, como a declaração de insolvência<sup>42</sup>, o incidente da qualificação da insolvência, a verificação e graduação de créditos, entre outros<sup>43</sup>. MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO defende até que se trata de um processo de natureza mista,

---

provocados pela declaração de insolvência nas ações declarativas e execuções de natureza tributária.

<sup>40</sup> Vd. comentário ao artigo 49.º da LC de MARTÍNEZ GALLEGO, E.M., *Comentario práctico a la nueva Ley Concursal* (coord. LÓPEZ LÓPEZ, E. e MACÍAS CASTILLO, A.), Ed La Ley, Madrid, 2012, p.285.

<sup>41</sup> SERRA, C., *A Falência no Quadro da Tutela Jurisdicional dos Direitos de Crédito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 226 a 233, aborda a questão da qualificação legal do processo de insolvência como um processo de natureza executiva, levantando alguns problemas quanto a essa classificação, entre os quais o facto de o pressuposto do processo de insolvência não ser o incumprimento, já que não se exige, para pedir declaração de insolvência, que o credor seja titular de um crédito vencido. Ao contrário, na execução, o poder de iniciativa do credor está sujeito à condição do artigo 817.º do CPC. Aceitamos tal crítica. No entanto, a verdade é que o grande objetivo do processo de insolvência – principalmente na via liquidatória – é, à semelhança do processo executivo, a satisfação dos credores através da apreensão e venda do património do insolvente.

<sup>42</sup> Sobre a natureza jurídica da *resolución judicial* (sentença judicial) que determina a abertura do *concurso*, vd. HUALDE LÓPEZ, I., *La Fase de Liquidación en el Proceso Concursal*, 2.ª ed., Editorial Aranzadi, Navarra, 2013, pp. 61 a 80, que, de forma detalhada, expõe a posição da maioria da doutrina sobre o tema, discutindo se a referida decisão tem ou não uma natureza exclusivamente executiva. Se, de facto, a sentença de declaração de insolvência produz determinados efeitos de natureza executiva, nomeadamente ao ordenar a apreensão do património do devedor, parece-nos evidente que tem também natureza declarativa e constitutiva, na medida em que, ao declarar a insolvência do devedor, constitui uma nova realidade jurídica altera a posição de devedor nas suas relações de natureza patrimonial. Neste sentido, vd. DIAZ MARTÍNEZ, M., “El proceso concursal”, *El Derecho de la insolvencia – El concurso de acreedores*, 2.ª ed. (dir. BÉLEN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 316.

<sup>43</sup> Como refere LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da Insolvência*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, *apud* MENDES, J. C. e SANTOS, J. J., *Direito Processual Civil (Processo de Falência)*, Lisboa, polic., 1982, pp. 4 e ss. “Tal não afecta, no entanto, a sua qualificação como processo executivo, uma vez que a sua finalidade última corresponde à obtenção da realização coactiva de uma obrigação (art. 10º, nº 4 CPC), ainda que tal lhe atribua uma natureza especial de processo complexo”.

pois começa por assumir forma declarativa (fase em que se aprecia e declara a situação de insolvência), para adquirir posteriormente um carácter executivo (fase de apreensão e eventual liquidação da massa insolvente para pagamento aos credores)<sup>44/45</sup>. Por sua vez, FAUSTINO CORDÓN MORENO salienta a complexidade do *proceso concursal*, o qual, além de assumir uma natureza essencialmente executiva, revela também natureza constitutiva, na medida em implica uma modificação e reordenação dos privilégios creditícios, influenciando diretamente no reconhecimento e graduação dos mesmos, e natureza declarativa, ao precisar os direitos dos credores e de terceiros sobre os bens que compõem a massa insolvente ou sobre o produto gerado pela sua liquidação<sup>46</sup>.

Em nossa opinião, apesar de ser um processo especial que envolve fases de diferente natureza, que se autonomiza dos pressupostos gerais que orientam a execução singular, prosseguindo outros objetivos, de natureza mais complexa<sup>47</sup> (como – em alguns casos e de forma cada vez mais significativa, a preservação da empresa declarada insolvente), e não implicar necessariamente a realização de alguns atos processuais (como a penhora de bens) que caracterizam o processo executivo, o processo de insolvência assume uma natureza predominantemente executiva, assentando na apreensão e posterior venda do património do devedor para pagamento dos créditos reconhecidos<sup>48</sup>.

---

<sup>44</sup> EPIFÂNIO, M. R., *Manual de Direito da Insolvência*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, p. 13.

<sup>45</sup> Neste mesmo sentido, MARTINS, A. S., *Um curso de Direito da Insolvência*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2020, p. 42.

<sup>46</sup> CORDÓN MORENO, F., *El proceso...*, *op. cit.*, p. 44.

<sup>47</sup> A este propósito, HUALDE LÓPEZ, I., *La Fase de Liquidación...*, *op. cit.*, pp. 57 e ss, explica que, do ponto de vista processual, a finalidade de ambos os processos é o pagamento dos créditos, mas os princípios em que assentam ambos os processos são bem distintos. Conquanto que na execução singular tendem a vigorar o princípio da prioridade temporal na instauração da ação (*prior in tempore, potior in iure*) e o princípio da suficiência (penhorando-se apenas os bens necessários para a satisfação do credor exequente), no *proceso concursal* concorrem a totalidade dos credores, vigorando o princípio *par conditio creditorum*, havendo igualdade de tratamento dos créditos que tenham a mesma categoria, e sendo afetada a totalidade do património do devedor (artigo 76.º da LC).

<sup>48</sup> Como refere CORDÓN MORENO, F., *El proceso...*, *op. cit.*, pp. 36 e 37, a própria complexidade do *proceso concursal* não permite equipará-lo ou reduzi-lo à estrutura de um processo de execução singular; trata-se de um processo que abrange a responsabilidade

Não podemos, todavia, deixar de salientar o facto de se ter procurado, com as últimas alterações legislativas operadas no CIRE<sup>49</sup> e na LC<sup>50</sup>, privilegiar a opção pela satisfação dos créditos através da aprovação de um plano de recuperação, numa fase de pré-insolvência ou de insolvência iminente ou, mesmo, após a declaração de insolvência, procurando-se a revitalização do agente económico, deixando a liquidação de ser a via mais favorecida. Cremos que esta alteração de paradigma, que abordaremos adiante, mitigou, ainda mais, o carácter executivo do processo falimentar, já que se procura agora satisfazer os credores pela via negocial e não necessariamente através da venda do património do devedor. Concordamos com CATARINA SERRA<sup>51</sup> quando, a este propósito, refere que não se deve sobrevalorizar a definição dada pelo n.º 1 do artigo 1.º do CIRE quando apresenta o processo de insolvência como uma execução universal, nem se poderá fazer uma interpretação meramente literal, uma vez que, de facto, existem várias dissemelhanças, substantivas e processuais, que não permitem reconduzir o processo falimentar a um mero processo de natureza executiva.

O principal objetivo do processo de insolvência é, sem dúvida, a satisfação dos créditos existentes, de forma universal e igualitária<sup>52</sup>,

---

patrimonial global do devedor, assumindo uma natureza de processo de execução global. Entende este autor que a declaração do *concurso* não tem carácter constitutivo, declara apenas a situação de insolvência, sem implicar a constituição dos direitos do devedor e dos credores, não os colocando numa nova situação jurídica. Limita-se a permitir à generalidade dos credores exercer os seus direitos sobre o património do devedor, visando a satisfação de tais créditos.

<sup>49</sup> Destacamos as alterações operadas pela Lei 16/2012, de 20 de abril, pelo Decreto-Lei 79/2017, de 30 de junho e pela Lei 8/2018, de 02 de março.

<sup>50</sup> Referimos o *Real Decreto-ley* 3/2009, de 27 de março, a *Ley* 38/2011, de 10 de outubro, o *Real Decreto-ley* 4/2014, de 7 de março; *Real-Decreto* 11/2014, de 5 de setembro, a *Ley* 17/2014, de 30 de setembro, a *Ley* 9/2015, de 25 de maio e a *Ley* 25/2015, de 28 de julho.

<sup>51</sup> SERRA, C., *Lições de...*, *op. cit.*, pp. 41 e 42.

<sup>52</sup> Lemos no ponto 6 do preâmbulo do CIRE: “A primazia que efectivamente existe, não é demais reiterá-lo, é a da vontade dos credores, enquanto titulares do principal interesse que o direito concursal visa acautelar: o pagamento dos respectivos créditos, em condições de igualdade quanto ao prejuízo decorrente de o património do devedor não ser, à partida e na generalidade dos casos, suficiente para satisfazer os seus direitos de forma integral». Refere-se, também, no ponto V do preâmbulo da *Ley Concursal*: «Se considera que el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que

através da aprovação de um plano de recuperação/*convenio* ou pela liquidação da totalidade do património do devedor, mas segundo a ordem da sua graduação, aplicando-se o denominado princípio da satisfação integral sucessiva<sup>53</sup>.

Entendemos, no entanto, que a natureza eminentemente concursal do processo de insolvência não obriga à existência de mais que um credor. A lei não prevê expressamente, como requisito, a existência de uma pluralidade de credores, nada impedindo – em nossa opinião – a declaração de insolvência de um devedor que tem apenas um único credor. A lei também não impede a continuação do processo de insolvência nem determina a sua extinção nos casos em que se verifique a existência de um credor único (vd., *a contrario*, artigos 230.º do CIRE e 176.º da LC)<sup>54</sup>, sendo que, na verdade, o número definitivo de credores é apenas determinado com o *terminus* do incidente de reconhecimento e verificação de créditos, o qual ocorre necessariamente após a declaração de insolvência do devedor e, muitas vezes, só após serem praticados vários atos e decisões relativos ao destino do insolvente (seja no âmbito de uma liquidação ou mesmo no caso de ser aprovado um plano de recuperação/*convenio*). Não nos parece que a universalidade do processo falimentar é desvirtuada quando existe um único credor, se os pressupostos de que faz depender a verificação da situação de insolvência (previstos nos artigos 3.º do CIRE e 2.º da LC) se encontrarem verificados. O entendimento inverso, além de poder violar a igualdade de tratamento das situações em que o devedor concentre todas as suas dívidas num

---

sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas”. Abordaremos de seguida o princípio da igualdade dos credores com maior pormenor.

<sup>53</sup> “Na insolvência, os créditos são satisfeitos de harmonia com o princípio da satisfação integral sucessiva, i.e., segundo a ordem da sua graduação, regra de que decorre esta consequência: um crédito só pode ser pago depois de o crédito anteriormente graduado se encontrar totalmente solvido (artº 173 do CIRE e 604 nº 1, 1ª parte, do Código Civil)” (acórdão do TRC de 06/11/2012, processo n.º 444/06.4TBCNT-Q-C1 (relator: Henrique Antunes), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

<sup>54</sup> Como refere SERRA, C., *A Falência no Quadro da...*, op. cit., p. 103, “(...) a pluralidade de credores não é um requisito do processo de falência e nem tão-pouco uma condição para a sua procedência. Ou seja, nem a pluralidade está entre os pressupostos do processo – por isso não pode haver revogação da declaração de falência por falta de pluralidade –, nem a ausência de pluralidade está entre os motivos de encerramento do processo – por isso ele deve prosseguir mesmo que não exista pluralidade”.

único credor, pode revelar-se contrário aos interesses gerais de proteção dos agentes económicos e da vida financeira e empresarial<sup>55</sup> prosseguidos pelo processo falimentar, que visa, também, regular o mercado, expurgando as empresas que se revelem manifestamente inviáveis e possam afetar as demais<sup>56</sup>.

Apesar de, em Portugal, a questão parecer estar resolvida no sentido de se admitir a insolvência nos casos em que existe um único credor, a propósito da Lei espanhola a maioria da doutrina e jurisprudência tem defendido que é necessário verificar-se o requisito da pluralidade de credores, por entender que a referência, no n.º 1 do artigo 2.º da *LC*, a *deudor común* pressupõe a pluralidade de credores, sendo esta uma característica do próprio processo, que pressupõe a concorrência de vários credores<sup>57</sup>. Defende-se ainda que a própria denominação da lei como *Ley Concursal* pressupõe uma concorrência (*concurso*) de credores e que existem várias referências legais à

---

<sup>55</sup> Vd., a este propósito, o acórdão do TRC de 24/01/2017, processo n.º 5408/16.7T8CBR-C.C1 (relator: Jorge Manuel Loureiro) que refere como causa para admissibilidade da declaração de insolvência no caso de existência de um único credor o facto de o processo de insolvência não prosseguir apenas a realização de interesses de natureza privada, “estando-lhe igualmente subjacente um interesse público de protecção da economia e dos agentes económicos contra os perigos potenciais associados a uma situação de insolvência, protecção essa que é devida independentemente do número de credores”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>56</sup> Como se refere no preâmbulo do CIRE: “E, repise-se, essa estimativa será sempre a melhor forma de realização do interesse público de regulação do mercado, mantendo em funcionamento as empresas viáveis e expurgando dele as que o não sejam (ainda que, nesta última hipótese, a inviabilidade possa resultar apenas do facto de os credores não verem interesse na continuação)”.

<sup>57</sup> Neste sentido, vd. ORELLANA CANO, N., *Comentario Práctico a la Nueva Ley Concursal*, vol. I (coord. LÓPEZ LÓPEZ, E. e MACIAS CASTILLO, A.), Ed. La Ley, Madrid, 2012, p. 59, no comentário que faz ao artigo 2.º da *LC* e o Auto da *Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 15)* de 16/03/2011, proceso n.º 514/2010 (relator: Luis Garrido Espa): “Como hemos señalado en anteriores resoluciones, y en ello existe unanimidad doctrinal, la razón de ser y finalidad del procedimiento concursal, que por ello es de carácter colectivo, presupone la concurrencia de una pluralidad de acreedores, y sin esta circunstancia no cabe la declaración de concurso. Se trata de un presupuesto necesario, no expreso pero sí implícito, y de ahí que la Ley Concursal se refiera al “deudor común”, a la obligación de presentar una “relación de acreedores”, a la incapacidad para cumplir “sus obligaciones exigibles”, al “incumplimiento generalizado de sus obligaciones”, a la legitimación de “cualquiera de sus acreedores” para solicitar el concurso, a “la concurrencia de acreedores”, a una “pluralidad de acreedores”, etc., expresiones que denotan la necesidad de que exista una masa pasiva conformada por varios acreedores, lo que deriva igualmente del término concurso, que significa la concurrencia de varios”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

necessidade de uma pluralidade de credores (por exemplo, no artigo 4.º, quando se determina que o *Ministerio Fiscal* deverá informar o juiz do processo, para este transmitir ao Tribunal competente para apreciar a insolvência do credor, sempre que, nos processos em que atua, se verifiquem indícios da situação de insolvência e da existência de uma *pluralidad de acreedores*). Propugna-se que, a existir um único credor, este pode ver os seus direitos satisfeitos pela via da execução singular<sup>58</sup>, não havendo necessidade de recorrer ao processo de insolvência. NURIA ORELLANA CANO entende inclusive que, quando a abertura do *concurso* seja requerida por um credor, este deve indicar e fundamentar a existência de uma pluralidade de credores, podendo o Juiz, antes de admitir o pedido, notificá-lo, nos termos do disposto no artigo 13.º da *LC*, para demonstrar o cumprimento deste requisito<sup>59</sup>.

Parece-nos, contudo, relevante ter em conta o facto de o legislador não ter feito referência expressa à necessidade de uma pluralidade de credores no artigo 2.º da *LC*, que tipifica os pressupostos objetivos da declaração do *concurso*. Esta omissão leva a crer que a sua intenção não terá sido limitar o *proceso concursal* às situações em que existe mais que um credor. Por outro lado, e no que toca à possibilidade de o credor intentar uma execução singular, convém não esquecer os casos em que o mesmo credor tem vários créditos, de diferente natureza e baseados em títulos executivos diversos, tornando-se necessária a instauração de várias ações executivas por não ser possível cumular as execuções, nos termos previstos na lei processual civil (artigos 709.º e ss do CPC e no artigo 555.º da *Ley de Enjuiciamiento Civil*<sup>60</sup>). Tal, além de poder implicar maiores custos para o credor, pode tornar a recuperação dos créditos

---

<sup>58</sup> Defendendo esta argumentação vd. Auto *del Juzgado de lo Mercantil* de Madrid (*Sección 1*) de 13/10/2006, processo n.º 43/04 (relator: Antoni Frigola Riera), disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>59</sup> ORELLANA CANO, N., no comentário que faz ao artigo 7.º da *LC*, *Comentario Práctico a la Nueva Ley Concursal*, vol. I (coord. LÓPEZ LÓPEZ, E. e MACIAS CASTILLO, A.), Ed. La Ley, Madrid, 2012, p. 93.

<sup>60</sup> *Ley 1/2000*, de 7 de janeiro. Doravante *LEC*.

mais complexa e mais demorada, o que poderá violar os princípios da igualdade e da justiça<sup>61</sup>.

Procurando esclarecer esta divergência doutrinária, e contrariando este nosso entendimento, o *TRLC* determina que a verificação de existência de um único credor passa a ser causa de extinção do *proceso concursal* (artigos 303.º, n.º 5 e 465.º, 2.º parágrafo).

## **1.2 EVOLUÇÃO DA CONCEÇÃO DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA/ PROCESO CONCURSAL**

Tanto o Direito falimentar português como o espanhol – embora aqui de forma mais mitigada – têm sido objeto de várias reformas, sempre oscilando entre dois paradigmas: o que favorece a recuperação e a reintegração dos devedores no mercado, pela celebração de acordos de pagamento com os credores e o que beneficia a liquidação do património do devedor (e a extinção da sua atividade económica) e a sua divisão pelos credores reconhecidos. Em cada momento, tende-se a privilegiar o modelo que mais se adequar à situação financeira dos agentes económicos e à conjuntura económica, nacional e transnacional.

Como veremos, nas últimas alterações legislativas, a preocupação do legislador com o reforço das medidas de recuperação acentuou-se, tendo sido criados instrumentos legais – judiciais e extrajudiciais – que permitem ao devedor alcançar um acordo com os credores e reestruturar a sua situação financeira, numa fase pré-insolvencial. Esta preocupação acentuou-se ainda mais com a publicação da Recomendação da Comissão, de 12 de março de 2014, *Sobre uma nova abordagem em matéria de falência e de insolvência das empresas*<sup>62</sup> a qual, constituindo um passo decisivo na construção de

---

<sup>61</sup> Contrariando a doutrina maioritária, MARTÍNEZ FLÓREZ, A., “Las sociedades sin activo y con un solo acreedor. A vueltas con el procedimiento para su extinción”, *Sociedades y Concurso. Estudios de Derecho Societario de la Crisis*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018, pp. 284 e 285, refere que, de acordo com a *LC* vigente, nada impede que se declare *concurso* de um devedor que tem (ou parece ter) um único credor, podendo refutar-se, com alguma facilidade, os argumentos a favor da consideração da pluralidade de credores como um pressuposto do *concurso*.

<sup>62</sup> Disponível em <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/3d2631f9-ab55-11e3-86f9-01aa75ed71a1/language-pt> [12/02/2017].

um Direito europeu de insolvência, no âmbito substantivo<sup>63</sup>, veio incentivar a criação de mecanismos que favoreçam a recuperação das empresas viáveis, permitindo a sua reestruturação numa fase precoce, evitando a declaração de insolvência.

No Direito português, o regime do processo de insolvência esteve durante um largo período incluído no CPC<sup>64</sup> e consistia, quase exclusivamente, em regras referentes à liquidação do património do devedor<sup>65</sup>, vigorando a conceção “falência-liquidação”<sup>66/67</sup>. Nos termos do artigo 1135.º do referido diploma, este regime assentava na distinção entre dois institutos: a falência, restrita a comerciantes, quando estivessem impossibilitados de solver os seus compromissos, e a insolvência, reservada a não comerciantes, “quando o activo do seu património seja inferior ao passivo”. Com o intuito de evitar os custos sociais que a falência de grandes empresas acarretava, foi, posteriormente, criado, pelo Decreto-Lei 177/86, de 02 de julho, o processo especial de recuperação da empresa e da proteção de credores<sup>68</sup>, regulamentado pelo Decreto-Lei 10/90, de 05 de janeiro, que veio introduzir alguns sinais da conceção de “falência-

---

<sup>63</sup> No âmbito processual, tínhamos já o *Regulamento de Insolvência Transfronteiriça* (Regulamento CE n.º 1346/2000 do Conselho), que foi, entretanto, substituído pelo novo Regulamento (UE) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, que entrou em vigor em 26/06/2017. No capítulo III abordaremos, com maior pormenor, o conteúdo deste diploma.

<sup>64</sup> Em concreto, no CPC de 1939, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29637 de 28 de Maio. Posteriormente alterado pelo Decreto-Lei 44129 de 28 de Dezembro de 1961, que aprovou o CPC de 1961.

<sup>65</sup> Este regime, previsto no CPC, continha apenas «meios preventivos e suspensivos da falência»: concordata (consistia no pagamento parcelar dos créditos), acordo de credores (constituição de uma sociedade por quotas pelos credores) e moratória (fixação de um prazo para pagamento aos credores comuns).

<sup>66</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre a história e evolução do Direito da Falência, vd. MARTINS, A. S., *Um curso de Direito da Insolvência*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2020., pp. 14 a 40 e LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da Insolvência*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, pp. 23 a 73.

<sup>67</sup> Segundo LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da... op. cit.*, p. 45, este sistema assentava na ideia de que o fim do processo de insolvência era o de garantir aos credores a satisfação dos seus direitos através da liquidação integral do património do falido, e paralelamente “punir” o falido por ter originado esta situação, lesando a confiança daqueles que lhe tinham dado crédito.

<sup>68</sup> Que se aplicava, nos termos do n.º 2 do referido Decreto-Lei, às sociedades comerciais, aos comerciantes em nome individual, às sociedades civis sob forma comercial e às cooperativas.



saneamento”. Como explica CATARINA SERRA, o objetivo principal era o

“saneamento da economia e a tarefa fundamental de identificar os agentes económicos capazes e viáveis, que merecem ser apoiados, mas também os agentes económicos desonestos ou incapazes, que devem ser eliminados”<sup>69</sup>.

Progressivamente, foi sendo tomada consciência de que, além dos direitos dos credores, havia outros interesses a proteger, nomeadamente o interesse público no crescimento económico, na manutenção dos agentes financeiros em atividade, na estabilidade no emprego, entre outros, pelo que se revelou necessário e conveniente criar e fomentar a utilização de instrumentos alternativos à liquidação<sup>70</sup>.

Esta nova conceção foi também, acolhida no Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência<sup>71</sup>, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de abril, que veio unificar o regime da falência e da recuperação de empresas, evitando a dispersão dos seus regimes por diplomas distintos<sup>72</sup>. As medidas recuperatórias foram salientadas<sup>73</sup>, tendo sido criado um conjunto de providências de reestruturação financeira destinadas a modificar a situação de passivo da empresa ou a alterar o seu capital, com o objetivo de lograr a recuperação da empresa insolvente ou em situação

---

<sup>69</sup> SERRA, C., *O Novo Regime Português da Insolvência – Uma Introdução*, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, p. 18.

<sup>70</sup> *Vd. PIDWELL, P., O Processo de Insolvência e a Recuperação da Sociedade Comercial de Responsabilidade Limitada*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, p. 14.

<sup>71</sup> Doravante CPEREF.

<sup>72</sup> Este Código foi republicado em 1998, com alterações operadas pelo Decreto-Lei 315/98, de 20 de outubro, que introduziu o conceito de “situação económica difícil” como novo pressuposto da recuperação, passando a prever no n.º 2 do artigo 3.º que “É considerada em situação económica difícil a empresa que, não devendo considerar-se em situação de insolvência, indicie dificuldades económicas e financeiras, designadamente por incumprimento das suas obrigações”.

<sup>73</sup> Determinava o n.º 2 do artigo 1.º do CPEREF que “Só deve ser decretada a falência da empresa insolvente quando ela se mostre economicamente inviável ou se não considere possível, em face das circunstâncias, a sua recuperação financeira”.

económica difícil<sup>74</sup>. Posteriormente, o Decreto-Lei 316/98, de 20 de outubro, veio instituir o procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil, o qual previa a intervenção do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas Industriais. Nesta fase, desenvolveram-se então as conceções de viabilidade económica e de recuperação das empresas, as quais passaram a prevalecer sobre a falência.

Porém, com a entrada em vigor do CIRE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março<sup>75</sup>, verifica-se um retorno ao sistema “falência-liquidação”. O grande objetivo do processo de insolvência passou a ser a satisfação dos credores, de que a recuperação de empresas é vista como um mero instrumento<sup>76/77/78</sup>, alternativo à liquidação<sup>79</sup>. Como se refere no ponto 6 do preâmbulo do CIRE, é aos credores que cumpre determinar o destino da empresa insolvente e qual o melhor meio para recuperarem os seus créditos. Apesar de o legislador não admitir que, no CIRE, foi privilegiada a via da

---

<sup>74</sup> Artigos 87.º e ss do CPEREF.

<sup>75</sup> Já alterado pelos Decretos-Lei n.ºs 200/2004, de 18 de Agosto; 76-A/2006, de 29 de Março; 282/2007, de 07 de Agosto; 116/2208, de 4 de Julho; 185/2009, de 12 de Agosto; pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril; pelos Decretos-Lei n.ºs 26/2015, de 06 de Fevereiro; 79/2017 de 30 de junho; Rectificação n.º 21/2017, de 25 de agosto; Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro; Lei n.º 8/2018, de 02 de março e Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho.

<sup>76</sup> LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da..., op. cit.*, pp. 51 e 52.

<sup>77</sup> Como refere LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da..., op. cit.*, p. 81, “nem sequer se compreende a designação Código da Insolvência e Recuperação de Empresas, sendo suficiente a designação Código da Insolvência, dado que a ideia de recuperação é secundária ou subalternizada”. SERRA, C., *O Novo Regime...op. cit.*, p. 19, defendeu até que deveria ter sido retirada do título do CIRE a referência à recuperação, para “afastar qualquer sugestão de paralelismo entre recuperação e insolvência”.

<sup>78</sup> FREITAS, J. L., “Pressupostos objectivos e subjectivos da insolvência”, *Themis*, Edição Especial – Novo Direito da Insolvência, Setembro de 2005, p.12, revela que o CIRE ia chamar-se apenas Código da Insolvência, tendo sido alterado o nome, aquando da sua aprovação pelo 15.º Governo Constitucional, com o intuito de reduzir o impacto negativo que o desaparecimento da finalidade de recuperação podia acarretar.

<sup>79</sup> O que resulta evidente da redação que foi dada ao artigo 1.º, intitulado “Finalidade do processo de insolvência”: “O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a liquidação do património de um devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores, ou a satisfação destes pela forma prevista num plano de insolvência, que nomeadamente se baseie na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente”.

liquidação<sup>80</sup>, a verdade é que a possibilidade de recuperação foi secundarizada e até dificultada, na medida em que passou a depender da vontade dos credores (de estes aceitarem o necessário sacrifício dos seus créditos – pela concessão de moratórias ou pela sua efetiva redução ou extinção – em prol da recuperação) e não da efetiva viabilidade económica da empresa insolvente e das suas condições<sup>81</sup>. Esta alteração de paradigma teve na sua origem preocupações de celeridade e de desjudicialização do processo falimentar, com o intuito de obter mais rapidamente e de forma mais simples o ressarcimento dos créditos existentes<sup>82</sup>.

A (re)adoção do sistema de “falência-liquidação”, num contexto de uma profunda crise económica e financeira (2008/2009), teve, naturalmente, como consequência um aumento exponencial do número de insolvências em Portugal, cujo desfecho foi o encerramento das empresas e a liquidação do seu património, o qual – na maioria dos processos – se revelou tinsuficiente para satisfazer a globalidade dos credores, muitos dos quais não eram sequer considerados, ainda que parcialmente, no rateio.

Neste contexto, em cumprimento das obrigações assumidas pelo Estado por imposição do “Memorando de Entendimento Sobre as Condicionalidades de Política Económica”<sup>83</sup> e a fim de fazer face à mencionada situação económica Portugal viu-se obrigado a adotar medidas que fomentassem a recuperação económica das empresas viáveis, tendo o Governo, em consequência, assumido, como um dos

---

<sup>80</sup> Vide parte final do ponto 6 do preâmbulo do CIRE.

<sup>81</sup> SERRA, C., *O Novo Regime...op. cit.*, p. 21.

<sup>82</sup> Vds. pontos 10.º e 12.º do Preâmbulo do referido diploma: “10 - A afirmação da supremacia dos credores no processo de insolvência é acompanhada da intensificação da desjudicialização do processo.

Por toda a parte se reconhece a indispensabilidade da intervenção do juiz no processo concursal, tendo fracassado os intentos de o desjudicializar por completo. Tal indispensabilidade é compatível, todavia, com a redução da intervenção do juiz ao que estritamente releva do exercício da função jurisdicional, permitindo a atribuição da competência para tudo o que com ela não colida aos demais sujeitos processuais”; “12 - Apesar do progresso que, a par da reforma do processo civil, representou quanto a esse aspecto, o CPEREF não permitiu obter a desejável celeridade que deve caracterizar um processo concursal, tanto no plano do impulso processual como no da respectiva tramitação”.

<sup>83</sup> Vd. pontos 2.17 e ss do Memorando de Entendimento sobre as condicionalidades de política económica” assinado pelo Governo português, em 17/05/2011, com Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional.

principais objetivos de política económica<sup>84</sup>, a reestruturação das empresas viáveis com vista à renovação do tecido empresarial nacional. Foi, assim, aprovada a Resolução n.º 43/2011, de 25 de outubro, que enumera os princípios orientadores da recuperação extrajudicial de devedores e alterado o CIRE no sentido de facilitar e fomentar a celebração de acordos de reestruturação entre o devedor e os credores.

Assim, foi publicada, em 20 de abril de 2012, a Lei n.º 16/2012, que procedeu à sexta alteração ao CIRE e entrou em vigor a 20 de maio de 2012 e veio<sup>85</sup> reorientar o CIRE no sentido da promoção da recuperação, passando-se a favorecer a reabilitação económica do devedor, sempre que tal possibilidade se revele viável,<sup>86</sup>.

Esta revisão inverte, pois, novamente o paradigma do processo de insolvência, reorientando-o para a recuperação, que volta a ser considerada a via preferencial. Foi, assim, modificada a redação do n.º 1 do artigo 1.º do CIRE que passou a prever que “o processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores”. Além de se terem reforçado as providências de recuperação já existentes, foram criadas novas medidas visando a manutenção do devedor em atividade e a sua recuperação económica. Importa, contudo, ter em conta que, como explica CATARINA SERRA, o que se pretendeu favorecer e fomentar foi, essencialmente, a recuperação das empresas numa fase anterior à

---

<sup>84</sup> Vd. Programa do XIX Governo Constitucional, disponível em [https://www.portugal.gov.pt/media/130\\_538/programa\\_gc19.pdf](https://www.portugal.gov.pt/media/130_538/programa_gc19.pdf) [10/07/2018].

<sup>85</sup> Explica-se, na exposição de motivos da referida proposta de Lei n.º 39/XII, que “A presente situação económica obriga, com efeito, a gizar soluções que sejam, em si mesmas, eficazes e eficientes no combate ao “desaparecimento” de agentes económicos, visto que cada agente que desaparece representa um custo apreciável para a economia, contribuindo para o empobrecimento do tecido económico português, uma vez que gera desemprego e extingue oportunidades comerciais que, dificilmente, se podem recuperar pelo surgimento de novas empresas”.

<sup>86</sup> Aditamos, ainda, interesses relacionados com a celeridade, desjudicialização, redução das pendências judiciais e os custos associados aos processos de insolvência em que se segue a via da liquidação do património do devedor.

declaração de insolvência<sup>87</sup>, tendo sido criados institutos – dos quais destacamos o *processo especial de revitalização*, regulado nos novos artigos 17.º-A a 17.º-I do CIRE<sup>88</sup> – a que as empresas em situação económica difícil ou numa fase de insolvência iminente, podem recorrer, evitando-se, assim, a declaração de insolvência e as dificuldades que tal pode implicar para a empresa que se pretende manter ativa. Na verdade, no que toca ao plano de insolvência, regulado nos artigos 192.º e ss do CIRE, poucas foram as alterações no que à sua estrutura e conteúdo diz respeito. Destacamos apenas o facto de o legislador, a fim de mitigar os efeitos e a conotação negativos associados à palavra insolvência, ter passado a designar como “plano de recuperação” aquele que, no âmbito do processo falimentar, se destinar a prover a recuperação do devedor (artigo 192.º, n.º 3 do CIRE).

Multiplicou-se, posteriormente, a adoção de medidas legislativas que visaram reforçar os instrumentos de recuperação de empresas. Destacamos o Decreto-Lei n.º 26/2015, de 6 de fevereiro, que introduziu alterações ao *Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial*<sup>89</sup>, entretanto já revogado, e o PER, tendo, ainda, sido alterado o regime de emissão de obrigações e ações preferenciais do

---

<sup>87</sup> Como refere SERRA, C., “Entre o princípio e os princípios da recuperação de empresas (um work in progress)”, *II Congresso de Direito da Insolvência*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 79 e 80, na verdade, “não houve nenhuma modificação substancial da disciplina do plano de insolvência, que o transformasse numa solução mais acessível ou mais eficiente. Olhando para este silêncio e, simultaneamente, para as alterações genuinamente relevantes, pode concluir-se que a intenção não foi a de privilegiar e promover toda e qualquer recuperação mas apenas um certo tipo de recuperação – a recuperação de empresas ainda não insolventes e, consequentemente, os instrumentos pré-insolventiais”.

<sup>88</sup> Doravante PER. Abordaremos este instituto de forma mais pormenorizada adiante no ponto 2.8.1.1.2 do presente capítulo.

<sup>89</sup> Doravante SIREVE. Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto. Tratava-se de um processo de revitalização extrajudicial, acompanhado pelo IAPMEI (Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas), que se aplicava às empresas que se encontrassem em situação económica difícil ou numa situação de insolvência iminente, nos termos do CIRE, e cumprissem os requisitos constantes no artigo 1.º do referido diploma. Este regime substituiu o anterior procedimento extrajudicial de conciliação (PEC), aprovado pelo Decreto-Lei 316/98 de 20 de outubro. Foi revogado pela Lei n.º 8/2018, de 02 de março, que o substituiu pelo *Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas*.

Código das Sociedades Comerciais<sup>90</sup>, tendo em vista a sua clarificação e flexibilização.

Posteriormente, pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 42/2016, de 18 de agosto, o Governo aprovou o Programa *Capitalizar*, que propõe fomentar a capitalização de empresas e reduzir o seu endividamento, impulsionando a sua reorganização e reestruturação e a dinamização do mercado financeiro<sup>91</sup>. Neste âmbito, voltou-se a alterar o CIRE, através do Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho<sup>92</sup>, visando o “aperfeiçoamento e o aumento da eficiência dos procedimentos de revitalização e de insolvência”<sup>93/94</sup>. Determinou-se que PER apenas pode ser utilizado por empresas<sup>95</sup>, tendo sido introduzido, nos artigos 222.º-A a 222.º-J do CIRE, um novo *processo especial para acordo de pagamento*<sup>96</sup>, destinado a devedores não enquadrados no conceito de “empresa”, comprovadamente em situação económica difícil ou de insolvência iminente, que pretendam encetar negociações com os credores, de modo a celebrar com estes um acordo de pagamento que permita a sua recuperação. Este diploma alterou, também, o CSC, criando um mecanismo simplificado de aumento do capital social por conversão de suprimentos.

---

<sup>90</sup> Doravante CSC.

<sup>91</sup> Nos termos do ponto 1 da referida Resolução do Conselho de Ministros, o Programa *Capitalizar* é um “programa estratégico de apoio à capitalização das empresas, à retoma do investimento e ao relançamento da economia, com o objetivo de promover estruturas financeiras mais equilibradas, reduzindo os passivos das empresas economicamente viáveis, ainda que com níveis excessivos de endividamento, bem como de melhorar as condições de acesso ao financiamento das pequenas e médias empresas”.

<sup>92</sup> Corrigido pela Retificação n.º 21/2017, de 25 de agosto.

<sup>93</sup> Vd. preâmbulo do mencionado Decreto-Lei 79/2017, de 30 de junho.

<sup>94</sup> Nesse mesmo sentido aponta a “Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho relativa aos quadros jurídicos em matéria de reestruturação preventiva, à concessão de uma segunda oportunidade e às medidas destinadas a aumentar a eficiência dos processos de reestruturação, insolvência e quitação, e que altera a Diretiva 2012/30/EU”, de 22.11.2016, disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/COM-2016-723-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF> [12/08/2019].

<sup>95</sup> Entendimento que já vinha sendo acolhido na jurisprudência. Vd., a título de exemplo, o acórdão do STJ de 10/12/2015, processo n.º 1430/15.9T8STR.E1.S1 (relator: Pinto de Almeida), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Nos termos do disposto no artigo 5.º do CIRE “considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica”.

<sup>96</sup> Doravante PEAP.

Destacamos, ainda, no âmbito destas medidas de natureza recuperatória, a criação de um novo instrumento de recuperação extrajudicial para substituir o SIREVE: o *Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas*<sup>97</sup>, instituído pela Lei n.º 8/2018, de 03 de março, que se poderá aplicar às negociações que envolvam, nos termos do disposto no artigo 3.º, entidades devedoras previstas no n.º 1 do artigo 2.º do CIRE<sup>98</sup> que estejam em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente. Este regime visa permitir ao devedor celebrar com um ou mais credores um acordo de reestruturação voluntário, de conteúdo livre e, por regra, de natureza confidencial. Possibilita que, com vista à criação de um ambiente mais favorável às negociações e que garanta ao devedor uma maior estabilidade e segurança, este celebre, primeiramente, um protocolo de negociação com os credores, que irá orientar a posterior celebração do acordo de reestruturação, que será depositado na Conservatória do Registo Comercial e implicará a extinção imediata das execuções relativas às operações garantidas.

Importa mencionar, também, a Lei n.º 6/2018, de 22 de fevereiro, que aprovou o *Estatuto do mediador de recuperação de empresas*, criando esta figura, cuja principal função é assistir a empresa devedora nas negociações que serão levadas a cabo com os credores tendo em vista a celebração de um acordo extrajudicial de reestruturação.

Foi, ainda, recentemente aprovado, pela Lei n.º 7/2018, de 02 de março, o *regime jurídico da conversão de créditos não subordinados em capital social*. Surge como mais uma medida extrajudicial opcional cuja objetivo é, igualmente, facilitar a recuperação das sociedades que se encontrem numa situação económica difícil<sup>99</sup>, pela conversão em capital de créditos, que, por si só, ou conjuntamente,

---

<sup>97</sup> Doravante RERE.

<sup>98</sup> Com exceção das pessoas singulares que não sejam titulares de empresa, nos termos do disposto no artigo 5.º do CIRE. O RERE aplica-se, contudo, a um universo maior de devedores, abrangendo todas as entidades constantes do referido n.º 1 do artigo 2.º do CIRE, enquanto que o SIREVE apenas podia ser utilizado por empresas (artigo 2.º do Decreto-Lei 178/2012 de 03 de agosto).

<sup>99</sup> Nos termos do disposto no artigo 3.º do referido diploma, sociedades cujo capital próprio seja inferior ao capital social e que se encontrem em mora superior a 90 dias de 10% do seu passivo não subordinado ou 25% do mesmo respeitante a prestações de reembolso parcial de capital e juros.

representem, pelo menos, dois terços do total do passivo da sociedade devedora e a maioria dos créditos não subordinados. Ficam, no entanto, expressamente excluídos deste regime as sociedades cujo volume de negócios seja inferior a 1.000.000,00 Euros, de acordo com as últimas contas de exercício aprovadas (artigo 2.º, n.º 4).

Em suma, todas estas medidas, que provocaram uma torrente de alterações legislativas – o que sempre destabiliza a harmonia do sistema jurídico, originando problemas de aplicação prática – visaram, no cumprimento das instruções de origem comunitária, promover e diversificar os meios de recuperação e reestruturação dos agentes económicos.

Finalizando, não podemos deixar de referir que seria de todo o interesse organizar e sistematizar todos os institutos de recuperação existentes, regulando-os de forma uniforme e ordenada, num mesmo diploma, para facilitar a sua articulação e aplicação prática<sup>100</sup>.

Também no Direito espanhol registamos várias alterações legislativas, com impacto profundo na mudança de paradigma do *proceso concursal*, com vista ao reforço das medidas de recuperação dos agentes económicos, apesar de se ter verificado, desde muito cedo, uma maior preocupação na previsão e regulação de instrumentos de natureza recuperatória.

Logo na versão inicial da LC, deparamos com manifestações deste interesse na recuperação económica dos devedores pela celebração de acordos com os credores, tendo o processo sido estruturado no sentido de favorecer a opção pelo *convenio*. Na própria *Exposición de Motivos*, o legislador refere, no 2.º parágrafo do ponto VI, que

---

<sup>100</sup> SERRA, C., “Direito da Insolvência em movimento: A reestruturação de empresas entre as coordenadas da legislação nacional e as perspectivas do Direito europeu”, *Revista de Direito Comercial*, 2017, disponível em [www.revistadedireitocomercial.com](http://www.revistadedireitocomercial.com) [19/04/2018], referiu, a este propósito e ainda antes da entrada em vigor do RERE, que tendo estes instrumentos funções afins e finalidade similares, “seria expectável que lhes correspondesse uma disciplina unitária e um tratamento coordenado mas não foi isto o que sucedeu. É sempre mais fácil, claro, legislar livremente do que de forma articulada / integrada”. Parece-nos que este comentário se mantém pertinente, apesar de o RERE ter revogado o SIREVE, substituindo esse regime.



“El convenio es la solución normal del concurso, que la ley fomenta con una serie de medidas, orientadas a alcanzar la satisfacción de los acreedores a través del acuerdo contenido en un negocio jurídico en el que la autonomía de la voluntad de las partes goza de una gran amplitud”.

Anteriormente, a regulamentação do *proceso concursal* estava limitada a normas relativas ao incumprimento e suspensão de pagamento, previstas no antigo *Código de Comercio de 1829* e na *Ley de Suspensión de Pagos de 1922*, as quais se caracterizavam por procurar proteger os interesses dos credores através da liquidação do património do devedor.

A *LC*, aprovada pela *Ley 22/2003* de 09 de julho, que entrou em vigor no dia 01 de setembro de 2004, resultado dos inúmeros trabalhos levados a cabo no âmbito da reforma do Direito concursal espanhol nos anos anteriores, reuniu as disposições relativas ao Direito concursal, passando a prever, como único procedimento de insolvência, o *concurso de acreedores*<sup>101</sup>. Assim, foram eliminados os diferentes procedimentos que, até então, existiam para regular a insolvência do devedor: a *quiebra*, a *suspensión de pagos*, o *concurso de acreedores* e *quita y espera*.

A *LC*, apesar de manter como principal escopo do processo a satisfação dos credores, determina que se deve tentar lograr este objetivo através da manutenção da atividade empresarial, pela celebração de um acordo com os credores, limitando o recurso à liquidação aos casos em que a continuação da atividade económica do devedor não é viável.

Denotamos, de facto, uma grande diferença relativamente ao CIRE já que a *LC* se destacou por procurar favorecer a continuação da atividade económica do devedor e a opção pela celebração de acordos de recuperação, enquanto o CIRE, surgido na mesma altura, acabou, como vimos, por reorientar o processo para o sistema liquidação,

---

<sup>101</sup> Paralelamente foi aprovada e publicada a *Ley Organica 9/2003*, de 09 de julho, que criou uma jurisdição especializada para o *proceso concursal*, composta por *Jueces de lo Mercantil*.

reduzindo a importância e a aplicação dos mecanismos de revitalização económica, relegados para segundo plano.

A crise social e financeira que se instalou nos mercados e o consequente aumento do número de processos de insolvência implicaram sucessivas reformas na LC, com vista a suprir algumas deficiências, agilizar o processo e adaptar a legislação concursal à realidade económica<sup>102</sup>, procurando-se favorecer, de forma mais veemente, a continuidade da atividade empresarial, pela aprovação de acordos celebrados com os credores<sup>103</sup>.

Lamentavelmente, e à semelhança do que foi sucedendo na legislação portuguesa, não houve uma reforma global e sistematizada, tendo a LC sido alvo de várias modificações ao longo dos anos, de acordo com a situação política, económica e social de cada momento e a fim de dar resposta urgente aos problemas que iam surgindo<sup>104</sup>.

A reforma operada pelo *Real Decreto-ley 3/2009*, de 27 de março (*de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal*),

---

<sup>102</sup> MIGUEL GARCÍA-POSADA, M. e VEGAS, R., *Las reformas de la Ley Concursal durante la gran recesión*, Documento de Trabajo n.º 1610, 2016, p. 13, disponível em <http://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSerias/Documentos/Trabajo/16/Fich/dt1610.pdf> [22/02/2017].

<sup>103</sup> BELÉN CAMPUZANO, A., “El Derecho de la insolvencia. El acuerdo extrajudicial de pagos”, *El Derecho de la insolvencia – El concurso de acreedores*, 2.ª ed (dir. BELÉN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), 2016, p. 43 critica as alterações sucessivas que se têm verificado na *Ley Concursal*, referindo “que se han caracterizado por recurrir en exceso a la técnica del Real Decreto-Ley (por más que con posterioridad se tramite como Proyecto de Ley), con una defectuosa técnica legislativa y, en ocasiones, introduciendo medidas particulares y no generales, lo que provoca no pocos problemas de interpretación y de aplicación de la normativa. A ello hay que añadir la sensación de legislación en cambio “permanente”, que más allá de las dificultades que genera para estabilizar un modelo, produce también disfunciones concretas en la aplicación transitoria de las normas”. Também CARBAJO VASCO, D., *Cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, p. 5, critica a torrente de modificações legislativas nesta matéria, chamando a atenção para o facto de grande parte dos processos não finalizar em *convenio*, referindo o seguinte a este propósito: “Este triste panorama justifica también la oleada de modificaciones legislativas introducidas en la LC durante el bienio 2014-2015, cuya última manifestación es la precitada Ley 25/2015, de 28 de julio, ingentes en número y generadoras de una normativa incoherente, por lo cual la pretensión de elaborar un texto refundido de la LC deviene imprescindible en aras de la seguridad jurídica, principio proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución Española (...)”.

<sup>104</sup> Vd., a este propósito, GONZÁLEZ NAVARRO, B. A., “La Ley Concursal, en constante evolución: últimas reformas”, *Comunicaciones en Propiedad Industrial y Derecho de la Competencia*, CEFI, n.º 75, maio-agosto de 2015, p. 2.

procurou agilizar a tramitação dos *procesos concursales*, facilitando o recurso à *liquidación anticipada* para empresas de grande dimensão e, em paralelo, promovendo as propostas antecipadas de *convenio* e reconhecendo, ainda de que de forma indireta, os *acuerdos de refinanciación* das empresas que, apesar das dificuldades financeiras, pudessem celebrar um acordo preconcursal com os credores. Tais acordos, verificadas determinadas condições, não seriam resolvidos pela abertura de um *concurso* posterior, o que revela, mais uma vez, a preocupação com a promoção da recuperabilidade económica<sup>105</sup>.

Com as alterações operadas pela *Ley 38/2011*, de 10 de outubro, que entrou em vigor em 01 de janeiro de 2012<sup>106</sup>, além de modificações relativas à proteção dos trabalhadores das empresas objeto de concurso e à nomeação, organização e composição da *administración concursal*, foram adotadas várias medidas que visam aperfeiçoar a reforma operada em 2009, favorecendo a celebração de um *convenio* com vista à viabilização do devedor. Assim, foram reforçados incentivos relativos à celebração de *acuerdos de refinanciación* numa fase pré-concursal<sup>107</sup>, que produzem efeitos em relação a todos os credores, em alternativa aos *procesos concursales*, que terminam na liquidação do património do devedor<sup>108</sup>. Só com esta

---

<sup>105</sup> Como se refere no preâmbulo do referido diploma, as modificações operadas pelo presente Decreto-Lei pretendem facilitar a reestruturação das empresas que revelem dificuldades financeiras, apesar de não se encontrarem numa situação de insolvência. Visando, ainda, agilizar os trâmites processuais, reduzir os custos associados à tramitação e melhorar a posição jurídica dos trabalhadores das empresas objeto de *concurso*.

<sup>106</sup> Ressalvamos algumas alterações, essencialmente as relacionadas com os *acuerdos de refinanciación*, que entraram em vigor no dia seguinte ao da publicação deste diploma no *Boletín Oficial del Estado*.

<sup>107</sup> Vd. ponto III da *Exposición de Motivos*: “Ante todo, la ley profundiza en las «alternativas» al concurso o los denominados institutos concursales, ofreciendo a las empresas una solución más ágil y económica a sus crisis, a través de acuerdos de refinanciación”. Trata-se de um acordo, sujeito à homologação do Tribunal, que permite negociar a dívida com os credores, ampliando prazo de pagamento ou modificação as obrigações assumidas pelo Devedor, evitando a abertura do concurso e a possível dissolução e liquidação da empresa. Analisaremos este instrumento com maior pormenor do ponto 2.8.1.2.2 do presente capítulo.

<sup>108</sup> Como explica CALVO VÉRGEZ, J. *El crédito tributario en el concurso de acreedores*, Ed. Lex Nova, Madrid, 2014, p. 107, “En todo o caso parecía claro que la reforma debía incluir mecanismos que permitiesen imponer el acuerdo de refinanciación alcanzado entre una mayoría de acreedores y el deudor, a los disidentes, adoptándose así un instituto preconcursal que permitiese, a través de un procedimiento judicial simplificado y rápido,

alteração se introduziu e regulou os *acuerdos de refinación* como instrumentos *preconcursoales* de recuperação, passando a prever-se a sua homologação judicial<sup>109</sup>.

A *Ley* 14/2013, de 27 de novembro, de *apoyo a los emprendedores y su internacionalización* veio introduzir o *acuerdo extrajudicial de pagos*, o qual passou a constar do título X da *LC* (artigo 231.º e ss da *LC*)<sup>110</sup>. A introdução deste mecanismo visou fomentar a via da recuperação, criando mais uma alternativa, e, ao mesmo tempo, desjudicializar algumas diligências no âmbito da insolvência. Posteriormente, as modificações operadas em 2014 pelo *Real Decreto-Ley* 4/2014 de 7 de março (*Medidas urgentes de Refinanciación y Reestructuración de deuda comercial*), pelo *Real Decreto-ley* 11/2014, de 5 de setembro (*medidas urgentes en materia concursal*) e pela *Ley* 17/2014 de 30 de setembro (*medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial*) reforçaram, mais uma vez, as medidas de favorecimento da reabilitação económica, tendo sido criadas disposições urgentes de reestruturação da dívida empresarial com vista à celebração de *acuerdos de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial*, que podem ser utilizados pelo devedor, numa fase pré-concursal, como via alternativa ao *concurso*<sup>111/112</sup>. Paralelamente, foram

---

imponder a los acreedores financieros disidentes los términos de un acuerdo d refinanciación”.

<sup>109</sup> Refere DIAZ MARTÍNEZ, M., “El proceso concursal”, *El Derecho de la insolvencia – El concurso de acreedores*, 2.ª ed. (dir. BELÉN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 306, que este diploma introduziu várias alterações com vista a reverter a tendência que então se vivia em que quase 95% dos concursos declarados terminavam em liquidação, potenciando os institutos *preconcursoales* como alternativas ao *concurso* e incentivando a revitalização das empresas.

<sup>110</sup> Posteriormente alterado pelo *Real Decreto-ley* 1/2015, de 27 de fevereiro. Desenvolveremos este acordo no ponto 2.8.1.2.3 deste capítulo.

<sup>111</sup> Cfr. ponto I do *prêambulo* da referida Lei: “El Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial flexibilizó el régimen de los convenios pre-concursoales de acuerdo con algunas premisas básicas. La primera de ellas es considerar que la continuidad de las empresas económicamente viables es beneficiosa no sólo para las propias empresas, sino para la economía en general y, muy en especial, para el mantenimiento del empleo”.

<sup>112</sup> Como se explica no ponto III do *Real Decreto-ley* 4/2014, de 7 de março, a fase *preconcursoal* revela-se determinante para se tentar a reestruturação das empresas, uma vez que, no *proceso concursal*, há um elevado número de processos que terminam em liquidação. Nestes termos, os *acuerdos de refinanciación* são os instrumentos mais adequados para o

flexibilizadas as disposições relativas ao *convenio*, nomeadamente no que toca à sua aprovação e à produção de efeitos sobre créditos privilegiados. Entendem alguns autores que o verdadeiro Direito pré-concursal apenas se materializou com estas alterações legislativas, já que as precedentes modificações não haviam sido suficientemente esclarecedoras e eficazes<sup>113</sup>.

Na sequência da referida lei, foi publicado o *Real Decreto-Ley* 1/2015 de 27 de fevereiro de *mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social*<sup>114</sup>, o qual instituí o regime de exoneração de dívidas para os devedores, pessoas físicas (artigo 178 bis da LC)<sup>115</sup> e, seguidamente, a *Ley* 9/2015 de 25 de maio de *medidas urgentes en materia concursal* com o objetivo de reforçar as medidas que favorecem a continuidade da atividade profissional do devedor. Em paralelo, foi publicada a *Orden JUS/2831/2015*, de 17 de dezembro, pela qual se aprovou o formulário destinado a iniciar o procedimento com vista à celebração de um *acuerdo extrajudicial de pagos*.

No passado dia 7 de maio de 2020, foi publicado o *Real Decreto Legislativo* 1/2020, de 5 de maio, que aprovou o texto refundido da LC e entrará em vigor no dia 1 de setembro de 2020<sup>116</sup>. Esta lei teve como principal objetivo reorganizar, aclarar e harmonizar o texto legal, atentas as várias alterações legislativas que, ao longo dos anos, foram sendo introduzidas na LC<sup>117</sup>. Alterou-se a estrutura da LC, que

---

estabelecimento de prazos de pagamento e condições financeiras mais adaptadas à situação do mercado e das empresas, em vez de perdões, moratórias e capitalização de dívidas.

<sup>113</sup> Destacamos, neste sentido, GONZÁLEZ NAVARRO, B. A. “La Ley Concursal, en constante evolución: últimas reformas”, *Comunicaciones en Propiedad Industrial y Derecho de la Competencia*, CEFI, nº 75, maio-agosto de 2015, p. 3.

<sup>114</sup> Convalidado e alterado em algumas disposições pela *Ley* 25/2015, de 28 de julho, de *mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social*.

<sup>115</sup> Instituto criado no Direito português com o CIRE, em 2004 (artigos 235.º e ss do CIRE).

<sup>116</sup> Com exceção dos artigos 57.º a 63.º, 84.º a 89.º e 91.º a 93.º que apenas entrarão em vigor quando se aprovar regulamento (*Disposición transitória única* do referido *Real Decreto Legislativo* 1/2020, de 5 de maio).

<sup>117</sup> Foi neste sentido que a *disposición final octava* da *Ley* 9/2015, de 25 de maio habilitou o Governo a aprovar um texto *refundido* da LC. Ultrapassado o prazo concedido para o efeito, veio a *Ley* 1/2019, de 20 de fevereiro, de *Secretos Empresariales*, na sua *disposición final tercera*, estabelecer um novo prazo para tal.

passa a estar dividida em três diferentes livros (*del concurso de acreedores, del Derecho preconcursal e das normas de Derecho internacional privado*) e aumentou-se exponencialmente o número de artigos da lei, no sentido de clarificar o seu conteúdo e dividir os vários temas, evitando que numa mesma norma fossem abordados matérias distintas. No entanto, e como veremos, foram igualmente introduzidas algumas modificações substantivas com vista a colmatar lacunas, rectificar contradições ou incoerências e esclarecer dúvidas interpretativas<sup>118</sup>.

Todas estas alterações legislativas visaram à semelhança do que sucedeu – como vimos – na legislação portuguesa, favorecer a recuperação económica do devedor, através da celebração de acordos de pagamentos com os seus credores, no âmbito do processo falimentar, ou do recurso a processos de reestruturação e revitalização pré-insolvenciais.

De forma resumida, temos que, atualmente, em Portugal, encontram-se legalmente consagrados quatro instrumentos de recuperação das empresas: *plano de recuperação* (artigos 192.º e ss do CIRE), *plano de revitalização* (artigo 17.º-A e ss do CIRE), *acordo de pagamento*, (artigos 22.º-A e ss do CIRE) e *regime extrajudicial de recuperação de empresas* (Lei n.º 8/2018 de 02 de março). Destacamos, ainda, como mecanismo extrajudicial tendente à recuperação o referido regime jurídico extrajudicial da conversão de créditos não subordinados em capital social (Lei n.º 7/2018 de 02 de março).

Por sua vez, em Espanha, temos o *convenio* (artigos 99.º e ss da LC), os *acuerdos extrajudiciales de pagos* (artigos 231.º e ss da LC) e os *acuerdos de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial* (artigo 71 bis e disposição adicional 4ª da LC), todos regulados na LC<sup>119/120</sup>.

---

<sup>118</sup> Justificando estas alterações, refere-se que no ponto II da *Exposición de Motivos*, que, apesar de um *texto refundido* não poder incluir modificações legais de fundo ou introduzir novas disposições, a tarefa implica que, dentro dos limites fixados pelas *Cortes Generales*, sejam efetuados os ajustes e alterações necessárias a manter a unidade das concepções, a completar as soluções legais e recitificar incongruências.

<sup>119</sup> Voltaremos, no ponto 2.8.1 deste capítulo, a abordar estes mecanismos de recuperação e a posição do credor tributário nos mesmos.

De referir ainda que as normas relativas à liquidação e venda do património do devedor, tanto no Direito português como no espanhol, priorizam a alienação da globalidade do acervo patrimonial, com vista à manutenção da atividade profissional ou empresarial, ou seja, visando a conservação da empresa e manutenção dos postos de trabalho<sup>121</sup>.

Dispõe o artigo 162.º do CIRE que a empresa compreendida na massa insolvente deve ser alienada como um todo, salvo se não houver propostas para o efeito ou se for benéfico para os interesses dos credores a alienação separada. Por sua vez, também o artigo 149.º da *LC* determina que, na ausência de um plano de liquidação, as operações de liquidação do património do devedor devem favorecer a alienação conjunta dos estabelecimentos, explorações e quaisquer outras unidades produtivas deste<sup>122</sup>.

Após esta breve análise, podemos concluir que em ambos os regimes jurídicos (português e espanhol) as medidas de revitalização e reestruturação do devedor foram priorizadas, tendo o legislador passado a favorecer a via da recuperação.

Na *LC*, o processo esteve sempre – de forma mais ou menos efusiva – orientado por um objetivo de recuperação, apesar de este ter sido pontualmente escamoteado por algumas alterações legislativas que, em face da concreta situação económica, foram privilegiando as

---

<sup>120</sup> Também noutros ordenamentos jurídicos encontramos diversos processos que visam a recuperação dos devedores. Veja-se, a título de exemplo, os distintos instrumentos previstos na legislação francesa: *conciliation* (acordo de recuperação extrajudicial); *sauegarde* (acordo judicial de recuperação aplicável em fase anterior ao estado de incumprimento das obrigações de pagamento) e o *redressement* (acordo judicial de recuperação, a celebrar quando o devedor se encontra já falhou o cumprimento das suas obrigações de pagamento) previstos no *Code de Commerce*. Para maiores desenvolvimentos, vd. ÁNGEL DASSO, A., *Derecho Concursal comparado*, tomo II, Ed. Legis Argentina, Buenos Aires, 2008, pp. 805 e ss..

<sup>121</sup> Relembramos que a recuperação de empresas pode realizar-se por duas vias: manutenção e revitalização da sociedade devedora ou venda da empresa a um terceiro que prosseguirá a sua atividade com um novo titular.

<sup>122</sup> Cfr., neste sentido, HUALDE LÓPEZ, I., *La Fase de Liquidación...*, *op. cit.*, pp. 42 e 55. Entende, ainda, este autor que, com estas medidas, a *LC* pretende simultaneamente a liquidação da empresa e a sua conservação, procurando compensar a facilidade com que o regime permite esquivar à solução do *convenio* para passar à fase de liquidação, com a finalidade de, através desta, lograr a preservação do tecido empresarial. No entanto, na prática, este objetivo acaba por se revelar uma dificuldade acrescida às já tensas e complexas operações de liquidação das empresas.

soluções liquidatórias<sup>123</sup>. Tal diverge, como vimos, do Direito português, no qual a via da liquidação assumiu, em tempos, um claro privilégio, tendo o legislador dado muito pouco relevo à possibilidade de alcançar a recuperação da empresa pela celebração de um acordo com os credores.

Assim, cremos que as alterações que modificaram o paradigma do processo falimentar, reorientando-o para a via recuperatória, sentiram-se de forma mais marcante no Direito da insolvência português, tendo sido necessário alterar profundamente o CIRE e os princípios que o norteiam, o que resultou numa desorganização legislativa, já que os instrumentos de recuperação acabaram por se dispersar por diversos diplomas, foram objeto de alterações sucessivas e, por vezes, incoerentes, dificultando a sistematização e articulação destas medidas.

Em face da crise económica e social que se está a instalar por força da pandemia COVID-19<sup>124</sup> e das medidas restritivas e sanitárias adotadas, por todo o mundo, para contenção da propagação do coronavírus, avizinham-se novas alterações legislativas, em especial no regime insolvencial, para reagir ao expectável aumento de insolvências. Ressaltamos as medidas já adotadas, na lei portuguesa, pela Lei n.º 4-A/2020, de 6 de abril<sup>125</sup> e, na legislação espanhola, o *Real Decreto-Ley* 16/2020, de 28 de abril, que aprovou *medidas concursales urgentes* com vista a facilitar a tramitação dos *concurssos* pendentes e conceder tempo às empresas para reestruturar as suas dívidas e conseguir liquidez antes de decidir iniciar o *concurso*.

### **1.3 EFEITOS DA MUDANÇA DE PARADIGMA DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA/PROCESO CONCURSAL NOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS**

Como verificámos, a crescente preocupação do legislador com o favorecimento da recuperação empresarial em detrimento da liquidação, com a criação de medidas que, sem a conotação negativa

---

<sup>123</sup> Vd. o já citado 2.º parágrafo do ponto VI e 5.º parágrafo do ponto VII da *Exposición de Motivos* da LC.

<sup>124</sup> Recordamos que a Organização Mundial de Saúde declarou, em 11/03/2020, a doença causada pelo novo coronavírus (Sars-Cov-2) como pandemia.

<sup>125</sup> Que, no que à insolvência diz respeito, se limita a suspender o prazo de apresentação do devedor á insolvência, previsto no artigo 18.º do CIRE.



que a declaração de insolvência acarreta para o devedor enquanto agente económico, lhe permitem ultrapassar as dificuldades financeiras, inverteu o paradigma do processo de insolvência, tanto no Direito espanhol como português.

Como veremos adiante, a aprovação de planos de recuperação e revitalização depende sempre da participação ativa dos credores, os quais se devem pronunciar sobre qual o destino do devedor e, sendo o caso, aceitar reduzir e/ou perdoar os seus créditos em prol da reestruturação da empresa.

Esta opção legislativa, adicionada ao crescimento das dívidas tributárias e ao papel cada vez mais interventivo da AT enquanto credora no processo de insolvência/*proceso concursal* e nos processos especiais de recuperação, veio intensificar os problemas, já existentes, quanto ao reconhecimento, graduação e afetação dos créditos tributários, de natureza pública e sujeitos ao princípio da indisponibilidade tributária e, até, quanto à responsabilização fiscal dos Administradores da Insolvência/*Administración Concursal*<sup>126</sup>.

No que à Lei portuguesa diz respeito, o próprio *Memorando de entendimento sobre os condicionalismos específicos de política económica*, já referido supra, previa a necessidade de serem criadas medidas que possibilitassem à AT a utilização de outros instrumentos de reestruturação económica dos devedores, propondo a alteração da lei tributária no sentido de remover os impedimentos legais existentes à reestruturação voluntária de dívidas<sup>127</sup>.

No entanto, parecendo ignorar estas recomendações, ficou claro na exposição de motivos da proposta de Lei n.º 39/XII<sup>128</sup>, que

---

<sup>126</sup> Refere, a este propósito, PEÑA VELASCO, G., “La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, Junho de 2019, p. 18 que “[la] regulación concursal trata de dar respuesta y conciliar dos principios que pueden manifestarse como antagónicos, el de autotutela administrativa y el de conservación de la empresa, aunque ha de señalarse que, en ocasiones, las soluciones adoptadas difícilmente encuentran justificación en tales razones y, más parecen responder al mantenimiento de situaciones históricamente consolidadas, cuya modificación puede plantear problemas de otro orden, que a la necesidad de conciliar los principios señalados”.

<sup>127</sup> *Vd.* ponto 2.19 do referido Memorando.

<sup>128</sup> Como se refere no fim do 3.º parágrafo, “As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão

antecedeu as alterações operadas pela Lei 16/2012, que o reforço das providências de reestruturação e revitalização dos insolventes não deveria afetar os créditos tributários e os interesses do Estado na sua cobrança. Ficou, pois, expressa a preocupação do legislador com os interesses fazendários do Estado, continuando a ser afirmada a natureza indisponível destes créditos, sem prejuízo, contudo, da possibilidade de recuperação e revitalização dos insolventes. Aliás, nas referidas modificações, vislumbram-se soluções para alguns dos problemas que até aqui se vinham colocando, de que a delimitação do âmbito de responsabilidade dos Administradores da Insolvência é um bom exemplo.

No que às normas tributárias diz respeito, o legislador limitou-se a flexibilizar – de forma pouco expressiva – o pagamento prestacional das dívidas tributárias, não se encontrando outras medidas que revelem preocupação em envolver as administrações tributárias na recuperação dos agentes económicos em situação de insolvência atual ou iminente ou em situação económica difícil.

Na verdade, a efetiva recuperação económica dos devedores soçobra se estes não conseguirem alcançar um acordo com estas entidades públicas, as quais, apesar de surgirem, muitas vezes, como grandes credores, se encontram impossibilitadas, por limitações legais, de aceitar e participar em negociações que afetem os seus créditos, não podendo ir além do previsto quanto ao pagamento prestacional das dívidas tributárias. Por esta razão, o legislador tem manifestado uma maior preocupação com estes credores públicos, procurando intensificar a sua participação nas negociações e prevendo alguns efeitos fiscais que visam promover a opção pela celebração de acordos de recuperação, sem que tal coloque em causa a natureza indisponível e pública destes créditos. Destacamos, por exemplo, as medidas, previstas na Lei n.º 8/2018, de 02 de março, que aprovou o RERE, determinando a participação obrigatória destes credores nas negociações do acordo de reestruturação (n.º 3 do artigo 14.º) e regulando outros efeitos de natureza tributária, nomeadamente no que

---

completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social”.

toca à responsabilidade tributária dos Administradores Judiciais (artigo 33.º).

No Direito espanhol, a proteção dos créditos de natureza pública e a definição das regras de tratamento destes créditos tem vindo a ser definida há muito mais tempo e de forma mais esclarecedora.

Embora, como veremos, se possa tecer algumas críticas às opções do legislador ao regular esta matéria, a verdade é que o papel destes credores no *proceso concursal* está delimitado de forma expressa, existindo normas que determinam qual a posição que estes podem ocupar tanto nos casos de liquidação como no *convenio* e demais processos de reestruturação. Estes credores beneficiam de determinadas prerrogativas nos vários processos de natureza recuperatória que lhes permite tutelar os créditos tributários, sem que, no entanto, seja afastada a possibilidade de participar nas negociações e lhes serem extensivas as medidas aprovadas nos planos de recuperação. Aliás, como verificaremos, as dificuldades surgem em razão da liberdade e discricionariedade que é atribuída aos órgãos administrativos para participarem nos processos de recuperação e gerirem o tratamento e afetação dos seus créditos. Isto porque tal autonomia poderá gerar situações de desrespeito ao princípio da igualdade tributária.

#### **1.4 A NATUREZA PÚBLICA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A SUBALTERNIZAÇÃO DO PRINCÍPIO PAR CONDITIO CREDITORUM**

Atento o valor das dívidas tributárias da maioria das empresas em situação económica difícil, a AT surge, por regra, como credora nos processos de revitalização e de insolvência, aparecendo, muitas vezes, como uma das maiores credoras.

No entanto, tendo a AT como principal função a prossecução do interesse público pela arrecadação de receitas fundamentais à preservação e desenvolvimento do Estado Social<sup>129/130</sup>, goza de

---

<sup>129</sup> Como já referido, *vide* preâmbulo e al. a) do n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira e o artigo 103.º da *Ley 31/1990*, de 27 de dezembro, de *Presupuestos Generales del Estado para 1991* que criou a *Agencia Estatal de la Administración Tributaria*.

<sup>130</sup> Como refere LINARES GIL, M. I., “Créditos tributarios en la Ley Concursal, Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria: ¿Una conforreforma?”, *Revista de Derecho*

determinadas prerrogativas e benefícios<sup>131</sup> que visam proteger os seus créditos, encontrando-se ainda legalmente consagrado o princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

Na Lei portuguesa, este princípio está previsto no n.º 2 do artigo 30.º da LGT, o qual determina que a redução ou extinção do crédito tributário apenas se pode verificar quando respeitados os princípios da igualdade e da legalidade tributária<sup>132</sup>. Podemos, ainda, encontrar este princípio refletido noutras normas, nomeadamente no n.º 3 do artigo do 85.º CPPT, no qual se dispõe que “A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária”<sup>133</sup>; nos n.ºs 2 e 3 do artigo 36.º da LGT, nos quais se impede a alteração dos elementos da relação tributária por vontade das partes e se limita a concessão de moratórias no pagamento das obrigações tributárias, respetivamente e no artigo 37.º, n.º 2 da LGT, que prevê a indisponibilidade dos créditos tributários nos contratos fiscais.

No Direito espanhol, determina o artigo 18.º da LGT que o crédito tributário é indisponível salvo se a lei determinar em sentido contrário<sup>134</sup>. Encontramos outras normas que fazem alusão ao carácter

---

*Concursal y Paraconcursal*, n.º 1, 2004, p. 252, “en el caso del crédito tributario, a la condición singular acreedora de la Hacienda Pública, en cuanto Administración Pública enderezada constitucionalmente al servicio del interés general, se une la relevancia del crédito tributario cuya satisfacción resulta imprescindible para subvenir las necesidades públicas, incluidas aquellas básicas del estado Social de Derecho, como son la educación, la sanidad o el funcionamiento del aparato judicial, al tiempo que su determinación y exigencia debe hacerse conforme a los parámetros de un sistema tributario justo donde todos sean gravados de acuerdo con su capacidad económica”.

<sup>131</sup> Veja-se, entre outros, o privilégio de execução prévia, que permite que o ato administrativo possa ser executado pela própria autoridade que o praticou; a unilateralidade e autoridade dos atos tributários; a concessão de garantias especiais e as particulares sanções. Para maiores desenvolvimentos *vide* ROCHA, J. F., *Apontamentos de Direito Tributário*, AEDUM, Braga, 2009, pp. 13 e ss.

<sup>132</sup> *Vide* Acórdão do TCAS de 30/10/2014, processo n.º 07867/14 (relator: Joaquim Condesso), nos termos do qual: “A indisponibilidade do crédito tributário estende-se, por identidade de razões, a todos os outros vínculos creditícios da relação jurídica tributária, nomeadamente, o direito a juros”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>133</sup> Ainda que dependente de condenação disciplinar ou criminal do responsável (n.º 4 do artigo 85.º do CPPT).

<sup>134</sup> ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las Garantías reales del crédito tributario – Aspectos sustantivos y procedimentales*, Editorial Civitas, Madrid, 2006, p. 170, refere que a indisponibilidade dos elementos da obrigação tributária abrange também as garantias dos

indisponível da relação jurídica tributária, em especial a al. k) do artigo 8.º, que determina que a concessão de moratórias ou perdões de dívidas tributárias apenas pode ser regulada por lei e o n.º 5 do artigo 17.º ao prever que os elementos da obrigação tributária não podem ser modificados por atos ou acordos dos particulares, já que estes não produzirão efeitos perante a AEAT, sem prejuízo das eventuais consequências nas suas relações jurídicas privadas.

Por esta razão, os créditos tributários beneficiam de determinados privilégios e outras garantias especiais que ampliam a probabilidade da sua recuperação nos processos de natureza falimentar, na medida em que asseveram o seu reconhecimento como créditos privilegiados e garantidos, graduados de forma prioritária. Analisaremos, com algum pormenor, no capítulo referente a tal matéria<sup>135</sup>, as garantias de que beneficiam estes créditos, enunciando os diversos privilégios creditórios que lhe são atribuídos pela lei bem como as demais garantias que podem ser constituídas a favor do credor tributário para facilitar a recuperação das quantias em dívida.

Paralelamente, no âmbito de um plano de recuperação, estes créditos são, também, objeto de um tratamento diferenciado, de forma a respeitar o seu caráter público e indisponível. Como veremos adiante, a lei portuguesa ainda não encontrou uma solução esclarecedora relativamente à forma como estes créditos devem ser tratados, muito se discutindo na doutrina e na jurisprudência quanto aos efeitos que a aprovação dos planos de recuperação, que quase sempre preveem moratórias consideráveis ou perdões de créditos, acarreta para os créditos tributários. Na lei espanhola, a situação está já clarificada, tendo o legislador optado por reconhecer expressamente aos credores tributários de natureza privilegiada o *derecho de abstención* ou a possibilidade de acordar com o devedor condições

---

créditos tributários, por serem mais um elemento acessório da obrigação. Tal entendimento não nos parece correto já que a garantia não integra o objeto da obrigação, mas sim a relação jurídica estabelecida entre o Estado e o contribuinte, visando apenas assegurar a realização coativa da prestação.

<sup>135</sup> Ponto 2.6 do presente capítulo.

particulares de pagamento, desde que estas não sejam mais favoráveis ao devedor que as previstas no plano<sup>136</sup>.

Sempre se questionou se manter os privilégios e garantias do crédito tributário no processo falimentar e tratar de forma diferente esses créditos nos planos de recuperação, isentando-os dos seus efeitos ou aplicando-lhe condições de pagamento mais favoráveis que aos restantes credores, se coaduna com o princípio *par conditio creditorum* e com os interesses de recuperação subjacentes à aprovação dos planos de recuperação.

O princípio da igualdade dos credores – *par conditio creditorum*<sup>137</sup> – encontra-se consagrado do Direito da insolvência, assumindo um papel primordial e estruturante no tratamento dos créditos e na regulação dos planos de recuperação<sup>138</sup>.

Aliás, a introdução deste princípio confirma a natureza universal do processo falimentar, já que o seu objetivo será satisfazer, de forma igualitária, todos os credores que concorrem sobre o património integral e insuficiente do devedor.

Como refere CATARINA SERRA, com a declaração de insolvência o legislador deixa de ter em conta apenas as relações singulares existentes entre o devedor e os seus credores, passando para uma situação plurisubjectiva, mais complexa, que se caracteriza pela existência de vários credores, que, de forma solidária e complementar,

---

<sup>136</sup> Vide n.º 4 do artigo 164.º da LGT. Neste capítulo, no ponto 2.6.1, analisaremos, com maior pormenor, este direito.

<sup>137</sup> No Direito germânico, denomina-se *Prinzip der Gleichbehandlung* e no Direito anglo-saxónico, *Pari Passu Principle*.

<sup>138</sup> Como refere LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da...*, op. cit., p. 19, “(...) ao contrário do que sucede na execução singular, o processo de insolvência não se destina à satisfação do direito individual de cada credor, mas antes visa o tratamento igualitário de todos os credores do devedor (*par conditio creditorum*), dado que a crise económica do devedor torna previsível que nem todos os credores verão satisfeito o seu direito. Ora, nessa situação, o recurso à execução singular levaria a resultados aleatórios e injustos, dado que os credores que primeiramente se adiantassem na execução veriam os seus direitos satisfeitos, enquanto que o mesmo não se passaria com os restantes credores”. Também PULGAR EZQUERRA, J., *El concurso de acreedores la declaración*, Ed. La Ley, Madrid, 2009, p. 162, menciona que “el principio de la *para conditio creditorum* que sustituye al principio *prior in tempore potior in iure* próprio de las ejecuciones singulares y en el que tradicionalmente se ha situado el fundamento del Derecho de la tutela del crédito y de los procedimientos concursales”.

concorrerem sobre o património de devedor comum<sup>139</sup>, na senda de uma ótica de justiça distributiva, de comunhão de perdas, em que se pretende uma distribuição proporcional e igualitária a favor de todos os credores existentes e pela utilização do património geral do devedor. Os credores deixarão, por princípio, de poder atuar individualmente para recuperar os seus créditos<sup>140</sup>, limitando a sua posição e atuação ao que ficar decidido no processo falimentar.

No Direito português, este princípio encontra-se consagrado no artigo 194.º do CIRE, prevendo o seu n.º 1 um tratamento igualitário dos credores no plano de insolvência ao estipular que este plano observa a igualdade de tratamento de credores da insolvência, sem prejuízo das diferenciações fundadas em razões objetivas. Contudo, como se conclui pela redação deste preceito legal, a igualdade aqui prevista não é absoluta, antes impondo que situações diferentes sejam tratadas de modo distinto, em particular tendo em conta a natureza dos créditos e a diversidade das suas fontes. De outra parte, conforme prevê o n.º 2 da referida disposição legal, pode o próprio credor consentir que o seu crédito seja tratado de forma diversa dos demais<sup>141</sup>. Importante nestes casos é que as razões objetivas que justifiquem o tratamento diferenciado entre credores estejam claramente identificadas, concretizadas e explicadas, sob pena de, tal não sucedendo, o Juiz recusar a homologação do plano de recuperação por violação do princípio de igualdade dos credores não objetivamente justificado.

---

<sup>139</sup> Vd. SERRA, C., “Créditos Tributários e princípio da igualdade entre os credores – dois problemas no contexto da insolvência das sociedades”, *Direito das Sociedades em Revista*, vol. 8, Outubro 2012, p. 98.

<sup>140</sup> Como refere a este propósito GOODE, R. M., *Principles of Corporate Insolvency Law*, Sweet & Maxwell, Londres, 2011, p. 236, “The rule here, in the absence of an insolvency proceeding, is that the race goes to the swiftest. The creditor initiating the earliest execution has first bite at the cherry and whatever is left is available for the next in the line. A creditor who leaves it too late finds he has a brutum fulmen – there is a judgement in his favour, but no assets against which to enforce it. Liquidation puts an end to the race. The principle first come, first served, gives way to that of orderly realisation of assets by the liquidator for the benefit of all unsecured creditors and distribution of the net proceeds *pari passu*. The *pari passu* principle is all-pervasive, it is based on the notion that losses caused by liquidation should be borne by unsecured creditors equally”.

<sup>141</sup> Relevando aqui, como refere PIDWELL, P., *O Processo de Insolvência e...op.cit.*, p. 194, o consentimento tácito, resultante da mera votação favorável ao plano.

Na Lei espanhola, este princípio assume também uma importância primordial, conforme se conclui pela leitura da *Exposición de Motivos I* relativa à aprovação da *LC* na qual se refere, no ponto V, que “se considera que el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas”. Tais exceções, de natureza positiva – como sucede com os créditos tributários – ou negativa – como ocorre com os créditos subordinados – prendem-se, à semelhança do que sucede na lei portuguesa, com a graduação dos créditos e com o tratamento que estes merecem e que pode variar em função das suas características e da classe em que se enquadram<sup>142</sup>.

De facto, parece-nos que a previsão legal de diferentes tipos de créditos e a sua distinta graduação não viola o referido princípio, antes constituindo uma evidente manifestação do princípio constitucional da igualdade, previsto no artigo 13.º da CRP<sup>143</sup> e 14.º da CE, que tem por base o tratamento diferenciado de todas as situações que, atendendo às suas especiais condições, justifiquem um tratamento discriminado<sup>144</sup>. Está em causa a dimensão da proibição do arbítrio deste princípio constitucional, nos termos da qual são inadmissíveis as diferenças de tratamento que não apresentem uma justificação razoável, apurada de acordo com critérios de valor objetivos, bem como o tratamento

---

<sup>142</sup> Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 89.º da *LC*, os créditos podem ser graduados como privilegiados, ordinários e subordinados.

<sup>143</sup> Como explicam FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 3.ª ed., Quid Juris, Lisboa, p. 712, em comentário a artigo 194.º do CIRE, “A letra do n.º 1 procurou acolher de uma forma evidente as duas facetas em que se desdobra o princípio da igualdade, traduzidas na necessidade de tratar igualmente o que é semelhante e de distinguir o que é distinto, sem prejuízo do acordo dos credores atingidos, em contrário. A razão objetiva porventura mais clara que fundamenta a diferença de tratamentos dos credores assenta na distinta classificação dos créditos, nos termos em que agora está assumida no art.º 47 do Código (...). O que está vedado é, na falta de acordo dos lesados, sujeitar a regimes diferentes credores em circunstâncias idênticas”.

<sup>144</sup> Decidiu-se, por exemplo, no acórdão do STJ de 02/03/2014, processo n.º 6148/12.1TBBRG.G1.s1 (relator: Fonseca Ramos): “O art. 194º, nº1, do CIRE consagra de forma mitigada a igualdade dos credores da empresa em estado de insolvência do ponto em que, implicitamente, ressalva exceções assentes em “diferenciações justificadas por razões objectivas”. O princípio da igualdade não implica um tratamento absolutamente igual, antes impõe que situações diferentes sejam tratadas de modo diferente”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).



igualitário de situações que se revelem manifestamente desiguais. Caberá ao legislador a função de determinar ou qualificar as situações de facto que, justificadamente, funcionam como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente, prevendo na lei estes critérios<sup>145</sup>.

Ou seja, parece-nos que, materialmente, poderemos considerar que graduar de forma diferente os vários créditos do devedor, nos termos em que a Lei de insolvência o faz, não constitui uma exceção ao princípio da igualdade de credores, antes o concretiza e materializa<sup>146</sup>. Ao abrigo deste princípio, o que parece relevar é que todos os créditos graduados da mesma forma sejam tratados igualitariamente, nas mesmas condições. Ora, no que concerne ao crédito tributário, verificaremos que o mesmo, atenta a sua natureza pública, pode ser graduado como crédito privilegiado<sup>147</sup>, devendo, por isso, ser pago prioritariamente. O crédito tributário, por ser do Estado, pertence a todos os cidadãos. É em nome dos seus cidadãos que o Estado, personificado na AT, tem de proteger este crédito, acautelando o interesse público, não podendo discricionariamente modificar a

---

<sup>145</sup> Explicando a dimensão da *proibição do arbítrio* do conteúdo jurídico-constitucional do princípio da igualdade, referem CANOTILHO, J. J. G. e MOREIRA, V., *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 339, “A proibição do arbítrio constitui um limite externo da liberdade de conformação ou decisão dos poderes públicos, servindo o princípio da igualdade como *princípio negativo de controlo*: nem aquilo que é fundamentalmente igual deve ser tratado arbitrariamente como desigual, nem aquilo que é essencialmente desigual deve ser arbitrariamente como igual. Nesta perspectiva, o princípio da igualdade exige positivamente um tratamento igual de situações de facto iguais e um tratamento diverso de situações de facto diferentes. Porém, a vinculação jurídico-material do legislador ao princípio da igualdade não elimina a liberdade de conformação legislativa, pois a ele pertence, dentro dos limites constitucionais, definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que não de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente. Só quando os limites externos da “discricionariedade legislativa” são violados, isto é, quando a medida legislativa não tem adequado suporte material, é que existe uma “infracção” do princípio da igualdade enquanto proibição do arbítrio”.

<sup>146</sup> Como se refere no acórdão do TRP de 07/04/2016, processo n.º 1709/15.0T8AVR.P1 (relator: Carlos Querido): “II - O princípio da igualdade também se concretiza no tratamento de forma diferente, de realidades diversas, traduzindo-se na ideia geral de proibição do arbítrio. III - Entre as “razões objetivas” que justificam a diferenciação dos credores, nos termos do n.º 1 do artigo 194.º do CIRE, destaca-se a diferenciação entre créditos garantidos e privilegiados, créditos comuns e créditos subordinados, prevista no artigo 47.º do mesmo diploma legal”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>147</sup> *Vd.* ponto 2.6.5 deste capítulo.

relação jurídica tributária, ou seja, dispor, livre e autonomamente, dos seus créditos. A AT está vinculada ao princípio da legalidade tributária<sup>148</sup>, previsto nos artigos 8.º da LGT e 103.º da CRP e 3.º da LGT e 133.º da CE e ao princípio da igualdade, consagrado constitucionalmente nos artigos 13.º e 104.º da CRP e 31.º, n.º 1 da CE, que se traduz no dever da AT prosseguir um tratamento igualitário e uniforme<sup>149</sup> para todos os contribuintes, na exigência, modificação ou extinção das obrigações tributárias, em estrito cumprimento daquilo que a lei prevê.

A consagração legal do princípio da indisponibilidade do crédito tributário não se prende apenas com a necessidade de dotar o Estado de receitas suficientes para fazer face às necessidades coletivas e, assim, cumprir a sua função social, mas também com a proteção de

---

<sup>148</sup> Como refere ALMEIDA, M. A., *Teoria Geral do Direito Administrativo: Temas nucleares*, Almedina, Coimbra, 2012, p. 34, “(...) a lei não é apenas o limite, mas o pressuposto e o fundamento de toda a atividade administrativa, pelo que não existe Administração Pública, nem exercício da função administrativa, sem lei, sem norma legal que o fundamente (...) só podem ser tomadas decisões de autoridade correspondentes a tipos previstos em normas de Direito Administrativo: seja diretamente em atos legislativos, seja em regulamentos, emanados pela própria Administração Pública, ao abrigo da Constituição e das leis”.

<sup>149</sup> A este propósito, menciona-se, também, o princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade e da justiça fiscal. O dever contributivo deve ser repartido pela generalidade dos cidadãos, tendo em conta as desigualdades e as necessidades existentes. Na lei portuguesa, este princípio está previsto no artigo 4.º da LGT e constitucionalmente consagrado no artigo 104.º da CRP. No Direito espanhol, o *princípio da capacidade económica*, que impede o legislador de estabelecer tributos cuja matéria ou objeto não manifeste uma riqueza real ou potencial, aparece referido nos artigos 31.º da CE e no artigo 3.º da LGT.

Como refere NABAIS, J. C., *Direito...op. cit.*, p. 149, “(...) [o] princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”.

Também CAMPOS, D. L. e CAMPOS, M. H. N. L., *Direito Tributário*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 124, referem: “encontra-se associado intimamente aos princípios da generalidade e da igualdade: todos suportarão igualmente a carga tributária de acordo com a sua capacidade económica (...) necessário é que, no fim, cada um suporte a carga tributária em termos de igualdade, generalidade e em atenção só à sua capacidade económica”.

outros interesses e direitos constitucionalmente consagrados, como sejam a garantia da segurança e certeza jurídicas e a preservação do dever geral de contribuir. O que se procura quer pelo facto de a derrogação deste princípio apenas ser possível verificada que seja a igualdade tributária (ou seja, em casos legalmente previstos para todos os que se encontrem numa determinada situação), quer porque, ao reafirmar a indisponibilidade do crédito tributário, se visa garantir aos contribuintes que não se depararão com situações de perdão injustificado de créditos de outrem, motivadas por interesses alheios à justiça fiscal, o que geraria sentimentos de desigualdade, injustiça e descrença no sistema. Necessitando o Estado, por imposição constitucional, de arrecadar receita, perdoar dívidas tributárias a uns contribuintes pode implicar o aumento da carga tributária relativamente a outros.

Assim, não pode a AT estabelecer qualquer tipo de negociação com os contribuintes e afetar o seu crédito, devendo cingir a sua atuação ao que estiver legalmente disposto. Só o legislador pode definir as situações em que tal tratamento aparentemente “desigual”, refletido na concessão de perdões e/ou moratórias dos seus créditos, se pode verificar, só ele está habilitado a fixar as condições em que deva acontecer a modificação e/ou extinção da obrigação fiscal<sup>150</sup>.

As questões e reflexões descritas no presente trabalho têm por base a problemática conceptual que resulta da articulação destes interesses. Por um lado, o interesse na arrecadação de receitas, na reafirmação do dever de contribuir e da igualdade de tratamento dos contribuintes; por outro, os interesses na revitalização de empresas e na defesa do tratamento igualitários dos credores.

Como refere FAUSTINO CORDÓN MORENO, a universalidade que caracteriza o processo de insolvência, ao pretender tutelar o interesse da totalidade dos credores e ao exigir uma resposta imediata e universal do ordenamento jurídico à situação de insolvência do devedor, confere ao processo um certo interesse público que se sobrepõe à iniciativa e interesse de cada um dos credores<sup>151</sup>. Como

---

<sup>150</sup> MORAIS, R. D., *A Execução Fiscal*, 2.<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, 2010, p. 215.

<sup>151</sup> MORENO, F. C., *El proceso concursal*, 3.<sup>a</sup> ed., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 39.

veremos, o legislador tem, ao longo dos tempos, procurado diferentes soluções para a harmonização destes interesses. Contudo, as soluções atuais, que analisaremos e compararemos, estão longe de resolver todos os problemas, intensificados com a mudança de paradigma do processo de insolvência pelo favorecimento da via recuperatória.

No Direito espanhol, o legislador expôs claramente, aquando da aprovação da *LC*, em 2003, a sua posição no que toca à salvaguarda e prevalência do princípio de igualdade de tratamento dos credores, tendo, nesse pressuposto, reduzido consideravelmente os privilégios e preferências dos credores no âmbito do processo de insolvência, determinando, com rigor, os privilégios que podem ser considerados<sup>152</sup>. A crescente preocupação com a recuperação das empresas e o interesse em estimular a continuação da atividade empresarial faz questionar, ainda mais, a atribuição de privilégios aos credores tributários, contrapondo o interesse da autotutela administrativa e defesa do crédito público ao da recuperação e conservação das empresas declaradas insolventes ou em situação económica difícil<sup>153</sup>.

Por sua vez, no Direito português, a posição do legislador nunca foi assumida de forma tão clara, apesar de terem sido igualmente aprovadas medidas que visaram reduzir os privilégios creditórios no âmbito do processo falimentar (vejamos, por exemplo, o disposto no artigo 97.º do CIRE). Permanecem alguns problemas relevantes na articulação destes interesses que, neste trabalho, abordaremos.

---

<sup>152</sup> Vd. ponto V da *Exposición de Motivos* da *LC*: “La regulación de esta materia de clasificación de los créditos constituye una de las innovaciones más importantes que introduce la ley, porque reduce drásticamente los privilegios y preferencias a efectos del concurso, sin perjuicio de que puedan subsistir en ejecuciones singulares, por virtud de las tercerías de mejor derecho. Se considera que el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas”.

<sup>153</sup> Vd., a este propósito, MARTÍNEZ GINER, L. A., “Los créditos tributarios”, *La Fiscalidade del Concurso de Acreedores* (dir. RIBES RIBES, A.), S.A. CISS, Valencia, 2016, pp. 17 e 18.

## 1.5 BREVE ALUSÃO À TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

O processo de insolvência tem, conforme determina o n.º 1 do artigo 9.º do CIRE, carácter urgente e assume uma natureza especial, conjugando etapas de natureza declarativa, como a declaração de insolvência e a eventual oposição e a verificação e graduação de créditos, com a fase executiva, caracterizadora do processo, visando, como referimos, a adoção de medidas adequadas à satisfação dos direitos de todos os credores do devedor. O regime jurídico da insolvência revela também uma vertente negocial, cada vez mais relevante<sup>154</sup>, já que devedor e credores podem optar, antes ou após a declaração de insolvência, por celebrar um plano com vista à recuperação económica do devedor, negociando as dívidas existentes e a sua forma de pagamento.

O processo comum de insolvência inicia-se com o pedido, podendo a insolvência ser *requerida* (se o pedido for formulado, nos termos do disposto no artigo 20.º do CIRE, por um terceiro) ou resultar de *apresentação* (se o pedido for formulado pelo próprio insolvente). No primeiro caso, o processo terá uma tramitação simplificada, mas que garante o contraditório do requerido, podendo este deduzir oposição, nos termos previstos no artigo 30.º do CIRE. No segundo caso, conforme disposto no artigo 28.º do CIRE, a situação de insolvência considera-se confessada, devendo haver prolação de sentença de declaração de insolvência nos três dias úteis seguintes à apresentação.

Sendo declarada a insolvência, é nomeado um responsável pela administração da massa insolvente<sup>155</sup>, o Administrador da Insolvência<sup>156</sup>, a quem ficarão atribuídas várias funções de gestão e/ou fiscalização, consoante lhe seja ou não atribuída a administração do

---

<sup>154</sup> Atentas as modificações legislativas supra mencionadas, visando incentivar a celebração de acordos de recuperação do devedor.

<sup>155</sup> Como explica LEITÃO, L. M. T. M, *Direito da...op. cit.*, p. 113, “A nomeação de um administrador da insolvência é necessária face à desconfiança na capacidade de administração do devedor, que a sua insolvência naturalmente pressupõe. Assim, a administração tem que ser atribuída a um administrador autónomo do devedor, o administrador de insolvência”.

<sup>156</sup> Cujos estatuto se encontra regulado nos artigos 52.º e ss do CIRE e na Lei n.º 32/2004, de 22 de julho.

devedor<sup>157</sup>. O processo passará então para uma nova fase em que serão “chamados”<sup>158</sup> os credores para, querendo, reclamarem os seus créditos. Desde este momento e até ao termo do processo, serão estes os intervenientes principais<sup>159</sup>, cabendo-lhes o controlo do processo e a tomada das principais decisões<sup>160</sup>, já que a grande finalidade do processo falimentar é, como explicita o artigo 1.º do CIRE, a satisfação dos interesses dos credores. Com este objetivo, os credores reúnem em assembleia, tendo direito a ser ouvidos e a expressar a sua vontade, através de voto que lhes é conferido e apurado com base na categoria e valor dos seus créditos, para aprovação ou recusa das medidas que vierem a ser propostas no âmbito do processo falimentar<sup>161</sup>, decidindo, em especial, sobre o destino do insolvente: encerramento e liquidação do seu património ou aprovação de um plano de insolvência que preveja medidas especiais de pagamento aos credores, com vista à sua recuperação<sup>162</sup>.

Conforme determina o artigo 230.º do CIRE, o processo encerrar-se-á com a homologação do plano de insolvência negociado entre o devedor e os credores ou logo que o Administrador da Insolvência termine as diligências destinadas à efetivação das medidas decididas pelos credores no que toca à alienação do património do devedor e

---

<sup>157</sup> A administração da massa pode, os termos do disposto nos artigos 223.º e ss do CIRE, ficar a cargo do devedor, caso em que a intervenção do administrador da insolvência se limita à fiscalização e aprovação de alguns actos de maior relevo (artigo 226.º do CIRE).

<sup>158</sup> Por citação ou de forma genérica, com a publicação de anúncios. *Vide* a este propósito artigo 37.º do CIRE, relativo à notificação da sentença e citação.

<sup>159</sup> Que constituirão a Assembleia de Credores. Como refere EPIFÂNIO, M. R., Manual de...*op. cit.*, p. 65, “Destinando-se o processo de insolvência à primacial satisfação dos interesses dos credores (art. 1.º), a assembleia de credores constitui um órgão nodal do processo de insolvência e, por isso, dado o carácter concursal do processo, assenta no princípio de que qualquer credor nela pode participar”.

<sup>160</sup> Poderá, ainda, nos termos do disposto no artigo 66.º do CIRE, ser nomeada uma comissão de credores, composta por três ou cinco membros e dois suplentes. As funções deste órgão são as referidas no artigo 68.º do CIRE, cabendo-lhe essencialmente fiscalizar a atividade do administrador da insolvência e prestar-lhe colaboração.

<sup>161</sup> Salvo raras exceções, de que a exoneração do passivo restante é exemplo, em que a posição dos credores se resume à emissão de parecer, cabendo ao Tribunal a decisão final sobre a concessão ou não da exoneração, tendo por base os requisitos constantes na lei para a atribuição deste benefício.

<sup>162</sup> Desenvolveremos, com maior pormenor, no ponto 2.8.1.1.1 do presente capítulo, o plano de insolvência utilizado para recuperação do devedor.

proceda ao rateio final dos montantes conseguidos com a referida venda.

Ressalvamos os casos em que, logo no momento da declaração de insolvência ou posteriormente, se conclui pela inexistência de bens ou pela insuficiência do património para satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente<sup>163</sup>, pois, então, será aberto o incidente de qualificação da insolvência com caráter limitado, não se produzindo, conforme determina o n.º 7 do artigo 39.º do CIRE, alguns dos efeitos gerais da declaração de insolvência, encerrando-se o processo quase de forma imediata por insuficiência da massa insolvente. Neste caso, sendo o devedor uma sociedade comercial, a liquidação prossegue nos termos do regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais, definidos nos artigos 39.º, n.º 9 e 234.º, n.º 4 do CIRE.

A insolvência poderá ser qualificada como fortuita ou culposa. Genericamente, entende-se que a insolvência é culposa, se, nos três anos anteriores ao início do processo de insolvência, o devedor ou os seus administradores de facto ou de direito provocaram ou contribuíram, com a sua atuação, para a criação e/ou agravamento da situação de insolvência (artigo 186.º, n.º 1 do CIRE), enumerando o legislador, no n.º 2 do artigo 186.º do CIRE, situações em que a insolvência se deve qualificar como culposa (presunção *juris et de iure*). No n.º 3 dá por verificada a existência de culpa grave quando ocorram as circunstâncias aí previstas (presunção *juris tantum*). No n.º 2 do artigo 189.º do CIRE, o legislador previu os efeitos da insolvência culposa, os quais devem constar da sentença que assim a qualifica<sup>164</sup>.

O CIRE generaliza a insolvência às pessoas singulares – sejam elas empresárias ou não –, pese embora a construção de todo o regime insolvencial estar mais dirigido e orientado para as pessoas coletivas. Naturalmente, há elementos distintivos de ambos os regimes, que vão

---

<sup>163</sup> Presume-se a insuficiência da massa quando o património do devedor seja inferior a € 5000,00 (artigo 39.º, n.º 9 do CIRE).

<sup>164</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre este tema, vd., entre outros, BRANCO, J. M., *Responsabilidade Patrimonial e Insolvência Culposa (da falência punitiva à insolvência reconstitutiva)*, Almedina, Coimbra, 2015.

influir quer processualmente, na tramitação, quer nas disposições a aplicar ou aplicáveis.

Assinalamos o regime da exoneração do passivo restante, regulado nos artigos 235.º e ss do CIRE, que é exclusivo da insolvência das pessoas singulares, visando a reabilitação económica destas, pela desoneração da quase totalidade das suas dívidas após o decurso de um período de cessão, durante o qual o devedor entregará ao fiduciário um rendimento fixado pelo Tribunal<sup>165</sup>. De igual modo, e apesar das inegáveis semelhanças a nível lexical entre ambos, é manifesta a diferença entre o regime do plano de pagamentos aplicável às pessoas singulares (artigos 251.º e ss do CIRE)<sup>166</sup>, e o plano de insolvência (artigos 192.º e ss do CIRE), exclusivo das pessoas coletivas. No entanto, apesar das dissemelhanças, importa destacar que, em ambos os casos, o objetivo pode passar pela recuperação da pessoa insolvente. Muda apenas o caminho para atingir o objetivo, o que bem se compreende em virtude da diferente natureza das pessoas a quem se destinam.

O plano de insolvência, procurando a reestruturação de uma empresa no sentido de conseguir a sua recuperação financeira<sup>167</sup>, permite que, ao seu abrigo, se operem alterações ao nível da organização dos fatores produtivos, nas relações com os credores, consagrando, inclusive, moratórias e perdões. A solução pode até não passar pelo pagamento aos credores, pois que os créditos poderão, por exemplo, ser convertidos em participações sociais na sociedade insolvente<sup>168</sup>. Como veremos<sup>169</sup>, é aos credores – enquanto titulares

---

<sup>165</sup> Vd. ponto 2.9 do presente capítulo.

<sup>166</sup> Inspirado no *Schuldenbereinigungsplan* previsto na lei alemã.

<sup>167</sup> Refira-se que o plano de insolvência pode, porém, regular apenas a forma como acontecerá a liquidação da massa insolvente e o pagamento dos créditos ou a responsabilidade do devedor após o encerramento do processo de insolvência (artigo 192.º, n.º 1 do CIRE). O plano que se destine a prover à recuperação do devedor designa-se plano de recuperação (artigo 192.º, n.º 3 do CIRE).

<sup>168</sup> Como referimos supra, foi recentemente aprovado, pela Lei 7/2018, de 02 de março, como medida extrajudicial de recuperação económica, o regime da conversão em capital de créditos detidos sobre uma sociedade comercial ou sob forma comercial. Nos termos do disposto no artigo 7.º do referido diploma, caso a sociedade seja declarada insolvente, cessa a operação de conversão, se não estiver já concluída (ou seja, caduca a proposta de conversão, ou, estando pendente o processo de suprimento judicial, extingue-se a respetiva instância). Se



dos interesses que o processo de insolvência visa tutelar – que caberá decidir sobre a possibilidade de apresentação de um plano de insolvência que permita a recuperação da empresa, estando a definição do seu conteúdo quase totalmente na disposição da sua vontade, pois, salvo algumas limitações impostas pela lei<sup>170</sup>, têm uma ampla liberdade de estipulação das medidas a nele serem previstas.

Por sua vez, o plano de pagamentos, regulado nos artigos 251.º e ss do CIRE, aplica-se exclusivamente às pessoas singulares não titulares de empresa ou titulares de pequena empresa (artigo 249.º, n.º 1 do CIRE). Pressupõe, tal como o nome indica, o delinear de um projeto que, embora possa, à semelhança do que sucede no plano de recuperação, compreender outras medidas (artigo 252.º, n.º 2 do CIRE), deverá passar pela realização de pagamentos aos credores<sup>171</sup>.

A nível processual, os dois distinguem-se, desde logo, pela existência de uma fase preliminar na qual o plano de pagamentos é discutido (ainda antes da declaração de insolvência), ao passo que o plano de insolvência é apreciado, necessariamente, em sede de assembleia de credores (logo, após a declaração)<sup>172</sup>. Por outro lado, se

---

a operação for concretizada, extinguem-se os processos de insolvência pendentes em que a mesma não tenha sido ainda decretada.

<sup>169</sup> Analisaremos, com maior pormenor, as características deste instrumento de recuperação no ponto 2.8.1.1.1 deste capítulo.

<sup>170</sup> Nomeadamente no n.º 2 do artigo 192.º do CIRE, no qual se dispõe que o plano só pode afetar a esfera jurídica dos interessados ou de terceiros com a sua autorização expressa; no artigo 194.º do CIRE, que expõe o princípio da igualdade dos credores e no artigo 195.º do CIRE, que obriga a que constem no plano determinadas informações, como por exemplo, a indicação das alterações que o plano provocará nas posições jurídicas dos credores da insolvência.

<sup>171</sup> Apesar das inúmeras vantagens (como a inexistência de incidente da qualificação da insolvência e as restrições de publicidade das decisões), o plano de pagamento tem sido pouco utilizado. Como refere BRANCO, J. M., “Plano de pagamentos: o instituto perdido”, in *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, p. 232: “E se já era assim antes da concorrência desleal agora proporcionada pelo PER, presentemente ainda mais se evidencia a raridade de um instrumento jurídico com virtualidades, mas que parece perdido entre a atrativa exoneração do passivo restante na insolvência comum e a preservação do património que pode ser alcançada através do PER esquivando o estigma da insolvência”. Foi, entretanto, criado um processo de recuperação alternativo para as pessoas singulares que não sejam titulares de empresas, o já mencionado PEAP, passando o PER a aplicar-se apenas a empresas.

<sup>172</sup> Tal decisão é tomada na assembleia de apreciação do relatório (n.º 2 do artigo 156.º CIRE).

no âmbito do primeiro se encontram compreendidos apenas os créditos referenciados<sup>173</sup>, no caso do plano de insolvência, conforme determina o n.º 1 do artigo 217.º do CIRE, são abarcados, em princípio<sup>174</sup>, todos os créditos do insolvente, independentemente de os mesmos terem ou não sido reclamados e verificados e mesmo que para alguns destes esteja previsto um perdão.

Há, contudo, um tronco comum a nível processual entre a insolvência de pessoas singulares e a de pessoas coletivas, assim como há normas e fases que lhes são necessariamente comuns (ou podem sê-lo). Assim, a liquidação do património é uma possibilidade em aberto em ambos os casos (particularmente na hipótese de os planos de recuperação serem rejeitados pelos credores). Da mesma sorte temos, a nomeação do Administrador da Insolvência e, provavelmente<sup>175</sup>, a realização de assembleia de credores e a publicação de anúncios, entre outros procedimentos e diligências sem os quais o processo não poderá seguir o seu regular curso.

Como já referimos supra, desde 2012 que, no CIRE, passou a estar previsto um meio de recuperação económica que poderá ser utilizado sem que seja declarada a insolvência: o PER, regulado nos artigos 17.º-A e ss do CIRE.

Durante algum tempo discutiu-se na doutrina e na jurisprudência se este processo podia ou não ser utilizado por pessoas singulares não titulares de uma empresa, tendo-se entendido, como veremos adiante com maior pormenor, que não, até porque elas sempre se poderão socorrer de outros mecanismos legais próprios para estes devedores<sup>176</sup>.

---

<sup>173</sup> Os créditos não previstos no plano de pagamentos não serão afetados pelo que ficar nele decidido. Dispõe o n.º 2 do artigo 260.º do CIRE que “em derrogação do disposto no artigo 8.º, a pendência de um processo de insolvência em que tenha sido apresentado um plano de Pagamentos não obsta ao prosseguimento de outro processo instaurado contra o mesmo devedor por titulares de créditos não incluídos na relação anexa ao Plano, nem a declaração de insolvência proferida no primeiro, nos termos do n.º 1 do artigo 259.º, suspende ou extingue a instância do segundo”.

<sup>174</sup> Conforme veremos adiante, a jurisprudência recente prevê a possibilidade de excluir os créditos tributários dos efeitos operados pela aprovação e homologação do plano de insolvência.

<sup>175</sup> Salvo o caso da aprovação de plano de pagamentos.

<sup>176</sup> A título de exemplo, vd. acórdãos do STJ de 07/03/2017, processo n.º 1224/16.4T8VNG.P1.S1 (relator: Ana Paula Bolarot), no qual se decidiu que o regime jurídico do PER não se pode aplicar às pessoas singulares, não titulares de empresas. Estas

Confirmando este entendimento, o legislador, no Decreto-Lei 79/2017, de 30 de junho, veio expressamente cingir a aplicação do PER a empresas, sendo criado um processo similar, próprio para os devedores que não sendo uma empresa, se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente: o PEAP, previsto nos artigos 222.º-A e ss do CIRE. Estes processos assentam na negociação com os credores e permitem que o devedor celebre com estes um acordo tendente à sua revitalização, que será posteriormente homologado pelo Tribunal<sup>177</sup>.

### **1.6 BREVE ALUSÃO À TRAMITAÇÃO DO PROCESO CONCURSAL**

A estrutura do *proceso concursal* assume, como se explicou no ponto II da *Exposición de Motivos* da LC, um carácter unitário e flexível, apresentando este uma fase comum que se inicia com a declaração do *concurso* e prevê a nomeação da *Administración Concursal*, (artigos 26.º e ss da LC), que irá proceder, nos termos do artigo 86.º da LC, ao reconhecimento dos créditos. Esta fase terminará com o decurso do prazo de impugnação de créditos e das reclamações relativas à composição da massa insolvente, pretendendo-se com a mesma determinar com maior exatidão a situação patrimonial do devedor.

---

apenas poderão recorrer ao processo de insolvência, e nest, utilizar o instituto do plano de pagamentos aludido nos artigos 249º a 251º do CIRE, mecanismo que se releva mais célere e expedito, dirigido especialmente a pessoas singulares não empresárias e titulares de pequenas empresas e aresto do mesmo Tribunal, proferido a 10/12/2015, processo n.º 1430/15.9T8STR.E1.S1 (relator: Pinto de Almeida), no qual se propugna que: “I - Com a revisão de 2012, foi alterada a filosofia que estava originalmente subjacente ao CIRE, assente num sistema de falência/liquidação, passando a privilegiar-se a recuperação do devedor. II - Foi, assim, com este objectivo que foi criado o processo especial de revitalização, tido como solução eficiente para a referida recuperação e no "combate ao desaparecimento de agentes económicos" e ao inerente "empobrecimento do tecido económico português". III - Neste pressuposto, as normas que regem o PER devem ser interpretadas restritivamente, no sentido de que esse processo especial não é aplicável às pessoas singulares que não sejam comerciantes, empresários ou que não desenvolvam uma actividade económica por conta própria. IV - Para além de ser essa a solução compatível com o referido objectivo, anunciado pelo legislador, é também a que se adequa à situação do devedor que não exerça essa actividade económica: sendo-lhe inerente uma "situação patrimonial estática", o PER não poderia visar a manutenção de uma actividade que este não exerce e promover uma recuperação, que não passaria, necessariamente, de simples exoneração do passivo”. Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>177</sup> Desenvolveremos estas figuras jurídicas adiante, no 2.8.1.1 deste capítulo.

Posteriormente, o *concurso de acreedores* entrará numa nova fase, que resultará na aprovação de um acordo (*convenio*)<sup>178</sup> entre o devedor e os seus credores, que visará a reestruturação da dívida e a manutenção da empresa em atividade ou, em alternativa, a liquidação do património da pessoa insolvente e a repartição do produto pelos credores, de acordo com a decisão de verificação e graduação de créditos e através da apresentação de um plano de liquidação preparado pela *Administración Concursal* nos termos do disposto nos artigos 148.º e ss da *LC* ou, se tal plano não for aprovado, de acordo com as regras legais supletivas previstas no artigo 149.º da *LC*.

Preveem os artigos 104.º e ss da *LC* que o devedor pode, com o pedido de declaração do *concurso*, ou, no caso deste ser solicitado por terceiro, até ao fim do prazo da reclamação dos créditos, apresentar uma *propuesta anticipada de convenio*, sempre que esta vá acompanhada da adesão dos credores (cujos créditos excedam uma quinta parte do passivo apresentado pelo devedor). Assim, poderá verificar-se a aprovação judicial do *convenio* ainda durante a fase comum<sup>179</sup>. Se a proposta antecipada não for aprovada, o devedor pode, nos termos do disposto no artigo 110.º da *LC*, optar por a manter ou modificá-la ou formular uma nova, sujeitando-a à aprovação da assembleia de credores. Por sua vez, a *propuesta ordinaria de convenio* é aquela que, podendo ser apresentada pelo devedor ou pelos credores (quando os seus créditos superem, conjunta ou individualmente, uma quinta parte do total do passivo), é tramitada

---

<sup>178</sup> Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 100.º da *LC*, a proposta de *convenio* nunca poderá consistir na liquidação global do património do devedor para satisfação das suas dívidas. Tal disposição comprova que a finalidade da aprovação do *convenio* pretende essencialmente, além da satisfação dos direitos dos credores, a recuperação do devedor. Como se refere no ponto VI da *Exposición de Motivos* da *LC*, a este propósito, pretende-se evitar que, prevenindo medidas de cessão de bens e direitos para o pagamento dos créditos ou outras formas de liquidação total do património do *concurtido*, o *convenio* deixe de ser um instrumento de recuperação, passando a ser utilizado para outras finalidades. Temos aqui uma diferença significativa relativamente ao plano de insolvência previsto no CIRE, já que, como vimos, este pode ser utilizado para definir regras de liquidação do património do devedor.

<sup>179</sup> A previsão desta possibilidade procurou simplificar e agilizar a adoção desta solução, incentivando-se a continuação da atividade do devedor, poupando-se o tempo e os custos que que este processo sempre implica. Neste sentido, vd. SENENT MARTÍNEZ, D. S., *El convenio, liquidación y conclusión del concurso*, in *Guías Concursales*, n.º 4, Janeiro de 2017, p. 8, disponível em [www.economistas.es](http://www.economistas.es) [25/08/2018].

depois de finalizada a fase comum do *concurso* e quando não for requerida a liquidação. Neste caso, será convocada a assembleia de credores que, nos termos do disposto nos artigos 121.º e ss da *LC*, votará no sentido de aprovar ou rejeitar a proposta apresentada.

Alternativamente poderá ser aberta a fase de liquidação, a pedido do próprio devedor<sup>180</sup> que, em qualquer momento, reconheça a impossibilidade de cumprir as obrigações contraídas no *convenio* aprovado pelos credores ou oficiosamente, nos termos do disposto no artigo 143.º da *LC*, no caso de não ser apresentada uma proposta de *convenio* ou esta não for aprovada pelos credores ou homologada pelo Tribunal ou, ainda, a pedido da *Administración Concursal* se o devedor cessar a sua atividade. Do ora descrito e conforme explicámos já supra, verificamos que, à luz do que vem previsto na *LC*, a liquidação do património do devedor não é a solução natural do *proceso concursal*, surgindo apenas em via subsidiária, caso o *convenio* não seja aprovado pelos credores ou caso se verifique um incumprimento do mesmo por parte devedor.

No que diz respeito à tramitação do processo, o *concurso* assume duas variantes: *concurso ordinario* e o *concurso abreviado*<sup>181</sup>. O *concurso abreviado* está regulado nos artigos 190.º e 191.º da *LC* e pode ser utilizado quando o não existir especial complexidade e se verificarem as circunstâncias previstas no n.º 1 do artigo 190.º do mesmo diploma, que se prendem essencialmente com a dimensão do ativo e passivo do devedor. Este processo, não tendo espelho na

---

<sup>180</sup> Que, nos termos do disposto no artigo 142.º da *LC*, goza de alguma autonomia no que toca à decisão do destino a dar à empresa, podendo optar, a qualquer momento do processo, pela abertura da fase de liquidação. Tal parece-nos fazer sentido, na medida em que o sucesso da empresa sempre dependerá da real vontade do devedor em recuperar e pagar aos credores. Se assim não fosse, a aprovação de um *convenio* por parte dos credores poderia significar apenas uma perda de tempo e onerosidade evitáveis.

<sup>181</sup> Poder-se-á entender que o *concurso abreviado* não é um processo distinto mas sim um *concurso ordinario* com algumas especificidades, pois assume a mesma finalidade e estrutura (fase comum, seguida da aprovação de um *convenio* ou da liquidação).

CALVO SÁNCHEZ, M. C., “El procedimiento abreviado y el incidente concursal en la nueva Ley 22/2003 de 9 de Julio, Concursal”, *Estudios de derecho de obligaciones: homenaje al profesor Mariano Alonso Pérez*, vol. 1, 2006, p. 276, salienta que que “Estamos ante una variante del procedimiento ordinario, o lo que es lo mismo, un procedimiento ordinario con algunas especialidades, más que ante un procedimiento especial, especialidades que traen causa bien de determinadas condiciones del concursado, bien del importe del passivo”.

legislação portuguesa, assume uma tramitação mais célere<sup>182</sup>, sendo-lhe aplicáveis supletivamente as normas previstas para o *concurso ordinário* (artigo 191.º quarter da LC)<sup>183</sup>.

Nos termos do disposto no artigo 22.º da LC, a abertura do *concurso* pode ser solicitada pelo próprio devedor (*concurso voluntario*), o qual, à semelhança do que sucede no Direito falimentar português, tem o dever de requerer a declaração do *concurso* no prazo de 2 meses contados da data em que conheça o estado de insolvência patrimonial (5.º da LC)<sup>184</sup>, ou requerida por terceiro (*concurso necesario*), nomeadamente pelas pessoas previstas no artigo 3.º da LC, a quem caberá provar a situação de insolvência do requerido, que terá a possibilidade de contestar e provar a sua solvência. No primeiro caso, o devedor tem faculdade de manter a administração do seu património e da atividade comercial exercida, sem prejuízo da fiscalização que será exercida pela *Administracion Concursal*, a quem caberá, como sucede no processo de insolvência português, o poder de autorizar a prática de determinados atos de gestão. Ao invés, caso a declaração do *concurso* seja solicitada por outrem, a gestão passará a ser exercida pela *Administracion Concursal*. Neste caso a declaração de *concurso* não será, salvo nos casos previstos no artigo 15.º da

---

<sup>182</sup> Como se refere no ponto II da *Exposición de Motivos* da LC: “La unidad del procedimiento de concurso se consigue en virtud de la flexibilidad de que la ley lo dota, que permite su adecuación a diversas situaciones y soluciones, a través de las cuales puede alcanzarse la satisfacción de los acreedores, finalidad esencial del concurso. A mayor abundamiento, se han previsto reglas especialmente ágiles para los concursos de menor entidad”.

A este propósito, refere CALVO SÁNCHEZ, M. C., *El procedimiento abreviado...op. cit.*, p. 276, que não está em causa um processo de natureza simplificada, já que este processo terá também uma fase comum e, posteriormente, passará para a fase da liquidação ou do *convenio*, dispondo das secções a que fazem referência o artigo 183.º da LC. Com as limitações previstas no n.º 1 do artigo 190.º da LC consegue-se apenas uma tramitação mais célere. Por esta razão foi eliminada a referência ao *proceso abreviado* como sendo um *procedimiento especialmente simplificado*. Passou a utilizar-se apenas a designação de *procedimiento abreviado*. Alteração operada pelo *Real Decreto-Ley* 3/2009, de 27 de março.

<sup>183</sup> No n.º 4 do artigo 190.º da LC prevê-se a possibilidade de, atendendo à maior ou menor complexidade do *concurso*, transformar o *concurso abreviado* em ordinário ou o contrário.

<sup>184</sup> O incumprimento deste dever faz inclusive presumir a existência de culpa do devedor para efeitos de qualificação do *concurso* como culposo (artigo 165.º, n.º 1, 1.º parágrafo da LC).

LC<sup>185</sup>, imediata, podendo o devedor opor-se ao referido pedido, contradizendo os factos e provas apresentados pelo credor.

Como sucede na Lei portuguesa – que, aliás, se inspirou no regime espanhol –, a declaração de *concurso* poderá, no incidente de qualificação (artigos 163.º e ss da LC), ser declarada fortuita ou culposa. A declaração de *concurso* como culposa poderá, nos termos do disposto no artigo 172.º da LC, implicar vários efeitos, de natureza pessoal ou patrimonial, para todos ou alguns dos administradores da entidade insolvente, podendo, ainda, abranger sócios, diretores ou liquidatários, que tenham intervindo ou contribuído para a situação de insolvência.

Tal como ocorre na Lei portuguesa, com a declaração do *concurso* os credores podem reclamar os seus créditos, nos termos do disposto no artigo 21.º, n.º 5 e 85.º da LC, devendo a *Administración Concursal* determinar a sua inclusão ou exclusão da lista de credores.

Na LC encontramos também regulada, no artigo 178.º bis, a possibilidade de *exoneración del passivo insatisfecho* para as pessoas singulares. Este benefício, instituído apenas em 2015, com a reforma operada pelo Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de fevereiro, segue uma tramitação diferente do instituto de exoneração do passivo restante previsto na lei portuguesa. A fim de obter este privilégio o devedor deverá: a) celebrar um *acuerdo extrajudicial de pagos*, se reunidos os pressupostos do artigo 231.º da LC; b) satisfazer integralmente os créditos da massa, os créditos privilegiados e, não podendo celebrar o acordo referido na alínea anterior, satisfazer pelo menos 25% dos créditos comuns. Em alternativa, poderá o devedor submeter-se a um plano de pagamentos nos termos previstos no n.º 6 do artigo 178.º bis da LC<sup>186</sup>.

De acordo com o previsto no artigo 176.º da LC, o *concurso* finalizará quando se verifique a liquidação de todo o ativo do devedor,

---

<sup>185</sup> Dispõe o n.º 1 do presente artigo que “Cuando la solicitud hubiera sido presentada por un acreedor y se fundara en un embargo o en una investigación de patrimonio infructuosos o que hubiera dado lugar a una declaración administrativa o judicial de insolvencia, el juez dictará auto de declaración de concurso el primer día hábil siguiente.

El deudor y los demás interesados podrán interponer frente a este auto los recursos previstos en el artículo 20”.

<sup>186</sup> Abordaremos novamente, e com maior pormenor, este instituto no ponto 2.9 do presente capítulo.

mesmo que os credores não tenham sido integralmente satisfeitos; com o pagamento de todos os credores; com o cumprimento do *convenio* aprovado, quando se comprove a insuficiência da massa insolvente para satisfazer os créditos contra a massa, nos termos do disposto no artigo 176 bis da *LC*.

A *LC* prevê, ainda, a possibilidade de o devedor, em situação de insolvência, recorrer a *procesos preconcursales*, que evitem a abertura do *concurso*. Estão em causa os supra mencionados *acuerdos de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial*, nos termos dos quais pode o devedor acordar a diminuição do valor dos seus débitos e ampliar os prazos de pagamento (*quitas y esperas*) e os *acuerdos extrajudiciales de pago*, aplicáveis às pessoas singulares (que podem ou não ser empresários ou titulares de empresas, que preveem a intervenção de um *mediador concursal*), na renegociação das dívidas

Como verificámos neste primeiro capítulo, o regime jurídico da insolvência tem, tanto no Direito português como no Direito espanhol, sido alvo de várias modificações legislativas, com o intuito de adaptar os institutos legais à conjuntura económica e financeira. Apurámos ainda que, por força das instruções comunitárias e atenta a realidade atual, o legislador tem procurado incentivar a adoção de medidas de recuperação que permitam a reintegração dos agentes no mercado e a estabilização económica. Esta orientação legislativa sentiu-se, de forma mais marcante e incisiva, no Direito português já que o processo de insolvência esteve, durante alguns anos, orientado para a opção pela liquidação do património das sociedades declaradas insolventes. Porém, e como veremos com maior detalhe, todas estas modificações tornam mais prementes as dificuldades de gestão e tratamento dos créditos tributários.



## **2. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E NO *PROCESO* *CONCURSAL***

### **2.1 REPRESENTAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E NO *PROCESO CONCURSAL***

No processo de insolvência e demais processos judiciais de recuperação previstos no CIRE, a AT será representada pelo Ministério Público, o qual, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Estatuto do Ministério Público<sup>187</sup>, tem como função representar o Estado e intervir nestes processos (al.s a) e l) do referido Estatuto, respetivamente). Tal disposição legal vai de encontro ao disposto no n.º 1 do artigo 219.º da CRP, segundo o qual compete ao Ministério Público representar o Estado e defender os interesses que a lei determinar.

Não obstante o Ministério Público ser um órgão do Estado, entendemos, ao contrário do que sufragam alguns autores<sup>188</sup>, que não está aqui em causa uma representação orgânica mas sim uma representação legal, determinada pelo legislador. A lei nada esclarece quanto à natureza desta representação, mas haverá que considerar que o Ministério Público é um órgão que não faz parte da administração direta ou indireta do Estado, estando, à luz do princípio da separação funcional de poderes, associado ao poder judicial. Assim, a sua intervenção processual, em nome do Estado, neste tipo de ações surge

---

<sup>187</sup> Aprovado pela Lei n.º 47/86, de 15 de outubro.

<sup>188</sup> Vd., a título de exemplo, REGO, L. “A intervenção do Ministério Público na área cível”, *O Ministério Público, a democracia e a igualdade dos cidadãos*, 5.º congresso do Ministério Público, 2000, p. 83.

por solicitação do órgão que representa organicamente o Estado em tais processos, o qual faz parte da administração<sup>189</sup>.

