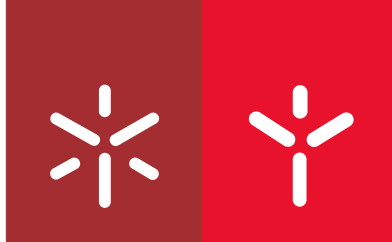




Universidade do Minho
Escola de Direito

Sara Luís da Silva Veiga Dias

**O Crédito Tributário e as Obrigações
Fiscais no Processo de Insolvência**



Universidade do Minho

Escola de Direito

Sara Luís da Silva Veiga Dias

O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor João Sérgio Ribeiro
e do
Professor Doutor Rui Duarte Morais

Abril de 2012

AGRADECIMENTOS

A elaboração deste trabalho só foi possível graças ao contributo de várias pessoas que, direta ou indiretamente, estiveram presentes para me incentivar e ajudar a ultrapassar todas as adversidades com que me deparei ao longo da sua preparação.

Aos meus pais Hermínia e Luís e ao meu irmão Luís, por todo o apoio, incentivo e carinho.

Ao Carlos, pelo alento e pela paciência e por nunca me ter deixado desistir.

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

Ao Professor Doutor João Sérgio Ribeiro, orientador, pela colaboração e apoio.

A todos na sociedade de advogados Yolanda Busse, Oehen Mendes & Associados, em especial àqueles que, ao longo desta fase, me apoiaram e incentivaram a conclusão deste estudo.

A todos os meus familiares e amigos pelas palavras de incentivo e pela amizade.

RESUMO

A presente dissertação, intitulada «O Crédito tributário e as obrigações fiscais no processo de insolvência», visa dirimir alguns dos problemas de articulação de duas áreas distintas do Direito: Insolvência e Tributário. As relações entre estes dois campos do Direito merecem reflexão e busca de soluções, de modo a esclarecer questões que – na prática – se manifestam quotidianamente. Os problemas inerentes ao tratamento do crédito tributário; a posição da Administração Tributária, enquanto credora, no processo de insolvência; as principais consequências que a declaração de insolvência provoca nos atos tributários e processos pendentes de natureza tributária e as questões da responsabilização pelas dívidas de natureza tributária são, entre outras, questões que a prática pretende ver respondidas. O problema ganha novos contornos num momento em que a legislação falimentar será alterada (já aprovada e publicada, encontrando-se em curso período de *vacatio legis*) e há uma quase permanente torrente legislativa na área do Direito Tributário.

Para o efeito, procedemos à análise documental: quer legislativa, quer doutrinal e jurisprudencial de ambos os mencionados ramos do Direito, visando estabelecer elos de ligação entre eles e, assim, lograr a obtenção de respostas.

Da pesquisa elaborada foi possível situar os problemas com que inicialmente nos deparamos, quer ante o nosso ordenamento jurídico, quer ante os demais analisados, com especial incidência no espanhol. Partindo desse ponto, da realidade, do «ser», foi então possível chegar ao que, no nosso entendimento, se deverá buscar, ao «dever ser» desejado, e no caminho do qual a construção da relação entre o Direitos da Insolvência e Tributário deverá ser perspectivada e erigida.

Pese embora haja uma evolução positiva nestas matérias – e que a iminente alteração legislativa cuidará de reforçar – há, ainda, e continuarão a subsistir, muitas questões nebulosas a imporem clarificação e esclarecimento, não só por razões de certeza e segurança jurídica mas, também, visando a total transparência do processo insolvencial e dos processos e procedimentos de natureza tributária. É para a resolução de todas as questões que a articulação prática destas matérias coloca que o presente estudo contribui.

ABSTRACT

This dissertation, «Tax credit and tax obligations in insolvency proceedings», aims to resolve some of the problems derived from the articulation of two distinct areas of Law: Insolvency and Tax. The relations between these two types of law merit reflection and a search for solutions in order to clarify some issues that appear in daily practice. The problems relating to the processing of tax credit; the position of the Tax Administration, as a creditor in insolvency proceedings; the main consequences of a declaration of insolvency for tax acts and pending tax proceedings and the question of liability for tax debts are, among others, some issues that need to be addressed. The problem assumes a new dimension since current insolvency legislation will soon be modified (the text of the Law has already been approved and published, and will soon be implemented) and there is almost permanent legislative revision to the said Tax Law.

Hence, we researched documentation, such as: legal texts, legal doctrine and judicial decisions from both Law branches, in order to establish connections between them and, thereby, attain some answers.

As a result of our study, we managed to provide a framework for the problems we had previously described, both in Portuguese and other systems of Law from abroad, particularly Spanish. From there, we were able to ascertain realized what measures should be taken in order to make the system evolve from the existing «as is» to the desired «should be».

Even though there has been positive development in these subjects – reinforced by the recent law modifications that will soon be implemented – there are, and will persist, many cloudy questions requiring clarification, not only because of the need for Legal certainty but, also, in order to attain full transparency in insolvency processes and in the tax processes and proceedings. This work contributes to answer those remaining questions.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	1
-------------------------	---

CAPÍTULO I

O NOVO PARADIGMA DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

1. Evolução da conceção do processo de insolvência	6
2. Efeitos da mudança de paradigma do processo de insolvência nos créditos tributários	8
3. Características do atual processo de insolvência: O processo de insolvência como um processo de execução universal	9
4. Breve alusão à tramitação do processo de insolvência	10

CAPÍTULO II

O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

5. A Administração Tributária enquanto requerente da declaração de insolvência ...	13
6. Citação da Administração Tributária no processo de insolvência	17
7. Reclamação do crédito tributário no processo de insolvência	22
7.1) A reclamação de créditos apresentada pela Administração Tributária.....	22
7.2) Créditos tributários reclamáveis	25
7.3) A reclamação de créditos tributários não liquidados	27
7.4) A reclamação de créditos tributários cujo pagamento está a ser efetuado em regime prestacional	29
7.5) A reclamação de créditos tributários relativos a multas e coimas	30
7.6) O IVA e as retenções na fonte de impostos sobre o rendimento e das contribuições devidas pelos trabalhadores à Segurança Social	32
7.7) Consequências da não reclamação do crédito tributário	34
7.8) Ação para reconhecimento de créditos tributários	35
8. Os créditos tributários sobre a massa insolvente	35
8.1) A qualificação de créditos como créditos da massa insolvente	36
8.2) O pagamento dos créditos tributários sobre a massa insolvente	37

9. Efeitos da declaração de insolvência sobre os procedimentos/processos tributários	39
9.1) Processo de execução fiscal	40
9.1.1) Suspensão do processo de execução fiscal	41
9.1.2.) Apensação das execuções fiscais ao processo de insolvência	43
9.1.3) A prossecução dos processos de execução fiscal dos créditos vencidos após a declaração de insolvência (artigo 180.º, n.º 6 do CPPT) .	46
9.1.4) Da desapensação e devolução dos processos de execução fiscal aos órgãos competentes	49
9.1.5) Efeitos da declaração de insolvência sobre a garantia prestada pelo executado para suspensão do processo de execução fiscal	51
9.2) Procedimentos e processos tributários de natureza não executiva	52
9.2.1) Apensação destes procedimentos/processos judiciais ao processo de insolvência	53
9.2.2) Reconhecimento dos créditos tributários controvertidos	56
10. Garantias dos créditos tributários	57
10.1) As garantias reais dos créditos tributários	57
10.1.1) Privilégios creditórios	58
10.1.2) Penhor	59
10.1.3) Hipoteca legal	60
10.1.4) Direito de Retenção	61
10.2) As garantias dos créditos tributários no processo de insolvência	61
10.2.1) A extinção dos privilégios creditórios da AT	61
10.2.2) A extinção das hipotecas legais da AT	63
10.2.3) A atribuição de um privilégio mobiliário geral ao requerente da insolvência	65
11. Graduação dos créditos tributários no processo de insolvência	66
12. O crédito tributário no processo de insolvência	70
12.1) O princípio geral da indisponibilidade dos créditos tributários	70
12.2) A afetação dos créditos tributários no plano de insolvência	72
12.2.1) O plano de insolvência como instrumento de recuperação	72
12.2.2) O tratamento dos créditos tributários no plano de insolvência	74
12.2.2.1) Posição da Jurisprudência dos Tribunais Civis até ao	

aditamento do n.º 3 ao artigo 30.º da LGT	75
12.2.2.2) Posição da Jurisprudência dos Tribunais Cíveis após o aditamento do n.º 3 ao artigo 30.º da LGT	76
12.2.3) A indisponibilidade dos créditos tributários no plano de insolvência	78
12.2.4) A possibilidade de a AT conceder uma moratória de pagamento no âmbito de um plano de insolvência	79
12.2.5) Da eventual necessidade de previsão legal de perdões tributários no âmbito da aprovação de um plano de insolvência	81
12.3) A indisponibilidade dos créditos tributários e o instituto de exoneração do passivo restante (insolvência de pessoas singulares)	83
12.3.1) A exoneração do passivo restante (breve análise)	83
12.3.2) O artigo 245.º, n.º 2, al. d) do CIRE	84
12.4) A dação em cumprimento das dívidas tributárias no âmbito do processo de insolvência	86
12.5) A compensação de créditos tributários no processo de insolvência	88
12.6) A suspensão da prescrição dos créditos tributários no processo de insolvência	91
12.7) A caducidade do direito de liquidação dos tributos na pendência de um processo de insolvência	92
12.8) A insolvência como facto não extintivo da obrigação tributária	93

CAPÍTULO III

OBRIGAÇÕES FISCAIS NA INSOLVÊNCIA

13. Os benefícios fiscais previstos no CIRE	95
13.1) A <i>ratio</i> dos benefícios fiscais	95
13.2) Os benefícios fiscais no processo de insolvência	97
13.2.1) Em sede de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas	98
13.2.2) Em sede de Imposto do Selo	99
13.2.3) Em sede de IMT	100
13.3) A aplicação dos referidos benefícios	102

14. A consideração de um crédito como incobrável por insolvência do devedor	106
14.1) Em sede IVA	106
14.2) Em sede de IRC.	108
14.3) Procedimentos a adotar	109
15. Cumprimento das obrigações fiscais após a declaração de insolvência	110
15.1) Obrigações fiscais na pendência do processo de insolvência	110
15.1.1) Obrigações fiscais em caso de manutenção da empresa em atividade	111
15.1.2) Obrigações fiscais em caso de liquidação da massa insolvente ...	111
15.1.2.1) A manutenção da personalidade tributária da sociedade insolvente em fase de liquidação	111
15.1.2.2) Das obrigações fiscais em sede de IRC	114
15.1.2.3) Das obrigações fiscais em sede de IVA	115
15.2) Papel do Administrador de Insolvência	116
15.2.1) Funções enquanto Administrador de Facto	116
15.2.2) Funções enquanto Liquidatário	118
15.2.3) Funções enquanto mero fiscalizador	118
15.3) Responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais	119
15.4) O caso particular das insolvências de pessoas singulares	121

CAPÍTULO IV

RESPONSABILIDADE PELAS DÍVIDAS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

16) Responsabilidade do Administrador de Insolvência por danos.....	122
17) Responsabilidade solidária do liquidatário	123
18) Responsabilidade subsidiária.....	126
18.1) Pelas dívidas tributárias da insolvência	126
18.2) Pelas dívidas tributárias da massa insolvente	127
CONCLUSÕES	132
BIBLIOGRAFIA	139

ABREVIATURAS

- AAVV – Autores Vários
- AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
- CC – Código Civil
- CCSS – Código dos Regimes Contributivos do Sistema de Previdência da Segurança Social
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- 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
- CPC – Código de Processo Civil
- CSC – Código das Sociedades Comerciais
- CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- CP – Código Penal
- CPEREF – Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência
- CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário
- EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
- IMT – Imposto sobre Transmissões Onerosas de Imóveis
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IS – Imposto do Selo
- IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LGT – Lei Geral Tributária
- RCPIT – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária
- RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
- STA – Supremo Tribunal Administrativo

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o número de processos de insolvência sofreu um aumento exponencial¹, levando a doutrina e a jurisprudência a focarem-se na análise e na interpretação das normas que regulam esta matéria, nomeadamente do CIRE, o qual reproduziu, quase integralmente², mas nem sempre da forma mais coerente e adequada à realidade portuguesa, a lei da insolvência alemã, a *Insolvenzordnung*.

Paralelamente, temos vindo a assistir a um crescimento alarmante das dívidas tributárias, tanto de pessoas singulares como de pessoas coletivas, e ao consequente aumento da preocupação da Administração Tributária³ com o incumprimento das obrigações de natureza tributária.

Assim, verificamos que esta entidade, atuando como representante do Estado e visando a satisfação do interesse público, tem vindo a assumir um papel cada vez mais preponderante e interventivo, como credora, nos processos de insolvência.

O contacto e a articulação destas áreas jurídicas totalmente díspares, o Direito da Insolvência e o Direito Tributário, está, assim, a tornar-se cada vez mais frequente mas, ao mesmo tempo, mais problemático.

Isto porque, enquanto que no primeiro o objetivo principal é o ressarcimento proporcional e igualitário de todos os credores do Insolvente⁴ – princípio *par conditio creditorum* – conseguido pela liquidação do património e pela repartição do produto pelos credores, através das disposições normativas do CIRE ou nos termos que constem

¹ Num estudo efectuado pela Seguradora *Crédito Y Caución* (disponível em <http://www.creditoycaucion.es/pt/> [22/08/2011]) concluiu-se que os processos de insolvência registaram um aumento de 71% face a 2010. O aumento exponencial dos processos de insolvência é também comprovado no *Destaque estatístico trimestral*, apresentado em Janeiro de 2012 pela Direcção-Geral da Política de Justiça (disponível em <http://www.dgpj.mj.pt> [07/03/2012]).

² Não podemos deixar de mencionar que a redação do CIRE teve também em conta algumas das anteriores disposições do CPEREF, inspirando-se, ainda, em algumas das disposições falimentares do direito espanhol.

³ A Autoridade Tributária e Aduaneira, abreviadamente, designada AT, foi criada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de Dezembro. Resulta da fusão da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), sucedendo em todas as atribuições e competências destas Direcções-Gerais.

⁴ Nos termos do atual artigo 1.º do CIRE, o processo de insolvência tem como finalidade a liquidação do património do insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores ou a satisfação destes pela forma prevista num plano de insolvência (*Vide*, a propósito da alteração operada pela Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril a este artigo a nota 18). E, como se refere 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».

de um plano de insolvência⁵ ou plano de pagamentos⁶ ou pela manutenção em atividade e recuperação da empresa; o segundo centra-se no crédito tributário, que tem uma natureza indisponível, irrenunciável e intransmissível⁷, surgindo a Administração Tributária como garante deste crédito, prendendo-se as suas funções com a liquidação e arrecadação de receitas e o combate contra a evasão e a fraude fiscais⁸.

Não obstante as realidades insolvencial e fiscal não caminharem, *prima facie*, lado a lado, a verdade é que os seus caminhos acabam, muitas vezes, por tanger. Foi deste ponto que partimos, pois os problemas que esta convergência coloca no quotidiano jurídico impunham (e continuarão a impor), uma reflexão em busca de respostas e soluções.

Assim, e como já antevia RUI DUARTE MORAIS, «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»⁹.

A título de exemplo, refiram-se a questão da graduação do crédito tributário no processo de insolvência e sua eventual sobreposição a outros créditos privilegiados ou garantidos, a impossibilidade de redução ou extinção do crédito tributário no âmbito de um plano de insolvência ou plano de pagamentos e o embaraço que essa indisponibilidade tem criado na tentativa de recuperação de uma empresa insolvente e no cumprimento do princípio da igualdade dos credores, o impacto dos processos de insolvência nos processos de impugnação e execução fiscal pendentes, a eventual responsabilidade do Administrador de Insolvência pelas dívidas tributárias da pessoa insolvente¹⁰, entre outras. Julgamos, assim, ser este um tema extremamente pertinente e atual.

No entanto, e apesar das incongruências e dúvidas existentes na articulação destas duas áreas jurídicas, encontramos muito poucos estudos sobre estas matérias, que

⁵ Previsto nos artigos 192.º e ss do CIRE para as pessoas coletivas.

⁶ Regulado nos artigos 251.º e ss do CIRE para as pessoas singulares.

⁷ Vide artigos 30.º, 36.º e 43.º da LGT e artigos 196.º e 199.º do CPPT.

⁸ 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.

⁹ RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., pp. 198 e 199.

¹⁰ A este propósito, destaca-se a controvérsia que estão a gerar os processos de execução fiscal contra os Administradores de Insolvência (que se têm multiplicado), estando estes profissionais a ser responsabilizados pelas dívidas fiscais das empresas insolventes que têm a seu cargo.

continuam a ser pouco analisadas pela doutrina nacional e muito vagamente explicitadas pela jurisprudência. Atualmente, não existe, no nosso país, qualquer estudo sobre este tema e as decisões judiciais e os pareceres das entidades competentes pecarem por esparsos e/ou, muitas vezes, pouco esclarecedores. Tal dever-se-á talvez ao envolvimento de duas áreas distintas do Direito, o que, desde logo, levanta problemas e incertezas que a conjugação de duas realidades materialmente distintas e deficientemente articuladas quase sempre importa, implicando, ainda, o conhecimento e estudo aprofundado de inúmera legislação distinta (LGT, CPPT, CIRE, CSC, CC, entre muita outra legislação avulsa).

Assim, procuraremos sistematizar, neste estudo, as questões que nos parecem mais relevantes, reunir e analisar as escassas opiniões doutrinárias e as posições jurisprudenciais existentes e, no fim, expor as nossas conclusões. O objetivo primacial (e no qual todas as questões aqui abordadas se inserem) será analisar conjuntamente o Direito da Insolvência e o Direito Tributário, de forma a tentar lograr a obtenção das respostas e clarificações que, entendemos, se impõem. Procuraremos, como o próprio título da dissertação sugere, interligar estas duas matérias e analisar as situações práticas em que as mesmas interagem e colidem, deslindando e procurando resolver os problemas e lacunas legais, como os acima descritos, que advêm dessa articulação.

Numa primeira parte, iremos estudar e descrever sucintamente a estrutura e o desenvolvimento do processo judicial de insolvência, fazendo referência à evolução do seu paradigma, que, na vigência do CPEREF, valorizava e tendia para a recuperação das empresas e agora, com o CIRE, procura e tem como principal escopo a satisfação e o ressarcimento dos credores, sendo o encerramento da empresa e a liquidação do património do insolvente, muitas vezes, o meio mais fácil para atingir este objectivo. Situação que, com a entrada em vigor da Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril, se inverterá, já que se voltará a privilegiar a recuperação e manutenção do devedor no comércio.

Avançaremos, depois, para a análise dos efeitos que a mudança de concepção do processo de insolvência gerou no universo tributário, desenvolvendo e sobrevalorizando problemas que vão para além do tratamento do crédito tributário num plano de recuperação. Surgem novas dificuldades, relacionadas com a cobrança de créditos fiscais e os factos geradores de obrigações tributárias no processo de insolvência.

Posteriormente, analisaremos a legitimidade da Administração Tributária para, enquanto credora, requerer a insolvência dos seus devedores e referiremos quais são os créditos tributários que podem ser reclamados no processo falimentar e quais os créditos

tributários que podem, a nosso ver, ser considerados créditos sobre a massa insolvente e, como tal, autonomamente exigidos pela AT. Procuraremos referir, outrossim, os efeitos que a declaração de insolvência de um devedor provoca na execução fiscal e nos restantes processos e procedimentos tributários em curso e, ao mesmo tempo, analisar como será tratado o crédito tributário em discussão no processo falimentar.

Seguiremos deslindando qual o modo como deve o crédito tributário ser tratado no processo de insolvência, nomeadamente a nível da graduação e no âmbito de um plano de insolvência/plano de pagamentos e quando é concedida ao insolvente pessoa singular a exoneração do passivo restante, procurando definir a posição que nos parece mais lógica e consonante com as normas vigentes no debate entre o legislador tributário, que reitera a indisponibilidade do crédito tributário, e os Tribunais Cíveis, que insistiam em tratar o crédito tributário como os demais créditos.

Faremos, também, uma breve análise sobre a admissibilidade da compensação de créditos no processo de insolvência, as implicações tributárias derivadas da dação cumprimento verificada na pendência deste processo e a prescrição dos créditos tributários reclamados, analisando, ainda, se poderá a declaração de insolvência e a eventual irrecuperabilidade do crédito no processo falimentar extinguir a obrigação tributária.

Posteriormente, passaremos à análise e definição das “manifestações fiscais”¹¹ num processo de insolvência. Examinaremos os benefícios fiscais relativos a impostos sobre rendimento das pessoas singulares e coletivas, ao IS e ao IMT, concedidos no âmbito de um processo de insolvência, previstos nos artigos 268.º, 269.º e 270.º do CIRE, respectivamente, analisando o seu âmbito e condições de aplicação.

Debruçar-nos-emos, ainda, sobre a figura do Administrador de Insolvência, analisando o seu papel e as suas funções enquanto liquidatário, administrador de facto ou mero fiscalizador, procurando verificar qual a extensão da sua responsabilidade, em consonância com os artigos 24.º e 26.º da LGT, quanto às dívidas fiscais da insolvência e da massa insolvente, tanto na liquidação como no caso de se optar pela manutenção da empresa ou pela aprovação de um plano de insolvência ou de pagamentos.

Procuraremos, em suma, encontrar soluções para as questões práticas relativas à articulação destas matérias, que se vão colocando quotidianamente nos Tribunais, nos Serviços de Finanças e nos escritórios dos diversos agentes do Direito e que têm gerado

¹¹ Aqui, circunscrevermos o âmbito da nossa dissertação e trataremos apenas de dívidas fiscais, excluindo os demais tributos.

alguma incerteza e controvérsia no mundo jurídico, fazendo alusão, em alguns temas, a outros ordenamentos jurídicos, recorrendo em especial ao regime espanhol, que, apesar de tanger em vários pontos com a lei portuguesa, optou por, no que toca ao tratamento do crédito tributário no processo de insolvência e à responsabilidade pelas dívidas fiscais no âmbito deste processo, regular mais pormenorizadamente estas matérias, existindo ainda, vários estudos doutrinários, em nosso entender bastante elucidativos e interessantes, que abordam criticamente as posições adoptadas pela lei espanhola.

CAPÍTULO I

O NOVO PARADIGMA DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

Neste capítulo inicial, procuraremos apresentar brevemente o processo de insolvência, analisando a evolução da sua conceção entre a “falência-liquidação” e a “falência-saneamento” e o impacto que a alteração de paradigma provocou no domínio tributário, nomeadamente quanto aos problemas de natureza tributária que se levantam dentro deste processo. Pretenderemos situar o nosso estudo no processo falimentar, fazendo uma breve descrição da sua tramitação e das suas principais fases, a fim de enquadrar as questões práticas de natureza tributária que abordaremos adiante.

1. Evolução da conceção do processo de insolvência

No direito português, o regime do processo de insolvência esteve durante largo período de tempo incluído no CPC¹² e consistia quase exclusivamente em regras relativas à liquidação do património do devedor¹³, pois vigorava a conceção “falência-liquidação”. A fim de evitar os custos sociais que a falência de grandes empresas implicava, foi, posteriormente, criado, pelo Decreto-Lei 177/86 de 02 de Julho, o processo especial de recuperação da empresa e da proteção de credores¹⁴, regulamentado pelo Decreto-Lei 10/90 de 05 de Janeiro, que veio introduzir alguns sinais da conceção de “falência-saneamento” que, como explica CATARINA SERRA, tem como objectivo principal 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»¹⁵.

Esta nova conceção manifestou-se no CPEREF¹⁶, que veio unificar o regime da falência e da recuperação de empresas, evitando a dispersão dos seus regimes por

¹² Código de Processo Civil 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. Este regime assentava na distinção de 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», nos termos do artigo 1135.º do referido diploma.

¹³ 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).

¹⁴ 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.

¹⁵ CATARINA SERRA, *O Novo Regime Português da Insolvência – Uma Introdução*, 4.ª ed., p. 18.

¹⁶ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 315/98, de 20 de Outubro.

diplomas distintos. Paralelamente, 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, que prevê a intervenção do Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas Industriais. Nesta fase, desenvolveram-se as conceções de viabilidade económica e de recuperação das empresas, as quais passaram a prevalecer sobre a falência.

Com a entrada em vigor do CIRE, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março¹⁷, verifica-se um retorno ao sistema “falência-liquidação”, o que resulta claro da redação do seu artigo 1.º, nos termos do qual a finalidade do processo de insolvência é a «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»¹⁸. O grande objectivo do processo de insolvência passou, assim, a ser a satisfação dos credores, de que a recuperação de empresas é vista como um mero instrumento^{19/20}, alternativo à liquidação²¹. Como se refere no ponto 6 do preâmbulo do CIRE é aos credores que cumpre decidir o destino da empresa insolvente e qual o melhor meio para satisfazerem os seus créditos. A decisão pela manutenção da empresa em funcionamento e a sua reestruturação dependerá dos interesses dos credores e não da efectiva possibilidade de viabilização da empresa e das suas condições²². Apesar de o legislador não admitir que, no CIRE, foi dada primazia à via da liquidação²³, a verdade é que a possibilidade de recuperação e reestruturação foi dificultada, na medida em que passou a depender da vontade dos credores (de estes aceitarem o necessário sacrifício

¹⁷ 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 e 185/2009, de 12 de Agosto.

¹⁸ A Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril alterou esta disposição legal que dispõe agora 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». Alteração que visa, como se explica na proposta de Lei n.º 39/XII, relativa a estas alterações, promover a recuperação e modificar o paradigma atual do processo de insolvência.

¹⁹ LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 5.ª ed., pp. 51 e 52.

²⁰ Como refere LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 3.ª ed., 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».

²¹ CATARINA SERRA, *ob. cit.*, 4.ª ed., 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».

²² CATARINA SERRA, *ob. cit.*, 4.ª ed., p. 21.

²³ *Vide* parte final do ponto 6 do preâmbulo do CIRE.

dos seus créditos – pela concessão de moratórias ou pela sua efetiva redução – em prol da recuperação) e não da efetiva viabilidade económica da empresa insolvente.

No dia 20/04/2012 foi publicada a Lei n.º 16/2012 que procede à sexta alteração ao CIRE e entrará em vigor a 20 de Maio de 2012. Esta revisão inverte novamente o paradigma do processo de insolvência, reorientando-o para a recuperação, que volta a ser considerada a via preferencial²⁴. Como se enunciou na exposição de motivos da proposta de Lei n.º 39/XII, relativa à alteração legislativa supra referida, «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». A criação de novas medidas que visam a recuperação²⁵ e o reforço das providências já existentes surgem por força da atual situação económica do país, em que as empresas se encontram fragilizadas e em maiores riscos de insolvência²⁶.