A corroborar este entendimento surge a possibilidade que é dada à AT para, ser representada por mandatários especiais ou comuns<sup>190</sup>, afastando a intervenção do Ministério Público (art. 13.º do CIRE). Possibilidade que se encontra igualmente consagrada no n.º 2 do artigo 182.º do CPPT, quando prevê que o pedido de insolvência, motivado pela verificação da inexistência ou fundada insuficiência de bens penhoráveis<sup>191</sup>, pode ser apresentado pelo Ministério Público, entidade à qual se comunicará tal facto, sem prejuízo da possibilidade de apresentação do pedido por mandatário especial<sup>192</sup>. Também o n.º 1

---

<sup>189</sup> Vd., neste sentido, LEITÃO, A., “A representação do Estado pelo Ministério Público nos Tribunais Administrativos”, *JULGAR*, n.º 20, 2013, pp. 191 a 208. Esta autora refere, ainda, a este propósito que “Efetivamente, enquanto a representação orgânica decorre da própria natureza das coisas — é, por assim dizer, lógica e ontológica —, a representação legal decorre de uma opção do legislador. Por outras palavras: seria possível optar-se por não cometer ao Ministério Público a representação em juízo do Estado, mas seria impossível determinar que a pessoa coletiva deixasse de ser representada por um ou mais dos seus órgãos, pela simples razão que as pessoas coletivas são entidades imateriais que carecem sempre de um ou mais órgão(s) e do(s) seu(s) titular(es) para manifestar a sua vontade. Este é o cerne da distinção entre representação orgânica e legal. Dito isto, fácil será perceber que, na minha opinião, a tese da representação legal se apresenta como a mais correta, uma vez que também não se trata apenas de um simples patrocínio judiciário, que pressupõe uma representação voluntária” (p. 207).

<sup>190</sup> O CPREF não previa a possibilidade de substituição do Ministério Público na fase inicial de requerimento da insolvência, admitindo a sua substituição apenas após ser proferido o despacho de citação dos credores. Hoje, o 13.º CIRE prevê a possibilidade de as entidades públicas titulares de créditos se fazerem representar por mandatários especiais.

<sup>191</sup> Nos termos do disposto na al. e) do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE, é fundamento de declaração de insolvência, a insuficiência de bens penhoráveis para pagamento do crédito, verificado no processo de execução que é instaurado contra o devedor para recuperação coerciva de tal crédito.

<sup>192</sup> Dispõe o n.º 1 do artigo 182.º do CPPT que a insolvência não pode ser declarada no processo de execução fiscal — como também não pode no processo de execução comum —, já que o processo de insolvência se trata de um processo autónomo, com várias particularidades e que tem de ser instaurado no Tribunal materialmente competente para julgar tal processo. Vide o artigo 7.º do CIRE, a al. a) do n.º 1 do artigo 89.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (LOFTJ), aprovada pela Lei n.º 62/2013, de 26 de agosto, nos termos do qual compete aos juízos do comércio preparar e julgar: a) os processos de insolvência e os processos especiais de revitalização. Entendemos ser de incluir aqui os novos processos especiais para acordo de pagamento, previstos nos artigos 222.º A e ss do CIRE (este processo foi introduzido com as alterações operadas pelo Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho, não se encontrando ainda referido na LOFTJ).

do artigo 24.º do CPC<sup>193</sup> reafirma o princípio da representação do Estado pelo Ministério Público em sede cível, sem prejuízo dos casos em que a lei permita que o patrocínio seja exercido pelo mandatário judicial próprio.

Julgamos que faz todo o sentido atribuir ao Ministério Público o dever de representar a Fazenda Pública nestes processos, já que o crédito tributário é, como vimos, um crédito de natureza pública - pertence a todos os cidadãos - e este órgão tem como uma das principais funções defender o interesse público e coletivo, garantindo a legalidade democrática. No entanto, não nos repugna nem nos parece que viole os normativos constitucionais<sup>194</sup>, a possibilidade de conferir a representação do credor tributário a mandatário especial<sup>195</sup>, podendo tal revelar-se até, em alguns casos, vantajoso ou necessário. Interessa, ainda ter em consideração que ao Ministério Público poderá caber os termos do disposto na al. d) do artigo 3.º e al. d) do n.º 1 do artigo 5.º do seu Estatuto e artigo 7.º do Código do Processo de Trabalho, a função de patrocinar os trabalhadores no processo de insolvência<sup>196</sup>. Neste âmbito, poderão os magistrados do Ministério Público deparar-se com eventuais situações de conflito entre os interesses do credor tributário que representam e dos credores trabalhadores que patrocinam, decorrentes, por exemplo, de uma

---

<sup>193</sup> Aplicável subsidiariamente ao processo de insolvência, como preceitua o artigo 17.º do CIRE.

<sup>194</sup> A este propósito, entende SOUSA, J. L., *Código de Procedimento...op. cit.*, vol. III, p. 334, que a possibilidade da Fazenda Pública utilizar mandatário especial parece inconstitucional, por violar as competências do Ministério Público, matéria que se incluiu na reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República (165.º, n.º 1, al. p) CRP), dado não ter sido concedida autorização legislativa para legislar em tal matéria (al. c) do n.º 1 do artigo 51.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro).

<sup>195</sup> Como referimos, julgamos estar em causa uma representação legal e não uma representação orgânica.

<sup>196</sup> “Compete ao Ministério Público, em representação dos trabalhadores e seus familiares, no âmbito da defesa dos seus direitos de carácter social, instaurar processo de insolvência do devedor e requerer, no âmbito do mesmo, a verificação e graduação dos créditos titulados por aqueles, desde que respeitem à execução, violação ou cessação do contrato de trabalho” (Cfr. Circular n.º 5/2011 de 10/10/2011 (PGR – Procuradoria Geral da República), disponível em <http://www.ministeriopublico.pt>). Os serviços do Ministério Público nas Secções de Comércio disponibilizam inclusive um sistema de atendimento ao público para receber os pedidos de patrocínio oficioso de quaisquer trabalhadores nos processos falimentares (cfr. informação disponibilizada em <http://www.ministeriopublico.pt/pagina/o-ministerio-publico-nos-tribunais-de-comercio> [15/05/2018]).

diferente verificação e graduação destes créditos. Neste caso, deverão, como determina o n.º 1 do artigo 69.º do Estatuto do Ministério Público, solicitar à Ordem dos Advogados a indicação de um advogado para representar uma das partes. Parece-nos que, sendo o Ministério Público o representante *natural* do Estado, sendo este o seu principal escopo, deverá manter a representação do credor tributário no processo falimentar, requerendo o patrocínio oficioso para os trabalhadores<sup>197</sup>.

Questiona-se, ainda, se o Ministério Público, quando lhe é comunicada pelo órgão de execução fiscal<sup>198</sup> a 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 desse devedor. Conquanto não se preveja no CIRE qualquer obrigação de o Ministério Público requerer a insolvência, nem os seus Estatutos refiram especificamente tal dever, em nosso entender está em causa um poder-dever<sup>199</sup>. Cabendo-lhe a representação da AT e zelar pelo interesse público (vd. artigo 1.º do Estatuto do Ministério Público), deverá requerer a insolvência do devedor que não possua património suficiente para garantir o pagamento das suas obrigações vencidas, nomeadamente as de natureza tributária, evidenciando, assim, encontrar-se, como prevê o artigo 3.º do CIRE, em situação de insolvência. Obviamente não poderemos cair no erro de instrumentalizar o Ministério Público ao serviço destas entidades ou de afetar a independência jurisdicional e funcional deste órgão do poder judicial relativamente ao poder executivo. Contudo, nas circunstâncias expostas, este órgão de administração da justiça deverá, na prossecução dos interesses das

---

<sup>197</sup> Vd., neste sentido, OLIVENÇA, J., “A intervenção do Ministério Público no processo de insolvência: instauração da ação e reclamação de créditos”, *Processo de insolvência e ações conexas (E-book CEJ)*, dezembro de 2014, p. 556, disponível [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/trabalho/funcoes\\_do\\_ministerio\\_publico\\_na\\_jurisdicao\\_laboral\\_patrocinio\\_dos\\_trabalhadores\\_noutras\\_jurisdicoes\\_fev\\_2015.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/trabalho/funcoes_do_ministerio_publico_na_jurisdicao_laboral_patrocinio_dos_trabalhadores_noutras_jurisdicoes_fev_2015.pdf) [07/04/2017].

<sup>198</sup> Nos termos do artigo 149.º do CPPT, considera-se órgão de execução fiscal “(...) o serviço da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente”, sendo, segundo o n.º 1 do artigo 150.º CPPT, competente para a execução fiscal a AT.

<sup>199</sup> Em sentido contrário, SOUSA, J. L., *Código de Procedimento...op. cit.*, vol. III, p. 334.

entidades públicas que representa, requerer que seja declarada a insolvência dos devedores em causa.

Mais, julgamos que, apesar da referência expressa, no artigo 20.º do CIRE, à legitimidade do Ministério Público como requerente da insolvência, este não pode requerer a declaração de insolvência de uma pessoa singular ou coletiva de forma autónoma<sup>200</sup>, ou seja, sem agir em representação dos interesses de um credor público<sup>201</sup> ou de outra pessoa cuja representação lhe caiba. Apesar de ser sua função representar o Estado e defender os interesses vários que lhe estão confiados, entendemos que tal atuação extravasaria as funções que lhe são outorgadas neste tipo de processos<sup>202</sup>. Parece-nos que é este o entendimento que decorre do disposto no mencionado dispositivo legal, quando refere que o Ministério Público tem legitimidade para requerer a insolvência “em representação das entidades cujos interesses lhe estão confiados”, ou seja, quando atua em nome e por

---

<sup>200</sup> Não acompanhamos, assim, o entendimento propugnado por SERRA, C., *Lições de Direito da Insolvência*, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 119 e 220, quando entende que a referência ao Ministério Público, no referido artigo 20.º do CIRE, lhe confere um “poder de ação próprio, orientado para a defesa de interesses públicos de tipo diverso, associados, designadamente, aos valores do crédito e da economia”.

<sup>201</sup> Neste sentido, ALEXANDRE, I., “O Processo de Insolvência: Pressupostos processuais, tramitação, medidas cautelares e impugnação da sentença”, *Themis*, Edição Especial – Novo Direito da Insolvência, Setembro de 2005, p.55 e OLIVENÇA, “A intervenção do Ministério Público no processo de insolvência: instauração da ação e reclamação de créditos”, *Processo de insolvência e ações conexas (E-book CEJ)*, dezembro de 2014, p. 556, disponível [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/trabalho/funcoes\\_do\\_ministerio\\_publico\\_na\\_jurisdicao\\_laboral\\_patrocinio\\_dos\\_trabalhadores\\_noutras\\_jurisdicoes\\_fev\\_2015.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/trabalho/funcoes_do_ministerio_publico_na_jurisdicao_laboral_patrocinio_dos_trabalhadores_noutras_jurisdicoes_fev_2015.pdf) [07/04/2017], p. 518, que refere: “A redacção do preceito legal afasta, de forma inequívoca, a legitimidade oficiosa do Ministério Público para instaurar as acções de insolvência, ao determinar expressamente que a sua intervenção é assegurada apenas em representação das entidades cujos interesses lhes estão cometidos por Lei”.

<sup>202</sup> Vd. neste sentido Acórdão do STJ de 04/02/2003, processo n.º 02A3490 (relator: Ribeiro Coelho): “Uma vez que se está, portanto, no plano da distribuição de competência entre os diversos órgãos do Estado, pode dizer-se que a “representação” deste pelo Ministério Público tem lugar no momento em que se age em tribunal, mas não cobre, no que toca à propositura de uma acção, a decisão respectiva. Isto é, o Ministério Público representa o Estado quando este vai a tribunal propor uma acção para defesa dos seus direitos, mas sem que lhe caiba tomar a iniciativa nesse sentido”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). No seguimento desta decisão judicial, foi emitida a já citada Circular n.º 16/04 de 06/12/2004 (PGR – Procuradoria Geral da República), disponível em <http://www.ministeriopublico.pt>, segundo a qual os magistrados do Ministério Público não devem instaurar quaisquer acções sem que uma pretensão concreta nesse sentido lhes seja previamente formulada pelo departamento competente da Administração.

conta de outras entidades que deve representar no exercício das suas funções e não de forma autónoma<sup>203</sup>.

No que diz respeito ao Direito espanhol, a LC determina, na parte final do n.º 6 do artigo 184.º, que a representação das *Administraciones públicas* no *proceso concursal* está definida em lei processual específica.

Nesse sentido, nos termos do disposto no artigo 551.º da LOPJ e no artigo 103.º da Ley 31/1990, de 27 de dezembro<sup>204</sup>, a gestão dos créditos fiscais está entregue à AEAT<sup>205</sup>, a qual dispõe, como determina o n.º 8 desta norma, de um serviço jurídico próprio, composto por *Abogados del Estado*, integrados no *Servicio Jurídico del Estado*<sup>206</sup>, que atuam sobre a alçada da *Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado*.

Nos termos do disposto no artigo 3.º da *Instrucción Conjunta* de 14 de Outubro de 2004 do Diretor Geral da AEAT e do *Abogado General del Estado-Director del Servicio Juridico del Estado*, o *Director del Servicio Juridico del Estado* deve solicitar autorização ao *Director del Departamento de Recaudación* para requerer a declaração de *concurso* de determinado devedor. Obtida autorização para o efeito, poderá avançar com tal pedido, sendo a AEAT posteriormente representada em tal processo *concursal* pelos *Abogados del Estado* que fazem parte da AEAT.

A *instrucción* 10/2004, de 27 de dezembro<sup>207</sup>, da *Dirección General de la Agencia Tributaria*, estabelece as regras de coordenação entre os órgãos desta entidade nos *procesos concursales*, mencionando, no artigo 3.º, parágrafo 4.º, quais as informações/documentos que devem acompanhar a informação do

---

<sup>203</sup> No CIRE, o artigo 20º deixou de se aludir à “representação de interesses” constante no n.º 2 do artigo 8.º do CPEREF, optando-se pela expressão, em nossa opinião mais acertada, “em representação das entidades cujos interesses lhe estão legalmente confiados”.

<sup>204</sup> Ley 31/1990, de 27 de dezembro, de *Presupuestos Generales del Estado para 1991*.

<sup>205</sup> Que se dedica à gestão e controlo do sistema tributário estatal e aduaneiro (artigo 103.º da Ley 31/1990, de 27 de dezembro, de *Presupuestos Generales del Estado para 1991*).

<sup>206</sup> Regulado pelo *Real Decreto* 997/2003, de 25 de julho, que define, no seu artigo 1.º, o *Servicio Jurídico del Estado* como “el conjunto de órganos administrativos que desarrollan la función de asistencia jurídica, consistente en el asesoramiento y la representación y defensa en juicio, del Estado, sus organismos autónomos, los órganos constitucionales (...)”.

<sup>207</sup> Alterada pela *Instrucción* 3/2009, de 17 de abril.

*Director del Servicio Jurídico del Estado* ao *Director del Departamento de Recaudación*, o qual decidirá sobre a pertinência do pedido de declaração de *concurso*. Por sua vez, a *instrucción 2/2005*, de 03 de outubro, do *Departamento de Recaudación* da AEAT determina que documentação deve ser remetida em relação a determinadas decisões adotadas nos *convenios* e acordos singulares celebrados nos termos da LC<sup>208</sup>.

Importa, ainda, referir que, quanto à representação das Comunidades Autónomas e *entidades locales* de Espanha nos processos falimentares, determinam os artigos 551, n.º 3, da LOPJ que estas poderão ser representadas por *Letrados* dos seus serviços jurídicos ou por advogado designado para tais funções. Isto sem prejuízo de estas comunidades poderem ser, também, representadas pelos *abogados del Estado*, nos termos definidos pelo artigo 1.º, n.º 3 da *Ley de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas*<sup>209</sup>.

Ao contrário do que sucede no Direito português, o *Ministerio Fiscal* não tem legitimidade para requerer a declaração de *concurso*, nem mesmo enquanto representante de credores públicos. Apesar de o *Ministerio Fiscal* exercer, nos termos do disposto no artigo 124.º da CE, funções semelhantes àquelas que cabem ao Ministério Público no Direito português, já que a sua missão é, também, promover a legalidade e defender os interesses públicos<sup>210</sup>, dispõe o n.º 1 do artigo 3.º da LC, que a declaração de *concurso* só pode ser solicitada pelo próprio devedor ou pelos seus credores, excluindo a possibilidade de tal pedido ser apresentado por este órgão. Aliás, se atentarmos nas funções elencadas no artigo 3.º do *Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal*<sup>211</sup>, não encontramos, ao contrário do que sucede no Estatuto do Ministério Público português, qualquer referência ao *concurso de*

---

<sup>208</sup> A propósito, vd. VALERO LOZANO, N., *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, Ed. La Ley, Madrid, 2007, pp. 328 e 329.

<sup>209</sup> *Ley 52/1997*, de 27 de novembro.

<sup>210</sup> Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 124.º da CE, “El Ministerio Fiscal, sin perjuicio de las funciones encomendadas a otros órganos, tiene por misión promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los Tribunales y procurar ante éstos la satisfacción del interés social”.

<sup>211</sup> Aprovado pela *Ley 50/1981*, de 30 de dezembro, posteriormente modificada pela *Ley 24/2007*, de 7 de outubro.

*acreedores* ou ao papel deste órgão como representante dos credores públicos neste tipo de processos.

Na verdade, vigora aqui o princípio do dispositivo, já que nem o Juiz detém, oficiosamente ou a requerimento do *Ministerio Fiscal*, o poder de declarar oficiosamente o *concurso*, por verificar, no âmbito das funções que desempenha, que o devedor se situa em situação de insolvência, estando a abertura do *concurso de acreedores* sempre dependente da iniciativa do próprio devedor ou dos seus credores, únicos com legitimidade para tal<sup>212</sup>.

Dispõe o artigo 4.º da *LC* que o *Ministerio Fiscal* deve – quando, no exercício das suas funções em crimes contra o património e contra ao ordenamento socio-económico, constate uma situação de insolvência e a existência de vários credores – transmitir ao Juiz responsável pelo processo-crime a verificação de tais factos, para que este os comunique ao Juiz *mercantil*, com competência para declarar a insolvência desse devedor. Deverá, também, requerer a comunicação de tais factos aos credores, cuja identidade resulte das diligências penais em curso, para que estes possam requerer a declaração do *concurso*.

Conforme se explica no ponto IV da *Exposición de Motivos* e determina o n.º 1 do artigo 184.º da *LC*, a intervenção do *Ministerio Fiscal* no *proceso concursal* cinge-se à participação no incidente da qualificação do *concurso* (secção sexta do referido código)<sup>213</sup>, quando o mesmo seja aberto<sup>214</sup>, e para se pronunciar sobre questões específicas (como sucede quanto a questões relacionadas com a

---

<sup>212</sup> Exceciona-se apenas o caso dos procedimentos anteriores à entrada em vigor da *LC*. Nestas situações, se se verificar o incumprimento do *convenio*, a decisão que declare tal incumprimento implicará a abertura oficiosa do *concurso*, a fim de se tramitar a fase de liquidação (*Disposición transitória Primeira*, n.º 2 da *LC*).

<sup>213</sup> Nos termos do disposto no artigo 163.º da *LC*, o *concurso* poderá ser qualificado como *fortuito* ou *culpable*, determinando-se nos artigos 164.º e 165.º as situações em que o *concurso* deve ser qualificado como culposo. De acordo com o disposto no artigo 167.º deste diploma, a aplicação da *sección sexta*, relativa à qualificação do *concurso*, apenas terá lugar quando o processo seguir para liquidação ou quando o perdão de dívidas, no *convenio concursal*, seja superior a 1/3 do valor global dos créditos ou quando o período de carência seja superior a 3 anos.

<sup>214</sup> De acordo com o disposto no artigo 169.º da *LC*, o *Ministerio Fiscal* poderá pronunciar-se, no prazo de 10 dias, sobre o parecer emitido pela *Administración Concursal* sobre a qualificação do *concurso*



competência territorial do tribunal, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 12.º da LC). Assim, poderão verificar-se casos em que este órgão não chega sequer a ter qualquer intervenção nestes processos<sup>215</sup>.

## 2.2 A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA ENQUANTO REQUERENTE DA INSOLVÊNCIA E DO CONCURSO

O processo de insolvência inicia-se com o pedido de declaração de insolvência, consagrando a Lei portuguesa, no artigo 18.º do CIRE, o dever de apresentação<sup>216</sup> nos 30 dias seguintes<sup>217</sup> à data do conhecimento da situação de insolvência<sup>218</sup>. Presume-se, de forma absoluta, nos termos do n.º 3 da referida disposição legal, o conhecimento desta situação quando o devedor seja titular de empresa<sup>219</sup> e tenham decorridos três meses sobre o incumprimento

---

<sup>215</sup> Como refere GARCIA ARRUFAT, E., *Cuestiones procesales en el Derecho Concursal (Leyes 22-2003 y 8-2003)*, 2010, p. 96, disponível em <https://porticolegal.economista.es/articulos/448.pdf> [06/03/2018] o *Ministerio Fiscal* é uma parte “contingente o facultativa” do *proceso concursal*, uma vez que não estará presente em todos os processos desta natureza. De facto, as funções e a participação do *Ministerio Fiscal* foram consideravelmente reduzidas e limitadas no *concurso de acreedores*. A propósito da evolução do papel e funções do *Ministerio Fiscal* no *proceso concursal*, vd. PULGAR EZQUERRA, J., *El concurso de acreedores. La declaración*, La Ley, Madrid, 2009, pp. 406 e ss..

<sup>216</sup> O incumprimento deste dever pode ter várias consequências negativas. Entre outras, nos termos da al. a) do n.º 3 do artigo 186.º do CIRE, a insolvência presume-se culposa.

<sup>217</sup> A Lei n.º 16/2012, de 20 de abril reduziu este prazo dos 60 para 30 dias. Tal alteração visa, como se refere na exposição de motivos da Proposta 39/XII que antecedeu a referida alteração legislativa, p. 5, “compelir os agentes económicos a efectuarem uma gestão empresarial prudente”, intensificando-se “os mecanismos de responsabilização do devedor bem como dos seus administradores de direito ou de facto, sempre que aquele seja uma pessoa colectiva, sancionando-se com regras rígidas de responsabilidade civil todos os devedores que, por culpa sua, criem situações de insolvência ou que não se apresentem atempadamente à insolvência”.

<sup>218</sup> De referir que a Lei n.º 4-A/2020, de 06 de abril, que alterou o artigo 7.º a Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, que aprova “medidas excepcionais e temporárias de resposta à situação epidemiológica provocada pelo coronavírus SARS-CoV-2 e da doença COVID-19”, decretou a suspensão do prazo de apresentação à insolvência.

<sup>219</sup> O conceito de “titular de empresa” tem vindo a ser discutido na doutrina e na jurisprudência. Há quem defenda que titular de empresa é o próprio sócio, isto porque se deve equiparar empresa e pessoa coletiva, sociedade (Neste sentido acórdão do TRG de 30/04/2009, processo n.º 2598/08.6TBGMR-G.G1 (Relatora: Raquel Rego), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)). Por outro lado, há quem defenda que não se pode entender por “titular de empresa” o sócio da sociedade e nem sequer o seu administrador ou o órgão que a representa, pois o conceito de empresa, constante no artigo 5.º do CIRE, abrange qualquer unidade

generalizado de obrigações de natureza tributária, contribuições<sup>220</sup> e quotizações<sup>221</sup> à Segurança Social, obrigações relativas a contratos de trabalho ou respeitantes a rendas de qualquer tipo de locação ou

---

produtiva, esteja ou não assente em pessoa coletiva, pelo que não pode aquele que ocupa a posição de sócio preencher, por si só, o conceito de «titular de empresa» (arestos do TRP de 29/06/2010 e de 25/10/2011, processo n.º 9085/09.3TBVNG-C.P1 (Relatora: Vieira e Cunha) e processo n.º 5933/10.3TBVNG-A.P1 (Relatora: Márcia Portela), respetivamente e acórdão do TRC de 13/09/2016, processo n.º 741/16.0T8LRA.C1 (Relator: Fernando Monteiro). Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)). O entendimento de que titular de empresa é a própria sociedade comercial, apesar de ser a teoria mais razoável (vd., neste sentido, acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 19/02/2013, processo n.º 4093/11.7TBGMR-C.G1 (Relatora: Rosa Tching) também disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), nunca poderá, à luz do CIRE, vigorar, uma vez que se faz referência ao “titular de empresa” na parte referente à insolvência de pessoas singulares. Como se refere no supra citado acórdão do TRP de 29/06/2010, “Os devedores pessoas singulares que podem ser declarados insolventes podem, também, na economia do Código, ser, ou não ser, titulares de empresas — art.º 18.º nos 2 e 3 — tal como o CIRE engloba “não empresários” e “titulares de pequenas empresas” na insolvência das pessoas singulares”. A este propósito refere MARTINS, L. M., *Recuperação de Pessoas Singulares*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2013, p. 42, que “(...) a obrigatoriedade e alcance deste dever parece-nos que abrange somente as pessoas singulares titulares de uma empresa à data da declaração de insolvência (comerciantes), e não a pessoa singular “comum”, nem aquela que tem ou teve a qualidade de sócio de uma sociedade, pois a qualidade de sócio é bem diferente do exercício da actividade comercial”. CORREIA, M. J. A. P., *Direito Comercial*, 14.º ed., Ediforum, Lisboa, 2018, pp. 43 e ss refere que o termo “empresa” não é usado sempre no mesmo sentido no mercantil, sendo que podemos encontrar quatro aceções distintas: empresa como sujeito ou agente jurídico, como atividade, como objeto ou como conjunto ativo de elementos.

Parece-nos que deverá ser entendido como titular de empresa aquele que “gere” e assume funções de representação e administração numa empresa, pois o que a lei parece pretender é estabelecer um regime mais apertado para aqueles que tinham uma relação privilegiada com a empresa e, assim, conhecimento da situação de insolvência e que de algum modo contribuíram, com os seus atos de decisão, para a mesma e, em particular, aquelas situações em que gerente e sociedade se confundem. Ora, um mero sócio, que não exerça funções de gerência/administração, pode nem sequer conhecer a situação de insolvência da empresa, basta pensar nos pequenos acionistas das grandes sociedades anónimas que não interferem e, muitas vezes, nem acompanham a evolução da empresa na qual possuem ações, desconhecendo, em pormenor, qual a sua situação financeira.

<sup>220</sup> Nas palavras de VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018, pp. 226 e 227, “as contribuições para a segurança social suportadas pelos trabalhadores representam prestações pecuniárias e coactivas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos sujeitos passivos”.

<sup>221</sup> Nos termos do artigo 42.º do CCSS, o empregador é responsável pelo pagamento das quotizações dos trabalhadores ao seu serviço. Dispõe o artigo 11.º deste diploma que “As contribuições e quotizações destinam-se ao financiamento do sistema previdencial que tem por base uma relação sinalagmática direta entre a obrigação legal de contribuir e o direito às prestações”.

prestações por compra do local em que devedor tenha a sua sede, residência ou onde exerça a sua atividade. Estão vinculados a esta obrigação todos os devedores<sup>222</sup> que se encontrem, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do CIRE, impossibilitados de cumprir as suas obrigações vencidas, com exceção das pessoas singulares que, à data da verificação da situação de insolvência, não sejam titulares de uma empresa (n.º 2 da referida disposição legal). O incumprimento deste dever acarreta várias consequências para o devedor, por exemplo implica a presunção, nos termos do disposto na al. a) do n.º 3 do artigo 186.º do CIRE, de existência de culpa grave dos gerentes ou administradores para efeitos de qualificação da insolvência como culposa<sup>223</sup>, podendo, ainda, no caso de pessoas singulares, relevar para efeitos de indeferimento liminar do pedido de exoneração do passivo restante<sup>224</sup>.

No regime jurídico espanhol, também a *LC* prevê, no artigo 5.º, este dever de solicitar a declaração de *concurso*, consagrando, no entanto, o prazo de dois meses contados da data do conhecimento da situação de insolvência para o efeito<sup>225</sup>. Presume-se igualmente, de forma ilidível, este conhecimento quando se verifique “el incumplimiento generalizado de obligaciones de alguna de las clases

---

<sup>222</sup> Que, nos termos do artigo 2.º do CIRE, possam ser objeto do processo de insolvência.

<sup>223</sup> *Vd.* 186.º, n.º 1 do CIRE.

<sup>224</sup> O incumprimento do dever de apresentação à insolvência, se estiverem verificados os restantes pressupostos constantes da al. d) do n.º 1 do artigo 238.º do CIRE (“(...) com prejuízo em qualquer dos casos para os credores, e sabendo, ou não podendo ignorar sem culpa grave, não existir qualquer perspectiva séria de melhoria da sua situação económica”), implica o indeferimento liminar do pedido de exoneração do passivo restante. Como se decidiu no acórdão do STJ de 19/06/2012, processo n.º 1239/11.9TBBRG-E.G1.S1 (relator: Hélder Roque), “A apresentação tardia do insolvente-requerente da exoneração do passivo restante não constitui presunção de prejuízo para os credores, pelo facto de, entretanto, se terem acumulado juros de mora, competindo antes aos credores do insolvente e ao administrador da insolvência o ónus da prova de um efectivo prejuízo, que, seguramente, se não presume”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>225</sup> De salientar que o *Real Decreto-Ley* 16/2020, de 28 de abril, de *medidas procesales y organizativas* para fazer face ao COVID-19 determinou que o dever de solicitar a declaração de *concurso* fica suspenso até ao dia 31/12/2020 (artigo 11.º), com o intuito de, como se refere no ponto II da *Exposición de Motivos*, “(...) que se permita a las empresas ganar tiempo para poder reestructurar su deuda, conseguir liquidez y compensar pérdidas, ya sea por la recuperación de su actividad ordinaria o por el acceso al crédito o a las ayudas públicas”.

siguientes: las de pago de obligaciones tributarias exigibles durante los tres meses anteriores a la solicitud de concurso; las de pago de cuotas de la Seguridad Social, y demás conceptos de recaudación conjunta durante el mismo período; las de pago de salarios e indemnizaciones y demás retribuciones derivadas de las relaciones de trabajo correspondientes a las tres últimas mensualidades” (parágrafo 4.º do n.º 4 do artigo 2.º da LC). Como já expusemos, o *concurso* declarado por iniciativa do devedor será considerado, conforme determina o artigo 22.º da LC, *concurso voluntario*, permitindo que o devedor mantenha os poderes de administração e disposição do património, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 40.º da LC<sup>226</sup>. Tal não sucederá se a insolvência for declarada na sequência de pedido formulado por credor (*concurso necesario*, conforme determina o artigo 22.º da LC), caso em que ficarão suspensos os poderes de administração e disposição de bens do devedor, os quais passarão para a administração concursal (40.º, n.º 2 da LC). O incumprimento deste dever poderá, igualmente, implicar a presunção *iuris tantum* de dolo ou culpa grave na criação ou agravamento da situação de insolvência, para efeitos de qualificação do *concurso* (artigo 165.º, n.º 1 da LC).

Este dever e a previsão de consequências para o seu incumprimento tem como principal escopo incentivar<sup>227</sup> os devedores a requererem a sua insolvência logo que verificarem encontrar-se incapazes de cumprir as suas obrigações vencidas, evitando que, com

---

<sup>226</sup> Poderes que podem ser limitados nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 40.º da LC.

<sup>227</sup> Isto porque, como refere CORDÓN MORENO, F., *El proceso concursal*, 3.ª ed., Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013, pp. 40 e 41, tendo em conta a estrutura do processo falimentar, é difícil configurar os interesses do devedor na declaração de *concurso*, já que o verdadeiro interesse deste processo é satisfação dos credores. O devedor poderá ter um interesse indireto (já que a declaração de *concurso* implica a suspensão dos processos de execução e possibilita que a empresa se mantenha ainda atividade, por exemplo, através da aprovação de um *convenio*). No entanto, como refere este autor “El interés que el deudor pueda tener el concurso, o el interés que la sociedad en general pueda tener en un proceso concursal eficiente, es algo distinto al interés objetivo que el concurso cumple: la satisfacción de los acreedores comprometida por una situación de insolvencia patrimonial” (p. 41). Assim, entende-se que seja necessário prever consequências negativas para o devedor que não cumpra tal dever, “forçando-o” a agir logo que verifique a situação de insolvência.

o decurso do tempo, a sua situação patrimonial se deteriore e, assim, se prejudique os interesses dos credores<sup>228/229</sup>.

De salientar, ainda, que o devedor poderá também apresentar-se à insolvência quando a mesma for iminente. A Lei portuguesa não esclarece o que significa estar em situação de insolvência iminente, mas, apoiando-nos no conceito que nos é dado pelos restantes ordenamentos jurídicos<sup>230</sup>, nomeadamente, no n.º 3 do artigo 2.º da LC, e no entendimento propugnado pela doutrina, podemos concluir que o insolvente está numa situação de insolvência iminente quando antevê que, num futuro próximo, ficará impossibilitado de cumprir as obrigações que se vencerem<sup>231</sup>. A doutrina portuguesa tem vindo a entender que, também nestes casos, o devedor tem obrigação de se apresentar à insolvência, já que o n.º 4 do artigo 3.º do CIRE faz equiparar, sem mais, a situação de insolvência iminente à situação de insolvência atual<sup>232</sup>. Porém, não definido o legislador o conceito de *insolvência iminente*, difícil se torna aferir se houve incumprimento do dever de apresentação nestes casos. Contrariamente, a doutrina espanhola defende que, nestas situações, tal obrigação não existe, estando apenas em causa uma faculdade que é atribuída ao devedor de

---

<sup>228</sup> Neste sentido SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J. S., no comentário que faz ao artigo 5.º, in *Comentarios a la legislación concursal*, (dir. SÁNCHEZ CALERO, J. e GUILARTE GUTIÉRREZ, V.), tomo I, 1.ª ed., Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 196.

<sup>229</sup> Como refere PULGAR EZQUERRA, J., *El concurso de acreedores...op. cit.*, p. 455, “La solicitud por el deudor de su concurso (concurso voluntario) constituye un deber en supuestos de insolvencia actual y una facultad en supuestos de insolvencia inminente (2.3 LC)”.

<sup>230</sup> Consonante com o disposto no § 18 (2), da *InsO* alemã: “O devedor será considerado em situação de iminente incapacidade de pagamentos quando previsivelmente não irá estar na posição de cumprir no momento do vencimento as obrigações de pagamento existentes”.

<sup>231</sup> Neste sentido, PULGAR EZQUIERRA, J., “El presupuesto objetivo del concurso de acreedores”, *El concurso de acreedores*, La Ley, Madrid, 2012, pp. 164 a 166. Refere, ainda, LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da Insolvência*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, p. 84 que a equiparação da situação de insolvência atual à situação de insolvência iminente permite “ao devedor apresentar-se à insolvência antes desse vencimento sempre que um juízo de prognose permita fazer supor que nessa altura se verificará uma impossibilidade de cumprimento. Naturalmente que o período relevante para efeitos de verificação dessa prognose não poderá ser formulado em abstracto, dependendo do momento em que se verifique o futuro vencimento das obrigações”.

<sup>232</sup> FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência...op. cit.*, p. 86, nota 5. Cfr., ainda, acórdão do TRG de 10/11/2016, processo n.º 815/16.8T8GMR.G1 (relator: António Figueiredo de Almeida), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

forma exclusiva, já que não podem os credores requerer a declaração de insolvência do devedor que se encontre em situação de insolvência meramente iminente<sup>233</sup>.

A insolvência pode, ainda, ser declarada a requerimento de um terceiro que cumpra os requisitos previstos na lei. Nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE, a insolvência pode ser requerida “(...) por qualquer credor, ainda que condicional e qualquer que seja a natureza do seu crédito, ou ainda pelo Ministério Público, em representação das entidades cujo interesse lhe estão legalmente confiados (...)”, que fundamentará o seu pedido na verificação de factos consubstanciadores da situação de insolvência<sup>234</sup> e os quais se encontram taxativamente elencados nesse mesmo artigo 20.º do CIRE.

Ou seja, também a AT tem legitimidade para, enquanto credora, requerer a insolvência dos seus devedores, mesmo quando o crédito tenha sido reclamado ou impugnado por parte do devedor<sup>235</sup>, podendo

---

<sup>233</sup> SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J., no comentário que faz ao artigo 2.º, *in Comentarios a la legislación concursal*, (dir. SÁNCHEZ CALERO, J. e GUILARTE GUTIÉRREZ, V.), tomo I, 1.ª ed., Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 111 e 112, refere que esta impossibilidade impede que os credores, utilizando a mera iminência de insolvência, “ameacem” o devedor com o pedido de abertura do *concurso* para obterem uma satisfação mais rápida e total dos seus créditos ou, dessa forma, perturbem a possibilidade de recuperação e saneamento do devedor.

<sup>234</sup> Os *factos-índices ou presuntivos da insolvência* - como lhes chamam FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência...op. cit.*, p. 197, nota 3 - são circunstâncias cuja verificação evidencia uma possível situação de insolvência (3.º, n.º 1 do CIRE). Como se refere, no acórdão do TRG de 21-04-2016, processo n.º 7110/15.8T8VNF-A.G1 (Relator: Isabel Silva), “A lei estabelece assim uma presunção *iuris tantum* (art. 30º n.º 3, 4 e 5 do CIRE) de que a verificação dos factos índice elencados nas diversas alíneas do n.º 1 do art. 20º do CIRE, acarretam a impossibilidade de cumprimento. Por isso, o credor tem de provar o facto-índice, competindo depois ao devedor Requerido a prova de que o facto não se verifica ou que, não obstante ele, ainda tem condições para cumprir as suas obrigações”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>235</sup> Decidiu o STJ, por acórdão de 29/03/2012, processo n.º 1024/10.5TYVNG.P1.S1 (relator: Fernandes do Vale) que “I - O titular de crédito litigioso encontra-se legitimado, ao abrigo do preceituado no art. 20.º, n.º 1, do CIRE, para requerer a declaração de insolvência do respectivo devedor. II - Trata-se, *in casu*, de legitimidade processual ou *ad causam*, não contendente com o mérito da causa a que diz respeito a existência ou inexistência do controvertido crédito”, ou seja, terá também legitimidade para requerer a insolvência o credor cujo crédito esteja, ainda, sob discussão. Nesse mesmo sentido, *vd.* acórdão do mesmo Tribunal proferido em 17/11/2015, processo n.º 910/13.5TBVVD-G.G1.S1 (relator: Fonseca Ramos). Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

alegar, entre outros factos, o incumprimento generalizado de obrigações tributárias<sup>236</sup> há mais de seis meses (artigo 20.º, n.º 1, al. g) do CIRE)<sup>237</sup> ou, até, a verificação da insuficiência de bens penhoráveis para pagamento do crédito do exequente no decurso do processo de execução fiscal movido contra o devedor (artigo 20.º, n.º 1, al. e do CIRE).

Segundo a Lei espanhola, também a AEAT poderá, enquanto credora, requerer a declaração do *concurso (necesario)* dos seus devedores caso se mostrem preenchidos os pressupostos subjetivo e objetivo, constantes dos artigos 1.º e 2.º da LC, respetivamente<sup>238</sup>. O n.º 1 do artigo 3.º da LC legitima qualquer credor a requerer a insolvência do devedor. Nos termos do disposto no artigo 7.º da LC, o requerente deverá fundamentar a existência do seu crédito, bem como

---

Entendemos que o mesmo se dirá quanto ao crédito que já se encontre prescrito. Ao contrário do que sucede com a caducidade, a prescrição não extingue o direito, antes permite que o obrigado se oponha, com tal fundamento, à satisfação do mesmo (artigo 304.º, n.º 1 do CC). Como explica SERRA, C., *Lições de Direito da Insolvência*, Almedina, Coimbra, 2019, pp. 116 e 117, é necessário distinguir aqui a “legitimidade formal” (pressuposto processual geral da ação) e a “legitimidade material” (condição da ação). O que está em causa no artigo 20.º do CIRE é a “legitimidade processual” (credor não tem de provar a qualidade que alega, mas tão-só justificar o crédito, mencionando a origem, natureza e montante).

<sup>236</sup> Na redação menos feliz desta norma consta “incumprimento generalizado (...) de dívidas”.

<sup>237</sup> Fundamento que, atualmente, poderá ser facilmente utilizado por qualquer credor já que, com a publicação das listas públicas de devedores à Administração Fiscal (em cumprimento dos n.ºs 5 e 6 do artigo 64.º da LGT, com a redação, dada pelo artigo 57.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro), se tornou simples o acesso a estas informações (vide <http://www.e-financas.gov.pt/de/pubdiv/de-devedores.html>).

Encontramos igual publicação no Direito espanhol ao abrigo do disposto no artigo 95.º bis da LGT (introduzido pela Ley 34/2015, de 21 de setembro), que prevê a publicação eletrónica das informações relativas ao incumprimento de obrigações perante a AEAT (vide [https://www.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/AEAT\\_Sede/NoIx/Listado\\_deudores\\_Ar\\_195bisLGT.pdf](https://www.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT_Sede/NoIx/Listado_deudores_Ar_195bisLGT.pdf)). A Orden HAP/2216/2015, de 23 de outubro da AEAT determina de que forma serão publicadas as referidas listas. Esta publicação surge na defesa do dever geral de contribuir e no combate à fraude e à evasão fiscal, procurando-se adotar uma medida que gere uma reprovação social em relação aos devedores que surgem em tal lista (ver *Exposición de Motivos* da referida Ley 34/2015).

<sup>238</sup> De acordo com o disposto no artigo 15.º da LC, a insolvência será declarada sem audição do devedor “cuando la solicitud hubiera sido presentada por un acreedor y se fundara en un embargo o en una investigación de patrimonio infructuosos o que hubiera dado lugar a una declaración administrativa o judicial de insolvencia”. Se discordar de tal decisão e/ou entender que os pressupostos objetivos do *concurso* não se encontram verificados, o devedor poderá interpor recurso dessa decisão, nos termos do disposto no artigo 20.º da LC.

a verificação dos pressupostos que sustentam a situação de insolvência<sup>239</sup>. À semelhança do que sucede no CIRE, o incumprimento generalizado das obrigações tributárias indicia a situação de insolvência, apesar de a *LC* exigir apenas o incumprimento verificado nos três meses anteriores ao pedido de declaração de insolvência (parágrafo 4 do n.º 4 do artigo 1.º da *LC*)<sup>240</sup>. Também a verificação da insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida, no âmbito de um processo de execução, é um indício de situação de insolvência do devedor, nos termos do disposto na parte inicial do n.º 4 do artigo 2.º da *LC*. Todos os factos previstas neste artigo 2.º *LC* estão, tal como sucede com a lei portuguesa, elencados de forma taxativa, limitando-se, assim, as causas de declaração de insolvência requerida por terceiros<sup>241</sup>.

---

<sup>239</sup> Não só para permitir que o devedor exerça devidamente o seu direito ao contraditório mas até para evitar que a declaração do *concurso* seja requerida apenas como meio de pressão para forçar o pagamento do crédito, contra a desistência do pedido de insolvência.

<sup>240</sup> SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J., no comentário ao artigo 2.º, *Comentarios a la...op. cit.*, p. 135, questiona se podemos incluir, como preenchendo este pressuposto, o incumprimento das obrigações cuja liquidação é efetuada pelo próprio sujeito passivo (autoliquidação), quando este não cumpre essa obrigação não seja cumprida no prazo previsto para o efeito, pois não chega a existir uma obrigação líquida exigível. Conclui que, também quando se verifica este incumprimento (falta de liquidação do imposto por parte do sujeito passivo), se deve considerar a situação enquadrada na hipótese do artigo 2.º, n.º 4, 4.ª parágrafo da *LC*, pois de outra forma impedir-se-ia o pedido de declaração de *concurso* destes devedores, conferindo-lhes uma vantagem em relação àqueles que liquidam os impostos, apesar de, também, não os pagarem. Compreendemos a argumentação do autor, contudo, colocámos algumas reservas nesta interpretação, já que, como requisito para a declaração do *concurso*, está em causa o incumprimento da obrigação de pagamento do imposto. Ora, da autoliquidação, pode nem resultar imposto a pagar (em alguns casos, até pode existir o direito a um reembolso), pelo que não nos parece que o simples facto de não se cumprir a obrigação de liquidar o imposto (obrigação de natureza acessória) seja suficiente para preencher este pressuposto. Nestes casos, deve a *AEAT* liquidar oficiosamente o imposto, podendo requerer a declaração do *concurso* se se verificar um posterior incumprimento reiterado das obrigações tributárias de pagamento do sujeito passivo.

<sup>241</sup> ORELLANA CANO, N., *Comentarios a la legislación concursal*, (dir. SÁNCHEZ CALERO, J. e GUILARTE GUTIÉRREZ, V.), tomo I, 1.ª ed., Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004, tomo I, p. 91 refere, a este propósito, que “A diferencia del concurso voluntario en el que rige un sistema de *numerus apertus* o no taxatividad, en el caso de concurso necesario, estos hechos reveladores de la insolvencia constituyen un sistema de *numerus clausus* o taxativo, por lo que no resultan admisibles otras causas posibles, como podría ser la existencia de un solo acreedor muy calificado con un crédito de muy elevado importe”.



Em consonância, determina o artigo 8.º da *Ley General Presupuestaria*<sup>242</sup> que “La Hacienda Pública estatal podrá ejercitar cualesquiera acciones judiciales que sean precisas para la mejor defensa de sus derechos”, referindo, também, o n.º 1 do artigo 123.º do *Reglamento General de Recaudación*<sup>243</sup> que a *Hacienda Pública* deverá iniciar o processo correspondente para exercer os seus direitos perante os órgãos judiciais. Assim, poderá também a *AEAT*, enquanto credora, requerer a declaração de insolvência dos seus devedores<sup>244</sup>. De acordo com o disposto na *Instrucción Conjunta* de 14 de outubro de 2004, supra referida, o pedido de declaração de *concurso* deverá indicar a origem, natureza, data de constituição e vencimento e situação atual do crédito tributário. No mesmo sentido, dispõe, como já referimos, o artigo 7.º da *LC*.

Nos casos em que a declaração de *concurso* é requerida e o devedor apresentou oposição se, no julgamento, o requerente não comparecer, o Juiz, depois de analisados os documentos e factos aportados para o processo, entendendo que o devedor pode, de facto, encontrar-se em situação de insolvência, mandará citar os credores conhecidos (incluindo a *AEAT*) para, no prazo de 5 dias, se pronunciarem sobre o pedido de declaração de insolvência do devedor (n.º 3 do artigo 19.º da *LC*).

Na Lei portuguesa, caso seja apresentada oposição por parte do devedor e este não falta à audiência de julgamento, a não comparência do requerente equivale a desistência do pedido (artigo 35.º, n.º 3 do *CIRE*).

Parece-nos ser a solução encontrada pelo Direito espanhol mais acertada e consonante com os princípios orientadores do processo de insolvência. Atenta a sua natureza universal, cremos que fará todo o sentido conceder a oportunidade aos credores conhecidos, que muitas vezes desconhecem a real situação patrimonial do devedor, para se

---

<sup>242</sup> *Ley* 47/2003, de 26 de novembro, que regula o funcionamento financeiro do sector público estatal. Doravante *LGP*.

<sup>243</sup> *Real Decreto* 939/2005, de 29 de julho, que regula especificamente o procedimento de cobrança e recuperação dos créditos tributários. Doravante *RGR*.

<sup>244</sup> Os artigos 23.º, n.º 3, 3.º parágrafo e 24.º, n.º 6, 3.º parágrafo da *LC*, relativos à forma de publicitar a declaração de insolvência e outros atos processuais praticados no *proceso concursal*, confirmam a possibilidade de ser uma *Administración Pública* a requerer a declaração do *concurso*, ao conterem regras especiais para a publicitação de tais atos.

pronunciarem. Após o que o Tribunal declarará a insolvência caso se prove ser essa a situação do requerido.

Como referimos, tanto na Lei portuguesa (al. g) do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE) como na Lei espanhola (n.º 4 do artigo 2.º da LC), constitui pressuposto objetivo da verificação da situação de insolvência o incumprimento generalizado de determinados tipos de obrigações, em especial, as de natureza tributária.

Todavia, não se percebe exatamente o que pretendeu dizer o legislador ao utilizar a mencionada expressão “incumprimento generalizado” (o que sucede em ambas as legislações)<sup>245</sup>. Pretende englobar todas as obrigações tributárias existentes durante o prazo determinado nas referidas normas<sup>246</sup>? Acolhemos o entendimento de J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, que refere, a propósito da norma espanhola, que tal expressão, em sentido literal, significa “frequente”, “comum”, “usual”, pelo que não parece exigir-se aqui o incumprimento de todas as obrigações tributárias, bastando que uma parte considerável das mesmas não esteja a ser cumprida<sup>247</sup>.

Por outro lado, também não se poderá entender – sendo esta interpretação ainda mais incoerente com o disposto nas referidas normas – que bastará a existência de uma dívida tributária ou de várias dívidas desta natureza mas de valor pouco significativo para se encontrar verificado este pressuposto. Entendemos desproporcionado e excessivo admitir que o incumprimento deste tipo de obrigações no prazo de três meses, como acontece na lei espanhola, possa indiciar, por si só, a insolvência do devedor, se pensarmos que há sujeitos passivos que apenas, trimestralmente, têm de pagar determinados impostos. Assim, bastaria verificar-se um incumprimento num só

---

<sup>245</sup> No *TRLC*, o legislador substitui a expressão “incumplimiento generalizado” por “sobresimiento generalizado”, não nos parecendo, contudo, que tal alteração clarifique as questões ora colocadas.

<sup>246</sup> Na lei portuguesa seis meses (al. g) do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE) e na lei espanhola, três meses (n.º 4 do artigo 2.º da LC).

<sup>247</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los Procesos Concursales*, Editorial Arazadi, Pamplona, 2006, pp. 27 e 28.

No mesmo sentido entende RIBES RIBES, A., “La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal”, *La fiscalidade del concurso de acreedores*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, p. 120, ao referir que “No basta, por tanto, el impago de una deuda tributaria para que se cumpla este presupuesto, sino que únicamente se considera que concurre dicha insolvencia en el deudor que no puede cumplir con regularidad sus obligaciones exigibles”.

trimestre para revelar a situação de insolvência<sup>248</sup>. Caberá ao Juiz, atentas as circunstâncias de cada caso, valorar a situação concreta e apurar se os factos invocados pelo credor<sup>249</sup> indiciam de forma significativa a existência de dificuldades financeiras que impossibilitam o devedor de cumprir as suas obrigações vencidas<sup>250</sup>, ou seja, se está perante uma situação de insolvência.

Deparamo-nos muitas vezes com situações em que o devedor não paga por entender não dever o(s) imposto(s) exigido(s) pela AT, reclamando ou impugnando as liquidações, e não por se encontrar numa situação económica frágil ou estar impossibilitado de honrar os seus compromissos financeiros. A existência de dívidas desta natureza não pode, por si só e de forma automática, implicar a declaração de insolvência do devedor, devendo o Tribunal verificar, em concreto, se existe insusceptibilidade de satisfazer obrigações, que pelas circunstâncias do incumprimento ou pelo seu significado na totalidade

---

<sup>248</sup> Vd., neste sentido, a decisão do acórdão do TRE de 03/12/2015, processo n.º 84/14.4T8OLH.EI (relator: Alexandra Moura Santos): “No que respeita aos factos-índices previstos nas alíneas a) e g) i) e g) iv), por tudo o que já se disse e na ausência de outros factos, entender-se-á igualmente que não estão preenchidos (a existência de uma dívida fiscal não significa o incumprimento generalizado de obrigações tributárias, nem resulta que se verifique um incumprimento generalizado nos últimos seis meses de dívidas relativas ao local da residência dos requeridos, que presentemente não será o do imóvel hipotecado) (...) Ora, para além dos débitos ao requerente e dos débitos de pequena monta à (...) e à Fazenda Nacional, nada mais se provou, designadamente, outras dívidas expressivas e que os requeridos não têm outros bens que possam responder pelos débitos em questão (sendo certo ainda que o crédito do requerente goza de garantia hipotecária). O facto de existirem os referidos débitos e de os requeridos não os pagarem, não significa, peremptoriamente, que os requeridos não tenham meios para solver esses compromissos, sendo que a relação montante do crédito/impossibilidade de satisfação, para efeitos do art.º 20.º, n.º 1, al. b), sempre teria que ser apurado pelo conhecimento da situação patrimonial dos requeridos”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>249</sup> «É sobre o credor que requeira a declaração de insolvência que recai o ónus de alegação e prova de algum ou alguns dos factos índice ou presuntivos previstos nas alíneas do n.º 1 do art.º 20.º, do CIRE» (acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 08/11/2016, processo n.º 2153/16.7T8VIS.C1 (relator. Fonte Ramos), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>250</sup> DOVAL LORENTE, J. L., “El crédito tributario en el proceso concursal”, *Hacienda Canaria*, n.º 28, 2009, p. 71, disponível em [www.gobcan.es/haciencacanaria](http://www.gobcan.es/haciencacanaria) [06/02/2016], defende, a propósito da lei espanhola, em que se exige a verificação de incumprimento generalizado das obrigações tributárias durante os três meses anteriores ao pedido de *concurso* (ponto 4 do artigo 2.º da *Ley Concursal*), que este pressuposto se verificará quando, no último trimestre, o devedor não cumpriu nenhuma obrigação tributária e, nos períodos anteriores, não procedeu ao pagamento das obrigações vencidas, permanecendo o incumprimento.

do passivo, demonstram uma incapacidade do devedor em satisfazer a generalidades das suas obrigações.

Entendemos, ainda, que este facto indiciador da situação de insolvência pode ser invocado por qualquer credor e não apenas pela AT para sustentar o seu pedido<sup>251</sup>. Contudo, salvo nas situações em que o devedor apareça referenciado na lista pública de devedores à Administração Fiscal e à Segurança Social<sup>252</sup> ou quando o credor, por força das relações especiais que eventualmente tenha com o devedor<sup>253</sup> tome conhecimento deste facto, na prática será difícil para os credores privados invocar e provar a existência deste tipo de débitos pois a situação tributária dos contribuintes tem natureza confidencial, conforme determinam os artigos 65.º da LGT portuguesa e 95.º da *LGT*<sup>254</sup>.

Não podemos deixar de louvar a preocupação do legislador espanhol em articular os interesses da AT e da SS enquanto credoras

---

<sup>251</sup> Em sentido contrário, vd. PULGAR EZQUERRA, J., “El presupuesto objetivo de apertura del concurso de acreedores”, *Derecho Concursal: estudio sistemático de la Ley 22/2003 y de la Ley 8/2003, para la Reforma Concursal* (dir. GARCÍA DE VILLAVÉRDE, R., UREBA. A e PULGAR EZQUERRA, J.), Dilex, Madrid, 2003, pp.69-70, que entende que um credor só estará legitimado para requerer a declaração de *concurso* se provar que algum dos factos constantes no artigo 2.4 da *LC* se produziu relativamente a si. Parece-nos um entendimento bastante limitador do que vem disposto na referida norma, não nos parecendo que tenha sido essa a intenção do legislador, caso contrário, tê-lo-ia dito de forma expressa.

<sup>252</sup> Vd. nota 237.

<sup>253</sup> Por exemplo, quando o pedido é apresentado por pessoas subsidiariamente responsáveis por tais dívidas, funcionários, etc.

<sup>254</sup> Como refere SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J., no comentário ao artigo 2.º da *LC*, *Comentarios a la legislación concursal*, (dir. SÁNCHEZ CALERO, J. e GUILARTE GUTIÉRREZ, V.), tomo I, 1.ª ed., Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 135, a *AEAT* é, por princípio, o credor legitimado para requerer a declaração de insolvência com base no incumprimento generalizado de dívidas tributárias por ter facilmente conhecimento deste facto. Os restantes credores, apesar de se encontrarem igualmente legitimados, terão maiores dificuldades práticas para tomar conhecimento deste incumprimento, até por força do carácter sigiloso das informações sobre a situação tributária contribuintes.

Como refere AURORA RIBES RIBES, “La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal”, *La fiscalidade del concurso de acreedores*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, p. 121, “Esta facultad reconocida en el artículo 2.4 LC há sido calificada por un sector de la doctrina como una prerrogativa excepcional que se arribuye a la Administración Tributaria en la fase de apertura, pues se ve favorecida, al tener solamente que probar dicho incumplimiento sectorial generalizado, en contraste con otros acreedores que deben acreditar el sobreseimiento general de las obligaciones del deudor”.

No mesmo sentido, vd. LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Publica y el crédito tributario en los procesos concursales*, Marcial Pons, Madrid, p. 169.

requerentes da declaração do *concurso*, ao prever, no n.º 3 da *Disposición adicional segunda* do RGR<sup>255</sup>, a possibilidade de ambas as entidades comunicarem previamente no sentido de acertarem as suas atuações perante o devedor e promoverem conjuntamente o início do *proceso concursal*. Esta disposição, que não encontra paralelo na lei portuguesa, permite uma atuação mais coordenada e eficaz entre estes credores públicos, incentivando-os a requerer a abertura do *concurso* dos seus devedores.

Apesar de, como constatámos, a AT ter, como qualquer outro credor, legitimidade para requerer a insolvência dos seus devedores, tendo até possibilidade de – como vimos – aferir mais facilmente da verificação de pressupostos que sustentam a sua existência, na prática é incomum encontrar processos de insolvência por ela instaurados, principalmente em Portugal, onde, ao contrário do que sucede na Lei espanhola<sup>256</sup>, não encontramos sequer disposições sobre esta matéria ou que visem incentivar a atuação da AT no sentido de requerer a declaração a insolvência dos seus devedores.

Na verdade, é incompreensível que, sendo a Fazenda Pública, usualmente, um dos maiores credores<sup>257</sup>, não seja esta a tomar, mais

---

<sup>255</sup> Dispõe esta norma que: “La Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social podrán acordar la necesidad de comunicar previamente a la otra parte la realización de determinadas actuaciones. En particular, y entre otras, se comunicarán recíprocamente su propósito de promover el inicio de un proceso concursal o de solicitar la apertura de la fase de liquidación”.

<sup>256</sup> A AEAT determinou que deve ser requerida, com maior assiduidade, a insolvência dos devedores tributários: ponto 4.1 da *Resolución* de 7 de fevereiro da *Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, através da qual se aprovaram as diretrizes gerais do *Plan General de Control Tributario de 2005*: “Actuaciones encaminadas a instar el proceso concursal, en el marco de la nueva Ley Concursal, respecto a empresas que estén incurriendo en el incumplimiento sistemático de sus obligaciones corrientes”, disponível em <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2005-1970> [19/04/2017] e ponto 1.3 da *Resolución* de 27 de janeiro de 2006, da *Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, que estabelece as diretrizes gerais do *Plan General de Control Tributario* relativo a 2006, determinando “actuaciones para instar el proceso concursal respecto a empresas que estén incurriendo en el incumplimiento sistemático de sus obligaciones corrientes”, disponível em <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-1696> [19/04/2017].

<sup>257</sup> Como se referiu, por exemplo, no ponto 10.º do II – *Control del fraude en fase recaudatoria* da *Resolución* de 24 de fevereiro de 2012 da *Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, que aprovou as diretrizes gerais do *Plan Anual de Control Tributario y Aduanero* de 2012: “En los últimos ejercicios se ha producido un gran

assiduamente, a iniciativa de requerer a insolvência do seu devedor<sup>258</sup>. Ainda mais quando a apresentação do referido pedido pode – como veremos adiante<sup>259</sup> – significar o reconhecimento de um privilégio creditório geral (vd. artigos 98.º do CIRE e 91.º, n.º 7 da LC) num momento em que os privilégios creditórios constantes da lei civil podem, como sucede na Lei portuguesa<sup>260</sup>, ser desconsiderados. Assim, a apresentação de tal pedido pode configurar uma eventual primazia na recuperação dos valores em dívida em relação aos demais credores.

Talvez a falta de interesse da AT no pedido de declaração de insolvência dos seus devedores se deva ao facto de este credor público preferir utilizar o processo de execução fiscal para tentar recuperar coercivamente os seus créditos, empregando o seu direito de autotutela executiva ou os demais direitos que pode exercer nos processos executivos de terceiros<sup>261</sup>. Ou seja, apenas nos casos em que não fosse possível penhorar bens do devedor através da execução fiscal poderia existir interesse por parte da AT em requerer a declaração de insolvência/*concurso* do devedor<sup>262</sup>. Compreendemos que, de facto, seja mais simples e eventualmente mais compensador utilizar outros meios para a cobrança coerciva das dívidas tributárias, atenta a facilidade com que a AT pode levar a cabo as diligências executivas. No entanto, parece-nos que este argumento não justifica,

---

aumento del número de deudores a la Hacienda Pública declarados en concurso”, disponível em <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-2882> [19/04/2017].

<sup>258</sup> MORAIS, R. D., *A execução fiscal*, 2.ª, Almedina, Coimbra, 2010, p. 200.

<sup>259</sup> Ponto 2.6.4 do presente capítulo.

<sup>260</sup> Artigo 97.º do CIRE, que veremos com maior pormenor.

<sup>261</sup> Refira-se, por exemplo, que, nos termos do disposto no artigo 788.º do CPC, o credor tributário, se for detentor de uma garantia real, pode reclamar os seus créditos no processo executivo de outro credor, sendo aí graduado (muitas vezes com prioridade) e, eventualmente, pago.

No que toca à lei espanhola, refere FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014 p. 160, que é muito provável que a *Hacienda Pública* apenas manifeste interesse em requerer a declaração de *concurso* dos seus devedores se não conseguir receber os seus créditos por outras vias, por exemplo, fazendo uso do disposto no artigo 122.º do *RGR (terceiras a favor da Hacienda Pública)*, que lhe permite manifestar os seus privilégios de pagamento noutros processos executivos.

<sup>262</sup> AGUILAR RUBIO, M., *Crédito tributario y concurso de acreedores*, Universidad de Almería, Almería, 2007, pp. 274 e 275.

pelo menos integralmente, a inércia da AT que, mesmo após concluir pela inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis, se abstém de requerer a insolvência dos seus devedores.

A própria salvaguarda do interesse público deveria incentivar o credor tributário a requerer a insolvência dos seus devedores, em alguns casos, até antes de avançar com a instauração do processo de execução fiscal<sup>263</sup>. A este propósito AURORA RIBES RIBES refere

“Sin embargo, también debe ser consciente [a AEAT] de los efectos que puede provocar el cobro a toda costa de su crédito, en términos de perjuicio al interés público (economía, empleo, etc.), al mermar o incluso acabar con la actividad empresarial de su deudor – llevándolo a la liquidación – y disinyendo, al propio tiempo, las posibilidades de cobrar otros créditos públicos”,

entendendo que a AEAT deve optar por solicitar a declaração do *concurso* quando verificar existir a possibilidade de viabilizar a atividade económica do devedor pela celebração de um *convenio*. Caso contrário, sempre deverá a AEAT optar pela via que lhe permita recuperar mais rapidamente e de forma mais satisfatória o seu crédito<sup>264</sup>.

Discordamos desta posição por entendermos que tal atuação, além de se poder qualificar como violadora do princípio da boa-fé, viola interesses públicos que devem nortear o comportamento do Estado,

---

<sup>263</sup> Como refere THOMÁS PUIG, P. M., *La posición de la administración tributaria y el credito tributario en el proceso concursal*, Ed. La Ley, Madrid, 2011, p. 58, a AEAT, além de se encontrar numa posição mais vantajosa, que a maioria dos credores, para conhecer o estado de solvência do devedor, beneficia de uma posição muito mais favorável no *proceso concursal*, não pelos privilégios procedimentais mas sim pelas preferências de que goza enquanto credora e que lhe permitem uma graduação privilegiada. Assim, entende que instaurar um *procedimiento de apremio* seguido automaticamente do pedido de abertura do *concurso* podia violar os ditames da boa-fé que devem pautar a sua atuação (artigo 7.1 do Código Civil). Refere, ainda, que contraria, também, a boa-fé, que a AEAT dite a *providencia de apremio*, conhecendo a pendência de um pedido de abertura do *concurso* e antes que o mesmo seja declarado, com o único intuito de obter aí uma preferência procedimental.

<sup>264</sup> RIBES RIBES, A., “La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal”, *La fiscalidade del concurso de acreedores*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016, p. 128 e 129.

pois pode prejudicar os seus interesses creditícios já que o pedido atempado da declaração de insolvência assegura a manutenção dos privilégios creditórios da AT (no caso da Lei portuguesa) e pode impedir o avolumar de dívidas irrecuperáveis e a dissipação do património que responderia por tais créditos. Ou seja, mesmo no caso em que o processo termine com a liquidação do património da sociedade devedora e a dissolução desta, a declaração atempada da sua insolvência/*concurso* limita o aumento do passivo, do número de créditos que acabarão incobráveis e impede a alienação/desvio dos bens da sociedade, que poderão vir a ser utilizados para pagamento dos credores.

É até incoerente que, por um lado, a AT demonstre tanta diligência na inserção na “lista de devedores à Administração Fiscal”<sup>265</sup> dos contribuintes que não têm a sua situação tributária regularizada (o que pode configurar a existência de uma situação de insolvência, por verificação do facto previsto na supra mencionada al. g) do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE: incumprimento generalizado, há mais de seis meses, de obrigações tributárias) e, por outro, não requeira a insolvência de tais contribuintes, principalmente nos casos em que constata os resultados infrutíferos da execução fiscal e verifica, de forma evidente, a incapacidade do devedor de solver as suas obrigações vencidas por não deter património suficiente para responder pelas mesmas, preferindo manter os processos de execução fiscal suspensos por tempo indefinido<sup>266</sup> até que – eventualmente – surjam bens passíveis de penhora.

### **2.3 A CITAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E NO *PROCESO CONCURSAL***

No âmbito da Lei portuguesa, dispõe o n.º 5 do artigo 37.º do CIRE que, quando existam créditos de natureza tributária<sup>267</sup>, deve a AT ser citada no processo de insolvência para tomar conhecimento da declaração de insolvência dos seus devedores e poder reclamar

---

<sup>265</sup> Vide nota 237.

<sup>266</sup> Evitando, assim, a retoma dos prazos de prescrição das dívidas tributárias.

<sup>267</sup> A lei refere “créditos do Estado, de institutos públicos sem a natureza de empresas públicas ou de instituições da segurança social”.



atempadamente os seus créditos, exercendo os demais direitos conferidos pela Lei da insolvência<sup>268</sup>.

Apesar de nos parecer que a intenção do legislador seria a de fazer pender a obrigação de citação destes credores sobre os Administradores da Insolvência (nomeados, nos termos do disposto na al. d) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE, na sentença de declaração de insolvência), já que estes terão, por força das suas funções, maior facilidade em conhecer da existência destes créditos, continua a ser o Tribunal a entidade responsável por tal citação. O que é contraditório com um dos grandes objetivos da entrada em vigor do CIRE: que era promover a desjudicialização do processo de insolvência, reduzindo a intervenção do Juiz e do Tribunal ao estritamente necessário<sup>269</sup>.

A dúvida sobre a quem cabia o dever de realizar esta citação foi dissipada com a recente revogação do n.º 1 do artigo 181.º do CPPT<sup>270</sup>, que veio resolver alguns problemas de articulação do disposto neste diploma com o previsto no CIRE, quanto a esta matéria. Recordamos que esta norma impunha aos Administradores da Insolvência a obrigação de requerer “no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença, a citação pessoal dos chefes dos serviços

---

<sup>268</sup> Está disposição é igualmente aplicável ao PER, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 17.º do CIRE e ao PEAP, conforme determina o n.º 5 do artigo 22.º C do CIRE. Quanto ao RERE, está também prevista, no n.º 6 do artigo 8.º da Lei 8/2018, de 02 de março, a obrigatoriedade de a AT e a Segurança Social serem informados do depósito do protocolo de negociação e do seu conteúdo, sempre que sejam titulares de créditos sobre o devedor. Esta norma está, assim, em consonância com o disposto no n.º 5 do artigo 37.º do CIRE, prevendo o dever de comunicação a estas entidades apenas quando as mesmas detêm créditos sobre o devedor.

<sup>269</sup> A este propósito, *vide* pontos 10, 11 e 37 do Preâmbulo do CIRE (este interesse na desjudicialização e celeridade do processo refletem-se, essencialmente, nos maiores poderes atribuídos ao Administrador da Insolvência e aos credores). Este interesse na desjudicialização do processo de insolvência não parece, no entanto, manter-se na revisão ao CIRE operada pelas alterações legislativas posteriores, tendo inclusive sido reforçadas as competências do juiz em termos de gestão processual, como, aliás, se referiu na Proposta de Lei n.º 39/XII relativa às alterações que, entretanto, se operaram através da Lei n.º 16/2012, de 20 de abril. Assim, o Juiz passou, por exemplo, a poder prescindir da convocação da assembleia de credores (al. n) do artigo 36.º do CIRE), podendo, ainda, suspender os trabalhos da assembleia mais do que uma vez (artigo 76.º do CIRE).

<sup>270</sup> Pela Lei n.º 100/2017, de 28 de agosto, que alterou o CPPT. O teor desta norma relativa à citação da Autoridade Tributária no processo falimentar, não era alterada desde o Código de Processo das Contribuições e Impostos (*vd.* artigo 168.º do Decreto-Lei n.º 45 004 de 27 de Abril de 1963, que aprovou o este diploma).

periféricos locais da área do domicílio fiscal do insolvente ou onde possua bens ou onde exista qualquer estabelecimento comercial ou industrial que lhe pertença”.

Tal obrigação não parecia estar em consonância com o disposto no n.º 5 do artigo 37.º do CIRE, que, além de não referir que tal citação deve ser efetuada pelos Administradores da Insolvência, determina a citação da AT, por carta registada, apenas quando é conhecida a existência de créditos tributários. Nos restantes casos (quando não existam, ainda, créditos tributários liquidados ou vencidos ou quando a sua existência não é conhecida), a AT tomará conhecimento da declaração de insolvência pela eventual verificação do anúncio publicado no portal *Citius*, nos termos definidos no n.º 7 do artigo 37.º do CIRE<sup>271</sup>.

O Tribunal só pode saber da existência destes créditos se, nos casos de apresentação à insolvência, o devedor os indicar na petição, cumprindo o disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 24.º do CIRE<sup>272</sup>, ou, nas situações em que o pedido de insolvência é apresentado por um outro credor (que não a própria Autoridade Tributária<sup>273</sup>) – se este não tiver conhecimento da situação tributária do devedor<sup>274</sup> – através da apresentação da lista de credores que o devedor, nos termos da al. f)

---

<sup>271</sup> Esta norma foi alterada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, passando a prever-se a possibilidade de publicação do anúncio através do portal *Citius*. Anteriormente previa-se a afixação do edital na sede, nos estabelecimentos da empresa e no próprio Tribunal e nuncio publicado no *Diário da República*. Com esta alteração procura-se, como se refere na exposição de motivos da Proposta n.º 16/XII, relativa a tais alterações, simplificar os procedimentos, reduzindo-se os custos e o tempo que as atuais publicações no *Diário da República Eletrónico* e a afixação de editais implicam.

<sup>272</sup> O devedor, quando se apresente à insolvência, tem de juntar, com a petição, uma relação, ordenada por ordem alfabética, de todos os credores (artigo 24.º, n.º 1, al. a) do CIRE). Da leitura conjugada dos artigos 24.º e 27.º do CIRE, resulta que o pedido de declaração de insolvência será indeferido caso o devedor não entregue com a petição os documentos que a devem acompanhar nem supra tal irregularidade no prazo de cinco dias, após notificação para o efeito (despacho de aperfeiçoamento). Indeferimento que já não se verificará no caso de a insolvência ser requerida por outro interessado e o devedor, tendo sido citado para disponibilizar determinadas informações/documentos, não proceder à junção de tal informação.

<sup>273</sup> Se for esta entidade a requerer a insolvência, a citação prevista no n.º 5 do artigo 37.º CIRE deixará de se aplicar, devendo a Administração Tributária, na sua petição, justificar, nos termos do n.º 1 do artigo 25.º do CIRE, a origem, natureza e montante do seu crédito.

<sup>274</sup> Poderá, contudo, tomar conhecimento da existência de dívidas tributárias através de consulta à lista pública de devedores à Administração Fiscal (*Vide* nota 237).

do artigo 36.º do CIRE, tem de disponibilizar ao Administrador da Insolvência. O devedor, quando é citado para se opor, é, nos termos do n.º 2 do artigo 29.º CIRE, advertido de que a “relação por ordem alfabética de todos os credores” (entre outros documentos e informações) deve estar pronta para ser entregue ao Administrador da Insolvência, na possibilidade de a sua insolvência vir a ser declarada.

A revogação da referida norma do CPPT terminou, assim, com a contradição destes normativos, a qual, na prática, significava, muitas vezes, uma duplicação de citações da Autoridade Tributária, o que gerava problemas quanto ao início da contagem dos prazos para a reclamação de créditos<sup>275</sup>.

Aliás, chegou, na prática, a colocar-se a questão de saber se seria de aplicar à citação da AT nos processos de insolvência o disposto n.º 1 do artigo 80.º CPPT<sup>276</sup>, segundo o qual, nos processos de execução que não tenham natureza tributária, deverão ser obrigatoriamente citados os “chefes dos serviços periféricos locais da área do domicílio fiscal ou da sede do executado, dos seus estabelecimentos comerciais e industriais e da localização dos bens penhorados para apresentarem, no prazo de quinze dias, certidão de quaisquer dívidas de tributos à Fazenda Pública imputadas ao executado, que possam ser objecto de reclamação de créditos, sob pena de nulidade dos atos posteriores à data em que a citação deva ter sido efectuada”. Nos termos do n.º 2 desta disposição legal, quando não existem dívidas, a Administração Tributária deve comunicar tal facto através de ofício.

Definindo-se o processo de insolvência como uma “execução universal”<sup>277</sup>, poder-se-ia defender que o disposto neste artigo seria, também, de aplicar a este processo. Parece-nos, todavia, que a extensão do disposto nesta normativa aos processos falimentares, além de exigir uma interpretação extensiva, levantaria problemas no que diz respeito ao prazo de reclamação de créditos. Isto porque esta norma

---

<sup>275</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre esta e outras problemáticas relativas ao disposto no artigo 181.º do CPPT, vd. DIAS, S. L., “O Crédito Tributário no Processo de Insolvência (algumas considerações)”, *Revista Fiscal*, 2012, p. 9.

<sup>276</sup> CASALTA NABAIS, J., *Direito...op. cit.*, p. 276, refere que o artigo 80.º do CPPT representa uma garantia de natureza adjetiva processual, na medida em que assegura que a Administração Tributária tomará conhecimento da pendência de qualquer processo de insolvência, tendo assim oportunidade de proceder à reclamação dos seus créditos.

<sup>277</sup> Vide ponto 1.1 do capítulo 1.

parece impor um prazo mais curto do que aquele que vem previsto no CIRE (geralmente, 30 dias: 36.º, al. j) do CIRE), ao dispor que a Fazenda Pública tem um prazo de 15 dias para apresentar no processo de execução, que não tenha natureza fiscal, certidão de quaisquer dívidas imputadas ao executado e que possam ser objeto de reclamação de créditos. A previsão deste prazo está em consonância com o disposto no n.º 2 do artigo 788.º do CPC e até no n.º 1 do artigo 240.º do CPPT, que estabelecem, igualmente, um prazo de 15 dias para a apresentação de reclamação por parte dos credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados.

No que ao processo de insolvência diz respeito, julgamos que não faz qualquer sentido impor à AT um prazo mais curto do que aquele que é concedido aos restantes credores, invocando, para tal, a aplicação do disposto no referido n.º 1 do artigo 80.º do CPPT. Cremos resultar claro que os processos de execução referidos nesta disposição normativa são, apenas, as execuções singulares, não pretendendo o legislador incluir neste preceito os processos de insolvência, como, aliás, confirmou a revogação do referido artigo 181.º do CPPT: com a sua eliminação, o legislador pretendeu que questões referentes à citação da AT fossem reguladas pelas normas do CIRE<sup>278</sup>.

Louvamos, assim, esta alteração legislativa mas não podemos deixar de lamentar que o legislador não tenha aproveitado a ocasião para modificar e atualizar outras disposições legais que têm gerado problemas de aplicação prática, resultantes da desarticulação entre o disposto no CPPT e no CIRE. É o caso, por exemplo, do artigo 180.º do CPPT relativo à apensação dos processos de execução fiscal ao processo de insolvência<sup>279</sup>. O legislador nem sequer teve o cuidado de atualizar as menções constantes do CPPT, substituindo as referências

---

<sup>278</sup> A propósito desta alteração *vd.* DIAS, S. L., “Novas medidas no plano fiscal”, *Seminário de Direito da Insolvência* (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2019, pp. 138 e ss.

<sup>279</sup> O CPPT prevê a apensação de todos os processos de execução fiscal pendentes e não só, como estipula o referido n.º 2 do artigo 85.º do CIRE, daqueles em que se tenha procedido à penhora de bens da massa insolvente. Abordaremos esta matéria com maior pormenor no ponto 2.10.2.

a “falência”<sup>280</sup> – expressão revogada em 2004 com a entrada em vigor do CIRE – por “insolvência”.

Importa, ainda, esclarecer o que sucede se não for dado cumprimento ao disposto no n.º 5 do artigo 37.º, do CIRE, isto é, se a citação dos credores públicos não for efetivada por carta registada. Julgamos que tal falta não se poderá considerar suprida com a publicação do edital da declaração de insolvência, prevista no n.º 7 do 37.º do CIRE. Na verdade o próprio n.º 4 do artigo 9.º CIRE refere, por razões de celeridade e eficiência processual<sup>281</sup>, que com a publicação de anúncios e a afixação de editais se consideram citados todos os credores, incluindo aqueles para os quais a lei exija formas diversas de comunicação e que não devam considerar-se anteriormente citados, exclui os créditos públicos do âmbito de aplicação deste efeito.

Contudo, parece-nos que o incumprimento do dever de citar os credores públicos nos termos previstos no n.º 5 do artigo 37.º do CIRE não pode configurar uma nulidade processual<sup>282</sup>. Não cremos que seja de aplicar aqui o disposto nos artigos 187.<sup>o283</sup> e 191.<sup>o284</sup> do CPC (*ex vi* do artigo 17.º do CIRE). Isto porque a não citação destes credores não constitui uma formalidade essencial que influa decisivamente no exame da causa<sup>285</sup>. Aliás, esta falta pode ser suprida pela citação, nos

---

<sup>280</sup> Que, apesar de todo o tempo decorrido desde a entrada em vigor do CIRE (Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março), continua a aparecer em diversas normas do CPPT: artigos 41.º, n.º 3, 156.º, 180.º, 182.º, entre outras.

<sup>281</sup> Neste sentido, FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência...op. cit.*, p. 114, nota 15.

<sup>282</sup> Entendem FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência...op. cit.*, p. 114, nota 15, que o incumprimento do dever de citação nos termos que a lei prevê no referido artigo 37.º do CIRE gera responsabilidade disciplinar e civil de quem incumpriu o respectivo dever.

<sup>283</sup> Casos em que se verifica falta (inexistência) de citação, a qual, como explica FREITAS, J. L., *Código de Processo Civil Anotado*, vol. II, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2017, pp. 352 e 353, constitui uma nulidade principal (198.º do CPC), que é do conhecimento oficioso (196.º do CPC) e só se sana com a intervenção do não citado no processo (189.º do CPC).

<sup>284</sup> Prevê a nulidade da citação por não terem sido observadas as formalidades prescritas na lei. Estas nulidades têm de ser arguidas e só são atendidas se a falta cometida puder prejudicar a defesa do citando (n.º 4 do 191.º do CPC).

<sup>285</sup> Posição contrária foi assumida no Acórdão do TRE de 29/11/2007, processo n.º 1868/07-3 (relator: Tavares de Paiva), a propósito da citação, por carta registada, dos cinco maiores credores, prevista no n.º 3 do artigo 37.º do CIRE. Entendeu-se que o incumprimento

termos do n.º 2 do artigo 37.º do CIRE, do Ministério Público<sup>286</sup> que, como representante do interesse público, deverá averiguar junto da AT, se esta nada lhe transmitir, se existem créditos tributários a reclamar. Assim, não podemos concluir que a omissão da citação dos credores tributários, por via postal registada, da sentença que declarou a insolvência do devedor foi suscetível de impedir a oportuna apresentação da reclamação de créditos, já que lhe foi assegurado de outro modo o conhecimento de tal facto<sup>287</sup>.

Aliás, se o credor tributário for um dos cinco maiores credores (o que, na prática, ocorre com regularidade) será igualmente citado pessoalmente ou por carta registada, como determina o n.º 3 do artigo 37.º do CIRE, pelo que, também por esta via, poderá tomar conhecimento da declaração de insolvência do devedor. Obviamente, nestes casos, julgamos que não fará sentido sequer que sejam efetuadas duas citações.

Consideramos, todavia, que, nos casos em que não é cumprido o disposto no referido n.º 5 do artigo 37.º do CIRE, o prazo de reclamação de créditos, estipulado pelo Juiz na sentença de declaração de insolvência (36.º, n.º 1, al. j) CIRE), contar-se-á apenas a partir do

---

do disposto neste artigo constitui uma “(...) omissão que impediu, por exemplo, a agravante de participar na Assembleia de Credores e reclamar o seu crédito dentro do prazo de reclamação estabelecido na sentença, o que configura uma situação que pode influir no exame ou decisão da causa (art. 201 n.º 1 do CPC)”. Esta posição contraria o disposto na parte final do supra citado n.º 4 do artigo 9.º do CIRE, havendo decisões posteriores que sufragam o entendimento contrário (vd., por exemplo, acórdão do TRG de 22/09/2016, processo n.º 43/15.0T8MGD-Q.G1 (relatora: Maria João Matos): “A falta de citação de credor que devesse ter sido citado, após a prolação de sentença que haja declarado a insolvência do seu devedor, não consubstancia nulidade atendível para efeito de reclamação de créditos, desde que a dita sentença tenha sido devidamente publicitada, por meio de editais e anúncios (arts. 9º, n.º 4 e 37º, n.º 3, ambos do CIRE)”. Ambas as decisões disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>286</sup> Entendem, aliás, FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência...op. cit.*, p. 266, nota 19, que quando o credor é o Estado (como se refere no n.º 5 do artigo 37.º do CIRE), “Na mais das vezes, por se tratar de créditos fiscais, a notificação será bem feita se dirigida ao Ministério das Finanças ou à Direção-Geral de Contribuições e Impostos”.

<sup>287</sup> Como veremos, no capítulo III, a jurisprudência tem tido uma posição distinta no que diz respeito à citação de credores, incluindo as autoridades fiscais e organismos da segurança socia, de outros Estados-Membros, entendendo que a omissão de citação destes credores não fica suprida pela publicação de anúncios e afixação de editais, nos termos do que vem previsto no n.º 4 do artigo 9.º do CIRE.

momento em que, por alguma destas outras vias, a AT tome conhecimento da pendência do processo falimentar.

No que diz respeito ao regime jurídico espanhol, o legislador foi, nesta matéria, bastante mais esclarecedor ao prever expressamente, na alteração operada pela *Ley 38/2011*, de 10 de outubro, ao n.º 4 do artigo 21.º da *LC*, que cabe à *Administración Concursal*, a comunicação da declaração do *concurso* à *AEAT* e à *TGSS* através dos endereços eletrónicos indicados para esse fim, mesmo que estas entidades públicas não constem como credoras na documentação junta aos autos pelo devedor ou pelo credor requerente<sup>288</sup>. Assim, e ao contrário do que sucede no processo de insolvência português, aqui é claro que a obrigação de citar os credores tributários cabe à *Administración Concursal* e não ao Tribunal, tendo lugar em todos os processos de natureza concursal, mesmo quando se desconhece a existência de créditos deste tipo.

Esta alteração reflete uma preocupação com a proteção dos interesses dos credores públicos, os quais, detendo o conhecimento da declaração do *concurso* em todos os casos, podem evitar os eventuais prejuízos que a comunicação tardia dos seus créditos poderia causar<sup>289</sup>.

Para o efeito, ambas as entidades públicas (a *AEAT* e a *TGSS*) criaram os meios adequados para o cumprimento desta disposição legal por parte da *Administración Concursal*. A *TGSS*, através da *Resolución* de 23 de janeiro de 2012<sup>290</sup>, passou a incluir, nos novos procedimentos administrativos suscetíveis de tramitação através do

---

<sup>288</sup> Obrigação que se mantém no artigo 253.º do *TRLR*.

<sup>289</sup> Neste sentido ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “Crédito tributário y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22/2012, p. 2, que refere a este propósito: “En este sentido, es evidente que la modificación precedente salvaguarda los intereses de la Hacienda Pública, en la medida en que ello permitirá y facilitará a esta última un mayor – por no decir pleno o absoluto – conocimiento del conjunto de concursos en tramitación y, consiguientemente, una mejor comunicación de sus créditos, contribuyendo, con ello, a la evitación de posibles perjuicios que ara la misma pudieran derivarse de una comunicación tardía de sus créditos (arts. 21.1.5º y 85.1 LC), con la consiguiente subordinación de los mismos (art. 92.1º LC)”.

<sup>290</sup> Disponível em <https://sede.seg-social.gob.es/wps/wcm/connect/sede/50a062ee-16ff-42d2-a0a6-95f612a457a0/161648.pdf?MOD=AJPERES&CVID> [08/08/2017] e através da qual se modificaram os procedimentos administrativos susceptíveis de tramitação através do registo eletrónico da *Secretaría de Estado de la Seguridad Social*.

registro na *Secretaria de Estado de la Seguridad Social*, a comunicação da declaração de *concurso* à *TGSS*, através da utilização do formulário eletrónico TPC 01. Por sua vez, também a *AEAT* permite que esta comunicação seja efetuada eletronicamente pela *Administración Concursal* através da utilização dos certificados emitidos pela *AEAT* para o acesso eletrónico à sua área reservada no portal informático.

Apesar de não estar previsto um prazo para a realização desta notificação à *AEAT* e à *TGSS*, verificamos que, na maioria dos casos, a mesma ocorre ainda antes da publicação da abertura do *concurso* no *BOE*<sup>291</sup> nos termos do disposto do parágrafo 5.º do n.º 1 do artigo 21.º da *LC*<sup>292</sup>. Assim, estas entidades têm conhecimento da abertura do *concurso* e dos efeitos que o mesmo produz sobre os créditos existentes ainda antes dos restantes credores. C. ORTIZ FUENTES fala, a este propósito, num sistema de “alarma temprana”, que, na prática, configura um privilégio para os interesses dos créditos públicos<sup>293</sup>. Por sua vez, JOSÉ RAFAEL SÁNCHEZ MEDINA entende que fazer impender sobre a *Administración Concursal* este tipo de obrigações representa um excesso de zelo pelos interesses destes credores<sup>294</sup>. Cremos, como já referimos, que a natureza pública

---

<sup>291</sup> Vd. FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La Posición del Crédito Tributario en el Concurso de Acreedores*, Editorial ARANZADI, Cizur Menor (Navarra), 2014, p. 68.

<sup>292</sup> O *Real Decreto* 3/2009, de 27 de Março, alterou as regras de publicação da sentença de declaração do *concurso*, tendo sido eliminada a publicação num jornal de grande difusão na comarca onde o devedor tenha o seu principal centro de interesses.

<sup>293</sup> ORDIZ FUENTES, C., “Administraciones Públicas y concurso”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.º 14, 2011, p. 75

<sup>294</sup> SÁNCHEZ MEDINA, J. R., *La Hacienda y la Administración Concursal*, 10/07/2017, disponível em <https://elderecho.com/hacienda-y-la-administracion-concursal> [16/08/2018]. Este autor refere, a propósito das funções que cabem à *Administración Concursal* e que se prendem com estes credores públicos (vd. artigo 33.º, n.º 1, al. b), parágrafos 12.º iv) e 13.º vi) e al. g), parágrafo 1.º da *LC*), que “En todo momento, la administración concursal realiza trabajos y tareas que suponen una reducción de tareas y facilitación de las mismas a los funcionarios de la AEAT, en algunas ocasiones podría decirse que, además de un órgano del concurso, podría parecer que la administración concursal fuese un órgano de la Agencia Tributaria que debe velar respecto a este acreedor por encima del resto de los acreedores, existiendo un exceso de celo por la Administración respecto a la diligencia del administrador concursal y la persecución de su responsabilidad, incluso por las deudas previas del concursado, e incluso por retribuir las labores y funciones que para la AEAT se desarrollan. Eso sí, no opta la AEAT por propugnar que sus funcionarios sean miembros de la administración concursal y desarrollen sus funciones”.



destes créditos justifica a previsão de algumas normas que configuram o tratamento privilegiado destes credores, não nos parecendo desproporcional ou desequilibrado que sejam citados de forma individualizada para que possam exercer atempadamente os seus direitos creditícios no *proceso concursal*. Aliás, esta obrigação verifica-se igualmente em relação a outros credores, como sucede com os credores que se encontrem identificados no *proceso concursal* ou com os representantes dos trabalhadores da entidade devedora (ponto 4 do parágrafo 8.º do artigo 21.º da *LC*).

Há quem defenda que a ausência de comunicação por parte da *Administración Concursal* configura um incumprimento da obrigação tributária de informação prevista, de forma geral, no artigo 29.º, n.º 2 c) e 93.º da *LGT (suministro de información com transcendencia tributaria)*<sup>295</sup>, e cuja sanção está prevista no artigo 198.º da *LGT*<sup>296</sup>. Não nos parece que o incumprimento deste dever de comunicação por parte da *Administración Concursal* se possa enquadrar nas referidas obrigações de natureza tributária, pois não surge tal dever nas obrigações elencadas nos artigos 93.º e 94.º da *LGT* nem existe qualquer outra norma, de natureza tributária, que preveja este incumprimento<sup>297</sup>. Entendemos que está em causa um dever, de natureza processual, expressamente elencado na *LC*, nomeadamente no artigo 33.º, n.º 1, al. g), 1.º parágrafo e artigo 21.º, parágrafo 8.º ponto 4<sup>298</sup>, e não uma obrigação de natureza tributária, pelo que

---

<sup>295</sup> Por força do disposto no n.º 3 do artigo 35.º da *LGT* também é considerado obrigado tributário aquele a quem a lei impõem o cumprimento de obrigações tributárias de natureza formal.

<sup>296</sup> Neste sentido vd. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. H. E., “La Administración tributaria ante los concursos”, *XXXIII Jornadas de la Abogacia del Estado*, 23 e 24 de Novembro de 2011 e ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. H. E., “La responsabilidad tributaria en caso de insolvencia”, *La calificación del concurso y la responsabilidad por insolvencia* (dir. ROJO, A. e CAMPUZANO LAGUILLO, A. B.), Ed. La Ley, Madrid, 2013, p. 662.

<sup>297</sup> Neste sentido, FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La posición del crédito tributario en el concurso de acreedores*, Editorial ARANZADI, Cizur Menor (Navarra), 2014, p. 71 e FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario*, 2016, Editorial Dykinson, Madrid, 2016, p. 151.

<sup>298</sup> Determina esta norma que “Son funciones de la administración concursal, en los términos previstos en esta Ley, las siguientes: g) Funciones de secretaría: 1.º Comunicación electrónica de la declaración de concurso a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social”.

quaisquer consequências que possam ser assacadas à *Administración Concurzal* pelo seu incumprimento terão reflexo no âmbito do *proceso concursal*.

Entendemos que o incumprimento por parte da *Administración Concurzal* do dever de comunicação previsto no n.º 4 do artigo 21.º da *LC* não isenta os credores incluídos nesta disposição do dever de comunicarem (reclamarem) a existência do seu crédito. No entanto, julgamos que poderá ser discutível que, neste caso, lhes seja aplicável o prazo geral de reclamação previsto no artigo 21.º, n.º 1, 5.º parágrafo da *LC*.

Estas entidades públicas manifestaram, no entanto, uma maior preocupação no que toca ao controlo das declarações de insolvência dos seus devedores, de forma a poderem exercer os seus direitos de forma atempada nos *procesos concursales*, tendo criado um sistema de alerta que consiste na verificação diária dos autos de declaração de *concurso* que são publicados no *BOE*. Este controlo é, nos termos da já referida *Instrucción* 10/2004, de 27 de dezembro, da *Dirección General de la Agencia Tributaria*, efetuado pelo *Departamento de Recaudación*, sendo que qualquer outro órgão da *AEAT* que tome conhecimento da abertura do *concurso* em relação a um sujeito passivo, deverá verificar se tal dado já se encontra registado nos sistemas informáticos. Não constando tal registo, deverá, conforme prevê o ponto 3.º da referida *Instrucción*, comunicar essa informação à *Dependencia Regional de Recaudación* ou à *Oficina Nacional de Recaudación*. Estes procedimentos garantem a estes credores públicos o conhecimento efetivo da declaração de insolvência, permitindo-lhes reclamar sempre os seus créditos atempadamente e exercer os demais direitos que lhes cabem no *proceso concursal*.

Verificámos, pois, que, no ordenamento jurídico espanhol, apesar de estar expressamente prevista a obrigação de lhes ser sempre comunicada a abertura de um *proceso concursal*, os credores públicos são proativos no sentido de controlar a existência de processos de insolvência dos seus devedores, não estando totalmente dependentes das diligências que forem levadas a cabo pelo Tribunal ou pela *Administración Concurzal* para fazer valer os seus direitos.

Louvamos esta postura proativa, que falta no regime português e, em nosso entender, manifesta empenho na defesa do interesse público. Julgamos que se justificava, igualmente, em Portugal, a adoção de medidas procedimentais mais eficazes que assegurassem um melhor controlo por parte destes órgãos públicos da declaração de insolvência ou a instauração de processos judiciais ou extrajudiciais de recuperação económica dos seus devedores. No entanto, na prática, estes órgãos continuam a estar muito dependentes das diligências que são levadas a cabo pelos órgãos jurisdicionais (o Tribunal, o Administrador da Insolvência ou até o Ministério Público, na qualidade de representante de alguns destes credores) para tomarem conhecimento da instauração deste tipo de processos.

#### **2.4 OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS RECLAMÁVEIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E NO *PROCESO CONCURSAL*: CRÉDITOS SOBRE A INSOLVÊNCIA/*CRÉDITOS CONCURSALES***

Verificada a possibilidade de a AT, enquanto entidade credora, requerer a declaração de insolvência ou a abertura do *concurso* dos seus devedores e a obrigação que tanto a lei portuguesa como a lei espanhola impõem de citar individualmente os credores públicos, iremos agora abordar a obrigatoriedade que impende sobre os credores tributários de reclamarem os seus créditos.

Analisaremos os créditos que, em nossa opinião, devem ser objeto de reclamação no processo de insolvência/*proceso concursal*, sob pena de não virem a ser reconhecidos e considerados na graduação, fazendo, também, uma breve referência à possibilidade que estes credores detêm de, decorrido o prazo de reclamação, recorrer à ação de verificação ulterior de créditos ou a outros expedientes legais que lhes permita o reconhecimento dos seus créditos numa fase posterior e referindo quais as consequências de uma comunicação tardia dos créditos ou de os mesmos não serem reclamados.

##### **2.4.1 Os créditos tributários sobre a insolvência/*créditos concursales***

A qualificação de alguns dos créditos tributários como créditos sobre a insolvência/*créditos concursales* ou como créditos sobre a

massa insolvente/*créditos contra la masa* é um dos assuntos mais discutidos na doutrina e na jurisprudência. Tal qualificação assume particular relevância uma vez que a posição da AT, enquanto credora, será, como veremos, bastante mais favorável no caso de os seus créditos serem considerados como sendo sobre a massa insolvente/*créditos contra la masa*.

Importa, assim, esclarecer quais os critérios que devem ser adotados para qualificar os créditos tributários como créditos sobre a insolvência/*créditos concursales*, os quais devem ser reclamados no processo nos termos e condições supra referidos ou créditos sobre a massa/*créditos contra la masa*, tendo em conta as especificidades a que está sujeita a determinação do crédito tributário.

Os critérios de qualificação estão melhor esboçados na legislação espanhola, que esclarece, com maior assertividade e de forma mais clara, como devem ser reconhecidos e graduados os créditos tributários, sendo que, na legislação portuguesa a questão está longe de ser resolvida, existindo, ainda, muita controvérsia.

Quanto à Lei portuguesa, dispõe o n.º 1 do artigo 47.º do CIRE que se consideram credores da insolvência “todos os titulares de créditos de natureza patrimonial sobre o insolvente, ou garantidos por bens integrantes da massa insolvente, cujo fundamento seja anterior à data dessa declaração (...)”, determinando, como já vimos, o n.º 1 do artigo 128.º do CIRE que os credores da insolvência, incluindo o Ministério Público, reclamar os seus créditos. Da articulação destas duas disposições legais, concluímos que devem ser reclamados no processo de insolvência todos os créditos gerados antes da declaração de insolvência do devedor.

Como determina o n.º 1 do artigo 36.º da LGT, “a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário”, facto material gerador do imposto que, para produzir efeitos jurídicos, tem de estar previsto na lei<sup>299</sup>. É o elemento de natureza fáctica que preenche os pressupostos legais da norma de incidência do imposto, um

---

<sup>299</sup> Em respeito pelo princípio constitucional da legalidade fiscal, previsto no artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

acontecimento real que, tendo previsão normativa<sup>300</sup>, determina o nascimento da obrigação tributária<sup>301/302</sup>.

Assim, entendemos que a AT deverá reclamar, no processo de insolvência, todos os créditos referentes às obrigações tributárias originadas antes da data de declaração de insolvência, ou seja, os tributos cujo facto gerador ocorreu em momento anterior àquele em que o devedor é declarado insolvente<sup>303</sup>. Não podendo tal dever depender do facto de a liquidação do imposto ter sido ou não efetuada antes da data de declaração de insolvência ou de a obrigação de pagar o tributo ter ou não, nos termos da lei tributária, vencido antes desse momento.

---

<sup>300</sup> Recordamos que o poder para a criação, alteração ou revogação das normas de incidência objetiva ou subjetiva cabe apenas à Assembleia da República ou ao Governo, se autorizado pela Assembleia. Esta é assim uma matéria da reserva relativa da competência legislativa da Assembleia da República, sujeita à dimensão formal do princípio da legalidade fiscal (no n.º 2 do artigo 103.º e al. i), n.º 1 do artigo 165.º da CRP).

<sup>301</sup> CAMPOS, D. L., RODRIGUES, B. S. e SOUSA, J. L., *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 4.ª ed., Encontro da Escrita, Lisboa, 2012, pp. 293 e 294, explicam que a lei estabeleceu para os diversos impostos, diferentes pressupostos de facto, nos quais se distinguem os objetivos (facto ou factos que o legislador previu como determinante(s) para o nascimento do imposto num determinado período temporal e espacial) e os subjetivos (conexão entre o elemento objetivo – factos – e o sujeito passivo). Entre outros factos tributários, podemos aqui referir a percepção de um rendimento (para efeitos de IRS e IRC), a realização de uma determinada despesa (IVA ou outros impostos sobre o consumo) ou a propriedade de um determinado bem (impostos sobre o património).

<sup>302</sup> Como refere MORAIS, R. D., *A Execução...op. cit.*, p. 9, “a mera ocorrência de um tal facto não implica, só por si, a concretização do crédito tributário. É sempre necessária uma actividade dirigida ao conhecimento do caso concreto e à aplicação da lei que ele suscita, em ordem a determinar quais as pessoas sujeitas ao pagamento do imposto, o valor da manifestação de capacidade contributiva que deve ser considerada para efeitos de tributação (a quantificação da matéria que deve ser considerada para efeitos de tributação (a quantificação da matéria colectável) e, finalmente, o cálculo do montante a pagar por cada um dos obrigados”.

<sup>303</sup> Em sentido contrário, entendeu-se no acórdão do TCAN de 15/05/2014, processo n.º 00567/13.3BEPNF (relator: Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos) que o crédito relativo a um facto tributário verificado antes da declaração de insolvência, mas que apenas foi determinado posteriormente, constitui um crédito vencido após a declaração de insolvência, não se aplicando o disposto no artigo 91.º, n.º 1 do CIRE, pois “este dispositivo legal pressupõe que esteja determinada uma dívida na data da declaração de insolvência, o que não sucede com as obrigações tributárias relativas a factos pretéritos (à data da declaração de insolvência) mas que ainda não foram determinadas ou se encontram pendentes de determinação”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Pelas razões que desenvolveremos adiante, a propósito da reclamação de créditos não liquidados (ponto 2.4.3.1 do presente capítulo), não sufragamos este entendimento.

A liquidação mais não é que um ato de natureza administrativa que visa a determinação e quantificação da obrigação tributária<sup>304</sup>, tornando-a certa e exigível<sup>305/306</sup>. Esta operação não constitui nem determina o nascimento desta obrigação, apenas concretiza o crédito tributário, apurando o seu valor. Este momento é fundamental na relação jurídica tributária, na medida só depois deste ato é que a obrigação se apura (quantifica) e se poderá tornar exigível, mas não dá origem à obrigação tributária, que já nasceu com a verificação do facto jurídico.

Por sua vez, também o vencimento das dívidas tributárias<sup>307</sup>, que ocorre geralmente com o *terminus* do prazo para pagamento voluntário<sup>308/309</sup>, não poderá ser condição para que a AT considere ou não os seus créditos como créditos sobre a insolvência.

Conforme dispõe o n.º 1 do artigo 91.º do CIRE, a declaração de insolvência determina o vencimento de todas as obrigações do

---

<sup>304</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre o conceito e tipologia da liquidação, vide ROCHA, J. F., *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, pp. 230 a 233 e NABAIS, J. C., *Direito Fiscal*, 6.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, pp. 317 a 330.

<sup>305</sup> Determina o artigo 59.º CPPT que o procedimento de liquidação se instaura com as declarações dos contribuintes (obrigação acessória prevista no n.º 2 do artigo 31.º da LGT), que se presumem – *iuris tantum* – verdadeiras, atento o disposto do artigo 75.º da LGT, ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que a Administração Fiscal disponha.

<sup>306</sup> Como elucidam CAMPOS, D. L. e CAMPOS, M. H. N. L. *Direito Tributário*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 353., “a liquidação, como qualquer acto tributário, sendo um acto definidor da posição da administração tributária perante os particulares, não constitui a obrigação. Torna-a certa e exigível. (...) Assim, todos os deveres acessórios tributários surgem, não desde o momento da liquidação, mas sim desde o momento do nascimento da obrigação tributária que é o do facto tributário”.

<sup>307</sup> Como explica SALDANHA, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 3.º ed., Almedina, Coimbra, 2007, p. 255, enquanto a obrigação não se encontrar vencida, não pode ser exigível, aquilo que existe para o credor tributário é uma mera pretensão fiscal.

<sup>308</sup> Nos termos do n.º 1 do artigo 85.º do CPPT, o prazo para pagamento voluntário é fixado nas leis tributárias. Nos termos do n.º 2 deste preceito legal, nos casos em que as leis tributárias não especificam o prazo de pagamento do imposto, aplicar-se-á o prazo supletivo de 30 dias após a notificação para pagamento efectuada pelos serviços competentes.

<sup>309</sup> SALDANHA, J. L., *Manual de...op. cit.*, p. 255 distingue o “vencimento da pretensão tributária» do «vencimento da obrigação de cumprir”. O primeiro ocorre quando decorre o prazo previsto na lei para a formação do facto tributário e o segundo quando se verifica o facto de que a lei faz depender a formação da dívida do imposto (decurso do período para pagamento voluntário).

insolvente não dependentes de uma condição suspensiva<sup>310/311</sup>. Não vemos qualquer razão para excluir os créditos tributários dos efeitos previstos na presente disposição legal, pelo que, com a declaração de insolvência, todos os créditos tributários originados por factos tributários anteriores a tal data se consideram vencidos<sup>312/313</sup>, devendo ser reclamados nos termos do disposto no artigo 128.º do CIRE.

A Lei portuguesa está, contudo, longe de ser elucidativa quanto a este tema, entendendo os credores tributários que não lhes cabe

---

<sup>310</sup> Os créditos sob condição suspensiva são aqueles que não podem ainda ser verificados por estarem dependentes da produção de um determinado acontecimento futuro e incerto (artigo 270.º do CC). Nos termos do artigo 276.º do CC, os efeitos do preenchimento da condição, em princípio, retrotraem-se à data da conclusão do negócio.

<sup>311</sup> Como refere ARY ELIAS DA COSTA, *apud* LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, p. 183, o disposto no artigo 91.º do CIRE, prevendo o vencimento imediato de todas as dívidas da pessoa insolvente, prende-se com a desconfiança dos credores na solvência do devedor, com a celeridade e operatividade do processo de insolvência e, ainda, com a necessidade de se determinar e posteriormente liquidar a massa insolvente de uma só vez, ou seja, deverão englobar-se no processo de insolvência, atenta a sua larga abrangência e universalidade, todas as dívidas e questões de natureza patrimonial que envolvam o insolvente. Conforme se explicou no acórdão do STA de 18/01/2018, processo n.º 123/14.9TBSJM-A.P1.S2 (relator: Henrique Araújo), “Bem se compreende a razão de ser desta disposição, pois não fará sentido manter-se o prazo da prestação quando o tribunal confirma, através da sentença declaratória da insolvência, a impossibilidade de o devedor solver as suas obrigações. Nessa hipótese, não obstante a estipulação de prazo a favor do devedor, o credor pode exigir o cumprimento imediato da obrigação”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>312</sup> Seguindo este entendimento, vd. acórdão do TCAN de 12/10/2011, processo n.º 01096/11.5BEBRG (relator: Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos), nos termos do qual se entendeu que todas as dívidas tributárias constituídas à data da declaração de insolvência se consideram vencidas nessa data, de nada relevando se foi ou não efetuado o apuramento do valor pelo sujeito passivo ou pela Administração Tributária, decidindo-se que “A razão de ser de tal regime radica fundamentalmente no facto de o processo de insolvência ser orientado pelos princípios universalidade, da igualdade e da proporcionalidade. Do primeiro, decorre que, em princípio, todos os créditos e todos os credores são admitidos à insolvência. Do segundo decorre que, em princípio, todos os credores concorrem ao produto da venda da massa insolvente em posição de paridade, isto é, sem prevalência de uns sobre os outros. Do terceiro decorre que, em princípio, todos os créditos são pagos pelo produto da venda dos bens do insolvente de acordo com a regra *par condicio creditorum*, isto é, rateadamente. À luz destes critérios, não faria sentido que o credor Estado não fosse admitido à insolvência só porque o crédito tributário, integralmente formado em data anterior à declaração de insolvência, ainda não tinha sido liquidado. Sobreretudo se a obrigação de liquidação recaía sobre o próprio devedor”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>313</sup> Sufragando este entendimento, SERRA, C., *Lições de...op. cit.*, pp. 286 e 287, entende, igualmente, que o critério decisivo para a qualificação das dívidas no processo de insolvência é a data da constituição e não a do vencimento.

reclamar créditos que, à data da declaração de insolvência, não se encontrem liquidados e ou vencidos à luz do Direito tributário. Neste sentido, muitas questões se têm colocado, continuando a doutrina e a jurisprudência a debater estas questões.

Também no Direito espanhol se verificaram muitos problemas no que toca à reclamação de créditos por parte das entidades públicas, uma vez que – à semelhança do que ainda sucede no Direito português – não era claro quais os créditos deviam ser reclamados. Em consequência, foram efetuadas algumas alterações legislativas, nomeadamente no âmbito das reformas de 2009 e 2011<sup>314</sup>, no sentido de esclarecer algumas dúvidas no que toca à comunicação e reconhecimento de créditos<sup>315</sup>, tendo vindo a doutrina – como analisaremos – a esclarecer que créditos tributários devem ser considerados *créditos concursales*.

A situação está, assim, bastante mais esclarecida no Direito espanhol, sendo unânime, na doutrina e na jurisprudência, o entendimento de que os créditos tributários resultantes de obrigações nascidas antes da abertura do *concurso* são considerados *créditos concursales*<sup>316/317</sup>. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 84.º da *LC*, fazem parte da *masa pasiva* os créditos que não sejam considerados *créditos contra la masa*, discriminados nos parágrafos do número seguinte<sup>318</sup>. Ora, nos termos do disposto na referida disposição legal, apenas poderão ser considerados *creditos contra a masa* aqueles que resultem de obrigações geradas após a declaração

---

<sup>314</sup> Destacamos, por exemplo, as alterações operadas pela *Ley* 38/2011, de 10 de outubro, que, como verificámos, alterou o disposto no n.º 4 do artigo 21.º do *LC*, passando a prever a comunicação do *concurso* à *AEAT* e à *TGSS* por meios eletrónicos.

<sup>315</sup> FERNÁNDEZ, R., *La Posición del...op. cit.*, p. 65.

<sup>316</sup> MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de Acreedores y Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 48, refere que devem considerar-se *creditos concursales* aqueles que provocam a situação de insolvência do devedor, sendo anteriores à data em que o *concurso* é declarado. Todos os *creditos concursales* integram a *masa pasiva* e serão satisfeitos de acordó com a regra do *par conditio creditorum*, embora estejam previstas algumas exceções relativamente a alguns tipos de créditos.

<sup>317</sup> Entre outras, vd. *STS* 590/2009, de 01/09/2009, processo n.º 253/2007 (relator: Juan Antonio Xiol Rios); *STS* 140/2011, de 03/03/2011, processo n.º 2239/2006 (relator: Juan Antonio Xiol Rios); *SAP* 797/2018, processo n.º 05/07/2018 (relator: Ane Maite Loyola Iriondo). Todos disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>318</sup> Artigo 251.º do *TRLC*, que esclarece que estão incluídos todos os créditos, *ordinarios* ou não, à data da declaração do *concurso*.



do *concurso* (parágrafo 10) e os que resultem do exercício da atividade empresarial ou profissional do devedor após a declaração do *concurso* (parágrafo 5), pelo que quaisquer créditos referentes a um facto tributário verificado antes sempre deverão ser qualificados como *créditos concursales*.

À semelhança do que sucede no Direito português, a obrigação tributária nasce com a verificação do facto gerador do imposto. Determina o n.º 1 do artigo 20.º da *LGT* que “El hecho imponible [facto tributário] es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”<sup>319</sup> e o n.º 1 do artigo 21.º da *LGT* que “El devengo [facto gerador] es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”<sup>320</sup>. Ou seja, à semelhança do que sucede no Direito português, a obrigação de imposto constitui-se no momento em que acontece o facto que a lei configura como suscetível de originar tributação, de acordo com as regras e pressupostos de cada tributo, não estando dependente do ato de liquidação nem do vencimento.

No n.º 1 do artigo 101.º da *LGT*, a liquidação é definida como “(...) el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y

---

<sup>319</sup> A propósito do conceito de *hecho imponible* (e dos seus elementos subjetivo e objetivo) vd. CHAMORRO Y ZARZA, J. A., *Derecho Tributario de la Empresa*, Editorial Tecnos, Madrid, 2019, pp. 129 e ss.

<sup>320</sup> Nos termos do disposto na al. a) do artigo 8.º da *LGT*, serão regulados por lei (*reserva de ley tributaria*) a determinação do “hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria (...)”.

A este propósito, ROMERO-FLOR, L. M., in *La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario*, vol. 15, n.º 18, julho-dezembro de 2013, p. 57, refere que “En relación con esta cuestión, tanto la generalidad de la doctrina como el propio Tribunal Constitucional entienden que se trata de una reserva meramente relativa, al considerar que la reserva de ley tributaria opera de forma contundente con ocasión de la creación por primera vez del tributo, y con matices cuando se trata de diseñar los elementos esenciales o determinantes de la obligación en que se concrete, pero que en cualquier caso, el protagonismo de la ley en materia tributaria no es exclusivo y excluyente en cuanto que se permite la colaboración del reglamento en funciones de desarrollo, complemento y subordinación de la ley tributaria”, disponível em [https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3722/fi\\_1397319032revista%20dixi%2018.pdf?sequence=1](https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3722/fi_1397319032revista%20dixi%2018.pdf?sequence=1) [20/08/2019].

determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria”<sup>321/322</sup>. Está em causa, como vimos a propósito do conceito de liquidação no Direito português, um ato de natureza administrativa que visa quantificar a obrigação tributária. Trata-se de uma das fases do imposto, que surge num momento posterior à constituição da obrigação<sup>323</sup>.

Importa, ainda, salientar que, nos termos do disposto no artigo 146.º da LC, é a abertura da fase de liquidação no *concurso* que gera o vencimento antecipado de todos os *créditos concursales*<sup>324</sup>, e não, como prevê o artigo 91.º do CIRE na Lei portuguesa, a declaração de insolvência. No entanto, entendemos que este facto não interfere na classificação dos créditos tributários como créditos *concuriales* ou

---

<sup>321</sup> Por sua vez o artigo 120.º da LGT faz referência à autoliquidação, devendo os sujeitos passivos, em relação a alguns impostos, além de apresentar declarações com as informações necessárias para apurar a obrigação de pagamento, quantificar eles próprios o imposto.

<sup>322</sup> CHAMORRO Y ZARZA, J. A., *Derecho Tributario...op. cit.*, p. 216, define a liquidação como um ato *administrativo* (manifestação de vontade unilateral da AEAT), *resolutorio* (que faz cessar o procedimento tributário), *motivado* (dependente de fundamentação), que determina a quantia da obrigação material, *individualizado e declarativo* (dirigido a um caso concreto e que declara uma obrigação tributária pré-existente) e, por último, é um ato que só produzirá efeitos se for devidamente notificado ao contribuinte.

<sup>323</sup> Vd. a STS n.º 590/2009, de 01/09/2009, processo n.º 253/2007 (relator: Juan Antonio Xiol Ríos) que decidiu que a liquidação constitui, segundo as regras gerais da LGT (artigos 101 e 120) um acto inserido no procedimento de gestão, que visa a quantificação provisória ou definitiva da dívida tributária, sem que isso altere (nem nenhuma norma pressupõe tal entedimento) o momento da verificação do facto gerador. No mesmo sentido, vd. sentencia do STS n.º 589/2009, de 20/09/2009, processo n.º 202/2007 (relator: Juan Antonio Xiol Ríos), que decidiu que “Los créditos correspondientes al IVA ya devengado y a las retenciones por IRPF efectuadas con anterioridad a la declaración del concurso, aunque la liquidación o declaración tenga lugar con posterioridad, son créditos concursales y no créditos contra la masa por no haberse generado por la actividad del concursado tras la declaración del concurso” e sentencia do STS n.º 10/2011, de 31/01/2011, proceso n.º 844/2007 (relator: Juan Antonio Xiol Ríos): “debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por retenciones por el IRPF, que es el del abono de las rentas o salarios, determina que el crédito tenga carácter concursal si el abono se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LCon, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación o el ingreso haya concluido con posterioridad”. Todos disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>324</sup> No mesmo sentido, artigo 414.º do TRLC.

*contra la masa*, tendo a maioria da doutrina<sup>325</sup> determinado que o momento da verificação do facto gerador do imposto é o que releva para efeitos desta classificação<sup>326/327</sup>.

Assim, devem ser considerados *créditos concursales*, e consequentemente reclamados no *proceso concursal*, de acordo com o disposto no artigo 85.º da LC, todos aqueles que resultarem de obrigações tributárias geradas antes da declaração de insolvência do devedor.

#### **2.4.2 A reclamação dos créditos sobre a insolvência/*créditos concursales* por parte dos credores tributários**

Partindo do exposto, abordaremos, em particular, a reclamação dos créditos tributários que, à data da declaração de insolvência, não estão ainda liquidados ou estão dependentes de um procedimento de

---

<sup>325</sup> LUQUE CORTELLA, A. *La Hacienda Pública...op. cit.*, p. 209 entende que o critério do facto gerador é aquele que deve ser utilizado para distinguir que créditos devem ser englobados na massa passiva. Assim, todas as dívidas cujo facto gerador se tenha verificado antes da declaração do *concurso* devem ser consideradas *creditos concursales*, vencendo-se quando é aberta a fase de liquidación, mesmo que não tenha ainda decorrido o prazo de pagamento voluntário.

LUCAS DURÁN, M., “Los créditos tributarios y su consideración como créditos concursales o contra la masa: reflexiones críticas”, *La fiscalidade del concurso de acreedores* (dir. RIBES RIBES, A.), Ed. La Ley, Madrid, 2016, p. 167, refere que “(...) tales créditos nacen en el momento que determina la norma (devengo) y es éste el instante e que ha de tomarse en consideración a la hora de calificar los créditos como concursales o contra la masa, cualquier otro sistema que pudiera resultar aplicable habría de aparecer en la LC; no siendo así, es dudoso que el juez pueda adoptar el papel de legislador e interpretar la norma más allá de los límites de la exégesis que tiene encomendada”.

<sup>326</sup> Por exemplo, como refere THOMÁS PUIG, P., M., “Los créditos que resulten de obligaciones nacidas de la Ley”, *Los créditos contra la masa – XI Congreso español de Derecho de la Insolvencia*, pp. 238 e 239, nas *retenciones a cuenta* do IRPF ou do *Impuesto de Sociedades* (dir. ROJO, A., CALMPUZANO LAGUILO, A. B. e CASANELLAS, R.), Civitas Thomson Reuters, Pamplona, 2019, o momento que releva para determinar se estas são créditos *contra la masa* ou créditos *concurales* não é o momento em que o *concurado* está obrigado a liquidar os valores retidos, mas sim o momento em que produz a obrigação de reter tais valores, ou seja, o momento em que é pago o rendimento objeto de retenção.

<sup>327</sup> Como refere CABALLERO GARCÍA, F., *Los créditos contra la masa*, 2.ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 139, “Como conclusión, no se puede identificar el nacimiento de la obligación (devengo del tributo) con el nacimiento de la obligación de pago (devengo de la cuota tributaria) y por ello, deben ser calificados como créditos concursales las tasas e impuestos correspondientes a hechos imponibles producidos con anterioridad a la declaración del concurso”.

inspeção tributária, concretizando alguns pontos que merecem ser esclarecidos, especialmente no Direito português.

Tanto o CIRE como a LC preveem a obrigatoriedade de os credores reclamarem os seus créditos sobre a insolvência/*créditos concursales*, estipulando um prazo para o efeito, bem como a forma e requisitos que a reclamação de créditos deve satisfazer.

No que toca à Lei portuguesa, já verificámos que, de acordo com o disposto no 128.º do CIRE, os credores, incluindo o Ministério Público no interesse das entidades que represente, devem reclamar os seus créditos no prazo concedido para o efeito na sentença que declara a insolvência (o qual poderá ir até 30 dias, nos termos do disposto na al. j) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE) ou, no caso do PER, no prazo de 20 dias contados da publicação no portal *Citius* do despacho que nomeia o Administrador Judicial Provisório (17.º-D, n.º 2 e 222.º-D, n.º 2 do CIRE), juntando todos os documentos que comprovem a existência do crédito e fornecendo as demais informações constantes nas alíneas do n.º 1 do mencionado artigo 128.º do CIRE, designadamente a proveniência e natureza do crédito, as garantias existentes, a data de vencimento, o valor (incluindo o respeitante a eventuais juros e a taxa de cálculo aplicável) e as condições, tanto suspensivas como resolutivas, a que estejam sujeitos.

Geralmente os créditos da AT são reclamados pelo Ministério Público, com base nas certidões de dívida que lhe são disponibilizadas pelo órgão administrativo<sup>328</sup>. Determina o artigo 88.º do CPPT que, após o decurso do prazo de pagamento, os serviços competentes para o efeito extraem certidões de dívida com base nos elementos de que dispõem, devendo fazer constar todos os dados referidos no n.º 2 desta disposição normativa. Estas certidões de dívida são depois utilizadas como título executivo no processo de execução fiscal, conforme determina a alínea a) do artigo 162.º do CPPT.

O n.º 1 do artigo 181.º do CPPT, que foi, como já aclarámos, recentemente revogado, previa a aplicação, também nos processos falimentares, do disposto nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 80.º do CPPT,

---

<sup>328</sup> Os créditos da Segurança Social são reclamados pelo próprio Instituto de Segurança Social, conforme se determina na al. e) do artigo 2.º da sua Lei Orgânica, aprovada pelo DL n.º 83/2012, de 30 de março.

referentes à forma de remessa e conteúdo das referidas certidões de dívida para efeitos de reclamação de créditos noutros processos de execução, de natureza não tributária. Apesar da mencionada norma ter sido revogada, continua a AT a proceder de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 80.º do CPPT, remetendo para o Ministério Público as certidões de dívida com as informações constantes de tal norma<sup>329</sup>.

Acontece que as referidas certidões de dívida estão geralmente organizadas por processos de execução fiscal e não contém, muitas vezes, os elementos relativos aos privilégios creditórios<sup>330</sup> ou outras garantias eventualmente existentes<sup>331</sup>, a individualização dos juros e taxas aplicáveis, pois a referida disposição legal não exige tais informações. Dados que assumem grande relevância no processo falimentar, nomeadamente para a graduação a ser efetuada pelo Administrador da Insolvência e sua posterior verificação por parte do Juiz<sup>332</sup>. Os créditos tributários poderão ser graduados de forma diversa, consoante o imposto em causa e o tipo de privilégio que lhe possa estar atribuído<sup>333</sup> ou a existência ou não de garantias reais<sup>334</sup>. Assim, é importante que as informações fornecidas pela AT sejam

---

<sup>329</sup> Nos termos do disposto nesta norma, as certidões de dívida deverão ser remetidas ao Ministério Público e nelas deverão constar, “além da natureza, montante e período de tempo de cada um dos tributos ou outras dívidas, a matéria tributável que produziu esse tributo ou a causa da dívida, a indicação dos artigos matriciais dos prédios sobre que recaiu, o montante das custas, havendo execução, e a data a partir da qual são devidos juros de mora”

<sup>330</sup> Podendo o Administrador da Insolvência verificar a natureza do crédito pelo tipo de tributo. Ou seja, por exemplo, se se tratar de uma dívida de IVA, certamente, estará em causa, nos termos do n.º 1 do artigo 736.º CC, um privilégio creditório mobiliário geral ou se for um crédito de IMI goza de um privilégio imobiliário, nos termos do disposto n.º 1 do artigo 744.º do CC e 122.º do CIMI.

<sup>331</sup> V.g., a constituição de uma hipoteca legal, que implica o reconhecimento do crédito como garantido.

<sup>332</sup> O Administrador da Insolvência, nos termos do artigo 129.º CIRE, elaborará e apresentará na secretaria do Tribunal uma lista provisória dos créditos reconhecidos e não reconhecidos. Posteriormente, o Tribunal, tomando por base a referida lista, proferirá sentença de verificação e graduação de créditos (n.º 3 do artigo 130.º, ou, caso se verifiquem impugnações, 140.º CIRE).

<sup>333</sup> Por exemplo, os créditos relativos ao IMI, IMT e IS gozam, nos termos do artigo 744.º do CC, 122.º CIMI, 39.º CIMT e n.º 2 do artigo 47.º CIS, de privilégio imobiliário.

<sup>334</sup> Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 195.º do CPPT, o órgão de execução fiscal pode constituir um penhor ou hipoteca legal quando o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável. Também o devedor pode, quando pretender suspender a execução, constituir hipoteca ou penhor, de acordo com o previsto nos artigos 169.º e 199.º do CPPT.

suficientes e esclarecedoras, para que o Ministério Público possa reclamar devidamente os créditos em causa, possa fornecer ao Administrador da Insolvência todas as informações necessárias para uma correta qualificação<sup>335</sup>.

Como determina n.º 1 do artigo 128.º CIRE, o Ministério Público, em representação da AT, deve reclamar o reconhecimento dos créditos destas entidades por meio de requerimento, endereçado ao Administrador da Insolvência, acompanhado de toda a prova de que disponha e no qual deverão ser mencionadas todas as informações constantes nas al.s a) a e) do n.º 1 do mencionado artigo, sob pena de, não o fazendo, poder o crédito não ser reconhecido ou indevidamente graduado<sup>336</sup>.

Julgamos que o Administrador da Insolvência, quando considere os dados constantes da reclamação de créditos da AT (ou de qualquer outro credor) insuficientes para o reconhecimento provisório do crédito, deverá convidar o reclamante a completar e aperfeiçoar a sua reclamação, indicando os dados em falta. Entendemos, contudo, que

---

<sup>335</sup> Inicialmente, o Ministério Público limitava-se a remeter para o Administrador da Insolvência a certidão que lhe era disponibilizada pela AT ou fazer referência ao processo de execução fiscal respetivo. A propósito desta prática, concluiu o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 07/07/2008, processo n.º 0854187 (relator: Sousa Lameira), que: “I – O mero facto de se encontrarem apensos ao processo de insolvência outros processos em que se reclamam créditos sobre o insolvente não é suficiente para que se afirme que o Administrador tinha conhecimento da existência de tais créditos, assim o devendo incluir na lista de créditos reconhecidos. II – A existência de tais apensos não dispensa o credor, mesmo sendo o M.º P.º em representação da Fazenda Nacional, de reclamar os direitos de crédito que se discutiam nessas execuções perante o Administrador”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>336</sup> Conforme se decidiu no acórdão do STA de 09/04/2019, processo 835/09.9TBPTM.C.E1.S1 (relator: Raimundo Queirós), se o credor não indicar, na reclamação de créditos, a garantia de que o seu crédito beneficia (conforme determina a al. c) do n.º 1 do artigo 128.º do CIRE) e a mesma não for considerada pelo Administrador da Insolvência, não poderá invocá-la posteriormente, em sede de impugnação da lista de credores reconhecidos. Decidiu-se, ainda, no recente acórdão do STA de 18/06/2019, processo n.º 2920/16.1T8STS.A-P1.S1 (relator: Maria Olinda Garcia), que a confissão, por parte do devedor, da existência do crédito não é suficiente para provar a existência do crédito, devendo o credor juntar documentos necessários para tal (“No âmbito da reclamação de créditos em processo de insolvência, a confissão de dívida do devedor insolvente, ainda que constante de escritura pública, não é o meio adequado para provar que o credor lhe mutuou o montante agora reclamado. Dado que o art. 128º do CIRE exige que o crédito reclamado seja documentado, o credor (mutuante) tem de juntar os contratos de mútuo e os documentos comprovativos da transferência da quantia mutuado para o património do devedor”). Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

este aperfeiçoamento deverá ser solicitado apenas quando se revele absolutamente necessário para um reconhecimento e graduação corretos. A utilização desta prerrogativa não se pode banalizar (criando-se a convicção nos credores que, mesmo que apresentem uma reclamação incompleta ou errónea, sempre terão a possibilidade de a retificar, pois o Administrador da Insolvência irá notificá-los para esse efeito), sob pena de, querendo evitar as impugnações da lista de créditos e as delongas que tais incidentes produzem na tramitação, se cair no erro de criar uma nova “fase processual” de retificação das reclamações de créditos, o que contraria em absoluto a natureza urgente (artigo 9.º do CIRE), célere, do processo falimentar.

Haverá, ainda, a possibilidade de o Administrador da Insolvência, nos processos de insolvência de pessoas coletivas ou de pessoas singulares que tenham contabilidade organizada<sup>337</sup>, complementar a reclamação com informações extraídas desta, que será sempre por ele analisada. Nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 129.º CIRE, o Administrador da Insolvência deve incluir na lista de credores reconhecidos os créditos referenciados nos documentos contabilísticos do devedor o que de outra forma cheguem ao seu conhecimento.

Esta análise poderá, contudo, ser difícil quando a contabilidade do devedor não estiver devidamente organizada, encontrando-se incompleta ou errada, como acontece em muitos processos de insolvência, por, em muitos casos, o devedor ter deixado de fornecer os elementos contabilísticos necessários ou o próprio profissional responsável pela contabilidade da empresa ter cessado o exercício das suas funções por não ser devidamente remunerado pelo seu trabalho.

---

<sup>337</sup> É obrigado a ter contabilidade organizada o sujeito passivo que, no exercício da sua atividade, ultrapasse, no período de tributação imediatamente anterior, um rendimento da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) anual ilíquido (bruto) superior a 200.000,00€ (*vide* n.º 2 do artigo 28.º do CIRS *a contrario*). Podem os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado optar, nos termos do n.º 3 do artigo 28.º do CIRS, pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. Nos termos do n.º 1 do artigo 123.º do CIRC, “As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efetiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada (...)”.

As diligências levadas a cabo pelo Administrador da Insolvência no sentido de efetuar uma correta verificação e graduação dos créditos poderão evitar a existência de novos litígios, dilatórios, motivados pela impugnação da lista de credores reconhecidos. Na realidade, os credores podem, com fundamento na indevida inclusão ou exclusão de créditos ou na incorreção do montante ou da qualificação efetuada, impugnar a lista de créditos elaborada e junta pelo Administrador da Insolvência ao processo, nos termos do disposto nos artigos 130.º e ss do CIRE.

Coloca-se aqui a questão de saber se, atenta a natureza pública dos créditos tributários, deve o Administrador da Insolvência atuar com maior diligência no sentido de obter as informações sobre os mesmos, por exemplo, com vista a tomar conhecimento das garantias que lhe estejam associados e graduá-los de acordo com as garantias eventualmente existentes. RUI DUARTE MORAIS responde afirmativamente a tal questão, referindo que “existe um interesse público na cobrança de tais créditos, a cuja prossecução o Administrador e o próprio Tribunal onde corra o processo de insolvência não podem ser alheios”<sup>338</sup>. Em nossa opinião, o Administrador da Insolvência deverá, sob pena de vir a ser responsabilizado nos termos do artigo 59.º CIRE<sup>339</sup>, dar pleno cumprimento ao disposto no artigo 129.º CIRE, diligenciando no sentido de reconhecer todos os créditos de que tenha conhecimento (e não só os que forem reclamados<sup>340</sup>) e graduá-los corretamente. Na

---

<sup>338</sup> MORAIS, R. D., “Da Insolvência – Os Administradores da Insolvência e os Créditos Tributários”, *FISCO*, n.º 122/123, Novembro de 20017, Ano XVII, p. 109.

<sup>339</sup> O legislador optou por enquadrar esta responsabilidade na responsabilidade delitual, quando o Administrador viola os seus deveres profissionais para com o devedor ou os credores. A culpa não se presume, devendo ser, nos termos do n.º 1 do mencionado preceito legal, apreciada pela “diligência de um administrador da insolvência criterioso e ordenado”. Criticam esta opção, entre outros, LEITÃO, L. M. T. M., *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 5.ª ed., Almedina, Coimbra, 2009, p. 108, “Questiona-se, no entanto, uma vez que está em causa uma responsabilidade por inobservância de deveres, por que razão não se estabelece expressamente uma presunção de culpa (799.º CC) ao contrário do que se prevê no n.º 1, e porque é que a responsabilidade por atos dos auxiliares, referida no n.º 3, em lugar de ser objectiva (800.º CC), se baseia antes numa presunção de culpa, que ainda admite a demonstração da relevância negativa da causa virtual”.

<sup>340</sup> Nos termos do n.º 4 do artigo 129.º do CIRE, todos os credores, cujos créditos tenham sido reconhecidos sem terem sido reclamados, devem ser disso avisados pelo Administrador da Insolvência, por carta registada.



verdade, é esta a atuação que se coaduna com a finalidade universal e concursal do processo de insolvência, que deve reunir todas as questões de natureza patrimonial relativas ao devedor.

Em todo o caso, a falta ou insuficiência das informações/prova previstas no mencionado artigo 128.º do CIRE pode determinar o não reconhecimento do crédito tributário (o que terá sempre de ser justificado, como exige o n.º 3 do artigo 129.º do CIRE<sup>341</sup>) ou o seu reconhecimento erróneo ou insuficiente<sup>342</sup>.

Também na Lei espanhola encontramos a obrigação da *AEAT* reclamar os seus *créditos concursales*, como qualquer credor de natureza privada, no prazo de um mês contado da publicação do auto de declaração de *concurso* no *BOE* (artigo 21.º, n.º 1, parágrafo 5.º da *LC*)<sup>343</sup>, fornecendo todas as informações e documentos comprovativos da existência do crédito, da sua natureza e forma de constituição, bem como sobre a existência de eventuais garantias, nos termos do disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 85.º da *LC*. A mesma regra se aplica no caso de estas entidades serem as credoras que requereram a declaração do *concurso*, conforme determina o n.º 1 do artigo 7.º da *LC*. Os créditos reclamados e reconhecidos passarão a integrar a massa passiva do *proceso concursal*, conforme previsto no artigo 49.º da *LC*<sup>344</sup>, sendo reconhecidos de acordo com a sua natureza.

---

<sup>341</sup> Possibilitando ao credor cujo crédito não foi reconhecido conhecer os motivos do não reconhecimento e, assim, reagir adequadamente para salvaguardar os seus interesses.

<sup>342</sup> Se tal se verificar, poderá, como já referimos, a Administração Tributária reagir, impugnando a lista de credores reconhecidos, nos termos do artigo 130.º do CIRE.

<sup>343</sup> O prazo de reclamação de créditos é, conforme determina o 5.º parágrafo do n.º 1 do artigo 21.º da *LC*, de 30 dias contados a partir do dia seguinte ao da publicação no *BOE* (artigo 23.º, n.º 1 da *LC*). No caso do *concurso abreviado*, têm entendido a doutrina que, apesar de no artigo 191.º da *LC* não se especificar nenhum prazo especial para a reclamação de créditos nestes processos, o prazo deve ser de 15 dias, por não fazer sentido, num processo que se pretende mais simples e célere, aplicar o prazo de 30 dias existente para o *concurso ordinário*. Adotando este entendimento, vd. FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La Posición del Crédito...op. cit.*, pp. 42 e 43.

<sup>344</sup> A propósito do disposto em tal norma, refere FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La Posición del Crédito...op. cit.*, p. 37 que “Consagra, este artículo, un efecto de derecho material inherente al proceso concursal. Pues bien, dicho precepto no representa más que una declaración de principios, requiriendo de un reflejo en el derecho procesal que realmente permita incluir a todos los acreedores en la masa pasiva del concurso. Este reflejo se encuentra dibujado, entre otros puntos de la norma, en el artículo 85 LC”.

Importa referir que o incumprimento desta obrigação de reclamar os créditos, satisfazendo os requisitos formais e no prazo previstos na lei, pode implicar, no caso da *Administración Concursal* não os reconhecer oficiosamente<sup>345</sup>, que sejam desconsiderados. Então, o credor perde os direitos que o reconhecimento lhe poderia assegurar<sup>346</sup> ou, no caso de ter reclamado extemporaneamente, que o crédito seja reconhecido como subordinado, conforme prevê o artigo 92.º, n.º 1 da *LC*, com as inerentes consequências, que tal posição implique para estes credores, que verão os seus direitos afetados, nomeadamente quanto ao direito de voto<sup>347</sup> e quanto à ordem de pagamento<sup>348</sup>, entre outras limitações impostas pela lei<sup>349</sup>.

De acordo o disposto no n.º 3 do artigo 123.º *RGR*, os órgãos de cobrança da *AEAT* devem fornecer ao órgão que a representará juridicamente todos os documentos necessários para a defesa dos seus interesses, considerando-se os créditos comprovados mediante certificação efetuada pelo órgão competente, pelo que, por princípio, a reclamação de créditos apresentada por estas entidades cumprirá, de forma mais célere e eficaz, todos os requisitos legais. Se a dívida tributária está já a ser cobrada através de processo de execução fiscal instaurado contra o devedor, será documento bastante para comprovar a existência do crédito o título executivo correspondente. Se a dívida

---

<sup>345</sup> Analisaremos adiante a obrigação que a *Administración Concursal* tem de reconhecer oficiosamente alguns créditos.

<sup>346</sup> Decidiu-se na sentença *STS* 4721/2016 de 04/11/2016, processo n.º 707/2014 (relator: Rafael Saraza Jimena) que “(...) no la falta de inclusión del crédito en la lista de acreedores no ha supuesto su extinción. Pero no procede condenar a la concursada al pago del crédito en este concurso, porque la reclamación ha sido extemporánea, posterior a cualquiera de los momentos que permiten la inclusión y satisfacción del crédito en el concurso, sea con la clasificación que corresponda a su naturaleza, sea con la clasificación de subordinado por su comunicación tardía, sin perjuicio de que el pago del crédito pueda reclamarse, en los términos expuestos, una vez haya concluido el concurso”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>347</sup> Determina o n.º 1 do artigo 122.º da *LC* que não têm direito a voto os titulares de créditos subordinados (incluindo, em particular, os detidos por pessoas especialmente relacionadas com o devedor que tenham a adquirido o seu crédito, por ato entre vivos, depois da declaração do *concurso*).

<sup>348</sup> De acordo com o n.º 1 do artigo 158.º da *LC* o pagamento dos créditos subordinados não se efetiva enquanto não estiverem integralmente satisfeitos todos os *creditos ordinarios*.

<sup>349</sup> Ressalvam-se, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 92.º da *LC*, os créditos que sejam comunicados tardiamente por se encontrar em falta uma declaração ou autoliquidação, necessária para a determinação do crédito (86.º, n.º 3 da *LC*).

não está já a ser cobrada coercivamente, entende a doutrina que será suficiente para comprovar a existência do débito a liquidação efetuada pelo órgão tributário competente ou a autoliquidação realizada pelo sujeito passivo<sup>350</sup>.

Aliás, no *proceso concursal*, a lei é mais esclarecedora quanto à posição da *Administración Concursal* no que diz respeito à completude da reclamação de créditos, prevendo expressamente, no n.º 4 do artigo 85.º da *LC*, que este órgão pode solicitar ao credor os originais ou cópias certificadas dos títulos ou documentos juntos à reclamação, bem como quaisquer outras informações/esclarecimentos que lhe pareçam necessários para o reconhecimento do crédito. Diferentemente do que sucede no regime jurídico português, a lei aqui prevê expressamente a possibilidade da *Administración Concursal* contactar o credor no sentido de esclarecer quaisquer dúvidas referentes ao crédito comunicado.

À semelhança do que sucede no Direito português<sup>351</sup>, determina o n.º 1 do artigo 86.º da *LC* que cabe à *Administración Concursal* a decisão de incluir ou excluir os créditos da lista de credores, devendo ter em conta os créditos que resultem da documentação contabilística do devedor ou que, por qualquer outra razão, constem no *concurso*<sup>352/353</sup>.

Mais, apesar de a decisão sobre o reconhecimento dos créditos caber à *Administración Concursal*, que deve, nos termos do disposto no artigo 94.º da *LC*, elaborar lista com os créditos reconhecidos e não reconhecidos bem como as razões da sua não consideração, esta entidade deve incluir, obrigatoriamente em tal lista os créditos “reconocidos por certificación administrativa” e os créditos que beneficiem de uma garantia real registada (artigo 86.º, n.º 2 da *LC*)<sup>354</sup>.

---

<sup>350</sup> Vd. AGUILAR RUBIO, M., *Crédito Tributario...op. cit.*, p. 502 e 503.

<sup>351</sup> Parte final do artigo 129.º, n.º 1 do CIRE.

<sup>352</sup> LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública...op. cit.*, p. 181, refere, a este propósito, que o reconhecimento de créditos «constituye una operación atribuida a la administración concursal que implica una triple actuación: a) un examen de la documentación relativa al crédito, b) una decisión sobre su inclusión o exclusión de la lista de acreedores, y c) una labor de calificación o graduación del crédito en alguna de las categorías previstas: privilegiados, ordinarios o subordinados».

<sup>353</sup> Artigo 259.º do *TRLC*.

<sup>354</sup> Artigo 260.º *TRLC*.

Ora, julgamos que se incluirão aqui os créditos tributários, cuja existência é certificada pela *AEAT*, pelo que não poderá a *Administración Concursal* colocar em causa a existência destes créditos públicos e recusar o seu reconhecimento. Salva-guar-da-se, contudo, o direito do insolvente ou da *Administración Concursal* em sua representação de, por exemplo, impugnar administrativa ou contenciosamente as liquidações emitidas por estas entidades públicas<sup>355/356</sup>.

Temos, assim, consagrados na *LC* dois mecanismos que visam a comunicação/reconhecimento dos créditos tributários: a reclamação de créditos operada nos termos gerais (artigo 85.º da *LC*) efetuada pela *AEAT* após esta tomar conhecimento da declaração do *concurso* (pela publicação desta decisão no *BOE* ou por lhe ser comunicada eletronicamente, nos termos anteriormente referidos) e o reconhecimento oficioso (*comunicación simplificada* ou *comunicación de oficio*) efetuado pela *Administración Concursal* de acordo com o previsto no artigo 86.º da *LC*, que abrange os créditos que resultem dos livros e documentos contabilísticos do devedor e aqueles que constem de documento com força executiva, reconhecidos por certificação administrativa ou assegurados por garantia real inscrita no registo público.

ANA LUQUE CORTELLA entende que a inclusão obrigatória do crédito reconhecido por certificação administrativa na lista de credores nos termos supra indicados não exime estes credores de os

---

<sup>355</sup> De acordo com o decidido na *STS* 983/2017 de 15/03/2017, processo n.º 2149/2014 (relator: Pedro Jose Vela Torres): “Conforme al art. 86.2 LC, deben incluirse necesariamente en la lista de acreedores los créditos reconocidos por certificación administrativa, sin perjuicio de que la administración concursal pueda impugnarlos a través de los cauces admitidos al efecto por su legislación específica”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

Refere MAETO SANZ, J. B., no comentário ao artigo 86.º, n.º 2 da *LC*, *Comentarios a la legislación concursal* (dir. SÁNCHEZ CALERO, J. e GUILARTE GUTIÉRREZ, V.), tomo II, 1.ª ed., Editorial Lex Nova, Valladolid, 2004, p. 1740, a propósito do reconhecimento obrigatório destes créditos, que tal encontra fundamento no valor probatório e público que têm os documentos que suportam estes créditos, sendo que em princípio tal não poderá ser colocado em causa pela *Administración Concursal*, que, se quiser questionar o seu reconhecimento, deve recorrer à impugnação prevista no artigo 86.º da *LC*.

<sup>356</sup> Neste sentido, RIBES RIBES, A., “La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal”, *La fiscalidade del concurso de acreedores* (dir. RIBES RIBES, A.), Wolters Kluwer, Madrid, 2016, p. 135.

reclamarem, de acordo com o disposto no artigo 85.º da *LC*, sendo que, se o fizerem após o prazo concedido para o efeito, o crédito poderá ser graduado como crédito subordinado por ter sido comunicado tardiamente<sup>357</sup>. Entendemos que, de facto, estas entidades devem, em prol da defesa do carácter público e indisponível dos seus créditos<sup>358</sup>, adotar todas as medidas necessárias para que estes sejam devidamente reconhecidos, cabendo-lhes o poder-dever de os reclamar no prazo concedido para o efeito, juntando toda documentação comprovativa da sua existência. Todavia, não nos parece que o incumprimento deste dever possa – por si só – implicar a consideração destes créditos como créditos subordinados<sup>359</sup>. Julgamos que a previsão normativa constante do artigo 86.º, n.º 1 da *LC* visa tutelar especialmente estes créditos, garantido que os mesmos são devidamente reconhecidos pela *Administración Concursal*<sup>360</sup>, que deverá, aliás, reconhecer todos os créditos de natureza tributária resultantes dos livros e documentos contabilísticos ou constantes do processo, quer os mesmos tenham já sido ou não objeto de certificação administrativa<sup>361</sup>.

Pode, contudo, acontecer que a *Administración Concursal* não consiga ter acesso à contabilidade do devedor e não resulte dos restantes documentos a existência de um determinado crédito tributário. Se este não reclamado pela *AEAT*, poderá não ser reconhecido ou sê-lo-á como crédito subordinado, por comunicação tardia. Tal risco vem reforçar a necessidade desta entidade pública reclamar os seus créditos, apesar do disposto no artigo 86.º, n.º 2 da *LC*.

---

<sup>357</sup> LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública...op. cit.*, p. 182.

<sup>358</sup> Princípios desenvolvidos no ponto 1.4 deste capítulo.

<sup>359</sup> Na *STS* 280/2019 de 22/05/2019, processo n.º 181/2017 (relator: Ignacio Sancho Gargallo) decidiu-se, a este propósito, que se o crédito tributário por retenções tributárias constar dos documentos juntos ao *proceso concursal*, mesmo que seja comunicado tardiamente (no caso, na impugnação da lista de credores), deve ser reconhecido como privilegiado nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 91.º da *LC* e não como crédito subordinado, por aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 92.º da *LC*. Disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>360</sup> Neste sentido, vd. AGUILAR RUBIO, M., *Crédito Tributario...op. cit.*, p. 517 e ss.

<sup>361</sup> Neste sentido, VARELO LOZANO, N., *El régimen jurídico del...op. cit.*, p. 220.

Os credores poderão, caso não concordem com a decisão de inclusão ou exclusão do crédito, com o montante reconhecido ou com a classificação efetuada, impugnar a lista de credores, no prazo de 10 dias contados da notificação do *informe* apresentado pela *Administración Concursal*, nos termos previstos nos artigos 95.º e 96.º da LC<sup>362</sup>. A falta de impugnação impede, em princípio<sup>363</sup>, o credor de requerer *a posteriori* a modificação do valor e/ou graduação seu crédito (97.º n.º 1 da LC).

### 2.4.3 Os créditos tributários reclamáveis

#### 2.4.3.1 Os créditos tributários não liquidados ou dependentes da realização de um procedimento de inspeção tributária

Como explicado, entendemos que todos os créditos relativos a obrigações tributárias cujo facto gerador se verificou antes da data da declaração de insolvência devem ser reclamados pela AT no processo falimentar, sendo considerados créditos sobre a insolvência/*créditos concursales*.

Esta regra tem plena aplicação mesmo nos casos em que tais créditos não foram ainda liquidados, à data da declaração de insolvência ou de abertura do *proceso concursal*. Também, em relação a estes os credores tributários devem apresentar a correspondente reclamação, sendo, para o efeito, necessário lograr a liquidação do tributo, oficiosamente ou pela exigência da correspondente autoliquidação por parte do devedor ou do Administrador da Insolvência/*Administración Concursal*.

Uma classificação dos créditos (sobre a insolvência/*créditos concursales* ou da massa insolvente/*créditos contra la masa*) efetuada com base no momento da liquidação (e não da verificação do facto tributário) poderia discriminar os sujeitos passivos consoante o regime fiscal aplicável (como aconteceria, por exemplo, com o IVA, conforme o regime de liquidação e pagamento fosse mensal ou

---

<sup>362</sup> Importa referir que a fase do *convenio* ou da liquidação apenas começará se as impugnações apresentadas afetarem menos de 20% do ativo ou do passivo do *concurso* (artigo 96.º, n.º 4 da LC).

<sup>363</sup> Ressalvamos aqui os casos de comunicação tardia dos créditos, nos termos do disposto no artigo 96.º bis da LC.

trimestral)<sup>364</sup>, já que apenas seriam considerados créditos sobre a insolvência/*créditos concursales* aqueles cuja liquidação tivesse já ocorrido antes data data da declaração da insolvência.

Este critério implicaria um benefício injustificado para os credores tributários que, atrasando o momento da liquidação (por mote próprio, no caso das liquidações oficiosas ou aproveitando a inércia do contribuinte nos casos dos tributos autoliquidáveis<sup>365</sup>), poderiam vir a considerar créditos, cujo facto tributário se verificou antes da data da declaração de insolvência, como créditos sobre a massa/*créditos contra la masa*, podendo exigir o seu pagamento de forma mais célere e com prioridade sobre os créditos sobre a insolvência/*créditos concursales*, violando, assim, um princípio estruturante do processo falimentar: princípio *par conditio creditorum*<sup>366</sup>.

Por outro lado, a aplicação do critério da liquidação para a qualificação do crédito afeta, também, o princípio da universalidade – subjacente ao processo falimentar –, nos termos do qual devem ser considerados todos os créditos constituídos à data da declaração de insolvência ou da abertura do *proceso concursal*.

Reconhecemos, no entanto, que a reclamação dos créditos tributários não liquidados pode ser, na prática, bastante complicada, na medida em que a reclamação, não poderá conter todas as informações exigidas no n.º 1 do artigo 128.º do CIRE e nos n.ºs 3 e 4 do artigo 85.º da LC, nomeadamente a determinação do valor em débito (a obrigação não é ainda certa), e irá desacompanhada da prova documental necessária para a demonstração da existência da dívida (o

---

<sup>364</sup> STS 5679/2009 de 20/09/2009, proceso n.º 202/2007 (relator: Juan Antonio Xiol Rios): “La clasificación del crédito por IVA en atención al momento de la liquidación, tendría el inconveniente de introducir discriminaciones según el régimen fiscal del concursado, pues, como ha observado la doctrina, las importaciones y algunas adquisiciones intracomunitarias tienen un sistema de liquidación e ingreso de la cuota diferente, conforme a los arts. 167.2 LIVA y el 71.7 RLIVA, y el sistema de liquidación también es variable entre el trimestre natural y el mes natural según el volumen de operaciones de la empresa concursada”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

Sufragando o mesmo entedimento, THOMÀS PUIG, P. M., *La Posición de la...op. cit.*, pp. 190 e 191.

<sup>365</sup> O que – no caso das insolvências em que a recuperação não é uma opção – é o mas provável.

<sup>366</sup> Estes princípios foram desenvolvidos com maior pormenor no ponto 1.4 do capítulo 1.

que poderá redundar na sua não verificação ou verificação errónea por parte do Administrador da Insolvência/*Administración Concursal*)<sup>367</sup>.

Em Portugal não encontramos ainda solução para estes casos, não existindo quaisquer leis, instruções ou informações administrativas que indiquem como devem os credores tributários proceder nestes casos. Para a AT, se o crédito não está, ainda, liquidado à data da declaração de insolvência, não existe, pelo que não poderá ser reclamado.

Julgamos que, quando a liquidação do tributo compete à AT, esta deverá liquidar todos os tributos cujo facto gerador se verificou antes da data da declaração de insolvência, no prazo fixado para a reclamação de créditos na sentença<sup>368</sup>, passando, assim, a dispor dos elementos e documentos legalmente exigíveis para a apresentar a referida reclamação de créditos. Simultaneamente, a AT deve notificar o Administrador da Insolvência ou devedor (se este mantiver os poderes de gestão da massa insolvente, nos termos do disposto nos artigos 223.º e ss do CIRE) da referida liquidação<sup>369</sup>, os quais poderão reagir administrativa ou judicialmente se não concordarem com tal ato, preservando-se, assim, os direitos de defesa do sujeito passivo. Assim, o insolvente (ou o Administrador da Insolvência, se detiver poderes de representação do devedor), se não concordar com a

---

<sup>367</sup> MORAIS, R. D., *A Execução...op. cit.*, p. 208, entende que, apesar de se incluírem nos créditos reclamáveis os ainda não vencidos, em termos práticos, porque a reclamação implica a prova documental da existência do crédito, apenas poderão ser reclamados os créditos relativos a impostos já liquidados. No acórdão do STA de 06/04/2011, processo n.º 0981/10 (Relator: Isabel Marques da Silva), refere-se que “(...) porque a reclamação de créditos implica a prova documental da existência dos mesmos, não seria possível reclamar na insolvência um crédito - como o dos autos - relativo a imposto ainda não liquidado nessa data e que apenas o foi alguns anos depois”. No mesmo sentido, vd. acórdão do STA de 06/06/2018, processo n.º 01342/17 (relator: Aragão Seia). Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>368</sup> Que poderá, como vimos, ir até 30 dias, contados da data da citação da referida sentença, termos da al. j) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE.

<sup>369</sup> Conforme se entendeu – e bem – no acórdão do STA de 11/04/2018, processo n.º 0124/18 (relator: Ana Paula Lobo), “Após a declaração de insolvência, todas as notificações, em matéria patrimonial e tributária têm que ser efectuadas, obrigatoriamente, na pessoa do administrador de insolvência por força do disposto nos artigos 81.º, n.º 4 do CIRE e 41.º, n.º 3 do Código de Processo e Procedimento Tributário, seja de liquidação de impostos, taxas, seja de decisões administrativas que condenam em coimas”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).



referida liquidação, poderá reagir, utilizando, entre outros meios, a reclamação graciosa ou a impugnação judicial<sup>370</sup>.

Se, por outro lado, estiverem em causa tributos autoliquidáveis<sup>371</sup>, deverá o Administrador da Insolvência ou o devedor, quando mantenha as funções de administração da massa insolvente, proceder, a pedido da AT ou do Ministério Público que atue em sua representação, à liquidação exigida, permitindo, assim que o credor tributário exerça os seus direitos no processo falimentar.

Este entendimento, que já sufragamos outrora<sup>372</sup> é, como veremos, pacífico no Direito espanhol, determinado o n.º 3 do artigo 86.º da *LC* que cabe à *Administración Concursal* o dever de apresentar as declarações ou autoliquidações que se revelarem necessárias para determinar o crédito tributário, sempre que o insolvente não cumpra tal dever ou esteja impedido de exercer funções de administração e disposição da massa insolvente<sup>373</sup>. Julgamos que seria conveniente prever, no Direito português, uma norma similar, a fim de esclarecer esta problemática e permitir a reclamação e o reconhecimento atempado dos créditos tributários, ainda não liquidados, mas relativos a factos tributários ocorridos antes da declaração de insolvência.

Na prática, verificamos que, em muitos casos, a questão resulta ultrapassada, pois os devedores cumprem as suas obrigações declarativas, apresentando as declarações devidas, efetuando a

---

<sup>370</sup> Meios de reação à liquidação do imposto, previstos, respetivamente, nos artigos 68.º e ss e 99.º e ss do CPPT. Alternativamente, poderá ser interposta ação arbitral no CAAD (*Centro de Arbitragem Administrativa*), nos termos do disposto no *Regime Jurídico da Arbitragem Administrativa*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. Para maiores desenvolvimentos sobre as características e formas de utilização destes meios de reação, vd. MORAIS, R. D., *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 135 e ss e 287 e ss.

<sup>371</sup> A autoliquidação é a liquidação cuja iniciativa pertence ao sujeito passivo, por determinação legal, consubstanciando-se na apresentação de uma declaração (obrigação acessória), da qual constam as operações de qualificação e quantificação necessárias para apuramento do valor do imposto a pagar ou a restituir. Como sucede, por exemplo, no caso dos impostos sobre o rendimento. Vide artigo 76.º do CIRS e al. a) do artigo 89.º, artigo 90.º do CIRC e, também, 29.º do CIVA.

<sup>372</sup> Vd. DIAS, S. L., “O crédito tributário no processo de insolvência – breves considerações”, *Revista Fiscal*, n.º 3, Maio/Junho de 2013, pp. 10 e 11.

<sup>373</sup> Cfr., entre outros, LUCHENA MOZO, G. M., *Hacienda pública en el...op. cit.*, p. 37.

autoliquidação sendo o caso, não procedendo depois ao pagamento do imposto devido.

Nos casos em que o sujeito passivo – o devedor ou o Administrador da Insolvência em sua representação – não cumpra com o dever de liquidar o tributo, a AT, para ver os seus créditos sobre a insolvência reconhecidos e graduados, poderá ter que levar a cabo um procedimento de inspeção tributária<sup>374</sup>, a fim de verificar os factos tributários não declarados pelo devedor e efetuar a liquidação oficiosa do imposto devido<sup>375</sup>.

A necessidade de levar a cabo um procedimento de inspeção tributária poderá impossibilitar a AT de reclamar os seus créditos no prazo devido (30 dias), já que, em alguns casos, a inspeção a realizar poderá revestir grande complexidade, podendo as investigações prolongar-se por um largo período de tempo, muito superior ao concedido para a reclamação do crédito. De acordo com o disposto no artigo 36.º do RCPIT, o procedimento de inspeção deve ser concluído

---

<sup>374</sup> Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 63.º da LGT e n.º 1 do artigo 2.º do RCPIT (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira), a inspeção tributária tem por objetivo a análise da situação tributária dos contribuintes, a observação da realidade tributária, o cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção de infrações.

<sup>375</sup> Há casos em que a lei não exige a realização da inspeção tributária, existindo outras formas e/ou critérios para se efetuar a liquidação oficiosa do tributo. Como sucede, por exemplo, no IRC: determina a al. b) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC que, na falta de apresentação da declaração, a liquidação é efetuada com base na matéria coletável determinada com base nos elementos de que a AT disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com a aplicação do coeficiente de 0,75; com base na totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada ou com base no valor anual da retribuição mínima mensal (aplicando-se o maior destes montantes).

Decidiu-se, no recente acórdão do TCAS de 28/02/2019, processo n.º 567/17.4BELRS (Relator: Ana Pinhol) que “I. No caso em que o contribuinte faltou à sua obrigação de declarar os seus rendimentos para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, a Administração procede à liquidação nos termos do disposto no artigo 90.º n.º 1 alínea b) do respectivo Código, com base na "matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada". II. O artigo 60.º da Lei Geral Tributária impõe que, neste caso, se faculte ao contribuinte a oportunidade de exercer o seu direito de audição prévia”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Destacamos, ainda, os casos em que a AT pode recorrer à aplicação de métodos indiretos para calcular a matéria tributável. Nestes casos, o valor dos rendimentos ou bens tributáveis será realizada com base em indícios e presunções, assentando a avaliação indireta no princípio da verdade material aproximada (artigo 83.º, n.º 2 da LGT). Para maiores desenvolvimentos sobre o procedimento de avaliação indireta, *vd.* ROCHA, J. F., *Lições de Procedimento...op. cit.*, pp. 210 a 224 e ss.

no prazo máximo de seis meses a contar da data da notificação do seu início, podendo ser ampliado por mais dois períodos de três meses se verificada alguma das circunstâncias descritas no n.º 3 da referida disposição legal.

Ora, nestes casos, uma eventual solução seria a AT reclamar estes créditos sob condição<sup>376</sup>, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 50.º do CIRE, até conseguir apurar com maior precisão, no âmbito do procedimento de inspeção, o seu valor. Contudo, apesar de entendermos que esta poderia ser uma solução viável para superar a falta de regulamentação desta questão, esta resposta não nos satisfaz, uma vez que não é certo que do procedimento de inspeção resulte um crédito a favor da AT. Ora, no caso dos créditos sobre condição, estes existem e estão quantificados, mas dependem da verificação de um determinado facto para se tornarem eficazes<sup>377</sup>.

Julgamos que, em algumas destas situações, a AT poderia liquidar provisoriamente o tributo, com base nos elementos de que dispõe (nos termos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC, das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 76.º do CIRS e do artigo 88.º do CIVA), reclamando, no processo de insolvência, os valores daí resultantes. O insolvente (ou o Administrador da Insolvência, se detiver poderes de representação do insolvente), se não concordar com a referida liquidação, poderá reagir, utilizando a reclamação graciosa, impugnação judicial ou a acção arbitral. Se não reagir nos prazos previstos para o efeito, a liquidação provisória converter-se-á necessariamente numa liquidação definitiva.

Assim, em suma, entendemos que, relativamente aos impostos de natureza periódica<sup>378</sup>, nos quais o facto tributário se verifica,

---

<sup>376</sup> Créditos que estão dependentes da verificação de um facto futuro e incerto a que é subordinada a produção de efeitos de um negócio jurídicos (artigo 270.º do CC). Neste caso, estamos perante uma condição que pode ser suspensiva (a eficácia do negócio depende de um determinado acontecimento futuro e incerto) e não resolutiva (o acontecimento futuro e incerto determinará a resolução do negócio, fazendo cessar os seus efeitos).

<sup>377</sup> Como referem FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência...op. cit.*, p. 305, está em causa um elemento que diz respeito à eficácia típica do negócio e não à sua validade ou constituição. O pagamento destes créditos será efetuado de acordo com o disposto no artigo 181.º do CIRE.

<sup>378</sup> Impostos que assentam num facto tributário de carácter duradouro, que se prolonga no tempo (como sucede com os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas).

geralmente, entre o início (01 de janeiro) e o fim do ano (31 de dezembro)<sup>379</sup>, o crédito será considerado sobre a insolvência quando a declaração desta ocorra após a verificação do facto tributário na sua globalidade<sup>380</sup>, mesmo que antes do crédito ter sido liquidado (o que geralmente só sucede no ano seguinte); deverá ser qualificado como crédito sobre a massa quando a insolvência se verifique anteriormente, ainda que durante o período de constituição do facto tributário. Tal significa, por exemplo, que se a insolvência for declarada no dia 03 de março de 2020, o imposto referente ao ano de 2019 será considerado sobre a insolvência (mesmo que a liquidação deva ocorrer após a data da declaração de insolvência) e o imposto relativo a 2020 será qualificado como crédito sobre a massa insolvente

Quanto aos impostos de obrigação única<sup>381</sup> cujo regime de liquidação é mensal ou trimestral, devem ser liquidados e reclamados apenas os créditos referentes aos factos tributários ocorridos antes da declaração de insolvência, podendo, em alguns casos, haver necessidade de separar as liquidações de um mesmo período tributário.

Urge, todavia, esclarecer como devem ser reclamados e verificados os créditos que possam resultar de um procedimento de inspecção pendente (referente a factos tributários verificados antes da data da declaração da insolvência), quando se revele impossível para a AT liquidar – provisória ou definitivamente – o tributo de forma atempada. Esta falta de regulamentação faz com que a AT tente considerar tais créditos como sendo sobre a massa. Solução que, pelas razões já expostas, nos parece totalmente errada e violadora do princípio *par conditio creditorum*, já que, caso tal qualificação se

---

<sup>379</sup> No IRC e no *Impuesto sobre Sociedades* este período poderá variar de acordo com as datas do início e termo do exercício económico de cada entidade, que poderão não coincidir com o ano civil (artigo 10.º do CIRC e 27.º e 28.º da *Ley del Impuesto Sobre Sociedades*).

<sup>380</sup> Poder-se-iam separar os créditos relativos aos atos praticados antes da declaração de insolvência dos créditos referentes a factos ocorridos após a declaração de insolvência, dividindo o facto tributário em dois. No entanto, tal operação, além de complexa, contraria a natureza continuada do facto tributário.

<sup>381</sup> Aqueles que têm por base um facto instantâneo, isolado no tempo. As obrigações tributárias não se reportam a períodos de tempo, resultando de eventos que, mesmo que se repitam, são tratados, para efeitos tributários, de forma isolada, como factos autónomo. É o que sucede, por exemplo, com o IMT ou com o IVA.

verifique, os demais credores vêm créditos que – apesar de relativos a situações de facto ocorridas antes do momento da declaração de insolvência – serem qualificados como créditos sobre a massa e pagos de forma imediata.

No Direito espanhol, após algum debate doutrinal e jurisprudencial, a questão relativa à qualificação e reclamação dos créditos não liquidados ou sobre os quais se encontre pendente um procedimento de inspeção tributária à data da abertura do *concurso* parece estar finalmente esclarecida, tendo sido acolhido o entendimento ora explanado, que nos parece ser aquele que mais se coaduna com o carácter universal do processo falimentar. As opiniões doutrinárias e as decisões judiciais sobre este tema são abundantes e esclarecedoras, tendo o legislador pronunciado-se expressamente sobre alguns dos pontos aqui sob análise.

Destacamos o supra citado n.º 3 do artigo 86.º da *LC*, segundo o qual deve o insolvente ou a *Administración Concursal* (quando o *concurtido* não tenha poderes de gestão<sup>382</sup>) apresentar as declarações em falta ou efetuar a autoliquidação do imposto, quando tais diligências se mostrem necessárias para a determinação do crédito de natureza pública<sup>383/384</sup>. Esta obrigação exige uma especial atenção por parte da *Administración Concursal*, uma vez que o incumprimento do dever de declarar e autoliquidar os tributos pode implicar a responsabilidade tributária subsidiária, nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 do artigo 43.º da *LGT*<sup>385</sup>. PETRA THÓMAS PUIG critica a previsão desta obrigação para a *Administración Concursal*, por entender que, sendo este um órgão judicial, carece de sentido obrigá-lo a cumprir um dever que visa assegurar os interesses creditícios da

---

<sup>382</sup> Como vimos, se estivermos perante um *concurso necesario* os poderes de administração e disposição de bens do devedor passarão para a *Administración Concursal* (40.º, n.º 2 da *LC*).

<sup>383</sup> Para o cumprimento desta e de outras obrigações por parte da *Administración Concursal*, a *AEAT*, em cumprimento do dever de colaboração e assistência previsto no artigo 85.º, n.º 1 e n.º 2, al. e) da *LGT*, disponibiliza, na sua página de internet, um formulário próprio.

<sup>384</sup> Novo n.º 3 do artigo 260.º do *TRLC*.

<sup>385</sup> GARCÍA GÓMEZ, A., “Crédito tributário y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas”, *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2012, p. 122.

*AEAT* e que tal tarefa deveria ser desempenhada por este órgão administrativo, principalmente nos casos em que estejam em causa incumprimentos relativos a vários exercícios económicos, devendo este órgão dotar-se dos mecanismos adequados e necessários para a realização dos seus fins de arrecadação de receita e proteção do crédito tributário<sup>386</sup>.

Reconhecemos que o cumprimento desta obrigação por parte da *Administración Concursal* pode ser difícil, principalmente nos casos em que o devedor não tem a sua contabilidade devidamente atualizada e organizada, incumprindo reiteradamente as suas obrigações tributárias e as informações contabilísticas não constam do *proceso concursal*<sup>387</sup>. Não obstante, parece-nos que, principalmente nos casos em que a *Administración Concursal* assume funções de gestão, é a este órgão que deve caber o cumprimento desta e outras obrigações relativas à entidade objeto do *proceso concursal*.

Em suma, entendemos que a previsão legal destas obrigações é de louvar e deveria ser transposta para a legislação portuguesa pois – além de corroborar o entendimento de que são considerados *créditos concursales* todos aqueles cujo facto gerador se verificou antes de iniciado o *proceso concursal* mesmo que não tenha sido, ainda, efetuada a sua liquidação – o seu cumprimento, por quem tem acesso às informações necessárias, facilita o apuramento efetivo destes créditos tributários e a sua consequente reclamação no processo falimentar, evitando a iniciação de inspeções tributárias desnecessárias ou a emissão de liquidações oficiosas pela aplicação de métodos

---

<sup>386</sup> THOMÀS PUIG, P. M., *Administración Pública y deuda fiscal del concursado tras la reforma de 2011*, Civitas-Thomson, Pamplona, 2012, p. 222, refere que “(...) pero no parece adecuado exigir a los órganos judiciales (no olvidemos que los administradores concursales son auxiliares del juez para el buen desarrollo del proceso concursal y para asegurar la conservación y futura viabilidad de la empresa en aras a su reorganización o enajenación para que todos los acreedores puedan cobrar sus créditos) que recopilen y entreguen una información (que debería haber sido previamente obtenida por los órganos de inspección) ya que ni esta su función ni deben dedicarse a esto. Lo que parece claro es que la administración concursal no debería tener que suplir la falta de actuación de la Administración tributaria en los casos en que el incumplimiento afecta a varios ejercicios si esta no ha actuado previamente (...)”.

<sup>387</sup> Neste caso, não será possível apresentar as declarações e efetuar as liquidações, estando justificado o incumprimento. Poderá, então, a *AEAT* iniciar os adequados procedimentos de inspeção, sendo os seus créditos reconhecidos como *contingentes*.

indiretos<sup>388</sup>. Num ato de maior esforço interpretativo, poder-se-ia concluir que tal obrigação de o Administrador da Insolvência – quando exerça funções de gestão da massa – liquidar os impostos (cuja liquidação impende sobre o sujeito passivo) se retira implicitamente do disposto no n.º 5 do artigo 65.º do CIRE<sup>389</sup> quando refere que as eventuais responsabilidades fiscais que se possam constituir entre a data da declaração da insolvência e a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento e liquidação da massa são daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência. No entanto, cremos que tal obrigação deveria estar expressamente prevista, não nos parecendo que o legislador tenha querido incluir, nesta disposição, este dever de liquidação de impostos e responsabilizar o Administrador da Insolvência pelo seu incumprimento.

Quando, por ausência de informações, não seja possível liquidar o valor do crédito, este deve, nos termos do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 86.º da LC, ser reconhecido como *credito contingente*<sup>390</sup>. Algo similar sucederá com os créditos cuja determinação do respetivo valor esteja dependente da conclusão de procedimentos de comprovação ou inspeção (87.º, n.º 2 da LC)<sup>391/392/393</sup>. Estes créditos

---

<sup>388</sup> Como refere MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de acreedores...op. cit.*, p. 96: “Com este precepto no se trata de imponer gravosas obligaciones al concursado o a la propia administración concursal, sino que se pretende aclarar que el concurso no exime del cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes, teniendo en cuenta que de otro modo la Agencia Tributaria no dispondría de los datos necesarios para liquidar a no ser que se inicie un procedimiento de comprobación o inspección”.

<sup>389</sup> Introduzido com as alterações ao CIRE operadas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril.

<sup>390</sup> A propósito do conceito de *credito contingente*, refere ALONSO HERNÁNDEZ, A., “Los créditos contingentes en el marco de la homologación. Experiencia actual y reflexiones al hilo de la propuesta de Directiva de Reestructuraciones”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 49, 2018, p. 26, disponível em <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5887/documento/art002.pdf?id=8339> [26/08/2019] que: “el concepto de crédito contingente es relativamente novedoso y que lo emplea nuestra LC para referirse a algunos supuestos de hecho para los que establece ciertos efectos o consecuencias, pero sin que incorpore una definición del concepto ni lo continúe empleando de forma sistemática en todo el articulado”.

<sup>391</sup> O mesmo sucede, ainda, com os eventuais créditos resultantes da prática de um ilícito contra-ordenacional ou criminal de natureza tributária (parte final do n.º 2 do artigo 87.º da LC).

<sup>392</sup> De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 145.º da LGT, o procedimento de inspeção tributário visa comprovar e investigar o adequado cumprimento das obrigações

serão considerados, sem qualquer valor, com a qualificação que lhes couber, mas sem que lhes sejam reconhecidos os direitos de *adhesión, de voto y de cobro* enquanto não seja determinado o respetivo montante (verificando-se a *contingencia*), conforme determina o n.º 3 do artigo 87.º da *LC*<sup>394</sup>.

Apesar de o credor tributário não poder indicar qual a quantia efetivamente em dívida deverá, como explicámos, reclamar estes créditos no *proceso concursal* no prazo previsto no artigo 85.º da *LC*, comunicando a pendência de um procedimento de inspeção<sup>395</sup>. Esta possibilidade visa conciliar a tramitação do *proceso concursal* com os procedimentos administrativos, evitando que se torne impossível ou muito difícil para a *AEAT* reclamar os seus créditos, por se encontrar pendente um procedimento de *comprobación* ou *inspección*.

O artigo 97.º, n.º 3, parágrafo 4.º da *LC* prevê a obrigatoriedade de modificar a lista definitiva de credores logo que se verifique a condição, que no caso corresponde à liquidação da obrigação tributária após a conclusão do procedimento inspetivo, devendo os créditos tributários que aí forem apurados ser qualificados de acordo com a sua natureza<sup>396</sup>.

O legislador espanhol foi, ainda, mais longe ao prever, no parágrafo 2.º do n.º 3 do artigo 97.º da *LC*, a possibilidade de, após a apresentação do *informe* previsto no artigo 74.º da *LC* por parte da *Administración Concursal* ou da lista definitiva de credores<sup>397</sup>, se

---

tributárias, podendo, em tal procedimento, ser emitidas várias liquidações para regularizar a situação tributária do sujeito passivo. Este procedimento vem regulado no *Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria*, aprovado pelo *Real Decreto* 1065/2007, de 27 de julho.

<sup>393</sup> N.º 2 do artigo 265.º do *TRLC*.

<sup>394</sup> Prevendo esta disposição legal, ainda, o seguinte “(...) En todo caso, la confirmación del crédito contingente o su reconocimiento en sentencia firme o susceptible de ejecución provisional, otorgará a su titular la totalidad de los derechos concursales que correspondan a su cuantía y calificación”.

<sup>395</sup> Cfr., neste sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de acreedores...op. cit.*, p. 87 e 89.

<sup>396</sup> No mesmo sentido, artigo 308.º, n.º 7 do *TRLC*.

<sup>397</sup> O *informe* deve ser apresentado no prazo de dois meses contados da data em que dois dos membros aceitem fazer parte da *Administración Concursal* e visa fornecer ao Juiz e aos credores informações sobre a situação económica e patrimonial do devedor no momento do concurso, quais as razões que o levaram a este situação e que possibilidades se afiguram



modificar, ainda, a lista definitiva de créditos caso a *AEAT* inicie posteriormente, um procedimento de inspeção tributária do qual possam resultar outros créditos de natureza pública<sup>398/399</sup>. Isto, apesar de, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 97ter.º da *LC*, a modificação que se venha a fazer na lista de credores nestes termos não afetar a validade do *convenio* ou as operações de liquidação ou de pagamento que tenham sido já realizadas.

Esta faculdade de modificação posterior da lista de créditos foi aditada pela *Ley* 38/2011, de 10 de outubro. Anteriormente, os *procedimientos de comprobación e inspección* apenas se podiam iniciar até “al informe inicial de la administración concursal”. A comunicação posterior da existência do crédito tributário implicaria o seu reconhecimento como crédito subordinado nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 92.º da *LC*.

Atualmente, e de acordo com as alterações operadas, estes “eventuais” créditos não serão agora considerados créditos

---

pertinentes (*liquidación* ou *convenio*). A lista de credores reconhecidos e não reconhecidos deve, nos termos do disposto no artigo 94.º da *LC*, acompanhar este *informe*.

<sup>398</sup> *Vd. STS* n.º 753/2015, de 02/03/2015, processo n.º 873/2014 (relator: Joaquin Huelin Martínez de Velasco) “Vaya por delante que nadie discute la potestad de la Administración para comprobar, investigar e inspeccionar el impuesto sobre el valor añadido una vez declarado el concurso, incluso en relación con deudas devengadas con anterioridad. La jurisdicción universal que se predica del juez del concurso para conocer de cualesquiera cuestiones relacionadas con el proceso universal, desplazando al órgano primariamente competente (jurisdiccional o administrativo), supone una excepción al carácter improrrogable de la jurisdicción, debiendo ser objeto a una interpretación estricta y quedar sujeta a ciertos límites. Algunos de esos límites se encuentran en la propia legislación concursal. Así, el artículo 87.2 de la *Ley* 22/2003 prevé que «[l]os créditos de derecho público de las Administraciones públicas y sus organismos públicos que resulten de procedimientos de comprobación o inspección se reconocerán como contingentes hasta su cuantificación, a partir de la cual tendrán el carácter que les corresponda con arreglo a su naturaleza sin que sea posible su subordinación por comunicación tardía», insistiendo el artículo 92.1 en que carecen de la naturaleza de subordinados aquellos créditos «que para su determinación sea precisa la actuación inspectora de las Administraciones públicas». Interpretando ambas previsiones legales a fortiori, el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción considera que preservan la competencia de la Administración para, con posterioridad a la declaración de concurso, proceder a la comprobación e inspección de los créditos que figuran inicialmente en la lista de acreedores a fin de determinar su existencia y cuantía [ sentencias 5/2011, de 14 de diciembre de 2011 (conflicto 4/11, FJ 2 º), y 7/2013, de 17 de junio de 2013 (conflicto 9/12 , FJ 3º)]”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>399</sup> Artigo 308.º, n.º 4 do *TRLC*.

subordinados por comunicação tardia<sup>400</sup> (referidos n.º 2 do artigo 87.º e parte final do seu 92.º, n.º 1 da *LC*), podendo, ainda, fazer parte da lista de créditos reconhecidos e graduados de acordo com as garantias que apresentem.

Acompanhamos algumas das críticas tecidas pela doutrina quanto à previsão legal desta possibilidade, que talvez peque por excessiva no que toca à proteção dos créditos públicos<sup>401</sup>. No entanto, compreendemos – como, aliás, já referimos a propósito da lei portuguesa – que, conforme sucedia antes da reforma da *LC* operada em 2011, obrigar a *AEAT* a terminar o procedimento de inspeção no prazo – de 2 meses – estipulado para a apresentação do *informe* pela *Administración Concursal* (74.º, n.º 1 da *LC*)<sup>402</sup>, poderia ser de difícil execução<sup>403</sup>, principalmente nos casos em que o referido procedimento administrativo se revele complexo. De acordo com o disposto no artigo 150.º da *LGT*, este procedimento deve estar concluído no prazo de 18 meses, podendo durar até 27 meses quando se verifique algumas das circunstâncias previstas na al. b) do n.º 1 da referida disposição legal.

---

<sup>400</sup> Como veremos, este reconhecimento como créditos subordinados é a consequência que o legislador impôs para os credores que não reclamem os seus créditos no prazo e condições legais estabelecidas para o efeito. O *CIRE* não prevê uma disposição similar, pelo que os credores que não apresentem a reclamação dos seus créditos no prazo previsto, apenas poderão impugnar a lista de créditos reconhecidos elaborada pelo Administrador da Insolvência nos termos do disposto no artigo 130.º do *CIRE* ou interpor uma ação para verificação ulterior de créditos, para o que dispõe de 6 meses contados da data do trânsito em julgado da sentença de declaração da insolvência.

<sup>401</sup> THÓMAS PUIG, P. M., *Administración Pública y...op. cit.*, pp. 210 e ss, refere que se os mecanismos que a *AEAT* tem ao seu alcance funcionassem quando se verifica o incumprimento por parte do sujeito passivo, ainda numa fase anterior a declaração do *concurso*, poucos problemas teria a *AEAT* para saber quais são os seus créditos e reclamá-los atempadamente como qualquer outro credor. Critica, especialmente, o facto de a *AEAT* poder utilizar o disposto no referido artigo 86.º, n.º 3 da *LC* para créditos resultantes de incumprimentos relativos a vários exercícios económicos, já que, neste caso, a *AEAT* conhece ou deveria conhecer o incumprimento da obrigação declarativa por parte do sujeito passivo, podendo atuar atempadamente.

<sup>402</sup> Este prazo pode, verificadas as condições previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 74.º da *LC*, ser prorrogado. No caso do *proceso abreviado*, tal prazo pode, ao contrário, ser reduzido (artigo 191.º, n.º 2 da *LC*).

<sup>403</sup> Mesmo que, como refere THÓMAS PUIG, P. M., *Administración Pública y...op. cit.*, p. 234 e 235, na prática, quando a *AEAT* não conseguia apurar o valor do crédito no referido prazo, tal não impossibilitava a quantificação posterior, mas limitava os direitos de voto e a possibilidade de cobrança até que a *contingencia* se verificasse.

O que vinha sucedendo até à referida alteração legislativa é que a *AEAT*, a fim de evitar o reconhecimento dos seus créditos como subordinados por comunicação tardia, procurava reconhecer esses “eventuais” créditos como *contingentes*, incluindo a referência a estes possíveis créditos nas *certificaciones administrativas*, sem que, de facto, estivesse comprovada a efetiva existência dos mesmos. Como explica MANUEL LEONARDO HERRERO CANO – e explicámos supra a propósito do regime português – a realização de um procedimento de inspeção tributária não implica a efetiva existência de um crédito, não sendo lícito considerar situações meramente possíveis mas ainda inexistentes, como créditos para efeitos concursais<sup>404</sup>.

Admitimos, no entanto, que – como sucede atualmente – aceitar uma alteração posterior à lista definitiva dos créditos (apresentada logo que termina a fase comum do *proceso concursal*), motivada pela realização de uma inspeção tributária, principalmente quando os créditos tributários podem vir a ser considerados créditos privilegiados<sup>405</sup>, contraria a unidade e estabilidade do *proceso concursal* e pode colocar em causa as expectativas e confiança jurídica dos restantes credores, os quais, para decidir sobre a aprovação de um acordo que permita a recuperação do devedor ou a liquidação do seu património, têm em conta a lista definitiva dos créditos, o seu reconhecimento e graduação<sup>406</sup>.

---

<sup>404</sup> HERRERO CANO, M. L., *El credito público tributario en el concurso de acreedores, Especialidades Frente al Crédito Privado*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 29 e 30.

<sup>405</sup> A sua inclusão na lista definitiva de credores equipara-se a uma sentença de condenação transitada em julgado, para efeitos de instauração de execução, caso o *concurso* cesse por liquidação ou insuficiência da massa insolvente (parte final do n.º 2 do artigo 178.º da *LC*).

<sup>406</sup> Como refere THÓMAS PUIG, P. M., *Administración Pública y...op. cit.*, pp. 235 a 239, a *AEAT* pode e deve fazer um esforço para se adaptar às regras do *proceso concursal*, sendo desajustado e desequilibrado prever que os procedimentos de inspeção se possam iniciar após a apresentação do *informe* da lista definitiva de credores, quando a sua finalidade é exatamente fixar a massa ativa e passiva do processo e permitir aos credores definir qual a melhor estratégia a seguir no que toca ao destino do processo (aprovação de um *convenio* ou decidir pela *liquidación*).

MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de acreedores...op. cit.*, pp. 91 e 92, entende que tentar que a *AEAT* se adapte à filosofia e às normas legais que regem o *concurso de acreedores*, como processo de execução universal, não significa que esta deixe de defender os

Por tal razão, determinou-se, no n.º 1 do artigo 97bis da LC<sup>407</sup>, que o pedido de modificação da lista definitiva de credores apenas pode ser formulado até que seja aprovada a proposta de *convenio* ou até à apresentação dos relatórios relativos à liquidação da massa referidos no n.º 2 dos artigos 152 e 176 bis da LC<sup>408</sup>. O *Tribunal Supremo* veio esclarecer a interpretação do disposto neste artigo, fixando a jurisprudência no que toca à determinação do limite temporal aí previsto, decidindo que, no caso de *convenio*, o momento preclusivo é a aprovação judicial do *convenio*, uma vez que a partir dessa data o mesmo começa a produzir os seus efeitos, devendo assegurar-se a segurança jurídica, garantindo que o valor dos *creditos concursales* que deve ser satisfeito na fase do cumprimento do *convenio* não será aumentado. No caso de liquidação (quer lhe tenha precedido ou não um *convenio* não aprovado ou cumprido), o momento relevante corresponde à entrega do *informe* apresentado pela *Administración Concursal* com a descrição das operações realizadas, logo que cesse a liquidação da *masa activa* (artigo 152.º, n.º 2 LC) ou assim que seja comunicada a insuficiência da massa activa para o pagamento dos *creditos contra la masa*<sup>409/410</sup>.

Este regime confirma, no entanto, que os referidos créditos, apesar de não estarem ainda apurados na data da declaração de insolvência do devedor, serão sempre considerados *créditos concursales*<sup>411</sup>. Entendimento que, como sustentámos, deveria ser

---

seus legítimos interesses na cobrança dos créditos tributários. No entanto, os interesses do *proceso concursal* implicam que a AEAT o faça nos termos e prazos previstos nesse processo, sem que se pretenda ressuscitar as anteriores prerrogativas e privilégios.

<sup>407</sup> Esta disposição foi introduzida pela *Ley* 38/2011, de 10 de outubro, de reforma da LC, sendo aplicável, nos termos da sua *disposición transitoria* 4.ª, aos *concursons* pendentes, quando a lista definitiva de credores não tenha sido ainda apresentada).

<sup>408</sup> No mesmo sentido, artigo 311.º, n.º 2 do *TRLR*.

<sup>409</sup> *Vd. STS* n.º 652/2016, 04/11/2016, processo n.º 519/2014 (relator: Ignacio Sancho Gargallo), disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>410</sup> A propósito desta decisão, *vd. ESPIGARES HUETE, J. C.*, “La modificación de la lista definitiva de acreedores y el límite temporal previsto en el art. 97bis.1 de la Ley Concursal”, *Revista Lex Mercatoria*, n.º 4, pp. 43 a 49, disponível em <http://www.revistas.innovacionumh.es/index.php/lexmercatoria/article/viewFile/1090/204> [27/08/2019].

<sup>411</sup> *Vd.*, a título de exemplo, *STS* n.º 2089/2015, de 11/05/2015, processo n.º 1570/2013 (relator: Joaquin Huelin Martínez de Velasco) : “(...) el hecho de que la Administración tributaria, una vez declarado el concurso, ejerza sus potestades de comprobación e inspección

também adotado na legislação portuguesa, colocando um ponto final nas discussões relativas à reclamação e reconhecimento dos créditos tributários que, à data da declaração de insolvência, se encontrem por liquidar.

DOMINGO CARBAJO VASCO entende que o disposto nesta norma deve aplicar-se não apenas aos créditos resultantes de procedimentos inspetivos, mas também aos créditos referentes a liquidações originadas por procedimentos de gestão tributária: procedimento de verificação de dados (131.º a 133.º da *LGT*); procedimento de comprovação de valores (134.º e 135.º da *LGT*) e procedimento de comprovação limitada (136.º a 140.º da *LGT*)<sup>412</sup>. Acolhemos este entendimento já que o legislador *concursal* não refere, no mencionado n.º 1 do artigo 92.º da *LC*, apenas os créditos dependentes dos procedimentos de inspeção, antes referindo, de forma generalizada, créditos “para cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las Administraciones públicas”, sendo que também os referidos procedimentos visam comprovar os valores indicados e, assim, liquidar corretamente o imposto devido pelo sujeito passivo.

---

y practique liquidación por un crédito anterior a esa declaración en nada contradice en principio al artículo 49.1 de la Ley Concursal cuando dispone que «[d]eclarado el concurso, todos los acreedores del deudor, ordinarios o no, cualquiera que sea su nacionalidad y domicilio, quedarán de derecho integrados en la masa pasiva del concurso, sin más excepciones que las establecidas en las leyes». Mucho menos el artículo 84.1, con arreglo al que «[c]onstituyen la masa pasiva los créditos contra el deudor común que conforme a esta ley no tengan la consideración de créditos contra la masa», créditos estos últimos entre los que se encuentran los que resulten de obligaciones nacidas en la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración del concurso y hasta la eficacia del convenio o, en su caso, la declaración del concurso (artículo 84.2.10º). Y ocurre así porque la ulterior actividad de comprobación e inspección por la Administración sobre un crédito tributario nacido antes de la declaración del concurso no muda per se su condición, como lo prueba el hecho de que los créditos litigiosos sigan teniendo después de la intervención liquidadora de la Administración la condición de concursales [véase, por todas, la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2012 (casación 456/09, FJ 3º)]”, disponível em [www.podejudicial.es](http://www.podejudicial.es).

<sup>412</sup> CARBAJO VASCO, D., *Cuestiones tributarias...op. cit.*, pp. 255 e ss.

#### 2.4.3.2 O IVA e as retenções na fonte de impostos sobre o rendimento e das contribuições devidas pelos trabalhadores à Segurança Social

Um dos casos mais discutidos na doutrina e na jurisprudência prende-se com a qualificação dos créditos relativos ao IVA, cuja liquidação tenha sido efetuada pela AT em data posterior à declaração de insolvência/abertura do *concurso*, como créditos sobre a massa insolvente/*créditos contra la masa* ou créditos sobre a insolvência/*créditos concursales*.

Como sabemos, os sujeitos passivos não isentos estão obrigados a liquidar IVA, relativamente às suas vendas de bens e prestações de serviços, podendo deduzir o imposto suportado nas aquisições afetas à sua atividade<sup>413</sup>. Assim, devem, em cada período, entregar ao Estado, nos prazos concedidos para o efeito, a diferença entre o imposto liquidado e o imposto suportado (método do crédito do imposto ou método subtrativo indireto)<sup>414</sup>. O sujeito passivo tem, assim, a obrigação de liquidar e cobrar ao consumidor final a que vende o bem ou presta o serviço o imposto por conta do Estado<sup>415</sup>.

Apesar de o IVA ser um imposto de obrigação única, que tributa factos tributários isolados do tempo e de carácter independente, verificamos que o momento do apuramento do valor a ser entregue ao Estado por parte do sujeito passivo não coincide com o momento em que se verifica o facto tributário data da aquisição do bem ou da prestação do serviço, conforme determina o artigo 7.º do CIVA e o

---

<sup>413</sup> É um imposto geral sobre o consumo que se afigura neutro para o sujeito passivo que exerce uma atividade económica. Neste sentido, refere-se no n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28/11/2016, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que “O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação”.

<sup>414</sup> PALMA, C. C., *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6.ª ed., Almedina, Coimbra, 2017, p. 18, explica que “O método subtrativo indirecto mais não é do que a técnica de liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transacções se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução”.

<sup>415</sup> NABAIS, J. C., *Direito...op. cit.*, pp. 556 e 557.

75.º da *Ley del IVA*)<sup>416</sup>. Assim, mais uma vez, se questiona, em especial no Direito espanhol – onde já muito se debateu sobre esta questão –, qual o momento relevante para a qualificação do crédito<sup>417</sup>.

Julgamos que a solução encontrada no Direito espanhol deveria ser transportada para o Direito português, onde se colocam exatamente as mesmas questões e reservas quanto à classificação destes créditos tributários.

O *Tribunal Supremo* espanhol, que teve já oportunidade de se pronunciar várias vezes sobre este tema, tem entendido – e em nossa opinião bem – que o que releva para a classificação do crédito é – como já defendemos enquanto critério geral – o momento em que se verifica o facto tributário que determina o nascimento da obrigação tributária<sup>418</sup>. Não pode releva para o referido reconhecimento as dificuldades existentes na divisão do IVA relativo a determinado período e apuramento do respetivo valor, tomando em consideração a data da declaração do *concurso* e as eventuais retificações feitas posteriormente a esta data, em razão das deduções que o regime de pagamento deste imposto permite<sup>419</sup>. Tem-se entendido que os

---

<sup>416</sup> Sobre a delimitação do facto tributário/*hecho imponible* vd. CHECA GONZÁLEZ, C., “Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión”, *El I.V.A. en España* (dir. CALVO ORTEGA, R.), Editorial Lex Nova, Valladolid, 1987, pp. 40 a 47, que, analisando criticamente as teses existentes, conclui que o “(...) el hecho imponible del I.V.A. y subsiguiente nacimiento de la obligación impositiva está constituido por la realización de cada operación imponible, postura que estimamos es la más correcta tanto desde el punto de vista de las Directivas comunitarias como desde el de la normativa española” (p. 47)

<sup>417</sup> A mesma questão se coloca no Direito português, no entanto, infelizmente poucos têm sido os contributos da doutrina e da jurisprudência para a resolução desta questão, não esclarecendo o legislador como deve ser aplicada a lei nestes casos.

<sup>418</sup> Vd., a título de exemplo, *STS* n.º 46/2013, de 18/02/2013, processo n.º 1793/2010 (relator: Ignacio Sancho Gargallo): “Es una jurisprudencia clara que estos créditos por IVA transmitidos a la AEAT como consecuencia del mecanismo de la rectificación de facturas, como se refieren a hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso, merecen la consideración de créditos concursales y no contra la masa (Sentencias 140/2011, de 3 de marzo ; 657/2011, de 3 de octubre ; y 701/2011, de 3 de octubre)”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>419</sup> Vd., a título de exemplo, a *STS* n.º 214/2017 de 3/03/2017, processo n.º 2247/2014 (relator: Ignacio Sancho Gargallo): “Ahora bien, hemos de advertir que en el presente caso en la liquidación practicada, como consecuencia de las facturas rectificativas que los acreedores concursales emitieron a la vista de la declaración de concurso, afloró un IVA a ingresar de 54.623,56 euros. Este crédito a favor de la AEAT, de acuerdo con la doctrina expuesta, es concursal. Las facturas rectificativas emitidas tras la declaración de concurso correspondían a hechos imponibles anteriores al concurso de acreedores, y fueron esas facturas rectificativas

princípios de Direito tributário referentes ao tempo e forma de liquidação dos tributos devem ceder face aos princípios do Direito *concurzal*, nomeadamente no que toca à igualdade de credores e à restrição de privilégios dos credores tributários no âmbito do processo falimentar<sup>420</sup>.

Neste sentido, PETRA M. THOMÁS PUIG refere que, quanto ao IVA respeitante ao mês ou trimestre em que se declara aberto o *concurso*, se deve separar IVA que é *credito concurzal* (o relativo às operações efetuadas antes de proferida a sentença que declara aberta o *concurso*) do IVA que é *credito contra la masa* (o referente aos atos praticados após a prolação da sentença)<sup>421</sup>.

Subscrevemos, ainda, o entendimento de MANUEL LUCAS DURÁN quando refere que

“no resulta correcto señalar que sólo han de tenerse en cuenta las cuotas de IVA repercutidas hasta el

---

las que motivaron que la liquidación de ese ejercicio 2009 dejara de ser un IVA a devolver y pasara a ser un IVA a ingresar, en la reseñada cuantía. Bajo la doctrina expuesta, este IVA a ingresar, que constituía un crédito concurzal, se hubiera podido compensar con el IVA a devolver de ejercicios anteriores a la declaración de concurso, pero no con el IVA a devolver de ejercicios posteriores al concurso, en este caso de los ejercicios 2010/2011”. No mesmo sentido, STS n.º 10/2018, de 11/01/2018, processo n.º 2033/2015 (relator: Ignacio Sancho Gargallo). Ambas disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>420</sup> Neste sentido, STS n.º 590/2009, de 01/09/2009, processo n.º 253/2007 (relator: Juan Antonio Xiol Ríos): “La legislación concurzal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concurzal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. Este principio no puede verse alterado en función de la mejor adaptación a los principios del Derecho tributario en torno a la regularidad temporal y efectividad de la liquidación. Estos últimos principios deben ceder (como de hecho ceden, en el propio ámbito tributario, cuando se establecen normas especiales para la liquidación) para hacer posible el cumplimiento de los principios del Derecho concurzal sobre igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios que se les reconocen. Así se justifica por la situación excepcional que la declaración de concurso comporta respecto del cumplimiento de las obligaciones del concursado, como expresa la sentencia recurrida. La falta de una norma específica de carácter tributario que permita en este caso la fragmentación del periodo de liquidación debe ser entendida como una laguna legal susceptible de ser suplida acudiendo al valor integrador de los expresados principios, en los que se sustenta la regla contenida en el artículo 84.2.10.º LCCon”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>421</sup> THOMÁS PUIG, P. M., *La posición de la Administración Tributaria y el crédito tributario en el proceso concurzal*, La Ley, Madrid, 2011, p.189.



momento de declaración de concurso, sino que también habrá que tomar en consideración las cuotas soportadas hasta ese momento que resulten deducibles, así como las cantidades a compensar de períodos previos de autoliquidación. Lo contrario sería confundir el todo (cantidad que debe ingresarse en la Hacienda Pública) con la parte (concreta repercusión del IVA para una o varias operaciones), con la imprecisión que ello conlleva”<sup>422</sup>.

Parece-nos que o referido imposto, ainda que referido a um período “diferente” do habitual, deverá ser liquidado nos termos previstos na legislação do IVA, podendo considerar-se todas as deduções aí previstas para o apuramento do crédito a qualificar como *credito concursal*/crédito sobre a insolvência ou como *credito contra la masa*/crédito sobre a massa insolvente<sup>423/424</sup>.

Reconhecemos que, na prática, a referida divisão não é simples, podendo a AT tomar conhecimento da existência deste crédito após terminado o prazo concedido para a reclamação de créditos. Assim, após o *Tribunal Supremo* ter adotado o referido entendimento, o legislador tributário decidiu alterar as regras de apuramento, de modo a facilitar a qualificação dos eventuais créditos deste imposto como *créditos concursales* ou *creditos contra la masa*. Nesse sentido, veio a

---

<sup>422</sup> LUCAS DURÁN, M., “Los créditos tributarios y su consideración como créditos concursales o contra la masa: reflexiones críticas”, *La fiscalidade del concurso de acreedores* (coord. RIBES RIBES, A.), Ed. La Ley, Madrid, 2016, pp. 153 e ss.

<sup>423</sup> Também nesse sentido vd. GINER, L. A. M., “Los créditos tributarios”, *La Fiscalidade del Concurso de Acreedores* (dir. RIBES RIBES, A.), S.A. CISS, Valencia, 2016, p. 60 e R. FALCÓN Y TELLA, R., “La declaración del concurso y las deudas tributarias pendientes por recargas, IVA e retenciones: su consideración como créditos concursales y no contra la masa según la STS de 20 de septiembre de 2009” *Quincena Fiscal* n.º 12, 2010, p. 10, o qual refere, a este propósito, que: “(...) han de computarse como créditos concursales los correspondientes al IVA devengado hasta el momento de declararse el concurso, como afirma la Sala Primera del Tribunal Supremo, por no por la totalidad del IVA devengado, como parece derivarse de la jurisprudencia, sino únicamente por el saldo neto existente en favor de la Hacienda pública hasta ese momento, el cual habrá de determinarse por los administradores concursales e incluirse en la lista de acreedores prevista en el art. 94 de la Ley Concursal, pues aunque no se hayan comunicado, normalmente constarán o podrán calcularse a partir de los libros del concursado”.

<sup>424</sup> Artigo 99.º, n.º 3 da *Ley del IVA*.

*Ley 7/2012* de 7 de outubro<sup>425</sup> referir a necessidade de apresentar duas declarações de IVA, uma relativa aos factos tributários ocorridos antes da data da declaração de *concurso* e outra aos posteriores, devendo o obrigado tributário considerar na primeira declaração a totalidade dos créditos de imposto decorrentes de períodos anteriores à declaração do *concurso* (artigo 99.º, n.º 5 do CIVA)<sup>426/427</sup>. A *Ley del IVA* passou, assim, a referir as duas declarações, divididas de acordo com a data da declaração de *concurso* do devedor<sup>428</sup>. Por sua vez, o *Real Decreto* 828/2013 de 2 de outubro alterou o artigo 71.º, n.º 5 do *Reglamento del IVA* que passou a dispor o seguinte: “En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos declaraciones-

---

<sup>425</sup> Relativa à *modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*.

<sup>426</sup> O legislador explicou a referida alteração, mencionando, no *apartado V* da *Exposición de Motivos* da referida *Ley 7/2012*, de 29 de outubro que era necessário modificar a lei para, nos casos de *concurso*, se facilitar a gestão deste imposto e impedir que se altere a neutralidade do IVA em prejuízo da AEAT. Assim, explica o legislador que é necessário clarificar a lei no sentido de permitir a distinção entre *creditos concursales* e *creditos contra la masa*, nos casos em que a declaração do *concurso* é ditada durante o período de liquidação do imposto, seguindo a posição assumida pelo Tribunal Supremo, que entende que se devem qualificar como *concurales* os créditos de IVA por factos ocorridos antes da declaração do *concurso*. Refere, assim, que “Como en la regulación actual la declaración-liquidación es única, se establece, con objeto de determinar el crédito que tendrá carácter concursal, la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, una por los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso y otra por los posteriores, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. En la primera de esas declaraciones el concursado estará obligado a aplicar la totalidad de los saldos a compensar correspondientes a periodos de liquidación anteriores a la declaración de concurso.

Las medidas adoptadas tienen como fin garantizar la neutralidad del Impuesto, lo cual, tiene como efecto, que la Administración no se vea perjudicada en relación con la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia del concurso, de ahí que se limite el derecho de deducción que deberá ejercitarse, cuando se hubieran soportado las cuotas con anterioridad al auto de declaración de concurso, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que dichas cuotas fueron soportadas”.

<sup>427</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2012.

<sup>428</sup> Os modelos 390 (declaração anual do IVA) e 303 (referente às autoliquidações mensais ou trimestrais) foram alterados em conformidade pelas *Orden HAP 72373/2014*, de 9 de dezembro; *Orden HAP/2215/2013* de 26 de novembro e *Orden HAP/2429/2015* de 19 de novembro.

liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores”<sup>429</sup>.

Também o n.º 3 do artigo 99.º da *Ley del IVA* foi alterado pela referida *Ley 7/2012* no sentido de limitar o direito à dedução do *IVA* suportado em data anterior à declaração do *concurso*, prevendo que tal direito apenas possa ser exercido na declaração correspondente ao período em que o imposto foi suportado. A versão anterior da referida disposição permitia que tal dedução fosse efetuada no período em que o titular tivesse suportado o *IVA* dedutível ou nos períodos seguintes, desde que não ultrapassasse o prazo limite de 4 anos contados do nascimento do direito à dedução. Como explica LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, tal possibilidade legal fomentava um uso abusivo desta faculdade por parte do contribuinte, o qual, a fim de reduzir o valor do crédito de *IVA* considerado *crédito contra la masa* – que, nos termos do disposto no artigo 154.º da *LC*, deve ser imediatamente pago na data do seu vencimento – deduzia o *IVA* suportado em data anterior à declaração do *concurso* numa liquidação apresentada após tal data<sup>430/431</sup>.

Entendemos, também, que o crédito de *IVA* relativo à retificação de faturas, efetuada pelo credor nos termos do disposto no artigo 80.º

---

<sup>429</sup> A propósito do regime anterior à referida alteração (nos termos do qual apenas era possível apresentar uma declaração), A.A.V.V., *Comentarios a la reforma de la Ley Concursal*, CISS Wolters Kluwer, Valencia, 2010, p. 229, referem que “En cualquier caso lo que debe tenerse en cuenta es que existe una única autoliquidación y que el resultado de ésta también es único por lo que únicamente cuando dicho resultado determine una cuota a ingresar, será necesario calcular la parte de dicho crédito que debe considerarse como concursal y la parte que debe calificarse como crédito contra la masa”. Tal cálculo apenas não seria necessário “si el resultado final de la autoliquidación correspondiente a la totalidad del período de liquidación fuera una cuota a compensar o a devolver, a que no se ha generado un crédito a favor de la Hacienda Pública (...)”.

<sup>430</sup> MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de acreedores...op. cit.*, pp. 61 e 62.

<sup>431</sup> A este propósito refere, também, CALVO VÉRGEZ, J., *El derecho de deducción en el IVA*, Ed. La Ley, Madrid, 2015, p. 506, que a determinação da obrigação de o sujeito passivo considerar, na primeira declaração (referente aos *créditos concursales*), todos os valores a compensar relativos a períodos de liquidação anteriores à declaração do *concurso* teve como objetivo evitar prejuízos para a *Hacienda Pública*, que veria os seus créditos *contra la masa* reduzidos por se poder considerar, quanto a tais créditos, deduções relativas a factos anteriores ao *concurso*.

da *Ley del IVA*<sup>432</sup>, deve ser considerado um crédito *concurisal*, já que esta operação não faz nascer uma nova obrigação tributária nem provoca qualquer alteração no crédito pré-existente, devido pelo *concurisado* ao credor<sup>433</sup>. Verifica-se apenas uma *novación subjetiva* do crédito, alterando-se apenas o credor, mas o facto tributário que deu origem a tal crédito continua a considerar-se verificado antes da declaração do *concurso*<sup>434</sup>.

Apesar das referidas alterações legislativas, são, ainda, algumas as questões que, na prática se colocam e dificultam a aplicação deste critério<sup>435</sup>. No entanto, na Lei espanhola a situação está, de facto, melhor resolvida que no Direito português, onde não existe qualquer referência a esta questão. A AT continua – sem objecção por parte do insolvente, do Administrador da Insolvência ou dos próprios Tribunais – a entender que os créditos de IVA (relativos a vendas de bens ou prestações de serviços anteriores à data da declaração de insolvência) não liquidados antes da data da declaração de insolvência não são considerados créditos da insolvência e, como tal, não têm de ser reclamados no processo falimentar.

---

<sup>432</sup> O credor que, antes da declaração do *concurso*, tenha prestado um serviço ou entregue um bem ao devedor *concurisado* e que não o tenha cobrado no momento em que é declarado o *concurso* pode recuperar o IVA repercutido na fatura não paga, modificando a *base imponible* mediante a redução do valor das quotas repercutidas (artigo 80.º, n.º 3, primeiro parágrafo da *Ley del IVA*).

<sup>433</sup> Isto apesar de se exigir a emissão, por parte do credor, de uma nova fatura, nos termos do previsto no artigo 24.º e 13.º do *Reglamento del IVA*.

<sup>434</sup> Propugnando este entendimento THOMÁS PUIG, P. M., “Los créditos que resulten de obligaciones nacidas de la Ley”, *Los créditos contra la masa – XI Congreso español de Derecho de la Insolvencia* (dir. ROJO, A., CALMPUZANO LAGUILO, A. B. e CASANELLAS, R.), Civitas Thomson Reuters, Pamplona, 2019, pp. 233 a 238. A propósito da discussão referente a este tema, vd., ainda, GALEGGO SÁNCHEZ, A. M., “La formación de la masa pasiva», *El Derecho de la Insolvencia – El concurso de acreedores*, 2.ª ed. (dir. BÉLEN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), Ed.Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 632 e 633.

<sup>435</sup> FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La Posición del Crédito...op. cit.*, pp. 77 a 79, refere algumas situações que, em sua opinião, deveriam ter sido reguladas e que se mantêm por resolver no que toca ao IVA e à aplicação deste critério, referindo, por exemplo, a aplicação do disposto no artigo 114.º da *Ley del IVA*.

Parece-nos igualmente relevante abordar o tratamento das dívidas decorrentes da obrigação de retenção na fonte de impostos sobre o rendimento incidente sobre empresa declarada insolvente<sup>436</sup>.

Nestes casos, a empresa surge como substituto/*sustituto*<sup>437</sup>, como contribuinte de direito (sujeito passivo em sentido formal, ou seja, quem está vinculado ao cumprimento da obrigação tributária nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 18.º da LGT e artigos 35.º, n.º 2, al. b) e 36.º n.º 1 da LGT), pelo que é responsável pelas importâncias retidas e não entregues ao Estado.

No Direito português, estamos perante uma retenção na fonte a título de pagamento por conta, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 20.º da LGT e artigos 33.º e 34.º da LGT, surgindo a responsabilidade da empresa pela não entrega ao Estado dos valores retidos no n.º 1 do artigo 28.º da LGT. No Direito espanhol, encontramos os denominados *pagos a cuenta* (incluindo os *pagos*

---

<sup>436</sup> Por exemplo, retenção na fonte de IRS que a entidade patronal está obrigada a fazer quando coloca à disposição dos seus trabalhadores o respetivo salário (artigos 98.º e 99.º C do CIRS e 99.º a 101.º da Ley 35/2006, de 28 de novembro, *del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* e 74.º e ss do Real Decreto 439/2007, de 30 de março, *por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas*).

<sup>437</sup> No Direito português, a substituição tributária está regulada no artigo 20.º da LGT. Efetua-se, em regra, através da retenção na fonte dos rendimentos que são colocados à disposição do titular (artigos 20.º, n.º 2 e 34.º da LGT), podendo verificar-se uma retenção a título definitivo (aplicação das taxas liberatórias) ou a título de pagamento por conta do imposto devido a final, como sucede no caso do IRS (artigo 33.º da LGT). Por sua vez, no direito espanhol, a *sustitución tributaria* (*retenciones e ingresos a cuenta*) vem prevista no artigo 36.º, n.º 3 da LGT. Para maiores desenvolvimentos, vide, por todos, VASQUES, S., *Manual de...op. cit.*, p. 327 e ss e, no âmbito do Direito espanhol, LUCHENA MOZO, G. M., *Retenciones e Ingresos a Cuenta En el Impuesto Sobre La Renta de las Personas*, Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 1997.

*fraccionados*, as *retenciones* e os *ingresos a cuenta*)<sup>438</sup> que surgem, no n.º 1 do artigo 23.º da *LGT*, como obrigações tributárias de caráter autónomo em relação à obrigação tributária principal, definindo o artigo 37.º da *LGT* os sujeitos obrigados a realizar os *pagos a cuenta*: o *retenedor* (n.º 2) o obrigado a *practicar ingresos a cuenta* (n.º 3) e o obrigado a realizar *pagos fraccionados* (n.º 1).

O mesmo se passa quanto à retenção relativa às contribuições devidas pelos trabalhadores à Segurança Social, pois quem deve tais quantias é o trabalhador (é na sua remuneração que estes valores são descontados). No entanto, é a entidade patronal que está obrigada a entregá-las à Segurança Social.

Como explicámos outrora<sup>439</sup>, não podemos acolher a posição adotada por PAULO MARQUES que entende estar aqui em causa um contrato de depósito, em que uma das partes entrega à outra uma coisa, móvel ou imóvel, para que a guarde e a restitua quando for exigida (artigo 1185.º do CC). Neste contexto, este autor entende ser discutível que uma importância retida na fonte aos trabalhadores seja parte integrante da massa insolvente da entidade patronal, já que aquela quantia não pertence à empresa, que a detém na qualidade de mera depositária. Assim, tal quantia não poderá ser utilizada para satisfazer os créditos de outros credores que, por sentença de

---

<sup>438</sup> Os *pagos fraccionados* são efetuados pelo próprio contribuinte que aufero o rendimento, o qual, de forma periódica, paga uma parte do imposto que vier a ser devido a final. As *retenciones* são deduções, por conta do imposto que vier a ser devido, efetuadas por terceiro quando coloca determinados rendimentos à disposição de outrem. Os *ingresos a cuenta*, em que os pagamentos que deveriam dar lugar a retenção são feitos em espécie. Como nestes casos não pode haver uma efetiva retenção, a entidade pagadora entrega o valor da retenção, tomando por base o valor de mercado da prestação em espécie (apesar de, no artigo 37.º, n.º 3 da *LGT*, se fazer também referência a «rentas dinerarias», possibilitando que a lei de cada tributo imponha a obrigação de realizar *ingresos a cuenta* em relação ao pagamento de determinados rendimentos não pagos em espécie.) Sobre estes conceitos, fundamento e características destas figuras, cfr. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., “Pagos a cuenta”, *El Impuesto sobre la renta de las personas físicas* (coord. GALÁN RUIZ, J. e GUTIÉRREZ LOUSA, M.), Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, pp. 1111 a 1152.

<sup>439</sup> DIAS, S. L., *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, 2012, pp. 32 e ss, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21395/4/Sara%20Lu%C3%ADs%20da%20Silva%20Veiga%20Dias.pdf> [30/08/2019].

verificação e graduação de créditos, sejam graduados prioritariamente<sup>440</sup>.

Salvo melhor opinião, e pelas razões já adiantadas noutra sede<sup>441</sup>, não nos parece que se possa atribuir ao fenómeno da substituição fiscal a natureza de contrato de depósito. Aqui não se verifica nenhuma entrega do contribuinte (da pessoa que praticou o facto sujeito a tributação) ao substituto (aquele que pagará o montante devido ao Estado e cumprirá as demais obrigações acessórias que lhe sejam impostas por lei), já que o valor do imposto retido e devido ao Estado nunca chega às mãos do contribuinte, sendo entregue diretamente pelo substituto à AT<sup>442</sup>, estando em causa o cumprimento de uma obrigação legal. Além disto, sabendo que a restituição das coisas depositadas é uma das obrigações do depositário, caracterizadoras deste contrato (artigo 1187.º do CC), importa não esquecer que, no caso da substituição fiscal, não existe qualquer obrigação de devolver o montante retido ao contribuinte, já que este valor será entregue pelo substituto ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, para extinção de uma obrigação legal que sobre ele incide.

Parece-nos, assim, que nunca se poderia qualificar o instituto da substituição fiscal como um mero contrato, já que, aliás, está em causa uma figura legal (ou seja, que não tem qualquer origem contratual ou negocial), de natureza complexa, que envolve características muito específicas. Seguimos o entendimento de DIOGO FEIO quando refere que a substituição fiscal, apesar de acolher alguns elementos de outros institutos jurídicos, é uma figura própria do Direito fiscal<sup>443</sup>, na qual surge um terceiro – o substituto – que, apesar de não praticar o facto

---

<sup>440</sup> MARQUES, P., “Falta de entrega e a massa insolvente”, *Fiscalidade*, n.º 47, Julho a Setembro de 2011, pp. 68 a 72.

<sup>441</sup> DIAS, S. L., *O Crédito Tributário e as...op. cit.*, pp. 32 e ss.

<sup>442</sup> Como explica FEIO, D., *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O caso específico dos Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, p. 122, “No instituto em causa [retenção na fonte], surge um terceiro, em relação ao facto tributário a constituir, que retira de parte do rendimento em dívida ao potencial contribuinte uma determinada quantia, vindo posteriormente a entregá-la ao sujeito activo para imputação no montante de um imposto futuro. Note-se que o montante retido nem sequer chega a ser detido pelo contribuinte, pois o retentor faz a entrega do mesmo directamente ao sujeito activo”.

<sup>443</sup> FEIO, D., *A Substituição Fiscal e...op. cit.*, pp. 74 a 79.

sujeito a tributação<sup>444</sup> (praticado pelo substituído), será o devedor do imposto (na qualidade de sujeito passivo indireto), sendo o único e exclusivo responsável pela obrigação de reter o tributo e pela consequente entrega do mesmo ao Estado, devendo cumprir esta obrigação com os seus próprios meios financeiros.

Assim, defendemos a incorporação de tais montantes na massa insolvente da entidade obrigada a efetuar a retenção (substituto) que, entretanto, venha a ser declarado insolvente, não viola qualquer norma legal, pois os mesmos fazem parte do património do insolvente e devem, como tal, ser apreendidos no processo falimentar para posterior distribuição pelos vários credores existentes, de acordo com a graduação que for aí estabelecida.

Verifica-se que, na maior parte dos casos, estes valores, apesar de referidos nos documentos contabilísticos, são ficcionais, não existindo “separadamente “ nos cofres da empresa insolvente, porque tais montantes foram já utilizados pela empresa (o que acontece na generalidade dos casos em que as empresas estão numa situação de insolvência ou economicamente difícil). Mais, há situações em que esta não chegou efetivamente a receber os valores em causa, como sucede frequentemente com IVA, o qual, apesar de liquidado (no momento da emissão da fatura), pode não ter sido recebido.

---

<sup>444</sup> O substituto age como “intermediário” do Estado na cobrança, colaborando, desta forma, na arrecadação e gestão de impostos. Por esta razão é que o incumprimento deste dever de entrega pode configurar a prática de um crime de abuso de confiança fiscal (previsto e punido nos artigos 105.º e 107.º do RGIT). O tipo incriminador do crime de abuso de confiança fiscal concretiza-se com a não entrega da prestação tributária à AT, traduzindo-se assim numa mera omissão – crime omissivo puro –, pois o que se visa aqui tutelar é o património estadual. É pela mesma razão que se configura o crime de abuso de confiança fiscal como um crime de dano, na medida em que a não entrega das prestações tributárias lesa o património do Estado. Como se explica no acórdão do TRE de 07/06/2016, processo n.º 98/10.3IDSTB.E1 (relator: João Gomes de Sousa): “O tipo incriminador contido no artigo 105.º do RGIT não abrange a “não dedução”, a “não liquidação” e o “não recebimento por parte do agente”, mas supõe a prévia dedução ou cobrança da prestação tributária. Isto é, o tipo exige a detenção e não entrega, Não exige a “apropriação” com o sentido de inversão com o intuito de apropriação pessoal, para acréscimo de património. Com a punição da persistente omissão de acção de entrega, da falta de entrega da prestação/contribuição e da violação do dever de colaboração e lealdade, do incumprimento da obrigação de entrega, procura evitar-se a produção do dano, a não obtenção integral das receitas, a evasão ou redução fiscal”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Para maiores desenvolvimentos sobre a natureza deste crime *vide* PAULO MARQUES, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2012.



Assim, deverá o credor tributário concorrer no processo de insolvência com os restantes credores, reclamando também o valor de tais créditos, caso os mesmos se tenham constituído antes da declaração de insolvência, isto é, se disserem respeito a rendimentos que foram colocados à disposição do substituído antes de tal data<sup>445</sup>. Ou seja, o momento relevante para a qualificação do crédito é aquele em que nasce a obrigação de efetuar a retenção (por exemplo, o momento do pagamento do salário<sup>446</sup>) e não aquele em que tais valores retidos devem ser declarados e entregues nos cofres do Estado<sup>447/448/449</sup>.

---

<sup>445</sup> Como se decidiu, e em nosso entender de forma acertada, no acórdão do STA de 13/12/2017, processo n.º 0609/17 (relator: Ana Paula Lobo), “Nos casos de substituição tributária em que o substituo efetua o pagamento do imposto devido pelo substituído (credor não residente), a obrigação tributária só se constitui com a disponibilidade do rendimento, pois só neste caso o sujeito passivo adquire capacidade contributiva. A constituição da obrigação de retenção é simultânea à constituição da obrigação tributária, pelo que para este feito mostra-se irrelevante a data de vencimento da obrigação creditícia”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>446</sup> *Vd. STS 436/2018*, de 11/07/2018, processo n.º 2933/2015 (relator: Ignacio Sancho Gargallo) que definiu como momento relevante para a consideração destes créditos como *concursoales* ou *contra la masa* “el momento del abono de las rentas o salarios con independencia de que la retención se realice o no y del momento en que proceda efectuar el ingreso”, tendo, nesse sentido, decidido o seguinte: «(...) en nuestro caso los créditos de la AEAT correspondientes a las retenciones del IRPF de los salarios adeudados antes de la declaración de concurso y pendientes de pago surgirán cuando la concursada lleve a cabo el pago de los correspondientes salarios, que por ser posterior a la declaración de concurso tendrán la consideración de crédito contra la masa, conforme a lo previsto en el art. 84.2.10 LC”. Disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>447</sup> Entendimento sufragado pela jurisprudência espanhola. *Vd.*, a título de exemplo, *STS n.º 10/2011*, de 31/01/2011, processo n.º 844/2007 (relator: Juan Antonio Xiol Rios): “debe entenderse que el momento de nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública por retenciones por el IRPF, que es el del abono de las rentas o salarios, determina que el crédito tenga carácter concursal si el abono se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º LC, aunque el plazo establecido por las normas tributarias para la liquidación o el ingreso haya concluido con posterioridad”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>448</sup> Também neste sentido, cfr. GARCÍA GÓMEZ, A. J., “Sobre la calificación concursal del determinados créditos tributários a la luz de la jurisprudencia mercantil”, *Revista de Derecho Mercantil* n.º 302, Editorial Civitas, Navarra, Outubro a Dezembro de 2016, “(...) la obligación del retenedor consistente en practicar la retención con ocasión de los pagos realizados al contribuyente y de ingresar su importe en el Tesoro nace en el momento en que se satisfacen las rentas sometidas a retención – art. 78 RIRPF -, y es ese instante el que determina la calificación concursal del crédito (art. 84.2.10 LC), con independencia de que la normativa tributaria establece un periodo (normalmente del 1 al 20 de enero, abril, julio y

Refira-se, contudo, que o legislador espanhol não adotou, quanto aos créditos relativos a retenções na fonte nos impostos sobre o rendimento, a mesma solução de prever a apresentação de duas declarações distintas, sendo apenas possível realizar uma liquidação por período tributário. Pelo que será necessário efetuar uma simulação dos créditos constituídos até à data da declaração do *concurso*, que serão considerados *créditos concursales* e daqueles que se constituíram após tal data e que serão qualificados como *créditos contra la masa*.

No regime anterior à entrada em vigor da *LC*, as quantias referentes a estes créditos não eram apreendidas para a *masa de acreedores*, considerando-se verdadeiros depósitos a favor do credor tributário, que lhe pertenciam integralmente (artigo 96.º, n.º 5 do *Reglamento General de Recaudación de 1990*<sup>450</sup>, no que diz respeito às retenções tributárias e, com um regime similar, o artigo 60.º do *Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de Seguridad Social 1637/1995* relativamente aos valores retidos para pagamento das contribuições devidas à Segurança Social).

Por se entender que este regime não era o mais adequado ao tratamento destes créditos, nada justificando um *derecho de separación* de tais obrigações de natureza tributária<sup>451</sup>, o regime foi modificado e, atualmente – como veremos adiante –, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 91.º da *LC*, os créditos referentes a *retenciones tributárias* e às *cotizaciones a la Seguridad Social* serão, na sua totalidade, considerados créditos de natureza privilegiada

---

octubre) para ingresar lo retenido, una circunstancia que tiene que ver con la exigibilidad de una obligación ya contraída anteriormente”.

<sup>449</sup> Em sentido contrario, A.A.V.V., *Comentarios a la...op. cit.*, p. 234, considerando que o momento determinante para distinguir a classificação dos créditos como *concuriales* ou *contra la masa* é “el último día del plazo para efectuar el correspondiente pago a cuenta de forma que cuando ésta sea anterior a la declaración del concurso, la deuda tendrá carácter concursal, mientras que si fuera posterior, el crédito tendría la consideración de crédito contra la masa”, já que, nos termos do disposto no artigo 23.º da *LGT*, a obrigação de *pagos a cuenta* tem carácter autónomo em relação à obrigação tributária principal, não existindo, assim, o conceito de *devengo*. Parece-nos que este entendimento contraria o disposto na *LC* ao desconsiderar o momento da verificação do facto tributário como aquele que releva para a qualificação do crédito (antes relevando o momento do pagamento).

<sup>450</sup> Aprovado pelo *Real Decreto* 1684/1990, de 20 de dezembro.

<sup>451</sup> Vd. RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, J., *La Hacienda Pública y...op. cit.*, p. 61.

(privilégio geral)<sup>452</sup>, surgindo, para efeitos de pagamento, num lugar prioritário logo após os créditos salariais, o que se justifica na medida em que tais quantias são detidas pela entidade insolvente apenas na sua qualidade de substituto, não lhe pertencendo efetivamente.

Entende ANTONIO GARCIA GÓMEZ<sup>453</sup> que a atribuição deste privilégio se prende não tanto com a natureza jurídico-tributária destes créditos mas sim com o objetivo de amenizar o dano que se causa ao credor público quando o *retenedor* que não entregou as importâncias retidas ao Estado entra numa situação de *concurso*. Tendo em conta a natureza destas prestações, o credor, apesar de não receber estes montantes, terá que deduzir esses mesmos valores no imposto a pagar pelo substituído tributário. Gera-se, assim, como refere este autor, um duplo efeito negativo para os cofres do Estado, situação que terá sido especialmente considerada pelo legislador, atribuindo este privilégio aos créditos públicos desta natureza.

#### 2.4.3.3 Os créditos tributários reclamados/impugnados pelo sujeito passivo

Importa agora apurar o que sucede nos casos em que os créditos da AT, constituídos antes da data da declaração de insolvência, foram contestados pelo sujeito passivo, que reclamou/impugnou a liquidação correspondente, uma vez que a decisão que vier a ser proferida nos referidos procedimentos/processos poderá implicar a anulação e/ou correção da liquidação do imposto.

No âmbito da lei portuguesa, com a interposição de uma impugnação judicial visa-se obter a anulação total ou parcial de um

---

<sup>452</sup> Não referindo o legislador expressamente os *ingresos a cuenta* e os *pagos fraccionados*, defende CARBAJO VASCO, D., *Cuestiones tributarias en...op. cit.*, p. 304, que os mesmos não estão aqui incluídos, já que a interpretação de aplicação de um qualquer privilégio creditório deve ser feita de forma restritiva. Concordamos com tal entendimento, ressaltando apenas que tais créditos podem, igualmente, ser considerados privilegiados – pelo menos em parte – ao abrigo do disposto no n.º 4 do referido artigo 91.º da LC, já que aqui se refere “créditos tributarios y demás de Derecho público, así como los créditos de la Seguridad Social (...)”.

<sup>453</sup> GARCIA GÓMEZ, A., “La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011”, *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2012, pp. 33 e ss.

ato tributário que considera ilegal<sup>454</sup>. O sujeito passivo pode, ainda, interpor, para o mesmo efeito, ação arbitral, no CAAD<sup>455</sup>. Quanto aos meios gratuitos, o procedimento de reclamação gratuita visa, como se refere no n.º 1 do artigo 68.º do CPPT, a “anulação total ou parcial dos actos tributários”, sendo permitindo posterior recurso hierárquico, de acordo com o disposto no artigo 66.º do CPPT, ou seja, um pedido de alteração do ato tributário por entidade hierarquicamente superior àquela que apreciou a reclamação.

Consideramos que a AT deve reclamar tais créditos, apesar de estarem a ser objeto de contestação, no prazo concedido para o efeito, fazendo referência à pendência do meio gratuito/judicial de reação, interposto pelo sujeito passivo<sup>456</sup>. Uma vez que estes créditos – apesar de liquidados e, portanto, certificados pela AT<sup>457</sup> – não são ainda definitivos (por terem sido colocados em causa pelo sujeito passivo), a doutrina e jurisprudência tem-nos qualificado como créditos litigiosos/controvertidos, de acordo com a definição constante no n.º 3 do artigo 579.º do CC<sup>458</sup>. Não obstante, no CIRE, não encontramos qualquer referência a esta expressão, o que coloca algumas dúvidas sobre a forma como devem os mesmos ser tratados no âmbito do processo falimentar.

Não nos parece que faça sentido reconhecer estes créditos como créditos sob condição resolutiva, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 50.º do CIRE<sup>459</sup>, pois, como decidiu já a jurisprudência<sup>460</sup>, o

---

<sup>454</sup> Com explica NETO, S. C., *Introdução ao Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2004, p. 78, a “impugnação judicial é um dos mais importantes meios de controlo da legalidade dos actos praticados pela administração Tributária, designadamente dos actos de liquidação (...)”. Apesar disto, a sua interposição não suspende, por si só, o ato tributário (n.º 4 do artigo 103.º do CPPT), sendo necessário para tal, prestar garantia idónea nos termos do artigo 199.º CPPT.

<sup>455</sup> Vd. artigo 10.º do RJAT.

<sup>456</sup> Na prática, constatámos que, na maior parte dos casos, esta informação não é transmitida, não especificando a lei a obrigação de incluir referência à pendência destas ações na reclamação de créditos.

<sup>457</sup> Nos termos do disposto no artigo 88.º do CPPT (certidões de dívida), já mencionado.

<sup>458</sup> Determina esta norma o seguinte: “[d]iz-se litigioso o direito que tiver sido contestado em juízo contencioso, ainda que arbitral, por qualquer interessado”.

<sup>459</sup> De acordo com o disposto no artigo 94.º do CIRE, «os créditos sobre a insolvência sujeitos a condição resolutiva são tratados como incondicionados até ao momento em que a condição se preencha, sem prejuízo do dever de restituição dos pagamentos recebidos, verificada que seja a condição».

crédito sujeito a condição resolutiva é, de acordo com o disposto no artigo 270.º do CC, aquele em que as partes subordinaram a um acontecimento futuro e incerto a resolução dos efeitos do negócio jurídico, cuja existência está assente. Isto é, em relação a estes créditos não está em causa a existência de um negócio e os concomitantes direitos e obrigações. Ora, no caso dos créditos litigiosos/controvertidos, a sua efetiva existência não está, ainda, definitivamente verificada, já que se discute, na ação/reclamação, se os mesmos são ou não devidos pelo devedor.

Em alternativa, poderíamos considerar tais créditos como créditos sob condição suspensiva<sup>461</sup>, uma vez que seriam, provisoriamente, certos, líquidos e exigíveis mas a sua cobrança efetiva<sup>462</sup> estaria dependente do desfecho da ação judicial na qual se discute se os mesmos são ou não devidos. Neste sentido pode induzir a redação do n.º 1 do artigo 50.º do CIRE, ao indicar que são considerados créditos sob condição suspensiva “aqueles cuja constituição (...) se encontrem sujeitos à verificação ou à não verificação de um acontecimento futuro e incerto”.

Aprimorando o estudo que fizemos outrora sobre este tema<sup>463</sup>, concluímos que nos casos em que está sob discussão a legalidade da liquidação e, conseqüentemente, a existência do crédito, este não pode ser entendido como crédito sob condição<sup>464</sup>, já que o crédito

---

<sup>460</sup> *Vd.*, a título de exemplo, o acórdão do TRL de 18/08/2017, processo n.º 11212/15.2T8SNT-A-2 (relator: Pedro Martins), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>461</sup> Os créditos sob condição suspensiva devem, nos termos do artigo 181.º do CIRE, ser considerados, nos rateios parciais, pelos seus valores nominais. No rateio final, o crédito cuja verificação da condição seja manifestamente improvável (conceito indeterminado, sem definição na lei, que pode gerar alguns problemas de interpretação) não será tido em conta. Também o número de votos conferidos, pelo Juiz, a estes créditos está dependente, nos termos do n.º 2 do artigo 73.º do CIRE, da probabilidade da verificação da condição.

<sup>462</sup> Importa apenas ter em conta que a AT está sempre legitimada a avançar com a instauração da ação executiva e com as diligências de penhora, nos casos em que o sujeito passivo não presta garantia idónea para suspender o processo de execução fiscal, nos termos do disposto nos artigos 169.º e 199.º do CPPT.

<sup>463</sup> *Vd.* DIAS, S.L., *O Crédito Tributário e as...op. cit.*, pp. 56 e 57, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21395/4/Sara%20Lu%C3%ADs%20da%20Silva%20Veiga%20Dias.pdf> [04/09/2019].

<sup>464</sup> Neste sentido, *vd.* acórdão do TRE de 28/06/2017, processo n.º 214.0TBLGS-B.E1 (relator: Isabel Peixoto Imaginário), no qual se decidiu que: “um crédito sob condição, para

condicional é aquele que, existindo, não pode ainda ser exigido, por depender da verificação de um “acontecimento futuro e incerto”, não sendo possível enquadrar neste conceito a decisão de uma ação judicial que julgará a existência ou inexistência do crédito<sup>465</sup>. Um crédito condicional não se confunde com um crédito controvertido ou litigioso, atenta a própria natureza da condição (suspensiva ou resolutiva), pois esta é elemento que respeita à eficácia típica do negócio e não à sua validade ou constituição<sup>466/467</sup>.

Os créditos litigiosos/controvertidos não são, geralmente, verificados e graduados no processo de insolvência até que seja proferida decisão, transitada em julgado, a confirmar a sua efetiva existência<sup>468</sup>. No que toca à maioria dos créditos, esta decisão vai ser proferida pelo próprio Tribunal da Insolvência que, no incidente de

---

efeitos do CIRE, não se subsume a um crédito controvertido nem a um crédito litigioso”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>465</sup> “O art. 270 do Código Civil dá-nos a noção de condição, afirmando que «as partes podem subordinar a um acontecimento futuro e incerto a produção dos efeitos do negócio jurídico ou a sua resolução: no primeiro caso, diz-se suspensiva a condição; no segundo, resolutiva». Trata-se da condição enquanto estipulação, cláusula negocial, prevista e regulada em capítulo dedicado ao negócio jurídico. Do art. 50.º, n.º 1, do CIRE resulta uma noção mais alargada. Embora esteja sempre em causa a dependência da constituição ou da subsistência de um crédito de um acontecimento futuro e incerto, tal dependência pode resultar de negócio jurídico (como previsto no art. 270.º do CC), mas também da lei ou de uma decisão judicial, situações que o CC não prevê, mas que o CIRE expressamente contempla (...). Com a alteração legislativa operada pela Lei 16/2012, adicionou-se a decisão judicial como possível fonte de adição ao crédito de uma condição suspensiva ou resolutiva. O que é muito diferente de dizer que qualquer crédito litigioso está sujeito à condição suspensiva da sua confirmação por decisão judicial, ou à condição resolutiva da sua infirmação por decisão judicial. O que o art. 50 do CIRE, na sua versão de 2012, diz é que a decisão judicial pode ser fonte da condicionalidade do crédito, e não que a decisão judicial é o facto futuro e incerto de que depende a constituição ou subsistência do crédito litigioso” (acórdão do TRL de 07/11/2017, processo n.º 32117/15.1T8LSB.L1 (relatora: Margarida Fernandes), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>466</sup> CARVALHO FERNANDES, L. A. e JOÃO LABAREDA, J., *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 305.

<sup>467</sup> *Vd.* nota 377, na qual já citamos doutrina a este propósito.

<sup>468</sup> Decidiu-se, no acórdão do acórdão do TRP de 03/03/2016, processo n.º 596/11.1TVPR.T.P1 (relator: Ataíde das Neves) que “caso não seja decidida a impugnação, mantendo-se o crédito litigioso, deve o Administrador provisório excluir expressamente esse crédito no plano de pagamentos do PER e também excluir a ação declarativa da extinção da instância a que se reporta a parte final do art. 17º-E nº 1, devendo na ação declarativa ser levantada a suspensão da instância e ordenado o prosseguimento dos autos”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

verificação e graduação de créditos, decidirá sobre a existência dos créditos reclamados e sob discussão, apreciando todas as impugnações e resolvendo todas as questões referentes à sua existência, o que faz cessar as ações declarativas pendentes na qual se discutia a existência do crédito, por inutilidade superveniente da lide<sup>469</sup>. Recordamos que, no processo de insolvência, vigora o princípio da universalidade e da plenitude da instância, pelo que todos os credores devem buscar o pagamento dos seus créditos neste processo, detendo o Tribunal da Insolvência competência para decidir sobre a sua verificação e graduação.

É neste sentido que o n.º 1 do artigo 85.º do CIRE determina que devem ser apensadas ao processo de insolvência, a requerimento do Administrador da Insolvência com fundamento na conveniência para os fins do processo, todas as ações “em que se apreciem questões relativas a bens compreendidos na massa insolvente, intentadas contra o devedor ou mesmo contra terceiros, mas cujo resultado possa influenciar o valor da massa” ou as “de natureza exclusivamente patrimonial intentadas pelo devedor, desde que a apensação seja requerida pelo administrador de insolvência, com fundamento na conveniência para os fins do processo”.

Contudo, atenta a redação da presente norma, não nos parece que seja de incluir aqui as reclamações gratuitas e recursos hierárquicos ou as impugnações e reclamações judiciais de natureza tributária, as quais, em nosso entender, não podem ser apensadas aos autos de insolvência.

Por um lado, e quanto à primeira parte da norma, parece-nos claro que, nestas ações de impugnação, o que está em causa é a apreciação da validade de um ato praticado pelo órgão administrativo que originou o crédito e não a análise de questões relativas aos bens

---

<sup>469</sup> O STJ veio, por acórdão de 08.05.2013, uniformizar jurisprudência no sentido de que “transitada em julgado a sentença que declara a insolvência, fica impossibilitada de alcançar o seu efeito útil normal a ação declarativa proposta pelo credor contra o devedor, destinada a obter o reconhecimento do crédito peticionado, pelo que cumpre decretar a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos da alínea e) do artigo 287.º do C.P.C.”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). O Tribunal Constitucional veio julgar esta interpretação conforme à CRP, por acórdão n.º 46/2014, de 11/02/2014, disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

compreendidos na massa insolvente<sup>470</sup>. Como se dispõe no artigo 96.º do CPPT, estas ações visam “a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária”, visando-se apreciar a legalidade de um determinado ato de natureza administrativa.

Outrossim, e no que toca à segunda parte da referida disposição legal, julgamos que o legislador, ao utilizar a expressão “ações de natureza exclusivamente patrimonial intentadas pelo devedor”, pretendeu incluir apenas aquelas em que não está em causa a discussão de direitos pessoais ou morais, abranger apenas questões relativas ao património do devedor e em que este é *autor*.

Coloca-se, ainda, uma outra questão<sup>471</sup>, relacionada com a inversão da posição processual das partes que ocorre no processo de impugnação e no procedimento de reclamação. Neste tipo de ações, apesar de ser o particular a assumir a posição processual de autor (na medida em que é quem tem interpõe a ação), está, essencialmente, a defender-se de atos praticados, de forma autoritária e unilateral pela AT, a qual pretende fazer valer o seu direito ao crédito.

Exatamente por esta razão, na maior parte destas ações é a AT quem – apesar de ocupar a posição de Ré – deve fazer prova dos pressupostos da tributação, cabendo-lhe demonstrar a existência do seu direito ao crédito e a legalidade do ato que o gerou<sup>472/473</sup>. Verifica-se uma verdadeira “inversão” do ónus da prova (quanto à posição que,

---

<sup>470</sup> Podem englobar-se aqui, por exemplo, as ações de reivindicação de um imóvel compreendido na massa insolvente.

<sup>471</sup> Já por nós analisada em DIAS, S. L., *O Crédito Tributário e as...op. cit.*, pp. 53 e ss.

<sup>472</sup> RIBEIRO, J. S., *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, Coimbra, 2018, pp. 57 e 58, refere, quando aborda o carácter não exclusivamente probatório da presunção, que, no procedimento tributário, a Administração desenvolve a atividade probatória perante si mesma, assumindo a dupla função de juiz e parte. Só posteriormente, quando a sua atividade for revista jurisdicionalmente, é que esta deverá verdadeiramente provar as suas alegações, a fim de legitimar a sua atuação.

<sup>473</sup> Acórdão do TCAN de 23/11/2017, processo n.º 00911/07.2BEPRT (relator: Paula Moura Teixeira): “Como tem sido entendimento pacífico da jurisprudência, e sustentado pelo artigo 74º n.º 1 da LGT em termos correspondentes ao disposto no art.º 342º do Código Civil, tendo em conta o princípio da legalidade administrativa, sobre a Administração recai o ónus da prova da verificação dos respetivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua atuação cabendo ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou com fundamento do seu direito”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).



formalmente, cada uma das partes ocupa no processo)<sup>474</sup>. O n.º 1 do artigo 74.º LGT determina que “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”, referindo, ainda, o n.º 1 do artigo 100.º do CPPT que o ato impugnado deverá ser anulado sempre que da prova produzida resultarem dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário<sup>475</sup>. Temos, no que à matéria de facto diz respeito, uma adequada repartição do ónus da prova, excluindo-se, em respeito pelo princípio da legalidade constitucionalmente consagrado no artigo 266.º da CRP, uma qualquer presunção geral a favor da AT (*in dubio pro fisco*)<sup>476</sup>. O risco da falta de prova da existência e da correta quantificação do facto tributário tem de ser assumido pela AT, que, no prosseguimento do interesse público, só pode agir em estrito cumprimento da legalidade tributária e tendo uma margem razoável de certeza sobre a existência do facto tributário e, consequentemente, do seu direito creditício<sup>477</sup>. Verificamos, assim, que, na generalidade deste tipo de processos, substancialmente a Autora é a AT e o Réu é o sujeito passivo impugnante, pel que, também por esta razão, estas ações não caberão, substancialmente, na previsão do art. 85º do CIRE.

Em conclusão, julgamos que os processos e procedimentos de natureza tributária não podem ser apensados ao processo de insolvência, pois, além de, em nossa opinião, não poderem ser enquadrados no tipo de ações referidas pelo artigo 85.º do CIRE, a sua

---

<sup>474</sup> Vd. Acórdão do TCAS de 16/06/2009, processo n.º 03073/09 (Relator: José Correia): “É que o 100º do CPPT contém uma norma que se reporta à questão do ónus da prova, destruindo a presunção legal a favor da AF (*in dubio pro Fisco*), estabelecendo uma verdadeira repartição do ónus da prova (que se coloca apenas em relação a questões de facto), de acordo com os princípios da legalidade e da igualdade, e em termos de que a incerteza sobre a realidade dos factos tributários reverte, em regra, contra a AF, não devendo ela efectuar a liquidação se não existirem indícios suficientes daqueles”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>475</sup> Entendemos, contudo, que esta norma não deve ser entendida no sentido de permitir a ausência ou inércia probatória por parte do impugnante que mantém, nos termos do referido artigo 78.º da LGT, o ónus de provar os factos que alega (não lhe bastando invocar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação do facto tributário).

<sup>476</sup> Vd. acórdão do TCAS de 16/06/2009, processo n.º 03073/09 (relator: José Correia), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>477</sup> MARTINS, E. L., *O ónus da prova no direito fiscal*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 267.

avocação pelo Tribunal da Insolvência poderá violar até o princípio da legalidade e as regras de competência material, já que poderia o Juiz do processo de insolvência estar a analisar e validar a legalidade de créditos de natureza tributária, decidindo litígios que devem ser apreciados por diferente jurisdição.

Entendemos, assim, que tais ações devem manter-se na jurisdição dos Tribunais Tributários, por serem aqueles que têm competência para dirimir os conflitos entre o sujeito passivo e a AT. Claro que, tendo em conta o tempo que – em média – demoram os processos de natureza tributária a ser decididos<sup>478</sup>, tal pode representar um sério prejuízo para os créditos tributários, que seriam desconsiderados no processo falimentar até que fosse proferida decisão, transitada em julgado, sobre a sua efetiva existência. Poderá até suceder que o processo de insolvência, atenta a sua natureza urgente, termine sem que a AT receba qualquer quantia nos eventuais rateios que tiverem lugar. Aliás, tal podia até motivar o sujeito passivo a intentar reclamações/impugnações junto dos Tribunais Tributários, sem qualquer fundamento, apenas com o intuito de prejudicar os interesses creditícios da AT.

Consideramos que, a fim de evitar tais situações, deveria o legislador falimentar português prever o caso especial dos créditos tributários controvertidos/litigiosos, adotando uma solução semelhante àquela que foi acolhida no Direito espanhol, que – como veremos – trata estes créditos nos mesmos termos que os créditos sob condição, considerando-os – a título provisório –, para efeitos de pagamento, nos rateios.

Julgamos, todavia, que, na maior parte dos casos, o Administrador da Insolvência não chega a ter conhecimento da pendência destes processos, acabando por reconhecer e graduar os créditos tributários reclamados/impugnados pelo valor e nas condições em que os mesmos forem reclamados pelo Ministério Público, o qual, na maior parte dos casos, não recebe qualquer informação por parte da AT quanto à pendência de um procedimento/processo tributário

---

<sup>478</sup> E o qual se pode agravar no caso de serem interpostos recursos. As ações arbitrais, de natureza tributária, surgem aqui como alternativa, já que, no CAAD, as decisões devem ser proferidas no prazo máximo de 6 meses, podendo este prazo ser prorrogado por períodos sucessivos de 2 meses, até um máximo de 6 (artigo 21.º do RJAT).

instaurado pelo sujeito passivo. Este reconhecimento, quando se anteveja a opção pela liquidação da massa insolvente (não se vislumbrando qualquer possibilidade de recuperação), raramente será impugnado pelo devedor – que perde o interesse no desfecho e consequências das ações referentes aos créditos da insolvência – ou pelos restantes credores<sup>479</sup>, os quais naturalmente desconhecem a pendência destes procedimentos/processos, não podendo, assim, reagir ao reconhecimento efetuado pelo Sr. Administrador da Insolvência.

Caso tal suceda e os referidos créditos venham a ser verificados e qualificados nos exatos termos em que foram reclamados, julgamos que tal representa uma “desistência tácita” por parte do devedor que, perdendo o interesse no desfecho do procedimento/processo tributário, não impugna a lista de créditos provisoriamente reconhecida, nem comunica ao Administrador da Insolvência a pendência de tais ações, impossibilitando-o de assumir a representação do Devedor em tais ações. Aliás, referia-se, até, que, no caso das insolvências de sociedades, os seus gerentes ou administradores terão interesse em que a AT receba a maior quantia possível do seu crédito no processo de insolvência da sociedade, para que, numa eventual reversão do processo de execução fiscal contra si<sup>480</sup>, o crédito exigido pela AT tenha um valor inferior.

Nestes casos, julgamos então que as ações e procedimentos tributários devem ser declaradas extintos, por inutilidade superveniente da lide, aplicando-se o disposto na al. e) do artigo 277.º do CPC, *ex vi* do disposto na al. e) do artigo 2.º do CPPT.

Pensamos que seria pertinente que, a fim de evitar o reconhecimento e graduação errónea de créditos tributários, fosse legalmente exigido que o devedor juntasse aos autos de insolvência informação sobre todas as ações por si interpostas, ficando, assim, a constar do processo as informações sobre os processos/procedimentos em que o devedor contesta a existência do crédito. Atualmente, o devedor está apenas, nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 24.º do CIRE, obrigado a relacionar as ações e execuções contra si

---

<sup>479</sup> Que têm, também, legitimidade para, nos termos do artigo 130.º do CIRE, impugnar a lista de credores reconhecidos.

<sup>480</sup> Os gerentes ou administradores de facto podem ser subsidiariamente responsáveis pelas dívidas das sociedades que geram/administram. *Vd.* artigos 23.º e 24.º da LGT.

pendentes. Por sua vez, também os credores deveriam ser obrigados a referir, na sua reclamação de créditos, a pendência deste tipo de ações, passando a prever-se tal exigência no artigo 128.º do CIRE.

Seria importante que o Administrador da Insolvência, logo no início das suas funções, soubesse da pendência dos procedimentos/processos de natureza tributária, a fim de assumir a representação do devedor no papel de impugnante/recorrente/reclamante<sup>481</sup>, podendo, assim, acompanhar a evolução dos mesmos e considerá-los devidamente no processo falimentar.

Ressaltamos apenas a posição que tem vindo a ser adotada pela jurisprudência no que toca ao tratamento dos créditos litigiosos/controvertidos nos PER e – pelas mesmas razões – no PEAP. Nestes processos, têm-se vindo a entender que se o crédito não for reconhecido no processo de recuperação por se encontrar sob discussão numa ação de natureza declarativa, na qual se peticiona o reconhecimento do crédito e a condenação do devedor (não tendo a eventual impugnação que lhe disser respeito sido decidida atempadamente pelo Tribunal onde corre o PER ou o PEAP), deve esta ação prosseguir seus termos até à decisão final, sendo levantada a suspensão da instância que tenha sido declarada ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 17.º E do CIRE<sup>482</sup>. Nestes casos, o devedor – que

---

<sup>481</sup> Nos termos do n.º 4 do artigo 81.º do CIRE, o Administrador ocupa o lugar do devedor em todas as questões de caráter patrimonial que interessem ou possam influir no normal desenrolar do processo de insolvência. Com exceção, evidentemente, do próprio processo falimentar, seus incidentes e apensos, nos quais o devedor pode intervir sem qualquer interferência do Administrador da Insolvência.

<sup>482</sup> *Vd.* acórdãos do TRG de 04/04/2017, processo n.º 2209/14.0TBRRG.G1 (relator: Ana Cristina Duarte); do TRP de 03/03/2016, processo n.º 596/11.1TVPRP.P1 (relator: Ataíde das Neves) e do TRG de 19/01/2017, processo n.º 823/13.0TTBCL.G1 (relator: Antero Veiga): “No PER não há em sentido próprio uma verificação e graduação de créditos, e é, não há um procedimento tendente a fazer reconhecer judicialmente os direitos, com a produção de prova pertinente. Visa-se tão só o quórum deliberativo. O procedimento de reconhecimento do crédito previsto no PER, quando exista controvérsia, não tem a virtualidade de garantir o cabal acesso à justiça, não constitui um “procedimento equitativo e justo” para efeitos de dirimir em termos definitivos o conflito. No PER apenas os créditos não controvertidos se consideram definitivamente assentes. A extinção das ações referida no artº 17.º-E, nº 1 parte final, refere-se as ações executivas, e às declarativas mas apenas se relativas a créditos que tenham sido admitidos definitivamente no PER, os que não foram contraditados”. Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

não chega a ser declarado insolvente –, continuará a discutir a legalidade de tal crédito, o qual, encontrando-se excluído do plano de recuperação, poderá, mesmos nos casos em que esse plano é aprovado e homologado, vir a ser exigido posteriormente, sem qualquer limitação, ao devedor.

Como referimos supra, as questões relativas ao tratamento dos créditos públicos litigiosos/controvertidos no processo de insolvência estão, no Direito espanhol, já aclaradas, tendo o legislador indicado, expressamente, como devem ser reconhecidos e qualificados tais créditos no *proceso concursal*.

Aquando da abertura do *concurso*, pode encontrar-se pendente algum procedimento/processo de natureza impugnatória instaurado pelo sujeito passivo: *recurso de reposición* (artigos 222.º a 225.º da *LGT* e artigos 21.º a 27.º do *RGR*), de natureza administrativa, necessário e prévio ao início da via económico-administrativa, dirigido ao órgão que praticou o ato impugnado; *reclamación económico-administrativa* (artigos 226.º e ss da *LGT*) dos atos administrativos constantes no artigo 227.º e ss da *LGT*, de natureza judicial, dirigida aos *Tribunales Económico-Administrativos* e *recurso contencioso-administrativo* (artigo 249.º da *LGT*)<sup>483</sup>.

Determina n.º 2 do artigo 87.º da *LC*, que os créditos públicos liquidados, relativamente aos quais o sujeito passivo tenha reagido administrativa ou judicialmente, devem ser reconhecidos pelo seu valor e de acordo com a qualificação que lhes corresponda, conforme o disposto nos artigos 89.º e ss da *LC*, sendo-lhes aplicável o regime dos créditos sobre *condición resolutoria*<sup>484</sup>. Tal sucede mesmo nos casos em que “su ejecutividad se encuentre suspendida” (parte final do artigo 87.º, n.º 2 da *LC*)<sup>485</sup>. Ou seja, tais créditos continuarão a ser considerados, mesmo nos casos em que, nos termos do disposto nos artigos 224.º e 233.º da *LGT*, o devedor preste garantia e suspenda, de

---

<sup>483</sup> Para maiores desenvolvimento sobre estes meios de reação, cfr. PÉREZ ROYO, F. e CARRACO GONZÁLEZ, F. M., *Derecho Financiero y Tributario – Pate General*, 29.º ed., Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2019.

<sup>484</sup> Artigo 265.º, n.º 1 do *TRLC*.

<sup>485</sup> Alteração introduzida pelo n.º 1 do artigo 9.º do *Real Decreto-Ley 3/2009*, de 27 de março, *de medidas urgentes en materia tributaria, financeira y concursal ante la evolución de la situación económica*.

forma automática, a execução do ato impugnado, impossibilitando o credor tributário de avançar com o *procedimiento de apremio* até que cesse definitivamente a ação em que se discute a legalidade do ato administrativo.

Estes créditos, contrariamente ao que sucede em relação àqueles que estão, ainda, dependentes de procedimentos de inspeção e/ou comprovação, estão já quantificados, pelo que não são *créditos contingentes*<sup>486</sup>, não lhes devendo, ser, assim, aplicadas as limitações constantes do disposto n.º 3 do artigo 87.º da *LC* (“suspensión de los derechos de adhesión, de voto y de cobro”).