2. Efeitos da mudança de paradigma do processo de insolvência nos créditos tributários

A subalternização das medidas de recuperação e o reforço dos poderes e interesses dos credores explicará a importância recente de questões como o reconhecimento e graduação dos créditos tributários no processo de insolvência e sua cobrança no quadro de tal processo, o cumprimento de obrigações tributárias das empresas insolventes em liquidação e a responsabilização do Administrador de Insolvência pelo cumprimento de tais obrigações.

Como se disse, as alterações que se avizinham inverterão o atual paradigma do processo de insolvência, privilegiando e fomentando a recuperação. No entanto, e como fica claro na exposição de motivos da referida proposta de Lei n.º 39/XII²⁷, o reforço

²⁴ Cfr. nota 18.

²⁵ Das quais se destaca a criação do processo especial de revitalização (artigos 17.º A a 17.ºI) que visa a recuperação dos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência iminente.

²⁶ 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».

²⁷ 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

das providências de reestruturação e revitalização dos insolventes não deverá afetar os créditos tributários e os interesses do Estado na sua cobrança. Ficou 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 alterações, vislumbram-se soluções para alguns dos problemas que até aqui se vêm colocando, de que a preocupação com a delimitação do âmbito de responsabilidade dos administradores de insolvência é um bom exemplo.

3. Características do atual processo de insolvência: O processo de insolvência como um processo de execução universal

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 abrange a globalidade do património do devedor²⁸ e não apenas os bens necessários ao pagamento de determinados créditos²⁹. Ao contrário do que sucede nas execuções singulares, de natureza civil ou fiscal, em que se procura reunir bens suficientes para satisfazer apenas os créditos do Exequente e de eventuais credores reclamantes, o processo de insolvência procura reunir todos os créditos existentes, apreendendo-se todo o património do devedor, em ordem a satisfazer igualmente tais créditos³⁰.

Mas tal não significa que se verifique, no processo de insolvência, uma liquidação integral do património do devedor. O que a lei falimentar exige é que todos os bens do devedor sejam relacionados no processo de insolvência e submetidos à apreciação dos credores, que decidirão qual a melhor forma para satisfazer os seus direitos. Aliás, também os bens futuros, os que o insolvente for adquirindo, desde a declaração de

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

²⁸ CASTRO MENDES E JESUS DOS SANTOS, *apud* LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 3.ª ed., p. 18.

²⁹ LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *ob. cit.*, 3.ª ed., p. 20.

³⁰ Pode, contudo, verificar-se um processo de insolvência em que existe um único credor. Como refere CATARINA SERRA, *A Falência no Quadro da Tutela Jurisdicional dos Direitos de Crédito*, 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».

insolvência até ao encerramento do processo, devem integrar automaticamente a massa insolvente³¹.

O processo de insolvência assume, assim, um carácter especial face ao regime comum das execuções³², na medida em que possui várias fases de natureza declarativa, como a declaração de insolvência, a verificação e graduação de créditos, o incidente da qualificação de insolvência, entre outros. MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO defende até que se trata de um processo de natureza mista, 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 liquidação da massa insolvente para pagamento aos credores)³³. Julgamos que apesar de ser um processo especial, que envolve fases de diferente natureza, o processo de insolvência identifica-se em vários aspetos com o processo executivo, sendo o seu principal objetivo satisfazer os direitos dos credores existentes de forma universal e igualitária^{34/35}.

4. Breve alusão à tramitação do processo de insolvência

O processo de insolvência é marcado por duas fases essenciais: pré e pós declaração de insolvência. Inicia-se com o pedido, podendo a insolvência ser *requerida* (se o pedido for formulado 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. No segundo caso, nos termos do 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 após a apresentação.

³¹ Neste sentido MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual de Direito da Insolvência*, 3.ª ed., p. 217.

³² Nos termos do artigo 17.º do CIRE, o CPC aplica-se subsidiariamente ao processo de insolvência.

³³ MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *ob. cit.*, 3.ª ed., p. 13.

³⁴ Vide novamente o ponto 6 do preâmbulo do CIRE.

³⁵ CATARINA SERRA, *A Falência no Quadro da Tutela Jurisdicional dos Direitos de Crédito*, pp. 226 a 233, aborda a questão da qualificação legal do processo de insolvência como um processo de natureza executiva, levantando alguns problemas nesta 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 lesado. 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, não podemos deixar de entender que o grande objetivo do processo de insolvência é, à semelhança do processo executivo, a satisfação dos credores através do património do insolvente.

Sendo declarada a insolvência, é nomeado um responsável pela administração da massa insolvente³⁶ e o processo passará então para uma nova fase em que serão “chamados”³⁷ os credores para, querendo, reclamarem os seus créditos.

Desde este momento e até ao termo do processo, serão estes os intervenientes principais³⁸, cabendo-lhes o controlo do processo e a tomada das principais decisões. Com este fito, os credores reúnem em assembleia, tendo direito a ser ouvidos e a expressar a sua vontade através de voto que lhes é conferido para aprovação ou recusa das medidas que vierem a ser propostas³⁹.

Concluídas as diligências a realizar pelo Administrador de Insolvência destinadas à efetivação das medidas decididas pelos credores, o processo será encerrado, concluindo-se assim a sua tramitação.

O CIRE generaliza a insolvência às pessoas singulares – sejam elas empresárias ou não – pese embora a construção de todo o regime insolvencial ser mais dirigido para as pessoas coletivas⁴⁰. Naturalmente, há elementos distintivos de ambos os regimes, que vão influir quer processualmente, na tramitação, quer nos regimes a aplicar ou aplicáveis.

Assim, o novo regime da exoneração do passivo restante é exclusivo da insolvência das pessoas singulares. 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, e o plano de insolvência, exclusivo das pessoas coletivas. Apesar das dissemelhanças, importa destacar que, quer num, quer noutro caso, o objetivo pode passar pela reabilitação da pessoa insolvente. Muda apenas

³⁶ Como explica LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 3.ª ed., p. 120, «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».

³⁷ 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.

³⁸ Que constituirão a Assembleia de Credores. Como refere MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *ob. cit.*, 2ª. ed., 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».

³⁹ Salvo raras exceções, de que a exoneração do passivo restante é exemplo, em que a posição dos credores se resume à emissão de parecer.

⁴⁰ Pese embora a sua veracidade, esta afirmação vem sendo contrariada nos Tribunais onde, atualmente, são instauradas mais apresentações à insolvência por pessoas singulares, que por pessoas coletivas. *Vide* a este propósito a informação publicada pela Agência Financeira, disponível em <http://www.agenciafinanciera.iol.pt/economia-nacional/portugueses-insolventes-insolvencias-falencias-portugueses-falidos-crise-agencia-financiera/1262432-5205.html> [12/02/2012].

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, na medida em que busca a reestruturação de uma empresa no sentido de conseguir a sua recuperação económica⁴¹, permite que, ao seu abrigo, se operem alterações ao nível da organização dos fatores produtivos, nas relações com os credores, consagrando-se, inclusive, perdões e moratórias, podendo até a solução não passar pelo pagamento aos credores, pois que os créditos poderão, por exemplo, ser convertidos em participações sociais na Insolvente.

Já o plano de pagamentos pressupõe, tal como o nome indica, o delinear de um projeto de pagamento, pelo que, embora possa também ser acompanhado de algumas outras medidas, deverá passar pela realização de pagamentos aos credores.

A nível processual, os dois distinguem-se, desde logo, pela fase preliminar na qual o plano de pagamentos é discutido (ainda antes da declaração de insolvência), ao passo que o plano de insolvência é discutido, necessariamente, em sede de assembleia de credores (logo, após a declaração). Por outro lado, se no âmbito do primeiro se encontram compreendidos apenas os créditos referenciados⁴², no caso do plano de insolvência são abarcados todos os créditos do Insolvente, mesmo que para alguns destes esteja previsto um perdão.

Há, no entanto, um tronco comum a nível processual entre a insolvência de pessoas singulares e a de pessoas coletivas, assim como há regras e fases que lhes são 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 teremos, provavelmente⁴³, 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 curso regular.

A nível substantivo, ambos têm em comum a opção por uma de duas vias: a aprovação de um plano que viabilize economicamente a pessoa insolvente ou a

⁴¹ 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.

⁴² 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»

⁴³ Salvo o caso da aprovação de plano de pagamentos.

liquidação do seu património. E é essencialmente nesta base dicotómica que o processo se desenvolverá.

CAPÍTULO II

O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

5. A Administração Tributária enquanto requerente da declaração de insolvência

O artigo 18.º do CIRE prevê o dever de apresentação à insolvência⁴⁴ nos 60 dias seguintes⁴⁵ à data do conhecimento da situação de insolvência⁴⁶, presumindo-se de forma absoluta o conhecimento desta situação, quando o devedor seja titular de empresa⁴⁷ e tenham decorridos três meses sobre o incumprimento generalizado de

⁴⁴ O incumprimento deste dever pode ter várias consequências negativas. Entre outras, determina a sujeição do devedor que venha a ser declarado insolvente a uma pena prisão até a um ano ou a uma pena de multa até cento e vinte dias, que pode ser agravada em um terço (228.º e 229.º A do CP). Nos termos da al. a) do n.º 3 do artigo 186.º do CIRE, a insolvência presume-se culposa quando o devedor incumpre o dever de apresentação à insolvência.

⁴⁵ A Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril prevê a alteração deste prazo, que será encurtado para 30 dias.

⁴⁶ Se o devedor for uma pessoa coletiva deverá, nos termos do artigo 19.º do CIRE, ser representado pelo órgão incumbido da sua administração ou, se não for o caso, por qualquer dos seus administradores (6.º do CIRE).

⁴⁷ O conceito de «titular de empresa» tem vindo a ser discutido na doutrina e na jurisprudência. Há quem entenda que titular de empresa é o próprio sócio, isto porque se deve equiparar empresa e pessoa coletiva, sociedade (Neste sentido acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 30/04/2009, processo n.º 2598/08.6TBGMR-G.G1 (Relatora: Raquel Rego), disponível em 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 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 Tribunal da Relação do Porto 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. Ambos disponíveis em www.dgsi.pt). Na verdade, o entendimento de que titular de empresa é a própria sociedade comercial, apesar de ser a teoria mais razoável, 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 Tribunal da Relação do Porto 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 — artº 18º 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 LUÍS M. MARTINS, *Recuperação de Pessoas Singulares*, vol. I, 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». Em nossa opinião, deverá ser entendido como titular de empresa aquele que “gere” e assume funções de representação e decisão numa empresa, pois o que a lei parece pretender é estabelecer um regime mais apertado para aqueles que tinham conhecimento da situação de insolvência da empresa e que de algum modo contribuíram 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.

obrigações de natureza tributária⁴⁸, contribuições⁴⁹ e quotizações⁵⁰ à Segurança Social, obrigações relativas a contratos de trabalho ou respeitantes a rendas de qualquer tipo de locação ou prestações por compra do local em que devedor tenha a sua sede, residência ou onde exerça a sua atividade.

Estão adstritos a esta obrigação todos os devedores⁵¹ 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.

A declaração de insolvência pode, ainda, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE, 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 insolvência⁵².

Ou seja, também a AT tem legitimidade para, enquanto credora, requerer a insolvência dos seus devedores, podendo alegar, entre outros, o incumprimento generalizado de obrigações tributárias⁵³, há mais de seis meses (artigo 20.º, n.º 1, al. g) do CIRE)⁵⁴.

⁴⁸ Nos termos do n.º 2 do artigo 3.º da LGT, «os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas». Seguiremos aqui a divisão tripartida dos tributos, que distingue entre impostos, taxas e contribuições ou tributos especiais. Para maiores desenvolvimentos, vide JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., pp. 20 a 33.

⁴⁹ Nas palavras de SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, pp. 226 e 227, «as contribuições para a segurança social suportadas pelos trabalhadores representam prestações pecuniárias e coativas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos sujeitos passivos».

⁵⁰ Nos termos do artigo 42.º do CCSS, o empregador é responsável pelo pagamento das quotizações dos trabalhadores ao seu serviço.

⁵¹ Que, nos termos do artigo 2.º do CIRE, possam ser objeto do processo de insolvência.

⁵² Os «factos-índices ou presuntivos da insolvência» - como lhes chamam LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, p. 133, nota 3 - estão, exemplificativamente, elencados no artigo 20.º do CIRE. São circunstâncias cuja verificação evidencia uma possível situação de insolvência (3.º, n.º 1 do CIRE). Como se refere, no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 26-05-2009, processo n.º 602/09.0TJCBR.C1 (Relator: Isaiás Pádua), disponível em www.dgsi.pt, «Através dos “factos-índices” ou “presuntivos” elencados nas alíneas do n.º 1 do art.º 20º do CIRE, o legislador estabeleceu *presunções juris tantum* de verificação da situação de insolvência do devedor, pelo que, feita a prova pelo requerente da alguma das situações ali previstas, caberá ao requerido o ónus da prova da sua solvência, como se extrai do art.º 30, n.ºs 3 e 4».

⁵³ Na redação menos feliz desta norma consta «incumprimento generalizado (...) de dívidas».

⁵⁴ 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 64º da LGT, com a redação, dada pelo artigo 57º 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>).

Não se percebe exatamente o que pretende o legislador ao utilizar a expressão «incumprimento generalizado». Tem de se verificar, durante seis meses, o não cumprimento de todas obrigações tributárias? Acolhemos o entendimento de J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, que refere, a propósito da norma espanhola, idêntica à lei portuguesa, 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 cumprida⁵⁵.

Na verdade, ao Juiz cabe, atentas as circunstâncias de cada caso, valorar a situação e apurar se o devedor está ou não impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas e, logo, em situação de insolvência. Pode até verificar-se uma situação em que o devedor não paga por entender não dever o(s) imposto(s) exigido(s) pela AT, reclamando ou impugnando as liquidações referentes ao(s) mesmo(s)⁵⁶.

A petição de insolvência requerida pela AT poderá ser apresentada pelo Ministério Público que, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do Estatuto do Ministério Público⁵⁷, tem como função representar o Estado e intervir nos processos de insolvência (al.s a) e l) do referido Estatuto, respetivamente). Contudo, a AT poderá, nos termos do artigo 13.º do CIRE, ser representada por mandatários especiais ou comuns^{58/59}. 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

⁵⁵ J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *La Hacienda Pública y los Procesos Concursales*, pp. 27 e 28.

⁵⁶ JOSÉ LUIS DOVAL LORENTE, *El crédito tributario en el proceso concursal*, in “Hacienda Canaria”, p. 71, disponível em www.gobcan.es/haciendacanaria [06/02/2012], assume uma posição mais radical ao entender, 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 (n.º 4 do parágrafo 4 do artigo 2.º da *Ley Concursal*), que este incumprimento 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.

⁵⁷ Aprovado pela Lei n.º 47/86 de 15 de Outubro.

⁵⁸ A este propósito, refere JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol. III, 6.ª ed., 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), não tendo 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). De facto, o CPREFER não previa a possibilidade de substituição do Ministério Público na fase inicial de requerimento da insolvência, admitindo-se a sua substituição apenas após ser proferido o despacho de citação dos credores. Contudo, hoje, o 13.º CIRE prevê a possibilidade de as entidades públicas titulares de créditos se fazerem representar por mandatários especiais no processo de insolvência.

⁵⁹ Refira-se que, em Espanha, a gestão dos créditos fiscais está entregue à *Agencia Estatal de Administración Tributaria*, que dispõe de um serviço jurídico próprio, composto por *Abogados del Estado*, integrados no *Servicio Jurídico del Estado* (artigo 551.º da *Ley Orgánica del Poder Judicial: Ley 6/1985 de 9 de Julio*), que atuam sobre a alçada da *Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado* (n.º 8 do artigo 103 da *Ley 31/1990 de 27 de Diciembre*).

fundada insuficiência de bens penhoráveis⁶⁰, pode ser apresentado pelo Ministério Público, entidade à qual se comunicará tal facto, sem prejuízo da possibilidade de apresentação do pedido por mandatário especial⁶¹.

Coloca-se aqui a questão de saber se o Ministério Público, quando lhe é comunicada pelo órgão de execução fiscal⁶² 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 do devedor. Conquanto não se preveja no CIRE qualquer obrigação de o Ministério Público requerer a insolvência, em nosso entender, está aqui em causa um poder-dever⁶³ desta entidade que, zelando pelo interesse público, deverá requerer a insolvência⁶⁴ do devedor que não possua bens suficientes para garantir o pagamento das suas obrigações vencidas, evidenciando, assim, encontrar-se, como patenteia o artigo 3.º do CIRE, em situação de insolvência. Não nos parece ainda que, apesar da referência autónoma, no artigo 20.º do CIRE, à legitimidade do Ministério Público como requerente da insolvência, este possa requerer a declaração de insolvência de uma pessoa singular ou coletiva, sem agir em representação dos interesses de um credor público⁶⁵. Tal atuação extravasaria as funções que lhe foram outorgadas neste tipo de processos.

⁶⁰ Esta disposição legal vai de encontro ao disposto na al. e) do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE, nos termos da qual é fundamento de declaração de insolvência, a «insuficiência de bens penhoráveis para pagamento do crédito do exequente verificada em processo executivo movido contra o devedor».

⁶¹ 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 especificidades e que tem de ser instaurado no Tribunal competente para tal matéria, nomeadamente quando se trate da insolvência de uma sociedade comercial. *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) e o artigo 121.º da Nova Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais (NLOFTJ), em vigor nas comarcas de Alentejo Litoral, Baixo-Vouga e Grande Lisboa Noroeste. Esta norma já não especifica a insolvência das sociedades comerciais, pelo que se presume serem os *juízos de comércio* competentes para todos os processos de insolvência: de pessoas singulares e de pessoas coletivas.

⁶² 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 Administração Tributária.

⁶³ Em sentido contrário, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, vol. III, 6.ª ed., p. 334.

⁶⁴ As disposições relativas ao processo de insolvência constantes no CPPT não foram ainda totalmente atualizadas, de modo a estarem de acordo com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei 53/2004 de 18 de Março, que aprovou o CIRE, pelo que todas as referências a «falência» ou «liquidatário judicial» devem ser substituídas, respetivamente, por «insolvência» e «Administrador de Insolvência», atento o disposto no n.º 1 do artigo 11.º do referido Decreto-Lei, que dispõe que «Sempre que, em disposições legais, cláusulas contratuais ou providências de recuperação homologadas, se faça remissão para preceitos legais revogados pelo presente diploma, entende-se que a remissão vale para as correspondentes disposições do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas».

⁶⁵ Neste sentido, ISABEL ALEXANDRE, *O Processo de Insolvência: Pressupostos processuais, tramitação, medidas cautelares e impugnação da sentença*, in revista “THEMIS”, ed. especial, p.55.

Também no direito espanhol⁶⁶, o *Ministerio Fiscal* (Ministério Público) não tem legitimidade para requerer a *declaración de concurso* (declaração de insolvência), que, nos termos do n.º 1 do artigo 3.º da *Ley Concursal*, só pode ser solicitada pelo próprio devedor ou pelos seus credores. Dispõe o artigo 4.º desta lei que o *Ministerio Fiscal* deve – quando, no exercício das suas funções em crimes contra o património e contra o ordenamento socioeconómico, constate a verificação de 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*, que conhecerá a situação de *concurso*.

Apesar de, como vimos supra, a AT ter, como qualquer outro credor, legitimidade para requerer a insolvência dos seus devedores, na prática é incomum encontrar processos de insolvência por ela instaurados. Na verdade, é incompreensível que, sendo a Fazenda Pública, usualmente, um dos maiores credores, não seja esta a tomar, mais assiduamente, a iniciativa de requerer a insolvência do seu devedor⁶⁷.

A própria salvaguarda do interesse público deveria incentivar o credor tributário a requerer a insolvência dos seus devedores, quando algum dos pressupostos constantes no artigo 20.º do CIRE se verificasse. É até incoerente que, por um lado, a AT demonstre tanta diligência na inserção na «lista de devedores à Administração Fiscal»⁶⁸ 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.

6. Citação da Administração Tributária no processo de insolvência

Quer quando é o próprio devedor que se apresenta à insolvência, dando cumprimento ao disposto no artigo 18.º CIRE, quer quando é um outro credor a requerer a sua insolvência, nos termos do artigo 20.º CIRE, deve a AT, quando existam créditos tributários, ser citada, nos termos do n.º 5 do artigo 37.º CIRE, para tomar conhecimento

⁶⁶ Bastante semelhante, no que toca ao pedido de insolvência e nos pressupostos que indiciam a situação de insolvência, ao regime português.

⁶⁷ RUI DUARTE MORAIS, *ob. cit.*, 2.ª, p. 200.

⁶⁸ *Vide* nota 54.

da declaração de insolvência dos seus devedores e poder reclamar atempadamente os seus créditos e exercer os demais direitos que a lei falimentar lhe confere.

Apesar de o legislador não esclarecer a quem incumbe a função de citar a Administração Tributária e os demais credores públicos referidos no referido n.º 5 do artigo 37.º do CIRE, cremos que pretendia que tal tarefa fosse levada a cabo pelos Administradores de Insolvência, nomeados na sentença de declaração de insolvência (36.º, n.º 1, al. d) CIRE), já que parece que um dos grandes objetivos da entrada em vigor do CIRE era promover a desjudicialização do processo de insolvência, reduzindo a intervenção do Juiz e do Tribunal ao estritamente necessário⁶⁹.

No entanto, verificamos que, na prática, quem continua a proceder à citação das entidades referidas no n.º 5 do artigo 37.º do CIRE é o próprio Tribunal, a requerimento dos Administradores de Insolvência, os quais, a fim de evitar a sua responsabilização subsidiária⁷⁰ nos processos de execução fiscal que possam estar a correr contra a empresa insolvente, continuam a dar cumprimento ao disposto no artigo 181.º do CPPT, requerendo, «no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença, a citação pessoal dos chefes dos serviços periféricos locais da área do domicílio fiscal do falido ou onde possua bens ou onde exista qualquer estabelecimento comercial ou industrial que lhe pertença (...)» (n.º 1) e «a avocação dos processos em que o falido seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de falência» (n.º2)⁷¹.

Aliás, tem-se verificado que, na prática, até o n.º 1 do artigo 80.º CPPT⁷² que dispõe que, nos processos de execução que não tenham natureza tributária, deverão ser obrigatoriamente citados os «chefes dos serviços periféricos locais⁷³ da área do

⁶⁹ A este propósito, *vide* pontos 10 e 11 do Preâmbulo do CIRE. Este interesse na desjudicialização do processo de insolvência não parece manter-se na nova revisão ao CIRE, já que, como se refere na Proposta de Lei n.º 39/XII, um dos objetivos das alterações operadas pela Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril é reforçar as competências do juiz em termos de gestão processual. Assim, o Juiz passará 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).

⁷⁰ Abordaremos no ponto 18 do capítulo IV, a questão da responsabilidade subsidiária dos Administradores de Insolvência.

⁷¹ Nas palavras de SERENA CABRITA NETO, *Introdução ao Processo Tributário*, p. 118, a *ratio legis* desta norma prende-se com a vontade do legislador em aglomerar no processo falimentar todos os créditos tributários, evitando, assim, a possibilidade do Estado ressarcir os seus créditos autonomamente, fora do processo de insolvência e prejudicar os demais credores.

⁷² JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., p.291, 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.

⁷³ Para maiores desenvolvimentos sobre a estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira *vide* Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de Dezembro.

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»⁷⁴, tem sido considerado pelos Administradores de Insolvência nos processos falimentares. Estes, receando a sua eventual responsabilização subsidiária, continuam a dar cumprimento a esta norma.

Concebendo-se o processo de insolvência como uma «execução universal»⁷⁵, o disposto neste artigo ter-se-ia de aplicar ao processo de insolvência. Contudo, tal levanta alguns problemas no que diz respeito ao prazo de reclamação de créditos, pois que esta norma 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 créditos⁷⁶. Parece-nos que deverá prevalecer o prazo constante na legislação falimentar, pois não há qualquer razão para impor à AT um prazo mais curto do que aquele que é concedido aos restantes credores.

Julgamos que o legislador não pretendia incluir nesta disposição os processos de insolvência, não só porque abre uma exceção na parte inicial desta norma, quando se refere «Salvo nos casos expressamente previstos na lei» (o previsto no CIRE seria, assim, uma dessas exceções), mas também porque o artigo 181.º do CPPT (que trata da citação da AT no processo de insolvência), apenas manda aplicar aos processos de insolvência os n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 80.º desse Código e não o seu n.º 1.

A obrigação de citação da AT parece, à luz do CIRE, existir apenas nos casos em que sejam indicadas dívidas de natureza tributária do insolvente. Contudo, nos termos do referido n.º 1 do 181.º do CPPT, a citação da AT deve verificar-se sempre, mesmo nos casos em que não se conhece a existência de créditos desta natureza.

Na verdade, 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

⁷⁴ Nos termos do n.º 2 desta disposição legal, quando não existem dívidas, a Administração Fiscal deve comunicar tal facto através de ofício.

⁷⁵ Vide ponto 3 do capítulo I.

⁷⁶ Este prazo coaduna-se com o previsto no CPC para a reclamação dos credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados, o qual é também, de 15 dias (n.º 1 do artigo 865.º do CPC). O que também mostra que os processos de execução referidos no n.º 1 do artigo 80.º do CPPT são, apenas, as execuções singulares.

al. a) do n.º 1 do artigo 24.º do CIRE⁷⁷, ou, nas situações em que o pedido de insolvência é apresentado por um outro credor (que não a própria Administração Tributária⁷⁸) – se este não tiver conhecimento da situação tributária do devedor⁷⁹ – através da apresentação da lista de credores que o devedor, nos termos da al. f) do artigo 36.º do CIRE, tem de disponibilizar ao Administrador de Insolvência. Na realidade, 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 de Insolvência, na possibilidade de a sua insolvência vir a ser declarada.

Dispõe o n.º 4 do artigo 9.º CIRE que, com a publicação de anúncios e a afixação de editais, efetuada nos termos do n.º 7 do artigo 37.º do CIRE⁸⁰, 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 citados⁸¹, sem prejuízo do disposto quantos aos créditos públicos. Ou seja, não parece que a falta de citação, por carta registada, dos credores públicos, se possa suprir com a publicação destes anúncios e editais. No entanto, julgamos que tal incumprimento⁸² não configura uma nulidade processual⁸³. Na verdade, não cremos que seja de aplicar aqui o disposto nos artigos

⁷⁷ O devedor, quando se apresente à insolvência, tem de, com a petição, juntar uma relação por ordem alfabética de todos os credores. 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, citado para disponibilizar determinadas informações/documentos, não agir em conformidade.