Conforme determina o n.º 1 do artigo 87.º da *LC*, os créditos relativamente aos quais o sujeito passivo tenha reagido administrativa ou judicialmente, reconhecidos como créditos sob *condición resolutoria*, serão tratados como os restantes *créditos concursales* que apresentem a mesma natureza e qualificação. Se a reclamação ou a impugnação forem deferidas, poderão anular-se, a pedido de alguma parte, os atos e decisões em que o voto do referido credor tenha sido decisivo. Todos os demais atos manter-se-ão, sem prejuízo de a este credor caber o dever de devolver à massa todas as quantias que possa ter recebido no *proceso concursal*.

Verificamos, assim, que a diferença de tratamento dos créditos tributários sob *condición resolutoria* e dos *contingentes* assenta na existência ou não de liquidação, de quantificação concreta do imposto a pagar, e não na pendência de reclamação/ação interposta pelo sujeito passivo<sup>487</sup>. Enquanto aos primeiros, por estarem já liquidados, o

---

<sup>486</sup> Como se decidiu na *SAP Murcia* (sección 4) n.º 89/2016, de 04/02/2016, processo n.º 1021/2015 (relator: Rafael Fuentes Devesa): “Para que se reconozca un crédito como contingente por litigioso es necesario justificar que al declararse el concurso exista un procedimiento en el que se suscite controversia sobre la validez y existencia del crédito”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>487</sup> *Vd. SAP Barcelona* (sección 15) n.º 115/2017, de 24/03/2017, processo n.º 584/2016 (relator: Jose María Ribelles Arellano): “En efecto, según el apartado segundo del artículo 87, los créditos de derecho público recurridos en vía administrativa o jurisdiccional, aunque su efectividad se encuentre suspendida, han de reconocerse por su cuantía y con la calificación que corresponda. Si el crédito resulta de procedimientos de comprobación o inspección "se reconocerán como contingentes hasta su cuantificación". Esto es, la contingencia del crédito tributario derivado de actas de inspección desaparece con la cuantificación del crédito. O, lo que es lo mismo, la línea que separa el crédito concursal sujeto a condición resolutoria del crédito contingente no es la resolución firme, administrativa o judicial, que dirime la

legislador confere uma presunção de legalidade e eficácia (princípio de autotutela declarativa) no *proceso concursal*<sup>488/489</sup>, reconhecendo-os integralmente e permitindo-lhes que beneficiem das mesmas prerrogativas que os restantes créditos nas mesmas condições, relativamente aos segundos, por não estarem, ainda, quantificados, o legislador aceita o seu reconhecimento, impondo, todavia, alguns limites, que se estendem – como vimos – ao direito de voto e ao pagamento.

Assim, julgamos que o legislador, quando se refere, no n.º 3 do artigo 87.º da LC, a *créditos litigiosos*, prevendo o seu reconhecimento como *créditos contingentes*<sup>490</sup>, não pretende englobar os créditos públicos “recurridos en vía administrativa o jurisdiccional”, os quais, por natureza e de acordo com o constante no artigo 1535.º do CC<sup>491</sup>, serão, também, créditos litigiosos, já que a sua existência e validade foi, também, questionada num procedimento administrativo ou num

---

controversia entre la Hacienda Pública y el sujeto tributario, sino la liquidación administrativa que cuantifica el crédito derivado de un proceso de inspección”. No mesmo sentido, SAP Barcelona (sección 15) n.º 110/2017, de 21/03/2017, processo n.º 585/2016 (relator: Jose Maria Fernandez Seijo): “Conforme a los preceptos transcritos, estimamos que no cabe otra interpretación que la que ofrece el recurso, el apartado segundo del artículo 87 indica que los créditos de derecho público recurridos en vía administrativa o jurisdiccional, aunque su efectividad se encuentre suspendida, han de reconocerse por su cuantía y con la calificación que corresponda. Si el crédito resulta de procedimientos de comprobación o inspección « se reconocerán como contingentes hasta su cuantificación ». Esto es, la contingencia del crédito tributario derivado de las actas de inspección desaparece con la cuantificación del crédito, o, lo que es lo mismo, la línea que separa el crédito concursal sujeto a condición resolutoria del crédito contingente no es la resolución firme, administrativa o judicial, sino la liquidación administrativa que cuantifica el crédito derivado de un proceso de inspección”. Ambos disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>488</sup> DÍAZ ECHEGARAY, J. L., *Manual Práctico de derecho concursal: La Ley Concursal tras la reforma de la Ley 38/2011*, Ediciones Experiencia, Barcelona, 2012, p. 286.

<sup>489</sup> Dispõe o n.º 1 do artigo 57.º da Ley 30/1992, de 26 de novembro de *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común* que “Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa”.

<sup>490</sup> Nos termos do disposto no artigo 262.º, n.º 1 do TRLC, os créditos litigiosos seguem o mesmo regime que os créditos sob condição suspensiva, os quais serão reconhecidos como *créditos contingentes* (artigo 261.º, n.º 3 do TRLC).

<sup>491</sup> De acordo com o disposto no artigo 1535.º do CC, “Se tendrá por litigioso un crédito desde que se conteste a la demanda relativa al mismo”.

processo judicial<sup>492</sup>. No entanto, como vimos, estes créditos aparecem expressamente destacados no n.º 2 da referida disposição legal, devendo ser reconhecidos como créditos sob *condición resolutoria*.

De acordo com o disposto no artigo 87.º, n.º 4 da LC, quando o Juiz do *concurso* considere provável o preenchimento da condição resolutiva que afeta um crédito ou a confirmação de um *crédito contingente* pode, a pedido da parte, adotar as medidas cautelares de constituição de provisões da *masa* ou a prestação de fiança ou qualquer outra que considere adequada<sup>493</sup>. No mesmo sentido dispõe o artigo 97 ter.º, n.º 1 da LC. Se as impugnações da lista de credores afetarem menos de 20% do ativo ou do passivo do *concurso*, o Juiz pode ordenar a finalização da fase comum e a abertura da fase do *convenio* ou da liquidação, sem prejuízo do reflexo que tais impugnações possam vir a ter na lista definitiva ou das medidas cautelares que entenda oportuno adotar (artigo 96.º, n.º 4 da LC). Seguindo este entendimento, determina o n.º 2 do referido artigo 97 ter.º, n.º 1 da LC que a eventual possibilidade de modificação da lista de credores não impede que se pratiquem os atos necessários nas fases de liquidação ou *convenio*.

Se a liquidação vier a ser anulada, ou seja, o crédito deixar de existir, o *concurtido* ou os restantes credores poderão, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 87.º da LC, requerer a anulação dos atos e

---

<sup>492</sup> Na STS 4093/2016, de 20/09/2016, processo n.º 213/2014 (relator: Ignacio Sancho Gargallo), entendeu-se o seguinte: “Esta condición de litigioso la tiene cualquier crédito cuya existencia haya sido directamente cuestionada en un procedimiento judicial, mientras no recaiga una resolución firme o susceptible de ejecución provisional que lo reconozca». Partindo desta definição, poderemos entender que, estando os créditos tributários certificados administrativamente e podendo ser imediatamente executados pela AT, não podem ser englobados no conceito de «crédito litigioso» mesmo que o devedor interponha ação para contestar a sua existência e exigibilidade. Neste aresto decidiu-se, ainda, que « Lo normal es que este litigio sea civil, y que en él se cuestione la existencia del crédito y su exigibilidad por su titular. Pero no existe objeción alguna para que pueda serlo también penal, cuando claramente sea objeto de controversia la validez o existencia del crédito (...) Es necesario que la administración concursal y, en su caso, el juez del concurso que conozca del incidente de reconocimiento de crédito, aprecien que las diligencias penales entrañan una clara y seria controversia sobre la realidad y existencia del crédito”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es). Isto para evitar que o devedor interponha este tipo de ações sem qualquer sustentação, apenas com o intuito de limitar os poderes do credor, que verá o seu crédito ser reconhecido como *contingente*.

<sup>493</sup> Artigo 261.º, n.º 5 do TRLC.



decisões em que a intervenção do credor público se possa ter revelado decisiva, devendo este devolver à massa quaisquer valores que possa ter recebido no *proceso concursal*.

No que aos créditos tributários diz respeito, o Juiz do *proceso concursal* deve ter especial cautela quanto ao seu tratamento, já que – entendemos – não tem competência para apreciar a sua existência ou legalidade, sendo arriscado deduzir ou projetar o seu eventual não reconhecimento.

Embora o artigo 8.º da *LC* estabeleça a competência exclusiva do Juiz do *proceso concursal* para conhecer todas ações pendentes contra o património do devedor, encontramos plasmadas na *LC* algumas exceções ao princípio da *vis attractiva*<sup>494</sup>. Assim, determina o n.º 1 do artigo 51.º da *LC* que as ações em curso à data da declaração do *concurso* continuarão a correr no Tribunal em que foram interpostas até à prolação da sentença<sup>495/496</sup>, ou seja, qualquer impugnação judicial que haja sido interposta pelo devedor antes de declarado o *concurso* continuará a correr os seus termos no Tribunal Fiscal, que mantém a competência, de forma não extensível (artigo 9.º, n.º 6 da *Ley Orgánica del Poder Judicial*<sup>497</sup>), para dirimir litígios que oponham o contribuinte e a Autoridade Tributária. De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 51.º da *LC*, a *Administración Concursal* substituirá o devedor em tais processos (intervenção provocada por mandato legal), sempre que tenham sido suspensos os seus poderes de administração e disposição sobre o património (artigo 40.º da *LC*)<sup>498/499</sup>.

---

<sup>494</sup> Manifestação dos princípios da universalidade e da unidade do *proceso concursal*. Vd. PÉREZ DEL BLANCO, G., *Efectos procesales de la declaración del concurso: la vis attractiva concursal*, Reus Editorial, Madrid, 2007, pp. 41 e ss.

<sup>495</sup> Este normativo foi alterado pela *Ley* 38/2011, de 10 de outubro, tendo sido suprimido o poder que antes era atribuído ao Juiz do *concurso* para decidir os processos, a correr termos num tribunal de primeira instância que, sendo da sua competência nos termos do disposto no artigo 8.º da *LC*, tivessem “transcendência substancial” (requisito apreciado pelo Juiz do *concurso*) para a formação do inventário e da lista de credores.

<sup>496</sup> Atual artigo 137.º do *TRLC*.

<sup>497</sup> *Ley Orgánica* 6/1985, de 1 de julho.

<sup>498</sup> De acordo com a parte final desta disposição legal, o devedor pode manter a sua representação e defesa autónoma em tal processo, sempre que os respetivos gastos não recaiam sobre a massa falida.

<sup>499</sup> Artigo 121.º, n.º 1 do *TRLC*.

O Tribunal do *concurso* não tem, também, competência para conhecer novas ações contenciosas administrativas e tributárias que sejam interpostas após a declaração do *concurso* (artigo 50.º, n.º 1 *LC*), devendo os Tribunais onde correm tais ações convidar a *Administración Concursal* para representar a massa falida (artigo 50.º, n.º 4 da *LC*)<sup>500</sup>.

Determina o n.º 1 do artigo 53.º da *LC* que as decisões que vierem a ser proferidas no âmbito dos referidos processos tributários vinculam o Juiz do *concurso*, que as terá em consideração no âmbito do *proceso concursal*.

Importa fazer especial referência ao disposto no artigo 9.º da *LC*, que estende competência do Juiz do *concurso* às questões prejudiciais de natureza administrativa diretamente relacionadas com o *proceso concursal* e cuja resolução se revele necessária para o seu prosseguimento. Ora, parece-nos que o Juiz do *concurso* não pode apoiar-se nesta disposição legal para decidir questões relativas aos créditos tributários. Estarão aqui incluídos apenas pequenos assuntos de natureza administrativa que possam influir no processo, impedindo a sua continuidade (por exemplo, procedimentos burocráticos relacionados com o cumprimento de obrigações junto da Administração Pública). Interpretando esta disposição à luz do disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 42.º do *LEC*<sup>501</sup>, as decisões do Juiz do *concurso* sobre questões administrativas não produzirão efeitos fora do *proceso concursal*<sup>502</sup>.

De acordo com o disposto nos n.º 3 e 4 do artigo 85.º da *LC*, o credor não está obrigado a fazer referência a reclamações ou impugnações interpostas pelo devedor<sup>503</sup>, pelo que, à semelhança do

---

<sup>500</sup> No mesmo sentido, artigo 136.º do *TRLC*, no qual se clarifica agora que a competência para conhecer de novas ações declarativas se verifica desde a declaração do concurso até à data em que o convenio começa a produzir os seus efeitos ou até à conclusão do procedimento.

<sup>501</sup> Aplicado supletivamente por força do disposto na *Disposición Final Quinta* da *LC*.

<sup>502</sup> Neste sentido VALERO LOZANO, N., *El Régimen jurídico del...op. cit.*, p. 71 menciona que “En consecuencia y, en la interpretación auténtica que realizan los números 2 y 3 del art. 42 LEC, la resolución de la correspondiente cuestión judicial en el ámbito concursal, no surtirá efecto fuera de dicho proceso, siendo posible, y a nuestro juicio deseable, suspender su resolución con acuerdo de los interesados, y diferir su solución al órgano jurisdiccional competente, esto es, el correspondiente al orden contencioso-administrativo”.

<sup>503</sup> Assim se mantem no *TRLC* (artigo 256.º).

que sucede no caso português, também aqui pode a *Administración Concursal* não chegar a tomar conhecimento da pendência de tais procedimentos/processos, reconhecendo o crédito tributário sem qualquer condição. Contudo, e uma vez que estes créditos controvertidos mantêm, no *proceso concursal*, todas as suas prerrogativas, a omissão desta informação não tem as mesmas consequências que no processo de insolvência português, já que neste, os créditos controvertidos não são reconhecidos, mantendo-se totalmente alheios ao desenrolar do processo e sem qualquer interferência nas decisões aí adotadas.

#### 2.4.3.4 Os créditos tributários cujo pagamento está a ser efetuado em regime prestacional

Entendemos que a AT deve, também, reclamar os créditos, que estiverem a ser pagos em prestações, já que, como veremos, os mesmos se consideram vencidos por efeito do processo falimentar.

Relativamente à lei portuguesa, deverá, assim, a AT reclamar os créditos tributários que, nos termos do disposto nos artigos 42.º da LGT e artigos 196.º e ss do CPPT, estejam a ser pagos em prestações<sup>504</sup>, mesmo nos casos em que, à data da declaração de insolvência, não se verifique qualquer incumprimento do plano prestacional aprovado e haja sido prestada garantia idónea para suspender a cobrança coerciva da dívida<sup>505</sup>. O mesmo dever se impõe à Segurança Social quanto às dívidas que, de acordo com o disposto nos artigos 189.º e ss do CCSS, estejam a ser pagas em prestações.

---

<sup>504</sup> Constituinto uma moratória no pagamento do crédito tributário, o pagamento em prestações apenas pode ser admitido nos casos e termos previstos na lei (n.º 3 do artigo 85.º do CPPT). O artigo 196.º do CPPT determina as condições em que tal pagamento em prestações pode ser admitido. O n.º 2 do artigo 42.º da LGT não admite o pagamento faseado da dívida tributária nos casos, por exemplo, em que o pagamento do imposto é condição da transmissão dos bens, como acontece com o IMT, cuja liquidação e consequente pagamento têm de ser, a maioria das vezes, efetuados antes do ato translativo (n.ºs 1 e 2 do artigo 22.º e n.º 1 do artigo 36.º do CIMT).

<sup>505</sup> O pagamento em prestações da dívida tributária apenas será deferido se for prestada garantia idónea, nos termos dos artigos 169.º e 199.º do CPPT, ou se verifiquem os pressupostos de dispensa da mesma (n.º 4 do artigo 52.º da LGT e 170.º do CPPT). O deferimento do pagamento faseado suspende o processo de execução fiscal em curso (n.º 1 do artigo 52.º da LGT e 169.º do CPPT) e, também, o prazo de prescrição legal da dívida tributária em causa (artigo 49.º, n.º da LGT).

O legislador faz expressa menção, no artigo 92.º do CIRE, a estes planos de regularização de impostos e de contribuições para a Segurança Social, determinando que a declaração de insolvência e o conseqüente vencimento imediato das dívidas, previsto no n.º 1 do artigo 91.º do CIRE, produz relativamente a estes planos prestacionais os mesmos efeitos que os diplomas legais respetivos atribuem ao incumprimento, calculando-se os juros de acordo com o que estiver neles disposto.

De acordo com o disposto no artigo 200.º do CPPT, o incumprimento do plano (que, segundo esta disposição, se verifica com a falta de pagamento sucessivo de três prestações ou de seis interpoladas) implica o vencimento de todas as prestações, prosseguindo o processo de execução fiscal os seus termos<sup>506</sup>. Julgamos que, por aplicação do disposto no mencionado artigo 92.º do CIRE, a única consequência a retirar do incumprimento do plano, no caso de declaração de insolvência do devedor, será a do vencimento imediato das prestações seguintes (efeito já previsto, de forma geral, no n.º 1 do artigo 91.º do CIRE), com a fixação dos valores em dívida de acordo com as regras previstas na legislação tributária e não a possibilidade de o credor tributário poder prosseguir com a cobrança coerciva da dívida através do processo de execução fiscal, já que, como veremos adiante<sup>507</sup>, a declaração de insolvência implica a suspensão de todas as execuções, atenta a natureza universal do processo falimentar.

Refira-se que o mesmo sucede quanto aos créditos da Segurança Social já que o artigo 193.º do CCSS estabelece que o incumprimento das condições estabelecidas para o pagamento em prestações determina a resolução do acordo prestacional, com efeitos retroativos, perdendo o contribuinte todos os benefícios que lhe foram concedidos (por exemplo, no que toca à redução ou perdão de juros) no âmbito de tal acordo. Nestes casos, a aplicação do disposto no artigo 92.º do CIRE fará mais sentido, na medida em que a declaração de

---

<sup>506</sup> O n.º 2 desta disposição legal determina que a entidade que prestou a garantia (que poderá ser um terceiro que, por exemplo, presta fiança ou constituiu uma hipoteca) deve ser citada para, no prazo de 30 dias, efetuar o pagamento da dívida, sob pena de ser considerada executada no processo.

<sup>507</sup> Ponto 2.10.1 do presente capítulo.

insolvência terá como consequência não apenas o vencimento imediato da dívida, mas também a perda dos benefícios atribuídos no âmbito do plano prestacional, no que toca à redução ou perdão dos juros.

O artigo 92.º do CIRE é das poucas disposições que, na legislação falimentar, faz referência expressa ao caso particular dos credores tributários, entendendo alguma doutrina<sup>508</sup> que esta norma reflete a diferença de tratamento que é dada a estes credores, na medida em que excepciona favoravelmente o caso dos planos de regularização de impostos e de contribuições para a Segurança Social, excluindo outros eventuais planos de regularização, celebrados com outros credores, igualmente afetados pela declaração de insolvência do devedor, pois, quanto a estes créditos, aplicar-se-á o regime geral do artigo 91.º do CIRE, que limita o valor do crédito, nomeadamente a taxa de juros a aplicar, impedindo, por exemplo, que o credor beneficie com o vencimento antecipado destas destas obrigações<sup>509</sup>. Cremos que a natureza pública e coletiva dos créditos da Fazenda Publica justifica este regime particular, que consideramos adequado aos interesses em causa.

No âmbito da legislação espanhola, determina o artigo 146.º da *LC*, de forma geral, que a abertura da liquidação implica o vencimento antecipado de todos os *créditos concursales* que estejam a ser pagos em prestações<sup>510</sup>. Incluem-se aqui os créditos tributários que, nos termos do disposto no artigo 65.º da *LGT* e 52.º do *RGR*, estivessem a ser pagos de forma fracionada pelo devedor<sup>511</sup>.

---

<sup>508</sup> CARVALHO FERNANDES, L. A. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 441, notas 3 e 4.

<sup>509</sup> Nos termos do n.º 2 do artigo 91.º do CIRE “Toda a obrigação ainda não exigível à data da declaração de insolvência pela qual não fossem devidos juros remuneratórios, ou pela qual fossem devidos juros inferiores à taxa de juros legal, considera-se reduzida para o montante que, se acrescido de juros calculados sobre esse mesmo montante, respectivamente, à taxa legal, ou a uma taxa igual à diferença entre a taxa legal e a taxa convencionada, pelo período de antecipação do vencimento, corresponderia ao valor da obrigação em causa”.

<sup>510</sup> Artigo 414.º do *TRLC*.

<sup>511</sup> O pedido de pagamento em prestações impede que se inicie o processo de execução fiscal enquanto tal pedido não for apreciado (artigo 161.º, n.º 2 da *LGT*). Após ser aprovado, o pedido prestacional apenas terá efeito suspensivo sobre a cobrança coerciva se for prestada garantia idónea, nos termos do disposto no artigo 82.º da *LGT* e n.º 3 do artigo 48.º do *RGR*.

Destacamos, contudo, o facto de tal efeito se produzir apenas quando se inicia a fase da liquidação<sup>512</sup> e não no momento em que é declarado o *concurso*. Parece-nos que a ideia é preservar os acordos celebrados pelo devedor, que – em alguns casos – se poderão manter na fase do *convenio*, e a autonomia deste enquanto não se decidir que o processo prosseguirá para liquidação e se revele necessário aferir, com maior exatidão, a *masa pasiva*.

O vencimento destes créditos pode, contudo, ocorrer em data anterior, caso o devedor, por força da declaração do *concurso*, incumpra os pagamentos prestacionais a que se obrigou, verificando-se o disposto no artigo 54.º do *RGR*. Consideramos que tal poderá ocorrer, principalmente nos casos de *concurso necesario* em que o devedor não conserva os seus poderes de administração e disposição do património, acabando por incumprir os prazos de pagamento convencionados.

Parece-nos, todavia, que o facto destes créditos se considerarem vencidos apenas após abertura da fase de liquidação não dispensa os credores tributários de comunicarem, nos termos do disposto no artigo 85.º da *LC*, a sua existência à *Administración Concursal*, devendo ser feita expressa referência ao acordo de pagamento fraccionado que haja sido estabelecido nos termos da lei tributária.

#### 2.4.3.5 Os créditos relativos a juros e demais encargos tributários

No que concerne à Lei portuguesa, e de acordo com as als. d) e e) do n.º 1 do artigo 30.º da *LGT*, a relação jurídica fiscal integra a obrigação acessória de pagamento dos juros previstos nas leis tributárias. Destacamos os juros de mora, devidos pelo atraso no pagamento da prestação tributária, contados desde o termo do prazo de pagamento voluntário (artigos 44.º da *LGT* e 86.º, n.º 1 do *CPPT*) e os juros compensatórios, previstos no artigo 35.º da *LGT*, que são devidos “quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da

---

<sup>512</sup> Como verificamos, a liquidação surge, na *LC*, como solução subsidiária e alternativa ao *convenio*.

substituição tributária” (n.º 1)<sup>513</sup>. A obrigação de pagamentos destes juros visa compensar o credor tributário pelo prejuízo que lhe foi causado com o incumprimento – por parte do sujeito passivo e por motivo que lhe é imputável – das obrigações acessórias que sobre ele impendem<sup>514</sup>.

Estão em causa obrigações acessórias da obrigação principal de pagamento do imposto, pelo que a sua qualificação como créditos sobre a insolvência ou sobre a massa insolvente dependerá da qualificação do crédito principal.

De acordo com o disposto na al. a) e e) do n.º 1 do artigo 128.º do CIRE, os juros (seja de que natureza forem) vencidos antes da declaração de insolvência devem ser reclamados, no processo de insolvência, juntamente com o crédito principal (devendo ser expressamente indicada a taxa que lhes é aplicável), sendo reconhecidos conjuntamente com este, de acordo com a graduação que lhe couber.

Estabelecia o n.º 2 do artigo 151.º do CPEREF que a contagem de juros cessava para todas as obrigações do falido com a declaração da falência<sup>515</sup>. Atualmente, tal efeito não está previsto no CIRE<sup>516</sup>, determinando a al. b) do n.º 1 do artigo 48.º do CIRE que os juros que

---

<sup>513</sup> No âmbito da relação jurídica fiscal, encontramos três tipos de juros: juros compensatórios, previstos no artigo 35.º da LGT, que são devidos quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for protelada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto; juros indemnizatórios, previstos no artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT, devidos ao sujeito passivo, quando, por exemplo, em reclamação/impugnação interposta por este, se determine que houve erro imputável aos serviços de que resultou pagamento superior ao devido; juros moratórios, previstos no artigo 44.º e 102.º, n.º 2 da LGT, devidos a uma das partes da relação jurídica tributária pelo atraso no pagamento do imposto ou na execução da sentença.

<sup>514</sup> Como se decidiu no acórdão do STA de 22/01/2014, processo n.º 01490/13 (relator: Pedro Delgado), “A responsabilidade por juros compensatórios depende, portanto, de nexa causal adequado entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência)”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>515</sup> Previa, ainda, o n.º 1 do artigo 30.º do CPEREF em conjugação com o disposto no seu n.º 2 do artigo 151.º que, se a declaração de falência se verificasse no decurso de um processo de recuperação da empresa por falta de aprovação tempestiva das providências recuperatórias, a paralisação da contagem dos juros era reportada à data em que havia sido proferido o despacho de prosseguimento.

<sup>516</sup> “No CIRE, a contagem dos juros de mora não cessa com a declaração de insolvência” (acórdão do TRG de 23/11/2017, processo n.º 1862/15.2T8VCT-F.G1 (relator: Eva Almeida), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

se vencerem após a declaração da insolvência serão classificados como créditos subordinados<sup>517/518</sup>, excluindo-se os juros relativos a créditos abrangidos por garantia real e por privilégios creditórios gerais, que manterão essa classificação até ao valor dos bens respetivos.

Ora, uma vez que os credores tributários beneficiam – em muitos casos – de privilégios e garantias reais<sup>519</sup>, é elevada a probabilidade de também os juros que se vencerem após a declaração de insolvência serem reconhecidos como créditos não subordinados.

Prever a continuidade do vencimento de juros após a declaração de insolvência, além de poder reduzir as possibilidades de recuperação dos créditos comuns ou subordinados (nos casos em que créditos relativos a juros são graduados como créditos privilegiados ou garantidos e, como tal, pagos prioritariamente), dificulta a estabilização do passivo da pessoa declarada insolvente, podendo gerar alterações consecutivas nos valores dos créditos reconhecidos e graduados pelo Tribunal na sentença de verificação e graduação de créditos.

---

<sup>517</sup> DUARTE, R. P., “Classificação dos créditos sobre a massa insolvente no projecto de Código da Insolvência e Recuperação de Empresas”, colóquio sobre o “Código da Insolvência e Recuperação de Empresas”, realizado em 16/06/2003, disponível em [www.dgpj.mj.pt](http://www.dgpj.mj.pt) [12/06/2018] explica que o objetivo da criação dos créditos subordinados é “(...) distinguir negativamente certos créditos, em razão dos seus titulares ou em razão das suas características objectivas. Na verdade, a justificação da subalternidade dos créditos em causa está umas vezes na proximidade do seu titular com o insolvente e outras vezes em características dos créditos resultantes do momento ou das circunstâncias da sua constituição”. Adiante abordaremos as condições de graduação e pagamento destes créditos.

<sup>518</sup> O legislador utiliza a expressão “juros de créditos não subordinados constituídos após a declaração da insolvência (...)”, surgindo a dúvida se a expressão “constituídos” se referia aos créditos. Julgamos que o legislador pretende fazer referência aos juros, pretendendo dizer “vencidos” (juros vencidos após a declaração de insolvência), por ser aquilo que, à luz do disposto em tal norma, faz mais sentido (vd. acórdão do TRG de 23/11/2017, processo n.º 1862/25.2T8VCT-F-G1 (relator: Eva Almeida), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Na verdade, e como defendem FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 299, nota 7, nada justificaria que os juros relativos a créditos constituídos após a declaração de insolvência estivessem sujeitos a um regime diferente do da própria fonte, para mais penalizador para o credor.

<sup>519</sup> Veremos, adiante, os privilégios e garantias atribuídos aos créditos tributários (ponto 2.6.1 do presente capítulo).



Os juros relativos a créditos tributários constituídos após a declaração de insolvência, ou seja, referentes a créditos tributários sobre a massa insolvente, englobar-se-ão no valor de tal crédito, tendo exatamente a mesma classificação, nos termos do previsto no artigo 51.º do CIRE<sup>520</sup>.

No que à legislação espanhola diz respeito, os artigos 26.º da *LGT* e 17.º da *LGP* prevêm o vencimento de *interés de demora* (juros de mora) no caso de se verificar um atraso no cumprimento das obrigações de pagamento de natureza tributária. Refira-se, também, que o artigo 28.º da *TRLGSS* prevê o vencimento de juros pelo atraso no pagamento das dívidas à Segurança Social.

O regime espanhol mantém-se semelhante ao que previa anteriormente o CPEREF, ao determinar, no n.º 1 do artigo 59.º da *LC*, que a declaração do *concurso* implica a suspensão da contagem de juros legais ou convencionais, excepcionando-se os referentes aos créditos salariais e aos créditos com garantias reais, os quais continuarão a vencer juros após a abertura do *concurso* até ao limite do valor do bem que serve de garantia<sup>521</sup>. Esta paralisação na contagem dos juros evita o avolumar das dívidas e o agravamento da situação do devedor, mantendo uma certa paridade entre os credores.

Esta regra geral apresenta, contudo, duas exceções, previstas no n.º 2 do artigo 59.º da *LC*: o *convenio*, no qual poderá ser celebrado um acordo de pagamento dos juros sempre que não se preveja o perdão do crédito que vence tais juros<sup>522</sup>; na liquidação, pois caso, após o pagamento da totalidade dos *créditos concursales*, sobeje algum valor, este será utilizado para pagamento de juros.

Também os valores devidos a título de juros, quando associados a créditos de imposto considerados *créditos concursales*, devem ser reclamados pela AT nos termos previstos no artigo 85.º da *LC*. Contudo, neste diploma, os créditos relativos a juros – vencidos até à

---

<sup>520</sup> Entendem, também, FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J. *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 299, nota 7, que não são classificados como créditos subordinados os juros de créditos qualificados como créditos da massa insolvente. Na verdade, se os créditos da massa insolvente não são graduados no processo de insolvência, também não o poderiam ser os juros que lhes estiverem associados.

<sup>521</sup> No mesmo sentido, 152.º do *TRLC*.

<sup>522</sup> Artigo 320.º do *TRLC*.

data da declaração do *concurso* (já que, após tal momento, se suspende o vencimento de juros) – serão sempre qualificados como créditos subordinados (artigos 59.º, n.º 1, parte final e 92.º, n.º 3 da *LC*), excetuando-se apenas – como sucede também no CIRE – os juros referentes a créditos com garantias reais, até ao limite do valor do bem que serve de garantia<sup>523</sup>.

Relativamente aos *créditos tributários contra la masa*, estes continuarão a vencer juros de mora até que o pagamento seja efetuado e poderão ser liquidados juntamente com a dívida principal e exigidos autonomamente pelo credor. A limitação imposta pelo disposto no artigo 84.º, n.º 4 da *LC*<sup>524</sup>, que analisaremos adiante, no que toca à interposição de ações de cobrança para a recuperação coerciva destes créditos não contende, como se refere na parte final da mencionada disposição normativa, com o vencimento de juros, os quais se continuarão a acumular até ao efetivo pagamento da dívida<sup>525</sup>. Procurado-se, até, com tal previsão, compensar o credor pelo tempo que terá de esperar para agir judicialmente com vista à cobrança do *crédito contra la masa*.

#### 2.4.3.6 Os créditos tributários relativos a multas e coimas

Parece-nos, ainda, relevante esclarecer como devem ser reconhecidos os créditos relativos a multas e coimas aplicadas, de acordo com o disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias<sup>526</sup> e no *Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario*<sup>527</sup>, ao sujeito passivo quando este comete alguma infração de natureza tributária<sup>528</sup>, sendo posteriormente objeto de um processo de insolvência ou de um *concurso de acreedores*.

---

<sup>523</sup> Atual artigo 281.º, n.º 3 do *TRLC*.

<sup>524</sup> Nos termos desta disposição legal, não podem ser interpostas ações de cobrança destes créditos até que seja aprovado um *convenio*, se inicie a liquidação ou decorra o prazo de um ano desde a declaração do *concurso* sem que se tenha verificado nenhum destes factos.

<sup>525</sup> O artigo 248.º, n.º 2 do *TRLC* mantém este mesmo efeito.

<sup>526</sup> Aprovado pela Lei 15/2001, de 05 de junho. Doravante *RGIT*.

<sup>527</sup> Aprovado pelo *Real Decreto* 2063/2004, de 15 de outubro. Doravante *RGRST*.

<sup>528</sup> De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 2.º do *RGIT*, infração tributária corresponde a «todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior». Por sua vez, determina o n.º 1 do artigo 183.º da *LGT*, que “Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”. Entendemos, com SILVA, G.

Em nosso entender, as sanções de cariz tributário aplicadas ao infrator após a declaração da sua insolvência/abertura do *concurso* mas relativas a incumprimentos verificados antes de tal data devem ser considerados créditos sobre a insolvência/*créditos concursales* e, como tal, estão sujeitos a reclamação no processo falimentar, nos termos já indicados.

Ou seja, também relativamente a estes créditos deve ser aplicado o critério de distinção que adotámos anteriormente. Assim, para a classificação do crédito, destaca-se, o momento da verificação do facto, no caso do facto ilícito, que dá origem à sanção criminal ou contraordenacional. Sustentamos que o momento relevante para a consideração das referidas coimas/multas como créditos sobre a insolvência/*créditos concursales* ou sobre a massa/*contra la masa* é aquele em que se praticou a infração e não aquele em que é aplicada a sanção de natureza pecuniária (multa ou coima), pois, apesar de ser neste momento que se quantifica o crédito, não nos parece que seja possível ou conveniente autonomizar o momento da aplicação da coima/multa do momento em que é praticado o facto ilícito que se pretende punir<sup>529</sup>.

Admitir que o momento determinante para a qualificação do crédito (coima ou multa) deve ser o da aplicação da sanção poderia implicar, caso tal se verificasse já após a declaração de insolvência do infrator, que tal crédito, apesar de respeitante a uma conduta praticada

---

M., *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica, Lisboa, 2018, pp. 32 e 33, que a componente mais visível do bem jurídico imediatamente tutelado pela generalidade dos crimes tributários é a receita fiscal e a necessidade que o Estado tem de se financiar para prosseguir as suas finalidades relacionadas com as necessidades coletivas, sociais, previstas na CRP.

<sup>529</sup> A este propósito, LUCAS DURÁN, M., “Los créditos tributários y su consideración como créditos concursales o contra la masa: reflexiones críticas”, *La fiscalidade del concurso de acreedores* (dir. RIBES RIBES, A.), Ed. La Ley, Madrid, 2016, p. 181, entende que é duvidoso que se possa considerar que o crédito derivado da sanção nasce com a prática do facto incumpridor e não com a aplicação da sanção, uma vez que existe menor automaticidade e maior indeterminação na definição do valor da coima atendendo à discricionariedade que sempre existe na aplicação de uma sanção e à concorrência de circunstâncias atenuantes ou agravantes. Compreendemos estas limitações. Contudo, e apesar de ser atribuído ao órgão sancionador uma margem discricionária na definição concreta da medida da sanção a aplicar, julgamos que o momento relevante para a consideração do crédito tem de ser aquele em que o ato ilícito é praticado, por ser neste momento que se constitui a obrigação de pagar um valor pecuniário (ainda por determinar), de natureza sancionatória.

antes da declaração de insolvência, pudesse ser categorizado como crédito sobre a massa/*credito contra la masa*<sup>530</sup> e, como tal, pago com prioridade em relação aos créditos sobre a insolvência/*creditos concursales*<sup>531</sup>. Bastaria um atraso na tramitação do processo contraordenacional ou do processo-crime, na aplicação da sanção, para tal poder implicar uma classificação mais favorável desse crédito. Contrariando os princípios de celeridade, justiça e igualdade, estar-se-ia, neste caso, a beneficiar a inércia e delongas da atividade das entidades públicas responsáveis por tais diligências.

Tal possibilidade prejudicaria ainda mais os restantes credores da insolvência, os quais já vêm o pagamento dos seus créditos ser afetado pela conduta ilegal do insolvente ao concorrerem com a AT enquanto credora dos créditos resultantes do não pagamento destas sanções pecuniárias, sendo que, em muitos casos, tais créditos surgem como créditos privilegiados.

Aliás, questionamos até se admitir este “prejuízo” para os demais credores, que veem os seus créditos ser afetados em razão dos ilícitos cometidos pelo insolvente, não é, como já adiantámos noutra sede<sup>532</sup>, absolutamente inadmissível face ao princípio da pessoalidade das penas e sanções<sup>533</sup>. Os restantes credores, absolutamente alheios à

---

<sup>530</sup> Ver, a propósito dos créditos tributários da massa insolvente, o ponto 2.7 deste capítulo.

<sup>531</sup> Como veremos, determina o n.º 1 do artigo 172.º do CIRE que o Administrador da Insolvência deve, antes de proceder ao pagamento dos créditos sobre a insolvência, deduzir da massa os bens ou direitos necessários para satisfazer os créditos sobre a massa, incluindo aqueles que previsivelmente se constituirão até ao encerramento do processo. Por sua vez, o n.º 3 do artigo 84.º da LC prevê que “Los créditos del número 1.º del apartado anterior [créditos por salários] se pagarán de forma inmediata. Los restantes créditos contra la masa, cualquiera que sea su naturaleza y el estado del concurso, se pagarán a sus respectivos vencimientos (...)”.

<sup>532</sup> DIAS, S. L., *O Crédito Tributário e as...op. cit.*, pp. 30 e 31.

<sup>533</sup> O princípio da individualidade da responsabilidade criminal vem previsto no artigo 11.º do Código Penal, o qual, aliado ao princípio da intransmissibilidade (n.º 3 do artigo 30.º da CRP e 127.º do CP), conforma o princípio da pessoalidade das penas.

Tem entendido a jurisprudência, em nosso entender bem, que este princípio se estende às coimas, as quais não se podem transmitir. Ou seja, no direito contra-ordenacional, enquanto direito sancionatório que é, também vigora a regra do *intuitus personae*. Vejam-se o acórdão do STA de 16/12/2009, processo n.º 01074/09 (relator: Dulce Neto): “o princípio da *intransmissibilidade das penas*, embora previsto no n.º 3 do art. 30.º da CRP para as penas, deve aplicar-se a qualquer outro tipo de sanções, designadamente às coimas, por ser essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções,

prática da infração, podem sofrer o sacrifício patrimonial associado ao pagamento prioritário da coima, vendo os seus créditos serem prejudicados. Este efeito agravar-se-ia caso fosse adotado o entendimento de que tais créditos, quando a sanção é aplicada após a data da declaração de insolvência, podem ser considerados créditos sobre a massa insolvente/*créditos contra la masa*.

Acresce que as sanções tributárias, ao contrário do que sucede com os juros, por exemplo, têm natureza autónoma, não integrando a obrigação tributária nem assumindo qualquer natureza acessória (*vd., a contrario*, o artigo 30.º da LGT e o n.º 2 do artigo 25.º da LGT, que claramente refere que as sanções não são consideradas obrigações acessórias)<sup>534</sup>. Surgem em consequência do não cumprimento de um

---

que são de repressão e prevenção” e acórdão do STA de 28/05/2008, processo n.º 031/08 (relator: Pimenta do Vale): “no n.º 3 do art. 30.º da C.R.P., enuncia-se o princípio da intransmissibilidade das penas, que, embora previsto apenas para estas, deverá aplicar-se a qualquer outro tipo de sanções, por ser essa a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas. Os fins das sanções aplicáveis por infrações tributárias são exclusivamente de prevenção especial e geral, pelo efeito ressocializador ou a ameaça da sanção levar o infractor a alterar o seu comportamento futuro e conseguir que outras pessoas, constando a aplicação àquele da sanção, se abstenham de praticar factos idênticos aos por ele praticados... Por isso, a aplicação de sanção a pessoa a quem não pode ser imputada responsabilidade pela sua prática não é necessária para satisfação dos fins que a previsão de sanções tem em vista e, por isso, é constitucionalmente proibida a sua aplicação, por força do preceituado no art. 18.º, n.º 2, da C.R.P. que estabelece o princípio nuclear da necessidade de qualquer restrição de direitos fundamentais”, ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>534</sup> A propósito da distinção entre a sanção tributária e a obrigação tributária *vd. STS* 1332/2010, de 10/02/2010, proceso n.º 2437/2004 (relator: Manuel Vicente Garzon Herrero): “El distinto ámbito en que obligación tributaria y sanción tributaria operan obliga inexorablemente, de modo tan inexorable como una ley física, a que cuando se pretenden allegar recursos para hacer frente a las necesidades que la sociedad demanda, el legislador ha de actuar sobre los parámetros que inciden en la obligación tributaria. En ningún caso, sobre los que operan en el ámbito sancionador, pues las finalidades recaudatorias son ajenas a las sanciones. Por eso, la utilización de la sanción tributaria para fines recaudatorios es sencillamente repudiable. Y esto es así porque la sanción tributaria es estructural y cualitativamente distinta de la obligación tributaria. Ello se explica porque lo cardinal de las sanciones tributarias, lo crucial, lo esencial no es el derecho infringido (tributario) sino la naturaleza del actuar, es decir, su carácter infractor, que acarrea como efecto la sanción. Hay que insistir en ello, lo decisivo cuando de sanciones tributarias se trata no es que sean "tributarias" sino que son sanciones. Su regulación en la L.G.T., o en cualquier norma fiscal, es claramente secundaria, pues lo importante es que su regulación respete los principios del derecho sancionador. (El campo del derecho tributario tiene su ámbito de actuación en la obligación tributaria)”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

dever autónomo, pelo que parece desprovido de sentido atribuir-lhe a mesma natureza que aos restantes créditos tributários. Aliás, a consideração destes créditos como créditos sobre a massa/*creditos contra la masa* seria até difícil de enquadrar legalmente, já que o artigo 51.º da CIRE refere que devem ser consideradas dívidas da massa insolvente aquelas que resultam dos atos de administração e liquidação da massa insolvente (al. c) do n.º 1 da referida disposição legal), não sendo, igualmente, possível enquadrar estes créditos no disposto no n.º 2 do artigo 84.º da LC, que enuncia os tipos de créditos que devem ser considerados *creditos contra la masa*.

Tem-se entendido, na jurisprudência portuguesa, que a dissolução da sociedade, motivada pela declaração de insolvência, equivale à morte do infrator, verificando-se, assim, a extinção da obrigação do pagamento de coimas e do respetivo procedimento contraordenacional (artigos 61.º e 62.º do RGIT e, conseqüentemente, a extinção da execução fiscal instaurada para a sua cobrança coerciva (artigo 176.º, n.º 2, al. a) do CPPT)<sup>535</sup>. Este entendimento implicaria a “anulação” dos créditos tributários relativos a penas e coimas, pelo incumprimento das obrigações tributárias, não pagas pelo sujeito passivo.

Como já defendemos outrora<sup>536</sup>, não podemos acolher tal entendimento uma vez que estarão – em princípio – em causa penas/coimas referentes a ações/omissões ocorridas antes da declaração de insolvência, que não podem “apagar-se” com tal declaração. Compreendemos que a censura ético jurídica subjacente à aplicação de uma sanção de natureza penal ou contraordenacional assume um caráter subjetivo, exigindo a existência de uma pessoa viva e ativa. Contudo, o que está aqui em causa, em termos objetivos, é a existência de um crédito, um valor pecuniário devido ao credor tributário, que tem por base atos praticados quando o agente

---

<sup>535</sup> Cfr., entre outros, acórdãos do STA de 03/10/2018, processo n.º 01244/13.0BESNT (relator: Pedro Delgado); de 22/03/2018, processo n.º 076/18 (relator: Ascensão Lopes); de 20/12/2017, processo n.º 0309/17 (relator: Casimiro Gonçalves); de 01/06/2016, processo n.º 0470/16 (relatora: Isabel Marques da Silva) e de 21/10/2015, processo n.º 0610/15 (relator: Pedro Delgado). Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>536</sup> DIAS, S.L., *O Crédito Tributário e as...op. cit.*, pp. 30 e ss.

económica se encontrava, ainda, totalmente ativo e com liberdade de ação.

Por outro lado, importa não olvidar que a dissolução, motivada pela declaração de insolvência, não determina a extinção da sociedade insolvente, mantendo esta a sua personalidade jurídica e, consequentemente, a sua personalidade tributária<sup>537</sup> e podendo até decidir-se, no processo falimentar, pela sua manutenção em atividade e recuperação, pelo que não faria qualquer sentido extinguir a sua responsabilidade por penas e coimas, libertando-a das sanções que lhe foram aplicadas. Se assim fosse, poderiam até as empresas, em alguns casos, utilizar este expediente apenas com o intuito de se liberarem de tal responsabilidade, mantendo-se, contudo, em atividade e apresentando um plano de recuperação que lhes permitisse reintegrar o mercado livres destes encargos, os quais podem assumir um grande impacto financeiro.

Assim, não nos parece que o problema da consideração dos créditos desta natureza se possa resolver com esta solução, pois tal implicaria retirar da declaração de insolvência consequências jurídicas que não estão previstas na lei e que permitiriam ao devedor “sanar” a sua responsabilidade criminal e/ou contraordenacional e lograr a sua recuperação económica sem tal fardo.

Julgamos mais coerente a solução encontrada pelo Direito espanhol que determina, no n.º 4 do artigo 92.º da *LC*, que quaisquer multas ou outras sanções pecuniárias, independentemente da data em que foram aplicadas ou do momento em que se verificou a infração, são qualificadas, no processo de insolvência, como créditos

---

<sup>537</sup> Analisaremos esta questão com maior pormenor a propósito dos créditos sobre a massa (ponto 2.7 do presente capítulo). Como veremos, a declaração de insolvência determina, como se dispõe na al. e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC, a dissolução da sociedade mas não a sua extinção, a qual só se opera, nos termos do n.º 2 do artigo 160.º do CSC, com o registo do encerramento definitivo da liquidação. Apesar da decisão tomada em assembleia de credores de paralisar a atividade societária e extinguir a sociedade, esta continuará a existir até que se encerre definitivamente a liquidação.

Sobre a manutenção da personalidade tributária da sociedade insolvente, vd. DIAS, S. L. e DINIS, A. A., “As obrigações fiscais da sociedade declarada insolvente – breves considerações”, *Paradigmas do Direito Constitucional Atual* (dir. PORTELA, M. I.), Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Barcelos, 2017, pp. 70 e ss

subordinados<sup>538/539/540</sup>. Subscrevemos o entendimento de DOMINGO CARBAJO VASCO quando refere que estes créditos não podem ser qualificados como créditos privilegiados e/ou garantidos mesmo quando se encontrem garantidos por direito real, já que importa atender à natureza da sanção que, como determina o n.º 3 do artigo 58.º da *LGT*, não integra a dívida tributária, sendo que a garantia tem carácter acessório, incidindo sobre a forma de pagamento da sanção, sem que tal altere a sua qualificação<sup>541</sup>.

Na doutrina<sup>542</sup> e na jurisprudência<sup>543</sup> espanholas, é claro que o momento relevante para a qualificação do crédito respeitante à sanção

---

<sup>538</sup> Como refere GONZÁLEZ LECUONA, M. M., *Comentarios a la Ley Concursal* (dir. CORDON MORENO, F.), Tomo I, 2.ª ed., Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2009, p. 1067, “Existiendo crisis e insolvencia patrimonial, no tendría sentido que las multas impuestas por el deudor disminuyeran aún más la masa activa en perjuicio de los demás acreedores, que ninguna culpa ni intervención tienen en los ilícitos del deudor por los que fue sancionado”.

<sup>539</sup> LUCAS DURÁN, M., “Los créditos tributarios y su consideración como créditos concursales o contra la masa: reflexiones críticas”, *La fiscalidade del concurso de acreedores* (dir. RIBES RIBES, A.), Ed. La Ley, Madrid, 2016, p. 183, entende que seria conveniente, por razões de segurança jurídica, que o legislador modificasse a redação do disposto no artigo 84.º, n.º 2, 10.º parágrafo, da *LC*, clarificando que as sanções derivadas de factos anteriores à declaração do *concurso* não são consideradas *créditos contra la masa* mas sim *créditos concursales*, já que a referida norma se limita a indicar que são considerados *créditos contra la masa* aqueles que resultem de obrigações legais originadas após a declaração de *concurso*. Isto porquanto a actual redação que tem gerado algumas dúvidas de interpretação quanto a esta questão.

<sup>540</sup> No mesmo sentido, artigo 281.º, n.º 1, parágrafo 4.º do *TRLR*.

<sup>541</sup> CARBAJO VASCO, D., *Cuestiones tributarias en...op. cit.*, pp. 310 e ss.

<sup>542</sup> A.A.V.V., *Comentarios a la reforma de...op.cit.*, p. 235, “(...) consideramos más adecuado el criterio mantenido por los órganos judiciales que el defendido por la Administración tributaria y ello no solo por el hecho de que la comisión de la infracción es, a nuestro juicio, la que determina la obligación de satisfacer la correspondiente sanción, sino porque lo contrario podría llevar al absurdo de que el mero retraso por parte de la Administración en la resolución del expediente podría transformar en crédito contra la masa lo que, de no haberse producido dicho retraso, constituiría un crédito concursal”.

THOMÁS PUIG, P. M., *La posición de la administración tributaria y...op. cit.*, p. 103, nota de rodapé 43, refere, a este propósito, que “Tener en cuenta el momento en el que se produce el hecho ilícito es, en mi opinión, la interpretación adecuada ya que compaginaría mal con la filosofía de los créditos contra la masa un crédito tributario contra la masa (por hechos anteriores a la declaración del concurso) ya que la sanción se daría por unos hechos que no tienen nada que ver con la continuación (posterior a la declaración) de la actividad del deudor concursado”.

Também GARCÍA GÓMEZ, A. J., “Sanciones Tributarias y créditos contra la masa”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 25, Janeiro de 2012, pp. 425 a 434, conclui neste sentido, por entender que é a interpretação que mais se coaduna com os princípios e finalidades do



tributária é o da data da realização da conduta tipificada como infração tributária, independentemente do momento em que termine o processo penal ou contraordenacional relativo à determinação e aplicação da coima e/ou multa<sup>544</sup>. Assim, para determinar se um crédito desta natureza é *concurzal* ou *contra la masa*, deve-se ter em consideração o momento em que se verifica a prática do facto ilícito, independentemente de quando se aplica a correspondente sanção. Mais, é no momento em que se verifica o facto conducente à aplicação da sanção que se determina o regime jurídico aplicável, não sendo possível sancionar condutas que, no momento em que se verificaram, não estavam tipificadas para efeitos penais ou contraordenacionais. cremos que, também por esta razão, se deve entender que é a data da prática do ato infrator que releva para a consideração do crédito relativo à multa ou coima que lhe é aplicável como crédito *concurzal* ou crédito *contra la masa*<sup>545</sup>.

---

*proceso concurzal* e com o entendimento que é seguido em relação à dívida tributária, que nasce com a verificação do facto tributário, relevando esse momento para efeitos de qualificação do crédito, apesar de entender, sem hesitações, que, como determina o n.º 3 do artigo 211.º da LC, é o ato administrativo de imposição da sanção que determina o nascimento do crédito decorrente de uma sanção tributária pecuniária.

<sup>543</sup> Vd. STS 4899/2011, de 01/07/2011, processo n.º 947/2008 (relator: Juan Antonio Xiol Rios): “(...) constituye doctrina de esta Sala que la controversia que aquí se enjuicia debe resolverse en atención, singularmente, a los principios que rigen en materia concurzal, entre ellos el principio de igualdad entre acreedores, dado que, precisamente en aras a salvaguardar esa igualdad, la jurisprudencia ha declarado también que procede una interpretación restrictiva de los créditos contra la masa, pues lo contrario aboca a dar un trato diferenciado al crédito principal respecto del que reciben en la ley los intereses y los recargos. Desde esta óptica, a la hora de calificar un crédito a efectos de la LCon, no ha de confundirse la sanción con la obligación (crédito en su vertiente activa) de la que dimana”. No mesmo sentido, STS 719/2011, de 23/02/2011, processo n.º 1627/2007 (relator: Jesus Eugenio Corbal Fernandez): “Y no hay duda que en el caso de sanciones por irregularidades tributarias, es el comportamiento del sujeto al impuesto el que da lugar a la infracción merecedora de sanción. Y como ese comportamiento -hecho fuente de la obligación- se produjo antes de la declaración de concurso no cabe calificar el crédito correspondiente como contra la masa, sino de concurzal, de conformidad con el art. 84.2.10º, "a contrario sensu", de la Ley Concurzal”. Confirmando esta posição, vd. a sentença, mais recente, do TS 81/2017, de 20/03/2017 (relator: Maria Arantzazu Ortiz Gonzalez). Todos disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>544</sup> Sobre a cessação do procedimento sancionador em matéria tributária, ver artigo 211.º da LGT.

<sup>545</sup> Vd., neste sentido, STS 3882/2011, de 05 de abril de 2011, processo 1306/2007 (relator: Juan Antonio Xiol Rios), disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

Se este entendimento não estivesse já assente, os problemas detetados no âmbito da legislação portuguesa manifestar-se-iam de forma ainda mais grave, já que, de acordo com o disposto no artigo 191.º da *LGT*, as sanções tributárias podem exceder em 50% o valor da prestação tributária. Logo, se tais créditos fossem considerados *créditos contra la masa* quando a sanção fosse determinada e aplicada após a abertura do *concurso* (apesar da conduta ilícita e punida se verificar anteriormente), tal poderia significar para o credor tributário uma nova forma de receber o valor do crédito, de nada relevando o facto de a dívida tributária do imposto ter sido considerada crédito *concurso*<sup>546</sup>. Aplicar-se-ia um regime mais benéfico para estes créditos, incentivando a *AEAT* a impulsionar os procedimentos sancionadores neste tipo de casos (preferencialmente em data posterior à abertura do *concurso*) e a dar primazia na recuperação de créditos relativos a sanções em detrimento dos créditos referentes aos impostos em dívida<sup>547</sup>.

Em nosso entender, esta solução deveria ser acolhida, também, no Direito português, prevendo-se a qualificação destes créditos como créditos subordinados. No artigo 46.º, al. d) do Projeto do CIRE estava previsto o reconhecimento como créditos subordinados dos “créditos por multas, coimas e outras sanções pecuniárias por crimes ou contra-ordenações”<sup>548</sup>. Desconhecemos o que terá sucedido para se reverter tal posição, apesar de nos parecer que, mais uma vez, terão estado em causa problemas de coordenação entre os princípios de indisponibilidade tutela dos créditos tributários e a igualdade de credores.

---

<sup>546</sup> LUCAS DURÁN, M., “Los créditos tributários y su consideración como créditos concursales o contra la masa: reflexiones críticas”, *La fiscalidade del concurso de acreedores* (dir. RIBES RIBES, A.), Ed. La Ley, Madrid, 2016, p. 181.

<sup>547</sup> Cfr. GARCIA GÓMEZ, A. J., “Los créditos contra la masa desde la perspectiva del crédito tributario: un análisis de los supuestos más controvertidos”, *Revista de Derecho Mercantil*, n.º 302, Outubro a Dezembro de 2016, p. 330.

<sup>548</sup> Também outras legislações optaram por não graduar as multas e sanções tributárias da mesma forma que os restantes créditos tributários. A título de exemplo, na legislação brasileira os créditos tributários surgem logo a seguir aos créditos laborais e aos créditos com garantia real, excepcionando-se as multas tributárias, que são graduadas depois, tendo prioridade apenas sobre os créditos subordinados (parágrafo III do artigo 83.º da Lei n.º 11.101, de 09 de Fevereiro de 2005, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária).

Parece-nos, ainda, relevante fazer uma breve referência ao caso específico dos *recargos tributários* e à sua qualificação na *LC*, já que, durante bastante tempo, se discutiu se tais créditos deveriam ser considerados créditos *ordinarios* ou subordinados.

A AT pode exigir *recargos* pela apresentação extemporânea das declarações de natureza tributária e autoliquidações, nos termos previstos no artigo 27.º da *LGT* e *recargos* do período executivo (28.º da *LGT* e n.º 4 do artigo 161.º da *LGT*)<sup>549</sup>. Também a Segurança Social pode exigir *recargos* quando as obrigações de pagamento e de apresentação de documentos são cumpridas fora do prazo voluntário, conforme determina o artigo 27.º do *TRLGSS*.

O credor tributário defendeu sempre que os créditos relativos a este tipo de *recargos* deveriam ser reconhecidos como *créditos ordinarios* por entender que lhes é aplicável o disposto no n.º 3 do artigo 89.º da *LC* ao determinar que obtêm esta qualificação aqueles créditos que nem são privilegiados nem subordinados<sup>550</sup>. Entende, em resumo, que estes créditos integram, nos termos do disposto nas al.s b) e c) do n.º 2 do artigo 58.º da *LGT*, a dívida tributária e que tais *recargos* não assumem natureza sancionatória, antes visando reparar ou compensar a *AEAT* pelos custos relativos à mora do devedor, aplicando-se de forma automática, sem que se revele necessária a instauração de qualquer procedimento de natureza sancionatória<sup>551</sup>.

Embora o Tribunal Constitucional<sup>552</sup> se tenha já pronunciado sobre a natureza dos *recargos*, considerando que assumem um caráter

---

<sup>549</sup> Estão aqui incluídos, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 28.º da *LGT*, o *recargo ejecutivo* (5%, aplicado quando se pague a totalidade da dívida antes da notificação da *providencia de apremio*), *recargo de apremio reducido* (10%, quando o pagamento seja efectuado antes do prazo previsto no artigo 62.º, n.º 5) y *recargo de apremio ordinário* (20%, aplicável quando não se possa aplicar nenhum dos *recargos* anteriormente referidos).

<sup>550</sup> Neste sentido, GONZALEZ GARCIA, J. e RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., “El crédito tributario en la Ley Concursal”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 175, 2005, p. 21.

<sup>551</sup> Cfr. GARCIA GÓMEZ, A., *Sobre la calificación concursal de...op. cit.*, p. 10, que resume os argumentos utilizados pela *AEAT* a propósito da qualificação de tais créditos.

<sup>552</sup> Ver *STS* 164/1995, de 13/11/1995, que analisou a natureza do *recargo* único do artigo 61.º, n.º 2 da *LGT*, semelhante aos *recargos* aqui em causa, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

híbrido, não podendo considerar-se nem indemnizações nem sanções<sup>553</sup>, continua a discutir-se a classificação destas prestações.

Apesar de concordarmos, de forma geral, com os argumentos tecidos pelo credor tributário, parece-nos que o que motiva a classificação destes créditos como subordinados é o carácter acessório que assumem em relação à dívida de imposto, como sucede com os juros<sup>554</sup>. O objetivo é – julgamos –, na defesa do princípio *par conditio creditorum*, diferenciar os créditos que efetivamente correspondem à prestação de imposto não paga e os derivados, que se tratam de prestações complementares estipuladas na lei tributária, para, por um lado, impelir o obrigado tributário a honrar as suas obrigações e assim tutelar o dever geral de contribuir e, por outro, compensar a *AEAT* pelos danos resultantes de comportamentos incumpridores. Parece-nos que são estas razões que subjazem também à qualificação dos créditos tributários de juros, coimas e multas como créditos subordinados, as quais se verificam integralmente no que aos créditos de *recargos tributários* diz respeito.

Esta foi, aliás, a posição que veio a ser propugnada pela jurisprudência, que concluiu pela classificação destes créditos como créditos subordinados englobando-nos no n.º 4 do artigo 92.º da *LC*<sup>555</sup>, ainda que partindo do pressuposto de que os mesmos têm uma natureza sancionatória. Destacamos a *STS* 47/2009, de 21 de janeiro de 2009, a qual, consolidando a posição já assumida pela doutrina maioritária<sup>556</sup> e por decisões dos *Juicios Mercantis*, decidiu que os *recargos executivos* assumem natureza sancionatória<sup>557</sup>, devendo os

---

<sup>553</sup> GARCIA GÓMEZ, A., *Sobre la calificación concursal de...op. cit.*, p. 9, explica, a propósito dos *recargos del periodo ejecutivo*, previstos no artigo 28.º da *LGT*, que “a diferencia de los anteriores recargos [recargos de prórroga do artigo 27.º da *LGT*], que se vinculaban con las sanciones por constituir una alternativa a través de la regularización espontánea, los recargos del periodo ejecutivo únicamente tienen que ver con el retraso en el pago. No existe un comportamiento presuntamente defraudatorio del deudor”.

<sup>554</sup> *Vd.* ponto 2.4.3.5 do presente capítulo.

<sup>555</sup> Corresponde ao artigo 281.º, n.º 4 do *TRLC*.

<sup>556</sup> *Vd.* CARBAJO VASCO, D., *Cuestiones tributarias en...op. cit.*, p. 309.

<sup>557</sup> Processo n.º 842/2007 (relator: Jesus Eugenio Corbal Fernandez): “Aparte de la función expresada -resarcitoria de daño- los recargos en general tienen una función plural, y el problema que aquí se plantea es si el recargo de apremio controvertido (y en concreto el de apremio ordinario que, a diferencia del apremio reducido, es compatible con los intereses de demora, conforme al art. 28.5 *LGT*) puede ser calificado de sanción pecuniaria a los efectos

créditos correspondentes ser classificados como créditos subordinados, por se deverem incluir na expressão “demais sanciones tributarias” utilizada no referido n.º 4 do artigo 92.º da LC. Tal decisão foi posteriormente reafirmada por outras decisões jurisprudenciais<sup>558</sup>.

Com a reforma de 2011, o legislador *concurstral* qualificou expressamente estes créditos como subordinados, passando a constar do n.º 3 do artigo 92.º da LC “los créditos por recargos e intereses de cualquier clase (...)”, destacando, no entanto, a vertente compensatória destas figuras, pois as engloba na alínea dos juros ao invés de as incluir no n.º 4 da referida disposição, que faz referência às sanções tributárias.

## 2.5 CONSEQUÊNCIAS DA NÃO RECLAMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Os créditos tributários que não forem atempadamente reclamados pela AT, se não forem oficiosamente reconhecidos pelo Administrador da Insolvência (nos termos previstos no artigo 129.º do CIRE), não serão,

---

de su posible inclusión en el art. 92.4º LC . Es claro que el recargo de apremio no es una sanción en el sentido a que se refiere el art. 58.3 LGT , pues únicamente lo son las que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de la propia Ley, y también lo es que tampoco resulta aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional referida al art. 25 CE . Sin embargo, la sanción es un concepto muy amplio, en cuanto consecuencia inexorable del incumplimiento de un deber jurídico, que opera para castigar un comportamiento que el ordenamiento desaprueba o rechaza, y dentro de cuyo concepto hay que distinguir las sanciones propias, que comprenden las punitivas -ejercicio del "ius puniendi"- y las administrativas, consecuencia del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, y las impropias, variadísimas, que carecen de la entidad cualitativa y cuantitativa de las propias, y no están sujetas a los estrictos principios de la legalidad constitucional sancionadora. No parece dudoso que el recargo de apremio ordinario es una sanción por la falta de cumplimiento de la deuda tributaria, sin que tenga por finalidad el resarcimiento de un daño, (decía un conocido civilista que "lo que excede del daño es pena"), a lo que no obsta la alegación de la parte recurrente de que con su importe se atiende a la satisfacción de gastos de índole interno, pues, con independencia de la ambigüedad e indeterminación del destino, no cabe confundirlo con la "ratio" de la figura consistente en sancionar el incumplimiento de la deuda en el plazo previsto -que es realmente cuando actúa el recargo por haberse producido el resultado que el ordenamiento jurídico desaprueba-, aparte de que lógicamente también opere, en momento anterior, en el sentido de estimular el cumplimiento, como por lo demás es connatural a todo sistema sancionador”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>558</sup> SAP Barcelona 1547/2010, de 6/05/2010, processo n.º 582/2008 (relator: Fernando Valdes-Solis Cecchini); SAP 228/2010, de 17/06/2010, processo n.º 31/2010 (relator: Manuel Eduardo Regalado Valdes) e STS 2481/2011, de 25/03/2011 (relator: Juan Antonio Xiol Rios). Todas disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es)

em princípio, tidos em consideração (não constando da sentença de verificação e graduação de créditos), pelo que não serão havidos no rateio resultante da liquidação da massa insolvente, nem tidos em conta no plano de insolvência/plano de pagamentos que eventualmente se venha a aprovar.

Ressalvamos, contudo, a possibilidade de a AT, findo o prazo das reclamações, interpor contra a massa insolvente uma ação de verificação ulterior de créditos<sup>559</sup>, no prazo de seis meses contado a partir da data do trânsito em julgado da sentença de declaração de insolvência<sup>560</sup>. A tramitação desta ação vem prevista nos artigos 146.º e ss do CIRE.

Esta possibilidade revela-se bastante útil, por exemplo, no caso dos créditos tributários que, por não estarem ainda liquidados na data da declaração de insolvência, não foram atempadamente reclamados. Contudo, verificamos que, na prática, é pouco usual a AT utilizar esta ação de verificação ulterior para ver estes seus créditos reconhecidos. Parece-nos que tal se deve ao facto de esta, interpretando o disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT de forma bastante lata<sup>561</sup>, utilizar a execução fiscal para cobrar as dívidas tributárias ainda não liquidadas à data da declaração de insolvência, não lhe interessando ver esses créditos reconhecidos como créditos da insolvência.

O CIRE não determina, como causa de extinção da obrigação, a não reclamação/reconhecimento do crédito no processo falimentar<sup>562</sup>.

---

<sup>559</sup> Como referem FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência...* *op. cit.*, p. 557, nota 6, esta ação não constitui uma fase do processo de insolvência, antes assumindo uma estrutura própria, uma ação autónoma, que, por respeitar a interesses relativos à massa insolvente, corre por apenso ao processo de insolvência.

<sup>560</sup> Este prazo foi reduzido de um ano para seis meses, com as alterações operadas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril.

<sup>561</sup> Dispõe o n.º 6 do artigo 180.º do CPPT: “O disposto neste artigo [suspensão da execução fiscal] não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução”. Norma que analisaremos, com maior detalhe, no ponto 2.10.3 do presente capítulo.

<sup>562</sup> Reafirmando até a sua existência quando prevê, no n.º 1 do artigo 217.º e no n.º 1 do artigo 245.º do CIRE, que mesmos os créditos não reclamados e/ou verificados sofrem as alterações previstas no plano de insolvência (tal deve-se, em grande medida, ao carácter universal do plano e ao acolhimento do princípio da igualdade dos credores) e se extinguem com a exoneração do passivo restante.

Tal causa não figura, também, nas disposições da LGT referentes à extinção da relação jurídica tributária.

Assim, deverá entender-se que o crédito tributário sobre a insolvência não reconhecido, por não ter sido reclamado, continua a existir. No entanto, não será considerado no processo de insolvência, não podendo a AT cobrá-lo por outra via enquanto o processo estiver em curso, pois, como determina o artigo 90.º do CIRE, durante a pendência do processo de insolvência os credores da insolvência apenas poderão exercer os seus direitos de acordo com o preceituado no CIRE<sup>563</sup>.

Em sentido diverso tem entendido a jurisprudência no que toca aos créditos reconhecidos no processo falimentar, considerando que a sentença de verificação e graduação de créditos assume, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 619.º e 621.º do CPC, eficácia de caso julgado. Pelo que não se poderá discutir posteriormente, em ação autónoma, a inexistência ou invalidade do crédito reconhecido no processo de insolvência. Na realidade, visando este processo a liquidação total do património do devedor a favor da totalidade dos credores, as decisões aí proferidas implicam a resolução plena e definitiva de todas as questões patrimoniais relativas ao insolvente,

---

<sup>563</sup> A doutrina e a jurisprudência sufragam o mesmo entendimento no que ao PER diz respeito. *Vd.*, por todos, EPIFÂNIO, M. R., *O processo especial de revitalização*, Almedina, Coimbra, 2016, p.46, que refere que “a reclamação de créditos em sede de PER tem uma função eminentemente processual, valendo exclusivamente para efeitos do PER, não gozando, assim, de força de caso julgado material (eficácia interna e externa – art. 619.º), mas apenas formal (eficácia interna), uma vez que a questão pode ser reposta novamente em sede de processo de insolvência ou de outro processo”.

Cfr., ainda, acórdãos do TRG de 10/07/2019, processo n.º 2253/18.9T8VNF.G1 (relator: António Figueiredo de Almeida), “O PER não tem como finalidade dirimir litígios sobre a existência, natureza ou amplitude de créditos, pelo que a decisão sobre a reclamação de créditos é meramente incidental e, nos termos do n.º 2 do artigo 96º do Código de Processo Civil, não constitui caso julgado fora do respetivo processo” e do TRP de 26/09/2017, processo n.º 1122/16.1T8GRD-A.C1 (relator: Maria Catarina Gonçalves) “Mas, ainda que as acções declarativas se encontrem incluídas na sua previsão, a norma supra citada não poderá ser interpretada no sentido de obstar à instauração ou determinar a extinção de acções declarativas que se reportem a créditos que não foram reconhecidos no PER e que não foram aí reclamados e objecto de apreciação de mérito; se o crédito não foi reconhecido no PER e se não foi aí reclamado e apreciado de mérito, o respectivo credor não está impedido de instaurar ou prosseguir uma acção que vise o reconhecimento do seu crédito pelo menos para o efeito de obter o seu pagamento de acordo com as condições fixadas no plano de recuperação homologado no PER”, ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

não se podendo limitar ou circunscrever os efeitos da decisão de verificação e graduação de créditos sob pena de se afetar o caráter universal e concursal do processo falimentar e os princípios da segurança e certeza jurídicas<sup>564</sup>.

Diferentemente do que acontece na Lei portuguesa (em que a não reclamação atempada do crédito no prazo fixado pelo Juiz na sentença de declaração de insolvência poderá resultar no seu não reconhecimento pelo Administrador da Insolvência), no Direito espanhol a reclamação não atempada dos créditos pode implicar a sua qualificação como subordinado, nos termos do artigo 92.º da LC, salvo, como refere esta disposição legal, no caso dos “créditos del artículo 86.3, los créditos cuya existencia resultare de la documentación del deudor, los que consten en documento con fuerza ejecutiva, los créditos asegurados con garantía real inscrita en registro público, los que constaren de otro modo en el concurso o en otro procedimiento judicial, y aquellos otros para cuya determinación sea precisa la actuación de comprobación de las Administraciones públicas”. Determina o artigo 96.º bis da LC que, concluído o prazo de impugnação e até que sejam apresentados os *textos definitivos*, poderão ser comunicados novos créditos, os quais serão reconhecidos de acordo com o disposto no referido artigo 92.º, n.º 1 da LC, salvo se o credor demonstrar que não teve antes conhecimento da sua existência.

Como explicámos supra, no que toca aos créditos tributários, caso constem da contabilidade do devedor ou sejam reconhecidos por certificação administrativa, serão necessariamente incluídos na lista de créditos (artigo 86.º, n.º 2 da LC).

Existe, ainda, a possibilidade de reconhecer posteriormente créditos tributários, nos casos, que já referimos, em que, depois de apresentado o *informe* inicial previsto no artigo 74.º da LC ou o texto definitivo da lista de credores, se inicie um procedimento administrativo de comprovação ou inspeção da qual possam resultar créditos desta natureza (artigo 97.º n.º 3, 2.º parágrafo da LC<sup>565</sup>),<sup>566</sup>.

---

<sup>564</sup> Acórdão do STJ de 27/09/2018, processo n.º 10248/16.0T8PRT.P1.S1 (relator: Tomé Gomes), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>565</sup> *Vd.*, no mesmo sentido, artigo 308.º, n.º 4 do TRLC.

<sup>566</sup> Sobre esta prerrogativa *vd.* ponto 2.4.3.1 do presente capítulo.



Esta possibilidade apenas pode ser utilizada até que se aprove a proposta de *convenio* ou sejam apresentados os *informes* relativo à liquidação.

Nos casos em que o reconhecimento oficioso não ocorra e o credor tributário não reclame o crédito nos momentos supra indicados, esta será excluído do *proceso concursal*, não será considerado para efeitos de pagamento. No entanto, à semelhança do que sucede no ordenamento jurídico português, tal não significa que o crédito se extinga<sup>567</sup>, já que o não reconhecimento no *proceso concursal* não surge, no artigo 1156.º do *CC*, como causa de extinção das obrigações.

## 2.6 AS GARANTIAS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA/PROCESO CONCURSAL

Os créditos tributários, atenta a sua natureza pública e indisponível, beneficiam de vários privilégios e outras garantias especiais que tutelam a sua recuperação, nomeadamente no âmbito de processos de cobrança coerciva<sup>568</sup>.

Contudo, como veremos, no processo de insolvência/*concurso de acreedores*, tais garantias não são absolutas, nem sempre asseguram uma prioridade de pagamento, já que, no âmbito do processo falimentar vigoram os princípios da universalidade e igualdade de tratamento dos credores. Conforme veremos, tanto no Direito português, como no Direito espanhol, as garantias e privilégios atribuídos pela lei sofrem algumas limitações.

Analisaremos agora, de forma breve, as garantias reais<sup>569</sup> de que beneficiam os créditos tributários, para, posteriormente, verificarmos

---

<sup>567</sup> Neste sentido, DOVAL LORENTE, J. L., *El crédito tributario en...op. cit.*, pp. 79 e 80.

<sup>568</sup> “Su razón de ser no es otra que el interés público de reforzar las expectativas de cobro del tributo, y ese interés público es el que justifica la atribución de potestades funcionales a favor de la Administración para sujetar ciertos bienes o conjunto de bienes a la satisfacción de las deudas tributarias”, GARCÍA NOVOA, C., “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una nueva futura Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 107, 2003, p. 64.

<sup>569</sup> Estas garantias implicam a afetação de determinados bens do devedor ou de terceiros ao pagamento dos credores, conferindo-lhes prioridade no recebimento do valor de tais bens. Para maiores desenvolvimentos, ver MARTINEZ, P. R. e PONTE, P. F., *Garantias de Cumprimento*, 4.º ed., Almedina, Coimbra, 2003, p. 165 e ss..

de que forma tais garantias são asseguradas no processo falimentar, conferindo posição privilegiada ao credor tributário.

### **2.6.1 Os privilégios e as garantias reais do crédito tributário**

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 50.º da LGT e, de forma geral, nos artigos 601.º e 817.º do CC, o património do devedor surge como garantia geral das obrigações tributárias, podendo o credor tributário, através da instauração de um processo de execução fiscal (artigos 148.º e ss do CPPT), penhorar os bens do devedor necessários para o pagamento da dívida<sup>570</sup>. Serão esses os bens apreendidos no processo falimentar para posterior liquidação e satisfação dos credores. O património do devedor é a garantia comum das obrigações, pelo que os credores que não gozem de qualquer garantia especial serão pagos de forma igualitária com os restantes, vigorando o princípio *par conditio creditorum*<sup>571</sup>.

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 50.º da LGT, o crédito tributário pode beneficiar de garantias especiais, tais como os privilégios creditórios, legalmente instituídos, o penhor, a hipoteca e o direito de retenção, que analisaremos com maior detalhe.

A AT pode, ainda, para garantia dos seus créditos, adotar providências cautelares, quando exista fundado receio de frustração da cobrança, de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos e demais obrigados tributários (artigo 51.º da LGT). No entanto, tais procedimentos não têm qualquer relevo no processo de insolvência, embora os bens arrestados ou arrolados possam ser apreendidos para a massa insolvente.

---

<sup>570</sup> Excluem-se apenas os bens absolutamente impenhoráveis (n.º 2 do artigo 46.º do CIRE). Os bens relativamente impenhoráveis (artigo 823.º do CPC) podem ser integrados na massa insolvente se o devedor voluntariamente os apresentar, sendo tal decisão, na nossa opinião, irreversível.

<sup>571</sup> *Vd. VARELA, J. M. A., Das obrigações em geral*, vol. II, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2017, p. 430.

De acordo com o disposto na al. a) do n.º 2 do artigo 50.º da LGT, a AT dispõe, para garantia dos seus créditos, dos privilégios creditórios<sup>572</sup> previstos no CC ou nas leis tributárias.

Destacamos os seguintes privilégios: privilégio mobiliário geral, previsto no artigo 736.º do CC, para garantia dos créditos por impostos indiretos (IVA, IS, Imposto Sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas, entre outros) e diretos (IRS e IRC), mas apenas no ano em que se efetuou a penhora, ou ato equivalente, e nos dois anos anteriores<sup>573</sup>. Este privilégio encontra-se igualmente referido nos artigos 111.º do CIRS e 116.º do CIRC; privilégio mobiliário especial, atribuído pelo n.º 2 do artigo 738.º do CC ao Imposto sobre as Sucessões e Doações, atual IMT<sup>574</sup>; privilégio imobiliário concedido, nos termos do artigo 744.º do CC, aos créditos por contribuição predial devida ao Estado, atual IMI<sup>575</sup>, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou ato equivalente, e nos dois anos anteriores, sobre os bens cujos rendimentos estão adstritos ao imposto (privilégio também previsto no artigo 122.º do CIMI) e créditos referentes ao IMT (referido, igualmente, no artigo 39.º do CIMI.), sobre os bens transmitidos.

Os artigos 111.º do CIRS e 116.º do CIRC preveem, ainda, um privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do

---

<sup>572</sup> Nos termos do artigo 733.º do CC, “privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros”.

<sup>573</sup> Nos termos do n.º 2 da disposição legal supra referida, não gozam deste privilégio a SISA, o Imposto sobre as Sucessões e Doações, nem quaisquer outros que beneficiem de um privilégio especial. A lei civil está desatualizada, referindo a SISA e o Imposto sobre as Sucessões e Doações. Tais impostos foram substituídos, respetivamente, pelo Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e pelo Imposto do Selo (sobre transmissões gratuitas), aprovados pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro. O n.º 2 do artigo 28.º deste diploma legal prevê que “todos os textos legais que mencionam Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, imposto municipal de sisa ou imposto sobre as sucessões e doações consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) ou Código do Imposto do Selo, ao imposto municipal sobre transmissões de imóveis (IMT) e ao imposto do selo, respectivamente».

<sup>574</sup> Igualmente previsto no artigo 47.º do CIS.

<sup>575</sup> Estatui o artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro que todas as referências legais a Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica passam a corresponder a Código do Imposto Municipal sobre imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI).

sujeito passivo à data da penhora ou outro ato equivalente para pagamentos do IRS e do IRC relativos aos três últimos anos.

O CISV<sup>576</sup> prevê, no n.º 3 do seu artigo 22.º, a atribuição de um privilégio mobiliário especial sobre o veículo aos créditos da AT, para satisfação do imposto e das coimas resultantes da violação do disposto em tal diploma legal, bem como das despesas de remoção e armazenagem do veículo.

Também os créditos relativos a Imposto do Selo gozam, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 47.º do CIS, n.º 2 do artigo 738.º e n.º 2 do artigo 744.º do CC, de privilégio mobiliário e imobiliário sobre os bens transmitidos.

De referir que, também os créditos relativos às contribuições e quotizações devidos à Segurança Social e respetivos juros de mora gozam, nos termos dos artigos 204.º e 205.º do Código Contributivo, de um privilégio mobiliário geral, graduado após os créditos de impostos referidos na al. a) do n.º 1 do artigo 747.º do CC e de um privilégio imobiliário sobre os imóveis pertencentes ao devedor na data da instauração do processo de execução, graduado depois dos créditos mencionados no artigo 748.º do CC.

O artigo 50.º, n.º 2, al. b) da LGT refere, como garantia dos créditos tributários, a possibilidade de, nos termos do disposto no artigo 666.º do CC, a AT constituir um penhor sobre coisas móveis, créditos ou outros direitos não suscetíveis de hipoteca, pertencentes ao devedor ou a terceiro.

Adicionalmente, estatui o n.º 1 do artigo 195.º do CPPT a possibilidade de o órgão de execução fiscal constituir penhor quando tal seja necessário para assegurar a cobrança da dívida exequenda. Dispõe o n.º 5 da referida disposição legal que esta garantia “será constituída por auto lavrado pelo funcionário competente na presença do executado ou, na ausência deste, perante funcionário com poderes de autoridade pública, notificando-se, nesse caso, o devedor nos termos previstos para a citação”<sup>577</sup>.

---

<sup>576</sup> Código do Imposto Sobre Veículos, aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho.

<sup>577</sup> Este procedimento distingue-se do disposto na lei civil a propósito da constituição do penhor, já que o n.º 1 do artigo 669.º do CC prevê que o penhor apenas produzirá os seus

O penhor poderá ainda ser constituído a pedido do devedor que pretenda obter autorização para pagamento em prestações da dívida tributária (n.º 1 do artigo 195.º do CPPT) ou para suspensão da execução fiscal quando questione graciosa ou judicialmente a dívida tributária, apresentando reclamação graciosa, impugnação, recurso judicial ou oposição (n.º 1 do artigo 169.º do CPPT e 52.º da LGT). De acordo com o disposto no n.º 2 do referido artigo 195.º do CPPT, o penhor é considerado garantia idónea<sup>578</sup> para estes efeitos.

A existência do penhor, constituído a favor da AT, garante-lhe, enquanto credora no processo de insolvência, o reconhecimento de um crédito garantido. Esta garantia real, apesar de também incidir sobre bens móveis, distingue-se da penhora<sup>579</sup> que, sendo uma diligência processual de apreensão de bens, não tem, no processo falimentar, qualquer relevância nem confere nenhum privilégio/garantia ao credor que a efetuar.

A al. b) do n.º 2 do artigo 50.º da LGT refere, ainda, além do penhor, o direito de constituição de hipoteca<sup>580</sup> legal para garantia dos créditos tributários<sup>581</sup>. A al. a) do artigo 705.º do CC menciona esta mesma garantia, indicando que o Estado pode constituir hipoteca legal sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos à contribuição predial, ora, IMI, para garantia do pagamento deste imposto sobre o património.

De acordo com o disposto no artigo 687.º do CC, a hipoteca deve ser sempre registada, sob pena de não produzir quaisquer efeitos

---

efeitos com a entrega da coisa empenhada ou de documento que confira poderes exclusivos de disposição sobre a mesma.

<sup>578</sup> Só é considerada idónea a garantia que for prestada de forma incondicional, sem limitações, e que permita ao credor tributário assegurar a recuperação do seu crédito através da sua execução (vd., neste sentido, acórdão do STA de 13/09/2017, processo n.º 0918/17 (relator: Ascensão Lopes), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

<sup>579</sup> Vide n.º 3 do artigo 140.º do CIRE.

<sup>580</sup> Nos termos do artigo 686.º do CC, a constituição de hipoteca confere ao credor o direito a ser pago pelo valor de determinados bens imóveis pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os restantes credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.

<sup>581</sup> Conforme se decidiu no acórdão do STA de 26/09/2018, processo n.º 01419/17.3BESNT (relatora: Ana Paula Lobo), a decisão de constituir hipoteca no processo de execução fiscal é um ato discricionário do órgão de execução fiscal, que avaliará se o interesse na eficácia da cobrança recomenda ou não a constituição desta garantia. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

relativamente a terceiros, devendo tal pedido de registo ser requerido à conservatória competente, sempre que possível, por via eletrónica, como determina o n.º 2 do artigo 195.º do CPPT.

Quanto aos créditos da Segurança Social, o artigo 207.º do CCSS prevê que o pagamento das contribuições, quotizações e respetivos juros de mora está garantido por hipoteca legal, a constituir sobre os imóveis pertencentes ao contribuinte.

Como veremos, esta garantia pode assumir, no processo de insolvência, grande utilidade para o credor tributário, em comparação com os privilégios creditórios, na medida em que o risco de ser considerada extinta com a declaração de insolvência é menor, assegurando, pois, uma maior tutela e conseqüente maior probabilidade de recuperação.

A AT detem, conforme determina a al. c) do n.º 2 do artigo 50.º da LGT, “direito de retenção de quaisquer mercadorias sujeitas à ação fiscal de que o sujeito passivo seja proprietário, nos termos que a lei fixar”. O direito de retenção, que surge referido no artigo 754.º do CC, pressupõe a existência de umnexo causal entre o crédito e a coisa que é retida<sup>582</sup>, devendo o crédito resultar de despesas feitas por causa da coisa ou por danos por ela causados<sup>583</sup>.

Na prática, esta garantia é utilizada essencialmente para garantia dos impostos aduaneiros devidos pelo desalfandegamento de mercadorias, acabando por não assumir grande relevância na graduação dos créditos tributários no processo de insolvência.

---

<sup>582</sup> Vd., neste sentido, acórdãos do TRG de 15/01/2013, processo n.º 511/10.0TBSEI-E.C1 (relator: Henrique Antunes) e do TRL de 12/09/2019, processo n.º 6058/16.3T8FNC-F.L2-6 (relator: Gabriela de Fátima Marques). Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>583</sup> De acordo com o decidido no acórdão do TRL de 20/12/2018, processo n.º 37/13.4TYLSB-L.L1-6 (relator: Maria Teresa Pardal) “1- Declarada a insolvência do devedor, devem ser apreendidos para a massa insolvente todos os seus bens para liquidação e satisfação dos direitos dos credores, incluindo os bens objecto de direito de retenção. 2- A entrega ao administrador de insolvência do imóvel ocupado a título direito de retenção não faz extinguir este direito, desde que, para além dos demais pressupostos legais, tal ocupação exista à data da declaração de insolvência e, sendo o crédito reconhecido como garantido com direito de retenção na sentença de verificação e graduação de crédito, será o mesmo graduado de acordo com esta garantia, no lugar que lhe compete”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

De referir, finalmente, que estas garantias reais conferem ao credor um direito de sequela<sup>584</sup>, permitindo-lhe, conforme determina o artigo 157.º do CPPT, reverter contra o terceiro adquirente do bem afeto à garantia, o processo de execução fiscal, no caso de insuficiência do património do devedor principal.

No âmbito da legislação espanhola, dispõe no n.º 1 do artigo 77.º da *LGT* que a AT tem primazia na recuperação dos seus créditos em relação aos demais credores (*derecho de prelación general*), excetuando aqueles que tenham constituído alguma garantia registada anteriormente. Este privilégio tem carácter geral, na medida em que se estende a todos os tributos vencidos e não pagos<sup>585</sup>, sem se limitar, como sucede com outros privilégios<sup>586</sup>, a determinados tipos de tributos. Assume uma eficácia *erga omnes*, configurando, como refere OLGA CARRERAS MANERO,

“una cualidad propia del crédito tributario, aspecto este que constituye un rasgo distintivo de aquel respecto de los derechos reales de garantía sensu stricto, en tanto que estos últimos recaen, de forma directa, sobre un determinado bien”<sup>587</sup>.

Este privilégio cede perante a existência de outras garantias, conforme determina a parte final do n.º 1 desta disposição legal, dando-se aqui

---

<sup>584</sup> Está em causa um direito de *perseguição* do bem, consistindo na susceptibilidade que tem o direito real de ser invocado contra quem quer seja titular da coisa sobre a qual recai esse direito. JUSTO, A. S., *Direitos Reais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 478.

<sup>585</sup> Porém, como entende GARCIA NÓVOA, C., “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una futura Ley General Tributaria”, *Crónica Tributária*, n.º 107, 2003, p. 75, estão aqui em causa dívidas, de natureza tributária, certas e liquidadas, não se englobando aqui créditos não quantificados ou presumidos.

<sup>586</sup> Como veremos, as garantias referidas nos artigos 78.º (*hipoteca legal tácita*) e 79.º (*derecho de afección*) da *LGT* aplicam-se, respetivamente, a “tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos” e “tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones”.

<sup>587</sup> CARRERAS MANERO, O., *El derecho de prelación general de la hacienda pública para el cobro de los créditos tributarios frente al resto de acreedores concurrentes y sus efectos en el procedimiento concursal*, Editora Centro de Estudios Financieros, S.L., Madrid, 2012, p. 94.

prevalência à segurança e publicidade que o registo de outras garantias confere.

O n.º 2 do artigo 77.º da *LGT* faz referência à *LC*, esclarecendo, de forma expressa, que, no *proceso concursal*, o crédito tributário fica vinculado ao que aí estiver determinado, tanto nos casos de liquidação como de *convenio*. Na redação anterior à entrada em vigor da *Ley* 38/2011, de 10 de outubro, previa esta disposição legal o seguinte: “En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la *Ley* 22/2003, de 9 de julio, Concursal”. Discutia-se, em face do teor desta normativa, se nos casos de liquidação, a *AEAT* poderia manter a preferência referida no n.º 1 do artigo 77.º da *LGT*. O *Tribunal Supremo* teve oportunidade de se pronunciar sobre esta questão, tendo decidido que, em todos os casos (tanto na liquidação como no *convenio*), prevaleciam as disposições previstas na *LC*<sup>588</sup>. O legislador veio finalmente clarificar esta situação, alterando a redação do artigo em questão neste sentido.

Igualmente determina a *Disposición Adicional* 8.º da *LGT* que o disposto neste diploma se aplicará de acordó com o que for estabelecido pela legislação concursal vigente a cada momento. Em conformidade dispõe o artigo 25.º da *Ley General de la Seguridad Social*, no que toca aos créditos da *Seguridad Social*. Por sua vez, na parte final do n.º 2 do artigo 89.º da *LC*, menciona-se que não serão

---

<sup>588</sup> *Vd. STS* 564/2010, de 29 /09/2010, processo n.º 683/2007 (relator: Jose Ramon Ferrandiz Gabriel): “Conforme a una, el artículo 77, apartado segundo, de la *Ley* 58/2.003 derogó tácitamente el régimen de privilegios de los créditos tributarios contenido en la *Ley* 22/2.003, en el caso de que el concurso del deudor diera lugar a la liquidación, ya que aquella *Ley* es más moderna que ésta y, completada la letra de su mencionado precepto con un argumento lógico " a contrario sensu " -" quod lex dicit de uno negat de altero "-, así como interpretada según la " voluntas legislatoris ", que se expresó en la justificación de la enmienda antes referida, resulta la existencia de una incompatibilidad entre los dos textos legales sobre la misma materia. Conforme a la otra interpretación, la derogación tácita no se ha producido, dado que la incompatibilidad no existe, sino que se supera mediante una interpretación adecuada, la cual no ha de coincidir necesariamente con la que fue la voluntad del legislador y ha de ser respetuosa con el sistema concursal puesto en vigor por la *Ley* 22/2.003 - unos meses antes de promulgarse la general tributaria, sin que se hubiera producido un cambio significativo de las circunstancias contempladas en la más antigua”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).



admitidos, no *proceso concursal*, privilégios ou preferências que não se encontrem reconhecido na LC<sup>589</sup>.

Por sua vez, o artigo 78.º da *LGT* faz referência a uma *hipoteca legal tácita* para garantia dos tributos periódicos que incidam sobre bens ou direitos inscritos no registo público, aplicando-se ao valor da dívida do ano em que se exige o pagamento<sup>590</sup> e ao ano imediatamente anterior. Incluímos aqui os impostos periódicos, de natureza real, que incidam sobre bens ou direitos inscritos no registo público, como, por exemplo, o *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*. Esta garantia decorre da lei, não exigindo qualquer ato de constituição ou registo, sendo oponível *erga omnes*. Neste sentido aponta o n.º 2 do artigo 90.º da *LC*, referindo que não será necessário qualquer registo para que a este crédito seja reconhecido um estatuto especial. Esta garantia assemelha-se ao privilégio creditório imobiliário previsto na lei portuguesa.

Importa referir, também, o *derecho de afeción*, previsto no artigo 79.º da *LGT* e no 67.º do *RGR*, nos termos do qual a *AEAT* pode “perseguir” determinado bem que se encontre afeto ao pagamento da dívida tributária mesmo que esse bem seja transmitido e independentemente de quem seja o seu proprietário. O terceiro adquirente ficará obrigado a tolerar a execução do bem afeto, sem que tal implique a assunção de uma obrigação ou que este passe a ocupar a posição de devedor principal<sup>591/592</sup>. Esta é uma garantia muito utilizada nos impostos que recaem sobre a transmissão de bens, tais como o *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Documentados* e o *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Este direito corresponde

---

<sup>589</sup> Com a mesma redação, artigo 269.º, n.º 2, parte final do *TRLC*.

<sup>590</sup> O n.º 1 do artigo 65.º do *RGR* esclarece que “A efectos de lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entiende que se exige el pago cuando se inicia el procedimiento de recaudación en periodo voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio en que se haya inscrito en el registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate”.

<sup>591</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre a natureza desta garantia, vd. CABALLERO ZULEY, F., *Las garantías del crédito tributario*, Jose María Bosch Editor, Barcelona, 2014, pp. 73 e ss.

<sup>592</sup> Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 67.º da *RGR*, esta garantia executa-se através do procedimento tributário de responsabilidade subsidiária, nos termos previstos nos artigos 174.º e 176.º da *LGT*, limitando-se, no entanto, ao valor do bem.

ao supra citado direito de sequele invocado a propósito das garantias previstas no regime português.

No artigo 80.º da *LGT* e 67.º, n.º 2 do *RGR* encontra-se previsto um direito de retenção da *AEAT* em relação às mercadorias apreendidas na Alfandega para pagamento de impostos aduaneiros que lhes corresponderem.

Com o objetivo de garantir créditos não cobertos pela *hipoteca legal tácita* prevista no artigo 78.º da *LGT*, o artigo 66.º do *RGR* faz, ainda, referência à possibilidade de a AT constituir *hipoteca legal expresa* para garantir os seus créditos, produzindo esta garantia efeito quando for registada, nos termos do disposto no artigo 145.º da *Ley Hipotecaria*<sup>593</sup>. À semelhança do que referimos a propósito do disposto no artigo 195.º do CPPT, entendemos que a opção pela não utilização desta garantia para tutela dos interesses creditícios do Estado só se justifica quando exista outra garantia capaz de oferecer uma similar ou maior proteção aos créditos da Fazenda Pública<sup>594</sup>. Entendemos, contudo, que, ao contrário do que sucede na lei portuguesa, aqui a *AEAT* dispõe de outras garantias (como a *hipoteca legal tácita*), de cariz automático e – provavelmente – mais eficaz, revelando-se menos premente a constituição desta garantia.

Outras garantias reais, previstas na lei civil, podem ser constituídas voluntariamente pelo devedor a favor da *AEAT*, nos casos, por exemplo, em que pretende pagar em prestações a dívida tributária e suspender a cobrança coerciva, conforme previsto nos artigos 82.º e 233.º da *LGT* e 66.º, n.º 2 do *RGR*.

No n.º 1 do artigo 1923.º do *CC*, a *AEAT* goza de um privilégio imobiliário no que toca às dívidas do último ano de impostos que incidam sobre imóveis. Por sua vez, prevê-se no n.º 1 do artigo 1924.º do mesmo diploma que os Municípios gozam de privilégios imobiliário e mobiliário quanto a créditos de impostos, de que sejam titulares, vencidos e não pagos, relativos ao último ano, não considerados no artigo anterior.

---

<sup>593</sup> Nos termos desta disposição, para que as hipotecas voluntárias se considerem validamente estabelecidas devem ser constituídas por escritura pública, a qual deverá ser inscrita no *Registro de la Propiedad*.

<sup>594</sup> ARRANZ DE ANDRÉS, C., *Las garantías reales del...op. cit.*, p. 171.

## **2.6.2 A extinção de privilégios creditórios e de garantias reais do Estado no processo de insolvência**

De acordo com o disposto nas nas al.s a) e b) do n.º 1 do artigo 97.º do CIRE, consideram-se extintos os privilégios creditórios gerais e especiais relativos a créditos sobre a insolvência, de que sejam titulares o Estado, as autarquias locais e a Segurança Social, quando tais créditos se tenham vencido há mais de doze meses antes do início do processo de insolvência<sup>595</sup>.

Esta disposição distingue-se do regime anterior, previsto no CPEREF, já que, nos termos do artigo 152.º deste diploma legal, os privilégios creditórios extinguem-se de forma imediata com a declaração de falência, passando os respetivos créditos a ser graduados como comuns<sup>596</sup>. Julgamos que a alteração deste regime no CIRE atenua os efeitos nefastos que a declaração de falência provocava nos créditos tributários (e que não se estendia aos demais credores privilegiados e garantidos<sup>597</sup>) desconsiderando, em absoluto, os privilégios atribuídos por lei e, conseqüentemente, impedindo o credor tributário de “colocar em prática” tais benefícios no recebimento dos seus créditos. Ou seja, ignoravam-se as razões que haviam levado o legislador a privilegiar estes créditos, de natureza

---

<sup>595</sup> Estranhamente, este efeito produz-se a partir da data em que se inicia o processo e não da data em que a insolvência é declarada ou do momento em que tal decisão se torne definitiva, transitando em julgado. Julgamos que a opção por um regime mais apertado se prende com a intenção que o legislador tem em incentivar o Estado a pedir a insolvência dos seus devedores, quando estes revelem encontrar-se em situação de insolvência, e evitar que este se limite a aguardar que um outro credor (ou próprio devedor) requeira a insolvência, limitando-se a reclamar os seus créditos.

<sup>596</sup> Excecionavam-se aqueles que se constituíram no decurso do processo falimentar. Atualmente, esta exceção mantém-se, como se compreende, já que os créditos, cujo facto constitutivo se verifique após a declaração de insolvência são créditos sobre a massa, pelo que não serão reclamados, verificados e graduados no processo de insolvência.

<sup>597</sup> No preâmbulo deste Código, o legislador justificava a limitação destes efeitos aos créditos públicos com o argumento de que o Estado e as demais entidades públicas devem, também, honrar deveres de solidariedade económica e social que se exigia da generalidade dos credores. Compreendemos a dificuldade em gerir interesses de defesa do crédito público e de proteção do princípio da igualdade de credores. No entanto, julgamos que este fundamento cai por terra se pensarmos no carácter público e coletivo destes créditos e no impacto que tem a perda de receita por parte do Estado no cumprimento da sua função social e de satisfação das necessidades coletivas.

indisponível e pública<sup>598</sup>. Aliás, não deixa de ser contraditório e causar alguma estranheza que, por um lado, se atribuam privilégios e garantias aos créditos tributários, sugerindo que os mesmos são tutelados e favorecidos em relação aos demais e, por outro, se anulem essas mesmas garantias, convertendo-os em créditos comuns, quando se verifica que o devedor está insolvente e, portanto, se revela provável a insuficiência do seu patrimônio para pagar os créditos de natureza comum<sup>599/600</sup>, mantendo-se, no entanto, intactos os demais créditos privilegiados e garantidos.

No ponto 14 do preâmbulo do diploma que aprova o CIRE, o legislador explica a razão deste regime, afirmando que o objetivo é incentivar estas entidades públicas a requerer a insolvência, não deixando correr demasiado tempo desde o incumprimento, e evitando assim o agravamento da situação patrimonial do devedor<sup>601</sup>.

Julgamos, todavia, que a extinção dos privilégios creditórios destes credores visa, ainda, satisfazer outras finalidades. Primeiro, pretende-se evitar que os credores públicos desincentivem ou dificultem a adoção de medidas de recuperação por julgarem que, ao optarem pela liquidação da massa insolvente, recuperarão os seus créditos de forma mais célere e fácil, pois que manterão a prioridade no pagamento<sup>602</sup>. Parece-nos que a eventual adoção desta postura por parte dos credores tributários contraria, também, o interesse público

---

<sup>598</sup> Neste sentido, CASTRO, G. A., “Efeitos da Declaração de Insolvência Sobre os Créditos”, *Direito e Justiça*, vol. XIX, tomo II, 2005, pp. 272 e ss, refere que o anterior artigo 152.º do CPEREF representava um sacrifício das entidades públicas (cujo fim principal é a prossecução do interesse coletivo) e uma violação do princípio *par conditio creditorum*, já que a extinção dos privilégios destes credores públicos não era acompanhada da eliminação dos demais privilégios creditórios e garantias reais de que beneficiavam outros credores, o que acabava por os colocar numa posição mais favorável.

<sup>599</sup> CASTRO, G. A., “Efeitos da Declaração de Insolvência Sobre os Créditos”, *Direito e Justiça*, vol. XIX, tomo II, 2005, p. 277.

<sup>600</sup> DIAS, S. L., *O Crédito Tributário e...op. cit.*, p. 65.

<sup>601</sup> Refere NETO, V. L., “Privilégios creditórios fiscais”, *Fiscalidade*, n.º 24, outubro de dezembro de 2005, p. 79, que esta solução surge como forma de evitar o *free-riding*, em que o Estado, por ter os seus créditos garantidos, não tinha qualquer incentivo em pedir a insolvência dos seus devedores, limitando-se a reclamar os seus créditos quando algum credor ou o próprio devedor propõem a ação.

<sup>602</sup> Aliás, esta foi a justificação dada no n.º 6 do Preâmbulo do Decreto-Lei 132/93, de 23 de abril, que aprovou o CPEREF, para a extinção dos privilégios creditórios do Estado, das autarquias locais e das instituições da Segurança Social.

na recuperação dos agentes económicos, na viabilização da solvência das empresas e na dinamização do comércio, pelo que deverão estes credores – no prosseguimento destes interesses coletivos – admitir todos os acordos de reestruturação previstos nas leis tributárias que cumpram os limites de disposição do crédito tributário<sup>603</sup>. Segundo, se recordarmos que os privilégios creditórios não estão sujeitos a qualquer publicidade, valendo perante terceiros independentemente de registo, percebemos que estes institutos representem um perigo para os restantes credores, podendo afetar as suas expectativas de recuperação, bem como as próprias relações comerciais com o devedor<sup>604</sup>. O princípio da segurança jurídica e a confiança na estabilidade das situações jurídicas são, pois, postos em causa<sup>605</sup>.

Terceiro, com o intuito de respeitar o princípio *par conditio creditorum*, estruturante do processo falimentar, e afastar dos restantes credores – em especial dos comuns – a convicção de que dificilmente recuperarão os seus créditos. Isto porquanto o valor arrecadado com a alienação do património do devedor dificilmente será suficiente para pagar todos os credores, e os créditos privilegiados e garantidos têm prioridade no recebimento<sup>606</sup>. Esta constatação desincentiva, muitas

---

<sup>603</sup> Em cumprimento do princípio da indisponibilidade do crédito tributário (previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 30.º da LGT), a AT e a Segurança Social apenas poderão aceitar, no âmbito de um plano de recuperação, a concessão de uma moratória no pagamento nos termos e dentro dos limites do artigo 196.º do CPPT e 189.º e 90.º do CRCSPSS.

<sup>604</sup> Cfr. VARELA, J. M. A., *Das obrigações...op. cit.*, p. 572. A este propósito, *vd.* também ALVES, J. C. e MARTINS J. A., *Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2016, que referem o seguinte: “As críticas dirigidas a esta falta de publicitação têm sido diversas, dado que pode consubstanciar fortes inconvenientes na tutela dos direitos e interesses dos outros credores, visto que estes, regra geral, podem desconhecer a existência de créditos garantidos através de privilégios creditórios. Estes aspecto é tanto mais relevante quanto os créditos garantidos pelos privilégios creditórios podem preferir aos créditos dos demais credores, ainda que estes detenham garantias constituídas em data anterior ao surgimento dos créditos fiscais”.

<sup>605</sup> MARTINEZ, P. R., “Privilégios Creditórios”, *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p. 111.

<sup>606</sup> NETO, V. L., “Privilégios creditórios fiscais”, *Fiscalidade*, n.º 24, outubro a dezembro de 2005, p. 77, entende que o interesse público dos créditos tributários, prosseguido com a atribuição destes privilégios, não se pode sobrepor, sem quaisquer limites, aos créditos de terceiros, sob pena de tal prejudicar o mercado financeiro e desincentivar a concessão de créditos às empresas, prejudicando o seu crescimento e manutenção. Compreendendo tal argumento, contudo, não podemos olvidar que, no que aos créditos bancários diz respeito, quase sempre estes se encontram assegurados pela constituição de garantias especiais, como a

vezes, os credores comuns de participarem ativamente no processo falimentar, verificando-se casos em que nem a reclamação de créditos chega a ser apresentada, desistindo estes credores – logo de início – de intervir nos autos de insolvência<sup>607</sup>.

Creemos, no entanto, que a extinção dos referidos privilégios está longe de lograr os objetivos pretendidos, sendomuitas as interrogações que colocamos quanto à opção do legislador em prever esta medida, uma das poucas que sacrifica os créditos públicos em prol dos interesses do processo falimentar.

Por um lado, e como já referimos anteriormente, na prática, apesar da previsão destes efeitos, continuam a ser raros, se não inexistentes, os processos de insolvência impulsionados por estas entidades públicas, as quais, apesar de poderem mais facilmente constatar a insolvência do devedor, continuam a apostar tudo na cobrança coerciva dos seus créditos através dos processos de execução fiscal. Além disto, a atuação destes credores tributários continua a estar limitada pelo princípio da indisponibilidade dos seus créditos, o que afeta a sua posição no que toca à aprovação e adesão a um eventual plano de recuperação, de nada relevando, para este efeito, a extinção dos privilégios creditórios.

Por outro lado, a grande maioria dos credores comuns continua a revelar desinteresse na evolução do processo falimentar, já que os

---

hipoteca ou a fiança, pelo que não cremos que a atribuição de privilégios creditórios aos créditos tributários afete os interesses destas instituições de crédito ou, na prática, as desincentive a conceder crédito aos agentes económicos.

<sup>607</sup> CASTRO, G. A., “Efeitos da Declaração de Insolvência Sobre os Créditos”, *Direito e Justiça*, vol. XIX, tomo II, 2005, pp. 272 e ss, entende que esta extinção de privilégios representa uma proteção dos créditos dos entes públicos que, no regime anterior, não existia. Para este autor, o anterior artigo 152.º do CPEREF representava um sacrifício das entidades públicas, cujo fim principal é a prossecução do interesse da coletividade, e a violação do princípio *par conditio creditorum*, já que a extinção dos privilégios destes credores públicos não era acompanhada da eliminação dos privilégios creditórios e garantias reais de que beneficiavam outros credores, o que acabava por os colocar numa posição mais favorável. De facto, parece-nos que a solução adotada no anterior regime configurava uma violação séria dos direitos creditícios do Estado, nada justificando a extinção total e imediata destes privilégios. No entanto, julgamos, como já explicámos e se depreende do disposto no ponto 14 do preâmbulo do CIRE, que a ideia do legislador não foi repor a igualdade e beneficiar estas entidades, mas sim incentivá-las a requerer a insolvência dos seus devedores, já que, como expusemos supra, a AT está, muitas vezes, em melhor posição para conhecer a situação patrimonial dos seus devedores e requerer a sua insolvência.

créditos garantidos e privilegiados – do Estado, dos trabalhadores e das instituições de créditos – continuam a assumir um enorme relevo. Ou seja, raramente é expectável o pagamento dos créditos comuns. Mais, no que aos processos de recuperação diz respeito, muitas vezes os créditos comuns acabam perdoados ou a serem pagos com moratórias longas e com períodos extensos de carência.

Na senda dos objetivos supra mencionados, o legislador previu, também, na al. c) do n.º 1 do referido artigo 97.º do CIRE, a extinção, com a declaração de insolvência, das hipotecas legais acessórias dos créditos do Estado, das autarquias locais e da Segurança Social, cujo registo haja sido requerido nos dois meses anteriores à data do início do processo de insolvência.

No regime anterior, do CPREF, não havia nenhuma previsão quanto ao destino das hipotecas legais constituídas a favor destes credores, tendo a jurisprudência entendido, de forma unanime, que não cabia uma interpretação analógica do disposto no artigo 152.º do CPREF, norma de cariz excecional, que previa apenas a extinção dos privilégios creditórios com a declaração da falência<sup>608</sup>.

O legislador não foi tão longe na extensão destes efeitos, já que apenas se consideram extintas as hipotecas legais constituídas nos dois meses anteriores à declaração de insolvência, pelo que pode o Estado manter o carácter preferencial de alguns dos seus créditos – mesmo daqueles que perdem os privilégios ao abrigo do disposto nas als. a) e b) deste mesmo normativo –, se constituir, com maior assiduidade e diligência, hipoteca legal sobre os bens do devedor. O artigo 195.º do CPPT permite que o órgão de execução fiscal constitua hipoteca legal “quando o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável”,

---

<sup>608</sup> Vide, a título exemplificativo, acórdão do STJ de 29/01/04, processo n.º 03B2779 (relator: Pires da Rosa), nos termos do qual “A lei disse o que queria dizer e não referiu as hipotecas legais; a lei disse o que queria dizer, numa norma que tem natureza excecional, e o que é excecional não comporta interpretação analógica; a lei é a expressão da vontade do legislador e é de presumir que o legislador - conhecendo como necessariamente conhece os conceitos e a natureza daquilo que é um privilégio creditório e do que é uma hipoteca legal - se exprime com clareza e rigor; a lei refere os privilégios creditórios para impor a sua extinção com a declaração de falência, e não há identidade (muito menos maioria) de razão que conduza a tratar de igual modo o que não tem uma tradução registral, ficando no desconhecimento dos demais credores de uma dada empresa, daquilo que, através do registo, se pôde tornar claro e conhecido”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

devido, para o efeito, ser efetuado, por via eletrónica, o pedido de registo à Conservatória competente<sup>609</sup>.

A Lei não define os critérios que devem ser utilizados para decidir em que casos a constituição da hipoteca legal é recomendável, pelo que a decisão cabe ao órgão de execução fiscal, que, gozando de uma certa margem de discricionariedade, decidirá sobre a sua necessidade e/ou pertinência para assegurar a cobrança do crédito. Tal faculdade não isenta, contudo, o órgão de execução fiscal de fundamentar a decisão de constituição da referida garantia e de, para o efeito, ouvir previamente o devedor, respeitando todos os demais princípios que norteiam o procedimento tributário<sup>610</sup>.

Só verificando casuisticamente a situação do executado em causa, se poderá decidir da necessidade de recorrer ou não a estas garantias<sup>611</sup>. No entanto, julgamos serem critérios importantes a ter em conta a estrutura e origem da dívida, o seu valor, a situação e estabilidade financeira do devedor e a eventual existência de outros credores. A AT, no prosseguimento do interesse público e da coletividade, tem o dever de recorrer aos meios mais eficazes e adequados para garantir os seus créditos, cabendo-lhe usar este

---

<sup>609</sup> MARTINS, J. A., *As Providências Cautelares e as outras garantias dos créditos tributários*, Direção Geral dos Impostos Centro de Formação, Lisboa, 2007, p. 70, entende que, atento o 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 para garantir a cobrança dos créditos tributários e a realização do interesse público, podendo a sua inexistência representar a impossibilidade de recuperação de tais créditos.

<sup>610</sup> *Vd. acórdão do STA de 26/09/2018, processo n.º 01419/17.3BESNT (relator: Ana Paula Lobo):* “I - A decisão de constituir hipoteca no processo de execução fiscal é um acto administrativo em matéria tributária, uma vez que o órgão da execução está ainda a exercer uma actividade materialmente tributária que passa pela expressão de uma vontade própria, enquanto sujeito activo da obrigação tributária, de constituir garantia especial em ordem ao pagamento da dívida exequenda e do acrescido, cabendo-lhe uma avaliação se o “interesse da eficácia da cobrança” recomenda ou não a constituição da hipoteca. (...) III - Trata-se de um poder que o sujeito activo da relação tributária obrigacional ou titular do crédito exercerá em conformidade com o juízo que formule, no âmbito de competências próprias, sobre a pertinência da constituição da hipoteca em ordem a assegurar a cobrança, salvaguardando o crédito tributário. Esse juízo deve ser formulado no âmbito de um procedimento específico, “enxertado” no processo executivo, estando a respectiva decisão sujeita aos princípios que regem os procedimentos tributários previstos nos art.ºs. 55.º e segs. da LGT e, entre eles, ao princípio da participação consagrado no art. 60.º”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>611</sup> MARTINS, J. A., *As Providências Cautelares e...op. cit.*, pp. 65 e 66.



mecanismo sempre que tal, face ao crédito em causa e à situação económica do executado, se revele apropriado.

Importa, ainda, referir que o legislador não previu idêntica norma para o penhor, o qual poderá ser, também, constituído pela AT, nos termos do disposto no artigo 195.º do CPPT, para garantir os créditos tributários. Julgamos que esta omissão se prende com o facto de esta garantia incidir sobre bens móveis, geralmente menos atrativos para os credores em geral, sendo, também por esta razão, uma garantia menos utilizada pelo credor tributário.

É relevante realçar que o referido n.º 1 do referido artigo 97.º do CIRE não determina a extinção das hipotecas constituídas voluntariamente pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 169.º do CPPT, para 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 em razão da apresentação de meio de defesa, gracioso ou judicial. Assim, poderão os credores tributários manter a sua posição privilegiada no processo de insolvência e satisfazer de forma prioritária os seus créditos, nos casos em que o devedor, nos termos supra referidos, oferece como garantia uma hipoteca, a constituir sobre bens do seu património. Ressalvam-se, apenas, os casos em que o Administrador da Insolvência, fazendo uso do disposto nas als. c) e e) do n.º 1 do artigo 121.º e 120.º do CIRE, decide resolver os atos de constituição de garantias reais relativas a obrigações preexistentes, nos seis meses anteriores à data do início do processo de insolvência ou de constituição de garantias reais em simultâneo com a criação de obrigações garantidas, dentro dos sessenta dias anteriores à data do início do processo falimentar<sup>612</sup>. Colocamos algumas reservas quanto à possibilidade de utilizar esta faculdade nas garantias constituídas no domínio tributário, no entanto, nenhuma ressalva é feita nas leis falimentar ou tributária.

Assim, concluímos que a constituição mais assídua de hipotecas legais para a garantia dos créditos tributários, além de evitar os constrangimentos associados à falta de publicidade dos privilégios

---

<sup>612</sup> FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 506, nota 8, referem, a este propósito, que “a resolubilidade funda-se na quebra do princípio da igualdade entre os credores, com prejuízo dos não garantidos”.

creditórios (já que a hipoteca é uma garantia sujeita a registo), mitiga os efeitos e objetivos pretendidos com a extinção de privilégios creditórios prevista no referido artigo 97.º do CIRE<sup>613</sup>.

### **2.6.3 A relevância dos privilégios e garantias reais dos créditos tributários no *proceso concursal***

Determina o n.º 2 do artigo 89.º da *LC* que os créditos se classificam com privilégio especial, quando são afetados bens e direitos determinados ou com privilégio geral quando é afetada a totalidade do património do devedor<sup>614</sup>.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 90.º da *LC*, serão classificados como créditos privilegiados aqueles que estejam garantidos por hipoteca voluntária ou legal, imobiliária ou mobiliária, até ao limite do valor dos bens utilizados como garantia<sup>615</sup>. Incluímos aqui os créditos garantidos pela *hipoteca legal tácita* prevista no artigo 78.º da *LGT*, pela hipoteca voluntária prestada pelo devedor nos termos do disposto nos artigos 66.º do *RGR* e 82.º *LGT* (desde que a garantia se constitua com os requisitos e formalidades previstos na sua legislação específica, para ser oponível a terceiros, como determina o n.º 2 do artigo 90.º da *LC*), bem como os juros e demais *recargos* que correspondam aos créditos que beneficiem deste privilégio especial<sup>616</sup>. Julgamos que não se pode incluir aqui o *derecho de afección* previsto no artigo 79.º da *LGT*, pois, mesmo que se entenda que existe um direito real a favor da *Hacienda Pública* sobre os bens ou direitos que tenham sido transmitidos, este direito não vem expressamente mencionado no referido artigo 90.º da *LC*, pelo que seguimos a

---

<sup>613</sup> Neste sentido, MORAIS, R. D., *A Execução...op. cit.*, p. 230 e 231.

<sup>614</sup> No mesmo sentido, artigo 269.º, n.º 2 do *TRLC*.

<sup>615</sup> No *TRLC*, artigo 270.º, n.º 1.

<sup>616</sup> De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 59.º da *LC*, a suspensão de vencimento dos juros de mora não se produz em relação aos créditos com garantia real, que se mantêm exigíveis até ao valor da garantia. O artigo 92.º, n.º 3 da *LC* ao qualificar os créditos de juros como subordinados, exclui os referentes aos créditos garantidos. Por sua vez o artigo 78.º da *LGT* faz, também, referência à cobrança das dívidas vencidas, incluindo-se aqui os juros, nos termos artigo 58.º do mesmo diploma. Neste sentido, é de concluir que os juros relativos aos créditos que beneficiem de um privilégio especial devem, também, ser considerados créditos privilegiados. MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de Acreedores y...op. cit.*, p. 104. No mesmo sentido se conclui em relação aos *recargos* (THÓMAS PUIG, P. M., *La posición de la administración tributaria y...op. cit.*, pp. 283 e 284).

doutrina que entende que não configura, para efeitos de *concurso*, um crédito com privilégio especial<sup>617</sup>. Aliás, é este o entendimento que está em consonância com o disposto no n.º 2 do artigo 77.º da *LGT*, que, no âmbito *concurisal*, faz prevalecer o disposto na *LC* no que ao reconhecimento dos privilégios diz respeito. O mesmo sucede com os créditos que beneficiem do direito de retenção, previsto no artigo 80.º da *LGT*. Estando em causa a qualificação de créditos privilegiados, que serão tratados de forma especial, a interpretação dos artigos que enunciam estes créditos, porque normas especiais, sempre deverá ser feita de forma restritiva.

O privilégio especial apenas alcança a parte do crédito que não exceda o valor da respetiva garantia, o qual é calculado de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 94.º da *LC* e fica a constar da lista de credores<sup>618</sup>. A parte do crédito que exceder o valor do bem garantido será satisfeita nos mesmos termos que os créditos ordinários, conforme determina o n.º 2 do artigo 157.º da *LC*<sup>619</sup>.

Os créditos que beneficiem desta garantia serão, como veremos adiante<sup>620</sup>, executados de forma separada do *concurso* (direito de *ejecución separada*, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 155.º da *LC*), excluindo-se, em cumprimento do princípio de continuidade da atividade económica, a execução sobre bens necessários à ao prosseguimento do comércio do devedor (o que será decidido pelo tribunal onde corre o *concurso*). Tais execuções não poderão ter lugar até que se aprove o *convenio*, cujo conteúdo não afete o exercício desse direito, ou até que decorra um ano desde o início do *concurso* sem que se inicie a liquidação.

O pagamento dos créditos que gozam de privilégio especial será efetuado à custa dos bens e direitos que se encontram afetos. A *Administración Concurisal* pode, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 155.º da *LC*, exercer a *opción de rescate*, pagando estes créditos

---

<sup>617</sup> Neste sentido, AGUILAR RUBIO, M., *Crédito Tributário y...op. cit.*, p. 187 e MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de Acreedores y...op. cit.*, pp. 103 e 104.

<sup>618</sup> Esta disposição foi aditada pela *Ley 9/2015*, de 25 de maio, aplicando-se aos *procesos concursales* que se encontrem pendentes, desde que não tenha sido ainda apresentado o texto definitivo do informe da *Administración Concurisal* (Disposição Transitória 1.ª).

<sup>619</sup> Equivale ao artigo 433.º, n.º 2 do *TRLC*.

<sup>620</sup> Ponto 2.10.1 do presente capítulo.

de forma imediata e à custa da massa, mantendo assim intatos os bens e direitos que garantem tais créditos, ou seja, convertendo-os em *créditos contra la masa*<sup>621</sup>.

Por sua vez, e como já mencionámos, os créditos relativos a retenções de impostos e de contribuições para a Segurança Social gozam, nos termos do disposto no artigo 91.º, n.º 2, de privilégio geral, graduado em segundo lugar, logo depois dos créditos salariais<sup>622</sup>. Julgamos que se pretende aqui, de alguma forma, compensar a *AEAT* e a *TGSS* pelo facto de estar em causa um valor que foi financeiramente suportado por um terceiro, que não o devedor *concurtido*, tendo estes credores de assumir, perante esse terceiro, tais valores retidos mas não pagos.

Também os créditos decorrentes de valores devidos à *AEAT* ou à *TGSS* no âmbito da responsabilidade civil do devedor<sup>623/624</sup> por crime cometido contra estas entidades (que correspondem – geralmente – ao imposto não pago), gozam deste privilégio, conforme determina o n.º 5 desta mesma disposição legal. Determina a *disposición adicional 10* da *LGT* que a responsabilidade civil compreenderá a totalidade da dívida tributária não paga, incluindo os juros de mora, que, assim, não serão considerados créditos subordinados por aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 92.º da *LC*<sup>625</sup>. Até o n.º 5 do artigo 91.º da *LC* ter sido alterado<sup>626</sup>, passando a incluir um segundo parágrafo, no qual se prevê expressamente a inclusão dos “créditos de responsabilidade civil de

---

<sup>621</sup> Esta mesma possibilidade encontra-se prevista no n.º 2 do artigo 430.º do *TRLC*.

<sup>622</sup> Entende MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de Acreedores y...op. cit.*, p. 107, que, atendendo ao teor literal da disposição, não se poderão incluir os créditos respeitantes a quaisquer obrigações acessórias associadas às retenções, tais como juros ou *recargos*.

<sup>623</sup> De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 109.º do *Código Penal* “La ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados”.

<sup>624</sup> De acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 305.º do *CP*, a *AEAT* pode liquidar, de forma separada, os valores que não se encontrem relacionados com o possível delito praticado contra a *Hacienda Pública* e os montantes que estão associados ao possível delito contra a *Hacienda Pública*.

<sup>625</sup> A este propósito MIGUEL CANUTO, E., “Proceso concursal y causa penal en relación con deudas tributarias”, *Revista Quincenal*, n.º 12/2016, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 71 e ss, refere que “Esta DA nº 10 opera así como «trampolín» en la estructuración del contenido del crédito privilegiado relativo a la Hacienda pública”.

<sup>626</sup> Pela *Ley 38/2011*, de 10 de outubro.

delito contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”<sup>627</sup> discutia-se se este privilégio, abrangia apenas os créditos derivados da responsabilidade civil extracontratual do devedor decorrente da prática do crime ou se também a quantia, de origem tributária, a cujo pagamento a sentença penal condenou o devedor, ou seja, se esta deve também ser considerada crédito por responsabilidade civil. Parte da doutrina entende que alteração legislativa visou apenas clarificar (e não alterar) o que já seria a melhor interpretação da norma, no sentido de incluir o crédito decorrente do incumprimento da obrigação tributária na responsabilidade civil extracontratual<sup>628</sup>. PETRA THOMÁS PUIG critica esta alteração e refere até que pode ter tornado mais obscura a interpretação da norma, levantando outras dúvidas, na medida em que, fazendo referência apenas aos créditos de responsabilidade civil extracontratual derivada da prática do crime, se pode entender que são de excluir os créditos destas entidades derivadas de responsabilidade civil extracontratual do *concurtido* que não relativos ao crime, o que seria absurdo<sup>629</sup>.

Não estão, contudo, abrangidos por este privilégio as multas e demais sanções pecuniárias resultantes da prática de infração penal ou contraordenacional, porque estes créditos, pelas razões já expostas, são classificados como créditos subordinados (artigo 92.º, n.º 4 da LC).

Coloca-se a questão de saber o que sucede no caso de o *delito* cometido contra a *Hacienda Pública* se relacionar com dívidas de *retención a cuenta* nos *impuestos sobre la renta*, pois a pendência do processo penal poderá fazer com que tais créditos se enquadrem no disposto no referido n.º 5 do artigo 91.º da LC (créditos relativos a responsabilidade civil derivada de *delito* contra a Fazenda Pública) e não no n.º 2 da mesma disposição (*retenciones tributárias*). Como o pagamento dos créditos privilegiados é feita de acordo com a ordem constante deste artigo, tal implica que o crédito tributário, neste caso, veja reduzida a probabilidade de ser pago. Parece-nos que, nestes

---

<sup>627</sup> Artigo 280.º, n.º 5 do *TRLC*.

<sup>628</sup> Neste sentido ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. H. E., “La Administración Tributaria y la reforma concursal”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal: Anales de doctrina, praxis, jurisprudencia y legislación*, n.º 16, 23 e 24 de Novembro de 2011, p. 109.

<sup>629</sup> THÓMAS PUIG, P. M., *Administración Pública y...op. cit.*, p. 250.

casos, a qualificação do crédito dependerá da situação em que o processo se encontrar. Por princípio, tais créditos deverão ser enquadrados no n.º 2 do artigo 91.º da LC. No entanto, se tiver sido já proferida sentença condenatória do devedor no pagamento de tais quantias, julgamos que poderá ser enquadrado no n.º 5 do artigo 91.º da LC.

Estende-se, ainda, o privilégio geral, nos termos do n.º 4 do mesmo normativo, a 50% do valor de todos os demais créditos tributários<sup>630</sup> que não gozem do privilégio especial previsto no n.º 1 do artigo 90.º da LC<sup>631</sup>. Estes créditos serão, de acordo com o previsto no artigo 156.º da LC, pagos depois dos *créditos contra la masa* e dos créditos com privilégio especial, pela ordem em que surgem no referido artigo 91.º da LC<sup>632/633</sup>.

O valor correspondente a 50% dos créditos tributários que não goze do referido privilégio será reconhecido como *crédito ordinario* e pago nos termos previstos no artigo 157.º da LC<sup>634/635</sup>. A este propósito, entendia a AEAT que, para o apuramento desta percentagem, deveria ser considerado o valor global de todos os

---

<sup>630</sup> O legislador refere, neste dispositivo, “créditos tributários y demás de derecho Público”, tendo sido decidido, na STS 472/2013, de 16/07/2013, processo n.º 934/2011 (relator: Ignacio Sancho Gargallo), que se enquadram neste conceito “los otros derechos de contenido económico que cumplan estas dos condiciones: que sean titularidad de la Administración General del Estado o sus organismos autónomos y que deriven del ejercicio de potestades administrativas”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es), invocando o disposto no n.º 2 do artigo 5.º da LGP.

Para maiores desenvolvimentos sobre o conceito de créditos de direito público, referidos na LC, vd. ESCOLÀ BESORA, M. E., “Créditos afectados por la mediación concursal. Supuesto específico de créditos con garantía real y créditos de derecho público”, *El mecanismo de la segunda oportunidad*, Editorial Bosch, Barcelona, 2017, pp. 89 a 92.

<sup>631</sup> Refere-se, no ponto V da *Exposición de Motivos* da LC que “Se considera que el principio de igualdad de tratamiento de los acreedores ha de constituir la regla general del concurso, y que sus excepciones han de ser muy contadas y siempre justificadas”.

<sup>632</sup> Como veremos, estes créditos não ficarão sujeitos às medidas que forem aprovadas no *convenio*, salvo se o credor tributário optar por exercer o seu direito de voto (artigo 123º, n. 2 da LC).

<sup>633</sup> Corresponde ao artigo 432.º do TRLC.

<sup>634</sup> Excepcionalmente, o Juiz pode autorizar, fundamentadamente e a pedido da *Administración Concursal*, o pagamento antecipado dos créditos *ordinarios* quando se considere suficientemente cobertos o pagamento dos créditos *contra la masa* e dos créditos privilegiados.

<sup>635</sup> Artigo 433.º do TRLC.

créditos de natureza tributária, excluindo-se, *a posteriori*, os que beneficiem de outros privilégios e os subordinados. Sustentava tal interpretação essencialmente no teor literal da referida disposição legal que menciona que o privilégio se pode exercer para “el conjunto de los créditos de la Hacienda Pública y de la Seguridad Social, respectivamente, hasta el cincuenta por ciento de su importe”, tendo por base o caráter indisponível do crédito tributário e o regime jurídico constante na *LGT* que lhe atribui, nos termos do seu artigo 77.º, natureza privilegiada. No entanto, o *Tribunal Supremo* teve já oportunidade de se pronunciar sobre esta questão e esclarecer, de forma unânime, que, para o cálculo do crédito privilegiado nos termos do disposto no artigo 91.º, n.º 4 da *LC*, devem excluir-se os créditos tributários que gozem de privilégios especiais, bem como as retenções abrangidas pelo n.º 2 do artigo 91.º da *LC* e os créditos que sejam qualificados como subordinados<sup>636</sup>. Este parece-nos ser, de facto, o entendimento que mais se coaduna com o espírito legislativo. Sufragar o entendimento propugnado pela *AEAT* conferiria ao crédito tributário uma ampliação do privilégio<sup>637</sup>, que o legislador pretendeu limitar, já que se considerariam, para o cálculo deste benefício, créditos de natureza *ordinaria* ou até subordinada (ou seja, créditos de diferente natureza), o que implicaria, até, uma violação do princípio *par conditio creditorum*.

O legislador espanhol optou por uma solução menos radical do que aquela que foi adotada no *CIRE* quanto à extinção dos privilégios dos créditos do Estado, procurando – julgamos nós – antes amenizar o peso destes créditos no *proceso concursal* e consequente afetação dos interesses dos demais credores, logrando atingir um tratamento mais

---

<sup>636</sup> *Vd. STS 1232/2009*, de 21/01/2009, processo n.º 341/2007 (relator: Jesus Corbal Fernandez) que esclareceu desta questão, referindo que no apuramento da percentagem de 50% não pode ser considerado o valor dos créditos com outra qualificação, não fazendo sequer sentido incluir, para ampliar a extensão do privilégio, créditos que o legislador graduou como subordinados, prejudicando-se, assim, de forma injustificada, os demais créditos ordinários (graduados acima dos subordinados). No mesmo sentido, *STS 5679/2009*, de 20/09/2009, processo n.º 202/2007 (relator: Juan Antonio Xiol Rios). Todos disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>637</sup> Neste sentido, GARCÍA GÓMEZ, A., “Sobre la calificación concursal de determinados créditos tributarios a la luz de la jurisprudencia mercantil”, *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 149/2011, Editorial Civitas, Pamplona, 2011, pp. 49 e ss.

paritário. Um eventual interesse em sensibilizar estes credores públicos a requerer a abertura do *concurso* dos seus devedores aparece aqui escamoteado, não parecendo ser esse o grande objetivo desta medida, ao contrário do que sucede na legislação portuguesa. Acresce, ainda, que prever expressamente os privilégios atribuídos aos vários tipos de créditos tributários na *LC* e determinar, na *LGT*, que em caso de *concurso* se aplicam as disposições falimentares, afasta problemas de articulação entre estes ramos de Direito.

#### **2.6.4 A atribuição de um privilégio mobiliário geral ao credor tributário, enquanto requerente da insolvência/*processo concursal***

Nos termos do disposto no artigo 98.º do CIRE, o credor tributário poderá, ainda, vir a beneficiar de um privilégio creditório geral se requerer a insolvência do devedor<sup>638</sup> e esta vier a ser declarada. Este privilégio abrange todos os bens móveis que integram a massa insolvente, até a um quarto do montante dos créditos não subordinados<sup>639/640</sup>, com limite máximo equivalente a 500 unidades de conta (atualmente, € 51.000,00), e será graduado em último lugar.

A doutrina tem tecido algumas críticas à atribuição deste privilégio por entender que o mesmo pode gerar o aparecimento de pedidos extemporâneos e infundados<sup>641</sup>. De facto, a atribuição deste benefício parece querer incentivar os pedidos de insolvência, no sentido de evitar os impactos negativos que a apresentação tardia pode causar aos credores e, conseqüentemente, ao comércio e à economia em geral. No entanto, parece-nos que não será por poderem vir a

---

<sup>638</sup> Com base no disposto no artigo 20.º do CIRE. Para maiores desenvolvimentos sobre os pedidos de insolvência efetuados por estas entidades *vd.* ponto 2.2 do presente capítulo.

<sup>639</sup> Excluem-se, como dispõe no n.º 1 do artigo 98.º do CIRE, os créditos subordinados (48.º do CIRE), atenta a sua especial natureza.

<sup>640</sup> Esclareceu-se já, na jurisprudência, atenta a redação não muito clara desta norma que “[a] menção, constante do art. 98.º do CIRE, a “*um quarto do seu montante, num máximo corresponde a 500 unidades de conta*”, reporta-se ao montante dos créditos do credor privilegiado, e não ao valor de venda dos bens móveis da massa insolvente” (Acórdão do TRG de 30/06/2011, processo n.º 3118.06.2TBVCT-AI.G (relator: Amílcar Andrade), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

<sup>641</sup> SERRA, C., *O novo regime português da insolvência*, 4.ª ed., p. 79 e *Lições de Direito da Insolvência*, p. 220 e MENEZES LEITÃO, L. M., *Código da Insolvência e Recuperação de Empresas Anotado*, 5.ª ed., p. 136.



beneficiar de um privilégio tão pouco relevante que os credores se sentirão mais estimulados a requerer insolvência dos seus devedores<sup>642</sup>. Até porque, nos termos do artigo 22.º do CIRE, o pedido infundado de declaração de insolvência poderá, em caso de dolo ou culpa grave<sup>643</sup>, gerar responsabilidade civil pelos prejuízos causados ao devedor e aos demais credores<sup>644/645</sup>.

---

<sup>642</sup> Como refere FERNANDES, L. A. C., “O Código da insolvência e da Recuperação de Empresas na evolução do regime de falência no Direito Português”, *Colectânea de Estudos Sobre a Insolvência*, Quid Juris, Lisboa 2011, p. 80, “Tem de se reconhecer que, quer pela sua graduação, quer pelo seu valor, não será, por certo, este privilégio um grande estímulo para os credores adoptarem comportamento mais diligente”.

<sup>643</sup> Estão aqui englobados, por exemplo, os casos em que o requerente sabe não ter qualquer fundamento para a apresentação do pedido, fazendo-o apenas para causar danos à imagem do devedor ou os casos em que o único objetivo é pressionar o devedor a pagar o crédito que está sob discussão (neste sentido *vd.* acórdão do TRC de 12/06/2012, processo n.º 1954/09.7TBVIS.C1 (relator: Teles Pereira), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Parece-nos certo é que, para a responsabilização nos termos do disposto nesta norma, é necessária a verificação de um comportamento que configure dolo ou culpa grave. Como refere FRADA, M. A. C., “A responsabilidade dos administradores na insolvência”, *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 2006, ano 66, vol. II, pp. 653 e ss, não pode haver aqui analogia em situações de mera negligência, uma vez que esta só pode ser aferida segundo critérios normativos. Não haverá aqui lugar a qualquer interpretação extensiva, por não se poder valorizar o pensamento que não tenha no texto da lei um mínimo de correspondência verbal (n.º 2 do artigo 9.º do CC). Casos de mera culpa poderão, na opinião deste autor, gerar responsabilidade do credor por violação do dever geral de boa fé (762.º, n.º 2 do CC) que lhe cabe respeitar na relação de crédito.

<sup>644</sup> Sobre a oportunidade forma de apresentação deste pedido indemnizatório, ver o Acórdão do TRL de 20/04/2010, processo n.º 336/09.5TYLSB.L1-7 (Relator: Roque Nogueira): “II - A especificidade daquele artigo, relativamente ao regime regra previsto no art.456º, do C.P.C., reside em excluir a responsabilidade em caso de mera culpa, já que apenas a prevê para a situação em que tenha ocorrido dolo por parte do requerente. III - O pedido indemnizatório deve ser apresentado no próprio processo, desde que o lesado tenha oportunidade processual para aí deduzir esse pedido, como acontece no caso de a acção ser desencadeada por um credor, já que o insolvente é chamado a pronunciar-se e pode, então, requerer a indemnização por danos sofridos, se o pedido de declaração de insolvência é infundado e a actuação do requerente é dolosa. IV - Já no caso de o processo ser aberto por apresentação do devedor, uma vez que os credores só são chamados a intervir após a declaração de insolvência, no caso de indeferimento do pedido não têm a possibilidade de exercer o direito ao ressarcimento no próprio processo, pelo que, não há outro meio senão admitir que podem agir em processo próprio. V - Não marcando a lei o momento em que o pedido deve ser formulado, nem estabelecendo a forma do mesmo, o interessado pode pedir a indemnização em qualquer altura, seja nos articulados, na audiência de discussão e julgamento, ou em sede de recurso, e pode pedi-la por qualquer forma, seja por meio de requerimento escrito ou oral”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>645</sup> Este artigo concretiza a responsabilidade prevista no artigo 484.º do CC, nos termos do qual “Quem afirmar ou difundir um facto capaz de prejudicar o crédito ou o bom nome de

Na prática, tem-se constatado que a atribuição deste privilégio não tem atingido o objetivo para o qual parece ter sido cogitado, já que os credores não consideram que o mesmo possa facilitar a recuperação do seu crédito, atento o elevado número de créditos privilegiados e garantidos que normalmente existe e o facto de a massa insolvente se revelar, na maior parte dos processos, insuficiente para satisfazer sequer os créditos mais privilegiados.

Não conseguimos descortinar grande utilidade na atribuição deste privilégio, apesar de não acolhermos a ideia de que pode ser um factor determinante da decisão do credor de requerer a insolvência do devedor, mesmo que sem fundamento sério para tal ou antes que estejam verificados os pressupostos legais. Menos ainda no caso dos credores tributários, que poderão ver reconhecidos privilégios e garantias mais vantajosos para os seus créditos se, oportunamente, requererem a declaração de insolvência dos seus devedores.

Também na lei espanhola, os créditos não subordinados<sup>646</sup> titulados pelo requerente da declaração de *concurso* beneficiarão de um privilégio geral até 50% do seu valor (n.º 7 do artigo 91.º da *LC*), graduado em último lugar<sup>647</sup>. O limite quantitativo é menor do que aquele que se encontra determinado pela lei portuguesa (até a um quarto do montante com limite máximo equivalente a 500 unidades de conta).

Contudo, a atribuição deste privilégio para os credores tributários tem, no Direito espanhol, ainda menos relevo que no regime português, uma vez que estes gozam, além dos privilégios especiais<sup>648</sup> previstos no artigo 90.º da *LC*, de um privilégio geral similar ao que é aqui concedido ao credor requerente da declaração do *concurso* mas

---

qualquer pessoa, singular ou coletiva, responde pelos danos causados”. *Vd.* FRADA, M. A. C., “A responsabilidade dos administradores na insolvência”, *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 2006, ano 66, vol. II, p. 656-657.

<sup>646</sup> Tal exclusão visa evitar, como refere AGUILAR RUBIO, M., *Crédito Tributario y...op. cit.*, p. 264, que as pessoas especialmente relacionadas com o devedor aproveitassem as informações privilegiadas que detêm sobre a sua situação patrimonial para beneficiarem deste privilégio.

<sup>647</sup> Equivale ao artigo 280.º, n.º 7 do *TRLC*.

<sup>648</sup> Como refere IÑIGUEZ ORTEGA, P., “Interpretación de los privilegios en el concurso: especial preferència a los créditos tributários”, *LexJuridica*, 2004, disponível em <http://www.lexjuridica.com/boletin/articulos/0082.htm> [17/05/2018], p. 6, os créditos com privilégios especiais mais não são que créditos dotados de garantias reais.

graduado de forma prioritária. Falamos dos créditos resultantes de retenções tributárias ou da Segurança Social (previstos no n.º 2 da mesma disposição legal) e, também, dos demais créditos tributários, que gozam, em 50% do seu valor global, deste mesmo privilégio (n.º 4 do referido artigo 91.º da LC).

### **2.6.5 Graduação dos créditos tributários no processo de insolvência/*proceso concursal***

Partindo da relação de créditos reconhecidos, elaborada pelo Administrador da Insolvência nos termos do disposto no artigo 129.º do CIRE, o Juiz irá verificar e graduar todos os créditos da insolvência, de acordo com a sua natureza: privilegiados, garantidos, comuns e subordinados, proferindo, de acordo com o previsto no artigo 140.º do CIRE, sentença de verificação e graduação de créditos. Nesta decisão, serão apreciadas as eventuais impugnações apresentadas pelos credores, nos termos do artigo 130.º do CIRE<sup>649</sup>, após terem sido produzidas todas as provas requeridas e realizada a audiência de julgamento. Se não forem apresentadas impugnações, esta sentença pode consistir na simples homologação da lista de credores reconhecidos elaborada pelo Administrador da Insolvência e depositada na secretaria, nos termos do artigo 129.º do CIRE<sup>650</sup>.

Entendemos que, no que toca a eventuais impugnações de créditos apresentadas pelos credores tributários, deverá o Tribunal atuar com bastante cautela, já que, como expusemos supra, não nos parece que um Tribunal da jurisdição comum tenha competência material para decidir sobre a existência ou inexistência de créditos desta natureza. Assim, entendemos que, salvo os casos em que exista um erro manifesto na consideração do crédito tributário ou quando se encontram pendentes impugnações judiciais ou ações arbitrais em que se discute a legalidade da liquidação do imposto – ou seja, quando

---

<sup>649</sup> Qualquer interessado pode, no prazo de 10 dias, impugnar a lista de credores reconhecidos, através de requerimento dirigido ao Juiz, com fundamento na indevida inclusão ou exclusão do crédito, incorreção do valor ou na qualificação do crédito. De acordo com o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 129.º do CIRE, todos os credores cujos créditos não foram reconhecidos, devem ser disso avisados pelo Administrador da Insolvência, que deverá indicar os motivos justificativos do não reconhecimento.

<sup>650</sup> Esta possibilidade traduz a simplificação e desjudicialização pretendida pelo legislador com aprovação do CIRE.

estão em causa créditos litigiosos, que devem ter o tratamento já descrito anteriormente<sup>651</sup> – deve o Tribunal do processo de insolvência reconhecer e graduar os créditos de natureza tributária.

Recordamos que, no âmbito do PER e do PEAP, o procedimento para o reconhecimento e graduação de créditos é muito mais célere. Determinamos artigos 17.º D, n.º 4, e 222.º D, n.º 4, do CIRE que, não sendo impugnada a lista provisória de créditos, esta converte-se logo em definitiva. Sendo que, conforme tem vindo a ser decidido na jurisprudência, as decisões proferidas no âmbito do PER e do PEAP referentes às impugnações da lista provisória de créditos aí apresentadas não operam caso julgado material, não revestindo a natureza e força de uma sentença de verificação de créditos, produzindo, apenas, efeitos intra-processuais, no sentido de legitimar o credor a participar nas negociações e para calcular o quórum deliberativo e a maioria prevista nos artigos 17.º F, n.º 3 e 222.º F, n.º 3 do CIRE<sup>652</sup>. Por esta razão, caso haja incumprimento por parte do devedor, extinguem-se os efeitos do plano de revitalização quanto à moratória e ao perdão de créditos nele previstos, não podendo o credor utilizar tal plano como título executivo para cobrar coercivamente o seu crédito. Não é pois possível aplicar analogicamente o disposto no artigo 233.º, n.º 1 al. c) do CIRE relativamente ao plano de recuperação homologado no âmbito do processo de insolvência<sup>653</sup>.

De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 140.º do CIRE, a graduação é geral para os bens que compõem a massa insolvente e especial para os bens a que respeitem privilégios creditórios ou direitos reais de garantia, na medida em que estes conferem ao credor titular destes direitos de preferência no pagamento.

Assim, os créditos tributários, quando gozem dos privilégios e garantias supra referidos, são, nos termos da al. a) do n.º 4 do artigo 47.º do CIRE, graduados prioritariamente como créditos privilegiados e garantidos.

---

<sup>651</sup> Cfr. ponto 2.4.3.3 do presente capítulo.

<sup>652</sup> *Vd.* acórdão do TRP de 24/01/2018, processo n.º 60/17.5T8VNG.P1 (relator: Manuel Domingos Fernandes) e do TRG de 10/07/2019, processo n.º 2253/18.9T8VNF.G1 (relator: António Figueiredo de Almeida). Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>653</sup> Ver acórdão do STJ de 09/04/2019, processo n.º 154/17.7T8ALD.C1.S2 (relator: Pinto de Almeida), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Se não gozarem de nenhum destes benefícios ou se os mesmos se considerarem extintos, nos termos supra mencionados, os créditos tributários serão, em princípio, classificados como créditos comuns, tendo prioridade apenas sobre os créditos subordinados, previstos no artigo 48.º do CIRE.

As penhoras previstas nos artigos 215.º e ss do CPPT, efetuadas no âmbito de um processo de execução fiscal, não são consideradas no processo de insolvência. Como refere o n.º 3 do artigo 140.º do CIRE, não é tida em conta, na graduação de créditos, a preferência resultante da penhora. De facto, a penhora não configura uma garantia real, é apenas de um ato de apreensão de bens, praticado no âmbito de um processo judicial de execução da dívida, acionando a garantia geral que o património do devedor representa para o credor, nos termos do disposto no artigo 50.º da LGT<sup>654</sup>.

Conforme determina o artigo 173.º do CIRE, apenas serão pagos os créditos contemplados na sentença de verificação e graduação de créditos. Prevalece aqui o princípio da exclusividade, de acordo com qual apenas serão pagos os créditos sobre a insolvência verificados por sentença transitada em julgado<sup>655</sup>.

Assim, nos termos do disposto no artigo 174.º do CIRE, serão imediatamente pagos – não tendo de aguardar quaisquer rateios – os créditos tributários garantidos. Entendemos que é de incluir na presente disposição os créditos que gozem de privilégios imobiliários e mobiliários especiais<sup>656</sup> ou hipotecas legais, reconhecidos na sentença de verificação e graduação.

O valor a entregar será o obtido com a venda dos bens onerados com tais garantias, deduzidas as despesas com a venda e as reservas necessárias à satisfação geral das dívidas da massa, nos termos do disposto no artigo 172.º do CIRE.

Se até à realização do rateio não se conseguir efetivar a venda dos bens onerados para pagamentos dos créditos garantidos, prevê o

---

<sup>654</sup> Acórdão do TRG de 1007/2018, processo n.º 3128/17.4T8VNF-G.G1 (relator: Eva Almeida), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>655</sup> EPIFÂNIO, M. R., *Manual de Direito da...op. cit.*, 3.ª ed., p.190.

<sup>656</sup> Quando o mesmo bem se encontre afeto a mais de um crédito com privilégio especial, aplicar-se-á o princípio da prioridade temporal, pelo que serão satisfeitos prioritariamente os créditos mais antigos.

legislador, no n.º 2 do referido artigo 174.º do CIRE, que devem ficar depositadas as quantias que pelos rateios lhe corresponderiam até se confirmar o saldo devido em razão da venda do bem. As diligências de venda do bem podem revelar-se demoradas, não devendo o processo ficar “parado” enquanto se aguardam tais vendas<sup>657</sup>.

Determina o artigo 166.º CIRE que o credor com garantia real deve ser ressarcido pelo prejuízo que lhe for causado com o retardamento, que não lhe seja imputável, na alienação do bem objeto de garantia<sup>658</sup>, bem como pela eventual desvalorização resultante da sua utilização em benefício da massa insolvente<sup>659</sup>. Assim, detendo créditos garantidos, poderá a AT ser compensada quando ocorra alguma das situações descritas. O Administrador da Insolvência pode, contudo, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 166.º do CIRE, evitar este risco de indemnização, satisfazendo integralmente o crédito com garantia real à custa da massa insolvente, antes de proceder à venda do bem onerado.

O saldo remanescente destes créditos, que não tenha sido satisfeito com o valor arrecadado com a alienação dos bens onerados, será, como decorre do disposto na parte final do n.º 1 e n.º 2 do referido artigo 174.º do CIRE, incluído entre os créditos comuns.

Os demais créditos privilegiados (detentores de privilégios de natureza geral) serão pagos à custa dos bens não afetos a garantias reais prevalecentes, de acordo com a prioridade que lhes caiba. Recordamos que os privilégios imobiliários previstos nos artigos 111º do CIRS, 116.º do CIRC e 205.º do CCSS são gerais, pelo que, na

---

<sup>657</sup> A opção pela venda da empresa como um todo, privilegiando a unidade empresarial (artigo 162.º do CIRE) e a procura de um comprador pode demorar mais tempo do que o previsto.

<sup>658</sup> Como acontece, por exemplo, quando a assembleia determina a suspensão da liquidação e partilha da massa, nos termos do n.º 3 do artigo 156.º do CIRE.

<sup>659</sup> A compensação a que nos referimos aqui distingue-se da indemnização a que o credor poderá ter direito pelo facto de o Administrador da Insolvência não praticar devidamente e em tempo útil os atos de liquidação da massa. Neste caso, a responsabilidade não será da massa insolvente mas sim, nos termos do artigo 59.º do CIRE, do próprio Administrador. Estão em causa as situações em que Administrador viola os seus deveres profissionais para com o devedor ou os credores, aplicando-se as regras da responsabilidade delitual. A culpa não se presume, devendo ser, nos termos do n.º 1 deste artigo 59.º do CIRE, apreciada pela “diligência de um administrador da insolvência criterioso e ordenado”.

gradação de créditos, não preferem ao crédito hipotecário<sup>660</sup>. Foi declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, por violação do disposto no artigo 2º da CRP, a norma contida no artigo 104º do CIRS (atual artigo 111.º do CIRS<sup>661</sup>), na interpretação segundo a qual, nos termos do artigo 751º do CC, o privilégio imobiliário geral nele conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca<sup>662</sup>. Foi igualmente declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, a norma contida no artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido à Segurança Social (hoje, previsto no artigo 205.º do CCSS) prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751º do CC, por violação do artigo 2º da CRP<sup>663</sup>. Está em causa a proteção da confiança e da segurança jurídica que o registo da hipoteca confere aos particulares. Tais princípios devem prevalecer sobre o interesse público subjacente à concessão de privilégios creditórios de natureza geral, como os que são atribuídos pelas normas aqui em causa<sup>664</sup>. A alteração dos

---

<sup>660</sup> Vide, a título de exemplo, Acórdão do STA de 16/11/2011, processo n.º 0831/11 (relator: Pedro Delgado), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>661</sup> Na numeração resultante do Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Julho

<sup>662</sup> O Tribunal Constitucional julgou inconstitucional o disposto no artigo 104.º do CIRS quando interpretado no sentido de que o privilégio imobiliário geral aí referido prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751.º do CC (que determina que os privilégios imobiliários especiais preferem à hipoteca, ainda que esteja seja constituída anteriormente), por entender que, sendo este privilégio uma garantia confidencial, o entendimento contrário violaria o princípio da confiança, frustrando a fiabilidade que o registo da hipoteca merece (acórdão 109/2001 (relatora: Maria dos Prazeres Beleza)). No mesmo sentido, acórdão do Tribunal Constitucional n.º 362/2002, (relatora: Maria dos Prazeres Pizarro Beleza), disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

<sup>663</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/2002, (relator: Tavares da Costa), disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

<sup>664</sup> Destacamos os votos vencidos de JOAQUIM DE SOUSA RIBEIRO e JOÃO CURA MARIANO no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 246/2009 (relator: Benjamim Rodrigues), disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt), no qual se entendeu que a al. b) do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 437/78 de 28 de dezembro, ao criar um privilégio imobiliário geral para os créditos do Instituto de Emprego e Formação Profissional, que prefere à hipoteca nos termos do artigo 751.º do C.C., é inconstitucional. Estes Juízes Conselheiros discordaram da decisão adotada. O primeiro por entender que “o princípio da confiança e da segurança jurídica, designadamente, só deverá ser pertinentemente invocado, pelo menos na sua zona nuclear, em caso de uma mutação legislativa com que o interessado não pudesse razoavelmente contar, frustrante, pois, de expectativas legítimas na continuidade da ordem jurídica. Não é o caso dos autos, em que a constituição do crédito garantido por hipoteca é de data muito posterior á promulgação do diploma, de 1978, que confere o privilégio imobiliário

mencionados artigos 735º, nº 1 e 751º do CC, operada pelo Decreto-Lei nº 38/2003 de 08 de março<sup>665</sup>, veio tornar claro que, embora os privilégios imobiliários estabelecidos no CC sejam sempre especiais, há privilégios imobiliários concedidos em legislação avulsa que, incidindo não sobre bens concretos e determinados mas antes sobre todo o património que o devedor possua à data da penhora ou outro ato equivalente, têm natureza geral. Assim, aplica-se aqui o artigo 749.º do CC, nos termos do qual “o privilégio geral não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente”<sup>666</sup>.

Os créditos tributários comuns serão, de acordo com o disposto no artigo 176.º do CIRE, pagos de forma proporcional, quando a massa for insuficiente para a sua satisfação integral. Como explicámos, além do valor remanescente dos créditos garantidos não satisfeitos com o valor de venda dos bens onerados, muitos dos créditos tributários, ao perderem os seus privilégios por força do artigo 97.º do CIRE, passarão a ser graduados como comuns.

O pagamento dos créditos subordinados, que são graduados em último lugar, será efetuado, conforme estabelece o artigo 177.º do

---

geral aos créditos do IEFP”. O segundo refere que “se a hipoteca assumiu no nosso sistema jurídico uma posição privilegiada entre os diferentes tipos de garantia disponibilizados ao credor pela ordem jurídica, isso não significa que a segurança que ela confere à posição do credor não possa ser afetada pela preferência entretanto dada pelo legislador a outros créditos, pela prevalência reconhecida a outros interesses, sendo certo que o aparecimento de novas formas de garantia veio colocar em causa a primazia que era atribuída à hipoteca”.

<sup>665</sup> A redação do n.º 3 do artigo 735º do CC passou para «Os privilégios imobiliários estabelecidos neste Código são sempre especiais» e a do artigo 751º do CC passou para «Os privilégios imobiliários especiais são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores».

<sup>666</sup> Explicando está interpretação vd., entre outros, o acórdão do TRL de 07/02/2019, processo n.º 551/13.7T2SNT-A-L1-2 (relator: Arlindo Crua) e acórdão do TRC de 21/05/2019, processo n.º 4705/17.9T8VIS-B.C1 (relator: Barateiro Martins) nos termos do qual se esclareceu que “1 - O privilégio mobiliário geral, não incidindo sobre coisa certa e determinada, mas sobre o património do devedor, não é um verdadeiro direito real; mas uma mera preferência de pagamento, que assume a eficácia que lhe é própria aquando do acto da penhora, ou seja, que confere preferência no pagamento em relação aos credores comuns. 2 - O penhor é uma garantia real completa, que confere ao credor o direito à satisfação do seu crédito com preferência sobre os demais credores. 3 - Daqui decorre que o penhor prevalece contra e em relação aos privilégios mobiliários gerais de que gozam os créditos laborais e os créditos do Estado”. Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).



CIRE, depois de estarem integralmente pagos os créditos comuns, pela ordem segundo a qual são indicados no artigo 48.º do CIRE.

No âmbito do Direito espanhol, está igualmente prevista, no artigo 94.º da *LC*, a obrigação da *Administración Concursal* elaborar uma lista de credores, englobando créditos reconhecidos e os não reconhecidos<sup>667/668</sup>.

Colocamos aqui exatamente as mesmas reservas quanto à possibilidade de não reconhecimento dos créditos tributários, pois entendemos que deve a *Administración Concursal* – e, conseqüentemente, o Juiz do *concurso* – ter especial cautela no reconhecimento dos créditos desta natureza. Como referimos no que concerne ao regime português, atenta a especialidade da matéria, poderão estes órgãos ter dificuldade em julgar questões relativas à efetiva existência destes créditos. De ressaltar, contudo, que, no âmbito da lei espanhola, o risco é menor, já que – como verificámos – os créditos tributários reconhecidos por *certificación administrativa* devem necessariamente ser incluídos na lista de credores (artigo 86.º, n.º 2 da *LC*).

De acordo com o já mencionado artigo 89.º, n.º 1 da *LC*, os créditos serão classificados como privilegiados, ordinários e subordinados. Na referida lista, conforme determina o n.º 2 do artigo 94º da *LC*, os créditos privilegiados devem ser agrupados por classes: créditos laborais, públicos, financeiros e os dos restantes credores.

Dentro dos créditos de natureza privilegiada, distinguem-se aqueles que beneficiam de um privilégio especial de acordo com o disposto no artigo 90.º da *LC* (destacamos aqui os créditos tributários garantidos com hipoteca) e os que beneficiam de um privilégio geral (aqui, como verificámos, podem caber diferentes créditos tributários), nos termos do disposto no artigo 91.º da *LC*.

Os créditos tributários qualificados como tendo privilégio especial serão, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 155.º da *LC*, pagos à custa dos bens e direitos que lhe estiverem afetos. Como veremos<sup>669</sup>,

---

<sup>667</sup> Em relação separada, devem ser relacionados e quantificados os *créditos contra la masa* (artigo 94.º, n.º 4 da *LC*).

<sup>668</sup> Artigos 285.º e ss do *TRLC*.

<sup>669</sup> Artigo 134.º, n.º 2 da *LC* que desenvolveremos no 2.8.2 do presente capítulo.

em caso de *convenio*, poderão não ficar abrangidos pelas medidas que vierem a ser aprovadas e vincularem os demais credores.

Os créditos que beneficiem de um privilégio geral, nos termos do artigo 91.º da *LC*, serão pagos de acordo com a ordem prevista neste normativo legal, sendo que, relativamente aos inseríveis em cada um dos seus números, aplicar-se um critério *pro-rata* (156.º da *LC* Os seus titulares gozam, ainda, das seguintes prerrogativas: poderão integrar a *Administración Concursal* (artigo 27.º, n.º 1, 3.º parágrafo da *LC*); podem aderir a uma *propuesta anticipada de convenio* (artigo 106.º, n.º 1 da *LC*) e podem, também, não ficar abrangidos pelas previsões do *convenio* (artigo 134.º, n.º 2 da *LC*).

No que toca aos créditos tributários qualificados como créditos subordinados<sup>670</sup>, conforme determina o n.º 1 do artigo 158.º da *LC*, apenas serão satisfeitos depois de se encontrarem pagos os créditos *ordinarios* e de acordo com a ordem constante no artigo 92.º da *LC*. De salientar ainda que estes créditos não têm direito de voto nem de adesão ao *convenio* (122.º, n.º 1 *LC*), nem os seus titulares poderão fazer parte da *Administración Concursal* (artigo 27.º da *LC*).

Finalmente, e como apurámos, alguns créditos tributários – que não couberem em nenhuma das classificações anteriores – poderão ser graduados como *créditos ordinarios* (artigo 89.º, n.º 3 da *LC*), sendo pagos, segundo critério *pro-rata*, de acordo com o disposto no artigo 157.º da *LC*, depois de satisfeitos os *créditos contra la masa* e os privilegiados<sup>671/672</sup>.

## 2.7 OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS SOBRE A MASSA INSOLVENTE/*CONTRA LA MASA*

Feita a análise dos créditos tributários que devem ser considerados créditos sobre a insolvência ou *créditos concursales*, importa agora analisar a qualificação dos créditos como créditos sobre

---

<sup>670</sup> Como vimos, encontramos aqui os créditos tributários decorrentes de juros e *recargos* e os relativos a multas e outras sanções pecuniárias (artigo 92.º da *LC*).

<sup>671</sup> Ao contrário do que sucede com a lei portuguesa, os *créditos ordinários* poderão ser pagos antecipadamente, desde que o valor dos *créditos contra la masa* e dos privilegiados se encontre assegurado (segunda parte do n.º 1 do artigo 157.º da *LC*).

<sup>672</sup> As regras de pagamento dos créditos concursales passam a estar previstas nos artigos 429.º e ss do *TRLC*.

a massa insolvente ou *créditos contra la masa*, já que, como veremos, há créditos tributários que, em nossa opinião, podem ter esta classificação, o que significará para o credor tributário uma prioridade no pagamento e um tratamento diferenciado dos restantes créditos.

### **2.7.1 A qualificação de créditos tributários como créditos sobre a massa insolvente/*contra la masa***

De acordo com o disposto na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE são dívidas da massa insolvente “as dívidas emergentes dos atos de administração, liquidação e partilha da massa insolvente”.

Em nosso entender, por aplicação deste normativo legal, serão consideradas dívidas da massa insolvente as relativas às obrigações tributárias geradas por atos praticados após a declaração de insolvência, com a manutenção da empresa em atividade<sup>673</sup> ou com a própria liquidação e venda dos bens que compõem a massa insolvente, ou seja, com a alienação do património do devedor insolvente<sup>674</sup>.

---

<sup>673</sup> Como já referimos, poucas foram as decisões jurisprudenciais que se debruçaram sobre a questão da distinção entre créditos tributários sobre a insolvência e créditos sobre a massa insolvente. Destacamos, no entanto, o acórdão do TRP de 26/05/2015, processo n.º 130/13.9TBVFR-I.P1 (relator: Fernando Samões) que, abordando o tema da ação de verificação ulterior de créditos (e dos requisitos para a sua apresentação), acabou por tocar neste tema, explicando que “(...) Daqui resulta que são considerados créditos sobre a insolvência “aqueles créditos sobre o insolvente que tenham natureza patrimonial, ou sejam garantidos por bens integrantes da massa insolvente, cujo fundamento seja anterior à declaração de insolvência (art.º 47.º, n.º 1), e ainda aqueles cujos titulares mostrem tê-los adquirido no decurso do processo (art.º 47.º, n.º 3)” Não sendo esse o presente caso, por se reportar a crédito cujo fundamento é posterior à data da declaração de insolvência, o crédito reclamado não é um crédito sobre a insolvência e, como tal, não pode basear uma acção de verificação ulterior de créditos como a presente, a qual carece, assim de fundamento legal. Tudo indica que se trata de uma dívida da massa insolvente, resultante de actos de administração, susceptível de ser enquadrada no art.º 51.º, n.º 1, al. c). É que aqui incluem-se as dívidas relativas às obrigações tributárias geradas pelos actos praticados após a declaração de insolvência, com a manutenção da empresa em actividade ou com a própria liquidação e venda dos bens que compõem a massa insolvente. (...) Alegado e provado que o período de tributação do IVA é posterior ao trânsito em julgado da sentença de declaração da insolvência, não tem fundamento legal a acção para verificação ulterior do correspondente crédito, por não constituir um crédito sobre a insolvência”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>674</sup> A este propósito vd. acórdão do TRP de 11/04/2018, processo n.º 521/14.8T8OAZ.P1 (relator: Aristides Rodrigues de Almeida), no qual se decidiu que: “A qualificação dos créditos como créditos sobre a insolvência e créditos sobre a massa insolvente não decorre de diferenças ao nível da *titularidade da relação creditícia* e serve para assegurar que primeiramente se paguem as dívidas relativas a actos sem os quais a

Contrariamente ao que se previa no CPEREF (n.º 1 do artigo 148.º), a declaração de insolvência não implica a imediata inibição do insolvente para o exercício do comércio<sup>675</sup> ou a cessação da atividade da empresa, uma vez que, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 156.º do CIRE, só na primeira assembleia de credores se decidirá o seu destino: encerramento e liquidação ou recuperação, sendo que, como vimos, e de acordo com o disposto no artigo 1.º do CIRE, o legislador passou a privilegiar a via da recuperação.

A declaração de insolvência determina, como se dispõe na al. e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC, a dissolução da sociedade<sup>676</sup> mas não a sua extinção<sup>677</sup>, a qual só se verificará, nos termos do n.º 2 do artigo 160.º do CSC, com o registo do encerramento definitivo da liquidação. Assim, a sociedade mantém, nos termos do n.º 2 do artigo 146.º do CSC, a sua personalidade jurídica e, conseqüentemente, a sua personalidade tributária, tal como definida no artigo 15.º da LGT,

---

própria liquidação não teria lugar e que redundam afinal e proveito comum dos credores”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>675</sup> Tal só se verifica no caso de se declarar a insolvência culposa. Nos termos da al. c) do n.º 2 o artigo 189.º do CIRE, “Na sentença que qualifique a insolvência como culposa, o juiz deve: c) Declarar essas pessoas inibidas para o exercício do comércio durante um período de dois a dez anos, bem como para a ocupação de qualquer cargo de titular de órgão de sociedade comercial ou civil, associação ou fundação privada de actividade económica, empresa pública ou cooperativa”.

<sup>676</sup> FURTADO, J. H. P., *Curso de Direito das Sociedades*, 5.ª ed., Almedina, Coimbra, 2004, p. 576, entende que a previsão da dissolução por efeito de declaração de falência é “completamente deslocada, e até imprópria”, já que o processo de liquidação específico do CIRE distingue-se do processo de liquidação e partilha do CSC. Concordamos que as regras da liquidação das sociedades insolventes estão especialmente reguladas no CIRE, não lhes sendo aplicáveis as normas gerais do CSC contrárias a tal regime especial. Contudo, julgamos que a consideração da declaração de insolvência como causa de dissolução não é descabida ou infundada, já que, como defende VENTURA, R., *Dissolução e Liquidação de Sociedades – Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, 4.ª reimp., Almedina, Coimbra, 2011, p. 16, a dissolução opera, apenas, uma modificação na relação jurídica constituída pelo contrato de sociedade. A sociedade deixará de prosseguir o seu objeto social, passando a ter como principal objetivo, no caso do processo de insolvência, a satisfação dos credores, escopo para o qual a liquidação será orientada.

<sup>677</sup> A dissolução da sociedade, operada pela declaração de insolvência (al. e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC), não determina necessariamente a sua extinção, já que se pode suspender a liquidação (ou nem sequer chegar a iniciá-la) e optar pela recuperação e manutenção da empresa em atividade.

podendo as operações por si realizadas continuar sujeitas à incidência do IRC e do IVA<sup>678/679</sup>.

A eventual manutenção da empresa em atividade, mesmo que apenas durante um determinado período de tempo, gerará o aparecimento de novas obrigações tributárias, ou seja, novas dívidas provenientes do decurso normal da atividade empresarial. De acordo com a atual redação do n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, apenas com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento<sup>680</sup>, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, se consideram extintas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à AT para efeitos de cessação da atividade. Em 2015, foi publicada a Circular n.º 10/2015, de 09 de setembro<sup>681</sup>, que veio esclarecer a posição da AT quanto ao cumprimento das obrigações fiscais declarativas, em face do disposto no novo artigo 65.º do CIRC. A AT passou a entender – e em nosso ver bem – que a dissolução da

---

<sup>678</sup> Acórdão do STA de 24/02/2011, processo n.º 01145/09 (relator: Dulce Neto): “A sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas”. No mesmo sentido, acórdão do STA de 08/11/2017, processo n.º 0876/15 (relatora: Dulce Neto): “A circunstância de se estar em presença de uma situação jurídica de falência e liquidação do património não impede que se possam verificar ganhos fortuitos e inesperados, vendas de bens por valores que podem não só solver todas as dívidas como gerar sobras, incrementos patrimoniais esses para os quais nenhuma razão subsiste para se furtarem a tributação em sede de IRC”. Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

<sup>679</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre este tema *vd.* DIAS, S. L. e DINIS, A. A., “As obrigações fiscais da sociedade declarada insolvente – breves considerações”, in *E-book Paradigmas do Direito Constitucional Atual* (dir. PORTELA, I. M.), Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Barcelos, 2017, p. 70 e 71.

<sup>680</sup> Referem FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J. *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 365, “naturalmente que este regime se justifica somente a partir do encerramento da totalidade da atividade empresarial do devedor. Por isso, quando a lei se refere ao encerramento do estabelecimento, abrange todos os que realmente existam”.

<sup>681</sup> Disponível em in [www.info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/631\\*DD97.../Circular\\_10\\_2015pdf](http://www.info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/631*DD97.../Circular_10_2015pdf) [20/03/2019], veio revogar a Circular n.º 1/2010 de 02 de fevereiro. Sobre o conteúdo e aplicação desta circular, *cfr.* BORGES, C. A. E. M., “A fiscalidade das sociedades insolventes – Circular n.º 10/2015”, *e-book Insolvência e Contencioso Tributário, Centro de Estudos Judiciários*, Janeiro de 2017, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Insolvencia\\_CTributario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Insolvencia_CTributario.pdf) [04/01/2020].

sociedade pela declaração da sua insolvência não implica a sua extinção, porquanto pode ser decidida a manutenção da atividade no quadro de um plano de recuperação. Mesmo quando se decida avançar com a liquidação do património, tal implica, de *per si*, a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência do IRC e do IVA. Aa AT esclareceu que, no caso de deliberação do encerramento de estabelecimento, desde que tal seja comunicado à AT pelo Tribunal, nos termos do n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, entende-se haver lugar à cessação oficiosa da atividade, prevista no n.º 6 do artigo 8.º do CIRC.

Por aplicação do disposto no artigo 51.º do CIRE, considerar-se-ão dívidas tributárias da massa insolvente todas aquelas cujo facto gerador ocorra após a data da declaração de insolvência<sup>682</sup>, como, por exemplo, acontece com as obrigações de retenção na fonte de IRS ou de IRC que devam ter lugar em data posterior àquela em que foi declarada a insolvência ou com o IVA gerado com a venda de bens que compõem a massa insolvente e o IMI decorrente da existência de bens imóveis, enquanto tais bens não deixarem de integrar a esfera patrimonial do insolvente. Também quanto às contribuições e quotizações devidas pelos trabalhadores à Segurança Social, a serem retidas pelo empregador nas remunerações, se aplica esta regra, já que apenas as retenções que devam ter lugar em momento posterior à declaração de insolvência podem ser consideradas créditos da massa insolvente.

Estes créditos, apesar de não integrarem a lista de credores elaborada pelo Administrador da Insolvência e de se apartarem da qualificação como créditos privilegiados, garantidos, comuns ou subordinados, o, surgem na sequência do normal desenrolar do processo falimentar, nomeadamente da prática de atos relacionados com a liquidação do ativo do devedor<sup>683</sup>.

---

<sup>682</sup> Refira-se, por exemplo, que no regime brasileiro, o ponto V do artigo 84.º da Lei n.º 11.101, de 09 de fevereiro de 2005, refere expressamente que são *créditos extraconcursais* e pagos prioritariamente os “tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência”.

<sup>683</sup> Por esta razão, MIGUEL CANUTO, E., “*Proceso concursal y causa penal en relación com deudas tributárias*”, *Revista Quincenal*, n.º 12/2016, 2016, p. 9, entende que designá-los como créditos *extraconcursales* não é adequado, sendo mais acertado considerá-los créditos *superconcursales*.

Os créditos tributários constituídos durante o período em que se está a cumprir o plano de recuperação não são qualificados como créditos sobre a massa insolvente, uma vez que, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 230.º do CIRE, o trânsito em julgado da decisão de homologação do plano de insolvência determina, em regra, o encerramento do processo.

No Direito espanhol, o legislador parece adotar este mesmo entendimento ao referir, no parágrafo 5, n.º 2 do artigo 84.º da *LC*, que se qualificam como créditos desta natureza “Los generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso”<sup>684</sup>, ou seja, após a declaração do *concurso* e até que o Tribunal declare extinta a atividade ou declare findo o *concurso*. Segundo o parágrafo 10.º do n.º 2 do artigo 84.º da *LC*, são considerados créditos *contra la masa* “Los que resulten de obligaciones nacidas de la ley o de responsabilidad extracontractual del concursado con posterioridad a la declaración de concurso y hasta la conclusión del mismo”<sup>685</sup>.

Importa ter em consideração que, ao contrário do que sucede na Lei portuguesa<sup>686</sup>, a aprovação do *convenio* não implica a extinção do *concurso*, o que só se verifica com o cumprimento do mesmo (artigo 141.º da *LC*<sup>687</sup>). Assim, continuarão a ser considerados créditos *contra la masa* todos aqueles que resultarem de obrigações originadas durante o cumprimento do *convenio*. Apesar de compreendermos que a intenção do legislador com esta disposição<sup>688</sup> foi salvaguardar os interesses dos credores que se relacionam com a empresa em reestruturação, proporcionando-lhes maior segurança em resultado da manutenção do processo e consequente possibilidade de avançar com a liquidação, caso haja incumprimento do *convenio* aprovado, parecem-nos que os créditos surgidos após a aprovação do *convenio* não estão vinculados ao *proceso concursal* e aos seus regulares efeitos, já que, em regra, resultarão de obrigações contraídas autonomamente pelo

---

<sup>684</sup> Corresponde ao artigo 242.º, n.º 8 do *TRLC*.

<sup>685</sup> Corresponde ao artigo 242.º, n.º 13 do *TRLC*.

<sup>686</sup> Artigo 230.º, n.º 1, al. b) do CIRE supra referido.

<sup>687</sup> Artigo 467.º do *TRLC*.

<sup>688</sup> Alterada na reforma operada na *LC* pela *Ley* 38/2011, de 10 de outubro.

devedor, sem qualquer limitação imposta pelo *concurso* ou pela *Administración Concursal*.

Podem incluir-se aqui, também, dívidas tributárias referentes a retenção na fonte de *IRPF*<sup>689</sup> ou do *Impuesto de Sociedades* e ao *IVA* relativas à atividade ou atos de gestão de património praticados após a declaração do *concurso*, assim como créditos relativos a juros, encargos e sanções de natureza tributária, desde que respeitantes a obrigações verificadas após a declaração do *concurso*.

PETRA THOMÁS PUIG vai mais longe e entende que também caem no âmbito do disposto no artigo 84.º, n.º 2, 1.º, 2.º, 3.º e 12.º parágrafos da *LC* os créditos tributários relativos a salários, os quais devem, igualmente, ser classificados como *créditos contra la masa*. Refere, por exemplo, quanto ao parágrafo 1.º, que qualifica como *créditos contra la masa* os por salários relativos ao trabalho executado nos últimos 30 dias anteriores à declaração do *concurso*<sup>690</sup>, no que não ultrapasse duas vezes o *salário mínimo interprofesional*, pois que, também aqui, podem surgir créditos tributários *contra la masa*, já que, no seu entender, cabem nesta disposição as correspondentes retenções fiscais a que estão sujeitos tais salários nos termos do disposto no artigo 99.º, n.º 2 da *LIRPF*<sup>691</sup>.

Em resumo, e em contraposição ao que dissemos sobre a consideração de *créditos concursales*, julgamos – à semelhança do que referimos a propósito da lei portuguesa – que devem ser considerados créditos tributários *contra la masa* todos aqueles que

---

<sup>689</sup> Neste sentido, em Espanha, LUQUE CORTELLA, A., *La hacienda pública y...op. cit.*, p. 142.

<sup>690</sup> Pode surgir o trabalhador como credor o o *Fondo de Garantía Salarial (FOGASA)*, nos casos em que procede ao pagamento destes crédito ao trabalhador e se subroga na sua posição no *proceso concursal*, nos termos do disposto no artigo 97.º, n.º 4, 1.º parágrafo da *LC*.

<sup>691</sup> THÓMAS PUIG, P. M., *Administración Pública y...op. cit.*, pp. 72 e ss. Posição reiterada pela mesma autora em “Los créditos que resulten de obligaciones nacidas de la Ley”, *Los créditos contra la masa – XI Congreso español de Derecho de la Insolvencia*, 2019, pp. 227 a 229, onde esclarece “(...) el crédito al que va referido lo es y el artículo 84.2.1.º de la Ley Concursal considera crédito contra la masa al crédito íntegro (del trabajador contra el concursado), no sólo al neto que queda al trabajador una vez satisfechas las cargas fiscales y de Seguridad Social que, *ex artículo* 26.4 del Estatuto de los Trabajadores, deben ser a su cargo”, referindo, ainda, que se o credor for o *FOGASA*, que se tenha subrogado no lugar do trabalhador, não haverá lugar a retenções.



resultem de obrigações tributárias relativas a factos ocorridos após a abertura do *concurso*, ou seja, cujo facto gerador ocorreu em data posterior à abertura do *concurso*

Nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 94.º da *LC*, a *Administración Concursal* deverá indicar, numa relação separada, os créditos que considera serem *contra la masa*, que se encontrem vencidos e a aguardar pagamento<sup>692</sup>.

Parece-nos, de facto, importante que a Lei seja clara no que toca à consideração aos créditos sobre a massa insolvente, explicitando de forma precisa quais revestem esta qualificação, atendendo à posição mais favorável que assumem, pois, como veremos, estes são – ou devem ser – imediatamente pagos.

### **2.7.2 O pagamento dos créditos tributários sobre a massa insolvente/*contra la masa***

O Administrador da Insolvência deve, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º e do artigo 172.º do CIRE, pagar as dívidas da massa insolvente (identificadas, como vimos, no artigo 51.º do CIRE) nas datas dos respetivos vencimentos e antes de efetuar os pagamentos das dívidas da insolvência<sup>693</sup>.

Tal significa que, em alguns casos, os credores da insolvência – cuja satisfação parece ser o principal escopo do CIRE – verão o pagamento dos seus créditos ser prejudicado pelo facto de existirem dívidas da massa insolvente<sup>694</sup>.

A consciência deste risco e o receio de ver os seus créditos afetados pode levar os credores da insolvência, nomeadamente os garantidos e privilegiados, a optar pelo encerramento da empresa, na medida em que tal implicará a constituição de menos dívidas da massa insolvente e, em consequência, permitirá um pagamento mais célere e de um valor mais considerável dos seus créditos.

---

<sup>692</sup> No mesmo sentido, prevê o artigo 288.º do *TRLC*.

<sup>693</sup> Também no caso de aprovação de um plano de insolvência, as dívidas da massa insolvente devem ser pagas antes do encerramento do processo, sendo as dívidas litigiosas acauteladas por meio de caução, prestada nos termos do CPC (219.º CIRE).

<sup>694</sup> Vide LABAREDA, J., “Novo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – aspectos mais controversos”, *Colectânea de Estudos Sobre a Insolvência*, Quid Juris, Lisboa, 2011, p. 22.

Aliás, determinando, o supracitado no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE<sup>695</sup> que todas as obrigações declarativas e fiscais se extinguem com a deliberação de encerramento do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente, até no que aos créditos tributários diz respeito, menor será a possibilidade de, caso os credores optem pelo encerramento e liquidação da empresa, se acumularem dívidas que possam ser consideradas dívidas da massa insolvente.

No entanto, o comportamento da AT, muitas vezes credora garantida e/ou privilegiada, não deve nem pode ser afetado, no que à decisão sobre o encerramento e/ou manutenção de uma empresa em atividade concerne, por eventuais interesses no não avolumar de créditos sobre a massa insolvente de natureza não tributária, porque a sua atuação deverá sempre pautar-se pela imparcialidade e pela prossecução dos interesses coletivos<sup>696</sup>.

Há quem entenda que, à semelhança do que sucedia no regime de insolvência regulado pelo CPEREF<sup>697</sup>, o pagamento prioritário dos créditos sobre a massa insolvente deveria estar sujeito à autorização do Tribunal, quando existissem créditos sobre a insolvência de natureza garantida ou privilegiada<sup>698</sup>. Apesar de compreendermos o prejuízo que o pagamento prioritário dos créditos sobre a massa pode causar aos credores da insolvência, já lesados com a declaração de

---

<sup>695</sup> Esta disposição normativa foi, como vimos, alterada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, no sentido de clarificar os deveres tributários dos sujeitos declarados insolventes.

<sup>696</sup> No entanto, o seu voto no sentido de aprovação de um plano de recuperação estará sempre dependente do que vier a ser proposto no referido plano em relação aos seus créditos, já que os mesmos são, como vimos, de natureza indisponível, não podendo o credor tributário aprovar planos que prevejam um pagamento do seu crédito que ultrapasse as limitações previstas na legislação tributária, nomeadamente, no que ao pagamento prestacional diz respeito, o constante o artigo 196.º do CPPT. Desenvolveremos, mais detalhadamente, este tema no ponto seguinte.

<sup>697</sup> Dispunha o artigo 65.º do CPEREF que “Os créditos constituídos sobre a empresa, depois de proferido o despacho de prosseguimento da acção e antes de findo o período de observação, gozam de privilégio mobiliário geral, graduado antes de qualquer outro crédito, sem prejuízo do disposto no n.º 4 do artigo 34.º, desde que o juiz, mediante proposta do gestor judicial com parecer favorável da comissão de credores, os tenha declarado contraídos no interesse simultâneo da empresa e dos credores”.

<sup>698</sup> Cfr., neste sentido, LABAREDA, J., “Novo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – aspectos mais controversos”, *Colectânea de Estudos Sobre a Insolvência*, Quid Juris, Lisboa, 2011, p. 23.

insolvência do devedor, não podemos acolher este entendimento. Primeiro, parece-nos que subordinar à sindicância do Juiz o pagamento de todas as dívidas advenientes da atividade empresarial do insolvente afronta a desjudicialização pretendida com o regime instituído pelo CIRE, contrariando o princípio da economia processual e o caráter urgente do processo de insolvência, patente no artigo 9.º do CIRE. Segundo, levantar-se-ia a questão de saber que critério deveria utilizar o Juiz para reconhecer uma determinada dívida como emergente da administração da massa, merecedora de pagamento prioritário, prevalecente em relação às dívidas da insolvência. Terceiro, exigir a autorização judicial para qualificar estes créditos e pagá-los prioritariamente limita – e até pode colocar em causa – a atuação do Administrador da Insolvência, o qual, quando assume funções de gestão da massa insolvente, deve, nos termos do artigo 55.º do CIRE e 16.º do Estatuto do Administrador de Insolvência<sup>699</sup>, gerir o património da pessoa declarada insolvente e a atividade empresarial de forma idónea.

Entendemos que cabe ao Administrador da Insolvência (ou ao devedor, se mantiver os poderes de gestão sobre a massa insolvente) a decisão de pagar os créditos sobre a massa insolvente, dando estrito cumprimento ao disposto no CIRE sobre esta matéria. Caso o Administrador da Insolvência entenda que determinado crédito não é devido, sempre poderá contestar a sua exigibilidade, protegendo os interesses do devedor e dos demais credores do processo falimentar.

Finalmente, e no que diz respeito aos créditos tributários referentes a factos tributários verificados após a declaração da insolvência, a interferência do poder judicial na qualificação e decisão de pagamento de tais créditos poderia até violar as regras de competência material, já que poderia o juiz do processo de insolvência estar a analisar e validar a legalidade de créditos de natureza tributária. Aliás, cremos que é exatamente por esta razão que, no n.º 2 do artigo 89.º do CIRE, se prevê que as execuções por dívidas da massa, de natureza tributária, não correm por apenso ao processo de insolvência, ao contrário do que acontece com as restantes ações judiciais relativas a dívidas da massa.

---

<sup>699</sup> Estabelecido pela Lei n.º 32/2004, de 22 de julho.

Parece-nos, de facto, que a prevalência de pagamento dos créditos sobre a massa insolvente é a única solução que se coaduna com a natureza destes créditos e com o novo paradigma do processo falimentar, que procura privilegiar a recuperação dos agentes económicos declarados insolventes. A inexistência de tal prioridade de pagamento poderia abolir, em definitivo, a possibilidade de recuperação da empresa – e, conseqüentemente, o interesse dos credores que privilegiaram a reestruturação económica do devedor – uma vez que ninguém teria interesse em vender bens ou prestar serviços a uma empresa declarada insolvente sem a garantia de que os consegue cobrar com preferência sobre os credores da insolvência.

Importa, ainda, destacar o disposto na al. d) do n.º 1 do artigo 233.º do CIRE, nos termos da qual, encerrado o processo por homologação do plano de insolvência, podem os credores da massa reclamar do devedor os seus créditos não satisfeitos sem qualquer limitação resultante do plano de recuperação e do que estiver previsto na sentença de verificação e graduação de créditos (como sucede com os créditos da insolvência)<sup>700</sup>. Tal comprova o carácter autónomo que estes créditos assumem relativamente aos créditos da insolvência e aos efeitos que a declaração de insolvência provoca sobre os mesmos.

De referir, ainda, que, de acordo com o disposto nos artigos 39.º e 232.º do CIRE, poderá o Juiz fazer cessar o processo de insolvência por insuficiência da massa insolvente se concluir que esta não é presumivelmente suficiente para satisfazer as custas do processo e as dívidas presumíveis da massa insolvente<sup>701</sup>, salvo se algum interessado requerer o complemento da sentença, depositando à ordem do Tribunal o montante que o Juiz entenda como razoavelmente necessário para garantir o pagamento das custas e dívidas da massa. Nestes casos, de acordo com o previsto no n.º 4 do artigo 234.º do CIRE, a liquidação da sociedade prossegue segundo o regime jurídico

---

<sup>700</sup> “Nos termos do art.º 233, 1, a), do CIRE, após o encerramento do processo os *credores da massa* podem reclamar do devedor os seus direitos não satisfeitos; isso é assim porque as dívidas geradas pela liquidação do activo, independentemente da sua *qualificação* como *dívidas da massa*, continuam a ser na estrutura jurídica *dívidas da responsabilidade* do insolvente”, acórdão do TRP de 11/04/2018, processo n.º 521/14.8T8OAZ.P1 (relator: Aristides Rodrigues de Almeida), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>701</sup> Nos termos do disposto no n.º 9 do artigo 39.º do CIRE, presume-se esta insuficiência quando o património do devedor for inferior a 5.000,00 Euros.

dos procedimentos administrativos de dissolução e liquidação de entidades comerciais.

Também, no *proceso concursal* o artigo 154.º da LC determina que se deduzam da massa insolvente os bens e direitos necessários para satisfazer os *créditos contra la masa*<sup>702</sup>.

Os créditos desta natureza discriminados no parágrafo 1.º do n.º 2 do artigo 84.º da LC<sup>703</sup> devem ser pagos de forma imediata. Os restantes *créditos contra la masa* devem ser pagos na respetiva data do seu vencimento (artigos 84.º, n.º 3 da LC e, no mesmo sentido, artigo 154.º da LC)<sup>704</sup>. Contudo, e ao contrário do que se prevê na atual lei portuguesa, excluem-se os bens e direitos afetos ao pagamento dos créditos com privilégio especial, os quais não devem ser considerados para efeito de pagamento dos créditos *contra la masa* (2.º parágrafo do artigo 154.º da LC).

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 84.º da LC, a *Administración Concursal* tem o poder de protelar o pagamento destes últimos créditos para além da data do seu vencimento quando o entenda conveniente para os interesses do *concurso* e se presuma que os bens que compõem a massa ativa são suficientes para honrar tal pagamento<sup>705</sup>. Esta possibilidade dá alguma margem à *Administración Concursal* para, nos casos de menor liquidez, gerir de forma mais ágil os pagamentos, sabendo, contudo, que o *concurtido* tem capacidade financeira para honrar tais créditos. No entanto, conforme determina essa mesma norma, esta possibilidade não é aplicável aos créditos tributários e da Segurança Social<sup>706</sup>. Mais uma vez, o legislador

---

<sup>702</sup> Equivale ao já referido artigo 244.º do *TRLC*.

<sup>703</sup> Créditos referentes a salários correspondentes aos últimos 30 dias de trabalho efetivo, anteriores à declaração do *concurso* (artigo 84.º, n.º 2, 1.º da LC).

<sup>704</sup> CARBAJO VASCO, D., *Cuestiones tributarias en...op. cit.*, p. 311 e ss, define estes créditos como sendo *créditos prededucibles*, por deverem ser satisfeitos pela *Administración Concursal* através da *masa activa*, antes que se proceda ao pagamento dos *créditos concursales*.

<sup>705</sup> Por razões de controle e transparência, a *Administración Concursal* está obrigada a indicar e quantificar os *créditos contra la masa* na lista de credores por si elaborada (94.º, n.º 4 da LC) e nos informes de *liquidación* (152.º da LC)

<sup>706</sup> “Como se advierte esta facultad concedida a la administración concursal no es absoluta sino sujeta a un criterio objetivo (en interés del concurso), a una presunción aún con apreciación subjetiva (que la masa activa sea suficiente) y a una prohibición (la alteración no puede afectar a los créditos salariales, a los alimenticios, a los tributarios y a los de la

*concurzal* demonstra preocupação em respeitar o caráter indisponível destes créditos públicos<sup>707</sup>. Contudo, na prática, esta limitação pode condenar, em definitivo, a possibilidade de recuperação de uma empresa, já que dar prioridade a estes créditos em detrimento de outros que se podem revelar essenciais para o exercício da atividade comercial (por exemplo, a fornecedores que, não sendo pagos, suspendem ou cessam os fornecimentos) pode fazer com a que empresa se torne incapaz de prosseguir a sua atividade<sup>708</sup>.

A fim de reforçar a obrigação de pagamento imediato dos créditos tributários *contra la masa*, o legislador previu a impossibilidade do seu pagamento fracionado (artigo 65.º, n.º 2. al. c) da *LGT*). Esta disposição, aditada pela *Ley 7/2012*, de 29 de outubro<sup>709/710</sup>, visou – conforme decorre do disposto no ponto II da *Exposición de Motivos* – proteger o crédito tributário, procurando evitar um atraso fraudulento e injustificado no seu pagamento. Cremos que esta medida é algo excessiva, já que nem todos os pedidos de pagamento em prestações manifestam uma conduta fraudulenta ou abusiva<sup>711</sup>, podendo esta

---

Seguridad Social)” (*STS* n.º 424/2015, de 22/07/2017, proceso n.º 2003/2013 (relator: Sebastian Sastre Papiol), disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>707</sup> ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. H. E., “*La Administración Tributaria y la reforma concursal*”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.16/2012, La Ley Wolters Kluwer, Madrid, 2012, pp. 110 e 111, destaca os motivos que levaram o legislador a prever esta exclusão, indicando que, sendo esperado que se comesse por atrasar o pagamento destes créditos, o objetivo é evitar abusos no tratamento destes créditos de natureza indisponível.

<sup>708</sup> THOMÁS PUIG, P. M., *Administración Pública y deuda fiscal del ...op. cit.*, pp. 132 e ss, entende até que esta exceção, ao poder colocar em causa a recuperação da empresa, não se coaduna com o disposto no artigo 43.º, n.º 3, 1.º parágrafo da *LC*, que permite que a *Administración Concursal* adotar as medidas que considere essenciais no sentido de garantir a viabilidade da empresa. Entende, ainda, que o argumento de proteção da indisponibilidade do crédito tributário não colhe na medida em que existe, na lei, a possibilidade de conceder moratórias no pagamento dos créditos tributários, que teriam aqui total aplicação.

<sup>709</sup> *Ley 7/2012*, de 29 de outubro, de *modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, que entrou em vigor no dia 31/10/2012.

<sup>710</sup> Este artigo foi novamente alterado pelo *Real Decreto 3/2016*, de 2 de dezembro, por *el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social*, mantendo, no entanto, a exclusão relativa aos créditos *contra la masa*.

<sup>711</sup> Vd., neste sentido, MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de Acreedores y...op. cit.*, pp. 50 e 51.

limitação, mais uma vez, colocar em causa a efetiva recuperação da empresa devedora.

É entendimento da *AEAT* que esta limitação que incide sobre os *créditos contra la masa* não se aplica aos créditos tributários originados após a aprovação do *convenio* e a consequente cessação dos efeitos do *proceso concursal*, aplicando-se, neste caso, as regras gerais do pagamento prestacional<sup>712</sup>. Este entendimento tem a vantagem de atenuar os efeitos da limitação imposta pela *LGT*, facilitando a recuperação das empresas viáveis, as quais, sem a possibilidade de fracionar o pagamento das dívidas tributárias, poderiam não lograr a sua recuperação económica. No entanto, esclarece a *AEAT* que, se for aberta a fase da liquidação por incumprimento do *convenio*, tais créditos passarão a ser tratados como os *créditos contra la masa*, pelo que deverão ser cancelados todos planos de pagamento em prestações, considerando-se estas dívidas imediatamente vencidas<sup>713</sup>. Pretende a *AEAT* acautelar, nestes casos, que os seus créditos serão pagos com prioridade, caso a empresa seja dissolvida e determinada a liquidação do seu património.

Destacamos, ainda, o disposto no n.º 1 do artigo 176 *bis* e n.º 3 176.º da *LC*, nos termos do qual – à semelhança do previsto na Lei da insolvência portuguesa – se deve concluir o *concurso* por *insuficiencia de la masa activa*<sup>714</sup> quando se presume que o património do devedor é insuficiente para pagar os créditos *contra la masa*<sup>715</sup>. Neste caso, deve a *Administración Concursal* comunicar ao Juiz tal facto<sup>716</sup>, tendo

---

<sup>712</sup> Os créditos tributários *contra la masa* não são abrangidos pelas medidas adotadas no *convenio*, pelo que quanto a estes mantem o credor tributário todas as facultades previstas nos artigos 164.º, n.º 4 da *LGT* e 10.º, n.º 3 da *LGP*.

Neste sentido, LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública...op. cit.*, p.190.

<sup>713</sup> Cfr. Ponto 2.2. da disposição décima segunda da *Instrucción 1/2017*, de 18 de janeiro, de la *Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT*, disponível em [http://www.supercontable.com/documentos/Instruccion\\_1\\_2017\\_gestion\\_aplazamientos.pdf](http://www.supercontable.com/documentos/Instruccion_1_2017_gestion_aplazamientos.pdf) [15/07/2019]. Indica a *AEAT* que “deberá incluirse una condición resolutoria en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de pago de estas deudas para que, de darse el caso de apertura de la fase de liquidación, se produzca la cancelación de dicho acuerdo”.

<sup>714</sup> Neste caso, conforme determina o n.º 2 do artigo 178.º da *LC*, declarando-se extinto o processo por insuficiência da massa, o devedor permanecerá responsável pelo pagamento das dívidas que sobejarem, podendo ser acionado pelos credores para o efeito.

<sup>715</sup> Equivale ao artigo 473.º, n.º 1 do *TRLC*.

<sup>716</sup> Como se decidiu na *STS 305/2015*, de 10/06/2015, processo n.º 1644/2015 (relator: Ignacio Sancho Gargallo) “Esta comunicación constituye el presupuesto legal, contenido en el

o legislador estipulado, no n.º 2 do referido artigo 176.º bis da LC, a ordem pela qual devem ser pagos os créditos *contra la masa*, já que é previsível a insuficiência da *masa activa* para pagamento integral de todos estes créditos. De realçar que, no âmbito do Direito português, o legislador nada refere sobre a manutenção da obrigação de, nestes casos de insuficiência da massa, serem pagos os créditos sobre a massa insolvente, pelo que, na prática, o que sucede é que – concluída a insuficiência da massa – nenhuma diligência mais de apreensão de bens ou pagamento de bens é levada a cabo, acabando por não se verificar o pagamento de quaisquer créditos.

## **2.8 O TRATAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NOS PROCESSOS DE RECUPERAÇÃO**

### **2.8.1 Os processos judiciais de recuperação no CIRE e na *Ley Concursal***

Analisaremos agora, de forma breve e resumida, os principais instrumentos de recuperação judicial e extrajudicial<sup>717</sup> previstos no CIRE e na *Ley Concursal*, descrevendo as suas principais características no que aos poderes dos credores diz respeito e quanto às medidas de afetação dos créditos que estes podem aprovar nos planos de recuperação propostos.

---

art. 176 bis.2 LC para que opere el orden de prelación de pago previsto en dicho precepto. Si al tiempo de presentarse la demanda no se había realizado aquella comunicación, no cabe oponerle aquel orden de prelación de pago, distinto del vencimiento, como consecuencia de la comunicación que la administración concursal realizó con posterioridad, una vez se le dio traslado de la demanda de la TGSS”. Por sua vez, entendeu-se na recenté STS 205/2018, de 29/03/2018, proceso n.º 1151/2017 (relator: Jose Maria Ribelles Arellano), « la Agencia Tributaria no puede pretender una preferencia absoluta, pasando por delante incluso de créditos contra la masa impagados de vencimiento anterior al suyo y, por tanto, preferentes al de la demandante de acuerdo con las reglas del artículo 84.3º de la Ley Concursal. Por todo ello estimamos que la administración concursal, tomando en consideración el valor líquido de la masa activa, deberá determinar qué parte del crédito de la Agencia Tributaria hubiera sido abonado en el escenario previo a la comunicación del artículo 176 bis, para lo cual deberá confrontarlo con el resto de créditos contra la masa ya vencidos, hayan sido o no pagados. Esa parte del crédito, si lo hubiera, deberá ser abonada con preferencia al resto de créditos contra la masa”. Ambos disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>717</sup> No que Lei portuguesa diz respeito, existem outros instrumentos de recuperação extrajudicial regulados em legislação avulsa, que não abordaremos neste trabalho (nomeadamente o RERE já referido no capítulo I), por entendermos que, sendo-lhes aplicáveis regras próprias e autónomas, o regime poderá ser distinto no que ao tratamento dos créditos tributários diz respeito.



### 2.8.1.1 O Plano de Insolvência, o PER e o PEAP como instrumentos de recuperação previstos no CIRE

Como explicámos já anteriormente, o CIRE sofreu, nos últimos anos, uma reviravolta no seu paradigma, tendo passado a valorizar a recuperação económica dos devedores em situação de insolvência atual ou iminente ou em situação económica difícil, em detrimento da liquidação.

Neste contexto, os instrumentos de recuperação (o plano de insolvência e os posteriores processos de recuperação criados: o PER e, mais recentemente, o PEAP) assumiram uma enorme relevância, tendo passado o devedor a recorrer com maior assiduidade a estes instrumentos e, conseqüentemente, intensificaram-se, também, as discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre questões relativas à aprovação e cumprimento destes planos.

#### 2.8.1.1.1 O plano de insolvência

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 192.º do CIRE, o pagamento dos créditos sobre a insolvência, a liquidação da massa insolvente e a responsabilidade do devedor depois de findo o processo de insolvência pode ser definida num plano de insolvência.

Apesar de, como decorre deste normativo, este plano poder ser utilizado para se definir um esquema de liquidação do património da empresa insolvente distinto daquele que vem previsto na lei, conforme indicia o próprio artigo 1.º do CIRE, o plano de insolvência é, preferencialmente, utilizado como instrumento de recuperação<sup>718</sup>, pretendendo-se que o devedor logre, com a aprovação dos credores, manter-se em atividade, integrando o referido plano medidas destinadas à recuperação e à definição da forma de pagamento das suas dívidas. Com o objetivo de destacar esta finalidade do plano de insolvência, o n.º 3 do artigo 192.º do CIRE, aditado pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, passou a determinar que, quando seja

---

<sup>718</sup> FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e...op. cit.*, p. 704, nota 3, criticam o facto de o legislador não ter ajustado a redação do artigo 192.º do CIRE no sentido de reforçar a preferência pelo recurso ao plano de insolvência como forma de conseguir a satisfação dos interesses dos credores e de privilegiar a recuperação da empresa por esta via.

utilizado com esta finalidade, o plano se deve designar *plano de recuperação*, devendo tal menção constar em todos os documentos e publicações respeitantes ao mesmo. Julgamos que objetivo desta disposição foi, de certa forma, contornar os efeitos nefastos que, muitas vezes, a expressão *plano de insolvência* e a, conseqüente, associação a uma situação de fracasso e incapacidade económica acarretam para os devedores que tentam a sua recuperação económica, procurando-se salientar a importância da reestruturação económica e a finalidade do plano que prossegue esse objetivo.

Serão os credores – enquanto titulares dos interesses que o processo de insolvência visa tutelar, como determina o artigo 1.º do CIRE – que vão decidir, na assembleia de apreciação do relatório elaborado pela Administrador da Insolvência, sobre a possibilidade de apresentação de um plano de insolvência que permita a recuperação da empresa<sup>719</sup>, estando a definição do seu conteúdo quase totalmente na disposição da vontade e interesse dos credores, que, salvo algumas limitações impostas pela lei<sup>720</sup>, têm uma ampla liberdade de estipulação das medidas aí previstas<sup>721</sup>.

Assim, o plano, caracterizando-se pela atipicidade das disposições específicas de recuperação que pode conter, pode prever medidas relativas ao passivo do devedor, impondo a todos ou a determinados credores determinadas condições que afetam as suas facultades. Destacamos, de acordo com o previsto no n.º 1 do artigo 196.º do CIRE, as seguintes medidas: “perdão ou redução do valor dos créditos sobre a insolvência, quer quanto ao capital, quer quanto aos juros (...)” (al. a)); “o condicionamento do reembolso de todos os créditos ou de parte deles às disponibilidades do devedor” (al. b)) e “a modificação dos prazos de vencimento ou das taxas de juro

---

<sup>719</sup> Artigo 156.º, n.º 2 do CIRE.

<sup>720</sup> Nomeadamente no n.º 2 do artigo 192.º do CIRE, no qual se dispõe que o plano só pode afetar a esfera jurídica dos interessados ou de terceiros com a sua autorização expressa; no artigo 194.º do CIRE, que expõe o princípio da igualdade dos credores e no artigo 195.º do CIRE, que obriga a que constem no plano determinadas informações, como por exemplo, a indicação das alterações que o plano provocará nas posições jurídicas dos credores da insolvência.

<sup>721</sup> Sufragando este entendimento, LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da...op. cit.*, pp. 299, qualifica o plano de insolvência como um negócio atípico, já que têm aqui os credores ampla liberdade de estipulação, podendo adotar as soluções previstas no CIRE ou outras distintas.

dos créditos” (al. c)). De acordo com o previsto no artigo 198.º do CIRE, podem, também, ser adotadas medidas relativas à estrutura e composição da sociedade insolvente, como a redução ou aumento de capital (als. a) e b) do n.º 2); a alteração dos estatutos da sociedade ou dos órgãos sociais (als. c) e e) do n.º 2); ou até a transformação do tipo de sociedade (al. d) do n.º 2).

O plano de insolvência pode, até, interferir com direitos de terceiros, na medida em que tal seja expressamente autorizado ou consentido pelos visados (artigo 192.º, n.º 2 do CIRE) ou prever o tratamento mais desfavorável quanto a credores da mesma natureza, sem que tais repercussões estejam dependentes do consentimento dos credores afetados (artigo 194.º, n.º 2 do CIRE).

Determina, ainda, a al. c) do artigo 197.º do CIRE que, na falta de estipulação em sentido diverso, “o cumprimento do plano exonera o devedor e os responsáveis legais da totalidade das dívidas da insolvência remanescentes”<sup>722</sup>.

O plano será votado em assembleia de credores convocada para o efeito, nos termos do disposto no artigo 209.º do CIRE<sup>723</sup>, sendo aprovado se estiverem presentes, pelo menos, um terço do total de créditos com direito a voto. Para a aprovação é necessário obter mais de dois terços da totalidade dos votos emitidos, sendo que mais de metade de tais votos não poderão corresponder a créditos subordinados. O plano será posteriormente sujeito a homologação judicial de acordo com o previsto nos artigos 214.º e ss do CIRE.

#### 2.8.1.1.2 *O processo especial de revitalização*

O processo especial de revitalização encontra-se regulado nos artigos 17.º A a 17.º H do CIRE, aditados pela já citada Lei 16/2012, de 20 de abril.

---

<sup>722</sup> Como referem FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 724, nota 10, esta disposição tem de ser conjugada com o n.º 4 do artigo 217.º do CIRE, nos termos do qual as providências previstas no plano de insolvência não afetam os direitos dos credores contra os condevedores ou os terceiros garantes da obrigação. Entendem estes autores que se devem excecionar do regime deste último artigo os responsáveis legais que ficam libertos após o cumprimento integral do previsto no plano de insolvência, dada a diferente posição que assumem, por um lado, os condevedores e terceiros garantes e, por outro lado, os responsáveis legais (n.º 1 do artigo 6.º do CIRE).

<sup>723</sup> A votação poderá ter lugar por escrito (artigo 211.º do CIRE).

Como tivemos já oportunidade de referir, a criação deste novo processo, que visa a manutenção do devedor no comércio e a sua reabilitação económica, não tendo qualquer apoio no Direito pregresso, constitui uma das mais relevantes medidas promovidas pelo legislador com o objetivo de fomentar a reestruturação económica dos devedores. Procurou-se reorientar o CIRE para a promoção da recuperação e, na senda deste objetivo, criar mecanismos de reestruturação económica, que os devedores pudessem utilizar numa fase pré-insolvência. Tal mudança de orientação surgiu no seguimento dos compromissos assumidos pelo Estado por imposição do *Memorando de Entendimento Sobre as Condicionalidades de Política Económica*<sup>724</sup>, a fim de fazer face à situação de debilidade económica do país, num momento em que as empresas se encontravam fragilizadas e em maiores riscos de insolvência. Conforme se explica na exposição de motivos da proposta de Lei n.º 39/XII<sup>725</sup>, relativa à alteração legislativa referida, visou-se reorientar o CIRE para a promoção da recuperação, passando-se a privilegiar a manutenção do devedor em atividade, sempre que tal possibilidade se revele viável.

Como determina o n.º 1 do artigo 17.º-A do CIRE, este processo especial<sup>726</sup>, urgente<sup>727</sup>, de natureza voluntária<sup>728</sup> e autónoma<sup>729</sup> surge

---

<sup>724</sup> Prevê-se no ponto 2.17 o seguinte: “A fim de melhor facilitar a recuperação efectiva de empresas viáveis o Código de insolvência será alterado até ao fim de Novembro de 2011, com assistência técnica do FMI, para entre outras, introduzir uma maior rapidez nos procedimentos judiciais de aprovação de planos de reestruturação”.

<sup>725</sup> Refere-se, na referida proposta o seguinte: “O principal objectivo prosseguido por esta revisão passa por reorientar o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação”.

<sup>726</sup> Na medida que visa resolver uma situação especial, de pré-insolvência, com regime jurídico próprio. Neste sentido, SERRA, C., *Lições de Direito...op. cit.*, p. 348.

<sup>727</sup> Como decorre do disposto no n.º 3 do artigo 17.ºA do CIRE.

<sup>728</sup> Como explica SERRA, C., *Lições de Direito...op. cit.*, pp. 333 e 334, a voluntariedade manifesta-se não só na fase de iniciativa processual (o devedor tem o poder de iniciativa do processo (17.º C, n.º 1 do CIRE), bem como de pôr fim às negociações sem qualquer razão justificativa (17.º G, n.º 5 do CIRE) , mas em vários outros momentos do processo, nomeadamente no que diz respeito à intervenção dos credores, que têm o poder de aderir ou não às negociações (17.º D, n.º 7 do CIRE) ou de votar o plano.

<sup>729</sup> FÁTIMA REIS SILVA, “Paralelismos e diferenças entre o PER e o processo de insolvência”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 135 e 136, aponta, ainda, as seguintes características ao PER: celeridade, consensualidade e

na fase de pré-insolvência, possibilitando ao devedor que se encontra numa situação económica difícil<sup>730</sup> ou de insolvência iminente, mas que seja ainda suscetível de recuperação, negociar com os credores e celebrar com estes um acordo tendente à sua revitalização. Aliás, com o Decreto-Lei 79/2017, de 30 de junho, foi aditado o n.º 2 ao artigo 17.ºA do CIRE, tendo passado a exigir-se que o devedor apresente declaração escrita e assinada atestando que reúne as condições necessárias para a sua recuperação e apresente declaração subscrita por contabilista certificado ou por revisor oficial de contas confirmando que a empresa requerente não se encontra em situação de insolvência atual, nos termos do disposto no artigo 3.º do CIRE.

Também neste processo os credores assumem um papel de grande relevo, cabendo-lhes a decisão de aprovar, por votação efetuada nos termos do disposto no artigo 17.º-F do CIRE, o plano de revitalização que for proposto pelo devedor, na sequência de negociações levadas a cabo com estes<sup>731</sup>. Os credores devem manifestar o seu propósito de participar nas negociações, sendo que o poderão fazer durante todo o tempo que perdurarem as negociações. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 17.º-C do CIRE, o início deste processo está dependente da intervenção dos credores que representem, pelo menos, 10% de créditos não subordinados, os quais, por declaração escrita, deverão manifestar a sua vontade em encetar negociações com o devedor com vista à recuperação deste.

---

iniciativa do devedor, qualificando-o com um processo híbrido, na medida em que, para alcançar o seu objetivo, se desenrola como um processo extrajudicial, mas que não dispensa a intervenção do Tribunal em determinados momentos chave.

<sup>730</sup> Definida no artigo 17.º-B do CIRE como a dificuldade séria para o devedor cumprir pontualmente as suas obrigações, nomeadamente por ter falta de liquidez ou por não conseguir obter crédito.

<sup>731</sup> “I - O processo especial de revitalização (PER) funciona como um processo pré-insolvencial (no sentido de preventivo de uma potencial insolvência), cuja grande vantagem é a possibilidade de o devedor obter um plano de recuperação sem ser declarado insolvente e através do qual se reserva aos credores um papel fundamental: o de “consentirem (pelo menos momentaneamente) no sacrifício dos seus direitos para viabilizarem o PER ou, então, manterem-se irredutíveis”. II – O PER reveste uma natureza essencialmente negocial e extrajudicial, imperando nele o primado da vontade dos credores, restando para o tribunal um papel residual. Mas ao tribunal sempre cabe sindicar a observância, como ressuposto do seu juízo sobre a homologação, da regularidade dos procedimentos subjacentes e da legalidade do conteúdo do plano” (Acórdão do TRC de 07/03/2017, processo n.º 2710/16.1T8VIS.C1 (relator: António Domingos Pires Robalo), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Aquando da criação deste processo, o legislador nada tinha previsto quanto ao conteúdo do plano, vindo-se, no entanto, a entender que o mesmo poderia conter medidas similares às previstas para o plano de recuperação, aprovado na pendência de um processo de insolvência<sup>732</sup>. Esta orientação foi, entretanto, adotada, tendo o legislador, nas alterações operadas pelo Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho, previsto expressamente, no n.º 7 do artigo 17.º F do CIRE, que são aplicáveis a este plano o disposto nos artigos 194.º a 198.º do CIRE.

A aprovação deste plano depende, também, do voto favorável da maioria dos credores (cujos créditos representem mais de metade da totalidade dos créditos relacionados com direito a voto, sendo que mais de metade desses votos devem corresponder a créditos não subordinados), que terão, assim, nas suas mãos o destino da empresa objeto do PER: revitalização, nos termos constantes do plano de recuperação negociado com os credores ou eventual declaração de insolvência<sup>733</sup>. O plano aprovado pelos credores será, também, nos termos do disposto no artigo 17.º F do CIRE, sujeito à homologação do Juiz.

---

<sup>732</sup> Conforme explica EPIFÂNIO, M. R., *Manual de Direito...op. cit.*, 6.ª ed., p. 285, “Não existe uma norma específica reguladora do conteúdo do plano de recuperação conducente à revitalização do devedor. Não obstante, é possível retirar do respetivo regime jurídico um conjunto de elementos densificadores desse conteúdo. Desde logo, pode o plano contemplar providências com incidência no passivo do devedor., tais como: perdão total ou parcial do valor dos créditos, seja quanto a capital, seja quanto aos juros, a modificação dos prazos de vencimento, a constituição de garantias”.

<sup>733</sup> Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 17.º G do CIRE, se o plano não for aprovado pelos credores ou caso seja ultrapassado o prazo concedido para a sua apresentação, o encerramento do processo de revitalização poderá acarretar a declaração de insolvência da empresa devedora caso este se encontre em situação de insolvência e caso o Administrador da Insolvência, nos termos do n.º 4 da mesma disposição legal, emita parecer nesse sentido, requerendo a insolvência do devedor. Esta previsão normativa levanta algumas questões, uma vez que se o devedor estivesse em situação de insolvência, deveria apresentar-se á insolvência, nos termos do artigo 18.º do CIRE e não requerer o início do PER, que se destina, conforme determina o n.º 1 do artigo 17.º A do CIRE, ao devedor que, comprovadamente, se encontre em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação.

### 2.8.1.1.3 O processo especial para acordo de pagamento

Discutia-se, na doutrina e na jurisprudência, se o PER era ou não aplicável a devedores pessoas singulares, não empresárias. Unanimemente foi propugnado o entendimento de que este processo não era extensivo às pessoas singulares que não exercessem uma atividade como agentes económicos<sup>734</sup>, tendo inclusivamente o Tribunal Constitucional concluindo que “a impossibilidade de requerer a abertura de um PER por parte de uma pessoa sigular, que não seja comerciante ou empresário em nome individual, não padece de inconstitucionalidade”<sup>735</sup>.

Nesse sentido, e fazendo face à necessidade que se vinha sentindo – já que várias vezes tentavam os devedores pessoas singulares não empresários recorrer ao PER – em 2017, foi, pelo Decreto-lei n.º 79/2017, de 30 de junho, aprovado o PEAP, constante dos artigos 222.º-A a 222.º-J do CIRE.

---

<sup>734</sup> *Vd.*, a título de exemplo, acórdãos do STA de 07/03/2017, processo n.º 1224/16.4T8VNG.P1.S1 (relator: Ana Paula Bolarot): “I- O regime jurídico do PER não é aplicável às pessoas singulares, que não exerçam a sua actividade profissional como agentes económicos. II- A estas é apenas possível o recurso ao processo de insolvência e neste podem socorrer-se do plano de pagamentos aludido nos artigos 249º a 251º do CIRE, expediente este, mais célere e expedito, destinado a ser utilizado, precisamente, por pessoas singulares não empresárias e titulares de pequenas empresas” e de 10/12/2015, processo n.º 1430/15.9T8STR.E1.S1 (relator: Pinto de Almeida): “I - Com a revisão de 2012, foi alterada a filosofia que estava originalmente subjacente ao CIRE, assente num sistema de falência/liquidação, passando a privilegiar-se a recuperação do devedor. II - Foi, assim, com este objectivo que foi criado o processo especial de revitalização, tido como solução eficiente para a referida recuperação e no "combate ao desaparecimento de agentes económicos" e ao inerente "empobrecimento do tecido económico português". III - Neste pressuposto, as normas que regem o PER devem ser interpretadas restritivamente, no sentido de que esse processo especial não é aplicável às pessoas singulares que não sejam comerciantes, empresários ou que não desenvolvam uma actividade económica por conta própria. IV - Para além de ser essa a solução compatível com o referido objectivo, anunciado pelo legislador, é também a que se adequa à situação do devedor que não exerça essa actividade económica: sendo-lhe inerente uma "situação patrimonial estática", o PER não poderia visar a manutenção de uma actividade que este não exerce e promover uma recuperação, que não passaria, necessariamente, de simples exoneração do passivo”. Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Defendendo este entendimento, *vd.* FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 124, nota 8.

<sup>735</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 398/2017, processo n.º 280/2017 (relator: Gonçalo Almeida Ribeiro), disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

Este novo processo – que, na verdade, não apresenta grandes novidades em relação ao PER<sup>736</sup> – destina-se a devedores não enquadrados no conceito de *empresa*, que comprovadamente se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente e pretendam encetar negociações com os credores com vista à celebração com estes de um acordo de pagamento que permita a sua recuperação. Poderão, assim, recorrer ao PEAP não só pessoas singulares como também pessoas coletivas ou entidades destituídas de personalidade jurídica (patrimónios autónomos, associações sem personalidade jurídica), enunciadas no artigo 2.º do CIRE.

A tramitação deste processo é bastante similar ao PER, apesar de não encontrarmos, nas disposições normativas a ele relativas, alguns dos pressupostos e efeitos estabelecidos para o PER<sup>737</sup> – até por não fazerem sentido algumas das exigências aí previstas, que têm apenas razão de ser quando estamos perante uma empresa –, o que nos leva a concluir que terá sido intenção expressa do legislador prever estas diferenças entre os dois processos, pelo que é arriscado o recurso às normas que regulam o PER para suprir lacunas normativas das regras do PEAP<sup>738</sup>.

---

<sup>736</sup> FERREIRA, J. G., “Novo (?) Processo especial para acordo de pagamento”, *Seminário de Direito da Insolvência* (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2019, pp. 118 e 119, entende que inexistente novidade, referindo que “(...) o legislador pretendeu transmitir a criação de um instituto novo, mas limitou-se a, sistematicamente, inseri-lo de forma deficiente e a respaldar a sua operacionalidade nas normas do artigo PER e, bem, assim, nas do plano de pagamentos que, como anteriormente referimos, pressupõe a insolvência do devedor daqui decorrendo uma das evidentes perplexidades do PEAP pela sua impossibilidade de funcionamento na presença da insolvência do devedor” (p. 119).

<sup>737</sup> Por exemplo, contrariamente ao que ocorre com o PER (artigo 17.º-A, n.º 1 do CIRE), o PEAP não exige um prognóstico de recuperabilidade do devedor; para a demonstração da situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente (artigo 222.ºA do CIRE) não se exige, como no PER, a apresentação de uma declaração subscrita, há não mais de 30 dias, por contabilista certificado ou por revisor oficial de contas; o devedor que recorra ao PEAP também não tem, como sucede no PER, de fazer acompanhar o requerimento de uma proposta de plano de recuperação, com, pelo menos, a descrição da situação patrimonial, financeira e reditícia da empresa (artigo 17.º-C, n.º 3, al. c) do CIRE), entre outras diferenças.

<sup>738</sup> Decidiu-se, a este propósito, no acórdão do TRG de 17/12/2018, processo n.º 2844/18.8T8VCT.G1 (relator: Eugénia Cunha) que “Por o PER e o PEAP serem processos especiais distintos, autónomos, dotados de regulamentação específica para cada um deles – embora com muitas similitudes, que resultam dos específicos regimes –, é inaplicável aos



Está em causa um processo especial, de natureza urgente (222.º A, n.º 3 do CIRE), com uma vertente extrajudicial (no que às negociações com os credores diz respeito), no qual serão também os credores os principais decisores, já que o acordo de pagamento será, também neste processo, votado por estes, nos termos do disposto no artigo 222.º F do CIRE.

Ao contrário do que sucede agora com o PER, não existe uma norma específica reguladora do conteúdo do acordo de pagamento dirigido à recuperação do devedor. Não obstante, parece-nos pacífico que este plano pode, à partida, conter medidas similares às previstas para o plano de recuperação, alcançado na pendência do processo de insolvência e para o PER.

Como se prevê no artigo 222.º F do CIRE, este acordo de pagamento está, também, sujeito à votação dos credores, sendo aprovado se recolher o voto das maiorias dos credores, previstas no n.º 3 desta disposição legal (maiorias semelhantes àqueles que estão previstas para o PER). Posteriormente, o acordo aprovado deverá ser homologado pelo Juiz, a fim de passar a produzir os seus efeitos.

#### *2.8.1.2 O convenio, os acuerdos de refinación e o acuerdo extrajudicial de pagos na Ley Concursal*

Analisaremos agora, de forma breve, os principais institutos – judiciais e extrajudiciais – de recuperação económica dos devedores, previstos na *Ley Concursal*. Salientamos, desde já, que também na legislação espanhola verificamos uma maior preocupação com a criação, flexibilização e fortalecimento de medidas de reestruturação económica, de natureza preconursal, que permitam ao devedor manter-se no giro comercial.

---

presentes autos de Processo Especial Para Acordo de Pagamentos a limitação do PER contida no n.º 6 do artigo 17º-G, do CIRE (pois que não estamos perante novo PER, este vedado a pessoas singulares), sendo igualmente inaplicável a limitação do n.º 7, do art. 222º-G, do CIRE (pois que anteriormente a este PEAP nenhum outro PEAP correu termos e nenhum efeito de “quarentena” – impossibilidade de recorrer ao PEAP pelo prazo de dois anos – sendo, por isso, aplicável”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

### 2.8.1.2.1 O convenio concursal

O *proceso concursal* pode orientar-se no sentido de alcançar um *convenio* que permita, ao mesmo tempo, satisfazer os créditos existentes e lograr a recuperação económica do devedor. Como se refere no ponto VI da *Exposición de Motivos*, agora “el convenio es la solución normal del concurso, que la ley fomenta con una serie de medidas, orientadas a alcanzar la satisfacción de los acreedores a través del acuerdo contenido en un negocio jurídico en el que la autonomía de la voluntad de las partes goza de una gran amplitud”. À semelhança do que já referimos a propósito do plano de recuperação, no processo de insolvência previsto no CIRE, está aqui em causa um negócio jurídico, dependente da vontade dos credores, que, com alguma liberdade, poderão acordar as condições do pagamento dos seus créditos com o devedor ou a *Administración Concursal*<sup>739</sup>.

A tramitação do *convenio* pode realizar-se de duas formas distintas: *antecipada* ou *ordinaria*. A *propuesta anticipada de convenio* está prevista nos artigos 104.º a 110.º da LC<sup>740</sup>, pretendendo-se com a mesma reduzir os custos do processo e acelerar a sua tramitação. O devedor<sup>741</sup> apresentará esta proposta no próprio pedido de declaração do *concurso* ou, ainda, na pendência ainda da fase comum até ao fim do prazo de comunicação dos créditos (101.º, n.º 4 da LC), manifestando os credores a sua adesão nos termos previstos no artigo 108.º da LC<sup>742</sup>. A tramitação ordinária do *convenio* está prevista nos artigos 111.º e ss da LC<sup>743</sup> e pressupõe a abertura de uma

---

<sup>739</sup> Como refere GUTIÉRREZ GILSANZ, A., “El convenio como solución del concurso”, *El concurso de acreedores* (dir. PULGAR EZQUERRA, J.), Ed. La Ley Wolters Kluwer, Madrid, 2012, p. 401, “La naturaleza jurídica del convenio es peculiar. Se trata de un negocio jurídico que surge en el seno de un proceso concursal y por eso en el mismo confluyen elementos jurídicos-privados junto con elementos jurídicos-públicos”.

<sup>740</sup> Prevista nos artigos 335.º a 336.º do *TRLC*.

<sup>741</sup> A possibilidade de apresentação de uma *propuesta anticipada de convenio* não poderá ser utilizada pelos devedores que se enquadrem em algumas das situações previstas no artigo 105.º da LC (condenação por alguns crimes de natureza económica e não ter depositado as contas anuais nos últimos três exercícios).

<sup>742</sup> Se a *propuesta anticipada de convenio* não for aprovada, o devedor poderá, ainda, requerer a abertura da fase de *convenio*, podendo nesta alterar a proposta antecipada que apresentou ou formular uma nova proposta (artigo 110.º, n.º 1 da LC).

<sup>743</sup> Regulada nos artigos 337.º e ss do *TRLC*.

nova fase processual (a *fase de convenio*) logo após a *fase común*. Os credores assumem também aqui um papel de extrema relevância (*junta de acreedores*), podendo até ser eles a apresentar a proposta de *convenio*, desde que superem, conjunta ou individualmente, uma quinta parte do valor total do passivo (artigo 113.º, n.º 1 da *LC*).

Será a *junta de acreedores*<sup>744</sup> a votar o plano, o qual será aprovado se reunir as maiorias previstas no artigo 124.º da *LC*, sendo, posteriormente – como sucede na lei portuguesa – sujeito a aprovação judicial, nos termos do disposto nos artigos 127.º e ss da *LC*. Sendo aprovada a proposta, findam os efeitos do *concurso* sobre o devedor e, também, a *Administración Concursal* cessará a maior parte das suas funções.

De acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 100.º da *LC*, a proposta de *convenio* pode prever várias medidas com vista à recuperação do devedor, tais como perdões de créditos, moratórias (*quitas o esperas*) ou outras propostas de pagamento (como conversão de créditos em participações sociais<sup>745</sup>) para alguns credores ou classes de credores, com exceção dos credores públicos<sup>746</sup>. Destacamos aqui a possibilidade que a lei confere de o devedor propor, para além das medidas de *quitas o esperas*<sup>747</sup>, propostas alternativas ou adicionais. É necessário, quanto a esta possibilidade, ter alguma cautela, já que a apresentação de propostas específicas relativas a alguns credores pode violar o princípio *par conditio creditorum*, pelo que, em alguns destes

---

<sup>744</sup> Constituída nos termos do disposto no artigo 111.º e 116.º e ss da *LC*, sendo formada por todos os credores que constem da lista definitiva de créditos.

<sup>745</sup> Esta medida não pode, contudo, ser a única proposta do *convenio*, já que, conforme determina o n.º 1 do artigo 100.º da *LC*, o plano deve conter sempre disposições de perdão de créditos e moratórias.

Sobre esta questão, para maiores desenvolvimentos vd. DÍAZ MORENO, A., LEÓN SANZ, F. J., VÁZQUEZ CUETO, J. C., *Sociedades y concurso, estudios de derecho societário de la crisis*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 139 e ss.

<sup>746</sup> Estão, também, previstas no n.º 3 deste artigo 100.º da *LC*, algumas limitações, tais como impossibilidade de se prever a liquidação global do património do devedor, a cessão de bens e direitos para o pagamento de dívidas, entre outras medidas aí previstas.

<sup>747</sup> De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 100.º da *LC* a proposta de *convenio* deve conter propostas *de quita o de espera*. AGUILAR RUBIO, M., *Crédito tributário y...op. cit.*, p. 330, critica uma interpretação literal deste preceito legal, por entender que tal contraria o princípio da autonomia da vontade das partes, que assume a sua máxima expressão no *convenio* e porque não é admissível impor conteúdos ao *convenio*, de forma a que o mesmo seja menos interessante para os credores que a via da liquidação.

casos, pode ser exigida, para a aprovação, uma maioria especial dos credores não afetados pelo tratamento diferenciado no *convenio*<sup>748</sup>.

Com a aprovação judicial do *convenio*, este adquire eficácia, cessando todos os efeitos da declaração do *concurso* (artigo 133.º, n.ºs 1 e 2 da *LC*). Ao contrário do que sucede na lei portuguesa com o plano de insolvência, o *proceso concursal* não se extingue com a aprovação e homologação do *convenio*, mas apenas quando este se considera cumprido (artigo 141.º da *LC*). O artigo 396.º, n.º 1 do *TRLC* veio alargar a extensão do *convenio*, esclarecendo que estão também vinculados ao conteúdo deste acordo os credores que não tenham aderido à proposta de *convenio* ou votado a seu favor.

#### 2.8.1.2.2 *O acuerdo de refinanciación*

A entidade devedora<sup>749</sup>, cuja viabilidade seja ainda possível, poderá, numa fase pré-concursal, alcançar um *acuerdo de*

---

<sup>748</sup> Destacamos aqui a *STS* 903/2017, processo n.º 1281/2014 (relator: Rafael Saraza Jimena) que a propósito de uma proposta nos termos da qual o(s) credor(es) que apresentassem, antes do primeiro pagamento, uma proposta de um terceiro para a aquisição de bens da sociedade, seria pago, de imediato, com o preço desse bem, considerando-se perdoado 50% desse crédito, decidiu que “Es cierto que, en ciertos casos, una proposición alternativa que en principio aparezca como destinada a todos los acreedores puede encubrir, bajo esa apariencia formal, un trato singular, privilegiado, aplicable solamente a algunos acreedores o a un preciso grupo de acreedores determinado por sus características, porque esa proposición, por su contenido, solo podría ser aprovechada por esos determinados acreedores. En este caso deberían cumplirse los requisitos de aprobación (doble mayoría) del art. 125.1 de la Ley Concursal para que no se incurriese en un fraude de ley. Pero la simple afirmación de que los acreedores con mayores créditos tendrán más interés en acogerse a esta proposición alternativa, o que lo tendrán más fácil acreedores, como los bancos, que tienen sociedades inmobiliarias en su grupo, sin aportar más detalles concretos (cuáles son esos acreedores, qué créditos tienen, cuáles son los inmuebles de la masa activa susceptibles de favorecer ese trato singular en el sentido del art. 125.1 de la Ley Concursal, que datos demuestran que el ofrecimiento de esa alternativa a todos los acreedores es solo aparente porque en realidad solo pueden aprovecharla determinados acreedores, etc.) que permitan concretar y actualizar ese riesgo potencial en un trato desfavorable real y efectivo para el resto de los acreedores, no es suficiente para considerar que en este caso se esté ante un fraude al art. 125.1 de la Ley Concursal”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>749</sup> VEGA VEJA, J. A., *Régimen jurídico de los autónomos: Aspectos mercantiles, administrativos, laborales y fiscales*, (dir. VEGA VEJA, J. A.), Editorial Reus, Madrid, 2018, p. 368, defendem que estes acordos estão pensados para as sociedades comerciais, apesar de, em determinados casos, possam recorrer aos mesmos os profissionais e empresários, pessoas físicas. No n.º 1 do artigo 597.º, o legislador refere agora, de forma expressa, que pode celebrar tais acordos o devedor “persona natural o jurídica”.

*refinanciación* com os seus credores. O regime jurídico deste instituto foi alterado pelo *Real Decreto* 4/2014, de 7 de março, com o objetivo de ampliar o alcance da homologação destes acordos e evitar os constrangimentos que a declaração do *concurso* sempre acarreta para o devedor<sup>750</sup> que pretenda a recuperação. Como se refere no ponto III da *Exposición de Motivos* do referido diploma: “El procedimiento concursal español concluye en un alto número de casos en la liquidación del deudor, de modo que la fase preconcursal resulta verdaderamente determinante para la reestructuración financiera de las empresas. A estos efectos, los acuerdos de refinanciación son los instrumentos más adecuados para el establecimiento de nuevos calendarios de amortización y condiciones financieras más acordes con la situación del mercado y de las empresas, a cambio de quitas, esperas y capitalizaciones de las deudas”.

Como vem entendendo a doutrina<sup>751</sup>, o devedor pode recorrer a este acordo não só em situações de insolvência iminente (ou de situação económica difícil), mas também de insolvência atual (aplicando-se o disposto no n.º 3 do artigo 2.º da *LC*), surgindo como uma alternativa a declaração do *concurso*<sup>752</sup>.

A *LC* regula este instituto jurídico na *Disposición Adicional Cuarta* e nos artigos 5.º *bis* e 71.º *bis*<sup>753</sup>. De acordo com o disposto na *Disposición Adicional Cuarta*, este acordo será eficaz e poderá ser homologado judicialmente se for aprovado por, pelo menos, 51% do *pasivo financeiro* do devedor na data da sua celebração e desde que respeite as limitações previstas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 71.º *bis* da *LC*.

---

<sup>750</sup> Como a redução do valor do ativo da empresa ou a dificuldade em negociar determinadas medidas de pagamento e revitalização com os credores.

<sup>751</sup> Vd., por todos, PULGAR EZQUERRA, J., *Preconcursalidad y reestructuración empresarial: Acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiciales*, 2.ª ed., Wolkers Kluwer, Madrid, 2016, p. 292 e 293.

<sup>752</sup> Salientamos aqui o disposto no n.º 2 do artigo 5.º *bis* da *LC*, nos termos do qual se a comunicação de que o devedor se encontra em negociações for efetuada antes de decorridos os dois meses, previstos no artigo 5.º da *LC*, para solicitar a declaração de *concurso*, não será exigível o cumprimento deste dever. Nos termos do disposto no n.º 5 da referida disposição legal, decorridos 3 meses desta comunicação, o devedor, tenha ou não alcançado um acordo, deverá requerer a declaração de *concurso*, a menos que não se encontre em situação de insolvência.

<sup>753</sup> No *TRLR* este acordo passa a estar regulado, de forma mais sistematizada, nos artigos 596.º a 630.º.

Para este efeito, ficam excluídos os créditos laborais, os credores por operações comerciais e os credores públicos, sendo que não serão, também, considerados na votação os valores dos créditos de pessoas especialmente relacionados com o devedor, conforme previsto no n.º 2 do artigo 93.º da *LC* (apesar de, estes últimos, ficarem igualmente afetados pelas previsões do acordo).

No *TRLC*, o legislador distingue agora, de forma clara, a possibilidade de o devedor celebrar *acuerdos colectivos* ou *acuerdos singulares de refinanciación*, esclarecendo que estes últimos não podem ser objeto de homologação judicial (artigo 605.º, n.º 2). Relativamente aos requisitos a cumprir para que o acordo possa ser homologado, passam a prever-se 3 requisitos cumulativos: que o acordo responda a um *plan de viabilidad* que potencie a continuidade da atividade empresarial do devedor; que o acordo preveja a ampliação do crédito disponível ou a modificação ou extinção das obrigações do devedor e que o acordo seja subscrito por, pelo menos, 51% do *pasivo financiero*, nos termos previstos na *LC* em vigor.

Este acordo apresenta algumas características interessantes para o devedor, além de evitar a declaração do *concurso*, alcança, ainda, alguma estabilidade (tantas vezes imprescindível para fomentar a recuperação económica), já que este acordo, depois de homologado, não poderá, como determina o n.º 13 da *Disposición Adicional Cuarta*, ser objeto de ações de rescisão<sup>754</sup>, estendendo-se os seus efeitos, desde que verificadas as condições e pressupostos previstos na referida norma, a credores que não subscreveram o acordo ou votaram contra. No artigo 698.º do *TRLC* determina-se agora que tais acordos não podem ser objeto de ações de rescisão concursal (se estiverem homologados ou, não estando, cumpram os requisitos estabelecidos na lei) em caso de *concurso consecutivo*.

#### 2.8.1.2.3 O *acuerdo extrajudicial de pagos*

O *acuerdo extrajudicial de pagos* é um instituto jurídico, de natureza *preconcursoal*, que foi introduzido *Ley 14/2013*, de 27 de

---

<sup>754</sup> Sem que tal represente um sacrificio desproporcionado para estes credores, que sempre poderiam, se assim entendessem, impugnar a homologação judicial do acordo, nos termos previstos na *Disposición Adicional Cuarta*, n.º 7 da *LC*.

setembro<sup>755</sup>, posteriormente alterada pela *Ley 25/2015*, de 28 de julho<sup>756</sup>, e que se encontra regulado nos artigos 231.º e ss da *LC*<sup>757</sup>.

Este mecanismo, que pretende solucionar, de forma extrajudicial, as situações de insolvência sem recurso à declaração do *concurso*, destaca-se por ser um procedimento de natureza simplificada, flexível e célere<sup>758</sup>, aplicável a qualquer devedor, pessoa natural empresário que se encontre em situação de insolvência<sup>759</sup>, nos termos do disposto 2.º da *LC* e a qualquer pessoa jurídica que se enquadre no disposto no n.º 2 do artigo 231.º da *LC*. O *TRLC* veio clarificar estes pressupostos, determinando que este acordo poderá ser tentado pelo devedor *persona natural*, desde que, como já se previa, o passivo não suerer os cinco milhões de euros (artigo 632.º) e, se o devedor for *persona jurídica*, se o passivo não ultrapassar o referido montante, ou se tiver menos de cinquenta credores, sempre que, em qualquer dos casos, acredite dispor de ativos suficientes para suportar os custos associados à tramitação deste expediente (artigo 633.º).

Este acordo pressupõe a intervenção de um *mediador concursal*<sup>760</sup> que convocará os credores e se ocupará das negociações com estes,

---

<sup>755</sup> *De apoyo a los emprendedores y su internacionalización*.

<sup>756</sup> *De mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social*, que pretendeu incentivar a utilização deste mecanismo e flexibilizar a sua aplicação. Conforme se refere no ponto III da *Exposición de Motivos*: “Por lo que se refiere a los acuerdos extrajudiciales de pago regulados en el Título X de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, las modificaciones contenidas en esta Ley tienen por finalidad flexibilizar su contenido y efectos, asimilando su regulación a la de los acuerdos de refinanciación de la disposición adicional cuarta de la Ley Concursal. Como elementos principales del nuevo régimen están la ampliación de su ámbito de aplicación a las personas naturales no empresarios, regulándose además un procedimiento simplificado para éstas; la posibilidad de extender los efectos del acuerdo a los acreedores garantizados disidentes, lo que supone un avance frente al régimen de sometimiento voluntario vigente con anterioridad; y la potenciación de la figura del mediador concursal, introduciendo la posibilidad de que actúen como tal las Cámaras de Comercio, Industria, Navegación y Servicios, si el deudor es empresario, o los notarios, si se trata de personas naturales no empresarios”.

<sup>757</sup> No *TRLC* passa a estar regulado nos artigos 631.º a 694.º.

<sup>758</sup> Neste sentido, *vd.* GÓMEZ AMIGO, L., *El nuevo régimen de los acuerdos extrajudiciales de pagos*, Editorial Reus, Madrid, 2018, p. 9.

<sup>759</sup> Encontra-se, também, previsto no artigo 242.º bis da *LC*, o *acuerdo extrajudicial de pagos* para pessoas físicas não empresárias, prevendo-se, nesta disposição legal, algumas especificidades na aplicação deste regime.

<sup>760</sup> Que cumpra os requisitos de mediador previsto na *Ley 5/2012*, de 6 de julho e que figure da lista oficial publicada no *BOE* e que será nomeado nos termos do disposto no artigo 233.º da *LC*.

podendo ser adotadas quaisquer das medidas previstas no artigo 236.º da LC: moratórias, perdões de crédito, cessão de bens ou direitos ou conversões da dívida.

Também no que a este acordo diz respeito, após ser homologado, produz efeitos em relação a credores que votaram contra a sua aprovação (238 *bis* da LC).

### **2.8.2 O tratamento dos créditos tributários nos planos de recuperação aprovados e homologados nos processos previstos no CIRE e na *Ley Concursal***

No que toca à Lei portuguesa, verificamos que o CIRE não prevê qualquer exclusão ou tratamento diferenciado dos créditos públicos no plano de recuperação do processo de insolvência, do PER ou do PEAP nem exige a aprovação/acordo de tais credores para que lhe sejam aplicáveis as medidas aí previstas, sendo que, como verificámos, a lei concede uma ampla liberdade de estipulação de medidas de redução e ou extinção dos créditos existentes<sup>761</sup> nestes instrumentos de recuperação.

Na verdade, entre as entidades que não podem ser afetadas por algumas das medidas propostas/aprovadas não consta o Estado, tendo-se excecionado apenas os créditos previstos no n.º 2 do artigo 196.º do CIRE.

Vigora aqui o já descrito princípio da igualdade de credores<sup>762</sup>, expressamente previsto, no âmbito do plano de recuperação, no artigo 194.º do CIRE, apenas se justificando um tratamento diferenciado dos credores por razões objetivas, que se traduzem na diferenciação de graduação e qualificação dos créditos ou quando o credor consinta num tratamento mais desfavorável em relação a outros credores de idêntica natureza<sup>763</sup>.

---

<sup>761</sup> Ao contrário do que sucede, por exemplo, no instituto da exoneração do passivo restante previsto na insolvência de pessoas singulares, quando se exclui os créditos tributários da exoneração (al. d) do n.º 2 do artigo 245.º do CIRE).

<sup>762</sup> *Vd.* ponto 1.1 e 1.4 do capítulo 1.

<sup>763</sup> “O art. 194º, nº 1, do CIRE consagra de forma mitigada a igualdade dos credores da empresa em estado de insolvência do ponto em que, implicitamente, ressalva exceções assentes em “diferenciações justificadas por razões objectivas”. O princípio da igualdade não implica um tratamento absolutamente igual, antes impõe que situações diferentes sejam



Neste sentido, e dada o silêncio do legislador, poderia ser aprovado, vinculando todos os credores – inclusive a AT – um plano que prevesse medidas que afetassem os créditos tributários.

Bastaria, para tal, que se fossem cumpridos os requisitos previstos no artigo 212.º do CIRE, ou seja, a presença na assembleia de credores de aprovação do plano de um terço do total dos créditos com direito a voto<sup>764</sup> e o voto favorável de mais de dois terços da totalidade (devendo mais de metade dos votos emitidos corresponderem a créditos não subordinados) ou, tratando-se de um PER ou do PEAP, desde que sejam verificados os pressupostos do artigo 17.º-F e do 222.º-F do CIRE respetivamente, que determinam que o plano de recuperação seja votado por pelo menos um terço dos créditos relacionados com direito de voto, devendo obter o voto favorável de mais de dois terços da totalidade dos votos emitidos, desde que mais de metade destes votos correspondam a créditos não subordinados.

O plano de recuperação aprovado pela referida maioria dos credores será submetido à homologação do Juiz, que apenas poderá recusar a sua homologação se verificado o disposto no artigo 215.º do CIRE, ou seja, quando não se verifiquem as condições suspensivas do plano<sup>765</sup> ou não tenham sido praticados os atos que devam preceder a homologação ou em caso de violação não negligenciável de regras procedimentais ou das normas aplicáveis ao seu conteúdo. Nos termos do disposto no artigo 216.º do CIRE, a não homologação poderá, ainda, ser requerida pelo devedor que não tenha proposto o plano, por algum credor, sócio, associado ou membro do devedor, desde que demonstre que a sua situação ao abrigo do plano é previsivelmente menos favorável do que a resultante de acordo já celebrado em

---

tratadas de modo diferente” (acórdão do STJ de 25/03/2014, processo n.º 6148/12.ITBBRG.G1.S1 (relator: Fonseca Ramos), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>764</sup> Nos termos do previsto no n.º 2 do artigo 212.º do CIRE, não conferem direito a voto “a) os créditos que não sejam modificados pela parte dispositiva do plano e b) os créditos subordinados de determinado grau, se o plano decretar o perdão integral de todos os créditos de graus hierarquicamente inferiores e não atribuir qualquer valor económico ao devedor ou aos respectivos sócios, associados ou membros, consoante o caso”.

<sup>765</sup> Podem ser apostas condições suspensivas ao plano de insolvência, cuja verificação deve sempre preceder a decisão homologatória e que apenas podem consistir na realização de prestações ou na execução de outras providências concretamente previstas e integrantes do conteúdo do plano (artigo 201.º, n.º 1 do CIRE).

procedimento extrajudicial de regularização de dívidas ou provando que o plano proporciona a algum credor um valor económico superior ao montante nominal dos seus créditos sobre a insolvência<sup>766</sup>.

Ora, a aprovação e consequente homologação de planos de recuperação que alterem ou condicionem o crédito tributário para além dos limites previstos na lei tributária afeta o princípio da indisponibilidade do crédito tributário<sup>767</sup> (e o interesse público e coletivo que lhe está subjacente), o qual, conforme vimos, impossibilita a AT de, livremente, aceitar e/ou aderir a medidas que, mesmo imprescindíveis e favoráveis à recuperação do insolvente, impliquem uma redução ou extinção dos seus créditos.

A contradição aqui refletida e o confronto destes interesses conflitantes – por um lado, a recuperação de empresas e a igualdade de credores e, por outro a proteção da natureza pública e indisponível do crédito tributário – gerou, expectavelmente, problemas no processo de insolvência e no PER, com a não homologação do plano de recuperação, declarada oficiosamente ou a requerimento da AT ou da Segurança Social que, vendo os seus créditos afetados para além dos limites legais (dada a liberdade que a lei falimentar confere aos credores de aprovarem atos que reduzem ou extinguem os créditos existentes), votaram contra a sua aprovação.

Desta feita, foram os Tribunais Cíveis obrigados a, por várias vezes, se pronunciar sobre esta problemática, no sentido de confirmarem ou não a decisão de homologação ou não homologação do plano nos casos em que os créditos tributários, mesmo quando reconhecidos como créditos de natureza comum, são extintos, reduzidos ou cujo pagamento ficou programado com moratórias superiores àquelas que as leis tributárias determinam. Como veremos, a resposta da jurisprudência nem sempre foi unânime, dada a suscetibilidade da matéria em causa e as inúmeras questões que a mesma levanta<sup>768</sup>.

---

<sup>766</sup> Disposições igualmente aplicáveis ao PER e ao PEAP, por remissão dos artigos 17.º F, n.º 7 e 222.º F, n.º 5 do CIRE respetivamente.

<sup>767</sup> Sobre este princípio ver capítulo 1, ponto 1.4.

<sup>768</sup> Sobre o debate jurisprudencial e doutrinal aqui referido e sobre a evolução das decisões judiciais sobre esta matéria, *vd.* DIAS, S. L., “A afetação do crédito tributário no

Inicialmente, os Tribunais decidiram, quase unanimemente, que os créditos tributários deveriam ser tratados como quaisquer outros créditos, podendo, assim, ser afetados pelas medidas adotadas num plano de insolvência, mesmo que a AT tivesse votado contra a sua aprovação, invocando, para a perfilhação desde entendimento, que só, assim, seria possível dar cumprimento ao princípio da igualdade previsto no artigo 194.º do CIRE<sup>769</sup>.

Entenderam que o CIRE, lei especial, derogaria a aplicação da LGT, lei geral (*lex specialis derogat legi generali*)<sup>770</sup>, pelo que as normas tributárias respeitantes ao princípio da indisponibilidade dos crédito tributários, que impediam o perdão e/ou limitavam a sua

---

plano de recuperação da empresa insolvente e no plano especial de revitalização”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, pp. 252 e ss.

<sup>769</sup> Vide, a título de exemplo, acórdão do TRG de 15/12/2009, processo n.º 2363/08.0TBGM.R.G1-A (relator: Henrique Andrade), no qual se refere que “I - Do n.º2 do art.º192.º do CIRE resulta, *apertis verbis*, que a esfera jurídica dos interessados pode ser afectada pelo plano de insolvência, na medida em que tal seja expressamente autorizado neste título. Aporta-se à mesma conclusão, a partir do disposto no art.º212.º do CIRE, que impõe certo quórum como condição da aprovação da proposta de plano de insolvência, restando, aos credores que votem contra, a solicitação da não homologação da proposta, como se prevê no art.º216.º do CIRE, contanto que demonstrem, em alternativa, a verificação de alguma das situações elencadas nas alíneas a) e b) do n.º1 deste normativo. II - E daqui se vê que não é necessário, para que o plano de insolvência seja eficaz relativamente à Segurança Social, que haja um despacho do membro do Governo competente a autorizar a aprovação de tal plano, como se prevê, num outro contexto, no art.º2.º.2 do DL 411/91, de 17-10” e acórdão do TRP de 11/05/2010, processo n.º 552/09.0TBSJM.P1 (relator: José Carvalho), no qual se dispõe que: “I - O legislador não isentou os créditos do Estado e (ou) de outros entes públicos, da submissão ao plano de insolvência, pelo que não se encontra motivo para não aplicar o CIRE. (...) V - Se o CIRE não concede ao Estado, uma situação de excepção relativamente aos restantes credores (ao invés do que sucedia com o n.º 2 do artigo 62.º do CPEREF), vale para aquele a mesma regra que vale para estes. VI - Se o Estado, senhor do monopólio legislativo, não distinguiu, quanto aos créditos a serem incluídos no plano de insolvência e às providências a que alude o n.º1 do art.º 196.º, não tem o intérprete que os distinguir”. Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>770</sup> Vide, a título de exemplo, acórdão do STA de 04/06/2009, processo n.º 464/07.1TBSJM-L.S1 (relator: Álvaro Rodrigues): “(...) a derrogação é operada pela própria lei da insolvência que estabelece um regime especial e, nessa medida, afasta, do seu âmbito de aplicação, o regime normativo geral (*lex specialis derogat legi generali*), fruto da opção político-legislativa que, tendo em conta a relevância do tecido empresarial na estrutura económica da sociedade e, do mesmo passo, a necessidade de obviar, na medida do possível, ao prejuízo da insatisfação dos créditos concedidos à insolvente, cujo ressarcimento se frustra frequentemente nestas situações, gizou um esquema legal que contribuisse para atenuar a tensão dialéctica, reconhecidamente existente, entre estas duas realidades contrapostas”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

afetação, teriam aplicação apenas na relação jurídica tributária, no âmbito de uma execução singular, não estendendo os seus efeitos aos processos de recuperação previstos no CIRE, não fazendo qualquer sentido equiparar o processo de insolvência a uma execução fiscal<sup>771</sup>. Ao participar no processo de insolvência, o credor tributário aceitaria concorrer com os demais credores, abdicando do seu *ius imperium* e respeitando o princípio da igualdade de credores<sup>772</sup>. Neste sentido, admitiam que o plano de recuperação pudesse prever, como para qualquer outro credor de natureza privada, medidas de perdão e/ou redução do crédito tributário, o qual, em prol da recuperação do devedor, não poderia permanecer numa posição de supremacia e intangibilidade, enquanto os restantes credores renunciavam aos seus direitos na tentativa de permitir a recuperação da empresa. A prossecução do interesse público implicaria também que o credor tributário abdicasse dos seus privilégios, reduzindo ou extinguindo os seus créditos, potenciando a viabilização da solvência das empresas, da dinamização do comércio e do tratamento igualitário de todos os credores<sup>773</sup>.

Esta posição e argumentação expendida pela jurisprudência foi, também, acolhida por alguma doutrina<sup>774</sup>, que considerava que, no processo de insolvência, a AT devia ser tratada de forma igual aos restantes credores, despida do seu *ius imperium* e, assim, vinculada a medidas de recuperação que determinassem perdões e/ou moratórias dos seus créditos, no sentido de tentar a reestruturação dos agentes económicos viáveis, sempre que essa fosse a vontade da maioria dos credores. Argumentava-se que, acolher o entendimento contrário inutilizaria as normas do CIRE sobre esta matéria, inviabilizando-se, desta forma, a possibilidade de recuperação do devedor e a decisão da

---

<sup>771</sup> Entre outros, acórdão do STJ de 13-01-2009, processo n.º 08A3763 (relator: Fonseca Ramos), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>772</sup> Acórdão do STJ de 02/03/2010, processo n.º 4554/08.5TBLRA-F.C1.S1 (relator: Silva Salazar), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>773</sup> Cfr, por exemplo, acórdãos do TRP de 28/10/2010, processo n.º 833/08.0TYVNG.P1 (relator: Maria de Deus Correia) e do TRG, processo n.º 2159/09.2TBBCL-F.G1 (relator: António Sobrinho), ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>774</sup> Vide MARTINS, L. M., *O Plano de Insolvência*, 2010, p. 16, disponível em [www.insolvencia.pt](http://www.insolvencia.pt) [01/12/2015].

maioria dos credores, quando estes entendam por bem afetar os seus créditos e aprovar a recuperação do devedor.