⁷⁸ 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.

⁷⁹ Poderá, contudo, tomar conhecimento da existência de dívidas tributárias através de consulta à lista pública de devedores à Administração Fiscal (*Vide* nota 54).

⁸⁰ Este artigo prevê a afixação do edital na sede, nos estabelecimentos da empresa e no próprio Tribunal e por anúncio publicado no “Diário da República”. Está norma (n.º 7 do artigo 37.º do CIRE) 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*. Com esta alteração visa-se, como se refere na exposição de motivos da referida Proposta n.º 16/XII, relativa a tais alterações, a simplificação de procedimentos, reduzindo-se os custos e o tempo que as atuais publicações no “Diário da República Eletrónico” implicam.

⁸¹ Neste sentido, *vide* o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 22/11/2010, processo n.º 200/09.8TYVNG-A.P1 (relator: Ana Paula Amorim), disponível em www.dgsi.pt, que dispõe que «atento o actual regime previsto no art. 9º/4 do DL 53/2004 de 18/03 (CIRE), a falta de citação pessoal do credor, quando deva ter lugar, mostra-se sanada mediante as publicações legais, data a partir da qual se inicia o prazo para exercício de direitos».

⁸² Entendem LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 197, nota 14, que o incumprimento do dever de citação gera responsabilidade disciplinar e civil.

⁸³ Neste sentido, LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 197, nota 14.

194.^{o84} e 198.^{o85} do CPC (aplicáveis *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. Aliás, esta falta pode ser suprida pela citação, nos termos do n.^o 2 do artigo 37.^o do CIRE, do Ministério Público que, como representante do interesse público, deverá averiguar junto da AT, se esta nada disser, se existem créditos reclamáveis ou pela supra citada obrigação de o Administrador de Insolvência, nos termos do n.^o 1 do artigo 181.^o do CPPT, proceder «à citação pessoal dos chefes de serviços periféricos locais da área do domicílio fiscal do falido ou onde possua bens ou onde exista qualquer estabelecimento comercial ou industrial que lhe pertença»⁸⁶.

Consideramos, todavia, que, nestes casos, 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 momento em que, por alguma destas vias, a AT tome conhecimento da pendência do processo de insolvência.

A articulação do disposto no CIRE quanto à citação dos credores tributários com o previsto no 181.^o CPPT⁸⁷ torna-se, assim, problemática porque, no CIRE, a citação da AT só tem de ocorrer quando se conheça, à data da declaração de insolvência, a existência de dívidas tributárias e, segundo o CPPT, a Fazenda Pública deve ser sempre citada da declaração de insolvência.

Na verdade, parece totalmente contrário às ideias de celeridade e desjudicialização do processo subjacentes ao CIRE, continuar a aplicar, nos processos de insolvência, o disposto no artigo 181.^o do CPPT quanto à citação da AT. E, se decidirmos aplicar simultaneamente esta norma e o estabelecido n.^o 5 do artigo 37.^o do CIRE, podemos deparar com situações em que se verifica uma duplicação de citações, o que poderá gerar problemas quanto ao início da contagem dos prazos para a reclamação de créditos.

⁸⁴ Trata dos factos em que se verifica falta (inexistência) de citação, a qual, como explica JOSÉ LEBRE DE FREITAS, no seu *Código de Processo Civil Anotado*, 2.^a ed., pp. 352 e 353, constitui uma nulidade principal (204.^o do CPC), que é do conhecimento oficioso (202.^o do CPC) e só se sana com a intervenção do não citado no processo (196.^o do CPC).

⁸⁵ 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 198.^o do CPC).

⁸⁶ Posição [contrária] foi assumida no Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 29/11/2007, processo n.^o 1868/07-3 (relator: Tavares de Paiva), disponível em www.dgsi.pt, 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 não cumprimento 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 é totalmente contrária ao disposto na parte final do supra citado n.^o 4 do artigo 9.^o do CIRE. E nunca poderá, em nossa opinião, vigorar quanto à citação da AT, já que esta terá, como explicamos supra, conhecimento da pendência do processo de insolvência por outras vias.

⁸⁷ E 80.^o CPPT, caso se entenda que o mesmo se aplica também processos de insolvência, o que, em nossa opinião, não acontece.

Entendemos que o legislador tributário não acompanhou a evolução legislativa do processo falimentar, ao manter inalterado, desde o CPCI⁸⁸, o teor da norma relativa à citação da Administração Tributária no processo de insolvência

Contudo, e até que se verifique a atualização e harmonização desta norma com o disposto no CIRE, esclarecendo-se a quem cabe a citação dos credores públicos, deverão os Administradores de Insolvência, a fim de evitar a sua possível responsabilização subsidiária, continuar a cumprir o disposto no n.º 1 do artigo 181.º do CPPT, requerendo a citação da AT em todos os processos de insolvência, independentemente do conhecimento da existência de créditos tributários.

7. Reclamação do crédito tributário no processo de insolvência

Feita referência à possibilidade – pouco ou nada utilizada – de a AT requerer, enquanto credora, a insolvência dos seus devedores e à obrigatoriedade de se verificar a sua citação nos processos de insolvência iniciados pelo próprio devedor ou por outro credor, julgamos agora pertinente abordar algumas questões relativas à reclamação de créditos que deverá ser apresentada por esta credora. Especificaremos os créditos que, em nossa opinião, estão sujeitos a reclamação no processo falimentar, sob pena de não virem a ser reconhecidos e considerados na graduação, fazendo, ainda, uma breve referência à possibilidade que a AT tem de, decorrido o prazo de reclamação, utilizar a ação de verificação ulterior de créditos.

7.1) A reclamação de créditos apresentada pela Administração Tributária

Os créditos tributários são, em regra, reclamados pelo Ministério Público, com base nas certidões de dívida⁸⁹ que lhe são disponibilizadas pela própria Administração Tributária, nos termos do n.º 1 do artigo 181.º do CPPT.

Embora a AT esteja obrigada a fornecer as informações previstas no n.º 3 do artigo 80.º do CPPT⁹⁰, as referidas certidões estão geralmente organizadas por processos

⁸⁸ Vide artigo 168.º do Decreto-Lei n.º 45 004 de 27 de Abril de 1963, que aprovou o Código de Processo das Contribuições e Impostos.

⁸⁹ Vide artigo 88.º do CPPT relativo a extração de certidões de dívida.

⁹⁰ Nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 181.º do CPPT, também o disposto no n.º 3 do artigo 80.º do CPPT se aplica quanto às certidões das dívidas do insolvente à Fazenda Pública que sejam remetidas ao Administrador de Insolvência. 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

de execução fiscal e não contêm, muitas vezes, os elementos relativos aos privilégios creditórios⁹¹ ou outras garantias eventualmente existentes⁹² ou a individualização dos juros. Informações que assumem grande relevância no processo falimentar, nomeadamente para a graduação a ser efetuada pelo Administrador de Insolvência e para a posterior verificação do Juiz^{93/94}.

Os créditos tributários poderão ser graduados de forma diversa, consoante o imposto em causa⁹⁵. Assim, é importante que as informações fornecidas pela Fazenda Pública sejam algo pormenorizadas, para que o Ministério Público possa efetuar uma reclamação mais explícita e detalhada⁹⁶, pois, como dispõe o n.º 1 do artigo 128.º CIRE, esta entidade tem o dever de reclamar a verificação dos créditos das entidades que representa, por meio de requerimento, endereçado ao Administrador de Insolvência, acompanhado de toda a prova de que disponha e no qual deverão ser referidas todas as informações constantes nas al.s a) a e) do n.º 1 do mencionado artigo⁹⁷.

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».

⁹¹ Informação que o Administrador de Insolvência poderá, contudo, obter pela verificação da natureza e do 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.

⁹² V.g., a constituição de uma hipoteca legal.

⁹³ O Administrador de Insolvência, nos termos do artigo 129.º CIRE, elaborará e apresentará na secretaria do Tribunal uma lista provisória dos créditos reconhecidos e não reconhecidos, a qual será o ponto de partida para a sentença de verificação e graduação de créditos (n.º 3 do artigo 130.º, ou, caso se verifiquem impugnações, 140.º CIRE).

⁹⁴ Problema que também se coloca no direito espanhol. Como refere NICOLAS VALERO LOZANO, *El régimen jurídico del crédito público en la Ley Concursal*, p. 66, «la práctica demuestra que, habitualmente, la presentación de solicitud de concurso se acompaña de documentación que, sólo parcialmente, reconoce la deuda existente con las administraciones Públicas (es normal la falta de presentación de las liquidaciones referidas al momento inmediatamente anterior a la declaración de concurso) (...)».

⁹⁵ 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.

⁹⁶ Inicialmente, o Ministério Público se limitava a remeter para o Administrador de Insolvência a certidão que lhe era disponibilizada pela Administração Fiscal. A propósito desta prática, concluiu o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 07/07/2008, processo n.º 0854187 (relator: Sousa Lameira), disponível em www.dgsi.pt, que: «I – O mero facto de se encontrarem apenas 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 os devendo incluir na lista de créditos reconhecidos. II – A existência de tais apenas 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».

⁹⁷ Diferentemente do que acontece na lei portuguesa (em que a não reclamação do crédito no prazo fixado pelo Juiz na sentença de declaração de insolvência poderá levar ao seu não reconhecimento pelo Administrador de Insolvência), no direito espanhol, a reclamação não atempada dos créditos implica a qualificação do crédito como subordinado, nos termos do artigo 92.º da *Ley Concursal*, que dispõe que: «(...) Son créditos subordinados: 1.º Los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la administración concursal en la lista de acreedores o que, no habiendo sido comunicados oportunamente, sean incluidos en dicha lista por el Juez al resolver sobre la impugnación de ésta, No quedarán subordinados por esta causa, y serán clasificados según corresponda, los 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

Julgamos que o Administrador de Insolvência, quando considere os dados constantes na reclamação de créditos da AT (ou 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 falta⁹⁸. Tal diligência poderá evitar a existência de novos litígios, dilatórios, motivados pela impugnação da lista de credores reconhecidos, prevista nos artigos 130.º e ss do CIRE. 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 de Insolvência ao processo.

Haverá, ainda, a possibilidade de o Administrador de Insolvência, nos processos de insolvência de pessoas coletivas ou de pessoas singulares que tenham contabilidade organizada⁹⁹, complementar a reclamação com informações desta, pois que a contabilidade do insolvente será sempre por ele analisada¹⁰⁰, nos termos e para os efeitos da parte final do n.º 1 do artigo 129.º CIRE¹⁰¹. Coloca-se aqui a questão de saber se, atenta a natureza pública créditos tributários, tem o Administrador de Insolvência de se empenhar com maior diligência na obtenção de informações sobre os mesmos, por exemplo, em ordem ao conhecimento das garantias que lhe estejam associados? RUI DUARTE MORAIS responde afirmativamente a tal pergunta, referindo que «existe um interesse público na cobrança de tais créditos, a cuja prossecução o Administrador e o

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».

⁹⁸ Este aperfeiçoamento deverá ser solicitado apenas quando se revele absolutamente necessário para um reconhecimento e gradação mais corretos. A utilização desta prerrogativa não se pode banalizar (criando-se a convicção nos credores que, mesmo que apresentem uma reclamação incompleta ou errônea, sempre terão a possibilidade de a retificar, pois o Administrador de 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 urgente (artigo 9.º do CIRE) do processo de insolvência, se cair no erro de criar uma “fase processual” de retificação das reclamações de créditos.

⁹⁹ 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 150.000,00€ (vide n.º 2 do artigo 28.º do CIRS *a contrario*). Podendo 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 (...)».

¹⁰⁰ Obviamente, no caso, de existir e se conseguir ter acesso à mesma, pois, como a prática vem demonstrando, tal revela-se impossível em muitos processos falimentares.

¹⁰¹ O Administrador de Insolvência deve incluir na lista de credores reconhecidos os créditos «cujos direitos constem dos elementos da contabilidade do devedor ou sejam por outra forma do seu conhecimento» (129.º, n.º 1, *in fine* do CIRE).

próprio Tribunal onde corra o processo de insolvência não podem ser alheios»¹⁰². Em nossa opinião, o Administrador de Insolvência deverá, sob pena de vir a ser responsabilizado nos termos do artigo 59.º CIRE¹⁰³, dar pleno cumprimento ao disposto no artigo 129.º CIRE e diligenciar no sentido de reconhecer todos os créditos de que tenha conhecimento (e não só os que forem reclamados¹⁰⁴) e graduá-los corretamente.

Em todo o caso, a falta ou insuficiência das informações/prova contidas 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 CIRE¹⁰⁵)¹⁰⁶ ou um seu reconhecimento erróneo ou insuficiente¹⁰⁷.

7.2) Créditos tributários reclamáveis

Nos termos do n.º 1 do artigo 47.º do CIRE, consideram-se 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 (...)». De tal definição, e em consonância com o disposto no artigo 128.º do CIRE, infere-se que podem ser reclamados todos os créditos gerados antes da data da declaração de insolvência.

Assim, entendemos que a AT deve reclamar, no processo de insolvência, não só os créditos vencidos antes da data da declaração de insolvência, mas também aqueles que, apesar de não estarem ainda vencidos ou sequer liquidados, dimanam de uma obrigação tributária originada antes de tal data, ou seja, aqueles tributos cujo facto gerador¹⁰⁸ ocorreu em momento anterior àquele em que o devedor é declarado insolvente. Como se dispõe no n.º 1 do artigo 36.º da LGT, «a relação jurídica tributária

¹⁰² RUI DUARTE MORAIS, «Da Insolvência – Os Administradores da Insolvência e os Créditos Tributários», in “FISCO” n.º 122/123, p. 109.

¹⁰³ Nos termos desta disposição legal, o Administrador de Insolvência responde pelos danos que culposamente causar aos credores da insolvência e da massa insolvente, apreciando-se a culpa pela diligência de um «administrador criterioso e ordenado». Esta responsabilidade será analisada com mais detalhe no ponto 16 do capítulo IV.

¹⁰⁴ 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 de Insolvência, por carta registada.

¹⁰⁵ Possibilitando ao credor cujo crédito não foi reconhecido conhecer os motivos do não reconhecimento e reagir adequadamente para salvaguardar os seus interesses.

¹⁰⁶ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 452, nota 5.

¹⁰⁷ Se tal se verificar, poderá, ainda, a Administração Tributária reagir, impugnando a lista de credores reconhecidos, nos termos do artigo 130.º do CIRE.

¹⁰⁸ Facto, atividade ou situação que dá origem ao imposto.

constitui-se com o facto tributário», facto material que, para produzir efeitos jurídicos, tem de estar previsto na lei (princípio da legalidade). É o pressuposto legal, de carácter fático, que determina o nascimento da obrigação tributária^{109/110}. A liquidação mais não é que um ato de natureza administrativa que visa a determinação e quantificação da obrigação tributária¹¹¹, tornando-a certa e exigível^{112/113}. Não a constitui, nem determina o seu nascimento, apenas concretiza o crédito tributário.

O vencimento das dívidas tributárias¹¹⁴ ocorre geralmente com o *terminus* do prazo para pagamento voluntário¹¹⁵. No entanto, dispõe o n.º 1 do artigo 91.º do CIRE, que a declaração de insolvência determina o vencimento de todas as obrigações do insolvente não dependentes de uma condição suspensiva^{116/117}.

¹⁰⁹ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3.ª ed., p. 172, explicam que a lei estabeleceu para os diversos impostos, diferentes pressupostos de facto, nos quais se distinguem dois elementos: objetivo (facto ou factos que o legislador previu como determinante(s) para o nascimento do imposto num determinado período temporal e espacial) e subjetivo (conexão entre o elemento objetivo – factos – e o sujeito passivo). Entre outros factos tributários, podemos aqui referir a perceção de um rendimento, a realização de uma determinada despesa ou a aquisição de um certo bem.

¹¹⁰ Como refere RUI DUARTE MORAIS, *A Execução fiscal*, 2.ª ed., 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».

¹¹¹ Para maiores desenvolvimentos sobre o conceito e tipologia da liquidação, vide JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª ed., pp. 201 a 204 e JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., pp. 317 a 330.

¹¹² Nos termos do artigo 59.º CPPT, o procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes (obrigação acessória prevista no n.º 2 do artigo 31.º da LGT, que se presume – *iuris tantum* – verdadeira, atento o disposto do artigo 75.º da LGT), ou, na falta ou vício desta, com base em todos os elementos de que a Administração Fiscal disponha.

¹¹³ Como elucidam DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.ª ed., 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».

¹¹⁴ Como explica J. LUÍS SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3.º ed., 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.

¹¹⁵ 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 estabeleçam prazo de pagamento, este será de 30 dias após a notificação para pagamento efectuada pelos serviços competentes».

¹¹⁶ Atenta a definição constante no artigo 270.º do CC, 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. Nos termos do artigo 276.º do CC, os efeitos do preenchimento da condição, em princípio, retrotraem-se à data da conclusão do negócio.

¹¹⁷ Como refere ARY ELIAS DA COSTA, *apud* LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 3.ª ed., p. 177, 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.

Assim, em nosso entender, são considerados créditos tributários sobre a insolvência todos aqueles que resultarem de obrigações tributárias geradas antes da declaração de insolvência do devedor.

7.3) A reclamação de créditos tributários não liquidados

Como explicámos, todos os créditos derivados de obrigações tributárias cujo facto gerador se verificou antes da data da declaração de insolvência devem ser reclamados pela AT.

Assim, também os créditos cuja liquidação apenas se verificaria depois de proferida a sentença, devem ser reclamados no processo de insolvência¹¹⁸.

Uma classificação dos créditos (sobre a insolvência ou da massa insolvente) feita com base no momento da liquidação, além de poder discriminar os sujeitos passivos consoante o regime fiscal aplicável¹¹⁹, (como aconteceria, por exemplo, com o IVA consoante o regime de liquidação e pagamento seja mensal ou trimestral), poderia, nos casos de autoliquidação, adiar o surgimento da obrigação tributária para um momento indeterminado caso o sujeito passivo não cumprisse as suas obrigações declarativas e não fosse levada a cabo, pela AT, uma liquidação oficiosa, antes da reclamação.

Admitimos, contudo, que a reclamação dos créditos tributários não liquidados possa ser extremamente complicada, na medida em que não poderá conter todas as informações exigidas no n.º 1 do artigo 128.º do CIRE, nomeadamente a determinação do valor em débito, e irá desacompanhada da prova documental necessária para a demonstração da existência da dívida (o que poderá resultar na sua não verificação ou verificação errónea)¹²⁰.

¹¹⁸ Assim, como explicaremos a propósito dos créditos tributários da massa insolvente no ponto 8 deste capítulo, relativamente aos impostos periódicos (quando os factos que dão origem ao imposto se repetem no tempo, com carácter de periodicidade: IVA, IRC, IRS), devem-se separar os créditos relativos às operações efetuadas antes da declaração de insolvência dos créditos referentes a factos ocorridos após a declaração de insolvência. Apenas os primeiros serão reclamados no processo falimentar.

¹¹⁹ Posição defendida pelos Tribunais espanhóis. Vide, a título de exemplo, as sentenças das *Audiencias Provinciales de Huesca (Sección 1.ª)* de 25 de Junio de 2008 e de 18 de Octubre de 2006, in PETRA M. THOMÀS PUIG, *La Posición de la Administración Tributaria y el Crédito Tributario en el Proceso Concursal*, pp. 190 e 191.

¹²⁰ RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., 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 Supremo Tribunal Administrativo de 06/04/2011, processo n.º 0981/10 (Relator: Isabel Marques da Silva), disponível em www.dgsi.pt, 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».

Julgamos que, nestes casos, quando a liquidação do tributo compete à AT, esta deverá liquidar todos os tributos cujo facto gerador já aconteceu, no prazo fixado para a reclamação de créditos na sentença (que poderá, nos termos da al. j) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE, ir até 30 dias, contados da data da citação da referida sentença), passando, assim, a dispor de todos os elementos e documentos legalmente exigíveis para a reclamação de créditos¹²¹.

Quando estejam em causa tributos autoliquidáveis¹²², deverá o Administrador de Insolvência ou o devedor, quando mantenha as funções de administração da massa insolvente¹²³, proceder, a pedido da AT ou do Ministério Público, à liquidação, sendo que, na prática, se verifica que, em muitos casos, os devedores cumprem as suas obrigações declarativas, efetuando a autoliquidação e comunicando-a à Administração Fiscal, mas não procedem ao pagamento do imposto devido.

Caso o devedor insolvente – ou o Administrador de 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 no processo falimentar, teria que levar a cabo um procedimento de inspeção tributária^{124/125}, a fim de indagar os factos tributários não declarados pelo devedor e efetuar a liquidação oficiosa do imposto devido. Ora, é fácil antever a impossibilidade material de a AT reclamar os seus créditos no prazo devido, já que, em muitos casos, a inspeção a realizar revestirá grande complexidade, podendo as investigações prolongar-se por um largo período de tempo¹²⁶.

Porém, nestas situações, a AT poderá 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

¹²¹ Julgamos que não se verifica aqui qualquer violação do disposto no artigo 45.º da LGT.

¹²² Como, por exemplo, o caso dos impostos sobre o rendimento. *Vide* artigo 76.º do CIRS e al. a) do artigo 89.º e artigo 90.º do CIRC.

¹²³ *Vide* Título X do CIRE e ponto 15.2.3 do capítulo III da presente dissertação.

¹²⁴ A inspeção tributária tem por objetivo a análise da situação tributária dos contribuintes, a verificação da realidade tributária, o cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção de infrações (n.º 1 do artigo 63.º da LGT e n.º 1 do artigo 2.º do RCPIT).

¹²⁵ Ao contrário da nossa lei - que não esclareceu como devem ser tratados, no processo falimentar, os créditos tributários sobre os quais esteja pendente um procedimento de inspeção -, o legislador espanhol optou, quanto a esta questão, por uma solução mais esclarecedora, na medida em que acautelou o crédito tributário nestas circunstâncias, ao estabelecer no ponto 2 do artigo 87.º da *Ley Concursal*, alterado pelo artigo 9.º do *Real Decreto-Ley 3/2009* de 27 de Março, que os créditos públicos sujeitos a procedimentos de comprovação ou inspeção devem ser tidos como *contingentes* até à sua quantificação.

¹²⁶ Nos termos dos n.º 2 e 3 do artigo 36.º do RCPIT, o procedimento de inspeção deve ser concluído no prazo máximo de seis meses, podendo tal prazo ser ampliado por mais dois períodos de três meses, quando as situações tributárias assumam especial complexidade, se apure a ocultação dolosa de factos ou rendimentos, haja necessidade de a AT recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional ou por outros motivos de natureza excepcional, mediante autorização fundamentada do diretor-geral dos impostos.

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 os valores daí resultantes.

O insolvente (ou o Administrador de Insolvência, se detiver poderes de representação do insolvente), se não concordar com a referida liquidação, poderá reagir, utilizando, entre outros meios, a reclamação graciosa ou impugnação judicial¹²⁷.

7.4) A reclamação de créditos tributários cujo pagamento está a ser efetuado em regime prestacional

As dívidas tributárias podem, nos termos do n.º 1 do artigo 42.º da LGT e dos artigos 196.º e ss do CPPT e, «ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal»¹²⁸.

Ora, também estes créditos devem ser reclamados pela AT no processo de insolvência, uma vez que, atento o disposto no artigo 92.º CIRE, a declaração de insolvência deve produzir os mesmos efeitos que os diplomas legais respetivos atribuem ao incumprimento do referido plano, calculando-se os juros de acordo com o que estiver neles disposto.

O legislador equiparou o vencimento antecipado destas dívidas, provocado pela declaração de insolvência, ao incumprimento do plano. Para alguma doutrina¹²⁹, esta norma espelha a diferença de tratamento de credores, na medida em que apenas se excepciona favoravelmente o caso dos planos de regularização de impostos e de contribuições para a Segurança Social, não abrangendo outros eventuais planos de regularização que serão igualmente afetados pela declaração de insolvência do devedor, pois, quanto a estes créditos, aplicar-se-á o regime normal do artigo 91.º do CIRE, que

¹²⁷ Se não reagirem nos prazos previstos para o efeito, a liquidação provisória converter-se-á necessariamente numa liquidação definitiva.

¹²⁸ O pagamento em prestações da dívida tributária apenas será deferido se for prestada garantia idónea, nos termos do artigo 169.º do CPPT, ou se verificarem os pressupostos de dispensa da mesma (n.º 4 do artigo 52.º da LGT e 170.º do CPPT). Tal suspende o processo de execução fiscal em curso (n.º 1 do artigo 52.º da LGT e 169.º do CPPT). Com o deferimento do pagamento faseado verifica-se também a suspensão do prazo de prescrição legal da dívida tributária em causa (artigo 49.º, n.º da LGT). O pagamento em prestações, constituindo uma moratória no pagamento do crédito tributário, apenas é admitido nos casos e termos previstos na lei (n.º 3 do artigo 85.º do CPPT). Ora, nos termos do n.º 2 do artigo 42.º da LGT, esta possibilidade de pagamento faseado não é admitida, por exemplo, nos casos em que o pagamento do imposto é condição da transmissão dos bens, como acontece com o IMT, cuja liquidação e conseqüente 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).

¹²⁹ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 368, notas 3 e 4.

limita o valor do crédito, nomeadamente a taxa de juros a aplicar¹³⁰. Em nossa opinião, esta diferença justifica-se essencialmente pela especial natureza dos créditos da Fazenda Pública e da Segurança Social.

7.5) A reclamação de créditos tributários relativos a multas e coimas

Também as sanções de carácter tributário, aplicadas ao infrator após a declaração de insolvência mas referentes a incumprimentos anteriores a tal data, devem ser considerados créditos sobre a insolvência e, como tal, reclamados pela AT no processo falimentar.

O momento fulcral para a qualificação destes créditos é aquele em que se praticou a infração e não aquele em que se aplica a sanção, pois esta não se pode autonomizar do facto que se pretende punir.

Aliás, entender que o momento determinante para a sua qualificação era o da aplicação da sanção levaria a que o crédito daí decorrente fosse classificado como crédito sobre a massa¹³¹ e, como tal, pago com prioridade em relação aos créditos sobre a insolvência¹³². Tal acabaria por prejudicar ainda mais os restantes credores da insolvência, os quais ao concorrerem com a AT enquanto credora dos créditos resultantes do incumprimento destas penalidades, já vêem o pagamento dos seus créditos afetado pela conduta ilegal do insolvente. Este prejuízo dos restantes credores, em razão dos ilícitos cometidos pelo insolvente, é de todo inadmissível face ao princípio da pessoalidade das penas e sanções¹³³. Mais, as coimas e outras sanções pecuniárias

¹³⁰ 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.».