Em face desta tendência doutrinal e jurisprudencial, o legislador, com o intuito de reafirmar a indisponibilidade do crédito tributário, decidiu, através do artigo 123.º da Lei n.º 55-A/10, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2011, aditar um n.º 3 ao artigo 30.º da LGT, prevendo que o disposto no n.º 2 que determina que “o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”, prevalece sobre qualquer legislação especial.

Tendo esclarecido, no artigo 125.º da referida Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, de aplicação imediata, que a referida disposição normativa se aplica “aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho<sup>775</sup> sobre quaisquer outros créditos”.

Com esta alteração o legislador veio comprometer o entendimento que, até então, vinha sendo sufragado pelos Tribunais superiores, blindando os créditos tributários nos processos de recuperação previstos no CIRE, afastando, de forma expressa, a interpretação de que o regime especial do CIRE derogava as regras gerais relativas ao crédito tributário previstas na LGT.

Sucede que esta alteração legislativa, apesar de incompatível com o entendimento até aí propugnado pelos Tribunais Cíveis, não mudou, de imediato, a posição jurisprudencial. Estranhamente, nos primeiros meses após a entrada em vigor desta alteração normativa não se registou nenhuma modificação de relevo no sentido das decisões dos Tribunais, que mantiveram o entendimento anteriormente referenciado, aceitando a homologação de planos de recuperação que afetavam os créditos tributários, reduzindo-os ou permitindo o seu pagamento fracionado em termos que ultrapassavam os limites

---

<sup>775</sup> Não percebemos o que pretendeu o legislador com esta referência à prioridade dos créditos trabalhadores. O caráter indisponível dos créditos tributários e a impossibilidade de afetar ou extinguir os créditos da AT no processo de insolvência em nada interferem com as regras da graduação de créditos e com a eventual prevalência dos privilégios creditórios concedidos aos trabalhadores.

previstos na legislação tributária<sup>776</sup>, sem sequer mencionarem a aludida alteração ao artigo 30.º da LGT, ou seja, ignorando a intenção do legislador de reforçar a proteção do crédito tributário nos processos falimentares. E – julgamos – não seria argumento sustentar que a referida modificação não teria aplicação nos planos de recuperação aprovados antes da entrada em vigor desta lei, já que nos parece evidente o caráter interpretativo da mesma, tendo o legislador apenas esclarecido aquilo que – a nosso ver – já decorria da legislação em vigor. Isto sem esquecer que, como referido, o artigo 125.º da Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro, expressamente dispunha a aplicação imediata da nova lei aos processos pendentes,

Importa, ainda, referir que o Tribunal Constitucional foi já chamado para aferir da constitucionalidade do artigo 30.º, n.º 3, da LGT na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2010, bem como do artigo 125.º da mesma Lei no que diz respeito à aplicação temporal da alteração legislativa, tendo esclarecido que a a mesma, enquanto no sentido de o regime geral passar a prevalecer sobre regimes especiais em sentido contrário (em especial, o CIRE), não constitui uma violação do princípio da confiança, por dificilmente se poder sustentar que existissem fundadas expectativas privadas dos cidadãos na manutenção do regime jurídico antes vigente, sendo perfeitamente enquadrável na liberdade legislativa prever que os efeitos desta disposição se produzissem de imediato, por não existir, até à homologação do plano, qualquer situação jurídica constituída<sup>777</sup>.

---

<sup>776</sup> Veja-se o acórdão do TRP de 17/03/2011, processo n.º 309/10.5TBSJM-E.P1 (relator: José Ferraz) e o acórdão do TRL de 22/03/2011, processo n.º 843/09.0TYLSB-F.L1-1 (relator: Anabela Calafate), ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Nestas decisões o n.º 3 do artigo 30.º da LGT nem sequer merece referência.

<sup>777</sup> Vd. acórdãos do TC 401/2013 de 15/07/2013 (relator: João Cura Mariano): “(...) para que a confiança seja tutelada constitucionalmente, exige-se, em primeiro lugar, que o legislador tenha promovido comportamentos capazes de gerar nos cidadãos a expectativa de continuidade de um determinado modelo ou regime jurídico. Ora, não se poderá afirmar que, nas situações como a dos autos, o Estado tenha tido comportamentos de que possa inferir-se a criação, nos privados, de «expectativas» de continuidade do regime legal em causa. Com efeito, não só se manteve em vigor o regime geral de indisponibilidade dos créditos tributários como, perante a interpretação de tais normas efetuada pela corrente dominante na jurisprudência no âmbito dos processos de insolvência, a Fazenda Pública tem mantido posição contrária, apresentando recurso de tais decisões (conforme a própria Recorrente reconhece e resulta da jurisprudência que cita nas suas alegações). (...) É certo que não se poderá desconsiderar, e é sobretudo nesse aspeto que se funda o recurso interposto, que o

O panorama veio, finalmente, a alterar-se, tendo-se invertido o sentido da orientação jurisprudencial até então dominante<sup>778</sup>. Admitindo que o legislador afastou, de forma expressa e clara, a interpretação de que a lei especial (CIRE) derroga a aplicação da lei geral (LGT), os Tribunais Cíveis passaram a decidir que a alteração operada no artigo 30.º da LGT veio estender a validade dos princípios que enformam o sistema tributário (nomeadamente no que à indisponibilidade do crédito tributário diz respeito) aos processos previsto na lei da insolvência, pelo que a redução, extinção ou até a moratória de créditos tributários não pode ser arredada contra a vontade do Estado e em violação do que dispõem as normas tributárias sobre esta matéria. Desta forma, os Tribunais superiores passaram a recusar a homologação dos planos de recuperação que, mesmo aprovados pela maioria dos credores, não respeitassem, quanto

---

legislador, ao optar pela aplicação do novo regime aos processos de insolvência pendentes em que o plano de insolvência ainda não tivesse sido objeto de homologação, iria afetar necessariamente os planos de insolvência já apresentados que, face ao novo regime, poderiam ter de ser alterados. Contudo, esta opção não poderá ter-se como arbitrária, nem se pode considerar que afete posições jurídicas já constituídas. Com efeito, o interesse prosseguido pelo legislador através da aplicação de lei nova a processos pendentes é uma opção que se enquadra na sua liberdade constitutiva e conformadora, pretendendo-se desta forma que os efeitos visados com a alteração em causa fossem imediatos, para o que não deixou de assumir importância o contexto de crise económica e a situação de desequilíbrio orçamental do Estado, circunstâncias que, no entender do legislador, reforçaram a necessidade de evitar que os créditos tributários pudessem ser objeto, por ação de outros credores, de modificação, mesmo contra a vontade do Estado. Por outro lado, o critério escolhido pelo legislador para definir o momento relevante para a aplicação do novo regime aos processos pendentes tem um fundamento racional, se atentarmos em que, como vimos, só com a homologação do plano de insolvência, por sentença, este produz todos os efeitos, não se podendo, até então, falar-se de situações jurídicas já constituídas, uma vez que, como vimos, o plano de insolvência traduz uma situação jurídica complexa, de formação sucessiva, mas que só se torna plenamente constituída com a sentença que o homologa. Até esse momento, conforme se disse, não está afastada a possibilidade de se proceder à alteração do plano de insolvência, de forma a adequá-lo ao novo regime legal” e 607/2013 de 24/09/2013 (relator: Maria João Antunes), ambos disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

<sup>778</sup> Vide acórdão do STJ de 15/12/2011, processo n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1 (relator: Silva Gonçalves); acórdão do TRP de 13/07/2011, processo n.º 134/11.6TBSTS-A.P1 (relator: Soares de Oliveira); acórdão do TRC de 29/11/2011, processo n.º 588/08.8TBFND-D.C1 (relator: Artur Dias); acórdão do TRG de 1046/10.6TBVVD.G1 (relator: Antero Veiga), no qual se refere que “Constitui vício não negligenciável, nos termos e para os efeitos do CIRE, a violação de normas tributárias imperativas” e o acórdão do TRC de 11-12-2012, processo n.º 58/12.0TBMGL.C1, relator: Maria José Guerreiro. Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

ao tratamento dos créditos tributários, o supracitado princípio da sua indisponibilidade.

Esta nova orientação, apesar de estar em conformidade com a posição assumida pelo legislador, levantou algumas objeções e foi severamente censurada por comprometer decisivamente a tão ambicionada recuperação dos entes económicos em situação económica difícil, fazendo soçobrar muitos planos de recuperação aprovados pelos credores, em clara contradição com os objetivos visados pela entrada em vigor da Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, que pretendeu direcionar as normas falimentares para a recuperação do devedor e a fim de salvaguardar a sua manutenção no mercado e estancar o colapso financeiro vivido e a crise empresarial instalada.

ANTÓNIO FONSECA RAMOS refere que não se compreende como anteriormente, em 1993, o CPEREF, num ambiente económico menos dramático que o atual, introduziu a medida revolucionária, no artigo 152.º, ao extinguir os privilégios dos créditos do Estado no processo falimentar, e hoje, em que se revelou clara a intenção de privilegiar a recuperação económica, o CIRE assume

“um papel incompatível com os ventos da história no direito insolvencial que, por toda a parte em que a economia do mercado é o padrão económico vigente, se aposta a recuperação da empresa e não na sua liquidação, tendendo, cada vez mais, o direito insolvencial a acolher o milenário princípio “par conditio creditorum”,

que constitui, nos tempos modernos, sinal de que o Estado protege os cidadãos e as empresas e não fica distante confortado nos seus poderes de *jus imperium* não atendendo às exigências da justiça, da proporcionalidade, e da equidade social e jurídica”<sup>779</sup>. CATARINA SERRA, por sua vez, entende que este problema só pode ser ultrapassado com uma interpretação restritiva das normas tributárias,

---

<sup>779</sup> RAMOS, A. F., “Os Créditos Tributários e a homologação do Plano de Recuperação”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 281 e 282.



assente em dois argumentos: a teleologia subjacente ao PER e a unidade do sistema jurídico. Refere esta autora que

“a regra de que havendo contradição entre o que resulta da interpretação do texto expresso de uma norma jurídica e aquilo que resulta do silêncio de outra se resolve com a sobreposição da primeira à segunda não deve ser mantida quando acarrete uma desconsideração da teleologia que está subjacente a esta e outras perturbações intoleráveis para a harmonia do sistema jurídico”<sup>780</sup>.

Por sua vez, MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS acrescenta, ainda, que, para efeitos de afetação do crédito tributário, importa atentar não ao seu valor nominal mas sim ao seu valor económico, ou seja, aquele que, em caso de liquidação do património do devedor, seria efetivamente recuperável e, nessa medida, aceitar acordos que não atinjam esse valor económico deve ser considerado<sup>781</sup>.

Surgiram, ainda, algumas decisões jurisprudenciais que retomaram a posição inicial, decidindo que o artigo 30.º da LGT, não obstante as alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, não impede a homologação do plano de insolvência/plano de revitalização que preveja a redução, alteração ou extinção de créditos tributários<sup>782</sup>. Para sustentar esta posição, argumentam que, não tendo o legislador alterado ou revogado as normas falimentares

---

<sup>780</sup> SERRA, C., “Processo Especial de Revitalização – contributos para uma “rectificação””, *Revista da Ordem dos Advogados*, Abr./Set. 2012, p. 740.

<sup>781</sup> VASCONCELOS, M. P., “O regime dos créditos tributários na falência, insolvência e recuperação da empresa no Direito português. Uma evolução conturbada”, *Insolvência e Processo Tributário*, CEJ, pp. 23 e 24, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_InsolvProc\\_Trib.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_InsolvProc_Trib.pdf) [21/12/2019] pp. 102 e 103. Tese já aventada pelo mesmo autor em *Recuperação de empresas: o processo especial de revitalização*, Almedina, Coimbra, 2017, pp. 136 e seguintes.

<sup>782</sup> Sustentando esta posição, vd., entre outros, os acórdãos do TRG de 24-07-2012, processo n.º 374/11.8TBPVL-E.G2 (relator: Maria Catarina Gonçalves) e de 04-10-2012, processo n.º 2261/11.0TBRRG-E-G.1 (relator: Ana Cristina Duarte), no qual se entendeu o seguinte: “Ao fincar vinculada a esse plano, a administração tributária apenas fica submetida ao regime especial que o legislador impôs à generalidade dos credores sempre que está em causa uma pessoa insolvente, sem que tal importe uma qualquer violação dos princípios da legalidade tributária e da igualdade”. Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

(que continuam a valorizar o tratamento igualitário dos credores) no sentido de as harmonizar com as disposições tributárias, sempre será de admitir que a aprovação de medidas, no plano de recuperação, que prevejam a redução e/ou perdão dos créditos tributários não afeta os princípios da legalidade e da igualdade tributárias, mencionados no n.º 2 do artigo 30.º da LGT, pois encontra sustentação legal no CIRE, que não afasta a aplicação de tais medidas aos créditos tributários, justificando-se um tratamento diferenciado para os agentes económicos viáveis.

Com o devido respeito pela argumentação esgrimida nestas decisões jurisprudenciais e pela doutrina citada, parece-nos que fazem uma interpretação desacertada do disposto no artigo 30.º da LGT, correndo o risco de, ao admitir a afetação do crédito tributário com a adoção de medidas que não estão previstas nas normas tributárias, violar grosseiramente o dever de obediência à lei, previsto de forma geral no n.º 2 do artigo 8.º do CC, o qual prevê expressamente que este dever não pode ser afastado por se entender que a lei é injusta ou imoral. Por outro lado, e como já adiantámos, permitir que sejam os credores a definir as condições e forma de pagamento dos créditos tributários, para além dos limites previstos na LGT e no CPPT, ofenderia o princípio da legalidade tributária, previsto nos artigos 8.º da LGT e 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídico-tributária têm de estar tipificados na lei (lei formal da Assembleia da República ou decreto-lei do Governo, na sequência de uma lei de autorização legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito)<sup>783</sup>, contradizendo o legislador que manifestou de forma a clara a sua vontade em aplicar aos processos falimentares o referido princípio e as disposições normativas tributárias<sup>784</sup>.

---

<sup>783</sup> Como refere MORAIS, R. D., *A Execução...op. cit.*, p. 220, “Um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididas em assembleia de credores constituiriam um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores podem conceder benefícios fiscais”. A concessão de benefícios fiscais tem de estar, nos termos do supra citado n.º 2 do artigo 103.º da CRP, legalmente prevista.

<sup>784</sup> Julgamos, ainda, que, por identidade de razões, não podem os credores tributários ficar vinculados ao disposto na al. c) do artigo 197.º do CIRE, que prevê que, na ausência de regulamentação expressa em contrário constante do plano de insolvência, o devedor e os

A intenção legislativa foi, aliás, corroborada com o disposto no n.º 4 do artigo 14.º do RERE (novo processo extrajudicial criado pela Lei 8/2018, de 02 de março), ao referir que “Sempre que forem credoras do devedor ou que com este mantenham acordo prestacional, a segurança social e a AT, os trabalhadores e as organizações representativas dos trabalhadores, participam obrigatoriamente nas negociações a realizar ao abrigo do RERE, mesmo que não subscrevam o protocolo de negociação, sem prejuízo do estipulado no artigo 30.º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro”. Mais uma vez o legislador deixou claro que, apesar de se pretender flexibilizar e incentivar a recuperação dos agentes económicos com mecanismos judiciais e extrajudiciais eficazes, não é admissível que os créditos tributários sejam modificados pelo acordo de reestruturação, nem mesmo quando a AT subscreva o protocolo de negociação<sup>785</sup>.

Julgamos, assim, que, à luz do panorama legislativo atual, é totalmente impossível o perdão de dívidas de natureza tributária em resultado da aprovação de um plano de recuperação no processo de

---

responsáveis legais fiquem libertos das dívidas que sobejem após o cumprimento integral do plano. Tal impediria, por exemplo, que a AT desencadeasse o mecanismo da reversão contra os administradores, diretores e gerentes, previsto no artigo 24.º da LGT.

<sup>785</sup> SERRA, C., “Evolução recente do Direito da Insolvência em Portugal – Aspectos de relevo para o Direito Tributário e Fiscal”, *Insolvência e Processo Tributário*, CEJ, pp. 23 e 24, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_InsolvProcTrib.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_InsolvProcTrib.pdf) [21/12/2019], entende a propósito desta disposição que “Caberá, porém, numa interpretação razoável o entendimento de que aquela inadmissibilidade abrange apenas as modificações que contendem com a substância dos créditos ou importam a sua compressão significativa (como a extinção e a redução e não já as que apenas sejam susceptíveis de alterar as condições, nomeadamente temporais, da sua satisfação (como a recalendarização ou o diferimento do pagamento, o fracionamento em prestações ou o alargamento destas), tanto mais que algumas delas são susceptíveis de recondução directa a medidas previstas na legislação especialmente aplicável. No caso contrário, não faria sentido que a AT subscrevesse o protocolo de negociação ou o (subsequente) acordo de reestruturação: sendo exclusivamente de terceiros os créditos objecto de negociação e afectados pelo acordo de reestruturação, não haveria, em abstracto, interesse que justificasse ela ser parte no protocolo (como se prevê, a contrario, no artigo 14.º, n.º 3, do RERE, ou no acordo”. Apesar de compreendermos o interesse e alcance deste entendimento, não nos parece que seja viável, também, no acordo de reestruturação, a previsão de medidas que determinem o pagamento dos créditos tributários em mais prestações que aqueles que a lei tributária (mormente o artigo 196.º do CPPT) autoriza, sob pena de, também, por esta via se estar a afetar o crédito tributário para além dos limites legais (30.º da LGT).

insolvência ou no PER ou no PEAP, estendendo-se tal entendimento aos créditos tributários que tenham sido graduados como créditos comuns, em virtude da extinção de privilégios creditórios e garantias reais operada pelo artigo 97.º do CIRE, pois o critério é exatamente o mesmo. Apesar destes créditos perderem os seus privilégios, continuam a resultar de uma relação jurídico-tributária, pelo que são indisponíveis e não podem ser objeto de redução ou extinção ou alvo de moratórias não contempladas na legislação tributária.

Neste sentido, o Juiz do processo de insolvência ou do PER deverá, nos termos do artigo 215.º do CIRE, recusar oficiosamente a homologação do plano que preveja a alteração da situação do credor tributário em termos que colidam com o supramencionado princípio da indisponibilidade do crédito tributário. O mandatário especial da AT ou da Segurança Social ou o Ministério Público, enquanto defensor do interesse público subjacente à atuação da Fazenda Pública e da Segurança Social, poderão abrigo do disposto no artigo 216.º do CIRE, requerer a não homologação do plano que preveja a redução ou extinção de créditos tributários e em relação ao qual tenha votado contra a sua aprovação, alegando que a situação do credor tributário resultante do plano é menos favorável do que seria se o referido plano não fosse aprovado (al. a) do n.º 1 do artigo 216.º do CIRE)<sup>786</sup>.

Procurando encontrar uma solução que harmonizasse os interesses aqui em confronto, a jurisprudência do STJ – de forma atenta e preocupada – revelou algumas teorias, cujo objetivo foi sempre manter o plano de recuperação, sem que tal afetasse o caráter público e indisponível dos créditos tributários.

Neste sentido, encontramos decisões que aventaram uma tese de nulidade parcial do plano de recuperação, considerando que as medidas de redução e ou extinção dos créditos tributários deveriam ser consideradas nulas por violarem normas imperativas, sem que tal nulidade parcial determine a invalidade de todo o negócio, salvo quando se mostre que este não seria concluído sem a parte viciada, ou seja, que os credores não aprovariam o plano sem que tais medidas se

---

<sup>786</sup> Sobre a eventual aplicação do regime do artigo 17.º G do CIRE, aplicável aos casos de encerramento do processo por não aprovação do plano, às situações de encerramento do processo por não homologação judicial do plano, *vd.* SERRA, C., *O Processo Especial de Revitalização na Jurisprudência*, 2.ª ed. Almedina, Coimbra, 2017.

mantivesse (presumindo-se que a vontade hipotética ou conjectural das partes é no sentido de conservar o plano, deve-se expurgar as cláusulas incidentais sobre os créditos tributários)<sup>787</sup>.

Encontramos, ainda, uma outra tese, que acabou por se tornar maioritária, mantendo-se, ainda hoje, na jurisprudência maioritária, que assenta na mera ineficácia do plano de recuperação relativamente à Fazenda Pública e à Segurança Social. Assim, decidiu-se, no Acórdão do STJ de 18-02-2014<sup>788</sup>, que, tendo a AT ou a Segurança Social votado contra a aprovação do plano de recuperação que, apesar de prever a redução e/ou extinção do crédito tributário, foi aprovado pela maioria dos credores, deverá considerar-se que tal plano não lhe é oponível, por força da aplicação do regime jurídico da ineficácia relativa, que surge para as situações em que existe um direito, expectativa ou interesse legítimo de um terceiro (no caso o credor público) que seria prejudicado pelo negócio ou disposição em causa (no caso o plano de recuperação)<sup>789</sup>. Entende-se que, apesar do legislador ter reafirmado a indisponibilidade dos créditos tributários, aditando o n.º 3 ao artigo 30.º da LGT, poderá violar o princípio da proporcionalidade equiparar o processo de insolvência à execução fiscal, alheando o Estado do esforço levado a cabo pelos demais credores, descurando a solidariedade e comunhão de sacrifícios inerente aos processos desta natureza e contrariando o compromisso de contribuir e favorecer a recuperação das empresas, assumido pelo Estado com a assinatura do supracitado *Memorando de Entendimento Sobre as Condicionalidades de Política Económica*<sup>790</sup>.

---

<sup>787</sup> Neste sentido, acórdãos do STJ de 13/11/2014, processo n.º 3970/12.2TJVNF-A.P1.S1 (relator: Salreta Pereira) e de 03/11/2015, processo n.º 12/12.1TYLSB-I-L1.S1 (relator: Salreta Pereira). Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>788</sup> Processo n.º 1786/12.5TBTNV.C2.S1, relator: Fonseca Ramos. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>789</sup> Entendeu-se, na referida decisão jurisprudencial, que “O plano de insolvência, assente numa ampla liberdade de estipulação pelos credores do insolvente, constitui um *negócio atípico*, sendo-lhe aplicável o regime jurídico da ineficácia, por isso o Plano de Recuperação da empresa que for aprovado não é oponível ao credor que não anuiu à redução ou alteração *lato sensu* dos seus créditos”.

<sup>790</sup> Neste sentido, RAMOS, A. F., “Os Créditos Tributários e a homologação do Plano de Recuperação», *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 282 e ss, que defende que “a tese da ineficácia relativa, é compatível com *natureza complexa do plano de insolvência e com o negócio atípico que o acordo de credores exprime*, a par de

Esta posição encontra-se já consolidada na jurisprudência, tendo vindo a decidir-se que o plano deve ser homologado, mas a sua eficácia não será oponível aos créditos da AT e da Segurança Social, que não serão afetados pelas medidas aí adotadas<sup>791</sup>.

Poderá colocar-se aqui o problema de, com esta tese, se induzir em erro os demais credores, que votaram favoravelmente o plano acreditando que os créditos tributários poderiam também ser afetados pelos perdões e moratórias previstas no plano de recuperação. Sem a previsão de tais medidas quanto aos créditos desta natureza, a almejada recuperação poderá sair malograda. Assim, entendemos que, decidindo o Tribunal homologar os planos, considerando ineficazes as medidas aí previstas no que aos créditos tributários diz respeito, deveria o plano “voltar” aos credores, para que decidissem (ou não) mantê-lo, apesar de não extensível aos créditos tributários.

Em nossa opinião, esta nova orientação acolhida pela jurisprudência maioritária, que louvamos por tentar conciliar as normas incompatíveis do CIRE e da legislação tributária, favorecendo a possibilidade de recuperação das empresas sem afetar o crédito tributário, levanta algumas dúvidas e não nos parece refletir o espírito legislativo.

No que toca ao plano de recuperação, o CIRE prevê, conforme resulta do disposto nos artigos 212.º, 217.º, 17.º-F, n.º 6 e 222.º F, n.º 5 do CIRE, a aplicação das suas medidas a todos os credores, sem excecionar a AT, diferentemente do que acontece, por exemplo, no instituto da exoneração do passivo restante, na insolvência de pessoas singulares (artigo 245.º, n.º 2, al. d) do CIRE), em que o legislador excluiu expressamente os créditos tributários dos efeitos da

---

constituir a solução que melhor satisfaz a conciliação dos interesses em jogo e supera a intransigência do legislador fiscal, obviando às drásticas consequências da não homologação do plano de insolvência, possibilitando a recuperação do insolvente, as mais das vezes à custa de pesados sacrifícios dos credores privados”.

<sup>791</sup> *Vd.*, entre outros os acórdãos do STJ de 25-03-2014, processo n.º 730/12.4TBPFR-D.P1.S1 (relator: Fernandes do Vale) e de 24/03/2015, processo n.º 664/10.7TYVNG.P1.S1 (relator: Ana Paula Boularot). E, mais recentemente, acórdãos do TRP de 22/05/2017, processo n.º 2451/16.0T8STS.P1 (relator: Augusto de Carvalho); do TRC de 13/09/2016, processo n.º 499/15.0T8SEI-A.C1 (relator: Maria João Areias) e do TRE de 02/10/2018, processo n.º 9/17.5T8OLH-B.E1 (relator: Francisco Matos), Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

exoneração (não se verificando, assim qualquer perdão destes créditos ao fim dos cinco anos). O mesmo sucedia no CPEREF<sup>792</sup> que previa, no n.º 1 do seu artigo 62.º, a necessidade de aprovação dos credores garantidos ou privilegiados para que o plano vinculasse e afetasse os seus créditos.

Desta forma, parece-nos que se fosse intenção inicial do legislador tornar o plano ineficaz em relação aos titulares de créditos tributários, tê-lo-ia dito expressamente, manifestando de forma clara o seu propósito.

Acresce que o legislador, quando alterou o CIRE através da Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, apesar de privilegiar a reestruturação das empresas, a sua recuperação económica, manifestou a sua preocupação com a tutela do crédito tributário. Tal está explícito na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 39/XII, que precedeu a mencionada Lei n.º 16/2012, quando refere, a propósito da criação do PER, que este processo visa fomentar a recuperação económica do devedor, mas sem que tal coloque em causa as obrigações assumidas junto das entidades públicas, devendo ser respeitada a legislação aplicável à regularização de dívidas à administração fiscal e à segurança social<sup>793</sup>. Apesar de ser clara a (nova) intenção legislativa, continua a faltar uma norma no CIRE que exclua os créditos tributários dos efeitos do plano de recuperação. Uma tal norma, como já explicámos, existe no RERE, que refere expressamente que, no plano de reestruturação, deve ser respeitado o disposto no artigo 30.º da LGT.

Aliás, tendo recentemente sido introduzido um novo processo judicial de recuperação, o PEAP, poderia o legislador ter aproveitado para, no âmbito deste processo, excluir também os créditos tributários dos efeitos do plano de recuperação. No entanto, não o fez. Parece-nos, então, que, no que toca ao plano de insolvência, ao PER e ao

---

<sup>792</sup> Dispunha o n.º 1 do artigo 62.º do CPEREF “as providências que envolvam a extinção ou modificação dos créditos sobre a empresa são apenas aplicáveis aos créditos comuns e aos créditos com garantia prestada por terceiro, devendo incidir proporcionalmente sobre todos eles, salvo acordo expresso dos credores afectados, e podem estender-se ainda aos créditos com garantia real sobre bens da empresa devedora, nos termos em que o credor beneficiário de garantia real vier a acordar”.

<sup>793</sup> *Vd.*, a este, propósito, pontos 1.2 e 1.3 do capítulo 1 do presente trabalho.

PEAP, a intenção do legislador não passará por excluir os créditos tributários dos efeitos previstos em tais acordos (aplicando a tese aventada da ineficácia do plano em relação à AT e à Segurança Social), mas antes prever nestes planos critérios de pagamento que respeitem os limites previstos nas leis tributários.

Assim, e sem prejuízo de, por um lado, respeitarmos e louvamos a posição jurisprudencial assumida no sentido de articular diferentes interesses e, desta forma, “manter viva” a possibilidade de viabilizar planos de recuperação e, por outro, entendermos que seria relevante – como desenvolveremos adiante – prever, para os créditos tributários medidas mais flexíveis de pagamento<sup>794</sup>, que incentivassem a recuperação das empresas, o que não podemos subscrever são posições que contrariam a intenção do legislador em violação de lei expressa.

O regime espanhol, apesar de não ser isento de críticas, é, nesta matéria, muito mais esclarecedor, na medida em que prevê a possibilidade da *Hacienda Pública*, sendo detentora de créditos privilegiados, se abster<sup>795</sup>, mantendo-se à margem do plano de recuperação e, logo, imune às medidas que forem aí adotadas. Está em causa o denominado *derecho de abstención*, que se traduz na possibilidade de estes credores não ficarem sujeitos ao *convenio*, podendo exigir o seu crédito de forma imediata<sup>796</sup>.

De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 134.º e n.º 1 do artigo 123.º da *LC*, os credores privilegiados (com privilégio geral ou especial) apenas ficarão vinculados ao conteúdo do *convenio* se

---

<sup>794</sup> Apesar de, como veremos, estar já previstas formas de pagamento mais vantajosas, no artigo 196.º, n.ºs 5 e 6 do CPPT, para os casos em que o devedor tem pendente um destes processos de recuperação.

<sup>795</sup> Podendo, no entanto, renunciar a tal possibilidade, nos termos da parte final do n.º 4 do artigo 164.º da *LGT*, e subscrever os acordos efetuados no *proceso concursal*.

<sup>796</sup> Como explica BELTRÁN SÁNCHEZ, E. M., “Acerca del derecho de abstención de los créditos tributários en el convenio de la quiebra de la sociedad anónima”, *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Luis Díez-Picazo* (coord. CABANILLAS SÁNCHEZ, A.), vol. 4, Editorial Civitas, Pamplona, 2002, pp. 631 a 633, está em causa uma forma de tutela dos créditos privilegiados no caso do *convenio* (já que, na liquidação, os privilégios se executam facilmente, conferindo prioridade de pagamento aos créditos que deles beneficiam). No entanto, como explica este autor, não se poderá considerar o *derecho de abstención* como uma característica intrínseca do crédito privilegiado, equivalente à preferência em caso de liquidação.



votarem a favor da proposta apresentada pelo devedor ou aderirem ao mesmo antes de o Tribunal o aceitar<sup>797</sup>. Neste caso, tais créditos serão afetados pelo *convenio*, nos termos que aí se convencionarem.

Em consonância com o disposto na *LC*, prevê o n.º 4 do artigo 164.º da *LGT* que o carácter privilegiado dos créditos tributários confere-lhes o *derecho de abstención* no *proceso concursal*, podendo, no entanto, a *AEAT* subscrever os acordos propostos neste processo ou combinar com o devedor condições particulares de pagamento dos créditos tributários, desde que tais acordos não sejam mais favoráveis para o devedor que aqueles que são alcançados no *convenio*. Relativamente aos créditos da *TGSS*, encontramos uma norma similar no 2.º parágrafo do artigo 24.º da *LGSS*.

A participação destes credores públicos no *convenio* poderá ocorrer através da apresentação de uma proposta de *convenio* (nos termos e cumprido o disposto no artigo 113.º, n.º 1 da *LC*), pela adesão ao mesmo (de acordo com o disposto no artigo 103.º da *LC*) ou através da posterior votação favorável da proposta na *junta de acreedores* (artigos 118.º, n.º 3 e 121.º, n.º 4 da *LC*).

Ou seja, ao contrário do que sucede na lei portuguesa, o legislador espanhol atribuiu à *AEAT* e à *TGSS*, de forma expressa, uma certa discricionariedade na celebração de acordos com o devedor no *proceso concursal*, potenciando desta forma a recuperação dos agentes económicos com dívidas desta natureza. De acordo com a parte final do referindo artigo 164.º, n.º 4 da *LGT*, a subscrição e a celebração de acordos e *convenios* por parte da *Hacienda Pública* exige, apenas, a autorização do órgão competente da *AEAT*. No mesmo sentido estabelece o n.º 3 do artigo 10.º da *LGP*, ao prever a possibilidade da *Hacienda Pública* subscrever acordos ou *convenios* no âmbito da *LC*, atribuindo competência para a autorizar a celebração destes acordos ao órgão que corresponda da *AEAT* quando estejam em causa créditos cuja gestão e cobrança lhe cabe<sup>798</sup>. Este normativo determina, ainda, que se regulem procedimentos no sentido de

---

<sup>797</sup> Corresponde ao artigo 397.º, n.º 1 do *TRLC*.

<sup>798</sup> A *Instrucción Conjunta de 14 de octubre*, no n.º 8, atribui aos *órganos de recaudación* a negociação da proposta do *convenio*.

coordenar a *Hacienda Pública*, a *Seguridad Social* e as demais entidades públicas, quando participem no *proceso concursal*.

O legislador espanhol foi ainda mais longe na possibilidade de afetação dos créditos tributários nos acordos e *convenios* celebrados para recuperação do devedor pois a *Ley 9/2015*, de 25 de maio alterou a redação do n.º 3 do mencionado artigo 134.º da *LC*, passando a prever, ainda, a possibilidade de os credores privilegiados ficarem vinculados ao *convenio* quando se reúnam as maiorias de credores constantes em tal disposição: 60% para as medidas estabelecidas no artigo 124.º, n.º 1, a) da *LC* (perdões que não ultrapassem os 50% do valor do crédito e moratórias que não ultrapassem os 5 anos) e 75% para as medidas previstas no artigo 124.º, n.º 1, b) da *LC* (perdões superiores a 50% do valor dos créditos e moratórias entre os 5 e os 10 anos de prazo)<sup>799/800</sup>. Tais maiorias serão computadas, no caso dos créditos com privilégio geral, tendo por base a totalidade dos credores com tal privilégio e nos caso dos créditos com privilégio especial, em função da proporção das garantias que aceitarem a proposta sobre o valor global das garantias outorgadas dentro de cada classe<sup>801</sup>.

Os créditos tributários graduados como *ordinarios* ou subordinados ficarão sempre vinculados pelas medidas previstas no *convenio*, mesmo que, por alguma razão, não tenham sido reconhecidos. Ou seja, em relação a estes créditos, não detém o credor tributário margem para decidir se pretende ou não aderir às previsões do *convenio*, ficando automática e imediatamente afetado pelas mesmas, sem que se prevejam quaisquer limites ou diferenças de tratamento em relações a outros créditos, de particulares, que tenham sido igualmente reconhecidos como *ordinarios* ou subordinados<sup>802</sup>.

---

<sup>799</sup> Esta alteração é aplicável aos processos em curso, nos quais não tenha, ainda, sido apresentado o texto definitivo do *informe* pela *Administración Concursal* na data da entrada em vigor da referida *Ley 9/2015*, ou seja, 27/05/2015.

<sup>800</sup> No mesmo sentido artigo 397.º, n.º 2 do *TRLC*.

<sup>801</sup> Encontramos, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 94.º da *LC*, 4 classes: créditos laborais, créditos públicos, créditos financeiros e os restantes credores.

<sup>802</sup> A este propósito LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública...op. cit.*, p. 187, refere que a participação no *convenio* já não constitui uma mera possibilidade mas sim um imperativo legal, pois o *derecho de abstención* só pode ser exercido em relação à parte do crédito tributário que beneficie de um privilégio geral ou especial.

Mais, como mencionamos já anteriormente, os créditos tributários qualificados como subordinados ficam impossibilitados de votar a aprovação do *convenio*, conforme determina o 1.º parágrafo do n.º 1 do artigo 122.º da *LC*, ficando igualmente vinculados aos efeitos do *convenio* que for aprovado<sup>803</sup>. Vigora aqui a regra geral prevista no n.º 2 do artigo 77.º da *LGT*, nos termos da qual os créditos tributários, ficam, em caso de *concurso*, sujeitos ao disposto na *LC*<sup>804</sup>.

De acordo com o disposto no artigo 136.º da *LC*, os créditos privilegiados que tiverem votado a favor, os *ordinarios* e os subordinados considerar-se-ão extintos na parte em que tiver sido determinado o seu perdão<sup>805</sup>, ficando afetados por todas as demais medidas do *convenio*, nomeadamente quanto a condições de exigibilidade. De acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 140.º da *LC*, em caso de incumprimento do *convenio*, o mesmo considerar-se-á resolvido, suprimindo-se os efeitos que provocou nos créditos, nos termos do referido artigo 136.º da *LC*.

Importa, ainda, fazer referência ao disposto no artigo 125.º da *LC*, que estabelece as condições para, na proposta de *convenio*, se prever um tratamento singular para determinados credores<sup>806</sup>. Exige-se, para o efeito, a maioria prevista no artigo 124.º da *LC* e o voto favorável, na mesma proporção, dos credores não afetados por tal tratamento especial. Na segunda parte do referido preceito legal, esclarece-se que não se pode considerar haver tratamento singular quando a proposta de *convenio* mantem, a favor dos credores privilegiados (incluindo-se

---

<sup>803</sup> Refere-se, no n.º 1 do artigo 352.º do *TRLC* que os titulares dos créditos subordinados não terão direito de adesão à proposta de *convenio*, nem direito de voto.

<sup>804</sup> Este artigo estabelecia o seguinte: “En caso de convenio concursal, los créditos tributarios a los que afecte el convenio, incluidos los derivados de la obligación de realizar pagos a cuenta, quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”, tendo gerado alguma discussão na doutrina e na jurisprudência sobre se, em face desta redação, os créditos tributários apenas ficariam sujeitos ao disposto na *LC* no caso de existir *convenio*.

Sobre esta discussão, *vd.* GARCIA GÓMEZ, A., *La posición de las Administraciones Tributarias en...op. cit.*, pp. 33 e ss. Posteriormente, com a reforma operada pela *Ley 38/2011* de 10 de outubro, tal dispositivo foi alterado, no sentido de estender os efeitos da *LC* em qualquer caso: “En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”.

<sup>805</sup> Corresponde ao artigo 398.º do *TRLC*.

<sup>806</sup> No mesmo sentido, artigo 378.º do *TRLC*.

aqui os créditos tributários com privilégio geral ou especial) que votem a favor da proposta, as vantagens inerentes ao privilégio existente, sempre que estes credores fiquem sujeitos a perdões e moratórias nos mesmos termos que os créditos *ordinarios*.

Esta disposição normativa reflete a preocupação do legislador com o princípio *par conditio creditorum*, que condiciona a celebração de acordos no âmbito do *proceso concursal*. No entanto, importa lembrar que esta norma perde toda a sua utilidade nos casos em que o credor privilegiado não vote favoravelmente nem adira ao *convenio concursal*. Podendo, porém, de acordo com o disposto nos supracitados artigos 164.º, n.º 4 da *LGT*, celebrar, no que aos créditos privilegiados diz respeito (por ser os únicos em relação aos quais se pode exercer o *derecho de abstención*), *convenios* singulares, que ficarão completamente à margem da aprovação ou sindicância dos restantes credores, não fazendo parte do *convenio*. Como explicámos, o único limite aqui será que as condições estabelecidas nestes acordos não sejam mais favoráveis que aquelas que ficam estabelecidas no *convenio concursal*. Pretende-se que os credores públicos não concedam benefícios ou prerrogativas mais extensivos que aquelas que se encontram previstas para outros créditos, nem que se ultrapasse os limites legais previstos na *LC* para o tratamento e afetação dos créditos, até porque existe o risco de tais concessões representarem *auxílios de Estado*, incompatíveis com o mercado comum nos termos previstos nos artigos 107.º a 109.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia<sup>807</sup>.

Importa, ainda, referir o disposto no n.º 2 do artigo 100.º da *LC*, nos termos do qual os créditos públicos não estão abrangidos pelas

---

<sup>807</sup> Dispõe o n.º 1 do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) que “(...) são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”.

Para maiores desenvolvimentos, *vd.* OLIVENCIA BRUGGER, L. M., “El comportamiento de los acreedores públicos en los procedimientos concursales y ayudas estatales: análisis de la ley concursal a la luz de las decisiones de la comisión y la jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas”, *Estudios sobre la Ley concursal: libro homenaje a Manuel Olivencia*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 3819-3837 e AGUILAR RUBIO, M., *Crédito tributario y...op. cit.*, pp. 349 a 362.

propostas alternativas ou adicionais que o devedor pode apresentar no *convenio*, para além das medidas de perdão e moratórias no pagamento que o plano sempre deve conter.

O *convenio*, aprovado pela *junta de acreedores*, será, também, sujeito a aprovação judicial<sup>808</sup>, nos termos previstos nos artigos 127.º e ss da LC<sup>809</sup>, podendo ser apresentada oposição pela *Administración Concursal*, pelos credores que não estiveram presentes na assembleia ou foram ilegitimamente impedidos de votar. De acordo com o disposto no 3.º parágrafo do n.º 1 do artigo 128.º da LC, esta oposição apenas se pode fundar na violação das normas sobre o conteúdo do *convenio*, forma e conteúdo das adesões à proposta, regras sobre a tramitação escrita e a constituição da *junta de acreedores* que aprovou a proposta. Nos termos do n.º 2 existe, ainda, a possibilidade de os credores, individualmente ou em conjunto, desde que sejam titulares de, pelo menos 5% do montante global dos créditos ordinarios, apresentarem oposição quando entendam que o cumprimento do *convenio* aprovado é objetivamente inviável.

Também a nova redação da *Disposición Adicional Cuarta*, relativa aos *acuerdos de refinanciación*, introduzida pelo já citado *Real Decreto* 4/2014, permite estender os efeitos do *convenio* aos credores financeiros que gozem de garantias reais, na parte do crédito que exceda o valor da garantia real, desde que verificadas as condições previstas no n.º 3 do referido artigo.

Quanto ao *acuerdo extrajudicial de pagos*, segue regras similares. Porém, além de ficarem excluídos destes acordos os créditos com garantia real, até ao valor garantido, quando estes credores não tenham

---

<sup>808</sup> “Esta sala, en su sentencia 750/2011, de 25 octubre, ha declarado sobre esta cuestión: «[...] el papel que corresponde al Juez en dicha aprobación no es la de creador de la regla negocial, sino la de controlador de su legalidad. Por ello, puede aprobar el convenio o rechazarlo - o mandar que se repita el trámite que llevó a él, a fin de que se subsanen los defectos de esa índole de que adolezca -, pero no modificar su contenido - artículo 109, apartado 2, en relación con el 129, apartados 1, 2 y 3, de la Ley 22/2.003”. Esta previsión es también aplicable cuando no existe oposición al convenio y el juez del concurso realiza el examen de oficio que le imponen los arts. 130 y 131 de la Ley Concursal. Por tanto, si el juez del concurso consideraba que se había infringido alguna de las normas que la Ley Concursal establece sobre el contenido del convenio, no debió aprobarlo. La solución que adoptó, aprobarlo modificando su contenido, no es admisible” (STS 903/2017, de 13/03/2017, proceso n.º 1281/2014 (relator: Rafael Saraza Jimena), disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>809</sup> Artigos 381.º e ss do *TRLC*.

votado a favor (arigos. 231.º, n.º 5 e 238.º bis, n.ºs 1 e 2 da *LC*), ficam também excluídos, de forma expressa, os créditos de Direito público<sup>810</sup>, pois o 2.º parágrafo do n.º 5 do artigo 231.º da *LC*, que “Los créditos de derecho público no podrán en ningún caso verse afectados por el acuerdo extrajudicial, aunque gocen de garantía real”<sup>811</sup>. Ou seja, até porque não existe graduação de créditos, não releva se estão em causa créditos públicos com ou sem garantias e/ou privilégios, já que, de nenhuma forma, ficarão vinculados pelas disposições acordadas neste instrumento extrajudicial. O legislador previu, ainda, que devem ser anexados a este pacto os acordos celebrados paralelamente com o Estado para pagamento fracionado dos créditos tributários (parte final do n.º 2 do artigo 236.º da *LC*).

A *disposición adicional séptima* da *LC* aborda especificamente o tratamento dos créditos de Direito público no *acuerdo extrajudicial de pagos*, referindo, no n.º 1, que as normas referentes a esta acordo não têm aplicação a estes créditos, cujo tratamento será efetuado de acordo com o previsto na *LGT*, no *RGP* e na *LGSS*. Este dispositivo legal contempla a possibilidade de o devedor, após alcançar o *acuerdo extrajudicial de pagos*, requerer junto destes credores públicos a celebração de um acordo de pagamento autónomo e independente (*aplazamiento o fraccionamiento de pago*). Prevê, contudo, algumas especificidades nos n.ºs 3 e 4, referindo que estes acordos apenas se poderão celebrar depois de formalizado o *acuerdo extrajudicial de pagos* e não poderão prever prazos de pagamento superior àqueles que ficarem previstos no mencionado acordo extrajudicial<sup>812</sup>. A doutrina tem vindo a criticar esta opção legislativa pois que suscita dificuldades de articulação entre o disposto nas normas tributárias sobre o pagamento fracionado dos créditos tributários e as limitações que prevê<sup>813</sup>.

---

<sup>810</sup> Sobre o conceito de créditos de Direito público *vd.* nota 630.

<sup>811</sup> No mesmo sentido prevê o n.º 1 do artigo 234.º da *LC*.

<sup>812</sup> A periodicidade dos pagamentos poderá ser distinta, desde que se cumpra o previsto no artigo 52.º, n.º 1 do *RGR*.

<sup>813</sup> A este propósito ESCOLÁ BESORA, M. E., “Créditos afectados por la mediación concursal. Supuesto específico de créditos con garantía real y créditos de derecho público”, *El mecanismo de la segunda oportunidad*, Editorial Bosch, Barcelona, 2017, pp. 92 e 93, refere os problemas de articulação relativos à eventual necessidade de prestar garantias a favor do credor tributário com o pedido de pagamento prestacional, já que, nos termos do disposto no

No *TRLC*, no n.º 2 do artigo 683.º, mantém-se a exclusão dos créditos público, quer gozem ou não de garantia real e, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 671.º, o devedor mantém-se obrigado a juntar ao *plan de pagos* que acompanha a proposta de *acuerdo extrajudicial de pagos* a cópia dos acordos celebrados com estes credores ou do pedido de pagamento prestacional apresentado perante estas entidades ou, pelo menos, a indicação das datas de pagamento, quando tais créditos não forem satisfeitos nas datas dos respetivos vencimentos.

No que concerne ao *acuerdo de refinanciación*, como verificámos, os créditos de Direito público não estão incluídos no conceito de pasivo financeiro para efeitos de aprovação do plano, estando-lhes expressamente vedada a possibilidade de adesão voluntária aos planos homologados.

### **2.8.3 Da eventual necessidade de previsão legal de perdões tributários no âmbito da aprovação de um plano de recuperação ou de outras medidas que facilitem a reestruturação empresarial**

Da análise que efetuámos, pudemos concluir que a Lei portuguesa não esclarece como devem ser tratados os créditos tributários nos planos de recuperação, nada dizendo sobre quais os efeitos que a aprovação e homologação destes planos neles produzem nem esclarecendo se a sua intenção é mantê-los apartados da negociação e efeitos destes instrumentos de recuperação.

Se, por um lado, o legislador deixa clara a sua intenção de promover e facilitar as medidas de recuperação dos agentes económicos, por outro – mesmo sabendo o impacto que o valor destes créditos geralmente assume no passivo dos devedores – acentua o carácter indisponível dos créditos tributários, fazendo referência, ainda que de forma breve e pouco elucidativa, à sua natureza pública e à

---

n.º 1 do artigo 235.º da *LC*, o devedor, com a abertura do expediente relativo ao *acuerdo extrajudicial de pagos*, fica impedido de realizar qualquer ato de administração ou disposição dos seus bens (no qual se inclui a constituição de garantias sobre o seu património). Julgamos que nestas situações sempre poderá o devedor requerer a dispensa de prestação de garantia nos termos do disposto no artigo 82.º da *LGT* e 50.º da *RGR*.

necessidade de respeitar os limites que a leis tributárias impõem no que toca a sua afetação.

Julgamos fundamental que o legislador, se for esse o desiderato, determine expressamente que os credores tributários, independentemente da qualificação dos seus créditos, se podem manter à margem dos acordos negociados e aprovados nos processos de insolvência ou de recuperação. Esta é, aliás, a solução encontrada no Direito espanhol, que – como vimos – expressamente prevê a possibilidade dos credores públicos se mantrem à margem das negociações levadas a cabo no *convenio*.

A não ser assim, e partindo do princípio que a ideia nunca foi a de excluir estes credores públicos destes planos, questionamos se, por razões de ordem social e económica, não deveria a lei prever a possibilidade do credor público, no âmbito de um processo de insolvência ou de um PER ou PEAP, perdoar alguns créditos – pelo menos em parte (por exemplo no que aos juros diz respeito) – ou permitir um pagamento fracionado mais favorável prolongado dos mesmos, quando tal se mostrasse indispensável<sup>814</sup> – face ao peso que tais créditos assumem – à recuperação da empresa.

Aliás, tal estaria em sintonia com a orientação assumida pelo Estado Português no *Memorando da Troika*, o qual prevê, no ponto 2.19, que “as autoridades tomarão também as medidas necessárias para autorizar a administração fiscal e a segurança social a utilizar uma maior variedade de instrumentos de reestruturação baseados em critérios claramente definidos, nos casos em que outros credores também aceitem a reestruturação dos seus créditos e para rever a lei tributária com vista à remoção de impedimentos à reestruturação voluntária de dívidas”.

Sendo verdade que o legislador tem vindo, ao longo dos últimos anos, a prever condições mais favoráveis de pagamento dos créditos tributários, nomeadamente no que às moratórias e à necessidade de prestação de garantias diz respeito, julgamos que tais benesses estão, ainda, longe de se revelar suficientes ou satisfatórias, essencialmente por não estarem previstos quaisquer perdões e se continuarem a

---

<sup>814</sup> Embora, como veremos, o CPPT prever já pagamentos prestacionais especiais (com algumas limitações) para os devedores que seja objeto de um processo de recuperação.



vencer juros a taxas elevadas. Atualmente, a AT e a Segurança Social apenas poderão aceitar, no âmbito de um plano de recuperação, a concessão de uma moratória no pagamento, nos termos e dentro dos limites do artigo 196.º do CPPT e 189.º e 90.º do CCSS.

De acordo com o disposto na al. a) do n.º 3 do supra mencionado artigo 196.º do CPPT, o devedor pode requerer o pagamento das dívidas tributárias em prestações mensais e iguais, nomeadamente em situações em que “se inclua em plano de recuperação no âmbito de processo de insolvência ou de processo especial de revitalização, ou em acordo sujeito ao regime extrajudicial de recuperação de empresas em execução ou em negociação, e decorra do plano ou do acordo, consoante o caso, a imprescindibilidade da medida, podendo neste caso haver lugar a dispensa da obrigação de substituição dos administradores ou gerentes, se tal for tido como adequado pela entidade competente para autorizar o plano”<sup>815</sup>.

Com a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, o legislador alterou o regime de pagamento prestacional no âmbito destes processos de recuperação, no sentido de ampliar o número de prestações e, desta forma, facilitar o pagamento das dívidas tributárias nos casos em que se pretende a reestruturação financeira dos devedores. Assim, nos termos dos n.º 6 do artigo 196.º do CPPT, o número de prestações pode ser alargado até 150 quando tal medida se mostre indispensável e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável. Apesar de esta medida se poder revelar, na prática, exígua para os casos em que estas dívidas assumem um peso

---

<sup>815</sup> A redação desta norma tem vindo a ser alterada foi alterada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Anteriormente, era necessário verificar-se a substituição dos administradores e gerentes responsáveis pela não entrega das prestações tributárias em causa. Aplaudimos esta alteração, pois como explica MORAIS, R. D., *A Execução...op. cit*, pp. 216 e 217, tal exigência podia comprometer a recuperação da empresa e implicava a responsabilização dos gerentes e administradores num momento em que tal responsabilidade não foi ainda comprovada para efeitos civis ou criminais e em que a própria legalidade da exigência do imposto pode não estar definitivamente apreciada (por exemplo, caso esteja pendente processo de impugnação judicial). Posteriormente, voltou a ser alterada pela Lei n.º 100/2017, de 28 de agosto, no sentido de passar a prever os diferentes instrumentos de recuperação que foram surgindo. Anteriormente referia-se apenas “plano de recuperação económica”, tendo o legislador sentido necessidade de esclarecer que planos estão aqui em causa. No entanto, não é feita qualquer ao PEAP, apesar de nos parecer que, por identidade de razões, esta possibilidade será também aplicável nestes casos.

relevante no passivo da empresa devedora, ainda mais quando, de acordo com a parte final desta disposição legal, tal possibilidade é apenas aplicável nos casos em que a “a dívida exequenda exceder 500 unidades de conta<sup>816</sup> no momento da autorização, não podendo então nenhuma delas ser inferior a 10 unidades da conta<sup>817</sup>” (n.º 5 do mesmo artigo). A situação torna-se, ainda, mais complicada quando não está previsto qualquer perdão no que, por exemplo, aos juros de mora diz respeito, os quais se continuarão a vencer, como decorre do disposto no n.º 8 desta norma, alcançando valores exorbitantes<sup>818</sup>.

Posteriormente, com a Lei n.º 100/2017, de 28 de agosto, esta disposição legal voltou a ser alterada, passando a prever que tal ampliação de prazo de pagamento apenas poderá ter lugar, “para efeitos de plano de recuperação a aprovar no âmbito de processo de insolvência ou de processo especial de revitalização, ou de acordo a sujeitar ao regime extrajudicial de recuperação de empresas do qual a administração tributária seja parte”. Foi, também, aditado um n.º 7, exatamente com a mesma previsão de ampliação do número de prestações, aplicável quando o executado esteja já a cumprir plano de recuperação aprovado no âmbito de um dos processos supra referidos.

Ou seja, o legislador, de alguma forma confirmando a interpretação que vinha sendo propugnada pela jurisprudência, passou a prever a possibilidade de o credor tributário se manter à margem do plano aprovado nos processos de recuperação supramencionados, permitindo que, posteriormente à celebração destes acordos, o devedor negocie com a AT um plano prestacional, no que toca ao pagamento de créditos relativos a, como se refere em tal normativo, “facto tributário anterior à data de aprovação do plano ou de celebração do acordo”<sup>819</sup>.

---

<sup>816</sup> Atualmente 51.000,00 Euros (já que a *unidade de conta* se mantém fixada no valor de 102,00 Euros).

<sup>817</sup> Atualmente 5.100,00 Euros.

<sup>818</sup> O aviso n.º 366/2020, de 09 de janeiro, em cumprimento do disposto no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 73/99, de 06 de março (que “altera o regime dos juros de mora das dívidas ao Estado e outras entidades públicas”) fixou a taxa de juros de mora aplicável às dívidas ao Estado e outras entidades públicas em 4,786%.

<sup>819</sup> O que pode, inclusive, incluir créditos sobre a massa insolvente, nos processos de insolvência em que o devedor propõe plano de insolvência destinado à sua recuperação, já que, entre a data da declaração de insolvência e a data de aprovação do plano se podem

Os n.ºs 9 a 12 prevêm ainda a possibilidade de alargamento deste regime prestacional aos terceiros que assumam a dívida. No âmbito de um plano de recuperação, tal pode ser interessante nos casos em que se preveja a criação de uma nova sociedade, para a qual seja transferida a totalidade do património da entidade recuperada.

Importa, ainda, relevar que a exigência, prevista no artigo 199.º do CPPT, de constituição de uma garantia idónea a favor da AT como condição para a aprovação do pagamento da dívida tributária em prestações pode, no âmbito de um processo de insolvência, de de um PER ou de um PEAP, impedir a aceitação e homologação do plano de recuperação, já que a oneração do património do devedor a favor da AT, além de poder ser economicamente inviável, pode constituir uma clara violação ao princípio do tratamento igualitário dos credores, previsto no artigo 194.º do CIRE<sup>820</sup>. cremos que, neste caso, deverá o Administrador da Insolvência, ou o devedor (se, no processo falimentar, lhe couber a elaboração do plano<sup>821</sup> ou quando esteja em causa um PER ou um PEAP), requerer, nos termos do n.º 3 do artigo 199.º do CPPT, a dispensa de prestação de garantia, demonstrando, como se prevê no n.º 4 do artigo 52.º da LGT, o prejuízo que tal prestação lhe pode causar, nomeadamente a possibilidade de não cumprimento do plano e consequente inviabilidade de recuperação. Na maioria destes casos, parece-nos que se justifica a isenção de prestação de garantia, podendo a AT legitimamente, com base no mencionado preceito legal, conceder-la.

---

vencer créditos tributários que serão considerados créditos sobre a massa insolvente. Julgamos que não era intenção do legislador ir tão longe, mas, atenta a infeliz redação da norma, esta interpretação é totalmente legítima.

<sup>820</sup> Com a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, o legislador aditou o n.º 5 ao artigo 198.º do CPPT, passando a prever a dispensa de prestação de garantia para dívidas até 2.500,00 Euros para pessoas singulares e 5.000,00 Euros para pessoas coletivas. A Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro aumentou estes valores para 5.000,00 Euros e 10.000,00 Euros respetivamente. Também esta medida, apesar de envolver devedores de pequenas quantias, revela preocupação do legislador em flexibilizar o pagamento das dívidas tributárias, tendo esta medida, na prática, um impacto relevante para devedores de menor dimensão.

<sup>821</sup> Nos termos do n.º 1 do artigo 193.º do CIRE, “podem apresentar proposta do plano de insolvência o administrador de insolvência, o devedor, qualquer pessoa que responda legalmente pelas dívidas da insolvência e qualquer credor ou grupo de credores cujos créditos representem pelo menos um quinto do total dos créditos não subordinados reconhecidos na sentença de verificação e graduação de créditos, ou na estimativa do juiz se tal sentença ainda não tiver sido proferida”.

A jurisprudência foi, até, mais longe, tendo decidido que a questão da prestação da garantia, nestes casos, está fora do âmbito da indisponibilidade do crédito. Nessa medida, a Fazenda Pública deve ter em consideração a situação concreta e procurar um equilíbrio entre a tutela dos seus interesses creditícios e o objetivo de recuperação económica do devedor, devendo, por regra, aceitar o que, no plano ficou previsto, quanto a tal matéria<sup>822</sup>. Julgamos que se poderá discutir se a prestação de garantia não tem que ver com a natureza indisponível do crédito, na medida em que esta obrigação existe exatamente para tutelar o interesse da cobrança. No entanto, julgamos que o que está aqui em causa é o dever da AT obedecer à lei, cingindo a sua atuação aos limites e condições previstas legalmente. Contudo, e como já deixámos dito, aceitamos que a exigência de garantia, nestes casos, deve ser particularmente ponderada, devendo o credor tributário atender também aos interesses de recuperação económica do devedor.

De facto, são escassas as possibilidades que o devedor tem para negociar o pagamento das dívidas tributárias, limitando-se a lei tributária a autorizar o pagamento prestaciona, se verificadas determinadas condições, não existindo qualquer previsão legal de perdão ou redução da dívida. Como vimos, o próprio pagamento em prestações não interfere nos juros de mora, que continuarão a vencer-se em relação à dívida exequenda incluída em cada prestação e até integral pagamento.

Assim, questionamos se não seria de prever, para estes processos de recuperação, medidas mais atrativas e facilitadoras de pagamento e, quiçá, perdões parciais de dívida, por exemplo no que aos juros e

---

<sup>822</sup> Ver acórdão do STA de 31/03/2016, processo n.º 0182/16 (relator: Ascensão Lopes): “Tudo visto, concluímos que o acordo prestado ao PER, depois de devidamente homologado judicialmente, encerra consequências jurídicas desde logo para os outorgantes que, no caso particular da Fazenda Pública, em tudo o que não tenha a ver com a indisponibilidade do direito ao seu crédito fiscal a vinculam. E, este é o caso da garantia a prestar para cobrança do crédito. A matéria da garantia a prestar está, a nosso ver, fora do campo da indisponibilidade do direito e deve ter em consideração a situação concreta da requerente sempre na perspectiva do equilíbrio entre o objectivo da sua recuperação económica e da salvaguarda do interesse público em garantir a boa cobrança dos créditos fiscais (...) Assim, prevendo-se no acordo PER que na execução deva ser prestada garantia através de uma específica forma, a Administração Tributária tinha de a aceitar, admitindo-se que pudesse por atenção ao insuficiente valor dos bens e na parte a garantir que excede esse valor, convidar o executado a apresentar um pedido de dispensa de garantia”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

demais encargos administrativos diz respeito. A previsão legal de tal possibilidade sempre resultará de uma ponderação de interesses: o interesse na arrecadação de receitas, na reafirmação do dever de contribuir e o interesse na revitalização económica de empresas<sup>823</sup>. Qualquer medida excecional de regularização das dívidas tributárias deverá ser sempre ponderada e adequada aos fins que visa atingir já que pode, também ela, implicar uma violação do princípio da igualdade dos contribuintes, na medida em que se está a favorecer a sociedade incumpridora face àquelas que, com maior ou menor sacrifício, sempre cumpriram as suas obrigações tributárias, podendo até questionar-se se o perdão de dívidas tributárias é ou não conforme à justiça tributária<sup>824</sup>, para mais sabido que a recuperação da empresa é, muitas vezes, uma tentativa malograda. Na verdade, como o Estado necessita da receita gerada pela cobrança dos impostos, a previsão de regimes de perdão ou redução da dívida tributária pode implicar um futuro agravamento da tributação, que será sofrido – de forma mais impactante – exatamente pelos contribuintes cumpridores. Neste sentido, não podemos deixar de concordar com a posição do legislador de limitar a possibilidade da concessão de moratórias ou perdões de créditos tributários.

Todavia, julgamos que talvez se justificasse, em determinadas situações, uma opção mais flexível e adaptada às necessidades económicas e sociais vigentes. Cremos que esta postura irredutível e intransigente do credor tributário<sup>825</sup>, motivada pela intransigibilidade

---

<sup>823</sup> Tivemos já oportunidade de nos pronunciar sobre este tema. *Vd.* DIAS, S. L., “O crédito tributário no processo de insolvência – breves considerações”, *Revista Fiscal*, n.º 3, Maio/Junho de 2013, pp. 8-22 e DIAS, S. L., “A afetação do crédito tributário no plano de recuperação da empresa insolvente e no plano especial de revitalização”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 263 a 265.

<sup>824</sup> *Vide* MORAIS, R. D., *A Execução...op. cit.*, pp. 223 a 225.

<sup>825</sup> ROCHA, J. F., “A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível”, *I Colóquio de Direito da Insolvência de Santo Tirso* (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2015, p. 181 e ss, entende que a AT está a “adotar uma conduta juridicamente inapropriada — inconstitucional e ilegal — quando, em sede de processo insolvencial lato sensu, é chamada (seja por via do Ministério público, seja por via de “mandatário especial” para o efeito 10) 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”, impondo-se uma flexibilização dos princípios tributários “em consequência de uma obrigatoriedade de ponderação constitucionalmente adequada dos vários bens jurídicos em confronto”.

das leis tributárias, além de poder impedir ou dificultar seriamente a recuperação da empresa e sua reinserção no mercado (com as consequências que tal pode gerar, nomeadamente, fomentar a insolvência de outras empresas, o acréscimo do desemprego, entre outras sempre nefastas para a economia), poderá ser prejudicial aos seus próprios interesses creditícios, já que, por força da extinção dos privilégios creditórios e garantias reais, muitos dos seus créditos serão graduados como comuns. Assim, a não aprovação de um plano de recuperação poderá, em muitos casos, significar o não recebimento dos créditos tributários, caso o devedor venha a ser declarado insolvente e o processo prossiga para liquidação, revelando-se o seu património totalmente insuficiente para pagar a todos os credores. Ao contrário, a aprovação do plano que preveja o pagamento da totalidade ou de parte do crédito tributário pode ser a única forma de a AT ou a SS recuperarem esse crédito, menos que de forma mais dilatada no tempo ou apenas de forma parcial.

Atenta a conjuntura económica e social que se vivia e o claro interesse que o legislador demonstrou em reverter o destino de empresas insolventes ou em situação económica difícil, cremos que não se justifica manter o credor tributário totalmente à margem dos deveres de cooperação e solidariedade que devem recair sobre todos os credores, visando possibilitar a recuperação da empresa e evitar o seu encerramento e liquidação.

Entendemos, em suma, que deveria a Lei prever situações, específicas e excepcionais, em que fosse possível obter o perdão ou redução de dívidas tributárias (nomeadamente no que aos juros concerne) estando pendentes processos que visassem a recuperação económica do devedor, estabelecendo as condições precisas em que tal poderia acontecer<sup>826/827</sup>, já que também constitui interesse público digno de proteção a continuidade das empresas que revelem a

---

<sup>826</sup> Por força do princípio da legalidade tributária, qualquer possibilidade de perdão fiscal tem de ficar legalmente prevista, estabelecendo-se as condições em que tal perdão pode acontecer e qual o seu âmbito.

<sup>827</sup> Esta possibilidade já se antevia no n.º 2 do artigo 62.º do CPREFER, nos termos do qual poderia o Estado dar o seu acordo à adopção das providências que envolvam a extinção ou modificação dos créditos sobre a empresas desde que o membro do Governo competente o autorizasse.

possibilidade de se revitalizarem. Constitucionalmente, destacamos aqui o direito à livre iniciativa económica privada e à iniciativa empresarial (artigos 61.º, n.º 1 e 80.º, alínea c) da CRP), o direito a receber incentivos à actividade empresarial (artigo 86.º, n.º 1 da CRP) e o direito ao trabalho e à sua protecção<sup>828</sup>.

Como vimos, a Lei espanhola, apesar de apresentar, também, algumas fragilidades, é, atualmente, muito mais esclarecedora no que toca ao tratamento dos créditos tributários no âmbito dos planos de recuperação, garantindo, tanto nas leis tributárias como na *LC*, alguma maleabilidade, facilitando a adaptação dos credores tributários às medidas recuperatórias, não sendo impostos limites que os impeçam de acordar medidas convenientes ao interesse do Estado, facilitadoras da recuperação económica dos devedores. Como esclarece MARINA AGUILAR RUBIO

“La posibilidad de realizar quitas y esperas dentro del procedimiento concursal se convierte en una clara excepción al principio de indisponibilidad del crédito tributario que, en ningún caso, resulta criticable ya que, de una parte, las excepciones a este principio están expresamente previstas en el art. 18 de la propia LGT y, de otra, supone la flexibilización de su contenido en aras a buscar una mayor justicia del sistema tributario”<sup>829</sup>.

Na verdade, com exceção do *acuerdo extrajudicial de pagos* (no qual os créditos públicos são positivamente discriminados, impedindo a lei que sejam afetados pelas medidas adotadas), os créditos tributários são tratados de acordo com a sua graduação, sendo que, no que toca aos créditos tributários privilegiados – que serão a grande fatia – está expressamente tipificado o *derecho de abstención*; os demais créditos tributários, *ordinarios* ou subordinados, estarão sujeitos às mesmas medidas que os demais créditos com a mesma condição.

---

<sup>828</sup> Vd. ROCHA, J. F., “A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível”, *I Colóquio de Direito da Insolvência de Santo Tirso* (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2015, p. 181 e ss.

<sup>829</sup> AGUILAR RUBIO, M., *Crédito tributario y...op. cit.*, p. 348.

O legislador espanhol demonstrou assim uma clara preocupação em tutelar o interesse de recuperação e manutenção dos agentes económicos no mercado, que configura um interesse público e que, portanto, merece proteção<sup>830</sup>, criando condições mais favoráveis de pagamento das dívidas de natureza tributária. Optou-se, pois, por uma solução menos intransigente e mais moldada aos interesses de manutenção em atividade e recuperação dos insolventes, conciliando as disposições das leis tributárias e da *LC*.

A única questão que, a nosso ver, se pode colocar nesta liberdade de atuação é o risco de discricionariedade que necessariamente envolve. Ou seja, podendo a *Hacienda Pública* e a *Seguridad Social* definir, com alguma margem, os termos de pagamento dos seus créditos, apesar da sua natureza pública e indisponível, questionamos se tal autonomia não poderá revelar-se perigosa. Primeiro, por poder resultar na violação do princípio da igualdade, ao serem estipuladas regras diferentes de pagamento para devedores que se encontrem em igual situação de dificuldade económica. Segundo, porque este tratamento diferenciado pode sempre resultar em concorrência desleal, já que os agente económicos que, neste âmbito, beneficiem de condições mais favoráveis de pagamento revelam uma vantagem financeira relativa aos demais. Terceiro, por violação da finalidade pública destes créditos, a qual exige especial cautela na aceitação de medidas de perdão ou moratórias de, pois podem implicar uma significativa perda de receita para a satisfação dos interesses públicos, e conseqüentemente, um eventual sacrifício maior dos contribuintes que sempre cumpriram as suas obrigações perante o Estado.

Assim, parece-nos que, no Direito espanhol, poderia ser salutar e menos arriscado prever medidas concretas de afetação dos créditos públicos para este tipo de processos<sup>831</sup>. Sem que tal se verifique, a decisão de participação no *convenio* e afetação do crédito tributário

---

<sup>830</sup> Neste sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y...op. cit.*, p. 106.

<sup>831</sup> Neste sentido AGUILAR RUBIO, M., *Crédito Tributario y...op. cit.*, pp. 348 e 349 refere, também a necessidade de o legislado estabelecer, pelo menos, os motivos, a quantia e os requisitos que se devem cumprir para que a *AEAT* possa conceder perdões ou moratórias dos seus créditos, de forma a articular devidamente os interesses públicos subjacentes a adoção destas medidas com o princípio da legalidade.



sempre deverá ser bem ponderada e devidamente fundamentada, devendo, em cada caso concreto, explicar-se os exatos motivos que levam à decisão adotada. Isto no sentido de se procurar evitar a violação do princípio da igualdade dos cidadãos enquanto contribuintes e que o *proceso concursal* possa ser utilizado, de forma fraudulenta, e com o único intuito de reduzir a carga fiscal.

## **2.9 O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O INSTITUTO DE EXONERAÇÃO DO PASSIVO RESTANTE (INSOLVÊNCIA DE PESSOAS SINGULARES)**

### **2.9.1 A exoneração do passivo restante no CIRE e na *Ley Concursal* (breve análise)**

Uma das maiores novidades trazidas com a entrada em vigor do CIRE foi a previsão do instituto da exoneração do passivo restante, nos artigos 235.º a 248.º.

Este mecanismo permite que o devedor, pessoa singular, de boa-fé<sup>832</sup>, possa obter a exoneração dos débitos que nos cinco anos posteriores ao encerramento do processo de insolvência não forem pagos aos credores. Este instituto assenta no modelo *fresh start*, pretendendo conceder ao devedor uma segunda oportunidade, desde que este se releve merecedor e, cumpridos os requisitos previstos na lei para o efeito<sup>833</sup>. Estão em causa, da perspetiva do devedor, a realização de valores constitucionalmente consagrados, como a liberdade económica e o direito ao desenvolvimento da personalidade, permitindo-lhe recuperar a sua autonomia financeira e, assim, começar de novo<sup>834</sup>.

---

<sup>832</sup> O estabelecimento deste critério permite afastar o eventual aproveitamento ilícito e injustificado desta possibilidade por credores que não merecem uma segunda oportunidade, no entanto, na prática, revela-se sempre difícil determinar, em concreto, como deve ser interpretado este critério da boa-fé.

<sup>833</sup> Como se referiu no acórdão do TRC de 17/03/2015, processo n.º 693/13.9TBFND-D.C1 (relator: Barateiro Martins), este instituto não pode ser encarado como um expediente normal que a lei coloca ao dispor dos devedores para escaparem às suas responsabilidades. É antes uma medida que o devedor poderá utilizar se demonstrar ser merecedor dessa oportunidade, que necessariamente implica a assunção de custos e sacrificios durante o período de 5 anos de cessão. Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>834</sup> PINTO, P. M., “Exoneração do passivo restante: Fundamento e constitucionalidade”, II Congresso de Direito da Insolvência (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2014, p. 179.

A exoneração do passivo restante deve ser requerida pelo devedor<sup>835</sup>, podendo os credores pronunciar-se sobre tal pedido. O Juiz proferirá o despacho inicial de exoneração se entender não estar verificado nenhum dos pressupostos previstos no artigo 238.º do CIRE, os quais implicam o indeferimento liminar de tal solicitação.

Esta decisão obriga a que, por um período de cinco anos, o insolvente tenha de proceder à entrega de parte do seu rendimento (rendimento disponível, que será definido pelo Tribunal de acordo com as responsabilidades financeiras do devedor) a um fiduciário<sup>836</sup> para, no final deste período, ser objeto de rateio pelos credores da insolvência. Não se verificando motivo para a cessação antecipada do procedimento de exoneração, nos termos previstos no artigo 243.º do CIRE<sup>837</sup>, será, no fim dos cinco anos, proferido o despacho final de exoneração do passivo restante. A partir deste momento as dívidas remanescentes deixam de ser exigíveis, conforme determina o n.º 1 do artigo 245.º do CIRE<sup>838/839</sup>.

Nas palavras de ASSUNÇÃO CRISTAS, o período de cinco anos assemelha-se a um “purgatório”, em que o devedor vai pagando as suas dívidas com o rendimento que tiver disponível para o efeito, mantendo um comportamento pautado pela boa-fé e licitude, o que

---

<sup>835</sup> No requerimento de apresentação à insolvência ou no prazo de 10 dias posteriores à citação, sendo sempre rejeitado se for deduzido após a assembleia de apreciação do relatório. No período intermédio, o Juiz decide livremente sobre a admissão ou rejeição do pedido (n.º 1 do artigo 236.º do CIRE).

<sup>836</sup> Escolhido pelo Tribunal de entre os inscritos na lista oficial de Administradores de Insolvência (n.º 2 do artigo 239.º do CIRE). As suas funções estão previstas no artigo 241.º do CIRE.

<sup>837</sup> A exoneração poderá, ainda, ser revogada, no prazo máximo de um ano após o trânsito em julgado do despacho de exoneração, nos termos e com os fundamentos previstos no artigo 246.º do CIRE.

<sup>838</sup> Como explica SERRA, C., *O regime português da...op. cit.*, p. 156, é uma causa de extinção das obrigações extraordinária ou avulsa em relação às causas tipificadas no Código Civil.

<sup>839</sup> MARTINS, C. O., “O procedimento de exoneração do passivo restante – controvérsias jurisprudenciais e alguns aspetos prático”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, p. 216, ressalta, a este propósito, o “pendor social e solidário” do instituto de exoneração, na medida em que, sendo o objetivo a reabilitação do devedor, os credores vêm-se obrigados a abrir mão de parte ou, em alguns casos, da totalidade dos seus créditos, assim como a sociedade em geral, já que, muitas vezes, o Estado tem de suportar os próprios custos do processo e a remuneração do administrador e do fiduciário, não dispondo o devedor de quaisquer meios para suportar estes encargos.

justifica que, no fim de tal período, obtenha o perdão dos créditos remanescentes e, assim, logre uma nova oportunidade<sup>840</sup>. Por outro lado, este instituto permite a reabilitação das pessoas enquanto agentes económicos, criadores de riqueza para a sociedade<sup>841</sup>, permitindo-se, também, com esta via a dinamização do comércio e do mercado de crédito.

A solução acolhida no CIRE, apesar de se inspirar no modelo *fresh start* existente noutros ordenamentos jurídicos<sup>842</sup>, distingue-se, em vários pontos, de outras soluções adotadas<sup>843/844</sup>, apresentando algumas fragilidades que se prendem, por exemplo e como veremos, na exclusão de alguns tipos de créditos da exoneração. Porém, o certo

---

<sup>840</sup> CRISTAS, M. A. O., “Exoneração do devedor pelo passivo restante”, *Themis*, Edição Especial – Novo Direito da Insolvência, Setembro de 2005, p. 167.

<sup>841</sup> Como entende LOBO, G. G., “A insolvência das pessoas singulares”, *Boletim da Ordem dos Advogados*, n.º 78, maio de 2011, p. 30, “o que se pretende com o recurso a esta figura é permitir a (re)inserção do devedor na vida económica ativa, proporcionando-lhe a possibilidade de ser sujeito de direitos e deveres sem a constante e permanente ameaça de agressões ao seu património, fruto das dívidas contraídas até ao encerramento do processo de insolvência”.

<sup>842</sup> Importado do sistema norte-americano (*fresh start*, previsto no *Chapter 7* do *Bankruptcy Code*) e por intermédio do *Insolvenzordnung* alemão (regime de exoneração dos devedores singulares denominado *Restschuldbefreiung*, previsto nos §§ 286 e seguintes do *Insolvenzordnung*). Vide ponto 45 do preâmbulo do CIRE. Este instituto vem sendo acolhido em várias legislações, de que são exemplo o Reino Unido (*section 279* do *Insolvency Act 1985*), a França (artigo L 643-11 do *Code de Commerce*, introduzido com a reforma operada pela *Loi* n.º 2005-845 de 26 de julho de 2005 e alterado pelo artigo 124.º da *Ordonnance* n.º 2008-1345 de 18 de dezembro de 2008) e a Itália (A exoneração do passivo restante foi introduzida pelo *Decreto Legislativo* n.º 5, de 9 de janeiro de 2006 (suplemento ordinário ao GURI n.º 13, de 16 de janeiro de 2006), que alterou os artigos 142.º a 144.º da *Legge Fallimentare*, aprovada pelo *Decreto Real* n.º 267, de 16 de março de 1942 (GURI n.º 81, de 6 de abril de 1942), e alterada pelo *Decreto Legislativo* n. 169, de 12 de setembro de 2007 (GURI n.º 241, de 16 de outubro de 2007).

<sup>843</sup> Diferenciando-se também do regime adotado por outros ordenamentos europeus, em que é mais simples obter esta exoneração. Refira-se, por exemplo, que, no Reino Unido, o período de cessão de créditos é apenas de 12 meses e, no regime francês, de cerca de 18 meses.

<sup>844</sup> O que bem se compreende pelo facto de estarmos perante realidades económicas e sociológicas profundamente diferentes. Como refere SOUSA, A. F., “Exoneração do passivo restante e fórum shopping na insolvência de pessoas singulares na União Europeia”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, p. 59, a propósito do regime acolhido nos EUA: “O conceito *fresh start*, nos EUA, reflecte bem o espírito tão característico de um país de acolhimento de emigrantes – muitos dos quais procuravam, precisamente, deixar “para trás”, nos seus Estados de origem, as suas dívidas não pagas – cuja economia assenta no crédito e no consumo”.

é que as finalidades deste regime são – essencialmente – as mesmas que as visadas nos demais ordenamentos que acolheram este instituto, pretendendo-se recuperar o indivíduo economicamente, com tudo quanto tal implica para os credores e para a sociedade em geral<sup>845</sup>.

Também na legislação espanhola, encontramos presente este instituto (*régimen de exoneración de deudas para los deudores persona natural*). No entanto, o mesmo foi incluído na legislação concursal muito mais recentemente, através das alterações operadas pela Ley 25/2015 de 28, de julho<sup>846</sup>, que aditou o artigo 178 *bis* à LC.

Houve uma maior resistência em Espanha à previsão deste benefício na legislação concursal<sup>847</sup>, pelo que, apesar de se ter falado e projetado, durante bastante tempo, a sua consagração no *concurso de acreedores*<sup>848</sup>, apenas com a referida lei o mesmo foi aditado, com o intuito, como se refere na *Exposición de Motivos* da mencionada lei, de permitir aos cidadãos “encarrilar nuevamente su vida e incluso de arriesgarse a nuevas iniciativas, sin tener que arrastrar indefinidamente

---

<sup>845</sup> A este propósito, entendemos com PINTO, P. M., “Exoneração do passivo restante: Fundamento e constitucionalidade”, II Congresso de Direito da Insolvência (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2014, p. 194, que este instituto não constitui uma solução de sacrifício desproporcionado dos interesses dos credores na satisfação dos seus créditos, garantindo-lhes, até, em alguns casos, a possibilidade efetiva de os recuperarem, já que poderá o devedor não ter qualquer património apreendido no âmbito da insolvência, mas, conseguir, durante o período de cessão, contribuir para o seu pagamento, entregando o seu rendimento disponível.

<sup>846</sup> *De mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social*.

<sup>847</sup> JIMÉNEZ PARÍS, T. A., “La figura del fresh start: ¿es conveniente su incorporación al ordenamiento jurídico español?”, *Estudios de Derecho Civil en Homenaje al Profesor Joaquín José Rams Albesa*, (coord. CUENA CASAS, M., ANQUITA VILLANUEVA, L. A. e ORTEGA DOMÉNECH, J.), Editorial Dykinson, Madrid, 2013, pp. 552 e ss, resume as vantagens e desvantagens de acolhimento deste regime na legislação espanhola, concluindo que a adoção do modelo *fresh start* não é a medida mais conveniente para resolver o problema de sobreendividamento dos particulares, podendo verificar-se uma utilização abusiva deste expediente legal que irá encarecer o crédito e prejudicar os interesses e direitos dos credores, levantando, até, sérios problemas de constitucionalidade.

<sup>848</sup> A inserção desta medida no ordenamento jurídico espanhol surge em vários estudos e propostas. *Vd.*, JIMÉNEZ PARÍS, T. A., “La figura del fresh start: ¿es conveniente su incorporación al ordenamiento jurídico español?”, *Estudios de Derecho Civil en Homenaje al Profesor Joaquín José Rams Albesa* (coord. CUENA CASAS, M., ANQUITA VILLANUEVA, L. A. e ORTEGA DOMÉNECH, J.), Editorial Dykinson, Madrid, 2013, pp. 548 a 552.

una losa de deuda que nunca podrá satisfacer”, favoreciendo-se, assim, o emprego, o tecido empresarial e a economia em geral<sup>849</sup>.

O regime de exoneração aqui instituído apresenta algumas diferenças significativas em relação ao regime português. Encontramos dois tipos de exoneração: *exoneración definitiva*: uma exoneração imediata, automática, para os devedores de boa-fé que cumpram os requisitos previstos no n.º 3 do artigo 178 bis da LC, incluindo-se aqui a satisfação prévia e integral dos créditos *contra la masa* e dos créditos privilegiados e, caso não exista um *acuerdo extrajudicial de pagos*, de pelo menos 25% do valor dos créditos *ordinarios*; e a *exoneración provisional*, que, de acordo com o disposto nos n.ºs 5 e 6 do mencionado artigo 178 bis da LC, é uma exoneração diferida no tempo (decorridos 5 anos) e que exige o cumprimento de outros requisitos previstos no n.º 5 da referida norma. Inicialmente concede-se uma exoneração provisória e revogável, que depende do cumprimento de um *plan de pagos* durante 5 anos. Ao fim deste período, se não houver nenhuma causa de revogação do benefício, o Juiz, ouvidos os credores, declara a exoneração definitiva do passivo insatisfeito do devedor. Este último regime assemelha-se mais ao instituto de exoneração previsto na Lei portuguesa.

A exigência, no caso da *exoneración definitiva*, de pagamento de 25% dos *créditos ordinarios* revela-se um requisito de difícil – em alguns casos até impossível – satisfação para os devedores que, não logrando a celebração de um *acuerdo extrajudicial de pagos*, apresentem dívidas de valor muito elevado<sup>850</sup>. O artigo 488.º do TRLC veio solucionar este problema, explicitando que o pagamento de 25% do passivo ordinário se exige aos devedores que, podendo tentar a celebração de um *acuerdo extrajudicial de pagos*, optam por não o fazer, passando, assim, a prever que para obter o benefício da

---

<sup>849</sup> Como refere JIMÉNEZ PARÍS, T. A., “El régimen de segunda oportunidad introducido por el RD-Ley 1/2015, de 27 de febrero”, in *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n.º 750, Julio de 2015, p. 2367, “La exoneración prevista es, pues, una excepción al régimen general del artículo 1911 del Código Civil, que el legislador ha otorgado en vista a la alteración sobrevenida e imprevista de las circunstancias económicas (crisis económica) en que los deudores personas físicas contrajeron sus obligaciones (circunstancias que obedecen a factores que escapan al control del deudor de buena fe)”.

<sup>850</sup> Como sucede regularmente no caso das insolvências dos gerentes e administradores de sociedades insolventes, que assumiram responsabilidade pessoal pelas dívidas destas.

*exoneración del pasivo restante insatisfecho*, devem ser satisfeitos integralmente os *créditos contra la masa* e os *créditos concursales* privilegiados e, reunindo os requisitos para o fazer, tenha celebrado, ou, pelo menos, tenha tentado celebrar um *acuerdo extrajudicial de pagos*.

De acordo com o disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 178 bis da LC, a exoneração deve, à semelhança do que sucede no regime jurídico português, ser requerida pelo devedor, pessoa singular, no entanto aqui esse requerimento deve ser apresentado depois de concluído o *concurso* por liquidação dos bens<sup>851</sup> ou por insuficiência da *masa activa*.

Como se verifica, não há aqui nomeação de qualquer fiduciário, sendo a tramitação deste pedido mais simples do que no Direito português. Porém, consideramos que este regime, pressupondo ou o pagamento efetivo de parte dos créditos ou o cumprimento, pelo menos parcial, de um *plan de pagos*, se revela menos penoso para os credores, já que alguns deles asseguram o recebimento parcial ou total dos seus créditos. O mesmo não sucede no Direito português, já que pode acontecer de não haver, durante os cinco anos do período de cessão, qualquer rendimento disponível para entregar aos credores (nos casos, por exemplo, em que o devedor não tem rendimentos ou os mesmos são inferiores à retribuição mínima), nem bens para liquidar, pelo que, poderá a exoneração ser obtida sem que, na prática, tenha o devedor realizado qualquer pagamento.

### **2.9.2 Efeitos da exoneração do passivo restante do devedor no pagamento dos créditos tributários**

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 245.º do CIRE, a concessão do benefício da exoneração do passivo restante ao devedor insolvente importa que, após o decurso dos cinco anos durante os quais o insolvente fica obrigado a ceder aos credores o seu rendimento disponível e a cumprir as demais obrigações acessórias previstas no

---

<sup>851</sup> No n.º 2 do artigo 472.º do TRLC concede-se agora um prazo de 15 dias, contados da comunicação ao Tribunal da finalização da liquidação, para o devedor requerer a *exoneración del pasivo insatisfecho*.

n.º 4 do artigo 239.º do CIRE<sup>852</sup>, se extingam os créditos que sobejarem por pagar.

Este efeito é, no entanto, limitado, já que, de acordo com o previsto no n.º 2 do artigo 245.º do CIRE, a exoneração não abrange determinados créditos que, pela sua natureza, continuam a ser exigíveis ao devedor. Destacamos os “créditos tributários e da segurança social”, mencionados na alínea d) deste preceito legal<sup>853</sup>.

Como tivemos já oportunidade de referir noutra sede<sup>854</sup>, cremos que esta exclusão constitui o caso mais paradigmático de manifestação do princípio geral da não disponibilidade do crédito tributário no processo de insolvência. Aliás, é a única vez, ao longo de todo seu texto, que o CIRE faz referência particular aos créditos tributários e da Segurança Social. O legislador foi claro ao excluir, de forma expressa, os créditos de natureza tributária dos efeitos da exoneração, mantendo-os intactos. Esta posição é antagónica com o que sucede, por exemplo e como já dissecámos, no plano de recuperação, em que o legislador não esclarece como deve o crédito tributário ser tratado, o que levou até a concluir que o CIRE aceita, sem quaisquer restrições, a afetação dos créditos tributários, o seu perdão ou redução nestes planos.

Estão, no entanto, em causa situações distintas, já que, ao contrário do que sucede no plano de recuperação, cuja decisão de aprovação cabe aos credores, que assumem poderes amplos no que toca à definição do seu conteúdo, na exoneração do passivo restante, quer a decisão de aceitação preliminar, quer a decisão final que concede a exoneração cabem ao Juiz, o qual, apesar de auscultar os credores, decidirá autonomamente sobre a verificação dos pressupostos para a concessão deste benefício. O Juiz surge como garante da legalidade e do rigor procedimental e decidirá, com base na

---

<sup>852</sup> E que visam essencialmente assegurar que o devedor toma todas as diligências necessárias para entregar ao fiduciário o seu rendimento disponível, que será utilizado para pagamento aos credores.

<sup>853</sup> Esta norma foi alterada com o Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho, no sentido de incluir, também, os créditos da Segurança Social.

<sup>854</sup> DIAS, S. L., “O crédito tributário no processo de insolvência (Algumas considerações)”, *Revista Fiscal*, n.º 3, Maio/Junho de 2013, p. 17.

sua convicção pessoal, sobre a capacidade do devedor em cumprir as exigências que a concessão deste instituto impõe<sup>855</sup>.

Assim sendo, enquanto no plano de recuperação os credores têm o poder de votar contra a aprovação de um plano que afete os seus créditos, se não concordarem com as restrições e limitações que lhes são impostas, no caso do pedido de exoneração o eventual perdão do passivo restante não depende da concordância ou da aceitação dos credores. Talvez também por esta razão terá entendido o legislador que faria sentido “proteger” os créditos públicos, atenta a impossibilidade dos respetivos titulares participarem na decisão sobre a sua afetação.

Importa não olvidar que estes credores, além de não serem afetados pelos efeitos extintivos da exoneração, acabam por, em muitos processos, ser pagos com prioridade através valor arrecadado durante os cinco anos de cessão, quando sejam beneficiários de privilégios creditórios ou garantias reais e, conseqüentemente, vejam os seus créditos graduados com preferência.

Além disso, em termos práticos, a exclusão destes créditos de natureza pública permite que a AT e a SS, findo o período de cessão e encerrado o processo de insolvência, tentem recuperar os seus créditos não pagos, instaurando para o efeito as competentes execuções fiscais.

Entende alguma doutrina que a manutenção (mesmo que parcial) de privilégios creditórios e a não exclusão da exoneração dos créditos tributários encerram em si uma “diminuição inaceitável e desproporcionada dos direitos dos demais credores”<sup>856</sup>, que representa um tratamento desigual dos diversos credores, podendo, para mais, colocar em causa o almejado *fresh start*<sup>857</sup>.

---

<sup>855</sup> Como refere CRISTAS, M. A. O., “Exoneração do devedor pelo passivo restante”, *Themis*, Edição Especial – Novo Direito da Insolvência, Setembro de 2005, p. 168, “O Juiz decidirá (...) provavelmente com recurso a um juízo de prognose: na base da sua decisão pesará a convicção que venha ou não a formar acerca da vontade e capacidade do devedor para cumprir as exigências legais o que permitirá um bom aproveitamento deste mecanismo”.

<sup>856</sup> MARTINS, L. M., *Recuperação de Pessoas Singulares*, vol. I., 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2013, p. 92.

<sup>857</sup> PIDWELL, P., “Insolvência das pessoas singulares. O “Fresh Start” – será mesmo começar de novo? O fiduciário. Algumas notas”, in *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, p. 209.



Julgamos que a posição excepcional dos credores tributários se justifica pela especial natureza que os seus créditos assumem, pela finalidade coletiva e pública que lhes está subjacente. Contudo, não podemos deixar de questionar até que ponto esta exclusão se coaduna com o princípio da igualdade dos credores<sup>858</sup> e com o próprio conceito de *fresh start*, já que, além desta medida não implicar qualquer sacrifício ou contribuição por parte do Estado para a revitalização do devedor, pode mesmo representar o seu total fracasso. Em muitos processos de insolvência, estas dívidas assumem valores avultados, principalmente nos casos dos particulares que assumiram funções de gestão/direção de uma pessoa coletiva, tendo sido, por tal razão, subsidiariamente responsabilizados pelas dívidas tributárias dessa entidade<sup>859</sup>. A concessão da exoneração do passivo restante visa, como se refere no preâmbulo do CIRE, alcançar a reabilitação económica<sup>860</sup> das pessoas singulares insolventes, pelo que se questiona de que maneira poderá haver reabilitação se após a exoneração do devedor podem permanecer dívidas exigíveis em montante muito superior àquelas das quais ele é “libertado”.

Mantemos, no entanto, a posição já anteriormente expendida. Enquanto não se encontrar na lei, a possibilidade expressa de um perdão fiscal nestas situações pontuais, a AT e a SS deverão continuar a atuar em pleno respeito pelas disposições tributárias que prevêm a indisponibilidade e conseqüente impossibilidade de redução/extinção do crédito tributário, diligenciando no sentido de recuperar os seus créditos, desde que cumprindo escrupulosamente a lei e as limitações impostas.

Apesar das diferenças, estruturais e procedimentais, que verificámos existirem nos institutos de exoneração do passivo restante português e espanhol, é possível encontrar, também no Direito espanhol, uma disposição normativa semelhante à que ora

---

<sup>858</sup> Como explica MORAIS, R. D., *A Execução...op. cit.*, p. 224, quando um contribuinte não tem bens suficientes para pagar os seus impostos, a cobrança que o Estado conseguir efetuar será conseguida à custa dos outros credores, que receberão menos para que o Estado consiga recuperar alguma coisa.

<sup>859</sup> Nos termos do disposto no artigo 22.º, 23.º e 24.º da LGT.

<sup>860</sup> Nota 45 do preâmbulo do CIRE.

descrevemos, que excepciona os *créditos de Derecho público*<sup>861</sup> dos efeitos da exoneração do passivo insatisfeito. Tal decorre do disposto na parte final do primeiro parágrafo do n.º 5 do artigo 178.º *bis* da LC que refere expressamente que o benefício de exoneração concedido aos devedores que se enquadrem no disposto no n.º 5 da mesma norma (*exoneración provisional*, que se encontra sujeita ao cumprimento de um *plan de pagos*) não engloba os créditos de Direito público<sup>862</sup>. Aliás, o regime espanhol vai ainda mais longe pois excepciona, também, os créditos com privilégio especial, enumerados no artigo 90.º, n.º 1 da LC, apenas permitindo que a exoneração afete a parte que, por não ser satisfeita com a execução da garantia, é tratada como crédito *ordinario*.

Estes créditos devem, nos termos do disposto no n.º 6 da referida norma, ser satisfeitos pelo devedor, no prazo de cinco anos contados da data da conclusão do *concurso*. Para o pagamento das referidas dívidas não incluídas na exoneração, o devedor deve apresentar uma proposta de *plan de pagos*, que será submetida à aprovação do Juiz, após a audição das partes. No final deste artigo, refere-se, contudo, que, quanto aos créditos de Direito público, “la tramitación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se regirá por lo dispuesto en su normativa específica”.

Vinha-se entendendo na jurisprudência, que no *plan de pagos* se deviam incluir todas as dívidas que não seriam exoneradas, incluídos os créditos públicos, devendo, no entanto, a tramitação do pedido de pagamento prestacional destes créditos ser efetuada junto dos órgãos que representam o credor público, a AEAT e TGSS<sup>863</sup>.

---

<sup>861</sup> Sobre o conceito de créditos de Direito público *vd.* nota 630.

<sup>862</sup> No *TRLC* mantém-se esta exclusão no caso do devedor que pretenda a exoneração através de um *plan de pagos* (artigo 497.º, n.º 1, 1.º parágrafo da LC), tendo o legislador esclarecido que a não exoneração dos créditos de Direito público se verifica também na *exoneración definitiva* (artigo 491.º, n.º 1 da LC).

<sup>863</sup> *Vd.*, neste sentido, *SAP* de Barcelona (*Sección 15ª*), n.º B 7260/2018, de 19/07/2018 (relator: Maria Elena Boet Serra): “Por lo tanto, tal y como se establece en el artículo 178 bis 5 LC, los créditos públicos, cualquiera que sea su calificación, en la vía de obtención del BEPI con sujeción a un plan de pagos no quedarán exonerados, sino sujetos al plan de pagos que se apruebe por este Tribunal, tras la pertinente tramitación. Se cuestiona por la TGSS y la AEAT que tengan que sujetarse al plan de pagos, sin embargo, no es este el criterio de este Tribunal, pues el artículo 178 bis 6 LC no excluye al crédito público de su sujeción al plan de pagos aprobado por el juez del concurso, al contrario, de su tenor sólo puede desprenderse que

Recentemente, este entendimento foi invertido pela decisão do TS n.º 2253/2019 de 02/07/2019<sup>864</sup>, que, a propósito das referidas disposições normativas, decidiu que a redação do parágrafo 5.º do n.º 5 do artigo 178.º *bis* da LC é contraditória com o disposto no último parágrafo do n.º 6 da mesma norma, pois, por um lado, prevê-se a aprovação de um plano para assegurar o pagamento dos créditos privilegiados e *contra la masa* no prazo de cinco anos, que deverá ser aprovado pelo Tribunal e, por outro, remete-se para os mecanismos administrativos a aprovação de medidas de pagamento fracionado dos créditos públicos. Decidiu-se, assim, que sendo o *plan de pagos* aprovado judicialmente, não é possível deixar que a sua eficácia dependa de uma posterior ratificação de um dos credores, no caso o credor público, pelo que não faz sentido a aplicação dos expedientes administrativos para o pagamento prestacional, numa situação de *concurso*. Esta contradição torna praticamente ineficaz o alcance da finalidade prevista no artigo 178 *bis* LC (exoneração plena das dívidas), pelo que, fazendo uma interpretação teleológica, há-de subsumir-se a proteção do crédito público à aprovação judicial verificada. Assim, o Juiz deve, antes de aprovar o plano, ouvir as partes envolvidas (incluindo o credor público) e tomar em consideração as objeções invocadas e que, no seu entender, objetivamente motivam a não aprovação do referido *plan de pagos*.

Esta decisão, efetuando uma interpretação extensiva da lei, entendeu pois que não faz sentido manter à margem do *plan de pagos* e do poder de decisão do Juiz do *proceso concursal* a forma de pagamento dos créditos tributários, devendo incluir-se no plano todos os créditos *contra la masa* e créditos privilegiados, cabendo ao Juiz,

---

una vez aprobado el plan de pagos, por el único órgano con competencia para ello, que es el juez del concurso, deberá presentarse y tramitarse el aplazamiento y fraccionamiento acordado en dicho plan ante el órgano y por medio del procedimiento regulado en la normativa específica. Este es, además, el criterio interpretativo que se consensuó en el acuerdo IV.10 del Seminario de Jueces de lo Mercantil y Juzgado de Primera Instancia número 50 de Barcelona de 15 de junio de 2016”. No mesmo sentido vd: *SJM* de Barcelona (Sección 3.ª), n.º 174/2018, de 02/07/2018 (relatora: Eduardo Pastor Martínez); *SAP* de Oviedo (Sección 1.ª), n.º 604/2018, de 13/12/2018 (relator: Javier Anton Guijarro). Todas estas decisões disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>864</sup> Processo n.º 3669/2016 (relator: Ignacio Sancho Gargallo), disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

após audição dos credores, a decisão sobre a proposta de pagamento destes créditos apresentada pelo devedor. O Juiz deve decidir de acordo com os critérios que, no caso concreto, entender mais convenientes, sem ter necessariamente em consideração as normas tributárias relativas ao pagamento destes créditos. Entendeu-se que só assim será possível alcançar a finalidade liberatória do mecanismo de exoneração e facultar ao devedor uma segunda oportunidade.

Comprendemos o sentido subjacente a esta decisão jurisprudencial. Contudo, colocamos reservas quanto a esta interpretação, pois que peca por não encontrar um mínimo de apoio literal na referida disposição legal, porquanto a lei é clara quando refere que a tramitação do pedido de pagamento prestacional das dívidas tributárias deve reger-se pelo disposto nas normas tributárias, ou seja, exclui-se da regra geral referente ao tratamento dado aos créditos *contra la masa* ou com privilégio geral os créditos públicos, sendo-lhes aplicável uma norma especial<sup>865</sup>. Parece-nos, no entanto, que se poderá interpretar esta norma no sentido de incluir os créditos de natureza pública no *plan de pagos*, mas cumprir, quanto ao pagamento destes créditos, o disposto nas normas próprias da sua regularização, ou seja, sem ultrapassar os limites previstos nas normas tributárias quanto ao pagamento em prestações destas dívidas e sem deixar nas mãos do Juiz do *proceso concursal* o poder de decisão sobre questões que ultrapassam a sua competência em razão da matéria. Julgamos que só assim se garante o respeito pelo caráter indisponível dos créditos tributários e o disposto na *LC* e em outras normas imperativas sobre o tratamento destes créditos<sup>866</sup>.

---

<sup>865</sup> Neste sentido, MOYA BALLESTER, J., “El tratamiento del crédito público en el beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho (comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo (1ª) de 2 de julio de 2019, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 49, janeiro-abril 2020, pp. 285 e ss. Este autor entende que não está aqui em causa qualquer contradição entre o disposto no artigo 178.º bis, n.º 5, parágrafo 5.º da *LC* e o último parágrafo do artigo 178.º bis, n.º 6 da *LC*, sendo antes estabelecida aqui uma exceção, que se resolve pela aplicação da lei especial. Mais refere que, a este propósito, se deve ter em consideração o constante na *Exposición de Motivos* da *Ley 25/2015* e no *Real Decreto-Ley 1/2015*, em que parece clara a intenção do legislador em autonomizar os créditos públicos e apartá-los das previsões do *plan de pagos*.

<sup>866</sup> No *TRLC*, o legislador manteve, no n.º 1 do artigo 495.º, a mesma redação, prevendo que, quanto aos créditos de Direito público, o pedido de pagamento fracionado “se regirá por su normativa específica”.

Importará voltar a salientar, para melhor compreensão do que se segue, que encontramos, na lei espanhola, duas soluções distintas no que ao tratamento dos créditos públicos e à exoneração do passivo restante diz respeito: Enquanto que na *exoneración definitiva* (178.º bis, n.º 3 e 4 da LC), automática, se prevê a satisfação apenas dos créditos públicos *contra la masa* ou privilegiados e, se não houver *acuerdo extrajudicial de pagos*, de 25% dos créditos *ordinários*; na *exoneración provisional* (178.º bis, n.ºs 3 e 5 da LC), o devedor terá de arcar com o pagamento da totalidade dos créditos públicos, incluindo os *ordinarios* e os subordinados, já que estes estão excluídos dos efeitos da exoneração. Censurando esta imunidade dos créditos públicos, CARLOS PUIGCERVER ASOR entende que esta discriminação prejudica os devedores com menos recursos, que não conseguiram obter a *exoneración definitiva* e ficam sujeitos à *exoneración provisional*, acabando por lhes poder exigir um maior esforço económico, já que poderão ter de pagar, mesmo que de forma fracionada, dívidas de montante superior àquelas que pagariam se tivessem logrado a *exoneración por pago* (já que se incluem os créditos públicos também classificados como comuns e subordinados) 867/868.

Esta questão fica agora sanada, já que, no *TRLC* (artigo 491.º, n.º 1 da LC), veio o legislador esclarecer que os créditos de Direito

---

<sup>867</sup> PUIGCERVER ASOR, C., “El beneficio de exoneración del passivo insatisfecho (II). La exoneración automática y la provisional, su tratamiento y alcance”, *El mecanismo de la segunda oportunidad*, Wolters Kluwer, Madrid, 2017, pp. 328 e 329.

<sup>868</sup> ESCOLÀ BESORA, M. E., “Créditos afectados por la mediación concursal. Supuesto específico de créditos con garantía real y créditos de derecho público”, *El mecanismo de la segunda oportunidad*, Editorial Bosch, Barcelona, 2017, p. 95, refere inclusive que a afetação dos créditos de Direito público não é contrária ao Direito da União Europeia, tendo o TJUE se manifestado já, através da decisão de 16/03/2017, processo n.º C-493/15, sobre a admissibilidade de exoneração destes créditos se verificadas determinadas circunstâncias, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu). Esta decisão jurisprudencial entende que uma medida de exoneração do passivo restante que abranja os créditos de Direito público não é suscetível de configurar um auxílio do Estado pelo que se poderá entender que a legislação da União Europeia (nomeadamente os artigos 4.º, n.º 3 da TUE e os artigos 2.º e 22.º da Sexta Diretiva (Diretiva 77/388/CEE do Conselho de 17 de maio de 1977) não se opõe a que dívidas de natureza tributária (no caso dívidas de IVA) possam ficar também incluídas na exoneração. De facto, poderemos considerar que se abre aqui a porta para, à luz do Direito da União Europeia, se rever a legislação sobre esta matéria, no sentido de flexibilizar o regime relativo ao perdão e pagamento dos créditos tributários.

público estão, de um modo geral, apartados dos efeitos da exoneração (verificando-se, assim, esta mesma exclusão na *exoneración definitiva*).

## **2.10 EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA E ABERTURA DO CONCURSO NOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL**

Assumindo que, quer o processo de insolvência, quer o *proceso concursal* têm a natureza de “processo de execução universal”, genérico e total, no qual se apreende a globalidade do património do devedor para satisfazer igualmente os créditos existentes, a declaração de insolvência do devedor vai, necessariamente, afetar o normal decurso dos processos executivos singulares, nomeadamente da execução fiscal.

Tomando em consideração o princípio da autotutela executiva da Administração Pública<sup>869</sup>, que caracteriza os créditos da AT e que permite a esta credora gerar, de forma autónoma, as certidões de dívida, títulos executivos, e avançar com as diligências executivas necessárias para a cobrança coerciva dos créditos e ressaltando, também, a função pública e coletiva que as diligências executivas desempenham na cobrança de prestações públicas necessárias para o autofinanciamento do Estado<sup>870/871</sup>, importa perceber de que forma a declaração de insolvência ou a abertura do *concurso* do devedor implica na tramitação dos processos de execução fiscal.

Assim, analisaremos os efeitos que a declaração de insolvência do devedor provoca nos processos executivos de natureza tributária, procurando conjugar o disposto nos preceitos falimentares com as normativas tributárias adjetivas referentes a esta matéria, examinando

---

<sup>869</sup> Consiste na prerrogativa concedida a esta entidade pública de executar o que foi decidido por ato administrativo, sem necessidade de recorrer aos Tribunais. Para maiores desenvolvimentos sobre este poder, *vd.* FONSECA, R. G., *O Fundamento da Autotutela Executiva da Administração Pública*, Almedina, Coimbra, 2012.

<sup>870</sup> *Vd.*, sobre as finalidades do sistema fiscal e o dever geral de contribuir, os artigos 103.º, n.º 1 da CRP e 31.º, n.º 1 da CE.

<sup>871</sup> Como refere CARBAJO VASCO, D., *Cuestiones tributarias en los...op. cit.*, pp. 199 e ss, a execução de bens e direitos do obrigado tributário que não cumpriu o seu dever de pagamento de impostos, não representa um ato egoísta ou de natureza privada, já que o pagamento dos impostos legalmente devidos e a exigência dos mesmos é uma obrigação constitucional.

os regimes português e espanhol e as soluções que se gizeram para articular os interesses dos credores tributários com a natureza do processo falimentar.

### **2.10.1 A suspensão do processo de execução fiscal**

Na Lei portuguesa, dispõe o artigo 88.º do CIRE que, com a declaração de insolvência, se suspendem os processos de execução instaurados contra o insolvente, incluindo os processos de execução fiscal<sup>872</sup>.

Entende a doutrina que se trata de um efeito automático da declaração de insolvência, não dependendo de requerimento de qualquer interessado<sup>873</sup>. No entanto, na prática, verificamos que a execução se suspende quando, nesse processo, se toma conhecimento da pendência do processo falimentar, o que sucede por comunicação do Administrador da Insolvência ao Agentes de Execução ou ao Tribunal em todos os processos de execução que este conhece<sup>874</sup> (prevendo o n.º 4 do referido artigo 88.º do CIRE tal obrigação) ou por requerimento de qualquer credor, apresentado no processo executivo, nos termos do disposto no artigo 793.º do CPC. Importa mencionar, a propósito desta norma que possibilita aos credores requererem a suspensão do processo executivo demonstrando apenas que foi requerida a insolvência do devedor, decidiu o Tribunal Constitucional que a mesma não tem aplicação nos processos de execução fiscal, aos quais se aplicam as regras previstas no CPPT<sup>875</sup>.

---

<sup>872</sup> Não basta que a insolvência tenha sido requerida, é necessário que a mesma seja declarada para que se suspendam os processos de execução em curso. De facto, não teria qualquer sentido, suspender as execuções – nomeadamente as execuções fiscais que têm uma natureza especial, de interesse público – sem que se verificasse efetivamente a situação de insolvência. *Vide*, Acórdão do STA de 12/05/2004, processo n.º 0474/04 (relator: Pimenta do Vale): “I-Proibindo o artº 85º, nº 3 do CPPT a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei e estabelecendo o artº 180º, nº 1 do mesmo diploma legal que esta mesma suspensão só é possível depois de decretada a falência da executada, carece de base legal a suspensão requerida com fundamento no facto de aquela ter sido simplesmente requerida”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>873</sup> Cfr. FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e...op. cit.*, p. 434.

<sup>874</sup> Recordamos que o insolvente deve relacionar todas as execuções que contra si estejam pendentes (artigo 24.º, n.º 1, b) CIRE).

<sup>875</sup> Acórdão n.º 345/2006 do Tribunal Constitucional, no qual se decidiu que “A não aplicabilidade do regime do artigo 870.º do CPC [atual artigo 793.º] ao processo de execução

O efeito é, apenas, a suspensão e não a extinção do processo executivo<sup>876</sup>, como ficou definitivamente esclarecido com o aditamento do n.º 3 ao artigo 88.º do CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, o qual determina que as execuções se extinguem apenas com o encerramento do processo falimentar por ter sido realizado o rateio final ou por o Administrador da Insolvência ter constatado a insuficiência da massa insolvente.

Quanto ao PER, está previsto este mesmo efeito de suspensão dos processos de execução no n.º 1 do artigo 17.º-E do CIRE. Tal efeito verifica-se logo quando o Tribunal nomeia, como se prevê no n.º 4 do artigo 17.º-C do CIRE, o Administrador Judicial Provisório, mantendo-se durante todo o período de negociações. No mesmo sentido dispõe o n.º 1 do artigo 222.- E do CIRE, quanto ao PEAP.

Releva, todavia, salientar que, apesar das semelhanças destas disposições com o previsto no artigo 88.º do CIRE, o alcance deste efeito suspensivo não é o mesmo em ambos os casos, atenta a própria natureza distinta destes processos. Ao passo que no processo de insolvência o efeito da suspensão assume, por regra, um carácter definitivo<sup>877</sup>, nestes processos de recuperação o efeito apenas se manterá caso seja aprovado e homologado um plano de revitalização<sup>878</sup>, prevendo-se até, neste caso, a consequente extinção das execuções suspensas.

Em consonância com as referidas disposições legais está o disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT, ao prever que, sendo proferido despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação ou sendo declarada a insolvência, se suspendem os processos de

---

fiscal explica-se, assim, pelo interesse público ínsito na cobrança de créditos através do processo de execução fiscal, que recomenda que não se coloque na disponibilidade das partes, independentemente de qualquer intervenção judicial, a possibilidade de suspensão do processo, que tem como corolário um prejuízo para aqueles interesses”. Disponível em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt). Entendemos o sentido e alcance desta decisão, contudo, e como veremos adiante, também os processos de execução fiscal devem ser declarados suspensos com a declaração de insolvência do devedor.

<sup>876</sup> *Vd.*, neste sentido, entre outros, acórdãos do TRE de 2/12/2017, processo n.º 1607/16.0T8STR-H.E1 (relator: Rui Machado e Moura), do TRG de 19/01/2017, processo n.º 1474/15.0T8CHVT.G1 (relator: Maria Luísa Ramos). Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>877</sup> Salvo nos casos do encerramento do processo por insuficiência de bens.

<sup>878</sup> FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e...op. cit.*, p. 160.



execução fiscal pendentes e, logo após a sua instauração, todos os que de novo vierem a ser intentados contra o insolvente.

No seguimento do já referido princípio da universalidade que norteia o processo de insolvência, a suspensão dos processos executivos instaurados contra a pessoa declarada insolvente visa proteger os bens pertencentes à massa insolvente<sup>879</sup>, evitando o prosseguimento de ações, fora do processo de insolvência, que possam afetar o património do devedor<sup>880</sup> e, ao mesmo tempo, procura-se concentrar no processo falimentar todas as questões relativas à responsabilidade patrimonial do insolvente<sup>881</sup>.

Porém, após uma leitura mais atenta do disposto no n.º 1 do artigo 88.º do CIRE e do n.º 1 do artigo 180.º do CPPT, verificamos que não há uma harmonização absoluta destes normativos legais. Enquanto o artigo 88.º do CIRE obsta à instauração de quaisquer execuções após a declaração de insolvência<sup>882</sup>, o n.º 1 do artigo 180.º do CPPT prevê a possibilidade de instauração de novos processos de execução fiscal após a declaração de insolvência do devedor, limitando-se a determinar a sua posterior suspensão. Cremos que, tendo em conta o regime próprio destas execuções e o carácter público e indisponível dos créditos tributários, pode a AT, pela aplicação do referido n.º 1 do

---

<sup>879</sup> Recordamos que a massa insolvente é composta pela globalidade do património do devedor, devendo ser aí relacionados todos os bens e direitos deste, incluindo-se automaticamente os bens futuros que o insolvente for adquirindo, desde a data da declaração de insolvência até ao encerramento do processo (artigo 46.º, n.º 1 do CIRE). Conforme se determina na al. g) do artigo 36.º e no artigo 149.º do CIRE, a sentença que declara a insolvência decreta a apreensão de todos os bens do devedor, ainda que arrestados, penhorados ou por qualquer forma apreendidos ou detidos ordem de um outro processo.

<sup>880</sup> OLIVEIRA, A. D., “Os efeitos externos da insolvência. As ações pendentes contra o insolvente”, *Julgar*, n.º 9, 2009, pp. 174 e 175, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/11/173-187-Efeitos-externos-da-insolv%C3%A2ncia.pdf> [18/06/2019] refere que “Esta medida reflecte a cedência dos interesses individuais de cada um dos credores perante os interesses colectivos e tem uma natureza claramente cautelar: visa obstar a que a actuação individual dos credores comprometa de forma irremediável a eventual recuperação da empresa e redunde na afectação do activo do devedor em benefício exclusivo de algum ou de alguns daqueles credores”.

<sup>881</sup> Encontramos efeito idêntico noutros ordenamentos jurídicos: No Direito espanhol, como veremos adiante, e também, por exemplo, no Direito francês, no artigo L22-21 II do *Commerce Code*, no Direito inglês, no parágrafo 43 do anexo B1 do *Insolvency Act 1986* e, no Direito italiano, no artigo 51.º da *Legge Fallimentare*.

<sup>882</sup> Assim dispoño igualmente os artigos 17.º E, n.º 1 e 222.º E, n.º 1 do CIRE, quanto ao PER e ao PEAP respetivamente.

artigo 180.º do CPPT, instaurar novas execuções fiscais após a declaração de insolvência do devedor, devendo, no entanto, suspendê-las de imediato após a sua instauração<sup>883/884</sup>.

Entendemos que o efeito da suspensão operado pela declaração de insolvência do devedor se estende às execuções fiscais revertidas contra os responsáveis subsidiários pelas dívidas do insolvente, que devem permanecer suspensas durante a pendência do processo de insolvência do devedor principal. Apesar de o órgão de execução fiscal poder, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 23.º da LGT, fazer operar a reversão contra o responsável subsidiário logo que verifica ser previsível a insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal<sup>885</sup>, a possibilidade de cobrança da dívida fiscal através dos bens do responsável subsidiário está dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário<sup>886</sup>.

Ora, enquanto não findar o processo falimentar (independentemente de se ter optado pela liquidação da massa ou pela recuperação e cumprimento de um plano de recuperação), não será possível apurar o valor exato que poderá ser exigido ao revertido, podendo a AT recuperar parte ou a totalidade do seu crédito, que muitas vezes é graduado como privilegiado ou garantido, no processo

---

<sup>883</sup> Acórdão do STA de 12/02/2015, processo n.º 0257/14 (relator: Ascensão Lopes) no qual se decidiu que “A declaração de insolvência da sociedade executada não obsta à instauração da execução por créditos vencidos antes da declaração de insolvência, havendo, contudo, que, logo após a instauração, proceder à respectiva sustação em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT”. No mesmo sentido, acórdão do STA de 16/03/2016, processo n.º 647/15 (relator: Dulce Neto). Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>884</sup> Já nos pronunciamos anteriormente neste sentido (cfr. DIAS, S. L., “PER, insolvência e execução fiscal”, *Temas de Direito Tributário 2017, Insolvência, Taxas, Jurisprudência do TEDH e do TJ*, Novembro de 2017, p. 13, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TemasDireitoTributario2017\\_II.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TemasDireitoTributario2017_II.pdf) [22/10/2019]).

<sup>885</sup> Dependendo a reversão, ainda, da audição prévia do responsável subsidiário (artigos 23.º, n.º 4 e 60.º da LGT) e da declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão (artigo 23.º, n.º 4, parte final da LGT).

<sup>886</sup> O responsável subsidiário goza, assim, do benefício da excussão prévia, podendo opor-se à penhora dos bens que integram a sua esfera patrimonial (apresentando reclamação do ato do órgão de execução ofiscal nos termos do disposto no artigo 276.º do CPPT), enquanto não tiver sido vendido todo o património do devedor principal e se concluir que o mesmo é insuficiente para satisfazer o crédito tributário em causa.

de insolvência do devedor principal<sup>887</sup>. Daí se determinar, no n.º 3 do referido artigo 23.º da LGT, que o processo de execução fiscal interposto contra o revertido fica suspenso até que se esgote o património penhorável do devedor principal e se defina com precisão o montante devido pelo revertido<sup>888</sup>.

Estando pendente um processo de insolvência contra o devedor originário, julgamos que se poderá considerar preenchido o pressuposto da insuficiência de bens deste responsável principal caso o credor consiga demonstrar a previsível insuficiência do património do insolvente para pagamento das dívidas tributárias. A impossibilidade de cumprimento das obrigações vencidas que motiva a declaração de insolvência, nem sempre representa uma insuficiência patrimonial do devedor, que, apesar de ter bens capazes de garantir o cumprimento das suas obrigações, poderá não conseguir realizá-lo a tempo de saldar as suas dívidas vencidas. Nestes casos, a AT só

---

<sup>887</sup> SOUSA, J. L., *Código de Procedimento e...op. cit.*, vol. III, p. 326, refere que “Na verdade, para além de a execução fiscal não poder prosseguir contra o responsável subsidiário antes de findar o processo de falência ou insolvência, este prosseguimento é apenas uma hipótese, pois a dívida exequenda pode vir a ser paga no processo de falência ou insolvência, e os termos do prosseguimento dependem do que for decidido neste processo, pelo que é razoável a solução legal de impor a sustação dos processos de oposição, obstando a que sejam apreciadas questões relativas à responsabilidade subsidiária sem a utilidade prática que deve estar subjacente à actividade jurisdicional”.

<sup>888</sup> Cfr., neste sentido, entre outros, o Acórdão do STA de 12/04/2012, processo n.º 0257/12 (relator: Lino Ribeiro): “A reversão em execução fiscal pode ser decidida contra os responsáveis subsidiários, mesmo sem o património do devedor originário ainda estar executado, bastando que existam fundadas razões para se poder concluir que os bens penhorados ao devedor originário sejam insuficientes para pagar a totalidade da dívida (...) Nesse caso, o benefício da excussão é salvaguardado com a suspensão dos efeitos da reversão, caso se verifique a impossibilidade de apuramento da suficiência dos bens penhorados” e de 12/10/2016, processo n.º 0287/16 (relator: Isabel Marques da Silva): “I - Embora o responsável subsidiário goze do direito de se opor a que a execução dos seus bens se efectue enquanto não forem penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal (benefício da excussão), a reversão da execução fiscal contra si pode efectuar-se em momento anterior a essa venda, desde que os bens penhoráveis do devedor principal (e eventuais responsáveis solidários) sejam fundadamente insuficientes para o pagamento da dívida exequenda e acrescido (artigos 23.º n.º 2 da LGT e 153.º n.º 2 do CPPT). II - Assim, à face da LGT, concluindo-se pela «fundada insuficiência» de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsabilidade subsidiária esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário”. Confirmando este entendimento, *vd.* o recente acórdão do STA de 04/07/2019, processo n.º 03010/15.0BEPRT (relator: Ana Patrocínio). Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

conseguirá verificar a insuficiência de património depois de tomar conhecimento do valor do ativo e passivo do devedor, o que sucederá quando o Administrador da Insolvência apresente o relatório previsto no artigo 155.º do CIRE<sup>889</sup>. Demonstrada a referida exiguidade de bens, pode a AT reverter o processo de execução fiscal contra os responsáveis subsidiários, devendo, no entanto, e em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT, suspender o mencionado processo até que se extinga o processo de insolvência e se verifique a excussão do património do devedor principal<sup>890</sup>.

Nas insolvências de carácter limitado por insuficiência do património do devedor originário (artigo 39.º do CIRE) em que não haja sido requerido o complemento de sentença, com o depósito à ordem do Tribunal do montante que razoavelmente se entender necessário para o pagamento das custas e dívidas da massa insolvente, julgamos estar verificado o pressuposto da excussão do património do devedor originário, podendo o órgão de execução fiscal prosseguir com a execução contra o responsável subsidiário em relação ao qual já foi efetivada a reversão.

A fim de possibilitar a realização do ato de reversão após a declaração de insolvência do devedor principal, o legislador aditou, com a Lei n.º 64-8/2011, de 30 de dezembro<sup>891</sup>, o n.º 7 ao artigo 23.º da LGT, determinando que “o dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adopção das medidas cautelares aplicáveis”.

Este dispositivo legal visa assegurar que órgão de execução fiscal, antes de apensar os processos de execução fiscal ao processo de insolvência (como veremos adiante, a Lei falimentar e tributária prevê

---

<sup>889</sup> Neste sentido, MORAIS, R. D., “Insolvência da sociedade e responsabilidade fiscal dos seus administradores”, *V Congresso de Direito da Insolvência* (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2019, p. 292.

<sup>890</sup> Neste sentido, *vd.* acórdão do STA de 28/11/2012, processo n.º 0810/12 (relator: Valente Torráo), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>891</sup> Lei do Orçamento de Estado para 2012.

este efeito), efetua a reversão contra os responsáveis subsidiários<sup>892</sup>. No entanto, este “dever de reversão” não é mais que um dever de apreciar se os requisitos que sustentam a reversão estão reunidos (além da presumível insuficiência patrimonial, a existência de culpa presumida ou provada do responsável subsidiário e o efetivo exercício das funções)<sup>893/894</sup>.

Tem entendido alguma jurisprudência que o ato de reversão praticado antes da entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aditou o n.º 7 ao artigo 23.º da LGT, é ilegal por violação do disposto no artigo 180.º, n.ºs 1 e 2 CPPT, já que o processo de execução fiscal deveria ser imediatamente suspenso, não podendo ser praticados quaisquer outros atos<sup>895</sup>. Não acolhemos esta

---

<sup>892</sup> Acórdão do STA de 11/05/2016, processo n.º 01017/14 (relator: Dulce Neto): “A declaração de insolvência do responsável subsidiário não acarreta a impossibilidade legal do acto de reversão da execução contra si ou a irregularidade/ nulidade deste acto (...) Tal acto administrativo de reversão, enquanto acto lesivo, não pode deixar de ser levado ao conhecimento do sujeito revertido antes da remessa da execução fiscal para o seu processo de insolvência. Não só porque disso depende a efectiva produção de efeitos do acto de reversão, isto é, a eficácia deste acto e a exigibilidade da dívida que ele incorpora relativamente ao devedor subsidiário, como, também, porque só depois dessa notificação (que é necessariamente levada a cabo através do acto de citação) este adquire a qualidade de devedor executado, ficando habilitado, por um lado, a apresentar os meios legais de defesa (...)”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>893</sup> Nesse sentido Ac. STA de 02/07/2014, processo 01202/13 (relator: Casimiro Gonçalves), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) e CAMPOS, D. L., RODRIGUES, B. S. e SOUSA, J. L., *Lei Geral...op. cit.*, p. 223.