¹³¹ Ver a propósito dos créditos tributários da massa insolvente o ponto 8 deste capítulo.

¹³² Nos termos do n.º 1 do artigo 172.º do CIRE, «antes de proceder ao pagamento dos créditos sobre a insolvência, o administrador da insolvência deduz da massa insolvente os bens ou direitos necessários à satisfação das dívidas desta, incluindo as que previsivelmente se constituirão até ao encerramento do processo».

¹³³ A legislação penal consagra, no artigo 11.º do Código Penal, o princípio da individualidade da responsabilidade criminal, 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. Grande parte da jurisprudência entende que também as coimas são intransmissíveis. Veja-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, 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

que surgem em consequência do não cumprimento de uma obrigação tributária não fazem parte dessa obrigação, pelo que não faz sentido atribuir-lhe a mesma natureza que aos restantes créditos tributários.

Alguma da jurisprudência tem entendido que com a declaração de insolvência e consequente dissolução da sociedade se extingue a obrigação do pagamento de coimas e, conseqüentemente, a execução fiscal instaurada para a sua cobrança coerciva¹³⁴. Não sufragamos, contudo, tal entendimento uma vez que a dissolução não determina a extinção da sociedade insolvente, mantendo esta a sua personalidade jurídica¹³⁵ e podendo até decidir-se pela sua manutenção em funcionamento e recuperação, pelo que não faria qualquer sentido extinguir a sua responsabilidade por penas e coimas e libertá-la das sanções que lhe foram aplicadas.

Julgamos que seria de acolher no nosso ordenamento¹³⁶ a solução encontrada pelo direito espanhol, que determina que quaisquer multas ou outras sanções pecuniárias são categorizadas, no processo de insolvência, como créditos subordinados (n.º 4 do artigo 92.º da *Ley Concursal*)^{137/138}.

tipo de sanções, por ser essa a única solução que se harmoniza comos 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 infracções 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.

¹³⁴ Acórdãos do STA de 09/02/2011, processo n.º 0617/10 (relator: Dulce Neto): «A declaração de insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades e essa dissolução equivale à morte do infractor, de harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT e artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do CPPT, daí decorrendo a extinção da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva», disponível em www.dgsi.pt.

¹³⁵ Desenvolveremos esta matéria no ponto 15.1 do capítulo III.

¹³⁶ O que parecia que iria acontecer com a entrada em vigor do CIRE, já que se previa, no artigo 46.º do Projeto deste diploma, a classificação como créditos subordinados dos «créditos por multas, coimas e outras sanções pecuniárias por crimes ou contra-ordenações» (al. d)).

¹³⁷ Como refere MARÍA MARCOS GONZÁLEZ LECUONA, *Comentarios a la Ley Concursal*, Tomo I, 2.ª ed., 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».

¹³⁸ Também outras legislações optaram por não graduar as multas e sanções tributárias da mesma forma que os restantes créditos tributários. *Vide*, a título de exemplo, a legislação brasileira, nos termos da qual 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 (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).

7.6) O IVA e as retenções na fonte de impostos sobre o rendimento e das contribuições devidas pelos trabalhadores à Segurança Social

Os sujeitos passivos não isentos efetuam a liquidação de IVA, relativamente às suas vendas de bens e prestações de serviços, podendo deduzir o imposto suportado nas aquisições. Assim, devem, em cada período, entregar atempadamente ao Estado a diferença entre o imposto liquidado e o imposto suportado (método do crédito do imposto ou método subtrativo indireto)¹³⁹. O sujeito passivo liquida e cobra o imposto por conta do Estado¹⁴⁰.

Relativamente às retenções na fonte de impostos sobre o rendimento, a empresa surge como substituto¹⁴¹, como contribuinte de direito (sendo pois o sujeito passivo em sentido formal, ou seja, quem está vinculado ao cumprimento da obrigação tributária (n.º 3 do artigo 18.º da LGT), pelo que é responsável pelas importâncias retidas e não entregues ao Estado.

O mesmo sucede quanto à retenção relativa às contribuições devidas pelos trabalhadores à Segurança Social, já que quem deve tais quantias é o trabalhador (é sobre a sua remuneração que estes valores são descontados). No entanto, é a entidade patronal que está obrigada a entregá-las à AT.

Entende PAULO MARQUES que está 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). Em consequência, entende ser discutível que, por exemplo, uma importância retida na fonte aos trabalhadores seja parte integrante da massa insolvente da entidade patronal (uma vez que aquela quantia não pertence à empresa: mera depositária), sob pena de se vir a satisfazer com quantia alheia os créditos de outros credores que, por sentença de verificação e graduação de créditos, sejam graduados prioritariamente¹⁴².

Salvo melhor opinião, não nos parece que se possa atribuir ao fenómeno da substituição fiscal a natureza de um contrato de depósito. Primeiro, porque não se

¹³⁹ CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, 4.ª ed., 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».

¹⁴⁰ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., p. 620.

¹⁴¹ A substituição tributária está prevista no artigo 20.º da LGT. Para maiores desenvolvimentos, *vide*, por todos, JOAQUIM FREITAS ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário*, pp. 29 a 33.

¹⁴² PAULO MARQUES, *Falta de entrega e a massa insolvente*, in “Fiscalidade” n.º 47, pp. 68 a 72.

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 obrigações acessórias que lhe sejam impostas por lei), já que o valor do imposto devido ao Estado nunca chega às mãos do contribuinte, é retido por um terceiro para ser diretamente entregue à AT¹⁴³; segundo, porque não existe aqui qualquer obrigação de restituir tal montante ao contribuinte. Ele será entregue pelo substituto ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, neste caso, a AT; terceiro, porque – até pela natureza absolutamente fungível do dinheiro – “aquilo” que será entregue à AT não é a “coisa” que ficou na posse do empregador.

O instituto da substituição fiscal é, na verdade, bastante complexo, sendo defendidas várias teorias para a definição da sua natureza jurídica¹⁴⁴. Como conclui DIOGO FEIO, a substituição fiscal, apesar de acolher alguns elementos de outros institutos jurídicos, é uma figura própria do direito fiscal¹⁴⁵. Caracteriza-se por se afastar da situação subjetiva comum da relação tributária, na medida em que, como devedor do imposto, surge não aquele que pratica o facto sujeito a tributação mas um terceiro que detém uma relação especial com o sujeito ativo da relação jurídica tributária, a AT. Apesar de não ser a empresa a praticar o facto sujeito a tributação¹⁴⁶, esta é a única e exclusiva responsável pela retenção do tributo e pela conseqüente entrega do mesmo ao Estado, devendo cumprir esta obrigação com os seus próprios meios.

Assim, e ao contrário do entendimento sufragado por PAULO MARQUES, julgamos que a incorporação de tais montantes na massa insolvente não afeta os direitos

¹⁴³ Como explica DIOGO FEIO, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O caso específico dos Impostos sobre o Rendimento*, 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».

¹⁴⁴ Sobre as várias posições defendidas pela doutrina quanto à natureza jurídica da substituição fiscal *vide* DIOGO FEIO, *ob. cit.*, pp. 66 a 74.

¹⁴⁵ DIOGO FEIO, *ob. cit.*, pp. 74 a 79.

¹⁴⁶ E de estar agir como colaborador e auxiliar da AT na arrecadação e gestão de impostos. Daí o incumprimento deste dever de entrega configurar a prática de um crime de abuso de confiança fiscal (artigos 105.º e 107.º do RGIT). O tipo incriminador do crime de abuso de confiança fiscal realiza-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. O abuso de confiança fiscal é um crime doloso, bastando-se a verificação de dolo eventual, em que o agente representa como possível que da sua conduta possa ocorrer um determinado resultado ilícito e atua conformando-se com a possibilidade dessa realização. Para maiores desenvolvimentos *vide* PAULO MARQUES, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal*.

da Administração Fiscal ou da Segurança Social, já que os mesmos fazem parte do património do insolvente.

As quantias retidas pela empresa aparecem discriminadas contabilisticamente, nos termos do Sistema de Normalização Contabilística, nas contas 2433 (IVA – liquidado), 242 (Retenção de impostos sobre rendimentos) e 245 (Contribuições para a Segurança Social) do balancete analítico¹⁴⁷. No entanto, verifica-se que, na maior parte dos casos, estes valores, apesar de referidos no balancete, são ficcionais, não existindo efetivamente nos cofres da empresa insolvente¹⁴⁸.

Face ao exposto, julgamos que a Fazenda Pública e a Segurança Social terão de concorrer no processo de insolvência com os restantes credores, reclamando também o valor de tais créditos, que, em regra, são reconhecidos como créditos privilegiados¹⁴⁹.

7.7) Consequências da não reclamação do crédito tributário

Os créditos não reclamados pela AT, nem conhecidos oficiosamente pelo Administrador de Insolvência, não serão, em princípio, reconhecidos no processo de insolvência, pelo que não serão considerados no rateio resultante da liquidação da massa insolvente nem tidos em conta no plano de insolvência/plano de pagamentos que eventualmente se venha a realizar.

O não reconhecimento de créditos tributários levanta, contudo, algumas questões particulares, desde logo porque, no capítulo IV do Título II da LGT, referente à extinção da relação jurídica tributária, não figura como causa de extinção da obrigação tributária o seu não reconhecimento no processo de insolvência. Aliás, nem o próprio CIRE determinou como causa de extinção de uma obrigação a sua não reclamação/reconhecimento no processo de insolvência¹⁵⁰.

¹⁴⁷ Balancete é um quadro recapitulativo pormenorizado de todas as contas da empresa.

¹⁴⁸ Ou porque a empresa os afetou ao pagamento de outras despesas ou porque, pura e simplesmente, ainda não os recebeu, como sucede no caso do IVA que, apesar de liquidado, não chegou a ser recebido.

¹⁴⁹ Sobre os privilégios concedidos a tais créditos, *vide* ponto 10.1.1 do capítulo II.

¹⁵⁰ 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, respetivamente. O mesmo sucede em Espanha, como explica JOSÉ LUIS DOVAL LORENTE, *El crédito tributario en el proceso concursal*, pp. 79 e 80.

Assim, deverá entender-se que o crédito não reconhecido continua a existir. Simplesmente não será tido em conta no processo de insolvência¹⁵¹, não podendo a AT cobrá-lo por outra via enquanto o processo perdurar¹⁵².

7.8) Ação para reconhecimento de créditos tributários

A AT pode, ainda, como qualquer outro credor, ver o seu crédito reconhecido no processo de insolvência através da interposição de uma ação de verificação ulterior de créditos contra a massa insolvente, no prazo de um ano contado a partir da data do trânsito em julgado da sentença de declaração de insolvência. A tramitação desta ação vem prevista nos artigos 146.º e ss do CIRE.

Esta possibilidade revela-se bastante útil no caso dos créditos tributários que, por não estarem ainda liquidados na data da declaração de insolvência, não foram atempadamente reclamados. No entanto, verificamos que, na prática, a AT não utiliza a ação de verificação ulterior para ver estes seus créditos reconhecidos. Julgamos que tal se deve ao facto de esta, interpretando o disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT de forma bastante lata¹⁵³, utilizar a execução fiscal para cobrar as dívidas tributárias ainda não liquidadas à data da declaração de insolvência, não lhe interessando ver esses créditos considerados no processo falimentar.

8. Os créditos tributários sobre a massa insolvente

Julgamos relevante identificar, neste ponto, os créditos tributários que, em nossa opinião, devem ser considerados créditos da massa insolvente, atento o impacto que a sua satisfação prioritária pode vir a provocar na possibilidade de pagamento dos créditos verificados e graduados no processo de insolvência.

¹⁵¹ No direito espanhol, os créditos reclamados tardiamente (depois do prazo estipulado para a reclamação) serão graduados como subordinados, nos termos do ponto 1 do artigo 92.º da *Ley Concursal*.

¹⁵² Nos termos do artigo 90.º do CIRE, «os credores da insolvência apenas poderão exercer os seus direitos em conformidade com os preceitos do presente Código, durante a pendência do processo de insolvência».

¹⁵³ 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 mais pormenorizadamente no ponto 9.1.3 deste capítulo.

8.1) A qualificação de créditos tributários como créditos da massa insolvente

Dispõe a al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE que são dívidas da massa insolvente «as dívidas emergentes dos atos de administração, liquidação e partilha da massa insolvente».

Incluem-se aqui as dívidas relativas às obrigações tributárias geradas com os atos praticados após a declaração de insolvência, com a manutenção da empresa em atividade¹⁵⁴ 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.

Concordamos com PETRA M. THOMÁS PUIG quando refere – no âmbito da lei espanhola, aqui bastante próxima da lei portuguesa –, a título de exemplo, que, quanto ao IVA respeitante ao trimestre em que se declara a insolvência, se deve separar IVA que é crédito da insolvência (o relativo às operações efetuadas antes de proferida a sentença que declara a insolvência) do IVA que é crédito da massa insolvente (o referente aos atos praticados após a prolação da sentença)¹⁵⁵.

Assim, poder-se-ão considerar dívidas tributárias da massa insolvente todas aquelas cujo facto gerador ocorra após o momento da declaração de insolvência¹⁵⁶, como, por exemplo, obrigações de retenção na fonte de IRS ou de IRC que devam ter lugar em data posterior àquela em que foi declarada a insolvência. 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 data posterior à declaração de insolvência podem ser consideradas créditos da massa insolvente¹⁵⁷.

Ao contrário do que sucedia na vigência do CPEREF¹⁵⁸, a declaração de insolvência não implica a imediata inibição do insolvente para o exercício do

¹⁵⁴ Os créditos tributários surgidos durante o período em que se está a cumprir o plano de insolvência não são qualificados como créditos da 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.

¹⁵⁵ PETRA M. THOMÁS PUIG, *La posición de la Administración Tributaria y el crédito tributario en el proceso concursal*, p.189.

¹⁵⁶ Este é o entendimento adotado explicitamente noutros ordenamentos. *Vide*, por exemplo, a propósito do regime brasileiro, o ponto V do artigo 84.º da Lei n.º 11.101 de 09 de Fevereiro de 2005, nos termos do qual serão considerados «créditos extraconcursais» e pagos com precedência os «tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência».

¹⁵⁷ Neste sentido, em Espanha, ANA LUQUE CORTELLA, *La hacienda pública y el crédito tributario en los procesos concursales*, p. 142.

¹⁵⁸ N.º 1 do artigo 148.º do CPEREF.

comércio¹⁵⁹ ou a cessação da atividade da empresa, uma vez que, face ao disposto no CIRE, só na primeira assembleia de credores se decidirá o seu destino: encerramento e liquidação ou recuperação e manutenção¹⁶⁰.

A continuação da empresa, 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. A opção pelo encerramento e posterior liquidação e partilha da massa insolvente poderá, também, dar origem a dívidas de imposto. Sirvam de exemplos a obrigação de IVA gerada pela venda dos bens que compõem o património do insolvente e a do pagamento de IMI decorrente da existência de bens imóveis, enquanto tais bens não deixarem de integrar a esfera patrimonial do insolvente.

8.2) O pagamento dos créditos tributários sobre a massa insolvente

As dívidas da massa insolvente deverão, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º e do artigo 172.º do CIRE, ser pagas pelo Administrador de Insolvência, nas datas dos respetivos vencimentos, antes dos créditos sobre a insolvência¹⁶¹. A prevalência de pagamento destas dívidas pode, na prática, prejudicar os interesses dos credores da insolvência – cuja satisfação parece ser o principal escopo do CIRE – uma vez que pode frustrar as expectativas de recuperação dos seus créditos¹⁶².

A consciência deste risco pode incentivar os demais credores, nomeadamente os garantidos e privilegiados, a optar pelo encerramento da empresa, na medida em que tal decisão certamente implicará a geração de menos dívidas da massa insolvente e, portanto, o pagamento mais rápido e menos arriscado dos seus créditos, que serão graduados em primeiro lugar. Julgamos que a perceção deste risco não deverá influenciar a posição da AT, muitas vezes credora garantida e/ou privilegiada porque a

¹⁵⁹ 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».

¹⁶⁰ N.º 2 do artigo 156.º do CIRE.

¹⁶¹ 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).

¹⁶² Vide JOÃO LABAREDA, *Novo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – aspectos mais controversos*, in “Colectânea de Estudos Sobre a Insolvência”, p. 22.

sua atuação deverá sempre pautar-se pela imparcialidade e pela prossecução dos interesses coletivos¹⁶³.

Apesar de tal risco, não nos parece ser de criticar a opção legislativa de prevalência dos créditos sobre a massa. A inexistência de tal prioridade poderia pôr em causa a recuperação da empresa – e, conseqüentemente, o interesse dos credores que decidiram pela manutenção da insolvente – uma vez que ninguém venderia bens ou prestaria serviços a uma empresa nesta condição, sem a garantia de que os cobraria com preferência sobre os demais credores. Não acolhemos assim o entendimento de JOÃO LABAREDA quando refere que a prevalência das dívidas da massa insolvente contraídas na exploração da empresa deveria, pelo menos, quando em confronto com dívidas anteriores garantidas ou privilegiadas, ficar pendente da análise e aprovação do Tribunal, à semelhança do que sucedia no anterior regime falimentar¹⁶⁴ com as dívidas assumidas no decurso do processo de recuperação¹⁶⁵.

Por um lado, parece-nos que subordinar à sindicância do Juiz todas as dívidas advenientes da atividade empresarial contraria quer a desjudicialização pretendida com o regime instituído pelo CIRE, quer o princípio da economia processual e o carácter urgente do processo de insolvência, patente no artigo 9.º do CIRE. Por outro lado, o acolhimento desta posição colocaria a questão de saber que critério utilizaria o Juiz para reconhecer uma determinada dívida como emergente da administração da massa e, como tal, prevalecente sobre as dívidas da insolvência.

A interferência do poder jurisdicional poderia até, no caso das obrigações tributárias, violar as regras de competência material¹⁶⁶, já que poderia o Juiz do processo de insolvência estar a analisar e validar a legalidade de créditos de natureza tributária. Por último, a necessidade desta “fiscalização” judicial poderia colocar em questão o trabalho e idoneidade do Administrador de Insolvência, que, quando assume

¹⁶³ No entanto, o seu voto no sentido de aprovação de um plano de insolvência estará sempre dependente do que vier a ser proposto no referido plano em relação aos seus créditos sobre a pessoa insolvente, já que os mesmos são de natureza indisponível, como veremos mais adiante.

¹⁶⁴ Dispunha o artigo 65.º do CPREF 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».

¹⁶⁵ JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 23.

¹⁶⁶ Aliás, prevê-se já no n.º 2 do artigo 89.º do CIRE que as execuções por dívidas da massa, de natureza tributária, ao contrário das restantes ações judiciais relativas a dívidas da massa, não correm por apenso ao processo de insolvência. Julgamos que era intenção do legislador excepcionar também quaisquer outras ações de natureza tributária. Tal disposição parece pretender evitar o risco de incompetência material que se verificaria caso se admitisse a atribuição de poderes ao Juiz de insolvência nos processos de natureza tributária.

funções de administração, deve, nos termos do artigo 55.º do CIRE e 16.º do Estatuto do Administrador de Insolvência¹⁶⁷, gerir diligentemente o património da insolvente e atividade empresarial e proceder ao pagamento das dívidas da massa, elencadas no mencionado artigo 51.º do CIRE. Aliás, o Administrador de Insolvência pode, no cumprimento dos seus deveres de gestão e administração da massa (se os mesmos lhe forem atribuídos), quando não concordar com as liquidações efetuadas pela AT, reagir administrativa ou judicialmente contra as mesmas.

Julgamos, contudo, que atento o peso que as referidas dívidas podem atingir num processo de insolvência, deve, sem dúvida, existir alguma cautela no tratamento e pagamento das mesmas¹⁶⁸. Tal controlo pode ser efetivado pela comissão de credores, a quem cabe, conforme disposto no n.º 1 do artigo 55.º e n.º 1 do artigo 68.º do CIRE, fiscalizar a atuação do Administrador de Insolvência e, em última instância, ao Juiz que, como preceitua o artigo 58.º do CIRE, tem também o dever de fiscalizar a atividade do Administrador de Insolvência, podendo «a todo o tempo, exigir-lhe informações sobre quaisquer assuntos ou a apresentação de um relatório da actividade desenvolvida e do estado da administração e da liquidação». Tal apreciação deve ser, também, levada a cabo *a priori* no momento da atribuição do título profissional de Administrador de Insolvência, que deve estar sujeita a apertados níveis de exigência, dada a importância e impacto que a sua atuação produz no seio empresarial.

9. Efeitos da declaração de insolvência sobre os procedimentos/ processos tributários

A declaração de insolvência do devedor e a pendência do processo falimentar influenciam necessariamente o decurso normal dos processos e procedimentos de natureza tributária que se encontrem em curso. Procederemos agora à análise dos efeitos que a declaração de insolvência do devedor provoca em tais ações, começando por estudar o processo de execução fiscal. Em relação a este, pretendemos esclarecer quais as execuções que, em nossa opinião, podem prosseguir após a declaração de insolvência

¹⁶⁷ Estabelecido pela Lei n.º 32/2004 de 22 de Julho.

¹⁶⁸ Seria até pertinente regular mais detalhadamente o tratamento e reconhecimento destes créditos na lei portuguesa, uma vez que, o não esclarecimento de determinadas questões gera várias dúvidas na doutrina e na jurisprudência. Questões que se manterão, já que a Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril, que procederá á sexta alteração do CIRE, pouco ou nada altera nem esclarece o regime dos créditos da massa insolvente.

e o que sucederá aos processos executivos suspensos após o encerramento do processo falimentar. Posteriormente, abordaremos os restantes processos e procedimentos tributários, cujas decisões poderão influir no reconhecimento e graduação dos créditos tributários no processo de insolvência.

9.1) Processos de execução fiscal

O processo de execução fiscal reveste algumas características particulares relativamente aos processos de execução comuns. Apresenta-se mais célere¹⁶⁹ e com uma tramitação mais simples¹⁷⁰. É um processo de natureza judicial, apesar da participação, cada vez mais ativa, da AT, que gere a sua tramitação e toma a maior parte das decisões^{171/172}.

A cobrança coerciva das dívidas por contribuições às instituições de solidariedade e Segurança Social realiza-se também através do processo de execução fiscal, mas que corre termos em serviços próprios do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social¹⁷³.

Neste capítulo, analisaremos os efeitos que a declaração de insolvência do devedor provoca nos processos executivos de natureza tributária, procurando conjugar o

¹⁶⁹ Deve estar concluído no prazo máximo de um ano: 177.º do CPPT.

¹⁷⁰ Veja-se, a título de exemplo, o artigos 155.º do CPPT quanto à partilha entre os sucessores do executado, artigo 272.º do CPPT, entre outros.

¹⁷¹ Por exemplo, atualmente são os próprios órgãos da Administração Tributária que efetuam a verificação e graduação de créditos no processo de execução fiscal (*a contrario* n.º 1 do artigo 151.º do CPPT, alterado pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro). A este propósito, entendeu-se, entre outros, no Acórdão do STA de 19/10/2011, processo n.º 0702/11 (relator: Isabel Marques da Silva), disponível em www.dgsi.pt que «Após as alterações introduzidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário pela Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, os Tribunais Tributários continuam a ter competência para conhecer da matéria relativa à verificação e graduação de créditos, tendo ocorrido apenas uma alteração da via ou forma processual adequada ao seu conhecimento, que deixou de ser o processo judicial de verificação e graduação de créditos, para ser o processo judicial de reclamação da decisão proferida pelo órgão da execução sobre a matéria, passando, assim, esta reclamação a constituir a forma processual de exercer a tutela jurisdicional no que toca à verificação e graduação de créditos».

¹⁷² CARLOS PAIVA, *O Processo de Execução Fiscal*, p. 165, entende que, apesar da definição legal prevista no n.º 1 do artigo 103.º da LGT, a atribuição de natureza judicial ao processo de execução fiscal levanta algumas reticências, já que todo o processo se pode desenvolver sem qualquer intervenção judicial, pelo que seria mais adequado, em sua opinião, entender o processo de execução fiscal como um processo administrativo, no qual têm lugar atos ou diligências de natureza judicial e que se encontra sujeito à avaliação da legalidade por parte dos Tribunais Tributários. No entanto, e como tem entendido unanimemente a jurisprudência, o processo de execução fiscal tem natureza judicial. *Vide*, a título de exemplo, Acórdão do STA de 26/05/2010, processo n.º 0343/10 (relator: António Calhau), disponível em www.dgsi.pt: «O processo de execução fiscal tem natureza judicial, podendo a AT nele praticar actos desde que não tenham natureza jurisdicional, já que os actos de natureza jurisdicional susceptíveis de ser praticados no processo de execução estão fora dessa previsão por não serem da competência da Administração (artigo 103.º, n.º 1 da LGT)».

¹⁷³ *Vide* Decreto-Lei n.º 42/2001 de 09 de Fevereiro.

disposto nos preceitos falimentares com as normativas tributárias adjetivas relativas a esta matéria.

9.1.1) Suspensão do processo de execução fiscal

Dispõe o artigo 88.º do CIRE que, com a declaração de insolvência¹⁷⁴, se suspendem¹⁷⁵ todas as diligências executivas ou outras providências intentadas pelos credores da insolvência sobre os bens integrantes da massa insolvente, ou seja, suspendem-se automaticamente os processos de execução instaurados contra o insolvente, incluindo os processos de execução fiscal.

O n.º 1 do artigo 180.º do CPPT, em conformidade com o disposto no CIRE, prevê que, com a declaração de insolvência, se suspendem os processos de execução fiscal pendentes e, logo após a sua instauração, todos os que de novo vierem a ser intentados contra o insolvente.

Também os processos de execução em que se efetivou a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários estão suspensos durante a pendência do processo de insolvência^{176/177/178}. Já que, enquanto não findar o processo de insolvência, não se

¹⁷⁴ Ou seja, não basta que tenha sido requerida, tem de haver declaração de insolvência 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*, a este propósito, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/05/2004, processo n.º 0474/04 (relator: Pimenta do Vale), disponível em www.dgsi.pt: «L-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».

¹⁷⁵ É um efeito automático da declaração de insolvência, que não depende de requerimento. Contudo, só opera no momento em que o Tribunal/Serviço de Finanças/Instituto da Segurança Social onde corre a execução ou a providência tenha conhecimento da declaração de insolvência do executado/requerido, pelo que, na prática, é habitual que os interessados comuniquem a declaração de insolvência no processo de execução

¹⁷⁶ Sobre a questão da responsabilidade subsidiária dos Administradores de Insolvência *vide* ponto 18 do capítulo IV desta dissertação.

¹⁷⁷ JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., vol. III, 6.ª ed., 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».

¹⁷⁸ Posição confirmada pela referência aos responsáveis subsidiários no n.º 5 do artigo 180.º do CPPT. Norma que dispõe que: «Se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição» e pelo disposto no n.º 3 do artigo 23.º da LGT, nos termos do qual: «Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com

verificará o pressuposto da excussão do património do devedor principal^{179/180}. Na verdade, da tramitação do processo de insolvência, pode resultar a alteração do montante dos créditos a cobrar, podendo inclusivamente verificar-se o pagamento total da dívida exequenda. A prossecução das execuções fiscais depende, assim, da cessação do processo falimentar, independentemente de se ter optado pela liquidação da massa ou pela recuperação e cumprimento de um plano de insolvência. Ou seja, nada impede que, na pendência do processo falimentar, a AT instaure o processo de execução contra o responsável subsidiário, fazendo operar a reversão^{181/182}. No entanto, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT, deverão ser, logo após a sua instauração, suspensos até que se extinga o processo de insolvência e se verifique a excussão do património do devedor principal. Aliás, julgamos que este entendimento será assumido com o aditamento do n.º 3 ao artigo 88.º do CIRE¹⁸³, previsto na Proposta de Lei n.º 39/XII, na medida em que se estabelece 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». Esta ressalva comprova que também os processos de execução fiscal

precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei».

¹⁷⁹ O benefício da excussão prévia consiste na possibilidade de o responsável subsidiário se opor à penhora dos bens que integram a sua esfera patrimonial, enquanto não tiver sido penhorado todo o património do devedor principal e se concluir que o mesmo é insuficiente para satisfazer o crédito da Administração Tributária.

¹⁸⁰ A reversão contra o responsável subsidiário pode ocorrer antes de executado o património do devedor originário, ou seja, logo que se conclua pela fundada insuficiência de bens penhoráveis deste (n.º 2 do artigo 23.º da LGT). A cobrança efetiva da dívida é que está dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário. 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. Cfr., neste sentido, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22/06/2011, processo n.º 0167/11 (relator: Isabel Marques da Silva) e Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 18/02/2010, processo n.º 00385/07.8BEBRG (relator: Francisco Rothes) e de 15/02/2012, processo n.º 00383/07.1BEBRG (relator: Irene Isabel Gomes das Neves), todos disponíveis em www.dgsi.pt.

¹⁸¹ Para tal bastará, como se dispõe, no n.º 2 do artigo 23.º da LGT, a «fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários». A possibilidade de cobrança da dívida através do património do responsável subsidiário é que está dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário (o que neste caso só se verifica com o encerramento do processo de insolvência). Assim, até que esta esteja verificada, deve a execução fiscal contra o revertido ser suspensa. *Vide*, a título de exemplo, acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 06/05/2010, processo n.º 00769/09.7BEAVR (relator: Francisco Rothes), disponível em www.dgsi.pt.

¹⁸² Até para efeitos de interrupção do prazo de prescrição. O artigo 100.º do CIRE suspende apenas os prazos de prescrição e caducidade oponíveis ao devedor. Dispõe o n.º 3 do artigo 48.º da LGT que «[a] interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação».

¹⁸³ Que analisaremos com maior pormenor no ponto 9.1.4 deste capítulo.

instaurados contra o revertido estiveram, durante a pendência do processo de insolvência do devedor principal, suspensos.

A determinação da suspensão de quaisquer processos de natureza executiva decorre do princípio da universalidade que norteia o processo falimentar. Visa-se proteger os bens pertencentes à massa insolvente, evitando o prosseguimento de ações, fora do processo falimentar, que possam afetar o património do devedor e, ao mesmo tempo, concentrar no processo de insolvência todas as questões relativas à responsabilidade patrimonial do insolvente¹⁸⁴. Todas as questões relacionadas com os bens integrantes na massa insolvente devem, assim, concentrar-se nos autos de insolvência e ser analisadas pelo Juiz deste processo¹⁸⁵.

Se a suspensão não for oficiosamente ordenada no processo de execução fiscal, poderão os interessados, assim que for decretada a insolvência, requerer a referida suspensão ou, se forem praticados, na execução fiscal, 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 do artigo 276.º do CPPT.

9.1.2) Apensação das execuções fiscais ao processo de insolvência

O Juiz do Tribunal onde corre termos o processo falimentar deve, nos termos do n.º 2 do artigo 85.º do CIRE, requerer a remessa, para apensação, de todos os processos nos quais se tenha praticado qualquer ato de apreensão ou detenção de bens pertencente à massa insolvente. Assim, serão também apensados os processos de execução fiscal nos quais se tenha procedido à penhora de bens que passaram a integrar a massa insolvente.

¹⁸⁴ Vide, neste sentido, acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 17-12-2009, processo n.º 03568/09 (relator: José Correia), disponível em www.dgsi.pt, no qual se dispõe que «I) -A declaração de insolvência obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva contra o insolvente, sendo o espírito e o escopo dos preceitos legais que ordenam a sustação e apensação dos processos executivos em curso, o da salvaguarda dos bens que pertencem à massa insolvente (cfr. artºs. 85º do CIRE e 180º do CPPT). II) -Esse regime legal decorre do princípio da universalidade do procedimento contra o insolvente, quando se debatam interesses relativos à massa insolvente, princípio que se traduz em não se poder conhecer da responsabilidade patrimonial do insolvente fora do processo de falência.».

¹⁸⁵ Como refere ARTUR DIONÍSIO OLIVEIRA, *Os efeitos externos da insolvência – as acções pendentes contra o insolvente*, in revista “JULGAR”, pp. 174 e 175, «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».

O CPPT prevê também a referida apensação, mas vai mais longe ao estabelecer, no n.º 2 do seu artigo 180.º, que o Tribunal de insolvência avocará os processos de execução fiscal (todos), e, no n.º 2 do artigo 181.º, que o Administrador de Insolvência deverá, 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 fiscal¹⁸⁶, e sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária, requerer a avocação dos processos em que o insolvente seja executado, a fim de serem apensados ao processo de insolvência¹⁸⁷.

Ou seja, no CPPT está prevista a apensação de todos os processos de execução fiscal pendentes e não só, com preceitua o referido n.º 2 do artigo 85.º do CIRE, daqueles em que se tenha procedido à penhora de bens da massa insolvente.

Na apensação determinada pelo CPPT estão subjacentes motivos distintos daquele que se propende com a apensação ordenada pelo CIRE. Na disposição falimentar está em causa, como já explicitámos, a defesa e preservação dos bens integrantes na massa insolvente, enquanto que, nas normativas tributárias, a apensação parece querer, não só evitar a prática de atos inúteis que possam afetar a universalidade e normal tramitação do processo de insolvência^{188/189}, mas também garantir que o Ministério Público tomará conhecimento do referido processo de insolvência e reclamará os créditos da AT¹⁹⁰.

¹⁸⁶ No caso de, depois de declarada a insolvência, se iniciarem processos de execução fiscal (parte final do n.º 1 do artigo 180.º CPPT), em que se citará o Administrador de Insolvência, caso este assuma funções de gestão e administração da massa insolvente.

¹⁸⁷ Nos termos do n.º 4 do aludido 180.º do CPPT, os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de 8 dias, após a cessação do processo de insolvência. *Vide* ponto 9.1.4. deste capítulo.

¹⁸⁸ JORGE LOPES DE SOUSA, no comentário a esta disposição legal (n.º 2 do artigo 180.º do CPPT), *ob. cit.*, vol. III, 6.ª ed., p. 325, entende também que a apensação dos processos de execução fiscal ao processo de insolvência visa assegurar que, nos processos executivos, não sejam adotados atos que possam interferir na normal tramitação do processo de insolvência, afetando os bens que compõem a massa insolvente. Esta parece-nos, de facto, ser uma das razões subjacentes a tal apensação, contudo, julgamos que pretende também o legislador tributário assegurar que, com a referida apensação, o Ministério Público vai reclamar os créditos tributários.

¹⁸⁹ Qualquer ato de disposição ou oneração dos bens compreendidos na massa insolvente, praticado após a declaração de insolvência, deverá ser declarado nulo. Tal nulidade é do conhecimento officioso, devendo o Juiz anular o ato e ordenar a imediata suspensão do processo no qual o mesmo foi praticado. *Vide*, neste sentido, LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 362, nota 4; JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, vol. III, 6.ª ed., p. 325 e o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 16-04-2009 (processo n.º 2802/06.5TBGMR-F.G1, relator: Conceição Bucho), disponível em www.dgsi.pt, no qual se dispõe 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».

¹⁹⁰ Neste sentido, *vide* acórdão do Tribunal da Relação do Porto 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.

Consideramos, no entanto, que o CPPT deveria, em conformidade com o estatuído pelo CIRE, prever apenas a apensação das execuções fiscais em que se tenha procedido à penhora de bens¹⁹¹, já que não se vislumbra a utilidade da apensação de quaisquer outros processos¹⁹².

Hoje, a apensação não vale como reclamação de créditos nem garante que os mesmos serão tidos em consideração no processo falimentar. Como vimos supra, o Ministério Público deve, como qualquer outro credor, proceder à reclamação dos créditos das entidades que representa, cumprindo integralmente o disposto no artigo 128.º do CIRE¹⁹³. Para tal, terá a AT de, quando tome conhecimento da pendência do processo de insolvência¹⁹⁴, comunicar ao Ministério Público a existência de créditos, disponibilizando-lhe toda a documentação necessária para a efetivação da referida reclamação, sendo totalmente desnecessária a apensação das execuções fiscais para tal efeito.

Contudo, e enquanto as normas do CPPT não se compatibilizarem com o disposto no CIRE, deverá o Administrador de Insolvência continuar a dar cumprimento ao disposto no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, requerendo a apensação de todas as execuções fiscais ao processo de insolvência, evitando, assim, uma sua eventual responsabilização subsidiária.

Tem-se entendido que a remessa dos processos de execução fiscal e a sua apensação ao Tribunal de insolvência implicam a remessa de todos os processos incidentes, incluindo os tramitados por apenso¹⁹⁵. No entanto, tal não configura a atribuição de competência ao Tribunal do processo falimentar 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 competência sob a matéria. Aliás, alguma

¹⁹¹ As execuções comuns suspendem-se com a declaração de insolvência do devedor mas não são apensas ao processo falimentar.

¹⁹² Como refere RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., 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 (...)».

¹⁹³ Aliás, como se prevê na parte final do n.º 2 do artigo 180.º do CPPT, quando se refere que deverá o Ministério Público reclamar, no processo de insolvência, «o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial».

¹⁹⁴ Como já abordámos supra, a AT é, nos termos do n.º 5 do artigo 37.º do CIRE, citada, por carta registada, da declaração de insolvência do seus devedores.

¹⁹⁵ JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, vol. III, 6.ª ed., p. 325, refere que a remessa de todos os processos incidentes do processo de execução fiscal explica-se pelo facto de terem de ser centralizadas no Juiz do processo de insolvência todas as decisões relativas às dívidas e créditos a ele atinentes e aos bens que se integram na massa insolvente.

jurisprudência¹⁹⁶ tem sustentado que a referida apensação não se justifica nos casos em que os incidentes versam sobre questões que em nada se relacionam ou interferem no montante do crédito ou nos bens que se integram na massa insolvente. Como é, por exemplo, o caso das oposições à execução em que se discute a verificação dos pressupostos da reversão.

Nos termos da al. a) do n.º 4 do artigo 150.º CIRE, os bens já penhorados à ordem do processo de execução fiscal mantêm-se a cargo do fiel depositário¹⁹⁷ nomeado pelo órgão de execução fiscal. Ficam, no entanto, disponíveis e à ordem exclusiva do Administrador de Insolvência, que, poderá, quando no processo falimentar se decida pela manutenção da empresa, requerer ao Juiz o levantamento das penhoras¹⁹⁸, nos termos do n.º 1 do artigo 218.º CPPT, quando a medida for extensiva aos credores em circunstâncias idênticas às da Fazenda Pública. Estas medidas permitem a venda de determinados bens livre de ónus, o que poderá, num âmbito de um plano de insolvência em que se preveja a reestruturação e recuperação da empresa insolvente, permitir a imediata realização de liquidez, suficiente para a continuação da atividade comercial.

9.1.3) A prossecução dos processos de execução fiscal dos créditos vencidos após a declaração de insolvência (artigo 180.º, n.º 6 do CPPT)

Não se compreende a que aspira o legislador com o disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, que dispõe que os processos de execução fiscal relativos a créditos vencidos após a declaração de insolvência¹⁹⁹ não serão sustados nem apensados ao processo de insolvência, seguindo os seus normais termos até à extinção da execução.

¹⁹⁶ Vide, a título de exemplo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/02/2010, processo n.º 01257/09 (relator: António Calhau), disponível em www.dgsi.pt: «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. III - É o que sucede com o pedido formulado pelo reclamante de substituição duma hipoteca, ordenada pela FP e que serve de garantia de pagamento de dívidas fiscais da sociedade executada, entretanto declarada insolvente, por garantia bancária, a prestar por aquele, para quem a propriedade do bem hipotecado foi transferida. IV - A apreciação da questão suscitada nenhuma interferência terá sobre o aludido processo de insolvência, pois, como alega o recorrente, nem o reclamante é o executado nos processos de execução fiscal nem o bem onerado com a hipoteca foi apreendido a favor da massa insolvente da executada.»

¹⁹⁷ Vide artigo 233.º do CPPT para a responsabilidade dos depositários.

¹⁹⁸ Que deverá, sempre que possível e nos termos do n.º 2 do artigo 218.º CPPT, ser substituída por garantia idónea.

¹⁹⁹ Nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 180.º CIRE, poderão ser iniciados novos processos de execução fiscal após a declaração de insolvência, que serão sustados logo após a sua instauração.

Na verdade, não faz qualquer sentido – nem poderá ser legalmente admissível – a prossecução de um processo em que se executam créditos tributários cujo facto gerador se verificou antes da declaração de insolvência, pois estes créditos, como referimos, venceram-se com tal declaração²⁰⁰ e foram, ou deveriam ter sido, reclamados, reconhecidos e graduados no processo falimentar.

Assim, permitir o prosseguimento da execução de obrigações tributárias geradas antes da declaração de insolvência violaria, de forma grave e injustificada, os princípios da legalidade e da igualdade dos credores²⁰¹, uma vez que estaria a AT a utilizar duas ações para recuperar os seus créditos (a execução fiscal e a ação de insolvência, na qual reclamou tais créditos), prejudicando os restantes credores que 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.

JORGE LOPES DE SOUSA refere que o n.º 6 do artigo 180.º CPPT deverá ser interpretado em consonância com o disposto no CIRE, sob pena de se malogrem todos os esforços realizados no sentido de recuperar a empresa insolvente e satisfazer de forma igualitária os credores existentes, pelo que a interpretação razoável desta disposição, de acordo com a unidade do sistema jurídico (n.º 1 do artigo 9.º do CC), é a de que só será viável o prosseguimento das execuções fiscais deste tipo se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de insolvência²⁰². Este entendimento foi acolhido pela mais recente jurisprudência do STA²⁰³.

Julgamos, contudo, que esta solução, apesar de procurar conciliar as normas tributárias com o disposto no CIRE, não tem viabilidade prática, na medida em que

²⁰⁰ Como foi referido, a declaração de insolvência determina o vencimento imediato de todas as obrigações da insolvente não subordinadas a uma condição suspensiva (artigo 91.º CIRE).

²⁰¹ Parte da jurisprudência tem interpretado o n.º 6 deste artigo no sentido que as execuções fiscais por créditos vencidos após a declaração de insolvência podem prosseguir sem quaisquer restrições. *Vide*, a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29/11/2006, processo n.º 0603/06 (relator: Jorge Lino), disponível em www.dgsi.pt: «(...)poder-se-á dizer tranquilamente e com intensa propriedade que, em face dos termos do n.º 6 do artigo 180.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, é vão ou nulo o efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução nos casos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência».

²⁰² JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, vol. III, 6.ª ed., p. 324.

²⁰³ Vejam-se os Acórdãos do STA de 06/04/2011, processo n.º 0981/10, e de 07/09/2011, processo n.º 0326/11 (relatora de ambos: Isabel Marques da Silva). Segundo a primeira de tais decisões, «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». O recente acórdão do STA de 15/02/2012, processo n.º 0877/11 (relator: Pedro Delgado) reiterou este entendimento. Todos os acórdãos estão disponíveis em www.dgsi.pt.

todos os bens do insolvente²⁰⁴, mesmo os arrestados ou penhorados à ordem de um outro processo, são, como determina a al. g) do n.º 1 do artigo 36.º e o artigo 149.º CIRE, apreendidos²⁰⁵ e integrados na massa insolvente, que incluirá «(...) todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo»²⁰⁶. Ou seja, a interpretação do n.º 6 do artigo 180.º do CPPT no sentido supra exposto, adotada pela doutrina e pela jurisprudência, redundaria na impossibilidade de prossecução de quaisquer execuções fiscais por não se encontrarem bens penhoráveis do devedor que não estejam já integrados na massa insolvente.

Em nossa opinião, o preceituado nesta norma tributária só se poderá aplicar aos créditos da massa insolvente²⁰⁷. O pagamento destes créditos deverá ser efetuado, como dispõe o n.º 3 do artigo 172.º do CIRE, nas datas dos respectivos vencimentos. Se tal não suceder, o credor tributário – que os não pode reclamar nos termos do artigo 128.º do CIRE, porque aplicável apenas aos créditos sobre a insolvência²⁰⁸ – deverá exigir o seu pagamento em (nova) ação executiva fiscal.

A generalidade das ações executivas para pagamento das dívidas da massa insolvente corre por apenso ao processo de insolvência, nos termos do n.º 2 do artigo 89.º do CIRE. No entanto, quanto às execuções fiscais, o legislador optou por as excepcionar na parte final do referido preceito²⁰⁹, e, em nosso entender, bem. Assim, as ações executivas por dívidas de natureza tributária não são apensadas ao processo de insolvência, correndo isoladamente nos serviços de Finanças ou nos serviços próprios

²⁰⁴ 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, em nosso entender, irreversível.

²⁰⁵ 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.

²⁰⁶ N.º 1 do artigo 46.º do CIRE.

²⁰⁷ Poder-se-ia, ainda, entender que este preceito foi tacitamente revogado com a entrada em vigor do CIRE, em Setembro de 2004. No entanto, não nos parece que seja a esta solução, já que, apesar de todas as dúvidas e dificuldades de conciliação, o legislador tributário manteve esta norma em vigor, mesmo depois das várias alterações que efectuou no CPPT.

²⁰⁸ Vide, neste sentido, a título de exemplo, o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 18/06/2009 (processo n.º 269/07.0TYVNG-O.P1, relator: Maria Catarina Gonçalves) disponível em www.dgsi.pt: «II – Os créditos a que se reportam essas dívidas (créditos sobre a massa insolvente) não podem ser reclamados pelo meio previsto no art. 128º CIRE, na medida em que este meio processual apenas se destina à reclamação e verificação dos créditos sobre a insolvência. III – Os créditos sobre a massa insolvente – se não forem pagos, na data de vencimento, em conformidade com o disposto no art. 172º, nº 3, do CIRE – terão que ser reclamados em acção própria (declarativa ou executiva) que corre por apenso ao processo de insolvência, nos termos do art. 89º, nº2, do mesmo diploma».

²⁰⁹ Ao contrário do que se previa no artigo 82.º do Anteprojecto do CIRE.

do Instituto de Gestão Financeira e de Segurança Social e, eventualmente, nos Tribunais Tributários.

Porém, o n.º 1 do artigo 89.º do CIRE prevê que, durante os três meses seguintes à data da declaração de insolvência, o titular de créditos sobre a massa insolvente não pode interpor execuções. Este período de carência²¹⁰, aplicável também aos credores tributários, é a única limitação imposta aos credores da massa insolvente.

A lei espanhola é, neste ponto, mais exigente, na medida em que, nos termos do n.º 2 do artigo 154.º da *Ley Concursal*, têm de se verificar determinados pressupostos para que o credor possa executar os seus créditos sobre a massa insolvente. O crédito só poderá ser executado depois da aprovação de um plano de recuperação, se iniciar a liquidação²¹¹ ou, se nenhum destes atos for entretanto praticados, decorrido um ano desde a declaração de insolvência.

9.1.4) Da desapensação e devolução dos processos de execução fiscal aos órgãos competentes

Da conjugação do n.º 4 do artigo 233.º do CIRE e do n.º 4 do artigo 180.º do CPPT resulta que os processos de execução fiscal apensados ao processo de insolvência são devolvidos aos órgãos competentes no prazo máximo de oito dias após o encerramento do processo falimentar.

Tem entendido a jurisprudência²¹² que esta devolução se justifica para possibilitar o prosseguimento da execução. Como se prevê no n.º 5 do referido artigo do CPPT, a exigibilidade do crédito fica, contudo, condicionada pelo valor que eventualmente for recuperado pelo credor tributário no rateio efetuado em virtude da liquidação e partilha da massa insolvente ou pelo estipulado no plano de insolvência/plano de pagamentos

²¹⁰ Que, a nosso ver, visa conceder ao administrador da massa insolvente algum tempo para analisar a situação, verificar os bens integrantes da massa insolvente e proceder ao pagamento voluntário das referidas dívidas. LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 363, nota 3, referem que este período de carência só se pode compreender como um meio de tutela da massa insolvente.

²¹¹ Quando o *proceso concursal* se inicia oficiosamente ou a pedido de um credor, a liquidação é sempre uma solução subsidiária, que se aplica quando não se alcança ou se frustra o *convenio* (plano de recuperação/pagamentos). *Vide* ponto VII da *Exposición de Motivos* da *Ley Concursal*.

²¹² *Vide*, a título de exemplo, o recente acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/02/2012, processo n.º 0877/11 (relator: Pedro Delgado), disponível em www.dgsi.pt.

(no caso de o mesmo se aplicar à Administração Tributária) aprovado no processo de insolvência²¹³.

Com o referido encerramento do processo de insolvência e a consequente desapensação e devolução das execuções fiscais ao órgão competente, todas as posteriores notificações, decorrentes do prosseguimento de tais execuções, deverão ser efetuadas na pessoa do devedor, que recupera, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 233.º CIRE, «o direito de disposição dos seus bens e a livre gestão dos seus negócios», cessando as atribuições do Administrador de Insolvência²¹⁴, como se dispõe na al. b) do n.º 1 do artigo 233.º do CIRE.

Releva, ainda, referir que, nos termos da Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril, foram aditados ao artigo 88.º do CIRE os n.ºs 3 e 4, que alterarão o destino das execuções suspensas e apensadas ao processo de insolvência. Nos termos do novo n.º 3, as ações executivas suspensas – incluindo as execuções fiscais –, extinguir-se-ão «quanto ao executado insolvente logo que o processo de insolvência seja encerrado nos termos previstos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 230.º²¹⁵, salvo para efeitos do exercício do direito de reversão legalmente previsto».

De facto, a manutenção dos processos executivos após o encerramento do processo de insolvência por realização do rateio final ou pela inexistência/insuficiência de bens na massa insolvente, será totalmente inútil, já que não existirão bens penhoráveis. Esta alteração terá, contudo, de ser articulada com o disposto no n.º 5 do artigo 180.º do CPPT, que prevê o prosseguimento do processo de execução fiscal para cobrança do que se mostre em dívida, quando o insolvente vier a adquirir bens.

Cumpre, no entanto, tecer dois comentários sobre esta alteração. Primeiro, importa referir que este novo n.º 3 determina 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 integrantes da massa insolvente. Assim, julgamos que não se extinguirão as execuções fiscais nas quais não tenham sido praticadas diligências de penhora, suspensas e apensadas ao processo de insolvência por determinação do CPPT. Segundo,

²¹³ Não será afetado pela eventual concessão de exoneração do passivo restante, na insolvência de pessoas singulares, já que a exoneração não abrange os créditos tributários, como determina a al. d) do n.º 1 do artigo 245.º CIRE. Desenvolveremos esta matéria no ponto 12.3.2 deste capítulo.

²¹⁴ Nos termos do artigo 57.º CIRE, a cessação de funções do Administrador da Insolvência é objeto de registo e da publicidade previstos no artigo 38.º do CIRE.

²¹⁵ Ou seja, «após a realização do rateio final» (a)) ou «quando o administrador da insolvência constata a insuficiência da massa insolvente para satisfazer as custas do processo e as restantes dívidas da massa insolvente» (d)).

a exceção que este preceito prevê, ao estabelecer que não deverão as execuções fiscais extinguir-se quando pretenda a AT operar a reversão sobre os responsáveis subsidiários. 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 verificação da insuficiência do património do devedor principal²¹⁶, visa salvaguardar o disposto nas normas tributárias, evidenciando alguma preocupação com a articulação das normas do CIRE com as disposições tributárias, que tantos problemas tem vindo a levantar.

9.1.5) Efeitos da declaração de insolvência sobre a garantia prestada pelo executado para suspensão do processo de execução fiscal

O devedor que queira ver suspenso o processo de execução fiscal deverá, na pendência de meio gracioso ou judicial em que conteste o crédito da AT ou os seus fundamentos, prestar garantia idónea, nos termos do artigo 169.º do CPPT^{217/218}.

Pode suceder que, no momento da declaração de insolvência, o devedor já tenha prestado garantia a favor da AT para suspender um processo de execução fiscal²¹⁹.

A garantia que haja sido prestada, envolvendo a afetação dos bens do devedor, será atingida pela declaração de insolvência. Assim, por exemplo, 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. Contudo, o crédito tributário que goze de tal garantia será graduado como crédito garantido.

Se o processo de execução fiscal estiver suspenso pela prestação de uma garantia bancária²²⁰ ou de um seguro caução²²¹ ou outras formas de garantia em que terceiro se

²¹⁶ Vide ponto 9.1.1 deste capítulo.

²¹⁷ 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.

²¹⁸ 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

²¹⁹ 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.