<sup>894</sup> O ofício circulado n.º 60.091, de 27/07/2012, que visa uniformizar os procedimentos dos serviços da AT face ao n.º 7 do artigo 23.º da LGT, clarifica os procedimentos a adotar pelo órgão de execução fiscal nestes casos, confirmando o entendimento descrito: “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 (...) Pese embora a consagração legal deste dever de reversão, o órgão de execução fiscal não poderá praticar atos coercivos, designadamente penhoras e vendas de bens do responsável subsidiário, sem que tenha ocorrido a excussão do património do devedor originário, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 23.º da LGT (...) Ocorrendo a avocação dos processos de execução fiscal, o órgão de execução fiscal deverá informar o Tribunal onde corre o processo de insolvência, com conhecimento ao Administrador de Insolvência e ao Ministério Público, de que se encontra a proceder às diligências referidas no n.º 7 do artigo 23.º da LGT, e que remeterá os processos de execução fiscal logo que as mesmas estejam concluídas”. Disponível em [http://www.taxfile.pt/file\\_bank/news3012\\_3\\_1.pdf](http://www.taxfile.pt/file_bank/news3012_3_1.pdf) [11/10/2019].

<sup>895</sup> Ac. do STA de 12-02-2015 (processo n.º 0257/14, relator: Acensão Lopes), no qual se entendeu que “(...) o despacho de reversão do PEF contra o oponente é ilegal, porquanto foi proferido quando o PEF deveria estar susgado e avocado pelo processo de insolvência, nos

interpretação restritiva, já que nos parece que o ato administrativo da reversão não tem qualquer implicação no processo de insolvência do devedor originário, nem produz quaisquer efeitos sobre o seu património, que é o que se pretende salvaguardar com a previsão de tal efeito suspensivo. O que se pretende com o ato de reversão é apenas garantir a possibilidade da AT vir a exercer os seus direitos creditícios sobre os responsáveis subsidiários<sup>896</sup>.

Na verdade, é relevante fazer operar a reversão até para interromper, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 49.º da LGT, o prazo de prescrição das dívidas tributárias contra o responsável subsidiário, pois, conforme dispõe o n.º 3 do artigo 48.º da LGT, “[a] interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação”. O artigo 100.º do CIRE suspende apenas os prazos de prescrição e caducidade oponíveis ao devedor, tendo o Tribunal Constitucional corroborado tal interpretação ao declarar inconstitucional, com força obrigatória geral, esta disposição legal quando interpretada no sentido de que a declaração de insolvência suspende o prazo de prescrição das dívidas tributárias imputáveis ao responsável subsidiário no âmbito do processo tributário<sup>897</sup>.

Procurando conciliar o disposto nas normas tributárias e falimentares e, a fim de salvaguardar os créditos eventualmente devidos pelos responsáveis tributários, o legislador passou a prever, no n.º 3 do artigo 88.º do CIRE, aditado pela Lei n.º 16/2012, de 20 de

---

termos do art. 180º, nºs 1 e 2, do CPPT. O PEF só pode prosseguir os seus termos quando for devolvido ao Serviço de Finanças nos termos do n.º 4 do art. 180º do CPPT. Até lá e até cessar o processo de insolvência o PEF tem de estar sustado”. Neste sentido, decidiu que “O acto de reversão praticado antes da entrada em vigor da Lei 64-B/2011 de 30/12 (LOE 2012), a qual aditou um n.º 7 ao artº 23º da LGT é ilegal por violação do artº 180º nºs 1 e 2 do CPPT”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>896</sup> DIAS, S. L., “PER, insolvência e execução fiscal”, *Temas de Direito Tributário 2017, Insolvência, Taxas, Jurisprudência do TEDH e do TJ*, Novembro de 2017, p. 15, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Temas\\_DireitoTributario2017\\_II.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Temas_DireitoTributario2017_II.pdf) [22/10/2019].

<sup>897</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 362/2015, processo n.º 362/2015 (relator: Pedro Machete). No mesmo sentido, se seguiram os acórdãos deste Tribunal n.ºs 270/2017, processo n.º 894/2016 (relator: Fernando Ventura) e 418/18, processo n.º 557/2018 (relator: Pedro Machete). Todos disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

abril, que, com o encerramento do processo de insolvência, se extinguirão todas as execuções suspensas nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRE, “salvo para efeitos do exercício do direito de reversão legalmente previsto”. Julgamos que, no caso, pretendia o legislador clarificar que a execução fiscal, na qual se tenha operado ou se venha a operar a reversão não será declarada extinta, podendo o órgão de execução fiscal prosseguir com as diligências executivas contra o responsável subsidiário (já que, quanto ao devedor principal, se devem considerar extintas com a realização do rateio final ou o encerramento do processo falimentar por inexistência de bens).

Se a suspensão não for oficiosamente ordenada no processo de execução fiscal instaurado contra o responsável subsidiário, poderão os interessados requerer a referida suspensão ou, se tiverem sido praticados, atos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos do revertido e se revelem nulos, atenta a falta de excussão prévia do património do devedor principal, reclamar nos termos previstos no artigo 276.º do CPPT.

No momento da declaração de insolvência, pode suceder que o devedor tenha constituído uma garantia a favor da AT para suspensão do processo de execução fiscal, nos termos do artigo 169.º do CPPT<sup>898/899/900</sup>, por ter pretendido contestar o crédito da AT ou por ter requerido o pagamento em prestações do crédito tributário.

Se a garantia afetar os bens do devedor, será necessariamente atingida pela declaração de insolvência. Os bens sobre os quais haja sido constituído penhor ou hipoteca voluntária, serão, como determina a al. a) do n.º 1 do artigo 149.º do CIRE, apreendidos, passando a integrar a massa insolvente. A existência desta garantia, contudo,

---

<sup>898</sup> Dispõe o n.º 1 do artigo 199.º do CPPT, que a referida garantia idónea poderá consistir em garantia bancária, caução, seguro-caução, penhor ou hipoteca voluntária ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos tributários do exequente

<sup>899</sup> Nos termos do n.º 4 do artigo 52.º da LGT, a Administração Tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos em que a sua prestação lhe cause prejuízo irreparável ou quando for manifesta a falta de meios económicos, que não seja da sua responsabilidade. Sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia *vide* artigo 170.º do CPPT.

<sup>900</sup> Nos termos do n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, o sujeito passivo pode preventivamente prestar garantia logo após o *terminus* do prazo de pagamento voluntário (mesmo que a execução fiscal não tenha já sido instaurada), antes da apresentação do meio gracioso/judicial que utilizar.

significa estar em causa um crédito a ser graduado, no processo de insolvência, como crédito garantido.

Se o processo de execução fiscal estiver suspenso pela prestação de uma garantia bancária ou de um seguro caução ou outras formas de garantia em que um terceiro se assume como responsável pela obrigação do devedor, a AT, quando acionar a garantia, poderá ser ressarcida pelo garante. Neste caso, exercendo o seu direito de regresso, o garante poderá reclamar o valor da garantia no processo de insolvência, como crédito definitivo, se já honrou a garantia (o valor a reclamar corresponderá ao montante efetivamente pago) ou como crédito sob condição suspensiva<sup>901</sup>, se a AT não tiver acionado ainda a referida garantia (o valor a reclamar corresponderá estão ao máximo valor garantido).

No que à insolvência de pessoas singulares concerne, importa, ainda, referir o disposto no n.º 1 do artigo 242.º do CIRE, que impede a instauração contra o devedor de execuções destinadas à satisfação dos créditos sobre a insolvência<sup>902</sup>, durante o período de cessão. Apesar de, como verificámos, os créditos tributários não se considerarem exonerados após o decurso dos 5 anos de cessão, no que toca à interposição de ações executivas nenhuma ressalva foi feita quanto às execuções fiscais, pelo que entendemos que também a AT não poderá prosseguir com diligências executivas durante este período, já que os seus créditos estão considerados e graduados no processo de insolvência, podendo ser-lhes feitos pagamentos através do rendimento disponível do insolvente. Entendemos, porém, que esta disposição não obsta a que estes credores instaurem as referidas execuções, devendo, todavia, abster-se de praticar qualquer ato de penhora que possa afetar os bens do insolvente (que estarão, aliás, apreendidos à ordem do processo falimentar), durante o período de cessão<sup>903/904</sup>.

---

<sup>901</sup> Vide, neste sentido, MARTINS, L. M., *Garantias bancárias não accionadas podem ser reclamadas*, 2009, disponível em [www.insolvencia.pt](http://www.insolvencia.pt) [27/06/2017].

<sup>902</sup> O mesmo não se aplicará quanto à cobrança de dívidas geradas após a declaração de insolvência. Neste sentido, acórdão do TRP de 23/09/2019, processo n.º 21434/18.9T8PRT.P1 (relator: Ana Paula Amorim), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>903</sup> A instauração do processo de execução fiscal poderia ser relevante no sentido de suspender/interromper o prazo de prescrição das dívidas tributárias (nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 49.º do CIRE, a citação no processo de execução fiscal interrompe o prazo



No âmbito da Lei espanhola, como veremos, coloca-se este mesmo problema de conjugação da tendência universal do *proceso concursal* e tutela da recuperação de empresas com a natureza pública e o privilégio de autotutela da *AEAT*. E apesar de parecer existir um maior cuidado de articulação das normas tributárias com a *LC*, ainda são várias as discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre esta matéria.

Prevê-se, na primeira parte do n.º 1 do artigo 55.º da *LC*, que, após ser declarado o *concurso*, não podem ser instaurados novos processos de execução nem podem os credores avançar com as *providências de apremio*<sup>905</sup>, de natureza administrativa ou tributária, contra o património do devedor. No mesmo sentido dispõe o n.º 4 do artigo 24.º da *LC* ao determinar que não poderão registrar-se, sobre os bens do devedor, quaisquer outras penhoras posteriores à declaração do *concurso*.

No *TRLC*, prevê-se agora, na parte final do n.º 1 do artigo 143.º, a nulidade de todos os atos que sejam praticados após ser declarada a suspensão dos processos de execução contra os bens e direitos que compõem a *masa activa*.

A segunda parte do referido n.º 1 do artigo 55.º da *LC* determina, contudo, que: “Hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado,

---

de prescrição de 8 anos das dívidas tributárias (48.º do CIRE)), contudo, não podemos olvidar que, de acordo com o disposto no artigo 100.º do CIRE, os prazos de prescrição e caducidade oponíveis pelo devedor encontram-se suspensos enquanto perdurar o processo.

<sup>904</sup> Entendeu-se no acórdão do STA de 28/11/2018, processo n.º 0174/16.9BEAVR (relator: Aragão Seia) que: “I - As execuções fiscais instauradas posteriormente à declaração de insolvência para cobrança de créditos que se venceram também posteriormente a tal declaração não estão abrangidas pelo disposto no artigo 242º, n.º 1 do CIRE. II - Nestas execuções terá sempre que se respeitar o determinado judicialmente em momento anterior em processo de insolvência, nomeadamente, quanto ao destino a dar aos rendimentos que excedam o necessário ao sustento mínimo para a existência digna do devedor, uma vez que tais rendimentos já se encontram afectos a determinado fim não sendo possível que sobre os mesmos possam incidir quaisquer penhoras”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Acolhemos este entendimento, mas – mais uma vez – apenas quanto às execuções para cobrança dos créditos da massa insolvente.

<sup>905</sup> Diligências coercivas que visam a recuperação dos créditos.

todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor”. Isto é, a *LC* estabelece agora como momento relevante para permitir ou não a continuidade dos processos executivos em que o credor é uma entidade pública, a prática da *diligencia de embargo*. Ou seja, não ficam suspensas as execuções em que tenham sido já penhorados bens, mas a sua continuação fica restringida a execução de tais bens (não podendo ser penhorados outros bens) e, desde que – como veremos –, os mesmos não se revelem necessários para a continuação da atividade profissional ou empresarial do devedor<sup>906</sup>.

Esta norma foi alterada pela *Ley* 38/2011, de 10 de outubro. Anteriormente referia-se que poderiam continuar “(...)os procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio (...)”. Com a referida modificação, passou a referir-se *diligencia de embargo* em vez de *providencia de apremio*.

Ora, a *providencia de apremio* é, conforme explica no n.º 1 do artigo 70.º do *RGR*, o ato administrativo que ordena a execução contra o património do devedor. Por sua vez, o n.º 2 do artigo 167.º da *LGT* indica que a *providencia de apremio* tem força executiva, sendo título suficiente para iniciar o *procedimento de apremio*, ou seja, trata-se do documento que permite iniciar o processo executivo e desenrolarem-se todos os demais atos atinentes à execução. Já a *diligencia de embargo*, mencionada nos artigos 75.º e ss do *RGR* e 169.º da *LGT*, corresponde às concretas diligências de penhora de bens ou direitos do devedor, que são levadas a cabo no processo executivo<sup>907</sup> e que, naturalmente, ocorrem num momento posterior à emissão da *providencia de apremio*. Assim, apreçamos esta modificação

---

<sup>906</sup> Cfr. *STS* 2014/2018, de 30/05/2018, processo n.º 2916/2015 (relator: Ignacio Sancho Gargallo), disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>907</sup> Refere CARBAJO VASCO, D., *Cuestiones Tributarias en...op. cit.*, pp. 200 e ss, que “(...) la providencia de apremio es un título ejecutivo abstracto, que no identifica los bienes y derechos sobre los cuáles va a ejercitarse la acción recaudatoria ejecutiva de la AT, mientras que en el embargo, incluso con un orden de ejecución legalmente establecido que tiene en cuenta el grado de liquidez de los bienes y derechos propiedad del deudor, artículo 169.2 LGT e Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC), es donde se establecen en concreto los bienes y derechos que se ejecutan”.

legislativa, por nos parece que não fazia qualquer sentido determinar, como momento relevante para a eventual continuação das execuções fiscais, aquele em que se constitui o título executivo<sup>908</sup>, pois o que, na realidade, o que releva é o ato de penhora, por determinar a apreensão dos bens para pagamento da dívida tributária.

A fim de evitar problemas de articulação do disposto nas normas tributárias relativas à cobrança dos créditos tributários com as normas de natureza concursal, determina o 2.º parágrafo do artigo 164.º da *LGT* que, em caso de *concurso de acreedores*, se passará a aplicar o disposto na *LC* e na *LGP*. No entanto, prevê, ainda, que aplicação da *LC* não impede que, mesmo após a declaração do *concurso*, se “(...) dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa”. Ou seja, esta norma permite que estes credores públicos avancem com a *providencia de apremio* para as execuções relativas a créditos *contra la masa* e, se antes da declaração do *concurso*<sup>909</sup> se verificarem as condições para o efeito (ter decorrido o período de pagamento voluntário da dívida, nos termos do disposto no artigo 62.º da *LGT*), podem também avançar com esta diligência também relativamente às execuções relativas a *créditos concursales*.

Cremos que este preceito legal deve ser interpretado no sentido de que pode ser declarada a *providencia de apremio* relativamente aos créditos mencionados para efeitos de quantificação da dívida tributária

---

<sup>908</sup> Como defendeu SÁNCHEZ PINO, A. J., “La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, abril 2004, p. 16, a *providencia de apremio* não colidia com o *concurso* por não ser mais do que, como veremos, um procedimento que constitui título executivo.

<sup>909</sup> Se for na mesma data (a declaração do *concurso* e a *providencia de apremio* (e não a *diligencia de embargo*)), entende THOMÁS PUIG, P. M., *La posición de la administración tributaria y...op. cit.*, p. 366, nota 366, que, no caso de a *providencia de apremio* (o legislador fala agora em *diligencia de embargo*) e a declaração do *concurso* coincidirem, deve resolver-se tendo em conta a excecionalidade da *ejecución separada*. SIMÓN ACOSTA, E., “La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 39, Setembro-Dezembro 2016, p. 24, entende que prevalece o *concurso*, citando a sentença do *Tribunal de Conflictos de Jurisdicción* de 26/10/1987.

e consideração dos *recargos del periodo ejecutivo*<sup>910</sup>, não se podendo, contudo, prosseguir com a execução separada, salvo nos casos em que, antes da declaração do *concurso*<sup>911</sup>, a *AEAT* tenha praticado uma *diligencia de embargo*<sup>912/913</sup>.

Aliás este é o entendimento que vai de encontro ao disposto no parágrafo 2.º do n.º 1 do referido artigo 164.º da *LGT*, o qual coloca como critério determinante para a possível preferência e continuação do processo executivo a realização da *diligencia de embargo*, referindo expressamente que “Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso”<sup>914</sup>. Estando, assim, em plena conformidade com a atual redação do artigo 55.º da *LC*.

Entendemos que se deverá ter em consideração a data em que se realiza a *diligencia de embargo*, independentemente do momento em que tal ato é notificado ao devedor. Embora o artigo 170.º da *LGT*

---

<sup>910</sup> Que, com a *providencia de apremio*, passaram de 5% para 10% (28.º, n.º 2 e 3 da *LGT*).

<sup>911</sup> Se for na mesma data (a declaração do *concurso* e, à data, a *providencia de apremio* (e não a *diligencia de apremio*)), entende THOMÁS PUIG, P. M., *La posición de la administración tributaria y...op. cit.*, p. 366, nota 366, que, no caso de a *providencia de apremio* (o legislador fala agora em *diligencia de embargo*) e a declaração do *concurso* coincidirem, deve resolver-se tendo em conta a excecionalidade da *ejecución separada*.

<sup>912</sup> Neste sentido THOMÁS PUIG, P. M., *La posición de la administración tributaria y...op. cit.*, pp. 388 e 389, que refere que o disposto no artigo 164.º da *LGT* deve ser interpretado no sentido de permitir que seja decretada a *providencia de apremio* para efeitos de cobrança apenas dos *recargos* do processo executivo fiscal e apenas se, antes de declarado o *concurso*, estivessem já reunidas as condições para que fosse decretada tal *apremio*.

<sup>913</sup> Em sentido contrario, FUENTES DEVESA, R., “Los apremios administrativos y concurso: Novedades de la Ley 38/2011, *La reforma de la Ley Concursal analizada por especialistas* (coord. CARRE DÍAZ-GÁLVEZ, J. M.), vol. 1, Dykinson, 2012, p. 216, refere: “En todo caso, y aunque no tenga eficacia ejecutiva, el dictado de esa providencia de apremio para devengar recargos del período ejecutivo se presenta como injusta, pues implica incrementar la deuda concursal por un impago voluntario cuando el concursado no está en condiciones e abonar créditos concursales tras el concurso, pues el pago se prevé en fase de liquidación”. Cremos, como explicado, que não se verifica qualquer situação de injustiça se antes da declaração do *concurso* se verificarem os pressupostos para a emissão da *providencia de apremio*.

<sup>914</sup> Neste sentido, CALVO VÉRGEZ, J., *El crédito tributario en...op. cit.*, p. 335.

preveja a notificação desta diligência ao devedor, está em causa um ato que produz os seus efeitos no momento em que é praticado, sem que se exija o prévio conhecimento do mesmo por parte do executado<sup>915</sup>. Aliás, se assim não fosse, poder-se-ia dar o caso de este diferir propositadamente a efetiva notificação, no sentido de adiar os efeitos da *diligencia de embargo* para data posterior à declaração do *concurso*, forçando, assim, a suspensão da execução fiscal.

Esta possibilidade de prosseguir com o processo de execução depois de declarado o *concurso* do devedor denomina-se *derecho de ejecución separada*<sup>916/917</sup> e apenas se verifica, como se refere no 2.º parágrafo do n.º 1 do artigo 55.º da LC, “hasta la aprobación del plan de liquidación”<sup>918/919</sup>. Isto é, assim que seja aprovado o *plan de*

---

<sup>915</sup> MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de acreedores y...op. cit.*, pp. 139, entende que, não tendo o legislador feito referência à necessidade de notificação, parece que tal não é um requisito, sendo que, na sua opinião, a notificação da diligencia de *embargo* não se revela muito relevante, na medida em que o *embargo* produz os seus efeitos no termos do disposto no artigo 170.º da LGT, não se colocando como pressuposto a sua prévia notificação. Também CALVO VÉRGEZ, C., “La concurrencia de los procedimientos tributario y concursal”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 27, setembro a dezembro de 2012, p. 38 entende que conta a data em que foi realizada a penhora, independentemente da sua notificação, uma vez que esta produz os seus efeitos com independência do seu efetivo conhecimento por parte do devedor.

Em sentido contrário, entende CARBAJO VASCO, D. *Cuestiones Tributarias en...op. cit.*, pp. 200 e ss, que para se admitir o prosseguimento da execução, a *diligencia de embargo* deve ter sido regularmente notificada ao devedor antes da abertura do *concurso*.

<sup>916</sup> Como refere CABALLERO ZULEY, F., *Las garantías del...op. cit.*, p. 70 “Esta es una de las modificaciones más importantes de la LC y su pretensión fue la de respetar la esencia de los derechos reales sobre cosa ajena procurando, al mismo tiempo, que la ejecución por separado de las garantías no perturbara el mejor desarrollo del procedimiento concursal ni impidiera soluciones que pudieran ser convenientes al resto de los intereses del deudor y de la masa pasiva”.

<sup>917</sup> Como refere BELTRÁN SÁNCHEZ, E. M., “Acerca del derecho de abstención de los créditos tributarios en el convenio de la quiebra de la sociedad anónima”, *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Luis Díez-Picazo* (coord. CABANILLAS SÁNCHEZ, A.), vol. 4, Editorial Civitas, Pamplona, 2002, p. 632, este direito não se confunde com *derecho de abstención*. O *derecho de ejecución separada* é um privilégio de que gozam estes credores com total independência de terem ou não o *derecho de abstención no convenio*.

<sup>918</sup> Decidiu-se na STS 2014/2018, de 30/05/2018, processo n.º 2916/2015 (relator: Ignacio Sancho Gargallo) que o *derecho de ejecución separada* não configura nenhuma preferência na cobrança do crédito, pelo que é razoável que, no momento em que finalmente se opta pela liquidação, esta seja universal e afete todos os bens e direitos do devedor, que não tenham sido já alienados no âmbito das referidas execuções. Assim se facilita a aplicação do princípio par conditio creditorum. No entanto, “es lógico que si al tiempo de aprobarse el plan de liquidación la ejecución está prácticamente concluida o muy avanzada, por ejemplo, ya se

*liquidación*, precluye-se o direito a continuar separadamente a execução dos bens penhorados pela *AEAT*<sup>920</sup>, os quais integrarão a *masa activa* e serão utilizados para a satisfação de todos os credores. O *embargo* constituído não configura um direito real, nem, confere qualquer privilégio especial no *concurso*.

Esta faculdade sofre, ainda, uma outra limitação já que, de acordo com o citado n.º 1 do artigo 55.º da *LC*, não podem ser afetados pela *diligencia de embargo* os bens ou direitos que se revelem necessários para a continuação da atividade profissional/empresarial do devedor. Ou seja, caso o devedor apenas possua tal tipo de bens, a *AEAT* e a *SS* não poderão prosseguir com execuções individualizadas.

Conforme determina o n.º 5 do artigo 56.º da *LC*, tal necessidade deve ser aferida pelo Juiz do *concurso*<sup>921</sup>, casuisticamente, em função da atividade exercida pelo devedor e da efetiva utilização do bem para a sua prossecução, não bastando que o mesmo se encontre afeto à atividade<sup>922</sup>. Como explica GASPARETTO DE LA PEÑA VELASCO,

---

han publicado los anuncios de subasta del bien o derecho embargado, no se interrumpa con dicha aprobación del plan de liquidación”, disponível em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>919</sup> O *plan de liquidación* deve ser apresentado depois de aberta a fase de liquidação, nos termos previstos no artigo 148.º da *LC*.

<sup>920</sup> Chegou a discutir-se se quando aditou a expressão “hasta la aprobación del plan de liquidación” se referia ao momento até ao qual se deveria requerer a declaração de que o bem penhorado é ou não necessário para a continuidade da atividade económica do devedor ou se era o momento até ao qual a *AEAT* podia prosseguir com a execução separada. Sobre esta querela, vd. Neste sentido, cfr. SÁNCHEZ PINO, A. J., “Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, n.º 20/2019, pp. 8 a 11.

<sup>921</sup> Entendemos, com SIMÓN ACOSTA, E., “La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 39, Setembro-Dezembro 2016, p. 32, que, apesar de ser indiscutível que é ao Juiz do concurso que cabe a decisão sobre a necessidade dos bens, este não tem poderes para cancelar o *embargo administrativo*, o qual conservará a sua vigência, de acordo com o estabelecido nos artigos 33.º, n.º 1 a), 4.º parágrafo e 55.º, n.º 3 da *LC*.

<sup>922</sup> Neste sentido, *STS*, sobre conflito de competências, n.º 10/2006 de 22/12/2006, processo n.º 4/2006 (relator: Manuel Vicente Garzon Herrero), nos termos da qual se decidiu que: “Ha de proclamarse, por tanto, que la Administración tributaria cuando un procedimiento de apremio se encuentra en curso y se produzca la declaración del concurso, ha de dirigirse al órgano jurisdiccional a fin de que éste decida si los bienes o derechos específicos sobre los que se pretende hacer efectivo el apremio son o no necesarios para la continuación de la actividad del deudor”. No mesmo sentido, *STS* 6228/2011 de 2/09/2011, processo n.º 2/2011 (relator: Jose Manuel Bandres Sanchez-Cruzat): “En efecto, en relación con la aplicación del artículo 55.1 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, que dispone que declarado el

“bem necessário” é um conceito jurídico indeterminado que apenas se poderá concretizar atendendo aos pressupostos fáticos que, na situação concreta, se manifestem<sup>923</sup>. Deve ser tido em consideração o bem que se pretende penhorar e verificar se, no caso concreto, o mesmo é fundamental e influi, de forma evidente e imprescindível, na possibilidade de continuação do exercício da atividade empresarial ou profissional do *concurtido*<sup>924</sup>.

Esta atribuição de competência ao Juiz do *concurso* está em consonância com o disposto nos artigos 8.º e 9.º da *LC*, que lhe atribui competência, exclusiva e excluyente, para conhecer todo o tipo de ações, incluindo as prejudiciais, que afetem o património do devedor.

O objetivo desta limitação é garantir que o devedor pode continuar a exercer a sua atividade, possibilitando-se a sua recuperação económica como mecanismo para a satisfação dos credores<sup>925</sup>. Assim, a referida necessidade dos bens relaciona-se com a

---

concurso no podrán seguirse apremios administrativos contra el patrimonio del deudor, y, en consecuencia, reconoce el principio de vis atractiva del proceso concursal respecto de las ejecuciones y apremios, hemos sostenido, en una interpretación sistemática de esta disposición con el artículo 8 del referido cuerpo legal, que corresponde a la jurisdicción mercantil conocer con carácter exclusivo y excluyente de toda ejecución frente a los bienes y derechos de contenido patrimonial del concursado, cualquiera que sea el órgano - administrativo o judicial - que la hubiere ordenado, lo que promueve la suspensión de los procedimientos administrativos de ejecución en tramitación tras la declaración del concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponde dar a los respectivos créditos, lo que delimita el alcance competencial de la cláusula de excepción a que alude el inciso final de la disposición legal analizada, que autoriza a continuar aquellos procedimientos de ejecución en los que se hubieran dictado providencias de apremio con anterioridad a la declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resultan necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. En el supuesto en que el juez de lo Mercantil haya acordado la apertura de la fase de liquidación, conforme a los dispuesto en el artículo 142 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, subsiste la competencia judicial para declarar que los bienes y derechos embargados resultan necesarios para la continuidad de la actividad empresarial, en cuanto que puede afectar a las operaciones de liquidación de la masa activa, respecto de la enajenación de las unidades productivas que integran la explotación empresarial, a tenor del artículo 149 de la mencionada Ley Concursal”. Ambos disponíveis em [www.poderjudicia.es](http://www.poderjudicia.es).

<sup>923</sup> PEÑA VELASCO, G., “La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, Junho de 2010, p. 37.

<sup>924</sup> MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de acreedores y...op. cit.*, p. 153.

<sup>925</sup> Por tal razão, concordamos como FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La posición del crédito tributario en...op. cit.*, p. 200, quando refere que esta exclusão se aplica apenas às pessoas que exerçam uma atividade empresarial ou profissional.

continuidade da atividade empresarial, ou seja, parece-nos que, caso tenha sido requerida a liquidação, com a declaração do *concurso*, ou se nos encontrarmos já nessa fase, os bens certamente não serão necessários para o exercício da atividade. Cremos que de nada releva a possibilidade de se pretender, no âmbito da liquidação, a venda da unidade produtiva a favor de terceiro e a aferição da necessidade dos bens para a prática da atividade neste sentido<sup>926</sup>, pois cremos que o que se pretende salvaguardar com esta disposição é o exercício da atividade por parte do devedor e a possibilidade de este tentar a sua recuperação, através da celebração de um *convenio* com os credores.

No entender de PETRA M. THOMAS PUIG, é o conceito de “não necessidade” que deve ser interpretado de forma restritiva, pois o que se pretende é assegurar a continuidade da empresa, devendo, assim, interpretar-se esta norma da forma que mais favoreça a continuação da atividade empresarial ou profissional do insolvente, sendo que está aqui em causa a aplicação de um privilégio procedimental de *ejecución separada*<sup>927</sup>. Refere, ainda, NICOLAS VALERO LOZANO que, de qualquer forma, é razoável fazer uma interpretação restritiva dos bens que se consideram necessários para a continuidade da atividade do devedor ou se esvaziaria de conteúdo o *derecho de ejecución separada* previsto no n.º 1 do artigo 55.º da LC<sup>928</sup>.

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 55.º da LC, podem ser levantados e cancelados os *embargos* levados a cabo em detrimento do disposto neste preceito legal, a pedido da *Administración Concursal* e com prévia audição dos credores afetados<sup>929</sup>.

Assim, entende-se que, para que a AEAT possa avançar com a execução, será necessário que o Juiz do *proceso concursal* declare

---

<sup>926</sup> Em sentido contrário, SÁNCHEZ PINO, A. J., “Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, n.º 20/2019, p. 8, entende que, mesmo no caso de ser aberta a liquidação, pode o Juiz mercantil declarar a necessidade dos bens para o exercício da atividade do concursado (por exemplo, para uma possível venda da unidade produtiva a favor de terceiro).

<sup>927</sup> THOMÁS PUIG, P. M., *La posición de la administración...op. cit.*, pp. 384 e 385.

<sup>928</sup> VALERO LOZANO, N., *El régimen jurídico del...op. cit.*, p. 131.

<sup>929</sup> Na redação anterior à reforma operada pela *Ley 38/2011*, previa-se a nulidade dos atos praticados em violação do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 55.º da LC.



antes se os bens penhorados são ou não necessários para o exercício da atividade do devedor, pelo que, na prática, a execução fica suspensa até que o Juiz se pronuncie sobre esta questão<sup>930/931</sup>. O n.º 1 do artigo 144.º do *TRLC* veio confirmar este entendimento quando refere que poderão prosseguir tais execuções quando lhes seja anexo o “testimonio de la resolución del juez del concurso” que declare que o bem ou direito penhorado não é necessário para a prossecução da atividade profissional ou empresarial do devedor.

Assim, e em resumo, declarado o *concurso*, poderá a *AEAT* prosseguir separadamente com as execuções nas quais tenham sido já penhorados bens, se os mesmos não forem reconhecidos pelo Juiz mercantil como necessários para o exercício da atividade do *concurtido* e até que seja aprovado o *plan de liquidación*.

No que aos créditos *contra la masa* concerne, o 2.º parágrafo do artigo 164.º da *LGT* permite que, apesar da abertura do *concurso*, se emita a *providencia de apremio* relativa à cobrança dos créditos *contra la masa*. Como sucede no Direito português, também aqui se estabelece um período de tempo durante o qual o credor não pode avançar com a instauração de ações executivas, no entanto, o prazo é superior ao previsto no *CIRE*. Assim, determina o n.º 4 do artigo 84.º da *LC* que não podem ser interpostas ações de cobrança destes créditos *contra la masa* até que se aprove um *convenio*, se inicie a liquidação ou decorra um ano desde a declaração de *concurso* sem que se verifique um dos referidos atos. Tal impossibilidade pretenderá, segundo a doutrina, proteger a viabilidade da empresa e a sua eventual recuperação, pelo que se entende que estando em causa bens que não afetam a referida manutenção da empresa será possível a sua venda

---

<sup>930</sup> Neste sentido, cfr. SÁNCHEZ PINO, A. J., “Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, n.º 20/2019, p. 6.

<sup>931</sup> *Vd. STS 4514/2018*, de 18/12/2018, proceso n.º 2279/2017 (relator: Antonio Vicente Sempere Navarro: “De los artículos de la Ley Concursal y la doctrina de este Tribunal Supremo se desprende que la competencia para efectuar la declaración sobre la necesidad de los bienes embargados por el Juzgado de lo Social para la continuidad de la actividad empresarial de la concursada, es del Juez del Concurso, debiendo quedar en suspenso la ejecución hasta que se produzca tal declaración”. No mesmo sentido, *STS 319/2018*, de 30/05/2018, processo n.º 2916/2015 (relator: Ignacio Sancho Gargallo) e *STS 388/2019*, de 13/02/2019, processo n.º 1305/2016 (relator: Ignacio Sancho Gargallo). Todas disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

para cobrança coerciva de um *crédito contra la masa*<sup>932</sup>. Nos termos da referida disposição legal, este efeito não contende com o vencimento de juros, *recargos* e de mais obrigações relativas ao não pagamento destes créditos na data do seu vencimento. Confirmando-se – em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 164.º da *LGT* – a possibilidade de a *AEAT* emitir a *providencia de apremio* quando os créditos *contra la masa* não sejam satisfeitos na data do seu vencimento, contabilizando-se os correspondentes *recargos del período ejecutivo*<sup>933/934</sup>.

Importa, todavia, referir a posição jurisprudencial maioritária sobre a instauração e continuidade destas execuções durante o *concurso*, já que se tem entendido que o efeito de proibição e paralisação constante no artigo 55.º *LC* se estende, também, aos créditos *contra la masa*. Aqui, aplica-se o disposto no 2.º parágrafo do artigo 55.º *LC* e no n.º 3 do artigo 57.º da *LC*, podendo as execuções prosseguir se tiver existido já uma *diligencia de embargo*, até à aprovação do plano de liquidação. Ou seja, estes credores não poderão iniciar *ejecuciones separadas* para a satisfação de créditos *contra la masa* uma vez aberta a fase de liquidação do *concurso*. Neste contexto, decidiu o *Tribunal Supremo* que

“En cualquier caso, una vez abierta la fase de liquidación por cualquier de las causas legales, y con ella reinstaurado el efecto de la prohibición y paralización de ejecuciones del art. 55 LC, no tiene sentido iniciar una ejecución separada contra la masa, pues contradice el carácter universal que supone la liquidación concursal, cuyas únicas

---

<sup>932</sup> Neste sentido MARTÍNEZ GINER, L. A., *Concurso de Acreedores y...op. cit.*, p. 79 e THOMÁS PUIG, P. M., *Administración Pública y...op. cit.*, p. 159.

<sup>933</sup> Na *resolución de unificación de doctrina* do TEAC n.º 4587/2014/00/00, de 30/11/2017 decidiu-se que “La Administración Tributaria está facultada para dictar providencias de apremio de las deudas tributarias impagadas en periodo voluntario de un deudor declarado en concurso de acreedores, siempre que se trate de deudas contra la masa, y para ello no es necesaria la previa calificación como tales por parte del Juez competente del concurso”, disponível em <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es /DYCTEA/>.

<sup>934</sup> Propugnando este entendimento *vd.* CALVO VÉRGEZ, C., “La concurrencia de los procedimientos tributario y concursal”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 27, Setembro a dezembro de 2012, p. 31.

excepciones lógicas vienen determinadas por las ejecuciones de garantías reales, que, por otra parte, si no se iniciaron antes de la apertura de la fase de liquidación ya no podrá hacerse al margen de la liquidación concursal. Los acreedores de créditos contra la masa lo que deberán hacer es instar su pago dentro de la liquidación, de acuerdo con las reglas del art. 154 LC, y sin necesidad de instar otra ejecución dentro de la ejecución universal ni acudir al apremio administrativo, en el caso de la TGSS”<sup>935/936</sup>.

Percebemos a razão deste entendimento, que procura salvaguardar a natureza universal e a *vis attractiva* do *processo concursal*. Contudo, julgamos que poderá ser delicado querer incluir os créditos *contra la masa* nos pagamentos a efetuar no âmbito da liquidação do património do devedor, como se estivéssemos perante um crédito reconhecido e graduado no processo falimentar, quando a lei não inclui na *masa*

---

<sup>935</sup> STS 227/2017 de 23/01/2017, processo n.º 2798/2014 (relator: Ignacio Sancho Gargallo). Esta posição tinha, aliás, sido já assumida na STS 711/2014 de 12/12/2014, processo n.º 2500/2013 (relator: Ignacio Sancho Gargallo), na qual se refere que “En consecuencia, procede casar la sentencia de apelación y confirmar la de primera instancia, pues la TGSS, para la satisfacción de un crédito contra la masa una vez abierta la fase de liquidación del concurso, no podía embargar bienes o derechos de la deudora concursada incluidos en la masa activa. Esos embargos deben entenderse sin efecto y si con su realización la TGSS ha cobrado algo, debe retornarlo a la masa, sin perjuicio de exigir después de la administración concursal el pago de sus créditos contra la masa, de acuerdo con el orden previsto en la Ley Concursal”. No mesmo sentido, SAP Z 2098/2016, de 14/12/2016, processo n.º 315/2016 (relator: Alfonso Maria Martinez Areaso). Posição recentemente reiterada na STS 968/2019 de 20/03/2019, proceso n.º 2020/2017 (relator: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda): “La interpretación conjunta del artículo 164.2 LGT con relación a los artículos 55 y 84.4 de la LC, determina que, una vez abierta la liquidación, la Administración tributaria no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa hasta que no se levanten los efectos de la declaración del concurso, debiendo instar el pago de los créditos contra la masa ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal”. Ambos disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es).

<sup>936</sup> No mesmo sentido, *resolución de unificación de doctrina* do TEAC 0/00217/2018/00/00 de 26/02/2019, na qual se entendeu que a proibição de execuções singulares prevista no artigo 55.º da LC opera tanto quanto aos *créditos concursales* como quanto aos créditos *contra la masa*, não sendo possível avançar com a execução da dívida *contra la masa* uma vez aberta a fase de liquidação. Disponível em <https://serviciostematicos.minhap.gob.es/DYCTEA/>.

*passiva concursal* aqueles créditos (artigo 49.º da LC), os quais, apesar de deverem ser indicados no *informe* da *Administración Concursal*, constarão numa relação separada (94.º, n.º 4 da LC). É claro que uma das principais características destes créditos é exatamente a sua *extraconcursalidad*, já que não constituem dívidas da *masa activa*, não sofrendo os efeitos previstos para os *créditos concursales* nem lhes sendo aplicáveis as normas destinadas a regular o *concurso de acreedores*<sup>937</sup>. Acresce que esta interpretação realizada pelo *Tribunal Supremo* constitui uma autêntica limitação ao privilégio de autotutela executiva da Administração Pública, reconhecido pela própria LC<sup>938</sup>. Assim, parece-nos que a forma de fazer aplicar o disposto nos artigos 84.º, n.º 4 e 154.º da LC é executar o património do devedor, caso o pagamento não seja efetuado nos termos previstos na lei<sup>939/940</sup>. cremos, ainda, que, mesmo admitindo que não poderão, após a abertura da fase de liquidação, prosseguir com as execuções dos *créditos contra la masa*, sempre deveria ser permitida a emissão da *providencia de apremio* e a correspondente contabilização dos devidos *recargos*, já que tal diligência não implica a prática de qualquer ato de apreensão ou afetação de bens, sendo que não faria qualquer sentido permitir que, como vimos, tal fosse efetuado quanto

---

<sup>937</sup> Sobre a característica da *extraconcusalidad* destes créditos *vd.* BELÉN CAMPUZANO, A., “Los créditos contra la masa: concepto y características”, *Los créditos contra la masa – XI Congreso español de Derecho de la Insolvencia*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2019, pp. 44 a 47. No mesmo sentido, SÁNCHEZ PINO, A. J., “Las deudas tributarias de la masa en el nuevo concurso de acreedores”, *Gaceta Fiscal*, n.º 246, Outubro de 2005, pp. 42 a 64 e CABALLERO GARCÍA, F., *Los créditos contra...op. cit.*, p. 108.

<sup>938</sup> Neste sentido, SÁNCHEZ PINO, A. J., “Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, n.º 20/2019, p. 28.

<sup>939</sup> O novo n.º 1 do artigo 248.º da LC republicada pelo *Real Decreto-Legislativo* 1/2020, de 05 de maio passa a prever que as execuções dos créditos *contra la masa* só podem iniciar-se a partir da data em que o *convenio* passa a produzir efeitos.

<sup>940</sup> SIMÓN ACOSTA, E., “La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 39, Setembro-Dezembro 2016, p. 39, refere que “en el caso de que transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se haya procedido al pago de los créditos de derecho público contra la masa y existiendo bienes suficientes para atender al pago de todos los créditos contra la masa, debe admitirse la ejecución por los órganos administrativos de recaudación”. Isto, por entender que não faz sentido permitir a execução administrativa de *créditos concursales* e impedir a execução quanto aos créditos *contra la masa*, que devem ser satisfeitos na data do seu vencimento e são *prededucibles*.

aos créditos *concursoales* e não quanto aos créditos *contra la masa*<sup>941/942</sup>.

No *TRLR*, o artigo 248.º passa a determinar que as execuções judiciais ou administrativas de *créditos contra la masa* apenas se podem iniciar a partir da data em que o *convenio* começa a produzir os seus efeitos. Assim, e caso seja aberta a fase de liquidação, não pode a *AEAT* declarar *providencias de apremio* para executar os *créditos contra la masa* até que se levantem os efeitos da declaração do *concurso*, devendo, para obter o seu pagamento, instaurar *incidente concursal* perante o Juiz do *proceso concursal*.

É relevante, ainda, mencionar que o regime previsto no referido artigo 55.º da *LC* não se aplica aos credores com garantia real, conforme determina o n.º 4 desse mesmo preceito legal. Às execuções instauradas por estes credores aplicar-se-á o regime especial previsto nos artigos 56.º e 57.º da *LC*.

Entendeu o legislador conferir a estes credores um tratamento diferenciado, justificado pela existência da garantia, mas procurando não perturbar o *proceso concursal* e a sua tramitação<sup>943</sup>. Neste sentido, terão estes credores direito a prosseguir com a execução dos bens dados como garantia pelo devedor, já que não se aplicará aqui a suspensão determinada pelo artigo 55.º da *LC*.

No entanto, são aplicáveis os limites previsto no n.º 1 do artigo 56.º da *LC*, preceito legal que impede a execução ou a realização forçosa da garantia constituída por bens do insolvente que sejam necessários para a continuação da sua atividade profissional ou empresarial até que seja aprovado um *convenio* que não afete o

---

<sup>941</sup> SÁNCHEZ PINO, A. J., “Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, n.º 20/2019, p. 32. Neste sentido, *resolución de unificación de doctrina* do TEAC n.º 4587/2014/00/00, de 30/11/2017, disponível em <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es /DYCTEA/>.

<sup>942</sup> Parecendo confirmar este entendimento, o n.º 2 do artigo 248.º do *TRLR* que refere que a proibição de iniciar as execuções de créditos *contra la masa* não impede o vencimento de juros, recargos e demais prestações devidas pela falta de pagamento do crédito.

<sup>943</sup> “Este efecto de obligatoria y limitada espera para los titulares de garantías reales se considera justo en el tratamiento de todos los intereses implicados en el concurso, que han de sufrir un sacrificio en aras de la solución definitiva y más beneficiosa del estado de insolvencia” (*Exposición de motivos*, ponto III, parágrafo 10.º da *LC*).

exercício de tal direito<sup>944</sup> ou até que decorra um ano desde a declaração da insolvência sem que se tenha verificado a abertura da fase de liquidação.

Na *TRLC*, o artigo 146.º passa a prever a possibilidade de estes credores iniciarem ou continuarem as execuções das garantias reais de que beneficiam, desde que obtenham o *testimonio de la resolución del juez del concurso* que declare que tais bens não são necessários para a continuidade da atividade profissional ou empresarial do concursado. Caso seja declarada a necessidade do bem para estes efeitos, o n.º 3 do artigo 147.º do *TRLC* concede a estes credores o direito de, posteriormente e caso se verifique alguma alteração das circunstâncias, requererem que seja declarado o caráter não necessário do bem sobre o qual incide a garantia real, com vista a prosseguirem com a ação executiva.

Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 57.º da *LC*, com o início da fase de liquidação, os credores que não tenham iniciado as execuções dos seus créditos garantidos já não o poderão fazer, podendo, contudo, prosseguir com as execuções que tenham sido previamente instauradas e se encontrem suspensas por força do disposto no n.º 1 do artigo 56.º da *LC*. Estas execuções serão, conforme se determina na parte final do n.º 3 do artigo 57.º da *LC*, tramitadas de forma separada mas apensa ao *procedimiento de ejecución colectiva*.

Durante o referido período de suspensão das execuções movidas pelos credores com garantia real, a *Administración Concursal* poderá comunicar ao credor que opta por proceder, de imediato, ao pagamento do crédito garantido, sem que se afetem os bens dados como garantia. Optando por esta via, a *Administración Concursal* assumirá o pagamento da totalidade dos juros vencidos e reconhecerá os juros vincendos como créditos *contra la masa*, em quantia não superior ao valor da garantia (155.º, n.º 2 *LC*).

Verificamos, assim, que poderão os créditos tributários que gozem de um privilégio especial, detendo garantias reais, beneficiar

---

<sup>944</sup> Porque a *AEAT* utilizou o seu direito de abstenção, previsto no artigo 164.º, n.º 4 *LGT* ou porque os termos aprovados no acordo não limitam tal possibilidade.

deste *derecho de ejecución separada*, pelo menos para execução dos bens dados como garantia.

Importa, finalmente, relembrar que, desde a data da comunicação ao Tribunal do *Concurso* de que se iniciaram negociações com vista à celebração de um *acuerdo de refinanciación*, não podem iniciar-se execuções de bens ou direitos que resultem necessários para a continuidade da atividade empresarial, como determina o n.º 4 do artigo 5.º bis da *LC*. No artigo 611.º do *TRLC*, está prevista a suspensão das execuções singulares (não se especificando apenas aquelas que incidem sobre bens ou direitos necessários para o exercício da atividade do devedor) até que se decida sobre a homologação ou não homologação do acordo. Determinando, no n.º 3 do artigo 613.º deste diploma, que, no *auto de homologación*, o Juiz decreta a extinção dos referidos processos de execução.

### **2.10.2 A eventual apensação do processo de execução fiscal ao processo de insolvência e ao *proceso concursal***

O CIRE determina, ainda, no n.º 2 do seu artigo 85.º, que o Juiz deve requisitar a apensação aos autos de insolvência de todos os processos “nos quais se tenha efetuado qualquer ato de apreensão ou detenção de bens compreendidos na massa insolvente”.

Neste sentido, deverá o Juiz do Tribunal onde corre termos o processo de insolvência requerer a remessa, para apensação, dos processos de execução fiscal nos quais se tenha procedido à penhora de bens, os quais passarão a integrar a massa insolvente<sup>945</sup>.

Em consonância com o disposto no CIRE, o n.º 2 do artigo 180.º do CPPT prevê a apensação dos processos de execução fiscal aos autos de insolvência. No entanto, vai mais longe e inclui todos os processos, não cingindo a apensação àqueles nos quais se tenha verificado a penhora de bens do património do devedor. O n.º 2 do artigo 181.º determina, ainda, que o Administrador da Insolvência

---

<sup>945</sup> Decidiu-se no acórdão do TRC de 15-07-2008 (processo n.º 21/06.0TBAVZ-G.C1, relator: Hélder Roque) que “A omissão da apensação da execução ao processo de insolvência, judicialmente, ordenada, determina uma nulidade processual secundária que, por seu turno, desencadeia a anulação de todos os termos do processo subsequentes à sentença declaratória da insolvência, que daquela dependam, em absoluto”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

deve, sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária, requerer, no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença que tiver declarado a insolvência ou da citação que lhe tenha sido feita em processo de execução fiscal (quando assuma funções de gestão e administração da massa insolvente e, depois de declarada a insolvência, se instaurarem processos de execução fiscal, nos termos do disposto na parte final do n.º 1 do artigo 180.º CPPT), requerer a avocação dos processos em que o insolvente seja executado, a fim de estes serem apensados ao processo de insolvência<sup>946</sup>.

Cremos que os objetivos prosseguidos com o disposto no CPPT, ao prever a apensação de todos os processos de execução fiscal ao processo falimentar, são distintos daqueles que se pretendem alcançar com a apensação prevista no CIRE. Neste prevê-se apenas a apensação dos processos em que se tenham praticado diligências de apreensão de bens porque se pretende proteger a massa insolvente e impedir que os bens do devedor sejam afetados ou utilizados para satisfazer os interesses particulares de algum credor<sup>947</sup>. Julgamos que, no CPPT, a apensação parece querer, também, evitar a prática de atos inúteis que possam afetar a universalidade e normal tramitação do processo de insolvência<sup>948</sup>.

---

<sup>946</sup> No acórdão do STA de 12/02/2015, processo n.º 0257/14 (relator: Ascensão Lopes), entendeu-se até que, sendo o processo de insolvência conhecido do órgão de execução fiscal, este deve remeter a execução fiscal para apensação independentemente do pedido de avocação previsto na lei falimentar e nas referidas disposições normativas do CPPT, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). Entendemos, contudo, que a apensação não é um efeito automático da declaração de insolvência, devendo ser requerida, até porque, nos termos do que vem previsto no CIRE, nem todos os processos de execução devem ser avocados (neste sentido, FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J. *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 427, nota 6).

<sup>947</sup> Refere EPIFÂNIO, M. R., “Os efeitos processuais da declaração de insolvência”, *I Jornadas de Direito Processual Civil “Olhares Transmontanos”*, Novembro de 2011, p. 177, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/12881/1/Os%20Efeitos%20Processuais%20da%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20Insolv%C3%Aancia.pdf> [14/06/2019] refere, a propósito do efeito de apensação de ações ao processo de insolvência, que: “A apensação é uma consequência do caráter universal e concursal do processo de insolvência: uma vez que são apreendidos e liquidados todos os bens penhoráveis do insolvente (universalidade do processo de insolvência), independentemente da verificação do passivo, todos os credores devem ser chamados ao processo para nele (e só nele – exclusividade da instância) obterem a satisfação dos seus direitos”.

<sup>948</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, no comentário a esta disposição legal, *ob. cit.*, vol. III, 6.ª ed., p. 325, entende também que a apensação dos processos de execução fiscal ao processo



No entanto, cremos que o legislador, na norma tributária, parece querer garantir que o Ministério Público toma conhecimento da pendência do processo de insolvência e, em representação dos interesses do credor tributário, reclamar tais créditos. Daí a expressa referência, na parte final do n.º 2 do artigo 180.º do CPPT, a essa obrigação ((...) “onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial”)<sup>949</sup>.

Porém, o Ministério Público deve, como qualquer outro credor, proceder à reclamação dos créditos das entidades que representa, nos termos previstos no artigo 128.º do CIRE. Assim, deverá a AT, quando tome conhecimento da declaração de insolvência dos seus devedores<sup>950</sup>, comunicar ao Ministério Público a existência de créditos, disponibilizando-lhe todas as informações e a documentação necessária para a que a referida reclamação seja apresentada de forma atempada e completa, sendo totalmente desnecessária – e ilegal – a apensação das execuções fiscais para tal efeito<sup>951</sup>.

Neste sentido, julgamos que seria conveniente modificar o disposto no CPPT no sentido de harmonizar o conteúdo do disposto no referido n.º 2 do artigo 180.º do CPPT com as normas previstas no CIRE a este propósito. Enquanto esta conciliação não acontece, deve o Administrador da Insolvência, a fim de evitar a sua eventual responsabilização subsidiária, continuar a dar cumprimento ao disposto no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, requerendo a apensação de

---

de insolvência procura garantir que, nas execuções fiscais, não são praticados atos que podem interferir na normal tramitação do processo de insolvência, afetando os bens que compõem a massa insolvente.

<sup>949</sup> Neste sentido, *vide* acórdão do TRP de 12/06/2008, processo n.º 0832803 (relator: Teles de Menezes): “Ainda que não verificado o requisito da apreensão ou detenção de bens abrangidos na massa insolvente, para justificar a aplicação do n.º 2 do art. 85.º, a avocação imposta pelo n.º 2 do art. 180.º do CPPT destina-se a permitir ao M.ºP.º que reclame o pagamento dos créditos na insolvência, pelo que parece não haver como evitar a necessidade da remessa a juízo para lhe dar conhecimento”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>950</sup> Como vimos, a AT é, nos termos do n.º 5 do artigo 37.º do CIRE, citada, por carta registada, da declaração de insolvência dos seus devedores.

<sup>951</sup> Como refere MORAIS, R. D., *A Execução...op. cit.*, p. 205, “O que está em causa, havendo penhoras ou diligências semelhantes incidentes sobre bens do insolvente efectuadas em outros processos, não é uma apensação para efeitos de reclamação de créditos, mas a concretização das providências conservatórias que a declaração de insolvência implica (...)”.

todas as execuções fiscais ao processo de insolvência, no prazo de 10 dias aí previsto.

De todo o modo, qualquer ato de disposição ou oneração dos bens que compõem a massa insolvente, praticado após a declaração de insolvência, deverá ser declarado nulo, devendo o Juiz declará-lo oficiosamente e ordenar a imediata suspensão do processo no qual o mesmo foi praticado<sup>952</sup>.

Decorre do disposto na al. g) do artigo 36.º e no artigo 149.º do CIRE que a sentença que declara a insolvência decreta a apreensão de todos os bens do devedor, ainda que arrestados, penhorados ou por qualquer forma apreendidos ou detidos à ordem de um outro processo. Todos os bens que tenham sido já penhorados à ordem do processo de execução fiscal manter-se-ão, nos termos do disposto na al. a) do n.º 4 do artigo 150.º CIRE, a cargo do fiel depositário<sup>953</sup> nomeado pelo órgão de execução fiscal, ficando, no entanto, disponíveis e à ordem exclusiva do processo falimentar.

Conforme decorre do disposto nos artigos 36.º, n.º 1, al. g) e n.º 1 do artigo 150.º do CIRE, deverá o Administrador da Insolvência diligenciar no sentido de apreender os bens penhorados à ordem de outro processo verificando-se tal efeito no momento em que o Administrador interpelar o órgão de execução fiscal para esses fins. Se não praticar atempadamente as diligências necessárias para efetivar a referida apreensão, nomeadamente interpelando o órgão de execução fiscal para o efeito e caso tenham já decorrido os prazos de oposição à execução e à penhora (para apresentação de eventual defesa por parte do Administrador da Insolvência, em representação do devedor),

---

<sup>952</sup> Vide, neste sentido, FERNANDES, L. A. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 362, nota 4 e SOUSA, J. L., *Código do Procedimento e...op. cit.*, vol. III, p. 325.

Na jurisprudência, cfr. acórdão do TRG de 16-04-2009, processo n.º 2802/06.5TBGMR-F.G1 (relator: Conceição Bucho), no qual se decidiu que “A venda de qualquer bem da insolvente, após essa declaração, configura a venda de bem alheio, que em relação à massa é *res inter alios acta* e, por isso, ineficaz». No mesmo sentido, acórdão do STJ de 19/06/2018, processo n.º 5664/14.5T8ENT-A.E1.S1 (relator: Henrique Araújo): «Se, não obstante a declaração de insolvência, devidamente anunciada, a execução prossegue, deve declarar-se oficiosamente a nulidade dos actos praticados após aquela declaração, onde se inclui o título de transmissão do bem imóvel, entretanto emitido pelo agente de execução”. Ambas as decisões judiciais disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>953</sup> Vide artigo 233.º do CPPT para a responsabilidade dos depositários.

tendo o exequente, antes da apreensão operada pelo Administrador da Insolvência, feito seus os bens penhorados ou o produto da venda dos mesmos, parece-nos que não será já legal a referida apreensão, sob pena de se afetarem as legítimas expectativas do credor tributário que integrou na sua esfera jurídica os referidos bens para ressarcimento do seu crédito<sup>954</sup>.

Nos processos em que a insolvência é declarada com carácter limitado e não foi requerido o complemento da sentença, não fica o devedor, nos termos do disposto no n.º 7 do artigo 39.º do CIRE, privado dos poderes de administração e disposição do seu património nem há lugar à apreensão de bens e reclamação de créditos. Logo não fará sentido que os processos de execução, incluindo-se as execuções fiscais, sejam suspensos ou apensos ao processo de insolvência, não

---

<sup>954</sup> A este propósito tem-se entendido na jurisprudência que “I - Após a sentença de declaração de insolvência, fica o administrador respectivo legitimado para apreender todo o património do insolvente, incluindo bens ou dinheiro que estejam penhorados numa execução. No caso de quantias em dinheiro, deve diligenciar para que estas sejam depositadas à sua ordem, o que implica a interpelação de quem delas seja depositário, para esse efeito (cfr. art. 150º, nº 4, al. a) e nº 6 do CIRE). II - Já não serão apreendidas as quantias que, obtidas em precedente execução, tenham sido transferidas para o credor exequente antes de empreendida a sua apreensão pelo administrador da insolvência, no regular curso do processo executivo, porquanto, ingressando na esfera jurídica do exequente, lhe passam a pertencer” (Acórdão do TRP de 23/06/2015, processo n.º 5109/12.5TBVNG-F.P1(relator: Rui Moreira). Decidiu-se, ainda, no acórdão do STA de 05/02/2014, processo n.º 08/14 (relator: Dulce Neto), que “I - A penhora de saldo de conta bancária considera-se efectuada no momento em que a instituição bancária é notificada do respectivo pedido de penhora, sendo que a importância da notificação por comunicação electrónica da ordem de penhora (art. 861º-A do CPC) advém do facto de por tal via se saber o momento exacto em que ela se considera realizada. II - Do disposto nos arts. 4º, 46º, e 36º, nº 1, alíneas a) e g) do CIRE resulta que é a data em que é proferida a declaração judicial de insolvência que marca, em princípio, o momento a partir do qual se produzem todos os efeitos jurídicos que dela decorrem. III - Se à data em que foi concretizada a penhora do saldo de conta bancária já a executada fora declarada insolvente por sentença proferida alguns dias antes mas que ainda não fora comunicada ao órgão de execução fiscal ou à entidade bancária que procedeu à penhora, não se verifica qualquer ilegalidade na realização dessa penhora nem a obrigação de proceder ao seu levantamento e de colocar de novo essa conta à disposição do seu titular/executada. IV - A declaração de insolvência não provoca a invalidade das penhoras realizadas e o dever de as levantar, mas tão só o dever de apreensão para a massa insolvente de todos os bens que se encontrem penhorados. E será o administrador da massa insolvente que terá de decidir se a conta bancária deve ser libertada para a continuação da actividade económica da sociedade executada no caso de autorização de continuação da exploração da empresa com administração da massa insolvente pelo devedor”. Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

ficando a AT ou a SS impedidas de prosseguir com as diligências que julgue necessárias para a recuperação dos seus créditos<sup>955</sup>.

Tem-se entendido que a remessa dos processos de execução fiscal e a sua apensação ao Tribunal de insolvência implica o envio de todo o processo, incluindo os autos relativos a incidentes, tramitados por apenso. Pretende-se-ia, assim, garantir a centralização no processo de insolvência de todas as questões relativas às dívidas existentes e aos bens que compõem a massa insolvente<sup>956</sup>.

No entanto, importa clarificar que a referida apensação não implicaria a atribuição ao tribunal do processo de insolvência de competência para decidir as questões jurídicas de natureza tributária aí em causa, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e as regras de distribuição da competência em razão da matéria<sup>957</sup> entre as diferentes jurisdições judiciais, não nos parecendo que esta limitação coloque em causa ou de alguma forma viole a natureza universal do processo de insolvência. Tomando o Juiz do processo falimentar conhecimento da existência destes processos incidentais, tais princípios ficam assegurados, devendo, no entanto, por razões de competência material, ser os Tribunais Tributários a analisar e decidir sobre as questões de natureza tributária que aí se levantam, devendo a evolução de tal processo ser acompanhada pelo

---

<sup>955</sup> Cfr. acórdão do TCAS de 22/01/2015, processo n.º 08064/14 (relator: Anabela Russo), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>956</sup> *Vd. SOUSA, J. L., Código do Procedimento e...op. cit.*, vol. III, p. 325. *Vd.* também neste sentido, acórdão do STA de 12/02/2014 (processo n.º 0238/12, relator: Ascensão Lopes) e acórdão do TCAN de 27-11-2014 (processo n.º 00558/08.6BEPNF, relator: Paula Moura Teixeira), no qual se decidiu que “O processo de verificação e graduação de créditos é um incidente do processo de execução fiscal devendo ser avocado pelo tribunal judicial onde corre o processo de insolvência ou estão remetidos oficiosamente ao Serviço de Finanças competente para que este providencie a sua remessa e demais elementos do processo executivo ou diretamente ao tribunal onde foi declarada a insolvência”. Ambos os acórdãos estão disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>957</sup> Neste sentido, acórdão do STA de 13/04/2016, processo n.º 0804/15 (relator: Fonseca Carvalho): “I - Nos termos do artigo 180.º do CPPT, a remessa dos processos de execução fiscal ao tribunal de insolvência implica a remessa de todos os processos que dele são incidentes, incluindo os tramitados por apenso. II - Tal não significa, porém, a atribuição genérica ao tribunal do processo de insolvência de competência para decidir todas as questões que são objecto daqueles processos, pelo que nos casos em que a apreciação destas nada tenha a ver com os créditos do insolvente não se justifica a referida apensação”. No mesmo exato sentido, acórdão do STA de 08/02/2017, processo n.º 01542/14 (relator: Pedro Delgado). Ambos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Administrador da Insolvência, que promoverá os meios necessários para assegurar a posição do devedor, se tal for conveniente para a massa insolvente e de acordo com as instruções da assembleia de credores.

Parece-nos mais assertiva e adequada a posição adotada pela jurisprudência mais recente, que tem entendido que não se justifica a apensação nos casos em que os incidentes versam sobre questões que em nada se relacionam ou influem no montante do crédito ou nos bens que se integram na massa insolvente (como é, *inter alia*, o caso das oposições à execução em que se discute a verificação dos pressupostos da reversão, questão que, aliás, tem a ver apenas com o responsável subsidiário e não com o devedor originário (o insolvente)).<sup>958</sup>

Não é possível encontrar, nas disposições normativas relativas ao PER e ao PEAP, qualquer referência à apensação de processos de execução, o que se compreende uma vez que nestes processos não há declaração de insolvência e o objetivo é apenas tentar a revitalização do devedor, não sendo os seus bens apreendidos à ordem do processo

---

<sup>958</sup> Entre outros, acórdão do STA de 04/11/2015, processo n.º 0834/14 (relator: Fonseca Carvalho): “Quando em processo de oposição se questionam os requisitos da reversão e a culpa do revertido na situação de insuficiência patrimonial a que chegou a devedora originária, a apreciação da questão suscitada nenhuma interferência tem sobre o aludido processo de insolvência pelo que não há razão para determinar essa apensação” e, propugnando o mesmo sentido, acórdão do STA de 24/05/2016, processo n.º 01108/15 (relator: Isabel Marques da Silva): “I - A interpretação jurisprudencial do n.º 1 do artigo 180.º do CPPT segundo a qual a *remessa dos processos de execução fiscal ao tribunal de insolvência implica a remessa de todos os processos que dele são incidentes, incluindo os tramitados por apenso* não dispensa o juiz tributário de indagar dos concretos fundamentos dos “incidentes” deduzidos, para verificar, no caso concreto, se há ou não justificação para que, antes de ser proferida decisão de mérito, ser ordenada a remessa do processo à insolvência. II - Se atentos os fundamentos da oposição deduzida, nenhuma razão há que justifique a remessa da oposição deduzida à insolvência sem prévia decisão de mérito, devem os autos prosseguir os seus termos no tribunal “a quo”. III - É o que sucede no caso de oposição deduzida pela executada em que é alegado como único fundamento o facto de, alegadamente, ter sido omitida a apensação do processo de execução fiscal a pretérito processo de insolvência, o que alegadamente constitui uma nulidade processual do próprio processo de execução fiscal”.

Em sentido oposto, acórdão do TRC de 23/09/2014, processo n.º 1982/12.5TBMGR-B.C1 (relator: Jorge Arcanjo): “Atento o princípio da auto-suficiência do processo de insolvência e dada a natureza e finalidade do apenso de verificação de créditos, é aqui a sede própria para se conhecer da existência do crédito contra o insolvente (reclamado pela Fazenda Nacional), designadamente quanto pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária”. Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

nem perdendo este o poder de disposição e gestão do seu património. Assim, como verificámos, nestes processos determina-se apenas a suspensão dos processos executivos e a sua extinção logo que o plano de recuperação seja aprovado e homologado.

Também no sentido de promover a recuperação do devedor, determina o n.º 1 do artigo 218.º do CPPT que, no processo de recuperação da empresa, as penhoras efetuadas no âmbito dos processos executivos poderão ser levantadas<sup>959</sup>, quando tal medida seja também extensível aos demais credores nas mesmas condições que a Fazenda Pública. Esta medida, além de poder dar algum fôlego à empresa que se pretende revitalizar, facilita a eventual venda de determinados bens livre de ónus, o que poderá, num âmbito de um plano de recuperação em que se preveja a reestruturação e recuperação da empresa insolvente, permitir a imediata realização de liquidez, suficiente para a continuação da atividade comercial.

No âmbito da Lei espanhola, a declaração do *concurso* não implica a apensação das execuções já iniciadas, mas apenas, e como vimos, a sua suspensão<sup>960</sup>. O credor exequente deverá apenas comunicar a existência do seu crédito no *proceso concursal*, ficando submetido às regras de reconhecimento, qualificação e pagamento de créditos da *LC*.

A questão que se coloca é a de saber qual o órgão competente para conhecer da execução fiscal que, nos termos do disposto na parte final do n.º 1 do artigo 55.º da *LC*, pode prosseguir os seus termos<sup>961</sup>. Discutindo-se se estas devem ficar sobre a jurisdição do Tribunal do *concurso* ou se mantem a *AEAT* o órgão competente para avançar com tais execuções.

Entendeu-se que a tramitação deste processo passa a ser da competência do Tribunal do *concurso*, que poderá prosseguir com a *ejecución separada* do crédito tributário, aplicando-se o disposto no

---

<sup>959</sup> Que deverá, sempre que possível e nos termos do n.º 2 do artigo 218.º CPPT, ser substituída por garantia idónea.

<sup>960</sup> *Vd.* MENÉNDEZ ESTÉBANEZ, F. J., “Los efectos de la declaración de concurso sobre los acreedores”, in *El Derecho de la Insolvencia – el concurso de acreedores*, 2.ª ed. (dir. BÉLEN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 443.

<sup>961</sup> Determina o artigo 238.º, n.º 1 da *LOPJ* a nulidade dos atos processuais praticados perante o Tribunal com falta de jurisdição ou competência.

n.º 3 do artigo 8.º da *LC* e 86.º *ter*, n.º 1, 3.º parágrafo da *LOPJ* que atribui ao Juiz do *concurso* competência exclusiva e excludente para conhecer toda a execução instaurada contra os bens e direitos que compõem o património do *concurtido*. Neste sentido, também PETRA M.<sup>a</sup> THOMÁS PUIG entende ser esta a solução mais coerente de acordo com o previsto na *LC*<sup>962</sup>, para a qual a *LGT* expressamente remete, através do disposto no mencionado n.º 2 do artigo 164.º da *LGT*, sendo que, no mesmo sentido, aponta o disposto no artigo 57.º da *LC* que atribui a competência ao *Juez Mercantil* para decidir sobre o eventual prosseguimento das execuções de garantias reais em apenso autónomo (*pieza separada*).

Entendemos que deixar prosseguir paralelamente e à ordem dos órgãos administrativos, execuções que afetam o património do *concurtido* pode colocar em causa a natureza de execução universal do *concurso* e obrigar, inclusive, os credores que detenham créditos de natureza privilegiada em relação aos créditos tributários a acompanhar a evolução da execução fiscal, obrigando-os a interpor uma *tercería de mejor derecho*<sup>963</sup> caso a referida execução afete as possibilidades de recuperação do seu crédito. No entanto, parece-nos que assentir que seja o Tribunal do *concurso* a dirigir e decidir as execuções de natureza tributária, além de afetar as regras de competência material, pode desvirtuar o *derecho de ejecución separada* e o privilégio que esta medida visa atribuir aos créditos tributários, contrariando o disposto na *LGT*, nomeadamente o disposto no artigo 163.º da *LGT* que atribui competência à *AEAT* para dirigir o processo de execução dos créditos tributários e todas as questões incidentais ao mesmo. Neste sentido, entende também LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER que refere que a competência exclusiva do Juiz do *concurso*, prevista no artigo 8.º da *LC*, deve ser interpretada de forma relativa e em articulação com o disposto no artigo 55.º da *LC*, que sustenta a

---

<sup>962</sup> THOMÁS PUIG, P. M., *La posición de la administración tributaria y...op. cit.*, pp. 370-371.

<sup>963</sup> O regime jurídico das *tercerías* em matéria tributária encontra-se regulado nos artigos 117 a 122 do *RGR* e no artigo 165.º, n.º 3 da *LGT*. De forma geral, encontramos esta figura regulada nos artigos 614.º a 620.º da *Ley de Enjuiciamiento Civil*. Está em causa um instituto processual que pode ser utilizado pelo credor que entenda que o seu crédito deve ser satisfeito de forma preferencial em relação ao credor exequente.

*ejecución separada* tributaria e que pressupõe que seja a autoridade administrativa tributaria a prosseguir com tal execução<sup>964</sup>.

Entendemos que, verificados os pressupostos que permitem o prosseguimento da *ejecución separada* dos créditos tributários (ter existindo já *diligência de embargo*, sem que tal afete bens necessários à continuidade da atividade empresarial do *concurtido*), poderá o órgão administrativo avançar com todas as diligências executivas necessárias para a venda do bem penhorado e satisfação do seu crédito até que se aprove o *plan de liquidación* (artigo 57.º da LC) e utilizar o valor arrecadado com as mesmas na satisfação dos seus créditos. Neste sentido, prevê já o n.º 2 do artigo 144.º do *TRLC*, quando refere expressamente que o dinheiro obtido com a execução separada será utilizado para pagamento do exequente e o sobranço deve integrar a *masa activa*. Apenas se excepciona a possibilidade de ser interposta uma *tercería de mejor derecho*, nomeadamente pela *Administración Concursal* (que representa os interesses do devedor), demonstrando-se que existem créditos com preferência na cobrança e que, assim, devem ser primeiramente satisfeitos<sup>965</sup>. Entendemos, todavia, que poderá a *Administración Concursal* passar a representar o executado em tais processos, cabendo-lhe tal função nos termos do disposto no artigo 33.º, n.º 1, al. a), parágrafo 9.º da LC.

Os pagamentos obtidos no âmbito da execução fiscal deverão ser tidos em conta no *proceso concursal* para se evitar que tais créditos sejam novamente considerados nos pagamentos a efetuar no âmbito deste processo.

---

<sup>964</sup> No mesmo sentido, determina o n.º 3 do artigo 86ter da *LOPJ*, atribuindo, nestes casos, competência exclusiva ao Tribunal onde corre o *concurso*

<sup>965</sup> Na *STS* 2014/2018, de 30/05/2018, processo n.º 2916/2015 (relator: Ignacio Sancho Gargallo) decidiu-se que a forma de fazer valer a preferência de créditos não é ordenar ao órgão de execução fiscal que remeta a quantia obtida para a *masa activa*, mas sim interpor uma *tercería de mejor derecho*, que se resolverá de acordo com o disposto na LC. Por sua vez, decidiu-se na *STS* 388/2019, de 13/02/2019, processo n.º 1305/2016 (relator: Ignacio Sancho Gargallo) que os montantes obtidos através do referido expediente devem integrar a *masa* do *concurso*, para, juntamente com os demais bens, ser utilizado para pagamento dos credores de acordo com a graduação efetuada, não podendo tais valores ser diretamente entregues aos credores preferentes. Ambos disponíveis em [www.poderjudicial.es](http://www.poderjudicial.es). Confirmando este entendimento o n.º 2 do artigo 144.º da LC republicada pelo *Real Decreto-Legislativo* 1/2020, de 05 de maio refere, na parte final, que “el importe de lo obtenido al que alcance esa preferencia se pondrá a disposición del concurso”.



Na prática, esta possibilidade de *ejecución separada* (nos casos em que se verificar o pagamento parcial ou total do crédito), apesar de não assumir a natureza de nenhum privilégio para efeitos de qualificação e pagamento dos créditos no *proceso concursal*, acaba por configurar uma alteração de facto na ordem dos pagamentos e, em consequência, configurar um privilégio adicional para estes créditos<sup>966</sup>.

Há quem entenda que, atento o disposto no artigo 55.º da *LC*, poderá a *AEAT* renunciar ao direito de *ejecución separada*<sup>967</sup>. Cremos que tal não será possível se tivermos em consideração o carácter público e indisponível da obrigação tributária, cabendo ao órgão administrativo a adoção de todas as medidas que lhe permitam a recuperação do crédito (salvo, nos casos, em que se revele mais benéfico a celebração de um acordo de recuperação, que preveja o pagamento destes créditos por outra via)<sup>968</sup>, podendo a tomada de decisões discricionárias quanto ao prosseguimento destas execuções gerar situações de desigualdade e injustiça no tratamento dos contribuintes.

---

<sup>966</sup> SIMÓN ACOSTA, E., “La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 39, Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, Setembro-Dezembro 2016, pp. 14 a 16, critica a atribuição do *derecho de ejecución separada*, entendendo que é um benefício que não justifica o dano que a sua atribuição pode provocar à marcha do *concurso*, sendo suficientes, para tutelar estes credores, as preferências estabelecidas a favor destes créditos nos artigos 90.º e 91.º da *LC*. Refere que a única vantagem que aqui se poderia encontrar é a antecipação da cobrança do crédito, que de nada servirá se houver outros créditos preferentes.

<sup>967</sup> SIMÓN ACOSTA, E., “La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 39, Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, Setembro-Dezembro 2016, pp. 55 e 56, entende que tal renúncia é possível, atento o disposto no artigo 18.º da *LGT*, que refere que o crédito tributário é indisponível “salvo que la Ley establezca otra cosa”, pelo que se aceita que a *AEAT* renuncie a este direito (o artigo 55.º da *LC* prevê este direito como uma mera faculdade á disposição do credor público).

<sup>968</sup> Neste sentido, SÁNCHEZ PINO, “La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, abril 2004, p. 12.

### **2.10.3 O destino dos processos de execução fiscal pendentes após a extinção do processo de insolvência, do PER ou do PEAP**

De acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 180.º do CPPT, os processos de execução fiscal apensados ao processo falimentar devem ser devolvidos aos órgãos competentes no prazo máximo de oito dias após o encerramento do processo do processo de insolvência.

Este efeito estaria de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 233.º do CIRE, que prevê a desapensação das ações avocadas e cuja instância não se extinga e a sua consequente devolução ao Tribunal competente, no entanto, o n.º 3 do artigo 88.º do CIRE, aditado pela Lei 16/2012, de 20 de abril, passou agora a prever a extinção das execuções instauradas contra a pessoa declarada insolvente e suspensas nos termos do n.º 1 do mesmo preceito legal. No mesmo sentido, dispõem os artigos referentes ao PER e ao PEAP, respetivamente a parte final do n.º 1 do artigo 17.º-E e a parte final do n.º 1 do artigo 222.º E, ambos do CIRE, determinando que as execuções suspensas devem extinguir-se logo que o acordo de pagamento seja aprovado, salvo se aqui se preveja a sua continuação<sup>969</sup>.

Julgamos, contudo, que será possível tentar conciliar estes preceitos legais, salvaguardando, por um lado, os interesses subjacentes às normas falimentares que determinam a extinção das execuções e, por outro, os interesses creditícios do credor tributário e o disposto no CPPT sobre os efeitos da declaração de insolvência nas execuções fiscais. Antes de mais, importa atentar na redação do referido n.º 3 do artigo 88.º do CIRE que ordena a extinção apenas das execuções referidas no n.º 1 do artigo 88.º do CIRE, ou seja, daquelas em que se tenha procedido à penhora de bens pertencentes à massa insolvente. Desta forma, parece-nos claro que o problema não se levantará quanto às execuções fiscais nas quais não foram praticadas

---

<sup>969</sup> Também, quanto ao RERE, se prevê este efeito, determinado o n.º 1 do artigo 25.º do RERE que o depósito do acordo de reestruturação determina a imediata extinção dos processos declarativos, executivos e de natureza cautelar respeitantes a créditos incluídos no acordo. De salientar, contudo, que este acordo, de natureza extrajudicial, pode não ser celebrado com todos os credores (artigo 4.º, n.º 2 do RERE), pelo que se poderão manter os processos instaurados por credores não incluídos no plano.

diligências de penhora (suspensas e apensadas ao processo de insolvência por determinação do CPPT), devendo estes processos ser devolvidos à AT logo após ser determinada a extinção do processo de insolvência.

Segundo, importa salientar a exceção que este preceito prevê, ao estabelecer que não deverão as execuções fiscais extinguir-se quando pretenda a AT operar a reversão contra os responsáveis subsidiários ou, tendo tal reversão sido já efetuada como determina o n.º 7 do artigo 23.º da LGT, quando pretenda prosseguir com a execução contra tais responsáveis. Esta exclusão – que louvamos – além de, como referimos supra, comprovar o entendimento de que também as execuções fiscais contra os revertidos devem ser suspensas durante a pendência do processo falimentar e até à excussão do património do devedor principal, evidencia já alguma preocupação com o conteúdo e alcance das normas tributárias. Aliás, esta preocupação revelou-se já assumida na Proposta de Lei n.º 39/XII, que antecedeu a referida Lei 16/2012, de 20 de abril, tendo o Conselho de Ministros manifestado, inúmeras vezes, a importância de, apesar das modificações operadas na lei falimentar, salvaguardar os créditos tributários, nomeadamente do que toca à alteração do disposto no artigo 1.º do CIRE: “As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social” e com a criação do PER: “O processo visa propiciar a revitalização do devedor em dificuldade, naturalmente que sem pôr em causa as respectivas obrigações legais, designadamente para regularização de dívidas no âmbito das relações com a administração fiscal e a segurança social” e que “este processo especial permite ainda a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência, de tal modo que os referidos acordos passem a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que respeitada a legislação

aplicável à regularização de dívidas à administração fiscal e à segurança social (...).”

Quanto ao mais, e como defendemos já, julgamos conveniente e aceitável interpretar de forma extensiva o disposto no referido n.º 3 do artigo 88.º do CIRE, excepcionando dos efeitos aqui previstos todos os processos de execução fiscal, que devem ser desapensados do processo falimentar e devolvidas ao órgão de execução fiscal ou ao Tribunal tributário. Não é sequer aceitável, em nossa opinião<sup>970</sup>, que seja o Juiz do processo falimentar a extinguir este tipo de execuções, que seguem uma tramitação e regras próprias, sob pena de, assim, se violar as regras de competência material. Aliás, no caso das insolvências das pessoas singulares, tal entra até em contradição com a exclusão que é feita na al. d) do n.º 2 do artigo 245.º do CIRE, ao afastar dos efeitos associados à concessão do benefício da exoneração do passivo restante os créditos tributários que, assim, não se extinguem ao fim do período de cessão de cinco anos e podem continuar a ser exigidos pelo credor tributário.

No que ao PER e ao PEAP diz respeito, apesar de os artigos 17.º-E, n.º 1 e 222.º -E, n.º 1 do CIRE determinarem a extinção de todos os processos executivos com a aprovação do plano de recuperação, julgamos que, no que às execuções fiscais diz respeito, se poderá afastar a aplicação deste efeito, se, conforme tem entendido a jurisprudência<sup>971</sup>, os créditos da AT ficarem excluídos dos efeitos do plano (e de eventuais perdões e concessão de moratórias aprovadas por acordo com os restantes credores), não produzindo este quaisquer efeitos quanto à afetação destes créditos. Assim, podem as execuções fiscais prosseguir a sua normal tramitação, caso o devedor não consiga a sua suspensão nos termos da lei tributária, requerendo, por exemplo, o pagamento em prestações da dívida tributária, nos termos do disposto no artigo 196.º do CPPT com a prestação de garantia idónea que permita a sua suspensão (169.º do CPPT). Caso a AT vote favoravelmente o plano de recuperação, aceitando as medidas de

---

<sup>970</sup> DIAS, S. L., “PER, insolvência e execução fiscal”, *Temas de Direito Tributário 2017, Insolvência, Taxas, Jurisprudência do TEDH e do TJ*, Novembro de 2017, pp. 20 e 21, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TemasDireitoTributario2017\\_II.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TemasDireitoTributario2017_II.pdf) [22/10/2019]

<sup>971</sup> *Vd.* ponto 2.8.2 deste capítulo.

pagamento dos seus créditos aí previstas – por estarem em consonância com o disposto na LGT e no CPPT sobre a afetação dos seus créditos – julgamos que deverão prever, no plano, a manutenção dos processos de execução fiscal, que permanecerão suspensos até total pagamento ou até que se verifique algum incumprimento. Assim, é respeitado o disposto nos referidos artigos 17.º-E, n.º 1 e 222.º-E, n.º 1 do CIRE, que prevê a possibilidade de não extinção dos processos de execução, caso tal fique previsto no plano.

A desapensação e devolução dos processos de execução fiscal permitem que o órgão de execução fiscal, nos casos em que a pessoa declarada insolvente não foi liquidada e dissolvida, prossiga com as diligências executivas caso “a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens”<sup>972</sup>. A exigibilidade do crédito fica, conforme determina o n.º 5 do artigo 180.º do CPPT, 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 recuperação (no caso de o mesmo ser votado favoravelmente pelo AT ou pela SS, sendo-lhe aplicável) aprovado no processo de insolvência, no PER ou no PEAP<sup>973</sup>.

No que diz respeito às execuções fiscais revertidas contra os responsáveis subsidiários nos termos já descritos, não é de aplicar qualquer limitação no que à penhora de bens diz respeito (nomeadamente o constante no referido n.º 5 do artigo 180.º do CPPT

---

<sup>972</sup> Vide, acórdão do STA de 15/02/2012, processo n.º 0877/11 (relator: Pedro Delgado), no qual se decidiu que: “II - Esta devolução nos termos do n.º 4, dos processos de execução fiscal que haviam sido avocados, logo que cesse o processo de recuperação ou finde o processo de falência/insolvência, justifica-se precisamente para possibilitar o prosseguimento da execução. III - Se, posteriormente, a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens, as execuções anteriormente instauradas contra o falido ou insolvente ou contra responsáveis subsidiários por dívidas tributárias constituídas antes da falência/insolvência, podem prosseguir para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contratuais por esta assumidas no âmbito do processo de recuperação e sem prejuízo também da prescrição da dívida exequenda (art.º 180.º, n.º 5 do Código de Procedimento e Processo Tributário)”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>973</sup> Neste sentido, cfr. acórdãos do STA de 07/11/2012, processo n.º 0375/12 (relator: Isabel Marques da Silva), de 19/12/2012, processo n.º 01020/12 (relator: Francisco Rothes) e de 20/02/2019, processo n.º 0216/14.2BEBRG (relator: Francisco Rothes). Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

que faz menção ao prosseguimento da execução apenas quando “a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens”), podendo a AT prosseguir com todas as diligências executivas logo que tenha executado os bens do devedor principal e se encontre determinado, em concreto, o valor que sobeja em dívida e sobre o qual o revertido vai, em sede subsidiária, responder, salvo se também este vier a ser declarado insolvente<sup>974</sup>.

Podem, assim, prosseguir os processos de execução fiscal contra o responsável subsidiário (relativamente ao qual se operou a reversão), com a penhora dos seus bens, independentemente da data da sua aquisição, na medida em que só relativamente à entidade insolvente fica a possibilidade de penhora limitada a bens ulteriormente adquiridos. Aliás, seria totalmente desprovido de sentido, por um lado prever, nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 7 da LGT, que seja efetuada a reversão antes da remessa do processo ao Tribunal da insolvência para apensação e a adoção das medidas cautelares necessárias (a fim de impedir a dissipação do seu património) e, por outro, obviar a penhora dos bens que os responsáveis subsidiários já detivessem à data da devolução do processo ao órgão de execução fiscal<sup>975</sup>.

Creemos que é importante, ainda, referir o n.º 6 do 180.º do CPPT, procurando conciliar o disposto neste artigo com as normas do CIRE

---

<sup>974</sup> Acórdão do STA de 20/02/2019, processo n.º 0216/14.2BEBRG (relator: Francisco Rothes): “A essa reversão não obsta o facto de o chamado como responsável subsidiário ter sido também ele declarado insolvente mas, nesse caso, após a reversão, a execução fiscal deve ser imediatamente remetida à insolvência; cessado esse processo, se o crédito aí não logrou integral pagamento, a execução fiscal pode prosseguir contra o revertido, ma com a referida restrição prevista no n.º 5 do art. 180.º do CPPT”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>975</sup> Cfr., neste sentido, acórdão do STA de 19/12/2012, processo n.º 01020/12 (relator: Francisco Rothes): “Além de que estaria aberta a porta para uma incompreensível, infundada e injusta evasão à responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24.º da LGT, bastando ao gerente ou administrador conduzir a sociedade à insolvência e obter a declaração dessa situação para impedir que todo o seu património (ainda que vasto e valioso) respondesse pelo pagamento de dívidas tributárias da sociedade por si gerida, pois só lhe podiam ser penhorados bens que viesse a adquirir no futuro, ficando salvos e intocáveis todos os bens que adquirira até ao momento da declaração de insolvência da sociedade (porventura adquiridos à custa da forma como exerceu a gerência da sociedade)”. No mesmo sentido, acórdãos do STA de 04/03/2015, processo n.º 0122/15 (relator: Ascensão Lopes), de 17/02/2016, processo n.º 0122/15 (relator: Francisco Rothes) e de 16/03/2016, processo n.º 0647/15 (relator: Dulce Neto). Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

referentes ao tratamento dos processos de execução e à sua articulação com os autos de insolvência ou com os processos de recuperação.

Este artigo refere que os processos de execução fiscal relativos a créditos vencidos após a declaração de insolvência não serão sustados nem apensados ao processo de insolvência, podendo seguir os seus normais termos até à extinção da execução.

Sustentada nesta disposição legal, a AT tem entendido estar legitimada para instaurar e prosseguir livremente – apesar da declaração de insolvência do devedor – com todas as execuções fiscais referentes a créditos tributários não vencidos à data da declaração de insolvência, entendendo que o vencimento da dívida tributária ocorre de acordo com os parâmetros previstos na legislação tributária, ou seja, englobando todos os créditos cujo prazo de pagamento voluntário (geralmente 30 dias após a notificação para pagamento, como prevê o n.º 2 do artigo 85.º do CPPT), na data da declaração de insolvência, ainda não tinha terminado.

Ora, sabendo que, conforme prevê o n.º 1 do artigo 91.º do CIRE, a declaração de insolvência determina o vencimento de todas as obrigações do insolvente não dependentes de uma condição suspensiva, não nos parece que seja legalmente admissível admitir o prosseguimento de um processo em que se executam créditos tributários cujo facto gerador se verificou antes da declaração de insolvência, pois estes créditos, como já apontámos, são considerados créditos da insolvência, vencendo-se com a declaração de insolvência e foram, ou deveriam ter sido, reclamados, reconhecidos e graduados no processo falimentar. Permitir a prossecução destas execuções violaria, de forma grave e infundada, os princípios da legalidade e da igualdade dos credores, uma vez que permitiria à AT a utilização de duas ações para recuperar os seus créditos (a execução fiscal e a ação de insolvência, na qual tais créditos podem ter sido reconhecidos e – muitas vezes – de forma privilegiada ou garantida), prejudicando, de forma desproporcional, os restantes credores que, mesmo que graduados prioritariamente, poderiam não recuperar os seus créditos se os bens do insolvente fossem penhorados e vendidos no processo de execução fiscal para satisfação dos créditos da AT.

Acresce que, como vimos, um dos objetivos da suspensão e apensação dos processos executivos ao processo de insolvência é concentrar, neste último, todas as questões referentes às dívidas do insolvente, originadas antes da declaração de insolvência, e ao património deste, gerindo, de forma universal, a situação financeira do devedor. Ora, permitir que, em paralelo, possam correr execuções, nas quais se penhora o património do devedor, afeta este carácter universal e global do processo de insolvência, que não se encontra construído ou regulamentado para lidar com esta possibilidade.

Não podemos, assim, admitir o entendimento de que, por força do disposto em tal norma, os credores públicos estão legitimados a executar os créditos que, apesar de não estarem ainda vencidos nos termos da Lei tributária, ou sequer liquidados, dimanam de uma obrigação tributária originada antes de tal data, ou seja, aqueles tributos cujo facto gerador ocorreu em momento anterior à declaração de insolvência do devedor.

A doutrina e a jurisprudência têm, mais uma vez, procurado interpretar o disposto nesta norma em consonância com o previsto no CIRE. JORGE LOPES DE SOUSA aventou o entendimento de que só será viável o prosseguimento de execuções fiscais deste tipo se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência. Defende que a referida disposição legal deve ser interpretada de acordo com a unidade do sistema jurídico (n.º 1 do artigo 9.º do CC), sob pena de se malograrem todos os esforços envidados no sentido de recuperar a empresa insolvente e satisfazer de forma igualitária os credores existentes, contrariando os fins de interesse públicos subjacentes ao processo falimentar<sup>976</sup>. Neste exato sentido se tem também pronunciado a jurisprudência do STA, encontrando-se estabilizado este entendimento<sup>977</sup>.

---

<sup>976</sup> SOUSA, J. L., *Código do Procedimento e...op. cit.*, vol. III, p. 324.

<sup>977</sup> Vejam-se os acórdão do STA de 06/04/2011, processo n.º 0981/10 (relatora: Isabel Marques da Silva), no qual se decidiu que “a instauração da execução fiscal por créditos vencidos posteriormente à declaração de falência, como são os créditos exequendos, encontra expresso apoio legal no disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, preceito que há-de ser, contudo, interpretado razoavelmente, atenta a *unidade do sistema jurídico*, no sentido de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência se forem penhorados bens não apreendidos naquele processo”. Acolhendo tal entendimento, encontramos inúmeras outras decisões jurisprudenciais:



Embora esta interpretação seja de louvar por procurar conciliar as normas tributárias com o disposto no CIRE, cremos que a mesma possa não ter viabilidade prática, na medida em que, na realidade, seguindo os critérios de apreensão de bens previstos no CIRE, não existem bens “livres” que possam ser penhorados pelo credor tributário. Como determina a al. g) do n.º 1 do artigo 36.º e o artigo 149.º CIRE, todos os bens do insolvente, mesmo os arrestados ou penhorados à ordem de um outro processo, são apreendidos<sup>978</sup> e integrados na massa insolvente (artigo 46.º, n.º 1 do CIRE). Excluem-se, apenas, os bens que são absolutamente impenhoráveis (n.º 2 do artigo 46.º do CIRE), já que até os bens relativamente impenhoráveis (artigo 823.º do CPC) podem ser integrados na massa insolvente se o devedor voluntariamente os apresentar, sendo tal decisão, em nosso entender, irreversível.

Assim, julgamos que a interpretação do n.º 6 do artigo 180.º do CPPT no sentido supra exposto, adotada pela doutrina e pela jurisprudência, pode redundar na impossibilidade de prossecução de quaisquer execuções fiscais por não se encontrarem bens penhoráveis do devedor que não estejam já integrados na massa insolvente, dado o caráter pleno e universal do processo de insolvência.

Julgamos que, a fim de conferir exequibilidade ao disposto na referida norma tributária, esta só poderá ser interpretada no sentido de se pretender a sua aplicação aos créditos tributários sobre a massa insolvente, ou seja, os referentes a obrigações fiscais geradas com os atos praticados após a declaração de insolvência, com a manutenção da empresa em atividade ou com a própria liquidação e venda dos bens que compõem a massa insolvente, ou seja, no normal desenrolar do processo de insolvência e no interesse do seu desenvolvimento, de acordo com o previsto no artigo 51.º do CIRE supra mencionado<sup>979</sup>.

---

acórdãos de 07/09/2011, processo n.º 0326/11 (relatora: Isabel Marques da Silva), de 15/02/2012, processo n.º 0877/11 (relator: Pedro Delgado), de 06/06/2018, processo n.º 01342/17 (relator: Aragão Seia). Todos os acórdãos estão disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>978</sup> Segundo n.º 2 do artigo 149.º CIRE, se os bens já tiverem sido vendidos, a apreensão incidirá sobre o produto da venda, caso este ainda não tenha sido distribuído pelos credores.

<sup>979</sup> DIAS, S. L., “PER, insolvência e execução fiscal”, *Temas de Direito Tributário 2017, Insolvência, Taxas, Jurisprudência do TEDH e do TJ*, Novembro de 2017, pp. 20 e 21, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Temas\\_DireitoTributario2017\\_IL.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Temas_DireitoTributario2017_IL.pdf) [22/10/2019]

Se estes créditos não forem pagos nas datas dos respetivos vencimentos, como determina o n.º 3 do artigo 172.º do CIRE, pode a AT, exigir o seu pagamento em (nova) ação executiva fiscal, que correrá termos nos serviços de Finanças e, eventualmente, nos Tribunais Tributários<sup>980</sup>, podendo, neste caso, avançar livremente com as diligências de penhora. Nos termos previstos no n.º 1 do artigo 89.º do CIRE, as execuções relativas a créditos sobre a massa insolvente só podem, contudo, ser interpostas decorridos três meses contados desde a data da declaração da insolvência. Este período de carência<sup>981</sup>, aplicável também aos credores tributários, é a única limitação imposta aos credores da massa insolvente, com o objetivo de conceder algum tempo ao administrador da massa insolvente para analisar a situação, verificar os bens integrantes da massa insolvente e proceder ao pagamento voluntário das referidas dívidas.

### **3. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NAS INSOLVÊNCIAS TRANSFRONTEIRIÇAS**

#### **3.1 A DIMENSÃO INTERNACIONAL DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E O MARCO NORMATIVO DO DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA**

Como verificámos, o processo de insolvência, atento o seu carácter universal, procura abranger todas as questões de natureza patrimonial que envolvam o devedor, aglutinando, num único processo, todos os seus credores (procurando assegurar um tratamento igualitário dos mesmos em função do tipo de crédito que detiverem), e todo o seu património.

---

<sup>980</sup> Não está prevista apensação das execuções por dívidas de natureza tributária ao processo de insolvência, conforme determina a parte final do n.º 2 do artigo 89.º do CIRE.

<sup>981</sup> FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e da...op. cit.*, p. 363, nota 3, referem que este período de carência só se pode compreender como um meio de tutela da massa insolvente.

Esta natureza abrangente e ecuménica do processo falimentar faz com que o Direito da insolvência apresente, na prática, uma dimensão internacional de grande relevo<sup>982</sup>. Com a globalização e a liberalização dos mercados, as empresas assumem, cada vez mais, relações comerciais com diferentes países, contactando com distintos ordenamentos jurídicos, sendo que é cada vez mais comum a criação de filiais e sucursais em diferentes territórios e a detenção de património em distintos locais, acabando as sociedades por dispersar a sua atividade comercial e a sua gestão por diferentes locais. Por esta razão, é, também, vulgar a existência de credores localizados em diferentes países.

Considerar-se-á, assim, insolvência transfronteiriça a que envolver diferentes ordens jurídicas, detendo os intervenientes envolvidos ou os bens abrangidos no processo falimentar conexão com diversos ordenamentos jurídicos<sup>983</sup>.

No que diz respeito à União Europeia em particular, as liberdades de circulação de pessoas<sup>984</sup> e mercadorias que caracterizam o *Mercado Interno*, comum, nos termos do n.º 3 do artigo 3.º do TFUE, assumem especial relevo no plano económico e facilitam as relações comerciais entre as empresas sediadas nos diferentes Estados-membros, o que torna frequente a abertura de processos falimentares que envolvem credores de diferentes territórios comunitários e bens localizados em distintos locais da União Europeia.

Como dispõe o artigo 47.º do Tratado da União Europeia, a União Europeia tem personalidade jurídica, possuindo a sua própria ordem

---

<sup>982</sup> Como refere ARRAIZA JIMÉNEZ, P., “La dimensión internacional del concurso de acreedores”, *Una revisión de la Ley Concursal y su Jurisprudencia* (dir. Pedro B. Martín Molina / coord. José María del Carre Díaz-Gálvez), Dykinson, Madrid, 2013, p. 522, “En definitiva, el derecho concursal internacional no constituye una disciplina minoritaria de aplicación únicamente a grandes procesos concursales de sociedades multinacionales, sino también a cualquier concurso susceptible de desplegar sus efectos más allá de nuestras fronteras, lo que sucede con una frecuencia en la tramitación cotidiana de expedientes concursales”.

<sup>983</sup> BRITO, M. H., “Falências Internacionais. Algumas considerações a propósito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas”, *Themis*, Edição Especial – Novo Direito da Insolvência, Setembro de 2005, p. 186.

<sup>984</sup> A livre circulação de pessoas surge prevista no artigo 20.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (doravante TFUE).

jurídica, produzindo atos normativos próprios<sup>985</sup>, que têm um efeito direto ou indireto na legislação interna de cada Estado-Membro.

Apesar de, como veremos, existirem normas de cariz comunitário que regulam alguns aspetos processuais dos processos de insolvência transfronteiriços (Regulamento (UE) 2015/848 de 20 de maio de 2015), não existe, ainda, um *Direito Europeu da Insolvência* que regule substantivamente os processos falimentares que envolvem devedores com relações creditícias ou patrimoniais com diferentes Estados-Membros. Esta seria a solução que mais se coadunaria com os princípios de celeridade e uniformidade de procedimentos e com o princípio da igualdade de credores, sendo, ainda, a via mais favorável à implementação de medidas de revitalização e recuperação dos agentes económicos<sup>986</sup>. No entanto, a diversidade de soluções jurídicas instituídas nos vários ordenamentos jurídicos dificulta a adoção de um processo de insolvência uno e de natureza universal.

Como adianta CATARINA SERRA, talvez a Recomendação da Comissão de 12 Março de 2014 sobre uma *nova abordagem em matéria de falência e de insolvência das empresas*, cujas orientações se pretendiam ver implementadas até 14/03/2015 (Ponto V. 34), tenha sido o primeiro passo no sentido de alcançar uma harmonização substantiva do Direito da insolvência aplicado por cada Estado-Membro<sup>987</sup>.

Como se refere no Considerando 1, o objetivo desta recomendação é, por um lado, assegurar que empresas viáveis com dificuldades financeiras, independentemente da sua localização na União, tenham acesso às legislações nacionais em matéria de insolvência que lhes permitam reestruturar-se numa fase precoce, evitando a sua insolvência e, por outro, dar uma segunda oportunidade, em toda a União, aos empresários honestos que se

---

<sup>985</sup> Encontram-se enumerados no artigo 288.º do TFUE os atos jurídicos da União Europeia: regulamentos, diretivas, decisões, recomendações e pareceres.

<sup>986</sup> *Vd. SERRA, C., Lições de Direito da...op. cit., p. 614.*

<sup>987</sup> SERRA, C., “Mais umas “pinceladas” na legislação pré-insolvencial – Uma avaliação geral das alterações do DL n.º 26/2015, de 6 de Fevereiro, ao PER e ao SIREVE (e à luz do Direito da União Europeia)”, *Direito das Sociedades em revista*, vol. 13, Almedina, Coimbra, 2015, ano 7, p. 43.

encontrem em situação de falência. No Considerando 11, a Comissão deixa clara a sua intenção de lograr uma maior coerência entre as legislações nacionais sobre a insolvência, no sentido de facilitar a reestruturação precoce das empresas viáveis e a possibilidade de conceder uma segunda oportunidade aos empresários honestos. A harmonização das regras nacionais sobre esta matéria garante uma maior eficiência das mesmas e a maximização dos resultados para todos os credores e estimula o investimento transnacional.

No entanto, e apesar desta recomendação revelar a preocupação que existe no sentido de conciliar os ordenamentos jurídicos dos diferentes Estados-membros sobre a matéria substantiva do Direito da insolvência, a recomendação é, como preceitua o artigo 288.º do TFUE, um ato jurídico da União Europeia de cariz não vinculativo, que permite às instituições da Comunidade pronunciarem-se, sugerir linhas de atuação, mas sem criar qualquer obrigação jurídica para os destinatários. Assim, este instrumento não é, ainda, suficiente para impor medidas uniformizadoras no que diz respeito ao Direito substantivo do processo falimentar.

Sendo inviável alcançar uma absoluta uniformização, revela-se importante lograr, pelo menos, a criação de instrumentos que harmonizem as regras das distintas ordens jurídicas no que toca à determinação dos efeitos que a declaração de insolvência produz quanto aos créditos de estrangeiros e aos bens que se localizem fora do território onde a insolvência é declarada. Como refere LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, a conexão da insolvência com diferentes ordens jurídicas pode implicar um desrespeito do princípio *par conditio creditorum*, se aos credores de determinado país for viável obter a satisfação mais célere e eficaz dos seus créditos em detrimento dos credores de outro país<sup>988</sup>.

Convenientemente cada Estado estabelece as suas próprias normas de conflito na legislação falimentar. No que se refere à lei portuguesa, os artigos 275.º a 296.º do CIRE e, na lei espanhola, os artigos 199.º a 230.º da LC<sup>989</sup>. No entanto, de tais disposições poderão

---

<sup>988</sup> LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da...op. cit.*, p. 397.

<sup>989</sup> Corresponde aos artigos 721.º do *TRLC*.

resultar soluções contraditórias com as regras de conflito estabelecidas por outros ordenamentos jurídicos.

Assim, em ambas as legislações – portuguesa e espanhola – se dá preferência às normas de cariz comunitário adotadas para regular as questões referentes à insolvência internacional<sup>990</sup>, respeitando-se, assim, o princípio do primado do Direito da União Europeia sobre o Direito nacional<sup>991</sup>. Este cânone assegura a eficácia das disposições normativas comunitárias e garante o cumprimento das finalidades para que foi criado o Direito da União Europeia<sup>992</sup>.

### 3.2 OS REGULAMENTOS COMUNITÁRIOS RELATIVOS AOS PROCESSOS DE INSOLVÊNCIA TRANSFRONTEIRIÇOS

Procurando lograr alguma harmonização quanto às normas processuais relativas aos processos de insolvência de pessoas, singulares ou coletivas, que apresentem ligações com ordens jurídicas distintas ou cujo património se encontre em diferentes Estados-membros, o Conselho da União Europeia criou o Regulamento (CE) n.º 1346/2000 do Conselho, de 29 de maio de 2000, que entrou em vigor em 31 de maio de 2002<sup>993</sup>.

---

<sup>990</sup> Vd. artigo 275.º do CIRE e 199.º da LC.

<sup>991</sup> Este princípio, que não encontra base legal nos Tratados, tem origem jurisprudencial (surgiu, pela primeira vez, com o caso Flaminio Costa/Enel (acórdão do TJUE de 15/07/1964, processo 6/64, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)), tendo passado a ser defendido nas decisões jurisprudenciais posteriores).

Para maiores desenvolvimentos sobre a matéria, vd. PAIS, S. O., *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia – Uma abordagem jurisprudencial*, Almedina, Coimbra, 2018.

<sup>992</sup> O primado do Direito da União Europeia é imprescindível para garantir a autonomia e eficácia da ordem jurídica da União Europeia, a qual, como explica CUNHA, R. S., *Constituição e Legalidade Administrativa Cosmopolita - O Direito Administrativo Global entre a Constitucionalização e a Fragmentação*, Almedina, Coimbra, 2016, p. 141, ficaria totalmente ameaçada se os Estados-membros pudessem derrogar as normas de cariz comunitário, “em violação do princípio *pacta sunt servanda* (na formulação comunitária, agora mais desenvolvida, de leal cooperação)”.

<sup>993</sup> Anteriormente, o único documento, de cariz internacional, destinado a solucionar alguns problemas relativos à insolvência internacional era a Lei-Modelo da Comissão das Nações Unidas para o Direito do Comércio Internacional (CNUDCI9), adotada em 30/05/1997. No entanto, este documento não tem caráter vinculativo. Existiu, também, a Convenção sobre os Procedimentos de Insolvência, celebrada em Bruxelas, a 23/11/1995. No entanto, esta Convenção não chegou a entrar em vigor, apesar de várias normas aí contidas terem sido replicadas no Regulamento (CE) n.º 1346/2000.

Estando em causa um regulamento, este diploma tem, nos termos do artigo 288.º do TFUE, caráter geral e abstrato, sendo obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável, produzindo, assim, efeitos jurídicos plenos, de forma direta, na ordem interna dos diversos Estados-membros. Razão pela qual as regras contidas no referido Regulamento, tal como dispõe o artigo 8.º da CRP, prevalecem sobre as normas de fonte interna, neste caso as relativas à competência internacional e ao reconhecimento de decisões estrangeiras.

Em consonância, determina o artigo 275.º do CIRE que as normas de conflitos aí previstas “são aplicáveis na medida em que não contrariem o estabelecido no Regulamento e em outras normas comunitárias ou constantes de tratados internacionais”. Por sua vez, prevê-se, também, no artigo 199.º da *Ley Concursal*, que “Las normas de este título se aplicarán sin perjuicio de lo establecido en el Reglamento (CE) 1346/2000 sobre procedimientos de insolvencia y demás normas comunitarias o convencionales que regulen la materia”<sup>994</sup>.

No entanto, como se explica no considerando 6 do Regulamento, este diploma limita-se a regular a competência em matéria de abertura de processos de insolvência e de decisões diretamente decorrentes de processos de insolvência e com eles relacionadas, contendo, ainda, normas relativas ao reconhecimento dessas decisões e ao direito aplicável. Ou seja, não incide sobre a matéria substantiva do Direito falimentar.

Como já adiantámos supra e decorre do Considerando 11, este diploma comunitário não pretendeu instituir um processo de insolvência universal, atenta a diversidade das legislações internas sobre a matéria substantiva do Direito da insolvência, mas apenas determinar o foro competente e a lei aplicável aos processos de natureza falimentar que, na senda da internacionalização das relações comerciais, impliquem relações com vários Estados-membros da União Europeia.

---

<sup>994</sup> Deverá substituir-se, na presente disposição legal, “Reglamento (CE) 1346/2000” por *Reglamento* (UE) 2015/848, que, como veremos, entrou, entretanto, em vigor. O n.º 1 do artigo 721.º do *TRLC* faz já referência ao novo Regulamento.

Como aponta CATARINA SERRA<sup>995</sup>, são manifestas as insuficiências deste Regulamento, nomeadamente: não inclusão de processos vocacionados para a recuperação e processos em que o devedor mantém os seus poderes de administração de bens; situações decorrentes de *forum shopping*<sup>996</sup>; constrangimentos relativos à abertura de processos secundários de insolvência; dificuldades referentes à publicidade dos processos e à reclamação de créditos e a não regulação específica da insolvência de grupos de sociedades.

Nesta sequência, após ter sido elaborado um relatório sobre a aplicação do referido Regulamento, no qual se considerou necessário fazer alterações significativas “para satisfazer a necessidade de um enquadramento moderno e favorável às empresas”<sup>997</sup>, foi aprovado o Regulamento (UE) 2015/848, de 20 de maio de 2015, o qual, apesar de procurar lograr uma gestão mais eficiente dos processos transfronteiriços, ultrapassando algumas das limitações detetadas no Regulamento que substituiu (como, aliás, se refere expressamente no Considerando 1), não apresenta grandes novidades nem alterações significativas. Este diploma passou a produzir os seus efeitos a partir de 26 de junho de 2017, sendo aplicável a todos os Estados-membros, com exceção da Dinamarca.

À semelhança do que sucedia com o Regulamento antecedente, também este novo diploma não visa homogeneizar a disciplina da insolvência dos Estados-membros, limitando-se a regular a abertura e os efeitos dos processos de insolvência no contexto de uma situação

---

<sup>995</sup> SERRA, C., *Lições de Direito da...op. cit.*, pp. 614 e 615.

<sup>996</sup> O fenómeno do *forum shopping* consiste na possibilidade que o devedor tem de, adotando determinadas condutas, criar uma situação factual de que resulta competente para o seu caso uma jurisdição que lhe seja mais favorável, em detrimento dos interesses dos seus credores, o que coloca em causa os objetivos do Mercado Interno e a leal concorrência entre os Estados-membros. Sobre o conceito de *forum shopping* no contexto da insolvência, *vd.* ALVES, P., “*Forum Shopping* no Direito da Insolvência - em especial no campo da responsabilidade dos gerentes ou administradores das sociedades comerciais pela situação de insolvência”, *Julgar*, n.º 31, 2017, p. 145, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2017/01/JULGAR31-09-PA-forum-shopping.pdf> [07/02/2020] e RINGE, W. G., GULLIFER, L. e THÈRY, P., *Current Issues in European Financial and Insolvency Law- Perspectives from France and the UK*, Hart Publishing, Oxford, 2009, pp. 72 e ss..

<sup>997</sup> Ponto 1.2, p. 4 deste relatório de 12/12/2012, que acompanhou a proposta da Comissão Europeia de revisão do Regulamento (CE) n.º 1346/2000, de 29 de maio. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0743:FIN:PT:PDF> [03/01/2020].



de insolvência internacional. Mais uma vez (agora no Considerando 22), se justifica esta limitação, salientando a dificuldade prática de criar um processo de insolvência de alcance universal na União, atentas a diversidade das leis substantivas no que diz respeito a aspetos relevantes, tais como, nas garantias atribuídas e privilégios creditórios dos credores.

No que diz respeito às questões levantadas sobre o *forum shopping*, como se refere no Considerando 31, procurou evitar a seleção do foro fraudulenta ou abusiva, clarificou o local que deve ser reconhecido como *centro dos interesses principais* do devedor, criando algumas presunções legais que realçam a necessidade de estabilidade temporal na definição deste local.

O Regulamento prevê a coincidência entre o foro competente e a lei substantiva aplicável, o que facilita a tramitação do processo, evitando os frequentes problemas relacionados com a interpretação e aplicação de uma lei estrangeira. Nesta senda, o artigo 7.º do mencionado Regulamento (UE) 2015/848 continua a estabelecer – como sucedia no artigo 4.º do Regulamento anterior – que a lei aplicável ao processo de insolvência e aos seus efeitos é a *lex fori concursus*, ou seja a Lei do Estado-Membro em cujo território é aberto o processo<sup>998</sup>. Determinando-se, no n.º 1 do artigo 3.º, que o Estado competente para abrir o processo principal de insolvência continua a ser aquele onde se situe o *centro dos interesses principais* do devedor.

Esclarece a doutrina<sup>999</sup> que esta opção legislativa justifica-se por permitir uma fácil determinação da lei aplicável, por simplificar a administração da justiça ao submeter os aspetos processuais e substantivos do processo ao mesmo ordenamento jurídico, por estimular a unidade e a coerência do processo e a igualdade dos credores<sup>1000</sup> e, ainda, por razões de celeridade e oportunidade já que – geralmente – será no local do *centro de interesses principais* que se

---

<sup>998</sup> A fim de garantir a segurança jurídica e as legítimas expectativas dos credores, estão previstas, ainda, algumas exceções. Por exemplo, quanto a direitos reais de terceiros (artigo 8.º) e reserva de propriedade (artigo 10.º).

<sup>999</sup> PINHEIRO, L. L., “O Regulamento Comunitário sobre Insolvência – uma introdução”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66, Dezembro de 2006, p. 1125.

<sup>1000</sup> A possibilidade de abertura de um *processo secundário* num outro Estado-Membro onde se situe um estabelecimento do devedor e a aplicação da lei desse Estado ao referido processo constitui um desvio a esta regra.

localizarão a maior parte dos bens do devedor e muitos dos seus credores<sup>1001</sup>.

Este conceito de *centro de interesses principais* é agora expressamente definido pelo legislador como sendo o local onde o devedor administra, de forma habitual e reconhecida por terceiros, as suas atividades económicas<sup>1002/1003</sup>, presumindo-se, de forma ilidível, quanto às pessoas coletivas, que este é o local da sede estatutária<sup>1004</sup> e, no que toca às pessoas singulares, o local da residência habitual ou, se estas exercerem atividade comercial/profissional, o local onde é exercida essa atividade. Estas presunções apenas se aplicam se a sede estatutária/domicílio habitual não tiver sido transferido para outro Estado-Membro nos três meses anteriores ao pedido de abertura do processo de insolvência.

A estipulação destas presunções procura salvaguardar os interesses dos credores, partindo-se do pressuposto de que estes locais serão conhecidos e considerados como tal pelos credores quando se relacionam com o devedor<sup>1005</sup>. Refere CATARINA SERRA que detetamos aqui um

“compromisso entre a tese do lugar da administração ou da sede real (*real seat doctrine*), típica nos ordenamentos de *civil law* e a tese da sede estatutária

---

<sup>1001</sup> LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da...op. cit.*, p. 400.

<sup>1002</sup> ESPINIELLA MENÉNDEZ, A., “Los concursos transfronterizos”, *El derecho de la insolvencia – El concurso de acreedores*, 2.ª ed. (dir. BÉLEN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), Ed. Tirant to Blanch, Valencia, 2018, p. 1091.

<sup>1003</sup> Para uma análise mais pormenorizada sobre este conceito, vd. WAUTELET, P., “Some Considerations on the center of the main interests as jurisdictional test under the European Insolvency Regulation”, *FACION.book*, 2007, disponível em <https://orbi.ulg.ac.be/bitstream/2268/5912/1/Wautelet%20%28ICC%20Paper%20COMI%202006%29%20%28final%29.pdf> [26/03/2019].

<sup>1004</sup> Como esclarece PINHEIRO, L. L., “O Regulamento Comunitário sobre Insolvência – uma introdução”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66, Dezembro de 2006, p. 1114, a sede estatutária será o ponto de referência para terceiros, que entendem ser neste local que a sede se localiza, pelo que – muitas vezes – desconhecem se a administração da sociedade é feita noutra local. Assim, entende este autor que a presunção só pode ser ilidida se se conseguir demonstrar que a maioria dos credores sabia ou devia saber que a sociedade é administrada noutra Estado.

<sup>1005</sup> *Vd.* a propósito, o disposto no considerando 28. Realçam-se aí as ideias de permanência e publicidade/cognoscibilidade externa.

(*incorporation doctrine*), típica dos ordenamentos de *common law*”<sup>1006</sup>.

A fim de controlar, de forma mais eficaz, a alteração abusiva do local do *centro dos interesses principais*, o Regulamento prevê, ainda, que o órgão jurisdicional no qual é apresentado o pedido de abertura do processo de insolvência verifique oficiosamente a sua competência (artigo 4.º e considerando 28), podendo o devedor ou qualquer credor impugnar a decisão da abertura do processo com base na incompetência internacional (artigo 5.º).

Contudo, e apesar das alterações operadas pelo Regulamento reformulado, a adoção do critério *lex fori concursus* não conseguiu evitar, como se pretendia, os problemas decorrentes da prática do *forum shopping*, continuando a poder verificar-se situações em que o devedor, antes de ser aberto o processo de insolvência, transfere a sua sede ou residência habitual (*centro dos interesses principais*) para um Estado cuja lei lhe seja mais favorável, o que poderá, como analisaremos, influir na natureza e graduação dos créditos tributários. Apesar do controlo oficioso agora operado pelos órgãos jurisdicionais, que deverão verificar se efetivamente o *centro dos interesses principais* se localiza no Estado de abertura do processo, a imposição de um período de apenas 3 meses para que as presunções referidas possam aplicar-se parece demasiado curto para garantir a estabilidade temporal e a cognoscibilidade dos credores que se visa aqui alcançar, não se evitando totalmente a deslocalização para efeitos de aplicação de uma lei mais vantajosa<sup>1007</sup>.

No que toca ao âmbito de aplicação, muitas críticas foram tecidas ao facto de o Regulamento 1346/2000 se aplicar apenas aos processos de insolvência de natureza liquidatória, o que limitava – em larga

---

<sup>1006</sup> SERRA, C., “Insolvência transfronteiriça – Comentários à Proposta de alteração do Regulamento europeu relativo aos processos de insolvência, com especial consideração do Direito Português”, *Direito das Sociedades em revista* (dir. VASCONCELOS, P. P., ABREU, J. C. e DUARTE, R. P.), ano 5, vol. 10, Almedina, Coimbra, Outubro 2013, p. 121.

<sup>1007</sup> Neste sentido, ALVES, P., “*Forum Shopping* no Direito da Insolvência - em especial no campo da responsabilidade dos gerentes ou administradores das sociedades comerciais pela situação de insolvência”, in *Julgar*, n.º 31, 2017, pp. 154-156, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2017/01/JULGAR31-09-PA-forum-shopping.pdf> [07/02/2020].

escala – a aplicação das regras nele previstas. Insuficiência grave em razão da multiplicação, nas legislações nacionais, de processos de revitalização e medidas recuperatórias de devedores declarados insolventes ou numa fase de pré-insolvência. Procurando ultrapassar esta dificuldade, o novo Regulamento passou a aplicar-se, também, aos “processos que promovem a recuperação de empresas economicamente viáveis mas que se encontram em dificuldades e que concedem uma segunda oportunidade aos empresários” (considerando 10) e artigo 1.º).

Assim, o n.º 1 do artigo 1.º do Regulamento 2015/848 estabelece que é aplicável aos “processos coletivos públicos de insolvência” (cuja definição surge no 1) do artigo 2.º), incluindo-se agora expressamente processos de liquidação e de recuperação. No Anexo A, o legislador enumerou, de forma taxativa (como se refere no Considerando 9), os processos nacionais de cada Estado abrangidos. Quanto a Portugal, surgem referidos o processo de insolvência e o PER. Não há, ainda, qualquer menção ao PEAP, por estar em causa um processo mais recente. Contudo, parece-nos ser de incluir também este processo especial de recuperação, uma vez que, como vimos, este prossegue exatamente os mesmos objetivos que o PER mas em relação a devedores pessoas singulares não titulares de empresas. Relativamente a Espanha, aparecem mencionados o concurso, o *procedimiento de homologación de acuerdos de refinanciación*, o *procedimiento de acuerdos extrajudiciales de pago*, o *procedimiento de negociación pública para la consecución de acuerdos de refinanciación colectivos*, *acuerdos de refinanciación homologados y propuestas anticipadas de convenio*<sup>1008</sup>.

No que diz respeito aos constrangimentos advenientes da abertura de *processos secundários* e à necessária coordenação destes com o processo principal de insolvência, no Regulamento reformulado mantém-se a possibilidade, prevista no n.º 2 do artigo 3.º e no artigo 27.º, de abertura de um *processo secundário* num outro Estado-Membro onde se situe um estabelecimento do devedor e a aplicação

---

<sup>1008</sup> Refere o legislador, na *Exposición de Motivos* do TRLC, que se optou por, na nova lei, manter a nomenclatura dos instrumentos legais de recuperação, por ser a que se encontra prevista no referido Anexo A de Regulamento (CE) 2015/848.

da lei desse Estado ao referido processo (28.º), sendo os efeitos destes processos circunscritos aos bens que aí se encontrem<sup>1009</sup>. Como veremos adiante, visou-se evidenciar a necessidade de coordenar estes processos a fim de manter a unidade pretendida.

No que concerne às dificuldades relativas à publicidade dos processos e à reclamação de créditos, foram adotadas medidas com vista à criação de registo eletrónico de insolvências (artigos 24.º e ss), visando facilitar o acesso dos credores às informações relevantes sobre os processos de insolvência transfronteiriços e, assim, assegurar que estão em condições de exercer os seus direitos, nomeadamente no que toca à reclamação de créditos e à impugnação das decisões.

Finalmente, relativamente aos grupos de sociedades, encontram-se agora previstas normas específicas, nos artigos 56.º e ss, que visam não só coordenar o processo de insolvência dos membros dos grupos de sociedades, mas, também, permitir uma eventual recuperação organizada do grupo.

Em suma, o Regulamento 2015/848, apesar de ter intentado esclarecer algumas dúvidas e superar alguns problemas encontrados na aplicação do anterior Regulamento, continua a apresentar limitações e dificuldades de aplicação, muitas das quais decorrentes do facto de, à semelhança do anterior, regular apenas aspetos processuais (relativos à competência dos tribunais, à determinação da lei aplicável e ao reconhecimento de sentenças e sua publicidade). Aliás, julgamos que contribui para dificultar ainda mais a interpretação e conjugação das regras contidas neste Regulamento o facto de o legislador europeu ter optado por mencionar apenas nos considerandos muitas regras que se revelam essenciais e imprescindíveis para a boa perceção e aplicação das normas nele previstas<sup>1010</sup>.

---

<sup>1009</sup> Conforme explica BRITO, M. H., “Falências Internacionais. Algumas considerações a propósito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas”, *Themis*, Edição Especial – Novo Direito da Insolvência, Setembro de 2005, p. 193, “As regras de competência jurisdicional do regulamento inspiram-se portanto num princípio de “universalidade limitada” do processo de insolvência”.

<sup>1010</sup> Como refere SERRA, C., *Lições de Direito da...op. cit.*, p. 618: “o Regulamento não tem uma leitura fácil, pois o legislador europeu parece ter optado por legislar com apoio em considerandos. Além de existir um número excessivo de considerandos (oitenta e nove), nalguns encontram-se regras essenciais para a compreensão e aplicação das regras contidas no

Sabemos, que não é tarefa fácil sujeitar créditos originados num determinado Estado-Membro, dentro de um determinado contexto económico e jurídico, a um tratamento legal sustentado em regras criadas e aplicadas noutra ordenamento jurídico, regras porventura pensadas para outra realidade social e económica.

No que concerne aos créditos tributários, tais dificuldades assumem, em nossa opinião, ainda maior destaque, pois, como veremos, um Estado pode ver-se obrigado a colocar nas mãos de outro Estado o poder de determinar as regras de reconhecimento e qualificação dos seus créditos, podendo este apartar os princípios e regras daquele, tocantes aos créditos públicos, à proteção do seu interesse coletivo e à sua indisponibilidade, afetando, desta forma, a arrecadação de receita.

### **3.3 OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO PORTUGUÊS E DO ESTADO ESPANHOL NOS PROCESSOS DE INSOLVÊNCIA TRANSFRONTEIRIÇOS**

Não existe um instrumento comunitário que defina e regule a posição das administrações tributárias nos processos de insolvência transfronteiriços<sup>1011</sup>, não merecendo a sua posição como credor qualquer tratamento particular, nem se determinando quaisquer regras especiais quanto às obrigações tributárias a cumprir por parte da pessoa declarada insolvente ou no que toca à responsabilidade tributária dos gerentes ou dos Administradores Judiciais.

Pelo contrário, no n.º 12 do artigo 2.º do Regulamento reformulado, o legislador comunitário incluiu – expressamente – no conceito geral de *credor estrangeiro* “as autoridades fiscais e os organismos da segurança social dos Estados-Membros”, estendendo, assim, a estas entidades públicas a aplicação das regras gerais previstas nesse diploma.

De acordo com disposto no n.º 1 do artigo 19.º do Regulamento, “qualquer decisão que determine a abertura de um processo de

---

articulado – reforçando, esclarecendo ou mesmo complementando as regras contidas no articulado”.

<sup>1011</sup> Ao contrário do que sucede, por exemplo, em relação aos trabalhadores, existindo a Diretiva 2008/94/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro de 2008, relativa à proteção dos trabalhadores assalariados em caso de insolvência do empregador.

insolvência, proferida por um órgão jurisdicional de um Estado-Membro competente por força do artigo 3.º, é reconhecida em todos os outros Estados-Membros logo que produza efeitos no Estado de abertura do processo”<sup>1012</sup>. Estes efeitos prendem-se, como se explica no considerado 65, com a promoção do princípio da confiança mútua entre os Estados, sendo objetivo promover a estabilidade e harmonia, garantindo-se que os restantes Estados-membros respeitarão e reconhecerão efeitos à decisão que for declarada num deles. Se assim não sucedesse, o Regulamento necessariamente perderia todo o seu efeito útil e interesse prático.

Neste sentido, de uma forma geral, a decisão de declaração de insolvência de um devedor proferida num Estado-Membro deverá ser integralmente reconhecida e produzirá efeitos relativamente aos credores tributários de outro Estado-Membro, sendo que, como foi supramencionado, a lei aplicável aos processos de insolvência transfronteiriços será a lei do Estado de abertura do processo.

Poderíamos questionar se reconhecer automaticamente a decisão proferida num Estado-Membro e permitir que seja a lei desse ordenamento jurídico a determinar as regras de tratamento e afetação dos créditos tributários de outro Estado-Membro não viola o princípio da soberania tributária do Estado afetado.