²²⁰ As garantias bancárias são operações de crédito em que o Banco garante o cumprimento da obrigação constituída pelo seu Cliente, devedor principal perante um terceiro, beneficiário. Se o devedor principal não cumprir a obrigação, o Banco assumirá tal encargo.

assume como responsável pela obrigação do devedor, a AT, quando acionar a garantia²²², será ressarcida pelo garante, passando este a ter direito de regresso sobre o devedor. O garante poderá, por tal razão, 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 suspensiva²²³, se a AT não tiver acionado ainda a referida garantia (o valor a reclamar corresponderá ao máximo garantido).

9.2) Procedimentos e processos tributários de natureza não executiva

Os procedimentos tributários²²⁴ e os processos judiciais de natureza tributária²²⁵, apesar de não implicarem a penhora ou apreensão dos bens integrantes na massa insolvente²²⁶, na medida em que nos mesmos apenas se discute a existência ou validade do ato impugnado/reclamado, podem influenciar o reconhecimento e a consequente graduação do crédito tributário no processo de insolvência.

Refira-se, por exemplo, que, com a interposição de uma impugnação judicial, o contribuinte visa obter a anulação total ou parcial de um ato tributário que considera ilegal²²⁷. A reclamação judicial, prevista nos artigos 276.º e ss do CPPT, permite que os

²²¹ O seguro caução garante o cumprimento de uma obrigação assumida pelo tomador (obrigado principal) perante o segurado/beneficiário (credor). Vem regulado no Decreto-Lei n.º 183/88 de 24 de Maio.

²²² Julgamos relevante mencionar o acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 24/11/2009, processo n.º 881/07.7TBVCT-O.G1 (Relatora: R. Isabel Fonseca), disponível em www.dgsi.pt, no qual se decidiu que «I – Requerendo o devedor a substituição do arresto dos seus bens por uma caução – apresentando para o efeito uma garantia bancária autónoma – e deferida essa pretensão com o consequente levantamento do arresto, o depósito do valor caucionado, à ordem do tribunal, não constitui um bem que integre o património do devedor; II – Se posteriormente é declarada a insolvência do devedor, o dinheiro assim depositado não deve integrar a massa insolvente, uma vez que o depósito foi feito à ordem do processo respetivo pela entidade bancária, no cumprimento da obrigação contratual que assumiu, sendo seu beneficiário o credor, uma vez que foi em função da necessidade de assegurar o pagamento desse crédito que a garantia foi constituída».

²²³ Vide, neste sentido, LUÍS M. MARTINS, *Garantias bancárias não accionadas podem ser reclamadas*, disponível em www.insolvencia.pt [18/03/2012].

²²⁴ Destacamos aqui a reclamação graciosa, prevista nos artigos 68.º e ss do CPPT e o recurso hierárquico, regulado no artigo 65.º do CPPT.

²²⁵ Salientamos a impugnação judicial (99.º e ss do CPPT) e a reclamação judicial do artigo 276.º do CPPT.

²²⁶ O impugnante poderá, a fim de suspender o processo de execução fiscal que foi ou venha ser instaurado contra si, requerer, a prestação de garantia idónea. Refira-se, a título de exemplo, o disposto n.º 4 do artigo 103.º do CPPT, «a impugnação tem efeito suspensivo quando, a requerimento do contribuinte, for prestada garantia adequada, no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal (...)».

²²⁷ Com explica SERENA CABRITA NETO, *Introdução ao Processo Tributário*, 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. Vide nota anterior.

executados recorram judicialmente dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal e outras entidades da Administração Tributária que afetem os seus direitos e interesses legalmente protegidos²²⁸.

Por sua vez, e 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», permitindo o recurso hierárquico a alteração de um ato tributário por uma entidade hierarquicamente superior àquela que o praticou²²⁹.

Neste ponto iremos analisar os efeitos que a declaração de insolvência produz nos procedimentos tributários e nos processos judiciais de natureza tributária, apurando como são tratados os créditos tributários aqui discutidos nos processos de insolvência.

9.2.1) Apensação destes procedimentos/processos judiciais ao processo de insolvência

Nos termos do n.º 1 do artigo 85.º do CIRE, devem ser apensadas ao processo de insolvência 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».

Julgamos que, face à redação do aludido preceito legal, as reclamações gratuitas e recursos hierárquicos ou as impugnações e reclamações judiciais de cariz tributário não podem ser apensadas aos autos de insolvência. Nestas ações não se analisam questões relacionadas com os bens compreendidos na massa insolvente²³⁰, na medida que o que está aqui em causa é a apreciação da legalidade de um determinado ato tributário. Como se dispõe no 96.º do CPPT, a propósito das ações judiciais, estas prendem-se com «a

²²⁸ Sobre a natureza desta reclamação, refere-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06/04/2011, processo n.º 0258/11 (Relator: Dulce Neto), disponível em www.dgsi.pt: «A reclamação judicial de acto praticado na execução fiscal constitui uma verdadeira acção impugnatória incidental da execução fiscal, formulada no curso de execução pendente, tendo por objecto determinado acto que nela foi praticado pelo órgão da execução e por finalidade a apreciação da validade desse acto».

²²⁹ Apesar de não os referirmos expressamente, importa não esquecer que existem, ainda, outros meios de reação aos atos da AT. Refira-se, por exemplo, o procedimento de revisão de atos tributários previsto no artigo 78.º da LGT e outros meios de resolução alternativa de litígios como a arbitragem tributária (Para maiores desenvolvimentos sobre estes meios *vide* JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª ed., pp. 385 e ss.).

²³⁰ Julgamos que se podem englobar aqui, por exemplo, as ações de reivindicação de um imóvel compreendido na massa insolvente.

tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária».

Por outro lado, se o legislador, ao utilizar a expressão «ações de natureza exclusivamente patrimonial intentadas pelo devedor», pretende referir aquelas que não envolvem qualquer discussão sobre direitos pessoais ou morais²³¹ e em que o devedor, ora insolvente, é *autor*, coloca-se, ainda, uma outra questão, relacionada com a inversão da posição processual das partes no processo de impugnação ou reclamação judiciais. Nestas ações, apesar de ser o particular a impugnar o ato administrativo, este está apenas a defender-se dos atos praticados pela AT, que pretende fazer valer o seu direito ao crédito resultante do tributo aplicado. Na generalidade deste tipo de processos, substancialmente a Autora é a Fazenda Pública²³² e Réu é o sujeito passivo impugnante.

Aliás, julgamos que tal entendimento é sustentado pela “inversão” do ónus da prova (relativamente à posição que, formalmente, cada uma das partes ocupa no processo) que se verifica na maior parte destas ações^{233/234}, pois cabe à AT provar a existência do seu direito creditício e a legalidade do ato que o tornou exigível²³⁵.

²³¹ Ou seja, que apenas produzem efeitos sobre o património do devedor e em nada interferem com os seus direitos pessoais.

²³² Vide Acórdão do Tribunal Administrativo Sul de 29/10/2002, processo n.º 6714/02 (Relator: Francisco Rothes): «I - Os actos administrativos em geral, e também o acto tributário, não gozam da presunção de legalidade que, apesar de não se encontrar expressamente formulada em regra legal alguma, constitui um princípio doutrinário e jurisprudencial que, face à atual compreensão do princípio da legalidade administrativa, se tem por ultrapassado, surgindo hoje a Administração, em termos de justiça administrativa e tributária, em situação de paridade com o particular. II - Assim, não faz sentido hoje invocar a presunção da legalidade do acto tributário para efeitos de averiguar da repartição do ónus da prova. III - De acordo com o entendimento atual do princípio da legalidade administrativa, incumbe à AT o ónus da prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas e desfavoráveis ao destinatário, como sejam a existência dos factos tributários e a respectiva quantificação (...); Acórdão do Tribunal Administrativo Sul de 28/01/2003, processo n.º 3661/00 (Relator: Francisco Rothes) e de 16/06/2009, processo n.º 03073/09 (Relator: José Correia), no qual se refere que «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». Todos disponíveis em www.dgsi.pt.

²³³ Exclui-se, por exemplo, nos termos da parte final do n.º 3 do artigo 74.º da LGT, a impugnação judicial relativa a um ato de liquidação resultante da aplicação de métodos indiretos, em que o sujeito passivo pretende demonstrar o excesso de quantificação. Neste caso, cabe-lhe o ónus de provar tal excesso ou os recursos contenciosos em que o sujeito passivo pretende que lhe seja aplicável um benefício fiscal desconsiderado pela AT.

²³⁴ Este entendimento é acolhido, entre outros, por LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, p. 328, «Efetivamente, um sistema fiscal que faça assentar no contribuinte todo o ónus da prova da inexistência total ou parcial do facto tributário possibilita à administração tributária efectuar a liquidação sem que tenha previamente de formar uma inequívoca convicção de certeza da legalidade da liquidação, podendo bastar-se com meros indícios, o que alimenta a injustiça e desigualdade, dada a dificuldade que se reveste ordinariamente a prova de um facto negativo». Na jurisprudência, refira-se, a título de exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 27/05/2010, processo n.º 00097/03 (relator: Francisco Rothes), disponível em www.dgsi.pt: «Caso a AT proceda a essa liquidação e o contribuinte impugne judicialmente esse acto, em sede de impugnação judicial, o ónus da prova

Tal resulta do disposto no n.º 1 do artigo 74.º LGT, nos termos do qual «O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque» e do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, o qual preceitua que «sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado». Estas normas vêm, em respeito pelos princípios da legalidade da igualdade constitucionalmente consagrados no artigo 266.º da CRP, debelar uma presunção a favor da AT (*in dubio pro fisco*), estipulando, quanto às questões de facto, uma adequada repartição do ónus da prova. O risco da falta de prova da existência e da correta quantificação do facto tributário tem de ser assumido pela Administração Tributária, que só pode atuar em estrito cumprimento da legalidade tributária, no prosseguimento do interesse público e tendo uma margem razoável de certeza sobre a existência do facto tributário e, conseqüentemente, do seu direito creditício²³⁶.

Não nos parece que estas ações de natureza tributária possam ser apensadas ao processo de insolvência, pois nelas não «se apreciem questões relativas a bens compreendidos na massa insolvente», nem são, rigorosamente, ações «de natureza exclusivamente patrimonial intentadas pelo devedor», na medida em que nos procedimentos e processos de natureza tributária, o sujeito passivo limita-se a defender dos atos praticados pela AT, colocando em causa a sua legalidade, daí o ónus da prova da existência do direito creditício e da legalidade do ato que o tornou exigível caber na maior parte dos casos à AT. Mais, tal apensação parece, também, vedada até por força das regras de competência material.

da verificação dos pressupostos da tributação é da AT, pois o princípio consagrado no art. 74.º, n.º 1, da LGT, para o procedimento tributário, logra também aplicação em sede judicial, como resulta do disposto no art. 100.º do CPPT, que no seu n.º 1 dispõe que «sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado».

²³⁵ JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, 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. Conclui referindo que «as presunções usadas no procedimento tributário devem ser enquadradas na atividade intelectual dirigida à fixação normal dos factos e não na matéria da prova», já que a existência de presunções no domínio tributário justifica-se para facilitar a atividade de determinação do conteúdo das obrigações tributárias da Administração e não para levar a cabo a prova enquanto realidade marcadamente processual.

²³⁶ ELISABETE LOURO MARTINS, *O ónus da prova no direito fiscal*, p. 267.

9.2.2) Reconhecimento dos créditos tributários controvertidos

Em nossa opinião, os créditos tributários objeto de reapreciação em sede administrativa ou judicial devem, nos termos do n.º 1 do artigo 50.º do CIRE, ser verificados e graduados, no processo de insolvência, como créditos sob condição suspensiva. Isto porque a sua confirmação está dependente da decisão que vier a ser tomada pelo órgão competente para tal.

O artigo 181.º do CIRE determina que estes créditos sejam atendidos, nos rateios parciais, pelos seus valores nominais. No rateio final, o crédito sob condição suspensiva cuja verificação da condição seja manifestamente improvável²³⁷ 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.

Este critério resultará, no caso dos créditos tributários totalmente aleatório e arbitrário, já que o Juiz de insolvência não poderá prever se o Juiz do Tribunal Tributário irá julgar procedente a impugnação/reclamação interposta pelo contribuinte.

Creemos que, a fim de evitar a aplicação de critérios arbitrários e minorar os prejuízos que os restantes credores poderiam sofrer com o adiamento do rateio final até à decisão final do procedimento gracioso ou do processo judicial, deverá o Juiz ordenar que o Administrador de Insolvência proceda aos pagamentos devidos nos termos da sentença de verificação e graduação de créditos, mas agindo em conformidade com o disposto na al. b) do n.º 2 do artigo 181.º do CIRE, ou seja, depositando em instituição de crédito a quantia correspondente ao valor nominal do crédito cuja existência está a ser julgada, a qual será entregue ao credor tributário, uma vez preenchida a condição suspensiva (decisão favorável à Administração Tributária), e/ou ou rateada pelos demais credores, caso se anule o ato tributário colocado em causa pelo contribuinte.

Porém, na maior parte dos casos, o Administrador de Insolvência não terá conhecimento da pendência destes processos, pelo que é provável que reconheça e gradue os créditos tributários impugnados pelo valor e nas condições em que os mesmos forem reclamados pela AT, incluindo-os na lista de credores reconhecidos entregue na secretaria do Tribunal²³⁸. Reconhecimento este que, quando se anteveja a opção pela liquidação da massa insolvente (não se vislumbrando qualquer possibilidade de

²³⁷ Conceito indeterminado, sem qualquer definição na lei, que pode gerar alguns problemas de interpretação.

²³⁸ Artigo 129.º do CIRE.

recuperação), raramente será impugnado pelo devedor ou pelos restantes credores²³⁹ que desconhecem, também, a pendência destes procedimentos/processos.

Atualmente, está apenas prevista, na al. b) do n.º 1 do artigo 24.º do CIRE, a obrigatoriedade de o devedor que se apresente à insolvência juntar à petição a «relação e identificação de todas as ações e execuções que contra si estejam pendentes». Em nossa opinião, seria pertinente que, a fim de evitar o reconhecimento e graduação errónea de alguns créditos tributários, fosse legalmente exigido que o devedor relacionasse também as ações por si interpostas (em que atua na posição ativa de impugnante, recorrente ou recorrente) e cuja decisão poderá interferir no processo de insolvência, como pode ser o caso das ações supra referidas. E, também, que os credores tributários fossem obrigados a mencionar, na sua reclamação de créditos, a pendência deste tipo de ações, passando a prever-se tal exigência no artigo 128.º do CIRE.

De facto, seria importante que o Administrador de Insolvência, logo no início das suas funções, soubesse da pendência dos processos desta natureza, para passar a representar o devedor no papel de impugnante/recorrente/reclamante²⁴⁰, podendo acompanhar a evolução dos mesmos de perto e reconhecer tais créditos como créditos sob condição suspensiva até que seja tomada a decisão final sobre a legalidade dos mesmos.

10. Garantias dos créditos tributários

10.1) As garantias reais dos créditos tributários

Os créditos do Estado, atenta a sua especial natureza, beneficiam de determinados privilégios e outras garantias especiais, que ampliam a probabilidade da sua recuperação nos processos de execução e de natureza falimentar.

Apesar de não se pretender efetuar aqui um estudo exaustivo das garantias atribuídas à AT, parece-nos importante uma referência, na medida em que as mesmas

²³⁹ Que podem também, nos termos do artigo 130.º do CIRE, impugnar a lista de credores reconhecidos.

²⁴⁰ Nos termos do n.º 4 do artigo 81.º do CIRE, o Administrador ocupa o lugar do devedor em todas as questões de carácter 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 de Insolvência.

são, em regra²⁴¹, tidas em conta na classificação e graduação de créditos do processo de insolvência. Está breve alusão às características das garantias reais existentes, permitir-nos-á, nos pontos seguintes, analisar o seu tratamento no processo de insolvência e a relevância que a constituição das mesmas tem para os interesses creditícios da AT.

Assim, importa, antes de mais mencionar o artigo 50.º da LGT, no qual se dispõe que constituem garantias dos créditos tributários, além do património global do devedor²⁴², os privilégios creditórios legalmente instituídos, o penhor, a hipoteca e o direito de retenção²⁴³.

10.1.1) Privilégios Creditórios

Relativamente aos privilégios creditórios²⁴⁴ atribuídos à AT, destacamos os seguintes: privilégio mobiliário geral, previsto no artigo 736.º do CC, para garantia dos créditos por impostos indiretos (IVA, IS, Imposto Sobre o Alcool e as Bebidas Alcoólicas, entre outros) e diretos (IRS e IRC²⁴⁵), mas apenas no ano em que se efetuou a penhora, ou ato equivalente, e nos dois anos anteriores²⁴⁶; privilégio mobiliário especial, atribuído pelo n.º 2 do artigo 738.º do CC ao Imposto sobre as Sucessões e Doações, atual IMT²⁴⁷; privilégio imobiliário concedido, nos termos do artigo 744.º do

²⁴¹ Atento o disposto no artigo 97.º do CIRE, alguns destes privilégios e garantias consideram-se extintos no processo de insolvência. (Vide ponto 10.2.1). Importa, ainda, referir que o próprio direito da insolvência criou alguns privilégios especiais, de que é um bom exemplo, a atribuição do privilégio creditório ao credor requerente (98.º do CIRE).

²⁴² Garantia também prevista nos artigos 601.º e 817.º do CC.

²⁴³ A AT pode, ainda, para garantia dos seus créditos, adotar providências cautelares, quando exista fundado receio de frustração da sua cobrança ou 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.

²⁴⁴ 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».

²⁴⁵ Este privilégio está também consagrado nos artigos 111.º do CIRS e 116.º do CIRC.

²⁴⁶ 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, ainda, desatualizada, referindo a SISA e o Imposto sobre as Sucessões e Doações. Tais impostos foram revogados pelo IMT, imposto aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que substituiu o anterior Imposto Municipal de Sisa e revoga o Imposto sobre as Sucessões e Doações. O n.º 2 do artigo do artigo 28.º deste diploma legal estatui 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».

²⁴⁷ Igualmente previsto no artigo 47.º do CIS.

CC, aos créditos por contribuição predial devida ao Estado, atual IMI²⁴⁸, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou ato equivalente, e nos dois anos anteriores, sobre os bens cujos rendimentos estão adstritos²⁴⁹ e aos créditos referentes ao IMT²⁵⁰, sobre os bens transmitidos.

Nos termos dos artigos 111.º do CIRS e 116.º do CIRC, é também reconhecido, para pagamentos do IRS e do IRC relativo aos três últimos anos, um privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro ato equivalente.

Também o CISV²⁵¹ prevê, no n.º 3 do seu artigo 22.º, a concessão 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.

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 Contributivo²⁵², 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.

10.1.2) Penhor

A AT pode, nos termos do artigo 666.º do CC, garantir os seus créditos através da constituição de um penhor sobre coisas móveis, créditos ou outros direitos não suscetíveis de hipoteca, pertencentes ao devedor ou a terceiro. Prevê 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 exequenda²⁵³.

²⁴⁸ Nos termos do artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro, «todos os textos legais que mencionam Código da Contribuição Autárquica ou contribuição autárquica consideram-se referidos ao Código do Imposto Municipal sobre imóveis (CIMI) ou ao imposto municipal sobre imóveis (IMI)».

²⁴⁹ Privilégio também previsto no artigo 122.º do CIMI.

²⁵⁰ Também previsto no artigo 39.º do CIMT.

²⁵¹ Código do Imposto Sobre Veículos aprovado pela Lei n.º 22-A/2007 de 29 de Junho.

²⁵² Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009 de 16 de Setembro.

²⁵³ 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». Decorre desta norma uma relevante diferença relativamente ao regime comum que

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, quando apresentar reclamação graciosa, impugnação, recurso judicial ou oposição, para suspensão da execução fiscal (n.º 1 do artigo 169.º do CPPT e 52.º da LGT)²⁵⁴.

O penhor, apesar de, como a penhora, incidir sobre bens móveis que ficarão afetos ao pagamento do crédito, é uma garantia real e, como tal, possibilita que a AT tenha, no processo de insolvência, um crédito garantido. Já a penhora²⁵⁵ não tem, no processo falimentar, qualquer relevância nem confere nenhum privilégio/garantia ao credor que a efetuar.

10.1.3) Hipoteca Legal

Nos termos da al. a) do artigo 705.º do CC, pode o Estado constituir hipoteca²⁵⁶ legal sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos à constituição predial, ora, IMI, para garantia do pagamento deste imposto.

A lei tributária prevê, ainda, que a hipoteca, legal ou voluntária, pode ser constituída nos mesmos casos em que é possível o penhor. Contudo, deverá, como exige o artigo 687.º do CC, ser sempre registada, sob pena de não produzir quaisquer efeitos, devendo tal pedido de registo ser requerido à conservatória competente, sempre que possível, por via eletrónica, como se dispõe no n.º 2 do artigo 195.º do CPPT.

Esta é uma garantia cuja constituição assume, como veremos *infra*²⁵⁷, grande utilidade para a AT, já que, em comparação com os privilégios creditórios, corre menos riscos de ser extinta com a declaração de insolvência, assegurando maior proteção aos créditos tributários.

Relativamente aos créditos da Segurança Social, preceitua o artigo 207.º do Código Contributivo que o pagamento das contribuições, quotizações e respetivos juros

vigora para a constituição de penhor, já que se dispõe no n.º 1 do artigo 669.º do CPC que «O penhor só produz os seus efeitos pela entrega da coisa empenhada, ou de documento que confira a exclusiva disponibilidade dela, ao credor ou a terceiro».

²⁵⁴ Nos termos do n.º 2 do artigo 195.º do CPPT, a garantia idónea a prestar nestes casos poderá, mediante acordo da Administração Tributária, consistir na constituição de penhor sobre os seus bens.

²⁵⁵ Vide n.º 3 do artigo 140.º do CIRE.

²⁵⁶ 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.

²⁵⁷ Vide ponto 10.2.2 deste capítulo.

de mora está garantido por hipoteca legal, a constituir sobre os imóveis pertencentes ao contribuinte.

10.1.4) Direito de Retenção

Dispõe o artigo 754.º do CC que «o devedor que disponha de um crédito contra o seu credor goza do direito de retenção se, estando obrigado a entregar certa coisa, o seu crédito resultar de despesas feitas por causa dela ou de danos por ela causados». A AT beneficia também deste direito de garantia, podendo, nos termos da al. c) do n.º 2 do artigo 50.º da LGT, reter, para garantia dos seus créditos, quaisquer mercadorias sujeitas à ação fiscal de que o sujeito passivo seja proprietário²⁵⁸.

Esta garantia não é, na prática, utilizada com regularidade pela AT, não influenciando, assim, a graduação dos créditos tributários no processo de insolvência.

10.2) As garantias dos créditos tributários no processo de insolvência

10.2.1) A extinção de privilégios creditórios da AT

O CIRE prevê, nas al.s a) e b) do n.º 1 do seu artigo 97.º, a extinção dos 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 de insolvência^{259/260/261}.

²⁵⁸ Como se referiu no acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 10/04/2008, processo n.º 326/08-1 (relator: Amílcar Andrade), disponível em www.dgsi.pt, o direito de retenção não pode afetar o direito de propriedade que a massa insolvente detém sobre os bens retidos, pelo que nunca poderão ser separados desta.

²⁵⁹ E não da data da declaração de insolvência ou do seu trânsito em julgado. O que não deixa de ser estranho, já que, na maior parte dos casos, os efeitos da insolvência produzem-se apenas na data da declaração de insolvência e não a partir do momento em que o processo se inicia. 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.

²⁶⁰ Está norma introduziu uma novidade face ao anterior regime falimentar do CPEREF, já que, nos termos do artigo 152.º deste diploma legal, os privilégios creditórios extinguíam-se imediatamente com a declaração de falência, passando os respetivos créditos a ser graduados como comuns. Excecionavam-se aqueles que se constituíram no decurso do processo falimentar.

²⁶¹ A lei espanhola não foi tão longe, prevendo apenas, no n.º 4 do artigo 91.º da *Ley Concursal*, que os créditos tributários, que não gozem do privilégio especial previsto no n.º 1 do artigo 90.º da *Ley concursal* (créditos garantidos com hipotecas voluntárias ou legais) e do privilégio geral de que beneficiam os créditos correspondentes a retenções tributárias, gozam, até 50% do seu valor, de um privilégio geral.

O legislador explica, no ponto 14 do preâmbulo do diploma que aprova o CIRE, que a criação desta norma visa incentivar estas entidades públicas a requerer a insolvência do devedor, não deixando correr demasiado tempo desde o incumprimento e evitando o agravamento da situação patrimonial do devedor²⁶². Consideramos que a extinção dos privilégios creditórios destes credores se prende, ainda, com outras duas razões. Primeiro, com a necessidade de evitar que estes credores dificultem a adoção de medidas de recuperação, por julgarem que, ao optarem pela liquidação da massa insolvente, recuperarão os seus créditos mais facilmente, pois que manterão a prioridade no pagamento²⁶³. Segundo, com o intuito de afastar dos credores comuns a ideia de que, atento o volume de créditos privilegiados e garantidos, dificilmente recuperarão os seus créditos, já que o valor conseguido com a venda dos bens do devedor raramente será suficiente para pagar todas as dívidas, muito menos, as que forem de natureza comum^{264/265}.

Julgamos, contudo, que a extinção dos referidos privilégios está longe de alcançar os objetivos pretendidos. Na verdade, e como já referimos supra, continuam a ser raros, se não inexistentes, os processos de insolvência impulsionados por estas entidades públicas. A grande maioria dos credores comuns mantém o seu desinteresse na evolução do processo falimentar, já que os créditos garantidos e privilegiados – do Estado, dos

²⁶² Refere VÂNIA LOPES NETO, *Privilégios creditórios fiscais*, in “Fiscalidade” n.º 24, p. 79, que esta solução surge como forma de evitar aquilo que, em linguagem económica, se denomina o *free-riding*, pois o Estado, por ter os seus créditos garantidos, não tinha qualquer incentivo em tomar a iniciativa de pedir a insolvência, só reclamando os seus créditos quando algum credor ou o próprio devedor propõem a ação.

²⁶³ 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.

²⁶⁴ VÂNIA LOPES NETO, *ob. cit.*, p. 77, refere, para justificar a extinção de tais privilégios, que as razões de interesse público dos créditos tributários não se podem sobrepor, sem quaisquer regras, aos créditos de terceiros, sob pena de se afetar o mercado financeiro, dificultando a concessão de crédito, fundamental para a vida das empresas. Cremos que o conhecimento da existência de privilégios da AT não afeta a posição das entidades bancárias no que toca à concessão de créditos, já que estas têm sempre ao seu dispor mecanismos garantísticos, como a hipoteca e a fiança, que privilegiam a sua posição enquanto credoras.