Cada lei nacional prevê normas específicas de reconhecimento e graduação dos créditos tributários, prevendo, em alguns casos, privilégios e garantias especiais que se coadunam com o caráter coletivo e indisponível destes créditos. Estas prerrogativas poderão ser totalmente desconsideradas num processo de insolvência que corra termos noutro território e que se reja por leis que contemplam distintas formas de tratamento desses créditos.

A soberania tributária é uma manifestação da autonomia e poder do Estado, que lhe confere legitimidade para criar e implementar a sua própria política e estrutura fiscal, permitindo-lhe exercer os seus poderes tributários relativamente a situações tributárias internas e a situações tributárias internacionais que apresentem elementos de

---

<sup>1012</sup> A este propósito, importa referir que, no que diz respeito aos processos de insolvência, o disposto no Regulamento (UE) n.º 1215/2012, de 12 de dezembro, *relativo à competência judiciária, ao reconhecimento e à execução de decisões em matéria civil e comercial*, não tem aplicação (vd. artigo 1.º, n.º 2 al. b) deste Regulamento).

conexão relevantes com esse Estado, cabendo aqui o poder de negociar, no âmbito da matéria tributária, com outros Estados<sup>1013/1014</sup>.

Não obstante as normas de Direito da União Europeia e o Direito Internacional – e a coexistência de diversas soberanias estaduais – implicarem uma necessária limitação à soberania de cada Estado<sup>1015/1016</sup>, a autonomia e liberdade para negociar com outros Estados e celebrar acordos internacionais ou ratificar diplomas comunitários reflete também, de certa forma, a soberania estadual.

Na realidade, todas as cedências e limitações aceites pelos Estados no âmbito comunitário e internacional surgem em prol da harmonia das relações entre eles, da necessidade de criar instrumentos de regulação que facilitem a interligação das suas ordens jurídicas. No que à insolvência transfronteiriça diz respeito, esta limitação coletiva de soberania permite tornar efetiva a almejada universalidade e uniformidade de atuações no processo falimentar, coadunando-se, ainda, com a necessária celeridade que caracteriza este processo<sup>1017</sup>.

No entanto, esta limitação de soberania não é incondicional, desde logo porquanto, de acordo com o disposto no artigo 33.º do Regulamento, qualquer Estado-Membro pode negar-se a reconhecer um processo de insolvência aberto noutro Estado-Membro ou a execução de determinada decisão se esse reconhecimento ou execução “produzir efeitos manifestamente contrários à ordem pública desse Estado, em especial aos seus princípios fundamentais ou aos direitos e liberdades individuais garantidos pela sua Constituição”.

---

<sup>1013</sup> PEREIRA, P. R., *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 55.

<sup>1014</sup> Sobre as várias perspetivas existentes quanto ao conceito e extensão da “soberania fiscal”, vd. VILELA, H. B., *Soberania fiscal na União Europeia – os Estados e o Mercado Interno*, Universidade de Coimbra, 2016, pp. 11 a 16, disponível em [https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/41208/1/tese\\_com%20ind%C3%ADce.pdf](https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/41208/1/tese_com%20ind%C3%ADce.pdf) [29/01/2020].

<sup>1015</sup> Neste sentido, MORAIS, R. D., *Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes – Sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 45.

<sup>1016</sup> Como refere PEREIRA, P. R., *Princípios do Direito Fiscal Internacional...op. cit.*, p. 60, o princípio da soberania tributária é um princípio estrutural do Direito Fiscal Internacional que não implica a inexistência de limitações ou de cedências mútuas entre os Estados, que fazem – também – parte do Direito Fiscal Internacional.

<sup>1017</sup> Cfr. ARRAIZA JIMÉNEZ, P., “La dimensión internacional del concurso de acreedores”, *Una revisión de la Ley Concursal y su Jurisprudencia* (dir. MARTÍN MOLINA, P. e coord. CARRE DIÁZ-GÁLVEZ, J. M.), Dykinson, Madrid, 2013, p. 528.



Assim, e como ponto de partida, entendemos que as cedências do ponto de vista da soberania fiscal que caracteriza o Estado serão – em princípio – admitidas, desde que se revelem adequadas e proporcionais aos interesses de cooperação e harmonização internacional.

Debruçando-nos agora sobre as disposições concretas do Regulamento, denotamos que este determina que as regras relativas à reclamação, verificação e aprovação dos créditos (al. h) do n.º 2 do artigo 7.º) e à sua graduação (al. i) do n.º 2 do artigo 7.º) são estabelecidas pela lei do Estado de abertura do processo de insolvência. Destarte, será a *lex fori concursus* que, em termos gerais, definirá a posição dos credores tributários estrangeiros e determinará a forma como os mesmos serão reconhecidos e graduados no processo de insolvência em curso.

Neste sentido, importa ter em consideração que os créditos de natureza tributária sobre devedores cujo processo de insolvência tenha sido aberto noutro Estado-Membro deverão ser reclamados nos termos da lei desse mesmo Estado, ou seja, cumprindo os requisitos aí previstos, no que diz respeito às informações e documentos que devem constar de tal reclamação, ao prazo, à entidade a quem deve ser dirigida e à forma como deve ser apresentada. De ressaltar que, nos termos do artigo 55.º do Regulamento, os credores estrangeiros podem reclamar os seus créditos utilizando o formulário-tipo criado pelo Regulamento de Execução (UE) 2017/1105 da Comissão, de 12 de junho de 2017, disponível em todas as línguas oficiais da União Europeia<sup>1018</sup>. Neste formulário devem constar informações sobre a existência de garantias reais, privilégios creditícios e ser especificados os juros e eventuais custos reclamados. Assim, as certidões de dívida, que muitas vezes a AT utiliza para reclamar os seus créditos no âmbito da lei nacional, revelam ser insuficientes para cumprir todos os requisitos da reclamação de créditos em processos de insolvência

---

<sup>1018</sup> Isto, apesar de o n.º 5 do artigo 55.º do Regulamento prever que “(...) O órgão jurisdicional, o administrador da insolvência ou o devedor não desapossado pode exigir ao credor que apresente uma tradução na língua oficial do Estado de abertura do processo ou, se houver várias línguas oficiais nesse Estado-Membro, na língua oficial ou numa das línguas oficiais do local onde o processo de insolvência foi aberto, ou noutra língua que este Estado-Membro tenha declarado poder aceitar”.

transfronteiriços, pois estando tais certidões geralmente organizadas por processos de execução fiscal, não contêm, muitas vezes, os elementos relativos aos privilégios creditórios ou outras garantias eventualmente existentes ou à individualização dos juros e discriminação dos custos. Informações que, nos termos do n.º 2 do referido artigo 55.º do Regulamento, devem ser referidas. Sendo aplicável à reclamação de créditos a *lex fori concursus*, entendemos que o credor deverá ter o cuidado de fornecer, no referido formulário, todas as informações que tal lei exigir para efeitos de reclamação. Desconhecendo tais disposições legais, em concreto, deverá fornecer informações o mais detalhadas e completas possível, a fim de garantir que o seu crédito seja devidamente reconhecido.

De ressaltar, no entanto, que determina o n.º 7 deste preceito legal que o órgão jurisdicional ou o Administrador da Insolvência poderão solicitar ao credor esclarecimentos ou elementos adicionais de prova, caso tenham dúvidas relativamente à existência ou montante do crédito reclamado, estando, assim, prevista a possibilidade legal de o credor aperfeiçoar a reclamação apresentada, esclarecendo as dúvidas que lhe foram suscitadas quanto ao reconhecimento do crédito. Esta possibilidade, além de permitir um reconhecimento e graduação mais assertivos, reflete o interesse do legislador comunitário em fomentar a cooperação e auxílio mútuo entre os diferentes intervenientes no processo transfronteiriço.

Como verificámos, com o intuito de evitar os constrangimentos decorrentes da falta de conhecimento da lei que rege o processo, determina o artigo 24.º do Regulamento que os Estados-membros devem criar um registo em que sejam publicadas informações sobre os processos de insolvência (*Registos de insolvências*), as quais devem incluir obrigatoriamente, entre outras, a indicação do prazo para a reclamação de créditos (24.º, n.º 2, al. h)<sup>1019</sup>. O Regulamento prevê, porém, que o prazo mínimo para a reclamação de créditos pelos credores estrangeiros é de 30 dias a contar da publicação da abertura do processo no registo do Estado-Membro de abertura do processo

---

<sup>1019</sup> Cfr., ainda, artigos 274.º e 290.º do CIRE sobre a publicidade de decisão estrangeira e os novos n.ºs 9, 10 e 11 do artigo 38.º do CIRE, aditados pelo Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho e o artigo 215.º da LC.

(artigo 55.º, n.º 6 do Regulamento). A reclamação por parte de um credor estrangeiro será naturalmente mais complexa e demorada, pelo que se pretende assegurar que este beneficia de um prazo razoável para fazer valer os seus direitos.

No Regulamento (CE) 1346/2000, o artigo 39.º dispunha explicitamente que as autoridades fiscais e os organismos de segurança social dos Estados-Membros tinham o direito de reclamar os seus créditos por escrito<sup>1020</sup>. O Regulamento (UE) 2015/848, no artigo 53.º (norma correspondente), não especifica estes credores públicos, apesar de, no considerando 63, se referir que, também, a estas entidades é assegurado o direito de reclamar os seus créditos sobre os bens do devedor nos processos de insolvência pendentes na União Europeia. De forma geral, prevê o artigo 45.º que “qualquer credor pode reclamar o respectivo crédito no processo principal e em qualquer processo secundário”.

Como já adiantámos quando abordámos em geral a reclamação dos créditos tributários, julgamos que a reclamação de tais créditos, nos termos e condições previstas na lei aplicável ao processo de insolvência transfronteiriço, não configura um direito – como acontece com os credores privados – mas trata-se de uma verdadeira obrigação para o credor tributário, que deve ser cumprida no desempenho das suas funções de defesa e preservação do crédito público.

De acordo com o disposto no artigo 54.º do Regulamento, os credores estrangeiros (incluindo-se aqui os credores tributários) serão informados da pendência do processo de insolvência noutro Estado-Membro, caso o órgão competente desse Estado conheça a existência de tais créditos<sup>1021</sup>. Em consonância com este normativo, o n.º 4 do artigo 37.º do CIRE preceitua que os credores conhecidos que tenham residência habitual, domicílio ou sede num Estado-Membro diferente daquele em que foi aberto o processo, incluindo as autoridades fiscais e os organismos de segurança social desses Estados-Membros, são, de imediato, citados por carta registada, não lhes sendo, assim, aplicável,

---

<sup>1020</sup> Neste mesmo sentido, vd. as normas de conflitos constantes nos artigos 284.º do CIRE e 217.º da LC.

<sup>1021</sup> A informação deve incluir referência ao prazo para reclamar e deve incluir um formulário-tipo de reclamação de créditos (artigo 54.º, n.º 2 do Regulamento).

o disposto no n.º 4 do artigo 9.º do CIRE que prevê a citação de todos os credores através da publicação de anúncios e da afixação de editais relativos à declaração de insolvência do devedor<sup>1022</sup>. Também a *LC* prevê, no parágrafo 7 da al. g) do n.º 1 do artigo 33.º e no artigo 214.º, a obrigação da *Administración Concursal* informar os credores conhecidos que tenham sede ou domicílio habitual no estrangeiro da declaração do *concurso*<sup>1023</sup>.

Coloca-se, ainda, a questão de saber quem irá, em nome do credor tributário, reclamar os seus créditos. Por regra, e como verificámos, nos processos de insolvência em curso em Portugal esta função é desempenhada pelo Procurador do Ministério Público do Tribunal competente para julgar a ação de insolvência<sup>1024</sup>. No caso das insolvências transfronteiriças, uma vez que não se poderá escolher ao acaso um Procurador do Ministério Público, julgamos que poderá a AT nomear um mandatário especial para o efeito (embora este ato possa ser praticado pelo próprio órgão administrativo, sem qualquer representação). Tal possibilidade encontra acolhimento legal no artigo 13.º do CIRE e n.º 2 do artigo 182.º do CPPT, quando se refere que o pedido de insolvência pode ser apresentado pelo Ministério Público, entidade à qual se comunicará tal facto, sem prejuízo da possibilidade de apresentação do pedido por mandatário especial. Tal representação estende-se também à intervenção no processo falimentar para a prática de quaisquer atos em nome do credor tributário. No âmbito da legislação espanhola, e conforme decorre do disposto nos artigos

---

<sup>1022</sup> Como se decidiu no acórdão do TRC de 19/12/2012, processo n.º 3327/12.5TBLRA-B.C1 (relator: Maria Inês Moura): “2. A omissão da citação de um credor conhecido e residente no estrangeiro, nos termos do artº 37 nº 4 do CIRE, não fica suprida publicação de anúncios e afixação de editais, determinada no artº 9º nº 4 do CIRE. 3. - A citação dos credores conhecidos que tenham residência habitual, domicílio ou sede, em outros Estados-Membros da União Europeia, é feita por carta registada, em conformidade com os artº 40º e 42º do Regulamento (CE) nº 1346/2000, do Conselho, de 29 de Maio e nos termos do disposto no artº 37 nº 4 do CIRE. 4. O artº 9º nº 4 do CIRE, mesmo enquanto norma especial aplicável ao processo de insolvência, não pode sobrepor-se às convenções e tratados internacionais, sob pena de violação de normas gerais de Direito Internacional convencional e do princípio da prevalência desse direito sobre as regras de Direito Interno ordinário”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). A celeridade processual, que caracteriza o processo falimentar, não pode ser obtida a qualquer preço, devendo ser assegurado aos cidadãos estrangeiros o conhecimento dos atos judiciais praticados pelos tribunais portugueses.

<sup>1023</sup> No mesmo sentido prevê o artigo 738.º *TRLC*.

<sup>1024</sup> *Vd.* capítulo 2, ponto 2.1 deste trabalho.

184.º, n.º 6 da *LC*, 551.º da *LOPJ* e 103.º da *Ley 31/1990* de 27 de dezembro, a gestão dos créditos fiscais está entregue à *AEAT*, que dispõe de um serviço jurídico próprio, composto por *Abogados del Estado*, que atuarão no *proceso concursal* em representação do credor tributário. Julgamos que estas regras de representação se estendem também aos processos transnacionais, sendo o credor tributário representado pelo *Abogado del Estado* nomeado para o efeito.

Os créditos tributários reclamados no processo de insolvência transfronteiriços serão – como vimos –, posteriormente, reconhecidos e graduados de acordo com a lei do Estado de abertura do processo. Ora, tal poderá implicar que os créditos desta natureza que, ao abrigo da lei do país que procedeu à tributação, beneficiam de determinados privilégios legais<sup>1025</sup>, atribuídos, por força do seu caráter público e indisponível, sejam reconhecidos e graduados como créditos comuns nos termos da lei do Estado onde corre termos o processo de insolvência, em razão de apresentar regras diferentes relativas ao tratamento destes créditos. Como vimos, até as leis portuguesa e espanhola, que assentam nos mesmos princípios e denotam preocupações semelhantes, apresentam soluções distintas no que toca ao tratamento e graduação dos créditos de natureza tributária.

Esta regra geral sofre, contudo, um desvio no caso de os credores tributários beneficiarem de algum direito real – como o penhor ou a hipoteca –, já que o artigo 8.º do Regulamento estabelece que os direitos reais de credores ou de terceiros sobre bens corpóreos ou incorpóreos, móveis ou imóveis pertencentes ao devedor e que se localizem no território de outro Estado-Membro não serão afetados pela abertura do processo de insolvência<sup>1026</sup>. Neste caso, o titular deste direito real conservará os direitos atinentes a esta garantia, não lhe sendo aplicável as disposições da lei do processo de insolvência transfronteiriço<sup>1027</sup>. Pretende-se aqui conferir aos credores alguma

---

<sup>1025</sup> *Vd.* ponto 2.6.1 do capítulo 2 do presente trabalho.

<sup>1026</sup> Como refere VICENTE, D. M., “Insolvência internacional: direito aplicável”, *Revista O DIREITO*, p. 806, Ano 138, Vol. IV, 2006, “Trata-se de uma disposição fundamental do Regulamento, dada a imprescindibilidade das garantias reais à concessão do crédito e, de um modo geral, à mobilização de recursos financeiros para fins socialmente úteis”.

<sup>1027</sup> PÉREZ BENÍTEZ, J. J., “Incidencia de la normativa y jurisprudencia comunitária sobre insolvencia. El nuevo Reglamento Europeo 2015/848 sobre procedimientos de

proteção e segurança, asseverando-se o papel que a concessão destas garantias assume na concessão de crédito<sup>1028</sup>.

Será a Lei do Estado em que o crédito se tiver constituído que definirá o motivo, a validade e o alcance do direito real no âmbito do processo falimentar. No entanto, importa não olvidar que o artigo 8.º do Regulamento apresenta uma definição do que deve ser considerado “direito real”, contendo inclusive vários exemplos de direitos que este conceito abrange<sup>1029</sup>. Deste modo, propugna-se, na Jurisprudência do TJUE, que, para não retirar o efeito útil ao disposto neste normativo, os direitos que, de acordo com a legislação nacional, forem qualificados como reais devem, para este efeito, cumprir os requisitos constantes no citado artigo, ou seja, enquadrar-se no conceito tal como aí delimitado<sup>1030</sup>.

O conceito de direito real é, nos termos da referida norma comunitária, mais abrangente que a adotada pelo Direito português, abrangendo, por exemplo, bens incorpóreos, sendo que, como explicámos, a enumeração dos direitos referidos no n.º 2 não é taxativa, pretendendo-se, apenas, exemplificar os poderes que tipicamente são conferidos pelos direitos reais<sup>1031</sup>. Assim, julgamos que se poderão considerar aqui incluídos pelo menos os privilégios creditórios especiais, mobiliários ou imobiliários, de que beneficiam os credores tributários no âmbito da lei portuguesa, já que, quanto a

---

insolvencia”, *Las Administraciones Públicas en el Concurso* (dir. HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M. M.), Editorial Aranzadi, Cizur Menor – Navarra, 2016, p. 831.

<sup>1028</sup> Neste sentido, SERRA, C., “Insolvência transfronteiriça”, *Revista de Direito Comercial*, 04/12/2018, disponível <https://static1.squarespace.com/static/58596f8a29687fe710cf45cd/t/5c079093562fa73e4b746ad2/1543999637805/2018-27.pdf> [11/03/2020].

<sup>1029</sup> Refere-se, no n.º 2 esta disposição legal que “Os direitos referidos no n.o 1 são, nomeadamente: a) O direito de liquidar ou de exigir a liquidação de um bem e de ser pago com o respetivo produto ou rendimentos, em especial por força de um penhor ou hipoteca; b) O direito exclusivo de cobrar um crédito, nomeadamente quando garantido por um penhor ou pela cessão desse crédito a título de garantia; c) O direito de reivindicar o bem e/ou de exigir que o mesmo seja restituído por quem o possuir ou dele usufruir contra a vontade do titular; d) O direito real de perceber os frutos de um bem”. Acrescentando-se, ainda, no n.º 3 que “é equiparado a um direito real o direito, inscrito num registo público e oponível a terceiros, que permita obter um direito real na aceção do n.o 1”.

<sup>1030</sup> *Vd. acórdão do TJUE de 26/10/2016, processo n.º C-195/15, Senior Home* (relator: M. Berger), disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>1031</sup> PINHEIRO, L. L., “O Regulamento Comunitário sobre Insolvência – uma introdução”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66, Dezembro de 2006, p. 1129.

estes, admite a doutrina – de forma unânime – estarem em causa direitos reais<sup>1032</sup>.

No que toca aos privilégios creditórios de carácter geral – e apesar de no conceito de “direito real” constante da referida norma enquadrar aqueles que incidem sobre “conjuntos de bens indeterminados considerados como um todo, cuja composição pode sofrer alterações ao longo do tempo” – não sendo tais privilégios gerais considerados direitos reais à luz do regime legal português<sup>1033</sup>, cremos que os mesmos não poderão ser aqui incluídos<sup>1034</sup>. Esta situação pode configurar um tratamento desfavorável dos créditos tributários em relação ao que dispõe a legislação interna, já que, no Direito de insolvência português (artigo 97.º do CIRE), apenas se consideram extintos os privilégios creditórios gerais e especiais dos créditos sobre a insolvência de que sejam titulares o Estado, as autarquias locais e a Segurança Social, vencidos há mais de doze meses antes do início do processo.

Também no que diz respeito à lei espanhola esta questão se coloca, já que privilégios concedidos a alguns créditos tributários estão expressamente referidos na *LC*, como sucede, por exemplo, com os créditos relativos a retenções tributárias e da Segurança Social que

---

<sup>1032</sup> Como explica, por todos, COSTA, M. J. A., *Noções Fundamentais de Direito*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018: “Aos efeitos dos privilégios creditórios consagra o Código Civil os arts. 745º a 751º. Resulta destas normas que só os privilégios creditórios especiais, mobiliários e imobiliários, são verdadeiras garantias reais das obrigações, pois só eles conferem ao respectivo titular um direito de sequela sobre os bens em que recaiam (art. 749º). No caso dos privilégios gerais, apenas existe algo de parecido com a eficácia própria dos direitos reais, enquanto o titular do privilégio goza de preferência, na execução, em face dos credores comuns do devedor, desde que os bens onerados se encontrem no património deste ao tempo da penhora”.

<sup>1033</sup> Cfr., a título de exemplo acórdão do TRC de 18/04/2013, processo n.º 6897/09.1TBSTB-C.E1 (relator: Maria Alexandra M. Santos): “Face à alteração introduzida pelo DL 38/2003 de 8/03 ao artº 751º do CC, na sequência da jurisprudência constitucional sobre a questão que excluiu da sua previsão legal os privilégios creditórios imobiliários gerais, tais privilégios não se configuram actualmente como direitos reais de garantia estando desprovidos de prevalência sobre as garantias reais que incidam sobre tais bens, nomeadamente, o penhor e a hipoteca”, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>1034</sup> PINHEIRO, L. L., “O Regulamento Comunitário sobre Insolvência – uma introdução”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66, Dezembro de 2006, p. 1129 refere, de um modo geral que, “os privilégios creditórios, que apenas conferem ao credor uma graduação preferencial no pagamento do seu crédito, não são considerados como direitos reais para efeitos do art. 5.º do Regulamento”.

gozam, nos termos do disposto no artigo 91.º, n.º 2 da *LC* de um privilégio geral ou como os demais créditos tributários que não beneficiem de outros privilégios, que, de acordo com o n.º 4 do mesmo normativo, gozam em 50% do seu valor, para efeitos de graduação do *proceso concursal*.

Igualmente, caso, no processo principal em curso num Estado-Membro estrangeiro, se opte pela recuperação do devedor, aceitando os credores celebrar um acordo com vista à reestruturação do devedor que preveja medidas que restrinjam ou condicionem o pagamento, também os créditos tributários podem ser afetados. Tal dependerá das disposições concretas da *lex fori concursus*, do que esta preveja quanto ao tratamento dos créditos desta natureza nos planos de recuperação. Pode suceder que tais normas admitam – com maior amplitude e menos constrangimentos – a estipulação de perdões e moratórias extensíveis aos créditos tributários. Caso isto suceda, o carácter indisponível destes créditos públicos, expandido expressamente nas legislações portuguesa e espanhola, pode sofrer desvios, podendo estes ser afetados pelas medidas recuperatórias, nos termos e condições que a lei estrangeira aplicável determinar.

Como adiantámos supra, se o devedor possuir um estabelecimento num outro Estado-Membro<sup>1035</sup>, poder-se-á abrir, nesse Estado, um processo de insolvência secundário, cujos efeitos são limitados aos bens do devedor que se encontrem nesse território (artigos 3.º, n.º 2 e 34.º do Regulamento), sendo-lhe aplicável a lei desse Estado-Membro (artigo 35.º do Regulamento)<sup>1036</sup>. Como se refere no considerando 40) do Regulamento, esta possibilidade – que surge como uma exceção ao carácter universal do processo previsto no Regulamento – visa, além de proteger os interesses locais, facilitar a administração dos bens localizados no outro Estado-Membro e ultrapassar os constrangimentos atinentes às diferenças verificadas nos vários sistemas jurídicos<sup>1037</sup>.

---

<sup>1035</sup> O conceito de estabelecimento para este efeito está previsto no ponto 10) do artigo 2.º do Regulamento.

<sup>1036</sup> Refere-se, também, a possibilidade de abertura destes processos nos artigos 296.º do CIRE e 211.º da *LC* (regulado nos artigos 732.º e ss do *TRL*).

<sup>1037</sup> “Aberto indevidamente como processo principal de insolvência pode um processo seguir como secundário, verificados os respectivos pressupostos” (Acórdão do TRL de



Como decorre do previsto no artigo 38.º do Regulamento, o processo secundário poderá ser de um dos tipos previstos no Anexo A e diferente do que foi inicialmente requerido, desde que se revele ser o mais adequado aos interesses dos credores locais e seja asseverada a coerência deste processo com o processo principal. Apesar de se louvar a preocupação demonstrada pelo legislador em destacar a necessidade de preservar a consonância entre os processos, da redação do disposto no n.º 4 deste preceito legal não se pode concluir que o processo secundário deve prosseguir necessariamente a finalidade do processo principal<sup>1038</sup>, ou seja, assumir finalidade liquidatória ou recuperatória de acordo com o definido no processo principal. Tal possibilidade pode, por si só, criar sérios constrangimentos à articulação dos processos e violar até a igualdade de credores, que veriam ser adotadas soluções distintas para o tratamento dos seus créditos.

A abertura do processo secundário de insolvência pode ser solicitada, nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 37.º do Regulamento, por qualquer pessoa habilitada a fazê-lo nos termos da lei do Estado-Membro em cujo território seja requerida. Ou seja, poderá a AT, quando tal seja possível ao abrigo das normas nacionais e o devedor detenha, em Portugal, um estabelecimento, requerer a abertura de um processo secundário, o que lhe permitirá manter mais privilégios no reconhecimento e graduação dos seus créditos relativamente aos bens que o devedor possua no nosso país.

No entanto, com o intento de proteger a unicidade e coerência almejadas com a criação do Regulamento, assegura-se ao Administrador da Insolvência do processo principal a possibilidade de, a respeito dos bens situados no Estado-Membro em que o processo

---

16/06/2016, processo n.º 13004-15.0T8LSB-A.L1-2 (relator: Maria José Mouro), disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

<sup>1038</sup> SERRA, C., “Insolvência transfronteiriça – Comentários à Proposta de alteração do Regulamento europeu relativo aos processos de insolvência, com especial consideração do Direito Português”, *Direito das Sociedades em revista* (dir. VASCONCELOS, P. P., ABREU, J. C. e DUARTE, R. P.), ano 5, vol. 10, Almedina, Coimbra, Outubro 2013, p. 128, entende que esta norma deveria ser mais limitativa, autorizando apenas que os processos secundários tivessem a mesma finalidade que a do processo principal, sob pena de se verificarem situações ridículas, em que, por exemplo, o processo secundário é um processo de recuperação e o processo principal é de liquidação, determinado a extinção do devedor.

secundário poderia ser aberto, oferecer uma garantia aos credores locais para que tal processo não se inicie, evitando as inevitáveis dispersões. O Administrador assegurará que, na distribuição dos bens e receitas resultantes da liquidação do património global do devedor, respeitará os direitos de distribuição e os privilégios creditórios previstos na lei desse Estado-Membro (artigo 36.º do Regulamento). Se esta faculdade for utilizada e forem cumpridas todas as formalidades previstas nesta disposição legal, o processo secundário não chega a ser aberto, concentrando-se todas as questões relativas ao património do devedor no processo principal<sup>1039</sup>, vendo o credor tributário assegurados todos os privilégios e garantias que a lei portuguesa lhe confere.

Finalmente, parece-nos que é relevante referir ainda que, no que concerne à qualificação dos créditos como créditos sobre a massa insolvente, que será também a lei do Estado de abertura do processo que determinará que créditos podem ser assim classificados e, conseqüentemente, pagos com prioridade através da massa insolvente (artigo 7.º, n.º 2, al. g) do Regulamento). Nesta senda, terá a AT de se conformar com que for estabelecido pela *lex fori concursus* quanto à consideração dos seus créditos como créditos sobre a insolvência ou sobre a massa insolvente, a qual determinará o momento relevante para tal qualificação: o momento da verificação do facto gerador do imposto, o da liquidação ou o do vencimento.

Numa breve síntese, podemos concluir que os credores tributários assumem a posição de credores equiparados a quaisquer credores privados<sup>1040</sup>, que, na sua atuação processual, se devem conformar com

---

<sup>1039</sup> Como refere ESPINIELLA MENÉNDEZ, A., “Los concursos transfronterizos”, *El derecho de la insolvencia – El concurso de acreedores*, 2.ª ed. (dir. BÉLEN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), Ed. Tirant to Blanch, Valencia, 2018, p. 1091, a abertura do processo secundário pode esvaziar de conteúdo as normas previstas no Regulamento, produzindo riscos de “despatrimonialización” do processo principal (caso no local onde este corre termos não forem encontrados ativos) e de “desvirtuación” da sua finalidade (risco que se colocava mais fortemente na vigência do anterior Regulamento (UE) 1346/2000, pois que determinava que o processo secundário seria sempre um processo liquidatório. Com o novo Regulamento, este risco deixou praticamente de existir já que vigora a regra de conciliação entre os processos principal e secundário -artigo 38.º, n.º 4 do Regulamento.

<sup>1040</sup> Neste sentido decidiu o TJUE, no acórdão de 09/11/2016, processo n.º C-212/15, *Enefi*, (relatora: M. Berger), referindo, ainda a propósito do Regulamento anterior, que “(...) esse regulamento não distingue entre os credores de direito privado e os credores de direito

a lei do Estado-Membro onde corre termos o processo<sup>1041</sup>. O Regulamento não faz qualquer alusão às prerrogativas dos créditos desta natureza nem revela qualquer preocupação com a proteção dos interesses destes credores públicos, deixando sob a égide das normas substantivas de cada Estado-Membro o tratamento dos créditos desta natureza. A única salvaguarda surge apenas para os créditos tributários que beneficiem de garantias reais sobre bens localizados noutros Estado-Membros – não tendo sido, contudo, prevista, para estes créditos em particular – e que poderão, assim, manter as prerrogativas associadas a tais direitos.

### **3.4 EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA NUM OUTRO ESTADO-MEMBRO SOBRE OS PROCEDIMENTOS/PROCESSOS TRIBUTÁRIOS EM CURSO NO ESTADO PORTUGUÊS E NO ESTADO ESPANHOL**

Decorre do disposto na al. f) do n.º 2 do artigo 7.º do Regulamento que é a Lei do Estado de abertura do processo que determina os efeitos da declaração de insolvência nas ações instauradas individualmente por credores, excetuando-se as ações pendentes. Ou seja, de acordo com tal disposição, todas as ações – de natureza declarativa ou executiva (o legislador não diferencia) – intentadas pelos credores após a declaração de insolvência (já que o legislador exclui aqui as ações que, a essa data, se encontrem pendentes) sofrerão os efeitos que forem determinados pela *lex fori concursus*<sup>1042</sup>. Não

---

público. Nessas condições, há que concluir que as disposições do Regulamento n.º 1346/2000 não concedem aos créditos das autoridades fiscais de um Estado-Membro diferente do Estado de abertura do processo um estatuto preferencial (...)”, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>1041</sup> Neste sentido, FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J. *Insolvências Transfronteiriças – Regulamento (CE) n.º 1346/2000 do Conselho – Anotado*, Almedina, Coimbra, 2003, pp.127 e 128.

<sup>1042</sup> A propósito desta questão, decidiu-se no acórdão do TJUE de 18/09/2019, processo n.º C-47/18, *Riel*, (relator: R. Silva de Lapuerta), que “1) O artigo 1.º, n.º 2, alínea b), do Regulamento (UE) n.º 1215/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2012, relativo à competência judiciária, ao reconhecimento e à execução de decisões em matéria civil e comercial, deve ser interpretado no sentido de que uma ação de declaração da existência de créditos para efeitos do seu registo no âmbito de um processo de insolvência, como a que está em causa no processo principal, está excluída do âmbito de aplicação deste regulamento. 2) O artigo 29.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1215/2012 deve ser interpretado no sentido de que não se aplica, nem mesmo por analogia, a uma ação como a que está em causa

sendo efetuada qualquer ressalva no que às ações de natureza tributária diz respeito, será de inclui-las, nesta disposição. Assim, estarão sujeitas às normas legais do Estado onde corre termos o processo de insolvência as execuções fiscais que eventualmente venham a ser instauradas após a declaração de insolvência do devedor. Pode, por exemplo, ser determinada a suspensão e/ou extinção de tais ações executivas, não podendo a AT praticar quaisquer novas diligências, se assim for determinado pela Lei do Estado-Membro em cujo território é aberto o processo falimentar.

Ainda na vigência do Regulamento antecedente (semelhante nesta matéria ao atual entendeu o TJUE que aos créditos não reclamados no processo de insolvência se aplicam os efeitos previstos na Lei do Estado-Membro onde tal processo corre, podendo ser restringida a possibilidade de executar tais créditos autonomamente. Neste sentido, decidiu-se no processo n.º C-212/15, *Enefi*, que se poderá considerar prescrito o direito de exigir um crédito noutra Estado-Membro ou determinada a suspensão forçada da sua execução caso tal crédito não tenha sido reclamado no processo de insolvência, se a Lei do Estado de abertura desse processo determinar esse efeito, estendendo-se este entendimento aos créditos fiscais, já que, como se sustenta no referido aresto, o legislador comunitário não concede ao crédito das autoridades fiscais de um Estado-Membro diferente do Estado de abertura do processo um estatuto preferencial, permitindo a sua execução autónoma depois da abertura de um processo de insolvência<sup>1043</sup>.

Julgamos que este efeito poderá não afetar, por exemplo, o *derecho de ejecución separada* que a Lei concursal espanhola confere aos credores tributários nos termos do disposto no artigo 55.º da LC. Isto porque, como vimos acima (artigo 8.º do Regulamento), este direito é atribuído aos credores que gozem de uma garantia real, os quais não são afetados pela declaração de insolvência num outro Estado-Membro (mantendo o direito real sobre o bem onerado). E, se o devedor possuir um estabelecimento no Estado-Membro onde foi

---

no processo principal, excluída do âmbito de aplicação deste regulamento, mas abrangida pelo âmbito de aplicação do Regulamento n.º 1346/2000”, disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>1043</sup> Acórdão do TJUE de 09/11/2016, processo n.º C-212/15, *Enefi*, (relatora: M. Berger), disponível em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

constituído esse direito real para garantia do crédito tributário, a AT poderá fazer valer este direito no âmbito de um processo de insolvência secundário, ao qual se aplicará a lei do Estado-Membro em que o mesmo é aberto.

Por sua vez, dispõe o artigo 18.º do Regulamento que “Os efeitos do processo de insolvência sobre uma ação judicial ou sobre um processo de arbitragem pendente relativamente a um bem ou direito pertencente à massa insolvente do devedor regem-se exclusivamente pela lei do Estado-Membro em que a referida ação se encontra pendente ou em que o Tribunal arbitral tem a sua sede”<sup>1044</sup>. Ou seja, aplicar-se-á, quanto aos processos pendentes mencionados, a lei do Estado-Membro onde estes correm termos: *lex fori processus*<sup>1045</sup>, que assim definirá se tal processo deve ou não ser suspenso, qual a forma como deve prosseguir e se deverá ser o Administrador da Insolvência a assumir a representação do devedor em tal ação<sup>1046</sup>. Importa salientar que será de aplicar à ação pendente não só os efeitos processuais, de natureza adjetiva, previstos na *lex fori processus* mas também as disposições normativas de cariz substantivo desta lei<sup>1047</sup>, pelo que se o processo continuar a correr os seus termos será decidido

---

<sup>1044</sup> No artigo 15.º do Regulamento (CE) 1346/2000, determinava-se que «os efeitos do processo de insolvência numa acção pendente relativa a um bem ou um direito de cuja administração ou disposição o devedor está inibido regem-se exclusivamente pela lei do Estado-Membro em que a referida acção se encontra pendente». Na nova disposição do Regulamento (CE) 2015/848 foram aditados os processos arbitrais e clarificou-se que estão em causa as ações pendentes relativas aos bens e direitos que fazem parte da massa insolvente e não só aqueles cuja administração já não cabe ao devedor.

<sup>1045</sup> No mesmo sentido, dispõem os artigos 285.º do CIRE e 209.º da LC.

<sup>1046</sup> Poderão levantar-se aqui algumas dificuldades de articulação entre as disposições normativas do local onde corre este processo e a lei do Estado de abertura do processo falimentar. Refere DAMMANN, R., “Effects of insolvency proceedings on lawsuitspending”, *European Insolvency Regulation (De Gruyter Commentaries on European Law)*, Berlim, Klaus Pannen, 2007, p. 301, que se deve tentar adaptar a *lex fori processus* à *lex fori concursus*, procurando garantir que os efeitos aí previstos não contrariam os objetivos do processo principal de insolvência. Em teoria, tal faz todo o sentido. Contudo, tais harmonizações não podem contrariar o disposto na *lex fori processus*.

<sup>1047</sup> Seguindo este entendimento, a propósito do artigo 15.º do Regulamento (CE) 1346/2000, *vd.* BELOHLÁVEK, A. J., “Effects of Opening (Commencement) of Insolvency Proceedings on Pending Lawsuits and Similar Proceedings under Article 15 of Council Regulation (EU) No. 1346/2000 of 29 May 2000 on insolvency proceedings and under Article 18 of the European Parliament and Council Regulation (EU) No 2015/848”, *Czech Yearbook of International Law*, volume VII, The Hague, 2016, p. 68.

de acordo com os ditames da ordem jurídica do país onde o processo tramita.

Relativamente aos procedimentos e processos de natureza tributária que, à data da declaração de insolvência do devedor noutro Estado-Membro, se encontrem pendentes em Portugal ou Espanha, questionamos se lhes será aplicável o disposto nesta disposição legal.

Antes de mais, convém ter em atenção que o mencionado preceito legal refere apenas ações judiciais e processos arbitrais, parecendo estar, assim, excluídos os procedimentos tributários como a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, interpostos pelo devedor para reagir a uma eventual liquidação de imposto.

Ademais, como especifica este normativo, estão em causa ações referentes a bens ou direitos pertencentes à massa insolvente, pelo que poder-se-á excluir do seu âmbito de aplicação as ações em que estejam em causa interesses extrapatrimoniais ou aquelas que, conquanto de natureza exclusivamente patrimonial, apenas impliquem consequências de carácter geral, não envolvendo a afetação de bens ou direitos especificamente determinados do devedor<sup>1048</sup>. Apesar de, em nosso entender, ser incoerente sujeitar estas ações à lei do Estado-Membro onde corre termos o processo de insolvência e manter apartados, ao abrigo do disposto nesta norma, os processos que envolvem diretamente os bens que compõem a massa insolvente e que mais podem influir no decurso do processo falimentar.

Ora, julgamos que as impugnações judiciais, ações arbitrais<sup>1049</sup> e reclamações judiciais de cariz tributário, apesar de terem um conteúdo iminentemente patrimonial, não implicam a afetação concreta de um bem ou direito do devedor. Cremos que, no âmbito tributário, praticamente só as execuções fiscais em que esteja penhorado determinado bem ou nas quais o executado tenha prestado uma garantia relativamente a um bem concreto (por exemplo, um penhor

---

<sup>1048</sup> *Vd., FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., Insolvências Transfronteiriças...op. cit., p.69, entendem, por exemplo, que uma “ação onde se peça a condenação do insolvente numa indemnização a favor do autor ou em que se vise exercer, por via coactiva, o direito decorrente de uma subscrição cambiária” será resolvida pelo recurso à lex concursus.*

<sup>1049</sup> Recordamos que, na lei portuguesa, está prevista a possibilidade de recorrer à arbitragem para resolução de determinados litígios de natureza tributária (RJAT, aprovado pelo Decreto-Lei 10/2011, de 20 de janeiro).

ou uma hipoteca), para suspensão do processo executivo<sup>1050</sup>, parecem caber no conteúdo deste normativo. O que, como referimos, parece desprovido de sentido, já que, incidindo estas ações diretamente sobre o património do devedor, o qual pode, inclusive, ter sido totalmente penhorado à ordem de tais processos, seria mais coerente que tais ações executivas sofressem os efeitos determinados pela *lex fori concursus*, assim se assegurando a unidade e universalidade do processo falimentar. Como veremos adiante, o Regulamento previu especificamente o caso das ações executivas pendentes, mas parece querer abranger apenas os casos em que se pretende a recuperação do devedor.

Ora, como aventámos já anteriormente<sup>1051</sup>, questionamos se esta norma não deverá ser objeto de uma interpretação extensiva, entendendo-se que o seu âmbito abrange também os procedimentos e/ou processos de natureza tributária, pois que, mesmo não incidindo diretamente sobre um bem pertencente à massa insolvente, poderão influir no ativo do devedor, podendo confirmar a existência de uma eventual dívida de natureza tributária que irá onerar os seus bens. Neste sentido, parece-nos defensável o entendimento de que também estas ações se relacionam, ainda que de forma indireta, com os bens e direitos pertencentes à massa insolvente, sendo-lhes aplicável, por força da norma em análise, a lei do Estado-Membro em que a referida ação se encontra pendente.

Ademais, importa ter em consideração que há uma íntima ligação destas ações ao regime processual do Estado-Membro em que as mesmas se encontram pendentes e parece-nos que é exatamente este vínculo que a regra contida no artigo 18.º visa acautelar. Aliás, cremos que estas ações não interferirão com a natureza universal do processo de insolvência, pelo que poderão correr os seus termos no Estado-

---

<sup>1050</sup> Como sucede, por exemplo, na lei portuguesa, já que, nos termos do disposto no artigo 169.º do CPPT, o Executado pode suspender a execução fiscal até que seja proferida decisão no procedimento ou processo tributário quando constitua garantia nos termos do disposto nos artigos 195.º ou 199.º do mesmo diploma.

<sup>1051</sup> DIAS, S. L., “O crédito tributário nas insolvências transfronteiriças” *Direito na Lusofonia – Diálogos constitucionais no espaço lusófono* (coord. MONTE, M. F. e outros), Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga, 2016, p. 360.

Membro em que foram interpostas, sendo-lhe aplicável a lei desse local.

Desta forma, até por força da natureza especial destas ações e atento o caráter público destes créditos, julgamos criticável o entendimento de que deve ficar submetida à *lex fori concursus* o destino e – eventualmente – a apreciação dos procedimentos e/ou processos de natureza tributária. Nem sequer faria sentido aplicar a litígios de natureza tributária verificados num Estado-Membro (e que decorrem da aplicação da Lei fiscal desse ordenamento) a Lei de outro Estado, sendo que devemos presumir que o legislador adotou as soluções mais acertadas e razoáveis à luz do sistema jurídico (artigo 9.º CC e 3.º do CC).

Como verificámos, um dos grandes objetivos deste Regulamento foi estender a sua aplicação aos processos de recuperação, permitindo que o processo transfronteiriço prossiga também esta finalidade. Nesse sentido, com o intuito de promover a reestruturação dos devedores e facilitar a adoção de medidas revitalizadoras, determina a al. c) d n.º 1 do artigo 1.º do Regulamento que ocorra, por força da lei ou decisão do órgão jurisdicional, a suspensão temporária de ações executivas singulares, a fim de facilitar as negociações entre o devedor e os seus credores. Este efeito deve preceder a adoção das medidas restritivas previstas nas alíneas a) (apreensão de bens) e b) (os bens e negócios do devedor ficam sob o controlo e fiscalização do órgão jurisdicional<sup>1052</sup>), procurando-se, assim, lograr um acordo com os credores que permita a recuperação do devedor e evite os efeitos da liquidação<sup>1053</sup>. Julgamos que este efeito se estende, também, aos processos de execução fiscal, os quais deverão ficar suspensos nos mesmos termos. Só assim tal preceito produzirá plenamente os seus efeitos e alcançará a sua finalidade.

No entanto, cremos que este efeito se produz apenas e enquanto durarem as negociações entre o devedor e os credores, não parecendo que o legislador queira manter tal suspensão durante a pendência do processo falimentar. Daí se fazer referência a uma “suspensão

---

<sup>1052</sup> Será o órgão judicial, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 6.º, al. i) do Regulamento.

<sup>1053</sup> *Vd.* considerando 11.



temporária”. Destarte, e após esta suspensão provisória, cremos que às execuções pendentes noutra Estado-Membro se aplicará, por força do entendimento plasmado quanto ao âmbito de aplicação do disposto no artigo 18.º do Regulamento, a lei do Estado-Membro em que tais ações executivas tenham sido instauradas.

O Regulamento prevê, no n.º 1 do artigo 23.º, que qualquer credor que obtiver, no âmbito das ações executivas que tenha instaurado, a satisfação total ou parcial do seu crédito à custa dos bens do devedor localizados no território de outro Estado-Membro (que não o Estado onde é aberto o processo), tem de restituir ao Administrador da Insolvência o que tiver obtido (salvaguardando-se as disposições especiais relativas à existência de direitos reais e reserva de propriedade). Parece-nos que este efeito se aplica independentemente do Estado-Membro onde os mesmos corram termos e da lei que lhes seja aplicável. Julgamos que o objetivo desta disposição é salvaguardar a natureza universal do processo de insolvência e o seu efeito *vis attractiva*, garantindo que os bens pertencentes ao devedor noutra território – ou o seu produto – são apreendidos para a massa insolvente e serão repartidos por todos os credores nos termos definidos na *lex fori concursus*.

Nenhuma exceção é prevista quanto às execuções fiscais, pelo que poderá o credor tributário também ser afetado, ficando obrigado a devolver à massa insolvente (do processo de insolvência pendente noutra Estado-Membro) o valor do crédito que tenha recuperado por via de ações executivas intentadas no país da respetiva jurisdição pela execução dos bens do devedor que aí se situem. Julgamos, ainda assim, que talvez fizesse sentido estender este efeito a todas as execuções, incluindo aquelas em que se penhoram os bens localizados no Estado-Membro onde corre termos o processo de insolvência transfronteiriço.

É necessário referir, ainda, o disposto no n.º 1 do artigo 6.º do Regulamento, nos termos do qual os órgãos jurisdicionais do Estado-Membro em cujo território for aberto o processo de insolvência são competentes para “apreciar as ações que decorram diretamente do processo de insolvência e que com este se encontrem estreitamente relacionadas, como as ações de impugnação pauliana”. No

considerando 35, esclarece-se que, além da impugnação pauliana, estão aqui incluídas as “ações relativas a obrigações que se constituam durante o processo de insolvência, tais como adiantamentos para as custas do processo”<sup>1054</sup>, excluindo-se, por exemplo, ações relativas ao cumprimento de obrigações decorrentes de contratos celebrados pelo devedor antes da abertura do processo, por se entender que estas não decorrem diretamente do processo de insolvência.

Parece-nos que se inclui na expressão “ações relativas a obrigações que se constituam durante o processo de insolvência” ações referentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados no âmbito do processo falimentar (por exemplo, relativas a obrigação de imposto decorrentes de atos de liquidação dos bens que compõem a massa insolvente). Em princípio, estarão aqui em causa obrigações tributárias previstas e reguladas na lei do Estado-Membro de abertura do processo de insolvência, já que é aqui que será praticada a maior parte dos atos de disposição e gestão da massa insolvente. Assim, fará todo o sentido que sejam os tribunais deste território a dirimir eventuais litígios decorrentes do cumprimento destas obrigações.

Como já analisámos, sendo a lei portuguesa a determinar os efeitos da declaração de insolvência sobre as ações declarativas e/ou executivas pendentes, a solução não é consensual, pois o CIRE e as leis tributárias não estão em harmonia na previsão de tais efeitos quanto aos procedimentos e processos de natureza tributária pendentes. Refira-se, *verbi gratia*, que enquanto o CIRE prevê, no seu

---

<sup>1054</sup> Esclareceu a jurisprudência do TJUE que, para determinar se uma ação é da competência dos órgãos jurisdicionais do Estado-Membro em que foi aberto o processo de insolvência, é necessário verificar o preenchimento de dois critérios cumulativos: “Quanto ao primeiro critério, a fim de determinar se uma ação decorre diretamente de um processo de insolvência, o elemento determinante a que o Tribunal de Justiça atende para identificar o domínio onde se integra uma ação não é o contexto processual em que essa ação se inscreve, mas o fundamento jurídico desta última. Segundo esta abordagem, há que aferir se o direito ou a obrigação que está na base da ação tem a sua origem nas regras comuns do direito civil e comercial ou nas normas derogatórias específicas dos processos de insolvência. Quanto ao segundo critério, para determinar se uma ação se enquadra estritamente num processo de insolvência, é também jurisprudência constante que é a intensidade do nexos existente entre essa ação e o processo de insolvência que é determinante para decidir se a exclusão prevista no artigo 1.º, n.º 2, alínea b), do Regulamento n.º 44/2001 é aplicável” (cfr., entre outros, acórdãos do TJUE de 09/11/2017, *Tinkers France e Tinkers Maschinenbau*, processo n.º C-641/16 (relator: R. Silva de Lapuerta) e de 04/12/2019, *UB e VA*, processo n.º C-493/18 (relatora: K. Jürimäe), ambos disponíveis em [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

artigo 88.º, que com a declaração de insolvência se suspendem automaticamente os processos de execução fiscal instaurados contra o insolvente, o n.º 6 do seu artigo 180.º do CPPT determina que tais processos, quando relativos a créditos vencidos após a declaração de insolvência (ou seja, aqueles cujo prazo de pagamento voluntário, na data da declaração de insolvência, ainda não terminou), não serão sustados nem apensados ao processo falimentar, podendo prosseguir os seus normais termos até à extinção da execução. Alguns problemas, que já descrevemos, se colocam também no âmbito da lei espanhola, apesar de esta ser mais esclarecedora e prever, com maior detalhe, os efeitos da declaração do *concurso* quanto às execuções fiscais.

Creemos, em síntese, que se justificaria, numa nova revisão do Regulamento, concentrar num mesmo artigo todas as disposições referentes aos efeitos que a declaração de insolvência num Estado-Membro provoca nas ações declarativas e executivas em curso noutra território, definindo-se, com maior rigor, qual a lei aplicável a estes processos. Julgamos que a dispersão dos critérios aplicáveis por várias normas e a inclusão, nos considerandos, de muitos elementos relevantes para a compreensão de tais preceitos legais, dificulta a interpretação da lei e sua aplicação prática, principalmente no que aos créditos tributários concerne, os quais – em nosso entender – atenta a sua natureza especial, mereciam um tratamento autónomo e adequado aos interesses públicos em causa.

## CONCLUSÕES

Do estudo levado a cabo para a elaboração da presente tese, foi-nos possível retirar algumas conclusões, das quais passamos a enumerar as mais relevantes.

Das várias alterações legislativas que descrevemos resulta clara a intenção do legislador em promover a recuperação dos agentes económicos e reduzir o número de empresas que encerram por via da declaração de insolvência. O Direito da insolvência, regulando o destino das empresas em situação económica débil, é permeável à situação financeira e social vivida, sendo utilizado como mecanismo de resposta às necessidades políticas de gestão do tecido empresarial.

No entanto, as sucessivas modificações de que tem sido alvo o Direito falimentar dificultam a sua interpretação, aplicação e coordenação com outros ramos de Direito. Foi já revista a *LC* (através do *TRLC*) que sofreu uma reestruturação significativa, no sentido de clarificar normas legais, reorganizando-se a sua sistematização. Em nossa opinião, também o *CIRE* – publicado há mais de 15 anos, num contexto bastante distinto do atual – necessita de idêntica revisão, justificando-se uma alteração estrutural, que facilite o enquadramento das recentes alterações legislativas. Cremos que se avizinha uma grave crise económica e social, de dimensão internacional, provocada pela pandemia COVID-19, de extensão ainda desconhecida, que – necessariamente – provocará novas alterações no regime jurídico da insolvência, obrigando a ir além daquelas que, com caráter de urgência, têm vindo a ser adotadas. Em consequência, antevemos novos problemas e novos desafios em torno desta temática, em especial no que à articulação com o Direito tributário diz respeito.

No sentido de inverter o paradigma do processo de insolvência, fomentando a recuperação dos agentes económicos, o legislador acabou por criar diferentes caminhos que visam este mesmo objetivo. Esta proliferação de meios de recuperação – judiciais e extrajudiciais –, além de ter tornado a lei dispersa e confusa, facilitou o recurso abusivo a estes mecanismos, que nem sempre são suficientemente eficazes para destrinçar que devedores demonstram reais possibilidades de se recuperar.

Tantas são as vias à disposição do devedor (na lei portuguesa encontramos: o plano de recuperação, o PER, o PEAP e o RERE), que se torna problemático perceber qual a melhor via para o caso concreto e de que forma os credores podem acautelar-se para salvaguardar as suas próprias empresas, assegurar que a adoção de medidas de revitalização dos seus devedores não vai “aniquilar” a sua própria permanência no mercado. Agudizou-se a instabilidade e gerou-se uma certa desresponsabilização para as empresas, que encontram nestes expedientes um porto de abrigo que, de forma “confortável”, lhes permite permanecer no comércio em condições mais vantajosas.

Esta problemática agrava-se quando estão em causa dívidas de natureza tributária, atento o seu caráter público e indisponível. As questões de índole tributária têm relevo significativo num processo de insolvência orientado para a liquidação. Porém, a alteração de paradigma enfatizou a importância dos temas tributários, em especial das questões que envolvem o tratamento e consideração do crédito tributário.

A ânsia de aumentar o recurso aos meios recuperatórios pode colocar em causa outros valores (como os da igualdade e da necessidade de financiamento do Estado), quando essa recuperação exige cedências dos credores públicos, já que a admissão de perdões de dívidas fiscais ou de condições de pagamento mais favoráveis coloca em causa o dever geral de contribuir e a igualdade de tratamento dos contribuintes, podendo gerar situações de concorrência desleal.

A análise deste tema faz-nos questionar se será salutar para o mercado e para a livre concorrência premiar as empresas incumpridoras, as quais, depois de acumularem dívidas fiscais, permanecendo no comércio sem pagar impostos, ainda conseguem evitar o seu encerramento quando a situação se torna insustentável, logrando a celebração de planos de recuperação com perdões das dívidas fiscais acumuladas.

O mercado é, por definição, dinâmico e competitivo, muitas empresas “morrem” e muitas empresas “nascem”, não sendo benéfico nem possível recuperar todas as entidades que revelam dificuldades financeiras, necessariamente à custa do sacrifício de outros agentes

económicos. Aliás, em muitos casos, a aprovação destes planos de recuperação serve apenas para protelar o desfecho inevitável que é a extinção e liquidação. Apenas aquelas entidades que demonstrem viabilidade económica, comprovadamente revelada, devem ser reabilitadas e beneficiar de medidas especiais de pagamento das suas dívidas.

Por outro lado, importa não olvidar que a arrecadação de impostos é, também, uma necessidade do Estado que, para cumprir as suas funções sociais, necessita da receita que é alcançada com a cobrança destes tributos. Perdoar dívidas fiscais a alguns contribuintes (que reiteradamente incumpriram as suas obrigações) poderá implicar o aumento da tributação dos demais (daqueles que cumprem), desvirtuando-se os princípios da igualdade e da justiça fiscal. Tal pode até gerar algumas atuações abusivas, que podem ser difíceis de controlar e combater, sobretudo nos casos em que a lei se revele demasiado permissiva, admitindo uma gestão discricionária dos créditos tributários.

Na lei portuguesa, estão já previstas condições excepcionais de pagamento prestacional das dívidas tributárias, a serem aplicadas no âmbito dos processos de recuperação judicial ou extrajudicial, tendo, pois, o legislador demonstrado preocupação com estas situações. Cremos, todavia, que, em determinados casos, talvez se justificasse prever outras medidas, como o perdão de juros, atento o peso que os mesmos assumem nestes acordos e/ou eventuais períodos de carência (mesmo que não muito dilatados).

No entanto, tais medidas sempre implicarão uma suficiente densificação, feita por alterações legislativas, no respeito pelo princípio da legalidade fiscal, não podendo ficar na discricionariedade do órgão administrativo a sua aceitação ou aplicação concreta. Neste contexto, julgamos que a liberdade que, no Direito espanhol, a *AEAT* parece ter para subscrever *convenios* e outros acordos, apesar de mais favorável à recuperação, pode revelar-se perigosa por permitir demasiada discricionariedade e implicar falta de controlo.

Em resumo, a unidade e coerência do sistema jurídico – necessárias para a preservação harmoniosa dos vários valores prosseguidos pelo Direito – exigem uma articulação das diferentes

áreas do Direito e uma ponderação atenta de interesses e princípios conflitantes. A interseção do Direito tributário e do Direito da insolvência faz-nos perspetivar o interesse público de diferentes ângulos. Se, por um lado, é do interesse público a indisponibilidade do crédito tributário, atenta a sua finalidade pública e coletiva, e o reafirmar da importância do dever de pagar impostos, mecanismo de financiamento de um Estado que é eminentemente de cariz social, por outro, é também parte do interesse público o tratamento igualitário dos credores e a recuperação económica das empresas viáveis. Assim, urge lograr uma coordenação destes interesses públicos conflitantes, de forma a evitar o sacrifício desproporcional de uns interesses em prol de outros. Concluímos que, de um modo geral, é ainda longo o caminho a percorrer para alcançar tal desiderato, não podendo – como sucede no Direito português – continuar o legislador a ignorar as dificuldades que resultam da intervenção do credor tributário no processo falimentar, abstendo-se de assumir posição quanto aos inúmeros problemas com que, na prática, os Tribunais e os vários intervenientes se deparam no âmbito dos processos de insolvência e de recuperação de empresas.

Como adiantámos, o objetivo primordial deste trabalho foi, partindo da ideia de um sistema jurídico que se pretende unitário e consonante, destacar os princípios e valores que se confrontam quando as normas tributárias e falimentares interagem no contexto de um processo de insolvência e/ou processo judicial de recuperação. Para tal, analisámos as várias questões de índole prática que refletem este confronto, esperando ter estabelecido um ponto de ordem na discussão atual destas matérias, interpretando e esclarecendo as disposições legais (falimentares e tributárias), que se obstruem e suscitam questões no quotidiano jurídico. Pretendemos articular de forma eficaz e juridicamente satisfatória o Direito da insolvência e o Direito tributário, tornando mais pacífica e harmoniosa a sua coexistência nos processos falimentares.

No que concerne às questões específicas que analisámos no presente trabalho, foi-nos possível concluir, em síntese, o seguinte:

Raros são os processos em que a AT surge como requerente da declaração de insolvência. Isto apesar de, em nosso entender, ser do

interesse público, a ser prosseguido por esta entidade apresentar tal pedido quando constate que o devedor não tem capacidade para cumprir as suas obrigações. No entanto, nem a extinção dos privilégios creditórios, nem a atribuição de um privilégio mobiliário geral ao credor reclamante contrariam esta inércia. A Administração Fiscal, apesar de ter uma posição privilegiada quanto ao conhecimento da situação económica do contribuinte (de ser indício de situação de insolvência – tanto no Direito português como no Direito espanhol – o não pagamento das dívidas tributárias), continua a preferir o recurso às execuções fiscais (aproveitando todas as prerrogativas que a Lei lhes confere na cobrança coerciva) para tentar recuperar os seus créditos.

Verificámos que, com a supressão do dever que impendia sobre os Administradores da Insolvência de requerer sempre a citação dos credores públicos, ficaram esclarecidas algumas questões referentes à citação da AT no processo de insolvência português, devendo esta entidade ser citada pelo Tribunal, nos termos previstos no CIRE, quando se conheça, à data da declaração de insolvência, a existência de dívidas tributárias. Deparamos, em Portugal, com alguma passividade por parte do credor tributário no que diz respeito ao interesse em, oficiosamente, conhecer as declarações de insolvência. Julgamos que tal se deve ao facto de este credor ser, no processo de insolvência, representado pelo Ministério Público e não por mandatários por si escolhidos. No Direito espanhol, a obrigação de comunicação à *AEAT*, que cabe à *Administración Concursal*, está prevista para todos os casos, ou seja, mesmo quando não se conheçam créditos desta entidade e, sendo que foram criados mecanismos eletrónicos que facilitam o cumprimento deste dever e o conhecimento oficioso da pendência deste tipo de processos. cremos, ainda, que o incumprimento deste dever – assumindo natureza processual – não pode configurar o incumprimento de qualquer obrigação de natureza tributária.

A AT, embora representando o Estado e sendo os seus créditos de natureza pública, está obrigada, como qualquer outro credor, a reclamar esses créditos no processo de insolvência, devendo, para o efeito, fornecer todas as informações e cumprir todas as regras



previstas no CIRE e na LC. Não obstante, entendemos que o Administrador da Insolvência deve diligenciar no sentido de reconhecer todos os créditos de que tenha conhecimento (e não só os que forem reclamados) e graduá-los corretamente, devendo, nomeadamente, diligenciar no sentido de obter todas as informações possíveis relativas a créditos tributários. Apesar de, na Lei portuguesa, tal dever não estar expressamente previsto, julgamos que se pode inferir das disposições do CIRE.

Concluimos que devem ser reclamados todos os créditos resultantes de obrigações tributárias cujo facto gerador se verificou antes da data da declaração de insolvência, incluindo aqueles cuja liquidação ainda não tenha acontecido nesse momento. Só assim serão plenamente observados o *princípio par conditio creditorum* e a natureza universal do processo de insolvência, não se podendo fazer qualquer distinção em função dos diferentes momentos temporais em que as liquidações ocorrem, nem deixar nas mãos do credor tributário a possibilidade de, cabendo-lhe esse dever, retardar a liquidação para momento posterior à declaração da insolvência e, assim, lograr a qualificação desses créditos como sendo sobre a massa insolvente/*contra la masa*.

Desta forma, quando a liquidação do tributo compete à AT, julgamos que esta deverá, no prazo fixado na sentença para a reclamação de créditos, liquidar todos os tributos cujo facto gerador já ocorreu. Quando estejam em causa tributos autoliquidáveis, deverá o Administrador da Insolvência ou o devedor (quando mantenha as funções de administração da massa insolvente), a pedido da AT ou do Ministério Público, proceder à liquidação. Cremos que a obrigação do Administrador da Insolvência efetuar a referida liquidação deveria estar expressamente prevista na Lei portuguesa, como sucede no Direito espanhol. Se não for possível, dentro do referido prazo, apurar com rigor o valor dos impostos ainda não liquidados, deverá a AT proceder a uma liquidação provisória (que se não for posta em causa, se converterá em definitiva), reclamando o crédito no prazo disponível para o efeito. No que diz respeito a eventuais créditos dependentes de um procedimento de inspeção tributária, cremos que seria de transpor para a legislação falimentar portuguesa a solução adotada no Direito

espanhol, o qual prevê a possibilidade destes créditos nessas condições serem reconhecidos como *creditos contingentes*. Entendemos, no entanto, que talvez a lei espanhola tenha ido um pouco longe demais ao permitir que os referidos procedimentos inspetivos se iniciem em data muito posterior à da reclamação de créditos, possibilitando a retificação da lista de credores reconhecidos até ao momento da aprovação do *convenio* ou até à data de apresentação do *informe* relativo à liquidação da massa.

Concluimos, quanto aos créditos relativos a IVA referente a vendas e prestações de serviços efetuadas antes da declaração de insolvência e quanto às retenções na fonte de impostos sobre o rendimento e das contribuições devidas pelos trabalhadores à Segurança Social, que devem ser reclamados no processo de insolvência da empresa devedora, já que esta era a única responsável pelo pagamento de tais valores. Entendemos que, no que a estas últimas concerne, devem as correspondentes quantias incorporar a massa insolvente da entidade obrigada a efetuar a retenção (substituto), nada justificando, atenta a natureza da substituição fiscal, a sua separação a favor do credor tributário.

Parece-nos, ainda, que, a fim de esclarecer definitivamente esta questão e agilizar procedimentos, seria conveniente que o legislador português se inspirasse no regime espanhol, criando mecanismos que permitissem a apresentação de declarações de IVA distintas, uma para o imposto referente a operações verificadas antes da declaração da insolvência e outra para o IVA relativo a factos ocorridos após esse momento.

No que diz respeito aos créditos tributários impugnados/reclamados pelo sujeito passivo declarado insolvente ou que inicia um processo de recuperação, concluimos que não devem ser qualificados como créditos sob condição, já que a condição (suspensiva ou resolutiva) é um elemento que se refere à eficácia do negócio e não à sua validade ou constituição. No caso dos créditos controvertidos ou litigiosos, discute-se a existência do próprio crédito, pelo que não está em causa a verificação de uma condição para a sua exigência. No CIRE não se faz qualquer alusão à forma como devem ser tratados e qualificados os créditos tributários sob discussão, não

nos parecendo que possa ser o Tribunal do processo falimentar a decidir sobre a sua existência. Tal poderia implicar que tal crédito fosse então desconsiderado no processo falimentar, até que fosse proferida decisão – pelo Tribunal Tributário – que confirmasse a sua existência. Tomando em consideração o tempo que as ações fiscais demoram a ser decididas, tal pode implicar que o crédito tributário não chegue sequer a ser considerado nos autos de insolvência. O problema apenas não se coloca com mais assiduidade porque não é obrigatório – como deveria – que os credores ou o devedor façam referência à pendência destas ações, pelo que, na maior parte dos processos, o crédito tributário é reconhecido sem quaisquer reservas, mesmo quando a sua legalidade está a ser discutida no Tribunal Tributário. Consideramos que, à semelhança do que sucede no Direito espanhol, deveria o legislador português tipificar o caso dos créditos tributários litigiosos, clarificando a forma como devem ser tratados. Não obstante, cremos que a consideração dos mesmos, na *LC*, como créditos sob *condición resolutoria* possa, pelas razões expostas, não ser a mais conveniente, ainda mais quando estes créditos mantêm no *proceso concursal* todas as suas prerrogativas, cabendo ao Juiz deste processo a decisão de considerar ou não provável o preenchimento da condição resolutiva, adotando as medidas cautelares de constituição de provisões da *masa* ou a prestação de fiança ou qualquer outra que considere adequada para a sua tutela. Conceder tais poderes ao Juiz do *proceso concursal* pode ser arriscado se tivermos em consideração que este não tem competência material para julgar tais processos tributários, nem aferir da viabilidade ou inviabilidade das ações pendentes.

Entendemos que também os créditos tributários que estão a ser autorizadamente pagos em prestações se consideram vencidos com a declaração de insolvência e devem ser reclamados. No CIRE, encontramos a este propósito uma das escassas referências aos créditos tributários, remetendo-se para a legislação fiscal a determinação dos efeitos que a declaração de insolvência provoca nos pagamentos prestacionais. No Direito espanhol, a determinação de que o vencimento de tais créditos apenas se verifica quando é aberta a fase de liquidação coaduna-se com as disposições referentes à posição da

AT no *convenio*, reforçando-se, assim, a possibilidade que o credor tributário tem de manter os acordos vigentes caso o *concurso* prossiga pela via da recuperação.

No mesmo sentido, entendemos que devem ser reclamados os créditos tributários relativos a juros. No entanto, consideramos mais acertada a solução anteriormente prevista no CPEREF e vigente na *LC*, de cessar a contagem de juros moratórios quanto à generalidade dos créditos, pois tal efeito facilita a estabilização do passivo do devedor, sendo que a sua atual consideração, no CIRE, de tais juros como créditos subordinados revela-se, na prática, inútil, já que, na maioria dos casos, estes créditos não chegam a ser satisfeitos.

Finalmente, quanto a este tema, concluímos que também os créditos derivados de sanções de carácter tributário, aplicadas ao infrator após a declaração de insolvência, mas referentes a incumprimentos anteriores a tal data, devem ser reclamados no processo de insolvência, pois consideram-se créditos sobre a insolvência/*creditos concursales*. Tais créditos não se extinguem com a declaração de insolvência/*concurso* da empresa devedora, mantendo esta a sua personalidade tributária e responsabilidade pelo pagamento de tais valores. Todavia, pensamos que seria acertado qualificar estes créditos como subordinados (como sucede na *LC*) e não como comuns/garantidos ou privilegiados, amenizando-se, desta forma, as consequências que a sua consideração implica para os restantes credores, que nenhuma responsabilidade ou culpa têm nos ilícitos praticados pelo devedor, ou seja, não nos parece adequado que estes suportem os prejuízos – pela redução da massa – atinentes a tais condutas ilícitas.

O crédito tributário sobre a insolvência não reclamado e não reconhecido oficiosamente pelo Administrador da Insolvência continua a existir, não configurando este facto uma causa de cessação da relação jurídica tributária. Simplesmente, este crédito não será tido em consideração no processo de insolvência, não podendo a AT cobrá-lo por outra via enquanto o processo perdurar. No Direito espanhol, diferentemente do Direito português, a ação para a verificação ulterior de créditos não existe, mas a *AEAT* tem muitas mais hipóteses de ver o seu crédito considerado findo o prazo de

reclamação, podendo, numa fase já avançada do processo, lograr o seu reconhecimento.

No que concerne às garantias reais dos créditos tributários, verificamos que prever a extinção dos privilégios creditórios gerais e especiais dos créditos sobre a insolvência de que seja titular o Estado, vencidos há mais de doze meses antes do início do processo de insolvência, está longe de atingir os objetivos ambicionados, até porque continuam a ser raros, se não inexistentes, os processos de insolvência instaurados por entidades públicas. Também a maioria dos credores comuns continua desinteressada da evolução do processo falimentar por acreditar que a probabilidade de recuperação dos seus créditos é muito diminuta. Questionamos, assim, até que ponto fará sentido continuar a prever este efeito, sendo contraditório que, por um lado se confira privilégios aos créditos desta natureza, realçando o seu caráter preferencial e, por outro, se anule a sua aplicabilidade quando os mesmos se revelariam mais importantes para assegurar a recuperação destes créditos. Concluimos, ainda, que a constituição de uma hipoteca para garantia dos créditos tributários é uma opção mais segura e conveniente para a AT tutelar os seus créditos, já que só as hipotecas legais constituídas nos dois meses anteriores à declaração de insolvência são extintas. Assim, utilizando esta prerrogativa, o Estado pode manter o caráter preferencial de alguns dos seus créditos, mesmo daqueles que perdem os privilégios. Porém, se a AT utilizar este expediente assiduamente, perde significado o disposto quanto à extinção de privilégios creditórios, frustrando-se os objetivos pretendidos pelo legislador do CIRE. Na Lei espanhola, prevê-se diretamente na *LC* os tipos de créditos tributários que beneficiam de algum privilégio, especial e/ou geral, no *concurso*, determinado a *LGT* que, no âmbito *concurusal*, prevalece o disposto na *LC* no que ao reconhecimento dos privilégios diz respeito. Ou seja, ao invés de prever a extinção de privilégios, o legislador espanhol procurou antes harmonizar a sua aplicação, amenizando o peso que têm no processo, o grau de afetação dos demais credores, visando, assim, um tratamento mais igualitário.

Na sequência do que aferimos quanto ao momento que deve relevar para a qualificação dos créditos tributários, concluimos que

apenas deverão ser considerados da massa insolvente/*contra la masa* aqueles que resultam da liquidação e venda dos bens que a compõem, os que derivam de obrigações tributárias geradas após a data da declaração de insolvência/*concurso* e aqueles que decorrem do exercício normal da atividade empresarial após tal data. Louvamos as alterações operadas no CIRE, as quais vieram confirmar que a sociedade (melhor, a pessoa coletiva) não se extingue com a declaração de insolvência, mantendo a sua personalidade tributária e podendo praticar atos que estão sujeitos a tributação, originando dívidas de imposto que serão qualificadas como créditos sobre a massa. Concluímos que a decisão da AT, enquanto credora, sobre a liquidação ou manutenção do devedor em atividade nunca poderá ser influenciada pelo facto se pretender evitar a acumulação de créditos não tributários sobre a massa insolvente, atenta a sua prioridade no pagamento.

Os pagamentos destes créditos sobre a massa/*contra la masa* nunca poderão depender de sindicância judicial, pois tal possibilidade, além de poder colocar em causa a celeridade e desjudicialização pretendida no processo de insolvência, poderia colocar em causa as regras de competência material, não podendo o Juiz deste processo analisar e validar a legalidade de créditos de natureza tributária, os quais até podem ser separadamente executados. No âmbito da Lei espanhola, parece-nos que impedir a afetação dos bens utilizados como garantia real para pagamentos dos créditos *contra la masa* e impedir o fracionamento do seu pagamento poderá dificultar a recuperação dos devedores. Estas limitações, de certa forma, contrariam o objetivo que o legislador *concurso* sempre manifestou de privilegiar a via do *convenio* e a revitalização dos agentes económicos.

Concluímos que, apesar de, nos últimos anos, se ter modificando o CIRE no sentido de favorecer a celebração de acordos de reestruturação do devedor, não parece ter sido intenção do legislador afetar os créditos tributários. Pelo contrário, em face do debate doutrinário que se instalou, este reafirmou a indisponibilidade de tais créditos, tendo estendido a aplicação das normas do CPPT e da LGT (que acentuam a natureza pública e indisponível do crédito tributário)

aos processos de natureza falimentar, tornando, assim, impossível a sua redução e/ou extinção sem a autorização da AT, a qual, na sua decisão, não pode aprovar medidas que vão para além do disposto nas normas tributárias.

Procurando ultrapassar esta questão, e após muita discussão jurisprudencial sobre o tema, decidiram os Tribunais Civis aplicar a tese da ineficácia relativa, excluindo, assim, os credores tributários dos efeitos dos planos de recuperação aprovados pela maioria dos credores. Esta orientação, que louvamos por tentar respeitar o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários sem malograr o interesse na revitalização das empresas, não encontra, contudo, sustentação legal expressa, podendo, assim, suscitar algumas reservas. Não cremos que tenha sido intenção do legislador apartar os créditos tributários dos acordos de recuperação, mas antes que neles sejam (apenas) adotadas medidas que respeitem as regras de pagamento prestacional previstas para estes créditos. Julgamos que esta posição foi confirmada aquando da criação do RERE, pois que o legislador deixou claro que estes acordos devem respeitar as normas de natureza tributária referentes ao pagamento destes créditos públicos.

Embora o legislador tenha já previsto condições de pagamento das dívidas fiscais mais favoráveis para os devedores que se encontrem em processos de recuperação, cremos que talvez se revele necessário prever outras medidas, eventualmente redução ou perdão do crédito tributário (no caso dos juros, por exemplo), para situações em que a empresa mostre viabilidade e em que o credor tributário surja como um dos principais e maiores credores. Deve aqui ser ponderado também o facto de o encerramento e liquidação da empresa poder implicar o não recebimento de qualquer valor por parte do Estado. Tais medidas sempre deverão ser adotadas com a devida cautela, uma vez que, como referimos, a sua aplicação pode violar o princípio da igualdade e da justiça tributárias, ao favorecer as entidades incumpridoras.

No que concerne ao Direito espanhol, apesar de o legislador ser muito mais claro quanto à forma de tratamento dos créditos tributários no *convenio*, prevendo inclusive a possibilidade da *Hacienda Pública*, quando detentora de créditos privilegiados, se manter apartada dos

efeitos destes acordos (*derecho de ejecución separada* e possibilidade de celebração de *convenios* singulares), julgamos que a discricionariedade que é admitida quanto à decisão de aderir ou não a estes acordos pode gerar problemas por não se verificar uma atuação uniforme e igual em relação a todos os contribuintes, podendo resultar, também, numa afetação inadmissível da natureza pública e indisponível destes créditos. Quanto aos créditos tributários *ordinarios* ou subordinados, não detém o credor tributário margem para decidir se pretende ou não aderir às previsões do *convenio*, ficando automática e imediatamente afetado pelas medidas nele previstas.

No que ao regime da exoneração do passivo restante diz respeito, verificamos que este é dos poucos exemplos em que, no nosso entender, o legislador português foi mais feliz que o espanhol, tanto na forma como previu a concessão deste benefício, como na solução que encontrou para o tratamento dos créditos tributários. Parece-nos que a existência de dois regimes de exoneração na *LC* (*definitiva* e *provisional*), mesmo depois das alterações operadas com o *TRLC*, torna este mecanismo legal mais complexo e pode revelar-se discriminatório, sendo que não é totalmente clara a forma como os créditos tributários devem ser tratados quando se exige a celebração de um *plan de pagos*.

No que ao CIRE concerne, importa tomar em consideração que a exclusão dos créditos tributários da extinção operada pela exoneração do passivo restante, sendo uma manifestação do princípio geral da não disponibilidade do crédito tributário, coloca em causa o princípio da igualdade dos credores, podendo, em alguns casos, inviabilizar a possibilidade de um efetivo *fresh start*.

No que toca aos efeitos que a declaração de insolvência provoca nos processos de execução fiscal (tanto os já então pendentes como aqueles que sejam instaurados posteriormente), é claro que os mesmos se suspendem durante a pendência do processo falimentar. Também as execuções instauradas contra os revertidos ficam suspensas até à excussão do património do devedor principal insolvente, que só ocorrerá com o encerramento do processo falimentar e a verificação efetiva da inexistência de bens suficientes para pagamento da dívida exequenda. Findo o processo de insolvência, deverão tais processos de



execução ser devolvidos ao órgão de execução fiscal, em exceção à regra geral que é a da extinção das execuções pendentes, até para que se possa prosseguir com reversão contra os responsáveis subsidiários. Também nos processos judiciais de recuperação se deve excluir os processos de execução fiscal dos efeitos previstos como regra geral, não devendo estas execuções extinguir-se com a aprovação do plano, já que se tem entendido que as medidas aí previstas são ineficazes perante os credores tributários.

Pensamos que o entendimento de que o prosseguimento das execuções fiscais relativas a créditos não vencidos à data da declaração de insolvência só será possível se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de insolvência não tem utilidade prática, na medida em que a declaração de insolvência implica o vencimento de todos os créditos (incluindo os tributários) e todos os bens passíveis de penhora foram ou serão apreendidos para a massa insolvente. Concluimos, assim, que tal entendimento só se poderá aplicar aos créditos tributários da massa insolvente.

No que à Lei espanhola respeita, apesar de se verificar o mesmo efeito de suspensão das execuções com a declaração do *concurso* do devedor, está expressamente prevista a possibilidade de a *AEAT* prosseguir com o processo executivo se tiverem sido penhorados bens antes de abertura do *concurso* e se o Juiz do *proceso concursal* declarar que os mesmos não são necessários para a continuação do exercício da atividade empresarial do *concurtido*. Isto até que seja aprovado o *plan de liquidación*, momento a partir do qual todos os bens serão apreendidos para a *masa activa* e serão utilizados para a satisfação de todos os créditos reconhecidos e graduados no *concurso*. Esta – apesar de não ser uma solução isenta de crítica por poder colocar em causa a igualdade entre credores – parece-nos mais clara e adequada à natureza dos créditos tributários.

Concluimos, ainda, que, no âmbito da Lei portuguesa, apenas as execuções fiscais em que tenham sido penhorados bens deveriam ser apensadas ao processo falimentar, já que todo o património do devedor é apreendido passando a compor a massa insolvente. Não faz qualquer sentido prever a anexação de todos os processos de execução fiscal, até porque tal apensação não vale como reclamação de créditos,

ou seja, não exige o credor tributário de reclamar tais créditos nos termos previstos relativamente a todos os credores.

No que toca aos incidentes dos processos de execução fiscal, julgamos que não se justifica a apensação dos que versem sobre questões que em nada se relacionam ou influem no montante do crédito ou nos bens que se integram na massa insolvente, não detendo o Tribunal de Insolvência competência material para apreciar tais ações.

No Direito espanhol não está prevista qualquer apensação dos processos de execução fiscal. No entanto, discute-se que Tribunal (o Tribunal Tributário ou o Tribunal onde corre termos o *proceso concursal*) será competente para conhecer das execuções que, apesar da declaração do *concurso*, podem correr separadamente. Cremos, que em razão das regras de competência material e atenta a natureza e finalidade do *derecho de ejecución separada*, deverá ser o Tribunal Tributário a dirimir qualquer litígio referente a estes processos, os quais deverão correr autonomamente no órgão administrativo, podendo a *Administración Concursal* assumir a representação do devedor em tal processo.

Criticámos as limitações impostas pela *LC* no que toca à execução dos créditos *contra la masa* (com o *TRLC*, apenas se podem iniciar a partir da data em que o *convenio* comece a produzir os seus efeitos), pois tais restrições desincentivam o prosseguimento de negócios com empresas sob *concurso*, já que nada assegura a efetiva recuperação destes “novos” créditos.

Tomando em consideração a natureza universal do processo de falimentar e o facto de ser cada vez mais usual a declaração de insolvência de empresas presentes em diferentes Estados-Membros, julgámos pertinente fazer uma análise supranacional do tema. Analisámos o Regulamento (UE) 2015/848, de 20 de maio de 2015, no sentido de perceber como se processa o tratamento dos créditos tributários no âmbito das insolvências transfronteiriças. Concluímos que, no que toca aos aspetos adjetivos, o legislador comunitário não confere qualquer tratamento especial aos créditos tributários, não tendo tido sequer o cuidado de particularizar a posição destes credores. Assim, verificámos que os créditos tributários deverão ser

reclamados e serão posteriormente reconhecidos e graduados nos termos previstos na Lei do Estado onde o processo de insolvência for aberto, podendo tal implicar a desconsideração de alguns dos privilégios creditórios decorrentes das Leis portuguesa e espanhola, já que, no âmbito do Regulamento, apenas se excecionam os créditos que gozem de uma garantia real, entendida nos termos aí definidos. A possibilidade de interposição de um *processo secundário* de insolvência em Portugal ou Espanha, ao implicar a aplicação da Lei portuguesa ou espanhola, poderá assegurar a manutenção dos privilégios que estes ordenamentos conferem ao crédito tributário.

Creemos, ainda, que seria conveniente concentrar e reorganizar todas as disposições referentes aos efeitos que a declaração de insolvência num Estado-Membro provoca nas ações declarativas e executivas em curso noutro território, definindo-se, com maior rigor, qual a Lei aplicável a estes processos. A dispersão dos critérios aplicáveis por várias normas do Regulamento e a previsão, nos considerandos, de muitos elementos relevantes para a compreensão de tais preceitos legais, dificulta a interpretação da lei e sua aplicação prática, principalmente no que aos créditos tributários respeita. No entanto, e em resumo, julgamos que, estarão sujeitas às normas legais do Estado onde corre termos o processo de insolvência todas as ações – declarativas ou executivas – que eventualmente venham a ser instauradas após a declaração de insolvência do devedor. No que respeita aos processos pendentes, sendo clara a exclusão das execuções fiscais nas quais tenham sido penhorados/apreendidos bens pertencentes à massa insolvente (já que se sujeita à *lex fori processus* os processos relativos a bens pertencentes à massa insolvente), não merece acolhimento o entendimento de que os procedimentos/processos de natureza tributária pendentes devem ser julgados com base na *lex fori concursus*, por não fazer qualquer sentido aplicar esta Lei a litígios que correm termos noutros Estados-Membros.

Em síntese final: constatámos que o ordenamento jurídico espanhol, apresentando várias similitudes com o português, por ter subjacentes os mesmos ideais e pretensões, se encontra mais desenvolvido quanto à temática sobre que incidu o nosso estudo,

sendo, em alguns pontos, bastante mais esclarecedor. Apesar de serem algumas as críticas que podem ser apontadas às soluções jurídicas encontradas, louvamos a audácia do legislador espanhol em assumir uma posição firme sobre vários pontos e procurar responder às interrogações que a articulação das normas falimentares e tributárias coloca.

No Direito português, grande parte dos problemas carecem de regulação ou não apresentam respostas satisfatórias, estando à mercê da doutrina e da jurisprudência a conciliação das várias normas em confronto e a integração das lacunas verificadas. Parece-nos que os lapsos e omissões do CIRE quanto aos aspetos tributários do processo de insolvência não foram involuntários e que o legislador optou por não assumir uma posição clara, talvez por conhecer os riscos que a mesma acarreta, preferindo, assim, manter-se à margem das questões que se vão colocando.

Volvidos que se encontram mais de dezasseis anos desde a entrada em vigor do CIRE, não só muitas interrogações se encontram ainda sem resposta, como se vão levantando – cada vez mais – novas questões, que se destacam pela controvérsia que geram, resultado das modificações legislativas que se vão multiplicando. Nesse sentido, esperamos que este estudo tenha sido profícuo enquanto elemento de reflexão sobre a bondade da maioria das soluções adotadas em Espanha em resposta a várias destas questões, substancialmente idênticas. Cremos que muitas das soluções legislativas encontradas neste ordenamento poderão guiar o legislador português em – mais uma – revisão normativa que resolva os problemas relatados, e que, em nosso entender, se demonstra indispensável e urgente.

Assim, esperamos que, ao ter abordado o tema da forma que o fizemos, partindo da análise dos valores em conflito na interação destas duas áreas jurídicas distintas para a análise concreta de problemas práticos que surgem da participação do credor tributário nos processos de insolvência e de recuperação, possamos ter contribuído para uma melhor interpretação das normas jurídicas em confronto e para a busca de soluções eficazes, algumas das quais – em resultado do estudo que efetuámos – tomámos a liberdade de ir propondo.

Este é, porém, um tempo conturbado e instável, em que se antevê, no âmbito falimentar e tributário, alterações significativas que se revelem eficazes num contexto de crise económica, não só empresarial mas também das próprias famílias. Assim, estas questões suscitam e suscitarão um debate contínuo, para o qual a presente dissertação, necessariamente datada no tempo, pretendeu ser um contributo válido.



## BIBLIOGRAFIA

- A.A.V.V., *Comentarios a la reforma de la Ley Concursal*, Ed. CISS Wolters Kluwer, Valencia, 2010.
- ALEXANDRE, I., “O Processo de Insolvência: Pressupostos processuais, tramitação, medidas cautelares e impugnação da sentença”, *Themis*, Edição Especial – Novo Direito da Insolvência, Setembro de 2005, pp. 43 a 80.
- ALMEIDA, M. A., *Teoria Geral do Direito Administrativo: Temas nucleares* Almedina, Coimbra, 2012.
- AGUILAR RUBIO, M., *Crédito Tributario y Hacienda Pública en el procedimiento concursal*, Almería, Ed. Universidad de Almería, 2007.
- , *Crédito Tributario y Concurso de Acreedores*, Madrid, Ed. La Ley, 2009.
- ALONSO HERNÁNDEZ, A., “Los créditos contingentes en el marco de la homologación. Experiencia actual y reflexiones al hilo de la propuesta de Directiva de Reestructuraciones”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 49, 2018, pp. 25 a 36, disponível em <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5887/documento/art002.pdf?id=8339>
- ALONSO LEDESMA, C., “Créditos contra la masa y créditos concursales: comunicación y reconocimiento de créditos”, *El concurso de acreedores* (dir. PULGAR EZQUERRA, J.), Madrid, Ed. La Ley, 2012, pp. 287 a 363;
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “Crédito tributário y proceso concursal: análisis jurídico de las novedades contenidas en las últimas reformas normativas”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22/2012, Cizur Menor, Ed. Aranzadi, 2012, pp. 109 a 134.

ALVES, J. C. e MARTINS, J. A., *Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Almedina, 2016.

ALVES, P., “*Forum Shopping* no Direito da Insolvência - em especial no campo da responsabilidade dos gerentes ou administradores das sociedades comerciais pela situação de insolvência”, *Julgar*, n.º 31, 2017, pp. 135-158, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2017/01/JULGAR31-09-PA-forum-shopping.pdf>.

ÁNGEL DASSO, A., *Derecho Concursal comparado*, tomo II, Ed. Legis Argentina, Buenos Aires, 2008.

ARIAS VARONA, F. J., “La delimitación de la masa activa en el concurso”, *El concurso de acreedores* (dir. PULGAR EZQUERRA, J.), Ed. La Ley, Madrid, 2012, pp. 365 a 396.

ARRAIZA JIMÉNEZ, P., “La dimensión internacional del concurso de acreedores”, *Una revisión de la Ley Concursal y su Jurisprudencia* (coord. DÍAZ-GÁLVEZ, J. M.), Ed. Dykinson, Madrid, 2013.

ARRANZ DE ANDRÉS, CONSUELO, *Las garantías reales del crédito tributario – Aspectos sustantivos y procedimentales*, Ed. Civitas, Madrid, 2006.

AZOFRA VEGAS, F., *La homologación judicial de acuerdos de refinanciación*, Ed. Reus, Madrid, 2018.

BELÉN CAMPUZANO, A., “El Derecho de la insolvencia. El acuerdo extrajudicial de pagos”, *El Derecho de la insolvencia – El concurso de acreedores*, 2.ª ed. (dir. BÉLEN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), Ed. Tirant lo Blanch Valencia, 2016, pp. 10 a 39.

-, “Los créditos contra la masa: concepto y características”, *Los créditos contra la masa – XI Congreso español de Derecho de la Insolvencia*, Cizur Menor, Ed. Aranzadi, 2019, pp. 29 a 59.

BELOHLÁVEK, A. J., “Effects of Opening (Commencement) of Insolvency Proceedings on Pending Lawsuits and Similar Proceedings under Article 15 of Council Regulation (EC) No. 1346/2000 of 29 May 2000 on insolvency proceedings and under Article 18 of the European Parliament and Council Regulation (EU) No 2015/848”, *Czech Yearbook of International Law* (dir. BELOHLÁVEK, A. J. e ROZEHNALOVÁ, N.), volume VII, Lex Lata BV, The Hague, 2016.

BELTRÁN SÁNCHEZ, E. M., “Acerca del derecho de abstención de los créditos tributarios en el convenio de la quiebra de la sociedad anónima”, *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Luis Díez-Picazo* (coord. CABANILLAS SÁNCHEZ, A.), vol. 4, Editorial Civitas, Pamplona, 2002, pp. 5837 a 5848.

BORGES, C. A. E. M., “A fiscalidade das sociedades insolventes – Circular n.º 10/2015”, *e-book Insolvência e Contencioso Tributário*, Centro de Estudos Judiciários, Janeiro de 2017, pp. 31-44, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Insolvencia\\_CTributario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Insolvencia_CTributario.pdf)

BRANCO, J. M., *Responsabilidade Patrimonial e Insolvência Culposa (da falência punitiva à insolvência reconstitutiva)*, Almedina, Coimbra, 2015.

-, “Plano de pagamentos: o instituto perdido”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, 2016, Almedina, Coimbra, pp. 231 a 241.

BRITO, M. H., “Falências internacionais. Algumas considerações a propósito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas”, *Themis*, Edição Especial – Novo Direito da Insolvência, Setembro de 2005, pp. 183 a 220.



- CABALLERO GARCÍA, F., *Los créditos contra la masa*, 2.<sup>a</sup> ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.
- CAMPOS, D. L. e CAMPOS, M. H. N. L., *Direito Tributário*, 2.<sup>a</sup> ed, Almedina, Coimbra, 2003.
- CALVO SÁNCHEZ, M. C., “El procedimiento abreviado y el incidente concursal en la nueva Ley 22/2003 de 9 de Julio, Concursal”, *Estudios de derecho de obligaciones: homenaje al profesor Mariano Alonso Pérez* (coord. LAMS POMBO, E.), vol. 1, Ed. La Ley, Madrid, 2006, pp. 271 a 306.
- CALVO VÉRGEZ, J., *El crédito tributario en el concurso de acreedores*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2014.
- *El derecho de deducción en el IVA*, Editora La Ley, Madrid, 2015.
  - -, “La concurrencia de los procedimientos tributario y concursal”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 27, Septiembre-Diciembre 2012, pp. 11 a 44.
- CAMPOS, D. L., RODRIGUES, B. S. e SOUSA, J. L., *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 4.<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, 2012.
- CANOTILHO, J. J. G. e MOREIRA, V., *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- CARBAJO VASCO, D., *Cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.
- CARRERAS MANERO, O., *El derecho de prelación general de la hacienda pública para el cobro de los créditos tributarios frente al resto de acreedores concurrentes y sus efectos en el*

- procedimiento concursal*, Ed. Centro de Estudios Financieros, S.L., Madrid, 2012.
- CASTRO, G. A., “Efeitos da Declaração de Insolvência Sobre os Créditos”, *Direito e Justiça*, vol. XIX, tomo II, 2005, pp. 263 a 290.
- CHAMORRO Y ZARZA, J. A., *Derecho Tributario de la Empresa*, Ed. Tecnos, Madrid, 2019.
- CHECA GONZÁLEZ, C., “Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión”, *El I.V.A. en España* (dir. CALVO ORTEGA, R.), Ed. Lex Nova Valladolid, 1987, pp. 21 a 130.
- CORDEIRO, A. M., “Perspetivas relativas do Direito da Insolvência”, *Revista de Direito das Sociedades*, ano IV, n.º 3, 2012, pp. 551-591.
- CORDÓN MORENO, F., *El proceso concursal*, 3.ª ed., Ed. Aranzadi, Pamplona, 2013.
- CORREIA, M. J. A. P., *Direito Comercial*, Ediforum, Lisboa, 2018.
- COSTA, M. J. A., *Noções Fundamentais de Direito*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2018.
- CRISTAS, M. A. O., “Exoneração do devedor pelo passivo restante”, *Themis*, Edição Especial – Novo Direito da Insolvência, Setembro de 2005, pp. 165 a 182.
- CUNHA, R. S., *Constituição e Legalidade Administrativa Cosmopolita - O Direito Administrativo Global entre a Constitucionalização e a Fragmentação*, Almedina, Coimbra, 2016.

- DAMMANN, R., “Effects of insolvency proceedings on lawsuits pending”, *European Insolvency Regulation (De Gruyter Commentaries on European Law)*, Berlim, Klaus Pannen, 2007, pp. 298 a 301.
- DIAS, S. L., “Novas medidas no plano fiscal”, *Seminário de Direito da Insolvência* (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2019, pp. 135-156.
- , “PER, insolvência e execução fiscal”, *Temas de Direito Tributário 2017, Insolvência, Taxas, Jurisprudência do TEDH e do TJ, Centro de Estudos Judiciários*, Novembro de 2017, pp. 11-30, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TemasDireitoTributario2017\\_II.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TemasDireitoTributario2017_II.pdf)
- , “A afetação do crédito tributário no plano de recuperação da empresa insolvente e no plano especial de revitalização”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 243 a 266.
- , “O crédito tributário nas insolvências transfronteiriças”, *Direito na Lusofonia – Diálogos constitucionais no espaço lusófono* (coord. MONTE, M. F. e outros), Escola de Direito da Universidade do Minho, Maio de 2016, Braga, pp. 353 a 362
- , “O crédito tributário no processo de insolvência – breves considerações”, *Revista Fiscal*, n.º 3, Maio/Junho de 2013.
- , *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, 2012 disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21395/4/Sara%20Lu%C3%ADs%20da%20Silva%20Veiga%20Dias.pdf>).
- DIAS, S. L. e DINIS, A. A., “As obrigações fiscais da sociedade declarada insolvente – breves considerações”, *E-book*

*Paradigmas do Direito Constitucional Atual* (dir. PORTELA, I. M.), Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Barcelos, 2017, pp. 69 a 80.

DÍAZ ECHEGARAY, J. L., *Manual Práctico de derecho concursal: La Ley Concursal tras la reforma de la Ley 38/2011*, Ed. Experiencia, Barcelona, 2012.

DÍAZ MARTÍNEZ, M., “El proceso concursal”, *El Derecho de la insolvencia – El concurso de acreedores*, 2.<sup>a</sup> ed. (dir. BÉLEN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 235 a 258.

DÍAZ MORENO, A., LÉON SANZ, F. J. e VÁZQUEZ CUETO, J. C., *Sociedades y concurso, estúdios de derecho societário de la crisis*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2018.

DOVAL LORENTE, J. L., “El crédito tributário en el proceso concursal”, *Hacienda Canaria*, n.º 28, 2009, pp. 65-90, disponível em [www.gobcan.es/haciendacanaria](http://www.gobcan.es/haciendacanaria).

DUARTE, R. P., “Classificação dos créditos sobre a massa insolvente no projecto de Código da Insolvência e recuperação de Empresas”, *colóquio Código da Insolvência e Recuperação de Empresas*, 16/06/2003, disponível em [www.dgpj.mj.pt](http://www.dgpj.mj.pt).

EPIFÂNIO, M. R., *Manual de Direito da Insolvência*, 7.<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, 2019.

-, *O processo especial de revitalização*, Almedina, Coimbra, 2016.

-, “Os efeitos processuais da declaração de insolvência”, *I Jornadas de Direito Processual Civil – “Olhares Transmontanos”*, Novembro de 2011, pp. 175 a 191, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/12881/1/Os%20>

[Efeitos%20Processuais%20da%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20Insolv%C3%Aancia.pdf](#).

ESCOLÀ BESORA, M. E., “Créditos afectados por la mediación concursal. Supuesto específico de créditos con garantía real y créditos de derecho público”, *El mecanismo de la segunda oportunidad*, Ed. Bosch, Barcelona, 2017, pp. 87 a 99.

ESPIGARES HUETE, J. C., “La modificación de la lista definitiva de acreedores y el límite temporal previsto en el art. 97bis.1 de la Ley Concursal”, *Revista Lex Mercatoria*, n.º 4, 2017, pp. 43 a 49, disponible em <http://www.revistas.innovacionumh.es/index.php/lexmercatoria/article/viewFile/1090/204>.

ESPINIELLA MENÉNDEZ, A., “Los concursos transfronterizos”, (dir. CAMPUZANO LAGUILLO, A. B. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), 3.ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 1131 a 1158.

ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. H. E., “La responsabilidad tributaria en caso de insolvencia”, *La calificación del concurso y la responsabilidad por insolvencia* (dir. ROJO FÉRNANDEZ, A. e CAMPUZANO LAGUILLO, A. B.), Ed. Civitas, Madrid, pp. 655 a 666.

-, “La Administración Tributaria y la reforma concursal”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal: Anales de doctrina, praxis, jurisprudencia y legislación*, n.º 16, 2012, pp. 103 a 113.

-, “La Administración tributaria ante los concursos”, *XXXIII Jornadas de la Abogacía del Estado*, 23 e 24 de noviembre de 2011, Madrid, disponible em <http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/1292347816977?blobheader=application%2Fpdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue1=attach>

[ment%3B+filename%3DPonencia de Juan Manuel Herrero de Egana y Espinosa de los Monteros.PDF.](#)

FALCÓN Y TELLA, R., “La declaración del concurso y las deudas tributarias pendientes por recargas, IVA e retenciones: su consideración como créditos concursales y no contra la masa según la STS de 20 de septiembre de 2009”, *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2010, pp. 7 a 12.

FEIO, D., *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O caso específico dos Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.

FERNANDES, L. A. C., “O Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas na evolução do regime de falência no Direito Português”, *Colectânea de Estudos Sobre a Insolvência*, Quid Juris, Lisboa, 2011, pp. 41 a 82.

FERNANDES, L. A. C. e LABAREDA, J., *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 3.<sup>a</sup> ed., Quid Juris, Lisboa, 2015.

-, *Insolvências Transfronteiriças – Regulamento (CE) n.º 1346/2000 do Conselho – Anotado*, Almedina, Coimbra, 2003.

FERNÁNDEZ CABALLERO, Z., *Las garantías del crédito tributario*, Ed. Jose María Bosch Editor, Barcelona, 2014

FERREIRA, J. G., “Novo (?) Processo especial para acordo de pagamento”, *Seminário de Direito da Insolvência* (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2019, pp. 103 a 119.

FONSECA, R. G., *O Fundamento da Autotutela Executiva da Administração Pública*, Almedina, Coimbra, 2012.

- FRADA, M. A. C., “A responsabilidade dos administradores na insolvência”, *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 66, n.º 2, Setembro de 2006, pp. 653 a 702.
- FRAILE FERNÁNDEZ, R., *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario*, Ed. Dykinson, Madrid, 2016.
- , *La Posición del Crédito Tributario en el Concurso de Acreedores*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2014.
- FREITAS, J. L., “Pressupostos objetivos e subjectivos da insolvência”, *Themis*, Edição Especial – Novo Direito da Insolvência, Setembro de 2005, pp. 11 a 24.
- , *Código de Processo Civil Anotado*, 2.ª ed., vol. II, Almedina, Coimbra, 2017.
- FUENTES DEVESA, R., “Los apremios administrativos y concurso: Novedades de la Ley 38/2011”, *La reforma de la Ley Concursal analizada por especialistas* (coord. CARRE DIÁZ-GÁLVEZ, J. M.), vol. 1, Ed. Dykinson, Madrid, 2012, pp. 201 a 218.
- FURTADO, J. H. P., *Curso de Direito das Sociedades*, 5.ª ed. Almedina, Coimbra, 2004.
- GALEGGIO SÁNCHEZ, A. M., “La formación de la masa pasiva”, *El Derecho de la insolvencia – El concurso de acreedores*, 2.ª ed. (dir. BÉLEN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 627 a 663.
- GARCIA ARRUFAT, E., *Cuestiones procesales en el Derecho Concursal (Leyes 22-2003 y 8-2003)*, 2010, disponível em <https://porticolegal.economista.es/articulos/448.pdf>.
- GARCÍA GÓMEZ, A. J., “Los créditos contra la masa desde la perspectiva del crédito tributario: un análisis de los supuestos más

controvertidos”, *Revista de Derecho Mercantil*, n.º 302, Ed. Civitas, Navarra, Outubro a Dezembro de 2016, pp. 299 a 342.

- ; “La posición de las Administraciones Tributarias en el concurso a propósito de la reforma de la Ley 38/2011”, *Quincena Fiscal*, n.º 14, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pp. 33 a 61.
- ; “Sobre la calificación concursal del determinados créditos tributarios a la luz de la jurisprudencia mercantil”, *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 149/2011, Ed. Civitas, Pamplona, 2011, pp. 49 a 88.
- ; “Sanciones Tributarias y créditos contra la masa”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 25, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, Janeiro de 2012, pp. 425 a 434.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., “Pagos a cuenta”, *El Impuesto sobre la renta de las personas físicas* (coord. GALÁN RUIZ, J. e GUTIÉRREZ LOUSA, M.), Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2009, pp. 1111 a 1152.

GARCÍA NOVOA, C., *El concepto de tributo*, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2012

- ; “La necesaria modificación de las garantías del crédito tributario en una nueva futura Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 107, 2003, pp. 61 a 100.

GARCÍA-POSADA, M. e VEGAS, R., *Las reformas de la Ley Concursal durante la gran recesión*, Documentos de Trabajo n.º 1610, Banco de España, 2016, disponible em <http://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSeriadas/DocumentosTrabajo/16/Fich/dt1610.pdf>.

GÓMEZ AMIGO, L., *El nuevo régimen de los acuerdos extrajudiciales de pagos*, Ed. Reus, Madrid, 2018.



- GONZALEZ GARCIA, J. e RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A., “El crédito tributario en la Ley Concursal”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financeira*, n.º 175, 2005, pp. 16 a 31.
- GONZÁLEZ LECUONA, M. M., “comentario ao artigo 92.º”, *Comentarios a la Ley Concursal* (dir. CORDON MORENO, F.), Tomo I, 2.ª ed., Ed. Aranzadi, 2010.
- GONZÁLEZ NAVARRO, B. A., “La Ley Concursal, en constante evolución: últimas reformas”, *Comunicaciones en Propiedad Industrial y Derecho de la Competencia*, nº 75, CEFI, Maio-Agosto de 2015, pp. 47 a 69.
- GOODE, R. M., *Principles of Corporate Insolvency Law*, Ed. Sweet & Maxwell, Londres, 2011.
- GUTIÉRREZ GILSANZ, A., “El convenio como solución del concurso”, *El concurso de acreedores* (dir. PULGAR EZQUERRA, J.), Ed. La Ley, Madrid, 2012, pp. 397 a 434.
- HERRERO CANO, M. L., *El crédito público tributario en el concurso de acreedores, Especialidades Frente al Crédito Privado*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.
- HUALDE LÓPEZ, I., *La Fase de Liquidación en el Proceso Concursal*, 2.ª ed., Ed. Aranzadi, Navarra, 2013.
- IÑIGUEZ ORTEGA, P., “Interpretación de los privilegios en el concurso: especial preferencia a los créditos tributarios”, *LexJuridica*, 2004, disponible em <http://www.lexjuridica.com/boletin/articulos/0082.htm>.
- JIMÉNEZ PARÍS, T. A., “La figura del fresh start: ¿es conveniente su incorporación al ordenamiento jurídico español?”, *Estudios de Derecho Civil en Homenaje al Profesor Joaquín José Rams Albes* (coord. CUENA CASAS, M., ANQUITA VILLANUEVA, L. A.

e ORTEGA DOMÉNECH, J.), Ed. Dykinson, Madrid, 2013, pp.543 a 558.

-, “El régimen de segunda oportunidad introducido por el RD-Ley 1/2015, de 27 de febrero”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n.º 750, Julio de 2015, pp. 2365 a 2384.

JUSTO, A. S., *Direitos Reais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

LABAREDA, J., “Novo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – aspectos mais controversos”, *Colectânea de Estudos Sobre a Insolvência*, Quid Juris, Lisboa, 2011.

LARENZ, K. *Metodologia da ciência do Direito* (tradução do original Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 2.ª ed., 1969), Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1969.

LEITÃO, A., “A representação do Estado pelo Ministério Público nos Tribunais Administrativos”, *JULGAR*, n.º 20, 2013, pp. 191 a 208.

LEITÃO, L. M. T. M., *Direito da Insolvência*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019.

- *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 5.ª ed., Almedina, Coimbra, 2009.

LINARES GIL, M. I., “Créditos tributarios en la Ley Concursal, Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria: ¿Una confrarreforma?”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.º 1, 2004, pp. 251 a 258.

LOBO, G. G., “A insolvência das pessoas singulares”, *Boletim da Ordem dos Advogados*, n.º 78, maio de 2011.

- LUCAS DURAN, M., “Los créditos tributarios y su consideración como créditos concursales o contra la masa: reflexiones críticas”, *La fiscalidade del concurso de acreedores* (dir. RIBES RIBES, A.), Ed. La Ley, Madrid, 2016, pp. 153 a 194.
- LUCHENA MOZO, G. M., *Hacienda pública en el procedimiento concursal.: La aplicación del test del acreedor privado por la comisión y el Tribunal de Justicia de la UE*, Ed. Atelier Libros S.A., Málaga, 2012.
- , *Retenciones E Ingresos a Cuenta En el Impuesto Sobre La Renta de las Personas*, Ed. Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 1997.
- LUQUE CORTELLA, A., *La Hacienda Pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- MACHADO, J. B., *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 2017.
- MAETO SANZ, J. B., “comentario al artículo 86”, *Comentarios a la Legislación Concursal* (dir. SÁNCHEZ-CALERO, J. e GUILARTE GUTIÉRREZ, V.), tomo II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2004, pp. 1729 a 1743.
- MARQUES, P., *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, 2.<sup>a</sup> ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2012.
- , “Falta de entrega e a massa insolvente”, *Fiscalidade*, n.º 47, Instituto Superior de Gestão, Julho a Setembro de 2011;
- MARTÍNEZ FLÓREZ, A., “Las sociedades sin activo y com un solo acreedor. A vueltas com el procedimiento para su extinción”, *Sociedades y Concurso. Estudios de Derecho Societario de la Crisis*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2018, pp. 261 a 336.

- MARTÍNEZ GALLEGO, E. M., comentário ao artigo 49.º, *Comentario Práctico a la Nueva Ley Concursal* (coord. LÓPEZ LÓPEZ, E. e MACIAS CASTILLO, A.), vol. I, Madrid, Ed. La Ley, 2012.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., “Los créditos tributários”, *La fiscalidade del concurso de acreedores* (dir. RIBES RIBES, A.), Ed. La Ley, Madrid, 2016, pp. 15 a 41.
- , *Concurso de Acreedores Y Derecho Tributario*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.
- MARTINEZ, P. R., “Privilégios Creditórios”, *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.
- MARTINEZ, P. R. e PONTE, P. F., *Garantias de Cumprimento*, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003.
- , *O Plano de Insolvência*, 2010, disponível em [www.insolvencia.pt](http://www.insolvencia.pt).
- , *Garantias bancárias não accionadas podem ser reclamadas*, 2009, disponível em [www.insolvencia.pt](http://www.insolvencia.pt)
- MARTINS, A. S. *Um curso de Direito da Insolvência*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2020.
- MARTINS, C. O., “O procedimento de exoneração do passivo restante – controvérsias jurisprudenciais e alguns aspetos prático”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 213-230.
- MARTINS, E. L., *O ónus da prova no direito fiscal*, Almedina, Coimbra, 2010.

- MARTINS, J. A., *As Providências Cautelares e as outras garantias dos créditos tributários*, Direção Geral dos Impostos Centro de Formação, Lisboa, 2007.
- MARTINS, L. M., *Recuperação de Pessoas Singulares*, vol. I., 2.<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, 2013.
- MENÉNDEZ ESTÉBANEZ, F. J., “Los efectos de la declaración de concurso sobre los acreedores”, *El Derecho de la insolvencia – El concurso de acreedores*, 2.<sup>a</sup> ed. (dir. BÉLEN CAMPUZANO, A. e SANJUÁN Y MUÑOZ, E.), Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 443 a 474.
- MIGUEL CANUTO, Enrique de, “Proceso concursal y causa penal en relación com deudas tributárias”, *Revista Quincenal*, n.º 12/2016, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2016.
- MORAIS, R. D., “Insolvência da sociedade e responsabilidade fiscal dos seus administradores”, *V Congresso de Direito da Insolvência* (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2019, pp. 281 a 300.
- , *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2012.
- , *A Execução Fiscal*, 2.<sup>a</sup> ed., Almedina, Coimbra, 2010.
- , “Da Insolvência – Os Administradores da Insolvência e os Créditos Tributários”, *FISCO*, n.º 122/123 Novembro de 2007, Ano XVII.
- *Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes – Sujeitas a um regime fiscal privilegiado*, Coimbra, Almedina, 2005.
- MOURA, V. D., “Insolvência internacional: Direito aplicável”, *O Direito*, Ano 138, Vol. IV, 2006, pp. 793-815.

- MOYA BALLESTER, J., “El tratamiento del crédito público en el beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho (comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo (1ª) de 2 de julio de 2019, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 49, janeiro-abril 2020, pp. 285 a 304.
- NABAIS, J. C., *Direito Fiscal.*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2016.
- NETO, S. C., *Introdução ao Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2004.
- NETO, V. L., “Privilégios creditórios fiscais”, *Fiscalidade*, n.º 24, Out-Dez 2005, p.73-112.
- OLIVEIRA, ARTUR DIONÍSIO, «Os efeitos externos da insolvência. As acções pendentes contra o insolvente» in *Julgar*, n.º 9, 2009, 173 a 187, pp. 174 e 175, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/11/173-187-Efeitos-externos-da-insolv%C3%Aancia.pdf>.
- OLIVENÇA, Jaime, “A intervenção do Ministério Público no processo de insolvência: instauração da ação e reclamação de créditos”, *Processo de insolvência e acções conexas*, e-book CEJ, dezembro 2014, pp. 503-556.
- OLIVENCIA BRUGGER, L. M., “El comportamiento de los acreedores públicos en los procedimientos concursales y ayudas estatales: análisis de la ley concursal a la luz de las decisiones de la comisión y la jurisprudencia del tribunal de justicia de las comunidades europeas”, *Estudios sobre la Ley concursal: libro homenaje a Manuel Olivencia*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 3819-3837.
- ORELLANA CANO, N., *Comentario Práctico a la Nueva Ley Concursal* (coord. LÓPEZ LÓPEZ, E. e MACIAS CASTILLO, A.), vol. I, Ed. La Ley, Madrid, 2012, pp. 57 e ss

- ORDIZ FUENTES, C. “Administraciones Públicas y concurso”, *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, n.º 14, 2011, pp. 73-82
- PALMA, C. C., *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 6.ª ed, Almedina, Coimbra, 2017.
- PAIS, S. O., *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia – Uma abordagem jurisprudencial*, Almedina, Coimbra, 2018.
- PEÑA VELASCO, G., “La ejecución separada del crédito tributario en el concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, Junho de 2010, pp. 15 a 45.
- PEREIRA, P. R., *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010.
- PÉREZ BENÍTEZ, J. J., “Incidencia de la normativa y jurisprudencia comunitária sobre insolvencia. El nuevo Reglamento Europeu 2015/848 sobre procedimientos de insolvencia”, *Las Administraciones Públicas en el Concurso* (HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M. M.), Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2016, pp. 807 a 846.
- PÉREZ DEL BLANCO, G., *Efectos procesales de la declaración del concurso: la vis atractiva concursal*, Ed. Reus, Madrid, 2007.
- PÉREZ ROYO, F. e CARRACO GONZÁLEZ, F. M., *Derecho Financiero y Tributario – Pate General*, 29.º ed., Ed. Civitas, Cizur Menor, 2019.
- PIDWELL, P., “Insolvência das pessoas singulares. O “Fresh Start” – será mesmo começar de novo? O fiduciário. Algumas notas”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 195 a 211.

- , *O Processo de Insolvência e a Recuperação da Sociedade Comercial de Responsabilidade Limitada*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011.
- PINHEIRO, L. L., “O Regulamento Comunitário sobre Insolvência – uma introdução”, “Revista da Ordem dos Advogados”, Ano 66, Dezembro de 2006, pp. 517 a 546.
- PINTO, P. M., “Exoneração do passivo restante: Fundamento e constitucionalidade”, II Congresso de Direito da Insolvência (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2014, pp. 175 a 195.
- PUIGCERVER ASOR, C., “El beneficio de exoneración del passivo insatisfecho (II). La exoneración automática y la provisional, su tratamiento y alcance”, *El mecanismo de la segunda oportunidad*, Ed. La Ley, Madrid, 2017, pp. 323 a 349.
- PULGAR EZQUERRA, J., *Preconcurso y reestructuración empresarial: Acuerdos de refinanciación y acuerdos extrajudiciales*, 2.ª ed., Ed. La Ley, Madrid, 2016.
- , «El presupuesto objetivo del concurso de acreedores», in *El concurso de acreedores* (dir. PULGAR EZQUIERRA, J.), Ed. La Ley, Madrid, 2012, pp. 145 a 192.
- , *El concurso de acreedores la declaración*, Ed. La Ley, Madrid, 2009.
- , *El concurso de acreedores la declaración*, Ed. La Ley, Madrid, 2009.
- , “El presupuesto objetivo de apertura del concurso de acreedores”, *Derecho Concursal: estudio sistemático de la Ley 22/2003 y de la Ley 8/2003, para la Reforma Concursal* (dir. GARCÍA DE VILLAVARDE, R., UREBA. A e PULGAR EZQUERRA, J.), Ed. Dilex, Madrid, 2003.



- RAMOS, António Fonseca, "Os créditos tributários e a homologação do plano de recuperação", *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 267-288
- REGO, C. L., "A intervenção do Ministério Público na área cível", *O Ministério Público, a democracia e a igualdade dos cidadãos*, 5.º congresso do Ministério Público, Cosmos, Lisboa, 2000, pp. 82 e 83.
- RIBEIRO, J. S., *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, Coimbra, 2018.
- RIBES RIBES, A., "La posición de la Hacienda Pública en el proceso concursal", *La fiscalidade del concurso de acreedores*, Ed. La Ley, Madrid, 2016, pp. 113 a 151.
- RINGE, W. G., GULLIFER, L. e THÈRY, P., *Current Issues in European Financial and Insolvency Law – Perspectives from France and the UK*, Hart Publishing, Oxford, 2009.
- ROCHA, J. F., *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019.
- , "A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível", *I Colóquio de Direito da Insolvência de Santo Tirso* (coord. SERRA, C.), Almedina, Coimbra, 2015, pp. 181 a 193.
- , *Apontamentos de Direito Tributário*, AEDUM, Braga, 2009.
- , "O problema da unidade do ordenamento jurídico: reflectindo sobre Castanheira Neves e o seu "sistema aberto e de reconstrução dialéctica"", *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor António Castanheira Neves* (coord. DIAS, J. F., CANOTILHO, J. J. G. e COSTA, J. F.), Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pp. 1009 a 1032.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La Hacienda Pública y los Procesos Concursales*, Ed. Arazadi, Pamplona, 2006.

ROMERO-FLOR, L. M., *La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario*, vol. 15, n.º 18, julho-dezembro de 2013, disponível em [https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3722/fi\\_1397319032-revista%20dixi%2018.pdf?sequence=1](https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3722/fi_1397319032-revista%20dixi%2018.pdf?sequence=1).

RUBIO VICENTE, P. J., «La liquidación concursal», *El concurso de acreedores* (dir. PULGAR EZQUERRA, J.), Ed. La Ley, Madrid, 2012, pp. 435 a 523.

SANCHES, J. L. S., *Manual de Direito Fiscal*, 3.º ed., Almedina, Coimbra, 2007.

SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J., “comentario al artículo 5”, *Comentarios a la Legislación Concursal* (dir. SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J. e GUILARTE GUTIÉRREZ, V.), tomo II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2004.

SÁNCHEZ MEDINA, J. R., *Hacienda y la Administración Concursal*, 10/07/2017, disponível em <https://elderecho.com/hacienda-y-la-administracion-concursal>.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Primeras y preocupantes impresiones sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2012, pp. 101-124.

SÁNCHEZ PINO, A. J., “Algunas cuestiones pendientes en la defensa del crédito tributario en el concurso de acreedores”, *Quincena Fiscal*, n.º 20/2019, Ed. Aranzadi, Pamplona, pp. 15-48.

- , “La concurrencia del procedimiento de apremio con el procedimiento concursal”, *Quincena Fiscal*, n.º 8, Abril 2004, Ed. Aranzadi, Pamplona, pp. 11-25.
  - , “Las deudas tributarias de la masa en el nuevo concurso de acreedores”, *Gaceta Fiscal*, n.º 246, outubro de 2005, pp. 42 a 64.
- SENENT MARTÍNEZ, D. S., “El convenio, liquidación y conclusión del concurso”, *Guías Concursales*, n.º 4, Janeiro 2017, disponível em [www.economistas.es](http://www.economistas.es).
- SERRA, C., *Lições de Direito da Insolvência*, Almedina, Coimbra, 2018.
- “Evolução recente do Direito da Insolvência em Portugal – Aspectos de relevo para o Direito Tributário e Fiscal”, *Insolvência e Processo Tributário*, Centro de Estudos Judiciários, Maio de 2019, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_InsolvProcTrib.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_InsolvProcTrib.pdf).
  - “Insolvência transfronteiriça”, *Revista de Direito Comercial*, 04/12/2018, disponível <https://static1.squarespace.com/static/58596f8a29687fe710cf45cd/t/5c079093562fa73e4b746ad2/1543999637805/2018-27.pdf>.
  - , “Direito da Insolvência em movimento: A reestruturação de empresas entre as coordenadas da legislação nacional e as perspectivas do Direito europeu”, *Revista de Direito Comercial*, 2017, disponível em [www.revistadedireitocomercial.com](http://www.revistadedireitocomercial.com).
  - *O Processo Especial de Revitalização na Jurisprudência*, Almedina, Coimbra, 2016.
  - , “Mais umas “pinceladas” na legislação pré-insolvencial – Uma avaliação geral das alterações do DL n.º 26/2015, de 6 de Fevereiro, ao PER e ao SIREVE (e à luz do Direito da União

Europeia)”, *Direito das Sociedades em revista* (dir. VASCONCELOS, P. P., ABREU, J. C. e DUARTE, R. P.), vol. 13, ano 7, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 43 a 68.

- “*Entre o princípio e os princípios da recuperação de empresas (um work in progress)*”, *II Congresso de Direito da Insolvência*, Almedina, Coimbra, 2014.
  - , “*Insolvência transfronteiriça – Comentários à Proposta de alteração do Regulamento europeu relativo aos processos de insolvência, com especial consideração do Direito Português*”, *Direito das Sociedades em revista* (dir. VASCONCELOS, P. P., ABREU, J. C. e DUARTE, R. P.), ano 5, vol. 10, Almedina, Coimbra, Outubro 2013, pp. 97 e ss.
  - , “*Créditos Tributários e princípio da igualdade entre os credores – dois problemas no contexto da insolvência das sociedades*”, *Direito das Sociedades em Revista*, vol. 8, Almedina, Coimbra, Outubro 2012, Ano 2012, pp. 75 e ss.
  - , “*Processo Especial de Revitalização – contributos para uma “rectificação”*”, *Revista da Ordem dos Advogados*, Abr./Set. 2012, pp. 715 a 741.
  - , *O novo regime português da insolvência*, Almedina, Coimbra, 2012.
  - , *A Falência no Quadro da Tutela Jurisdicional dos Direitos de Crédito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.
- SIMÓN ACOSTA, E., “*La excepción de los procedimientos administrativos de ejecución en el concurso de acreedores*”, *Anuario de Derecho Concursal*, n.º 39, Setembro-Dezembro 2016, Ed. Civitas, Cizur Menor, pp. 11 a 58.

- SILVA, F. R., “Paralelismos e diferenças entre o PER e o processo de insolvência”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0, Almedina, Coimbra, 2016, pp. 135 a 146.
- SILVA, G. M., *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica, Lisboa, 2018.
- SOUSA, A. F., “Exoneração do passivo restante e fórum shopping na insolvência de pessoas singulares na União Europeia”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 57 a 98.
- SOUSA, J. L., *Código de Procedimento e Processo Tributário*, vol. III, 6.ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011.
- THOMÁS PUIG, P. M., “Los créditos que resulten de obligaciones nacidas de la Ley”, *Los créditos contra la masa – XI Congreso español de Derecho de la Insolvencia* (dir. ROJO, A., CAMPUZANO LAGUILO, A. B. e CASANELLAS, R.), Ed. Civitas, Pamplona, 2019, pp. 225 a 263.
- , *La posición de la administración tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, Ed. La Ley, Madrid, 2011.
- , *Administración Pública y deuda fiscal del concursado tras la reforma de 2011*, Ed. Civitas, Pamplona, 2012.
- VALERO LOZANO, N., *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, Madrid, Ed. La Ley, 2007.
- VALPUESTA GASTAMINZA, E., “comentario ao artigo 92.º”, *Comentarios a la Ley Concursal* (dir. CORDON MORENO, F.), Tomo I, 2.ª ed., Ed. Aranzadi, 2010, pp.1058 a 1073.
- VARELA, J. M. A., *Das obrigações em geral*, vol. II, reimp. 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003.

VASCONCELOS, Miguel Pestana de, *Recuperação de empresas: o processo especial de revitalização*, Almedina, Coimbra, 2017.

-, “O regime dos créditos tributários na falência, insolvência e recuperação da empresa no Direito português. Uma evolução conturbada”, *Insolvência e Processo Tributário, Centro de Estudos Judiciários*, Maio 2019, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/e\\_b\\_InsolvProcTrib.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/e_b_InsolvProcTrib.pdf), pp. 91 a 105.

-, “A evolução do regime dos créditos tributários na falência/insolvência e na recuperação de empresas”, *Falência, insolvência e recuperação de empresas – 1.º congresso de Direito Comercial das Faculdades de Direito da Universidade do Porto, de S. Paulo e de Macau, Porto, Faculdade de Direito da Universidade do Porto* (coord. VASCONCELOS, L. M. P.), Fevereiro de 2017, disponível em <https://www.cije.up.pt/download-file/1547>, pp. 130 a 140.

VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011.

VENTURA, R., *Dissolução e Liquidação de Sociedades – Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, 4.ª reimp., Almedina, Coimbra, 2011.

VEGA VEGA, J. A., *Régimen jurídico de los autónomos: Aspectos mercantiles, administrativos, laborales y fiscales*, Editorial Reus, Madrid, 2018.

VICENTE, D. M., “Insolvência internacional: direito aplicável”, *O DIREITO* (dir. TELLES, I. G.), ano 138.º, Almedina, Coimbra, 2006 IV.

VILELA, H. B., *Soberania fiscal na União Europeia – os Estados e o Mercado Interno*, Universidade de Coimbra, 2016, disponível em

[https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/41208/1/tese\\_com%20ind%C3%ADce.pdf](https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/41208/1/tese_com%20ind%C3%ADce.pdf).

WAUTELET, P., “Some Considerations on the center of the main interests as jurisdictional test under the European Insolvency Regulation”, *FACION.book*, 2007, disponível em <https://orbi.ulg.ac.be/bitstream/2268/5912/1/Wautelet%20%28ICC%20Paper%20COMI%202006%29%20%28final%29.pdf>.