²⁶⁵ GONÇALO ANDRADE E CASTRO, *Efeitos da Declaração de Insolvência Sobre os Créditos*, in “Direito e Justiça”, pp. 272 e ss, entende que esta extinção de privilégios representa antes 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 demais 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.

trabalhadores ou das instituições de créditos – continuam a assumir uma enorme relevância. Além disto, a AT 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 plano de recuperação.

Aliás, não deixa de ser incompreensível e causar alguma estranheza que, por um lado, se atribuam vários privilégios e garantias aos créditos tributários, sugestionando que os mesmos são protegidos e favorecidos em relação aos demais e, por outro, se inutilize essas mesmas garantias, tornando-os créditos comuns logo que se verifica que o devedor está insolvente, sendo provável a insuficiência dos bens existentes para pagamento dos créditos de natureza comum²⁶⁶.

A atribuição de privilégios creditórios a estes credores continua, porém, a levantar alguns problemas, não só por colocar em causa o princípio *par conditio creditorum*, mas também por não estar sujeita a regra da publicidade, o que subverte o princípio da segurança jurídica e a confiança na estabilidade das situações jurídicas²⁶⁷.

10.2.2) A extinção das hipotecas legais da AT

No prosseguimento dos objetivos supra referenciados, também as hipotecas legais acessórias dos créditos destas mesmas entidades, cujo registo haja sido requerido nos dois meses anteriores à data do início do processo de insolvência, se consideram, nos termos da al. c) do n.º 1 da norma supra referenciada, extintas²⁶⁸.

Uma vez que só as hipotecas legais constituídas nos dois meses anteriores à declaração de insolvência são suprimidas, o Estado pode manter o carácter preferencial de alguns dos seus créditos, mesmo daqueles que perdem os privilégios, se, para

²⁶⁶ GONÇALO ANDRADE E CASTRO, *ob. cit.*, p. 277.

²⁶⁷ PEDRO ROMANO MARTINEZ, *Privilégios Creditórios*, in “Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita”, vol. II, p. 111.

²⁶⁸ No regime anterior, entendia-se unanimemente na jurisprudência que, no artigo 152.º do CPEREF (que determinava a extinção dos privilégios creditórios com a declaração da falência), não se compreendiam as hipotecas legais (*vide*, a título exemplificativo, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 29/01/04, processo n.º 03B2779, relator: Pires da Rosa, disponível em www.dgsi.pt), 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».

garantir o pagamento da dívida exequenda e acrescido, constituir, com maior regularidade e diligência, hipoteca legal sobre os bens do devedor, aplicando o disposto no 195.º do CPPT. Esta disposição legal permite que o órgão de execução fiscal constitua hipoteca legal «quando o interesse da eficácia da cobrança o torne recomendável».

O legislador não definiu os critérios que devem ser utilizados para decidir em que casos a constituição da hipoteca legal é recomendável, estando nas mãos da AT a decisão discricionária de aplicação de tal garantia. JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS entende que, face ao disposto no artigo 195.º do CPPT, a constituição da hipoteca legal, torna-se, nos casos em que a situação patrimonial do executado é mais débil, um verdadeiro dever funcional, já que não recorrer a esta garantia pode significar a total frustração de cobrança dos créditos tributários e a conseqüente não realização do interesse público²⁶⁹. CONSUELO ARRANZ DE ANDRÉS reforça esta ideia, referindo que a opção pela não utilização desta garantia só se justifica quando exista outra garantia capaz de oferecer uma similar ou maior proteção aos créditos da Fazenda Pública²⁷⁰.

Parece-nos que seriam critérios a ter aqui em conta a estrutura da dívida, o seu valor, a situação e estabilidade financeira do devedor ou a eventual existência de outros credores. Só analisando casuisticamente a situação do executado em causa, se poderá decidir da necessidade de recorrer ou não a estas garantias²⁷¹. No entanto, a AT tem o dever de utilizar os meios mais eficazes e adequados para garantir os seus créditos, devendo, por isso, usar esta garantia sempre que tal, face ao crédito em causa e à situação económica do executado, se revele apropriado.

Se a AT utilizar esta prerrogativa assiduamente, perde utilidade o disposto no artigo 97.º do CIRE quanto à extinção de privilégios creditórios, frustrando-se os objetivos pretendidos pelo legislador do CIRE^{272/273}.

Por outro lado, importa aqui referir que esta norma não prevê a extinção das hipotecas constituídas voluntariamente pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 169.º

²⁶⁹ JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS, *As Providências Cautelares e as outras garantias dos créditos tributários*, p. 70.

²⁷⁰ CONSUELO ARRANZ DE ANDRÉS, *Las garantías reales del crédito tributario – Aspectos sustantivos y procedimentales*, p. 171.

²⁷¹ JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS, *ob. cit.*, pp. 65 e 66.

²⁷² RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., p. 230 e 231.

²⁷³ A constituição desta garantia tem, ainda, em nosso entender, uma outra vantagem em relação aos privilégios creditórios e que se prende com a questão da publicidade, já que, sendo a hipoteca uma garantia sujeita a registo poderá ser conhecida por qualquer interessado, não se verificando aqui os constrangimentos levantados quanto à natureza secreta dos privilégios creditórios.

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 com a apresentação de meio de defesa gracioso ou judicial, pelo que, também desta forma, podem os créditos tributários ficar numa posição bastante privilegiada, caso se verifique a insolvência do devedor²⁷⁴.

10.2.3) A atribuição de um privilégio mobiliário geral ao requerente da insolvência

A AT poderá, ainda, vir a beneficiar de um privilégio creditório geral previsto no artigo 98.º do CIRE, se requerer a insolvência do devedor e esta vier a ser declarada. Este privilégio incide sobre todos os bens móveis que integram a massa insolvente, relativamente a um quarto do seu montante, com limite máximo equivalente a 500 unidades de conta (atualmente, € 51.000,00)²⁷⁵ e será graduado em último lugar.

Tal benefício parece querer incentivar os pedidos de insolvência, procurando evitar os impactos negativos que a apresentação tardia à insolvência pode causar aos credores e, conseqüentemente, ao mercado e à economia em geral. Contudo, tem-se constatado que, na prática, a atribuição deste privilégio não tem atingido o objetivo para o qual parece ter sido cogitado, já que os credores não acreditam que o mesmo possa facilitar a recuperação do seu crédito, atento o elevado número de créditos privilegiados e garantidos que normalmente existem num processo de insolvência e o diminuto valor que, geralmente, a massa insolvente atinge^{276/277}.

Aliás, a atribuição deste privilégio tem suscitado algumas críticas na doutrina que não vislumbra qualquer justificação para a sua atribuição, entendendo que a concessão

²⁷⁴ Ressalva-se, contudo, a possibilidade que o Administrador de Insolvência tem de, nos termos das als. c) e e) do n.º 1 do artigo 121.º e 120.º do CIRE resolver os atos de constituição de garantias reais relativas a obrigações preexistentes, nos seis meses anteriores à data do início do processo de insolvência (al. c)) 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 (al. e)).

²⁷⁵ Excluem-se aqui, como referem LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 379, nota 4, os créditos subordinados (48.º do CIRE), atenta a sua especial natureza. Tal exclusão visa evitar, como refere MARINA AGUILAR RUBIO, *Crédito Tributario y Concurso de Acreedores*, 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.

²⁷⁶ Na maior parte dos processos falimentares, o património do devedor revela-se insuficiente para ressarcir todos ou a maioria dos créditos.

²⁷⁷ Como refere LUÍS A. CARVALHO FERNANDES, *Colectânea de Estudos Sobre a Insolvência*, 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».

deste tipo de prerrogativas pode apenas estimular o aparecimento de pedidos apressados e infundados²⁷⁸. Não nos parece, pelas razões supra expostas, que se corra este risco, até porque, nos termos do artigo 22.º do CIRE, o pedido infundado de declaração de insolvência poderá, em caso de dolo ou culpa grave²⁷⁹, gerar responsabilidade civil pelos prejuízos causados ao devedor e aos demais credores^{280/281}. No entanto, e apesar de não secundarmos a ideia de que a concessão de tal privilégio pode ser um facto determinante na decisão do credor em requerer a insolvência, sem fundamento sério para tal, também não conseguimos vislumbrar grande utilidade na atribuição deste privilégio, nomeadamente para a AT, já que geralmente esta detém créditos privilegiados ou garantidos que serão graduados com prioridade em relação aos créditos que gozam deste privilégio mobiliário geral.

11. Graduação dos créditos tributários no processo de insolvência

Na sentença de verificação e graduação de créditos²⁸², o Juiz procede à verificação de todos os créditos do insolvente, devendo decidir sobre as impugnações apresentadas

²⁷⁸ CATARINA SERRA, *O novo regime português da insolvência*, 4.ª ed., p. 79 e MENEZES LEITÃO, *Código da Insolvência e Recuperação de Empresas Anotado*, 5.ª ed., p. 136.

²⁷⁹ Como refere MANUEL ANTÓNIO CARNEIRO DA FRADA, *A responsabilidade dos administradores na insolvência*, in “Revista da ordem dos Advogados”, ano 2006, ano 66, vol. II, pp. 1 e 2, não pode haver aqui analogia em situações de mera negligência, uma vez que esta só pode ser aferida segundo critérios normativos. Nem se pode aplicar aqui a interpretação extensiva, não podendo ser valorizado o pensamento que não tenha no texto da lei um mínimo de correspondência verbal (n.º 2 do artigo 9.º do CC).

²⁸⁰ Sobre esta matéria, destaca-se o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 20/04/2010, processo n.º 336/09.5TYLSB.L1-7 (Relator: Roque Nogueira), disponível em www.dgsi.pt: «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».

²⁸¹ 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 qualquer pessoa, singular ou coletiva, responde pelos danos causados».

²⁸² Se não forem apresentadas impugnações, esta sentença pode consistir na simples homologação da lista de credores reconhecidos elaborada pelo Administrador de Insolvência e depositada na secretaria, nos termos do artigo 129.º do CIRE. Esta possibilidade traduz a simplificação e desjudicialização pretendida pelo legislador com aprovação do CIRE.

pelos credores, nos termos do artigo 130.º do CIRE e hierarquizar todos os créditos de acordo com a sua natureza.

A graduação dos créditos da massa insolvente é, nos termos do n.º 2 do artigo 140.º do CIRE, geral, ou seja, estes créditos não são autonomamente discriminados na sentença de verificação e graduação de créditos, já que todos os bens do devedor respondem prioritariamente por estas dívidas, como se dispõe no n.º 1 do artigo 46.º e artigo 172.º, ambos do CIRE, devendo o seu pagamento ser efetuado na data dos respetivos vencimentos, independentemente da fase em que processo se encontrar (n.º 3 do artigo 172.º do CIRE).

Quanto aos créditos da insolvência, importa, antes de mais, referir que os créditos tributários, quando gozam 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.

Se não gozarem de nenhum destes benefícios, serão, em princípio, classificados como créditos comuns, tendo prioridade apenas sobre os créditos subordinados²⁸³, previstos no artigo 48.º do CIRE. Nos termos da al. b) desta disposição legal, os juros dos créditos tributários, constituídos após a declaração de insolvência, que não estejam abrangidos por garantia real e por privilégios creditórios gerais serão, até ao valor dos bens respetivos, graduados como créditos subordinados²⁸⁴.

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 ou da hipoteca judicial.

Os créditos tributários que gozem de privilégios imobiliários e mobiliários especiais²⁸⁵ ou hipotecas legais, reconhecidos na sentença de verificação e graduação,

²⁸³ RUI PINTO DUARTE *Classificação dos créditos sobre a massa insolvente no projecto de Código da Insolvência e recuperação de Empresas*, in colóquio sobre o “Código da Insolvência e Recuperação de Empresas”, realizado em 16/07/2003, 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».

²⁸⁴ Entendem LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, pp. 229 e 230, 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.

²⁸⁵ Como refere PILAR IÑIGUEZ ORTEGA, *Interpretación de los privilegios en el concurso: especial preferència a los créditos tributários*, in “LexJurídica”, disponível em <http://www.lexjuridica.com/boletin/articulos/0082.htm> [17/12/2011], p. 6, os créditos com privilégios especiais mais não são que créditos dotados de garantias reais.

serão, nos termos do n.º 1 do artigo 174.º CIRE, imediatamente pagos, não tendo de aguardar quaisquer rateios²⁸⁶. O valor a entregar será o obtido com a venda dos bens onerados com tais garantias, abatidas as despesas tidas com a venda e deduzidas as reservas necessárias à satisfação geral das dívidas da massa. O saldo remanescente destes créditos, que não tenha sido satisfeito à custa dos produtos dos bens onerados, será incluído entre os créditos comuns.

Se, até à realização do rateio, não se conseguir efetivar a venda dos bens onerados²⁸⁷ para pagamentos dos créditos garantidos, prevê o 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. Já o saldo estimado reconhecido como crédito comum é atendido nos rateios que se efetuarem entre os credores comuns.

Nos termos do artigo 166.º CIRE, o credor com garantia real deve ser compensado pelo prejuízo que lhe for causado com o retardamento na alienação do bem objeto de garantia que não lhe seja imputável²⁸⁸, bem como pela sua eventual desvalorização resultante da sua utilização em benefício da massa insolvente²⁸⁹. Assim, também a AT pode, quando detenha créditos garantidos, ser compensada quando ocorra alguma das situações descritas. O Administrador de Insolvência pode, contudo, evitar esta possibilidade de indemnização, satisfazendo integralmente um crédito com garantia real à custa da massa insolvente, antes de proceder à venda do bem onerado (n.º 2 do artigo 166.º do CIRE).

Por sua vez, os créditos tributários com privilégios mobiliários gerais serão pagos com o produto da venda dos bens não afetos a garantias reais prevaletentes, de acordo com a prioridade que lhes caiba e na proporção dos seus montantes, como preceitua o artigo 175.º do CIRE.

²⁸⁶ Quando o mesmo bem se encontre afetado 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.

²⁸⁷ A opção pela venda da empresa como um todo, privilegiando a unidade empresarial (artigo 162.º do CIRE) e a procura de um comprador para os bens existentes pode demorar mais tempo do que o previsto.

²⁸⁸ 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.

²⁸⁹ A compensação a que nos referimos aqui distingue-se da indemnização a que o credor poderá ter direito pelo facto de o Administrador de 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. Desenvolveremos esta questão com maior pormenor no ponto 16 do capítulo IV.

Importa, ainda, mencionar que os privilégios imobiliários previstos nos artigos 111.º do CIRS, 116.º do CIRC e 205.º do CCSS são gerais, pelo que, na graduação de créditos, não preferem ao crédito hipotecário²⁹⁰. Foi declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, por violação do artigo 2.º da CRP, a norma contida no artigo 104.º do CIRS (atual artigo 111.º do CIRS, na numeração resultante do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho), na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751.º do CC²⁹¹. Foi igualmente declarada inconstitucional, com força obrigatória geral, a norma contida no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 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 751.º do CC, por violação do artigo 2.º da CRP²⁹². Está aqui 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 causa²⁹³. A alteração dos mencionados artigos 735.º, n.º 1 e 751.º do CC, operada pelo Decreto-Lei n.º 38/2003 de 08 de Março²⁹⁴, veio tornar claro que, embora os privilégios imobiliários estabelecidos no CC sejam sempre especiais, há privilégios imobiliários concedidos em

²⁹⁰ Vide, a título de exemplo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2011, processo n.º 0831/11 (relator: Pedro Delgado), disponível em www.dgsi.pt.

²⁹¹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 362/2002, relatora: Maria dos Prazeres Pizarro Beza, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

²⁹² Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/2002, relator: Tavares da Costa, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

²⁹³ 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, 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 aos 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 discordam 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 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».

²⁹⁴ A redação do n.º 3 do artigo 735.º do CC passou para «Os privilégios imobiliários estabelecidos neste Código são sempre especiais» e a do artigo 751.º 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».

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».

Os créditos tributários comuns serão proporcionalmente pagos, quando a massa for insuficiente para a sua satisfação integral (176.º do CIRE). Como vimos supra, muitos dos créditos tributários, ao perderem os seus privilégios nos termos do artigo 97.º do CIRE, passarão a ser graduados como comuns.

Finalmente, importa, ainda, fazer referência ao pagamento dos créditos subordinados que, como preceitua o artigo 177.º do CIRE, será efetuado depois de estarem integralmente pagos os créditos comuns, pela ordem segundo a qual são indicados no artigo 48.º do CIRE.

É com base na sentença de verificação e graduação de créditos que se determina quais são os créditos da insolvência a ser pagos no processo, vigorando aqui, nos termos do artigo 173.º do CIRE, o princípio da exclusividade, de acordo com qual apenas serão pagos os créditos sobre a insolvência verificados por sentença transitada em julgado²⁹⁵.

12. O crédito tributário no processo de insolvência

12.1) O princípio geral da indisponibilidade do crédito tributário

A função da AT é arrecadar receitas, procurando obter os recursos fiscais essenciais à preservação e desenvolvimento do Estado Social²⁹⁶, à satisfação das necessidades de natureza coletiva.

É por força desta função de prossecução do interesse público e do bem comum que se justifica a concessão de determinadas prerrogativas e benefícios à AT²⁹⁷ e a consagração legal do princípio da indisponibilidade tributária²⁹⁸

²⁹⁵ MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, *Manual de Direito da Insolvência*, 3.ª ed., p.190.

²⁹⁶ 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.

²⁹⁷ Veja-se, entre outros, a unilateralidade e autoridade dos atos tributários; o privilégio de execução prévia, que permite que o ato administrativo possa ser executado pela própria autoridade que o praticou; a concessão de garantias especiais e as especiais sanções (9.º RGIT). Para maiores desenvolvimentos vide JOAQUIM FREITAS ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário*, pp. 13 e ss.

²⁹⁸ Já não fará sentido considerar os créditos dos contribuintes sobre a AT indisponíveis, já que o interesse público não está aqui em causa (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10/05/2005, processo n.º 00585/05 (relator: Casimiro Gonçalves)).

O princípio da indisponibilidade tributária está previsto no n.º 2 do artigo 30.º da LGT, nos termos do qual a redução ou extinção do crédito tributário apenas se pode verificar em respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária^{299/300}.

O crédito tributário, por ser do Estado, é também de todos os cidadãos. E é em nome dos seus cidadãos que o Estado, personificado na AT, tem de proteger estes créditos e acautelar o interesse público, não podendo discricionariamente alterar a relação jurídica tributária e, assim, dispor livre e autonomamente dos seus créditos. A AT está vinculada ao princípio da legalidade tributária³⁰¹ e ao princípio da igualdade, que se traduz no dever da AT procurar alcançar um tratamento igualitário e uniforme³⁰² para todos os contribuintes, na exigência, modificação ou extinção das suas obrigações tributárias.

Na verdade, a justificação para a existência deste princípio não se prende apenas com a mera necessidade de o Estado se autofinanciar, mas também com a proteção dos interesses e direitos constitucionalmente consagrados dos cidadãos.

É na senda destes dois objetivos que encontramos manifestações deste princípio noutras disposições legais, nomeadamente 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

²⁹⁹ CONSUELO ARRANZ DE ANDRÉS, *Las Garantías reales del crédito tributario – Aspectos sustantivos y procedimentales*, p. 170, refere que a indisponibilidade dos elementos da obrigação tributária abrange também as garantias dos créditos tributários, por serem mais um elemento acessório da obrigação. Tal entendimento não nos parece correto já que a garantia não integra a objeto da obrigação, mas sim a relação jurídica estabelecida entre o Estado e o contribuinte, procura apenas assegurar a realização coativa da prestação

³⁰⁰ Vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 08/02/2011, processo n.º 04497/11 (relator: Joaquim Condesso), disponível em www.dgsi.pt, 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».

³⁰¹ Como refere MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo: Temas nucleares*, 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».

³⁰² A este propósito, menciona-se o princípio, previsto no artigo 4.º da LGT e constitucionalmente consagrado no artigo 104.º da CRP, 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. Como refere JOSÉ CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, 6.ª ed., 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 DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.ª ed., p. 124, referem: «encontra-se associado intimamente aos princípios da generalidade e da igualdade: todos suportarão igualmente a carga tributária de

se limita a concessão de moratórias no pagamento das obrigações tributárias, respetivamente; no artigo 37.º, n.º 2 da LGT, que prevê a indisponibilidade dos créditos tributários nos contratos fiscais³⁰³ e no n.º 3 do artigo 85.º do 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»³⁰⁴.

Temos, assim, duas ordens de interesses. Por um lado, o da proteção do crédito, do Estado e de todos os cidadãos. Por outro, o da reafirmação da importância 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 dar um bom exemplo aos contribuintes, que não se depararão com situações de perdão injustificado de créditos, motivado por interesses que são totalmente alheios à justiça fiscal, sentindo assim desigualdade, injustiça e descrença no sistema.

Assim, só o legislador pode definir as situações em que tal tratamento aparentemente “desigual” se pode verificar, só ele está habilitado para fixar as condições em que deva acontecer a extinção da obrigação fiscal³⁰⁵. Não pode a AT estabelecer qualquer tipo de negociação com os contribuintes, devendo cingir a sua atuação ao que estiver legalmente disposto.

12.2) A afetação dos créditos tributários pelo plano de insolvência

12.2.1) O plano de insolvência como instrumento de recuperação

No atual regime de insolvência são os credores que comandam todo o processo, cabendo-lhes decidir³⁰⁶ se o pagamento dos seus créditos será efetuado pela via da liquidação de todo o património do insolvente (nos termos do disposto no CIRE ou nos

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».

³⁰³ Para maiores desenvolvimentos sobre a admissibilidade dos contratos fiscais, *vide* JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*.

³⁰⁴ Ainda que dependente de condenação disciplinar ou criminal do responsável (n.º 4 do artigo 85.º do CPPT).

³⁰⁵ RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., p. 215.

³⁰⁶ Tal decisão é tomada na assembleia de apreciação do relatório (n.º 2 do artigo 156.º CIRE).

de que constem de um plano de insolvência que venham a aprovar) ou através da manutenção em atividade e reestruturação da empresa, nos termos também previstos num plano de insolvência (no caso de insolvência de pessoas coletivas) ou pela aprovação de um plano de pagamentos (pessoas singulares não empresários e titulares de pequenas empresas³⁰⁷)³⁰⁸.

O plano de insolvência – apesar de não surgir como um mecanismo exclusivo da recuperação, pois pode ser utilizado apenas para se definir um esquema de liquidação da empresa distinto daquele que vem previsto na lei – reflete a possibilidade que o devedor tem de, com a aprovação dos credores, continuar em atividade, integrando o referido plano medidas destinadas à recuperação e à definição da forma de pagamento dos seus débitos³⁰⁹.

A decisão de elaboração de um plano de insolvência e a definição do seu conteúdo estão quase totalmente na disposição da vontade dos credores, cujos interesses visa tutelar³¹⁰.

Encontramos apenas algumas limitações 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 tutela 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.

Assim, e como se dispõe no n.º 1 artigo 196.º do CIRE, o plano de insolvência pode, entre outras medidas, determinar o «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 dos créditos» (al. c)). 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

³⁰⁷ Conceitos desenvolvidos no artigo 249.º do CIRE.

³⁰⁸ Vide nota 6 do Preâmbulo do CIRE.

³⁰⁹ Refira-se que as alterações previstas na Lei n.º16/2012 de 20 de Abril visam promover a manutenção do devedor no giro comercial, reforçando-se as medidas de recuperação. Assim, o plano de insolvência destinado à recuperação do devedor insolvente passará a designar-se plano de recuperação (será aditado o n.º 3 ao artigo 192.º do CIRE) e criar-se-á o processo especial de revitalização (artigos 17.º-A a 17.º-I).

³¹⁰ Sufragando este entendimento, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 3.ª ed., pp. 281 e 282, 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.

devedor e os responsáveis legais da totalidade das dívidas da insolvência remanescentes»³¹¹.

12.2.2) O tratamento dos créditos tributários no plano de insolvência

A possibilidade aberta pelo CIRE de, no âmbito de um plano de insolvência, se afetar os créditos existentes – o seu valor e/ou a forma de pagamento – e a não previsão de uma exceção em benefício do Estado (ou de outra pessoa coletiva pública)³¹² ou da exigência da sua aprovação/acordo para ficar vinculado a tais medidas, entram em forte colisão com o princípio supra descrito da indisponibilidade do crédito tributário, do qual decorre que a AT está legalmente impossibilitada de aceitar e aderir a medidas que, mesmo necessárias e favoráveis à recuperação do insolvente, impliquem uma redução ou extinção dos seus créditos³¹³.

Apesar das limitações impostas à AT na aceitação de um plano de insolvência que preveja a redução ou extinção dos seus créditos, este considerar-se-á, nos termos do n.º 1 do artigo 212.º do CIRE, aprovado e vinculará todos os credores se, estando presentes na assembleia de credores pelo menos um terço do total dos créditos com direito a voto, obter voto favorável de mais de dois terços da totalidade e mais de metade dos votos emitidos corresponderem a créditos não subordinados. Ou seja, ao contrário do que se dispunha no CPEREF³¹⁴, deixou de ser agora necessária a aprovação dos credores garantidos ou privilegiados para que o plano vincule e afete os seus créditos.

O regime espanhol, apesar de não ser isento de críticas, é, nesta matéria, muito mais satisfatório, na medida em que a *Hacienda Pública*, sendo detentora de créditos

³¹¹ Como referem LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 653, 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 convedores ou os terceiros garantes da obrigação. Entendem estes autores que se devem excepcionar 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 convedores e terceiros garantes e, por outro lado, os responsáveis legais (n.º 1 do artigo 6.º do CIRE).

³¹² Entre as entidades que não devem ser afetadas por algumas das medidas propostas/aprovadas não consta o Estado, tendo-se excepcionado apenas os créditos previsto no n.º 2 do artigo 196.º do CIRE.

³¹³ *Vide*, a propósito do anterior regime de falência, ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Os créditos fiscais no novo Código dos Processos Especiais de Recuperação e de Falência*, pp. 15 e ss..

³¹⁴ 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».

privilegiados, tem o direito de se abster³¹⁵, mantendo-se à margem da celebração do plano de insolvência e, logo, quanto aos seus créditos, imune às decisões que forem tomadas³¹⁶. Esta solução, transposta para o nosso ordenamento, evitaria, pelo menos quanto aos créditos graduados como privilegiados, a violação das normas tributárias que determinam a indisponibilidade dos créditos tributários.

12.2.2.1) Posição da Jurisprudência dos Tribunais Cíveis até ao aditamento do n.º 3 ao artigo 30.º da LGT

As disposições falimentares supra referidas estribaram, na jurisprudência dos Tribunais Cíveis, a orientação de que também os créditos tributários eram afetados pelas medidas adotadas num plano de insolvência, mesmo que a AT tivesse votado contra a sua aprovação³¹⁷. Entendia-se que os créditos da Fazenda Pública deviam ser tratados da mesma forma que os restantes créditos, dando-se assim cumprimento ao princípio da igualdade, previsto no artigo 194.º do CIRE.

Considerava-se que a lei especial, neste caso, o CIRE, derogaria a aplicação da lei geral, LGT (*lex specialis derogat legi generali*), pelo que seria de admitir, nos processos de insolvência, o perdão do crédito tributário ou a concessão de moratórias

³¹⁵ Podendo, no entanto, renunciar a tal possibilidade, nos termos da parte final do n.º 4 do artigo 164.º da *Ley General Tributaria*, e subscrever os acordos efetuados no *proceso concursal*.

³¹⁶ Nos termos do n.º 2 do artigo 134.º da *Ley Concursal*, «Los acreedores privilegiados sólo quedarán vinculados al contenido del convenio si hubieren votado a favor de la propuesta o si su firma o adhesión a aquélla se hubiere computado como voto favorable. Además, podrán vincularse al convenio ya aceptado por los acreedores o aprobado por el juez, mediante adhesión prestada en forma antes de la declaración judicial de su cumplimiento, en cuyo caso quedarán afectados por el convenio». Prevê, ainda, o n.º 4 do artigo 163.º da *Ley general Tributaria*, que « El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales (...)».

³¹⁷ Vide, a título de exemplo, acórdão do Tribunal da Relação do Porto 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 exceção 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.º 1 do art.º 196.º, não tem o intérprete que os distinguir»; acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 15/12/2009, processo n.º 2363/08.0TBGM.R.G1-A (relator: Henrique Andrade), no qual se refere que «I - Do n.º 2 do art.º 192.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.º 212.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.º 216.º do CIRE, contanto que demonstrem, em alternativa, a verificação de alguma das situações elencadas nas alíneas a) e b) do n.º 1 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.º 2.º 2 do DL 411/91, de 17-10». Todos disponíveis em www.dgsi.pt.

por parte da AT para o pagamento do mesmo, nomeadamente no âmbito de planos de insolvência³¹⁸. Sustentava-se, ainda, que o n.º 2 do artigo 30.º e n.º 3 do artigo 36.º da LGT e o artigo 85.º do CPPT tinham aplicação apenas na relação tributária, sendo totalmente desproporcional equiparar o processo de insolvência a uma execução fiscal³¹⁹; a prossecução do interesse público implicaria também que a AT abdicasse dos seus privilégios, reduzindo ou extinguindo os seus créditos em prol da viabilização da solvência das empresas, da dinamização do comércio e do tratamento igualitário de todos os credores³²⁰.

Também alguma doutrina³²¹ acolheu esta posição, considerando que, no processo de insolvência, a AT devia ser tratada como mais um credor, despida do seu *ius imperium*, passando a estar em pé de igualdade com os restantes credores e, assim, vinculada a perdões e moratórias como qualquer outro credor. Sustentava-se, ainda, que o entendimento contrário inutilizaria as normas do CIRE, inviabilizando a possibilidade de recuperação do insolvente e a decisão da maioria dos credores, quando estes entendam por bem aprovar a recuperação.

12.2.2.2) Posição da Jurisprudência dos Tribunais Civis após o aditamento do n.º 3 ao artigo 30.º da LGT

Para inverter esta tendência doutrinal e jurisprudencial, reafirmando a indisponibilidade total do crédito tributário em qualquer tipo de processo ou circunstância, o legislador tributário procedeu à alteração do artigo 30.º da LGT, aditando o n.º 3³²², que vem reafirmar que a indisponibilidade do crédito tributário prevista no n.º 2³²³ prevalece sobre qualquer legislação especial.

³¹⁸ Vide, a título de exemplo, acórdão do STA de 04/06/2009, processo n.º 464/07.1TBSJM-L.S1 (relator: Álvaro Rodrigues), disponível em www.dgsi.pt: «(...) 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».

³¹⁹ Entre outros, acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13-01-2009, processo n.º 08ª3763 (relator: Fonseca Ramos), disponível em www.dgsi.pt.

³²⁰ Acórdãos do Tribunal da Relação do Porto de 28/10/2010, processo n.º 833/08.0TYVNG.P1 (relator: Maria de Deus Correia) e do Tribunal da Relação de Guimarães, processo n.º 2159/09.2TBBCL-F.G1 (relator: António Sobrinho), ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

³²¹ Vide LUÍS M. MARTINS, *O Plano de Insolvência*, p. 16, disponível em www.insolvencia.pt [20/01/2012].

³²² Artigo 123.º da Lei 55-A/10 de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2011.

Esta norma é, nos termos do artigo 125.º da Lei 55-A/2010 de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2011, de aplicação imediata, ou seja, aplica-se «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 Trabalho³²⁴ sobre quaisquer outros créditos».

Esta alteração legislativa não provocou, contudo, uma imediata mudança de postura da jurisprudência dos Tribunais Cíveis. Estranhamente, nos primeiros meses após a entrada em vigor deste aditamento ao artigo 30.º da LGT, não se registou nenhuma alteração de relevo no sentido das decisões adotadas pelos Tribunais³²⁵.

Julgamos que uma decisão deste tipo, em que se ignora uma alteração legislativa de aplicação imediata aos processos pendentes, permite que os interessados (recorrente/recorrido), atentas as limitações existentes na possibilidade de interposição de recurso dos acórdãos proferidos pelo Tribunal da Relação³²⁶, requeiram, nos termos da al. a) do n.º 2 do artigo 669.º do CPC³²⁷, a reforma da sentença, por ter «ocorrido erro na determinação da norma aplicável», motivada por «manifesto lapso do Juiz».

Tal situação alterou-se pouco tempo depois, tendo-se invertido o sentido de orientação jurisprudencial até então dominante³²⁸. Os Tribunais Cíveis admitem agora que a alteração efetuada no artigo 30.º da LGT veio estender a validade dos princípios que enformam o sistema tributário aos processos de natureza especial, pelo que a extinção ou redução dos créditos fiscais não pode ser arredada contra a vontade do

³²³ Nos termos desta disposição legal «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».

³²⁴ Não entendemos o que pretendeu o legislador com esta referência à prioridade dos créditos trabalhadores. O carácter 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.

³²⁵ Veja-se, a título de exemplo, o acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 17/03/2011, processo n.º 309/10.5TBSTM-E.P1, relator: José Ferraz e o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 22/03/2011, processo n.º 843/09.0TYLSB-F.L1-1, relator: Anabela Calafate, ambos disponíveis em www.dgsi.pt. Nestes acórdãos o n.º 3 do artigo 30.º da LGT nem sequer merece referência.

³²⁶ Nos termos do n.º 1 do artigo 14.º do CIRE, o recurso para o Supremo Tribunal de Justiça só é admitido quando o recorrente demonstre existir oposição de julgados, ou seja, que o acórdão de que pretende recorrer está em oposição com outro, proferido por algum dos Tribunais da Relação ou pelo Supremo Tribunal de Justiça.

³²⁷ Aplicável aos processos de insolvência por força da remissão operada pelo artigo 17.º do CIRE.

³²⁸ Vide acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 15/12/2011, processo n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1 (relator: Silva Gonçalves); acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 13/07/2011, processo n.º 134/11.6TBSTS-A.P1 (relator: Soares de Oliveira); Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 29/11/2011, processo n.º 588/08.8TBFND-D.C1 (relator: Artur Dias); Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 10/46/10.6TBVVD.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». Todos disponíveis em www.dgsi.pt.

Estado, já que o legislador afastou, de forma expressa, a interpretação de que a lei especial (CIRE) derroga a aplicação da lei geral (LGT).

Assim, passou a entender-se que, na homologação de um plano de insolvência, não pode haver redução, extinção ou até moratória de créditos tributários sem a concordância da AT³²⁹.

Refira-se, contudo, que as decisões anteriores, que perfilhavam a posição contrária, já transitadas em julgado, não podem agora ser modificadas por força da referida alteração. Não porque já não houvesse fundamento³³⁰ para tal, já que, em nossa opinião, mesmo antes do referido aditamento, era claro que a alteração do conteúdo da obrigação fiscal não poderia ocorrer por vontade da maioria dos credores, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e da tipicidade tributária³³¹, mas porque uma decisão transitada em julgado não pode mais ser alterada³³², sob pena de se colocar em causa o poder jurisprudencial, a estabilidade e a segurança jurídica.

12.2.3) A indisponibilidade dos créditos tributários no plano de insolvência

Assim, é totalmente impossível o perdão de dívidas fiscais em resultado da aprovação de um plano de insolvência.

Mesmo os 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, resultam de uma relação jurídico-tributária, pelo que são indisponíveis e não podem ser objeto de redução ou extinção.

Colocar nas mãos da assembleia de credores o poder para conceder perdões ou moratórias das dívidas de natureza tributária violaria grosseiramente o princípio da legalidade, previsto nos artigos 8.º da LGT e 103.º da CRP, nos termos do qual todos os

³²⁹ Vide, a título meramente exemplificativo, acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 13/07/2001, processo n.º 134/11.6TBSTS-A.PI (relator: Soares de Oliveira); acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 20/10/2011, processo n.º 4044/10.6TBGMR-F.G1 (relator: Amílcar Andrade). Ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

³³⁰ Entendeu-se no acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 27/09/2011, processo n.º 588/08.8TBFND-D.C1 (relator: Artur Dias), disponível em www.dgsi.pt, que, só a partir da referida alteração ao artigo 30.º da LGT, passou a existir fundamento para impedir a afectação do crédito tributário no processo de insolvência: «Assim, tendo em conta o disposto nos art.ºs 192º, 194º e, sobretudo, 196º e dado o princípio da especialidade das normas do CIRE relativamente aos regimes das dívidas fiscais e parafiscais, considerado vigente pela maioria da jurisprudência até ao seu afastamento operado pelo novo n.º 3 do art.º 30º da LGT, inexistia, na altura, motivo para recusar a homologação do PI e inexistia, agora, razão para revogar a decisão recorrida (...) Até ao aditamento, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (Lei Geral do Orçamento para 2011), do n.º 3 ao art.º 30º da LGT, os créditos da Segurança Social e os créditos fiscais podiam ser afectados pelo plano de insolvência».

³³¹ Vide, neste sentido, RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., p. 220.

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)³³³.

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 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.

Assim, deverá o Juiz, nos termos do artigo 215.º do CIRE, recusar a homologação do plano que preveja a alteração da situação do credor tributário, o perdão ou redução dos seus créditos.

Incumbirá, ainda, ao mandatário especial da AT ou ao Ministério Público, enquanto defensor do interesse público subjacente à atuação da Fazenda Pública, requerer, em utilização do disposto no artigo 216.º do CIRE, a não homologação do plano³³⁴ que preveja a redução ou extinção de créditos tributários, 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).

12.2.4) A possibilidade de a AT conceder uma moratória de pagamento no âmbito de um plano de insolvência

A AT apenas poderá 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.

A al. a) do n.º 3 da disposição legal supra citada prevê a possibilidade de pagamento das dívidas tributárias em prestações mensais e iguais, nomeadamente em

³³² Exceciona-se a possibilidade de interposição de recurso de revisão, nas situações previstas no artigo 771.º do CPC.

³³³ Como refere RUI DUARTE MORAIS, *ob. cit.*, 2.ª ed., 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.

³³⁴ Depois de, obviamente, ter votado contra a sua aprovação.

situações em que se «esteja em aplicação plano de recuperação económica legalmente previsto de que decorra a imprescindibilidade da medida, podendo neste caso, se tal for tido como adequado pela entidade competente para autorizar o plano, haver lugar a dispensa da obrigação de substituição dos administradores ou gerentes³³⁵».

Nos termos do n.º 6 deste preceito legal, o número de prestações pode ser alargado quando tal medida se mostre indispensável e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável.

Os n.ºs 9 a 12 prevêem ainda a possibilidade de alargamento deste regime prestacional aos terceiros que assumam a dívida. No âmbito de um plano de insolvência, tal pode relevar nos casos em que se preveja a criação de uma nova sociedade, para a qual seja transferida a totalidade do património da entidade recuperada.

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, impedir a aceitação e homologação do plano de insolvência, já que a oneração do património do insolvente a favor da AT pode constituir uma clara violação ao princípio do tratamento igualitário dos credores, previsto no artigo 194.º do CIRE. Julgamos que, neste caso, deverá o Administrador de Insolvência, ou o devedor, se lhe couber a elaboração do plano³³⁶, requerer, nos termos do n.º 3 do artigo 199.º do CPPT, a dispensa de prestação de tal 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 aprovação do plano. Julgamos que, nesta situação particular, se justifica que a AT isente o insolvente da constituição de tal garantia.

³³⁵ A redacção desta norma 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 RUI DUARTE MORAIS, *ob. cit.*, 2.ª ed., 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).

³³⁶ 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».

12.2.5) Da eventual necessidade de previsão legal de perdões tributários no âmbito da aprovação de um plano de insolvência

Coloca-se aqui a questão de saber se a AT não deveria, por razões de ordem política e económica, ser admitida a perdoar créditos ou permitir um pagamento fracionado mais alargado dos mesmos, quando tal se demonstrasse indispensável à recuperação da empresa insolvente.

A previsão legal de tal possibilidade sempre resultará de uma ponderação de interesses: o interesse na arrecadação de receitas e o interesse na recuperação de empresas. A opção por regimes excecionais de regularização tributária implicará sempre uma violação do princípio da igualdade, 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 tributária³³⁷.

Apesar de concordarmos com a posição do legislador no sentido de limitar a possibilidade da concessão de moratórias ou perdões fiscais, pois tal evita a eventual prática de atos parciais e até abusivos, totalmente opostos ao interesse público e ao bem comum, talvez se justificasse, em determinadas situações específicas, uma opção mais maleável.

Julgamos que esta postura irredutível e intransigente da AT, motivada pela inflexibilidade das leis tributárias, além de poder impedir a recuperação da empresa e sua reinserção no mercado, 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 insolvência poderá, em muitos casos, significar a certeza da não recuperação dos créditos tributários, já que, na maioria dos processos de insolvência, o património do insolvente é totalmente insuficiente para pagar a todos os credores.

Deveria a lei prever situações, excecionais, em que o perdão ou redução de dívidas tributárias pudesse acontecer nos processos de insolvência, estabelecendo as condições em que tal poderia acontecer³³⁸.

³³⁷ Para maiores desenvolvimentos, vide RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., pp. 223 a 225.

³³⁸ Esta possibilidade já se antevia no n.º 2 do artigo 62.º do CPEREF, 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.

Veja-se, a título de exemplo, a solução encontrada pelo direito espanhol, nos termos do qual a *Hacienda Pública* pode, quanto aos créditos privilegiados (optativamente) e quanto aos créditos comuns ou subordinados (obrigatoriamente), subscrever o plano ou acordar com o devedor condições particulares de pagamento, desde que estas não sejam mais favoráveis ao devedor que as previstas no plano³³⁹. Optou-se, pois, por uma solução menos intransigente e mais moldada aos interesses de manutenção em atividade e recuperação dos insolventes.

Na verdade, não faz sentido, face à atual conjuntura económica e social, manter a Administração Tributária totalmente à margem dos deveres de cooperação e solidariedade económica e social que devem recair sobre todos os credores, no sentido de possibilitar a recuperação da empresa e evitar o seu encerramento e as consequências económicas que tal pode gerar, nomeadamente, o fomentar a insolvência de outras empresas. Julgamos, assim, que deveria o legislador prever³⁴⁰ a possibilidade de a AT aderir a algumas das medidas de recuperação, quando tal se demonstre indispensável à viabilização do insolvente, já que também constitui interesse público digno de proteção a continuidade das empresas que demonstrem possibilidade de se recuperarem³⁴¹.

No entanto, e enquanto não se operar uma revisão legislativa nesse sentido, deverá o Juiz do processo insolvência continuar a recusar a homologação dos planos de insolvência que, de algum modo, violem o princípio da indisponibilidade tributária, tendo o n.º 3 do artigo 30.º da LGT confirmado a, em nosso entender já evidente, prevalência do disposto na LGT sobre o CIRE³⁴².

³³⁹ Vide n.º 4 do artigo 164 da *Ley General Tributaria*.

³⁴⁰ 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.

³⁴¹ Neste sentido, J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, *ob. cit.*, p. 106.

³⁴² Também nas alterações constantes na Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril se manifesta, como se explica na proposta de Lei n.º 39/XII relativa a tais modificações, uma maior preocupação com o respeito pelas disposições tributárias e a não afetação dos créditos da AT. Refira-se, por exemplo, que o legislador prevê, quanto ao novo processo especial de revitalização, que os acordos celebrados no âmbito de tal processo vinculem 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» (*vide* Exposição de motivos da referida Proposta de Lei).

12.3) A indisponibilidade dos créditos tributários e o instituto de exoneração do passivo restante (insolvência de pessoas singulares)

12.3.1) A exoneração do passivo restante (breve análise)

O instituto da exoneração do passivo restante, surgido com a entrada em vigor do CIRE³⁴³, vem permitir que o devedor, pessoa singular, possa solicitar³⁴⁴, no âmbito do processo de insolvência, a exoneração dos débitos que nos cinco anos posteriores ao encerramento deste não forem pagos aos credores.

O Juiz apreciará o referido pedido, colhendo o parecer dos credores e proferirá despacho inicial de exoneração se entender não estar verificado nenhum dos pressupostos previstos no artigo 238.º do CIRE, que implicam o indeferimento liminar de tal solicitação.

Esta decisão fará com que, num período de cinco anos, o Insolvente tenha de proceder à entrega de parte do seu rendimento (rendimento disponível) a um fiduciário³⁴⁵ para, no final deste período, ser objeto de rateio pelos credores da insolvência.

No final dos cinco anos haverá, outrossim, prolação de despacho final de exoneração do passivo restante. E é a partir deste momento que as dívidas remanescentes deixam de ser exigíveis.

Nas palavras de ASSUNÇÃO CRISTAS, o período de cinco anos assemelha-se a um “purgatório”, em que o devedor vai pagando as suas dívidas, adotando um comportamento pautado pela boa-fé e licitude³⁴⁶, sendo tal período suficiente para obter o perdão dos créditos que sobejarem e, assim, uma nova oportunidade³⁴⁷.

³⁴³ 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*) e a França (artigo L 643-11 do *Code de Commerce*, introduzido com a reforma operada pela *Loi n.º 2005-845 du 26 Juillet 2005* e alterado pelo artigo 124.º da *Ordonnance n.º 2008-1345 du 18 Décembre 2008*).

³⁴⁴ 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).

³⁴⁵ 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.

³⁴⁶ Nos termos do artigo 243.º do CIRE, o Juiz pode recusar a exoneração antes de terminado o período da cessão, se verificar alguma das situações previstas no n.º 1 desse preceito legal. 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.

Não podemos também deixar de afirmar que a exoneração é um passo seguro no sentido de conseguir reabilitar as pessoas enquanto agentes económicos, criadores de riqueza para a sociedade³⁴⁸.

A solução normativa acolhida pelo nosso ordenamento jurídico carece da ambição da solução propugnada pelo sistema norte-americano³⁴⁹. O que bem se compreende pelo facto de estarmos perante realidades económicas e sociológicas profundamente diferentes³⁵⁰. Porém, o certo é que as finalidades são as mesmas, no sentido de recuperar o indivíduo economicamente, com tudo quanto tal implica.

12.3.2) O artigo 245.º, n.º 2, al. d) do CIRE

Como atrás aventámos, 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, se tornem inexigíveis os créditos cujo pagamento não haja sido assegurado.

Esta previsão encontra, porém, exceções em certos créditos que, pela sua natureza, continuam a ser exigíveis ao devedor. A previsão de tais créditos encontra-se no n.º 2 do artigo 245.º do CIRE, merecendo-nos especial destaque os «créditos tributários» a que alude a alínea d) daquele preceito.

Consideramos que esta norma é talvez o caso mais paradigmático de manifestação do princípio geral da não disponibilidade do crédito tributário no processo de insolvência. Aliás, não deixa de ser estranho que tal exceção seja aqui tida em conta, quando, no âmbito de um plano de insolvência, o CIRE parece aceitar, sem quaisquer restrições, a afetação dos créditos tributários, o seu perdão ou redução.

³⁴⁷ ASSUNÇÃO CRISTAS, *Exoneração do devedor pelo passivo restante*, in Revista “Themis”, p. 167.

³⁴⁸ Como entende GONÇALO GAMA LOBO, *A insolvência das pessoas singulares* in “Boletim da Ordem dos Advogados” n.º 78, 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».

³⁴⁹ 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.

³⁵⁰ Como refere ANTÓNIO FRADA DE SOUSA, *Exoneração do passivo restante e fórum shopping na insolvência de pessoas singulares na União Europeia*, in “Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches”, vol. II, p. 59, «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».

Acontece que, ao contrário do que se verifica no plano de insolvência, em que a decisão da sua aprovação cabe inteiramente aos credores, que aceitam ou recusam a redução ou extinção dos seus créditos ou a previsão de moratórias no seu pagamento, a decisão de concessão da exoneração do passivo restante cabe inteiramente ao Juiz, que surge como garante da legalidade e do rigor procedimental e decidirá com base na sua convicção pessoal sobre a capacidade do devedor em cumprir as exigências que a concessão deste instituto impõe³⁵¹. Ou seja, enquanto que na insolvência de pessoas coletivas, os credores têm o poder de negar a aprovação do plano de insolvência e, assim, negar a redução dos seus créditos, na insolvência de pessoas singulares, o pedido da exoneração do passivo restante, apesar de sujeito a parecer dos credores, é decidido apenas pelo Juiz, ficando os credores coartados na possibilidade de denegar a afetação dos seus créditos.

À proteção do princípio da indisponibilidade tributária, consagrada na exclusão prevista na referida al. d) do n.º 2 do artigo 245.º do CIRE, acresce, ainda, o facto de a AT, quando beneficiar de privilégios creditórios ou garantias reais, ver os seus créditos serem prioritariamente graduados e, assim, pagos com preferência durante os cinco anos de cessão. Ou seja, em vários processos de insolvência, acontece que AT, por força dos seus privilégios, recebe os seus créditos durante o período de cessão, em detrimento dos credores comuns, podendo ainda, no final dos cinco anos, exigir os valores em dívida que ficarem por pagar.

Alguma doutrina³⁵² entende que a concessão 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». Julgamos que a posição excepcional dos credores tributários se justifica pela especial natureza que os seus créditos assumem. No entanto, não podemos deixar de questionar até que ponto esta exclusão se coaduna com o princípio da igualdade dos credores³⁵³ e com o próprio conceito de *fresh start*. A concessão da exoneração do passivo restante visa, como se

³⁵¹ Como refere ASSUNÇÃO CRISTAS, *Exoneração do devedor pelo passivo restante*, in Revista “Themis”, 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».

³⁵² LUÍS M. MARTINS, *Recuperação de Pessoas Singulares*, p. 92.

³⁵³ Como explica RUI DUARTE MORAIS, *ob. cit.*, 2.º ed., p. 224, quando um contribuinte não tem bens suficientes para pagar os seus impostos, a cobrança que o Estado conseguir efectuar será feita à custa dos outros credores, que receberão menos para que o Estado consiga recuperar alguma coisa.

refere no preâmbulo do CIRE, permitir a reabilitação económica³⁵⁴ das pessoas singulares insolventes, pelo que se questiona em que medida poderá haver reabilitação se após a “libertação” do devedor podem sobejar dívidas exigíveis em montante superior àquelas das quais ele é “libertado”.

Pois se, num caso-tipo de insolvência de pessoa singular, as dívidas de carácter tributário serão em montante reduzido face à globalidade dos débitos, bem sabemos que, por exemplo, nos casos em que o insolvente era gerente de uma empresa também endividada e se opera a reversão, as dívidas tributárias podem representar uma fatia considerável do passivo do insolvente.

Contudo, e como já sustentamos supra, enquanto não se encontrar, na lei, a possibilidade expressa de um perdão fiscal nestas situações pontuais, a AT terá de continuar a atuar em pleno respeito pelas disposições tributárias que prevêm a indisponibilidade e impossibilidade de redução/extinção do crédito tributário.

12.4) A dação em cumprimento das dívidas tributárias no âmbito do processo de insolvência

A dação em cumprimento (*datio in solutum*) consiste na realização de uma prestação diferente da que estava inicialmente prevista, com o acordo do respetivo credor, com o fim de extinguir a obrigação³⁵⁵.

Nos termos do n.º 2 do artigo 202.º do CIRE, a dação em pagamento dos créditos sobre a insolvência depende da concordância dos titulares de tais créditos. Exigência que mais não que a reafirmação da regra geral do artigo 837.º do CC.

Esta forma de cumprimento das obrigações está também prevista para os créditos tributários, sendo admitida quer antes da instauração do processo de execução fiscal (artigo 87.º do CPPT), quer depois (artigos 201.º e 202.º do CPPT), mas também no âmbito de processo conducente à celebração de acordo de recuperação de créditos do Estado, incluindo-se aqui o plano de insolvência/plano de pagamentos.

³⁵⁴ Nota 45 do preâmbulo do CIRE.

³⁵⁵ Difere da dação em função do cumprimento (*datio pro solvendo*), já que esta não extingue a obrigação, mas facilita o seu cumprimento através de um novo instrumento jurídico. Para maiores desenvolvimentos sobre a diferença destes dois institutos jurídicos, vide JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *Das obrigações em geral*, vol. II, 7.ª ed., pp. 174 a 176.

A dação em cumprimento, quando consista na transmissão de uma imóvel estaria sujeita a tributação em sede de IMT, nos termos da regra 5 do artigo 12.º do CIMT. No entanto, atento o disposto na al. c) do n.º 1 do artigo 270.º CIRE³⁵⁶, estão isentas de IMT as transmissões onerosas de bens imóveis que decorram de uma dação em cumprimento.

Tal transmissão deveria também ser declarada para efeitos de IRC³⁵⁷ ou IRS³⁵⁸, pois pode efetivar um rendimento passível de tributação. Contudo, à semelhança do que sucede com o IMT, está prevista, no n.º 1 do artigo 268.º do CIRE, que analisaremos mais adiante³⁵⁹, a atribuição de um benefício fiscal ao devedor, nos termos do qual as mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento não concorrem para a sua matéria coletável.

Já a transmissão de propriedade de um bem para o credor³⁶⁰, está sujeita às regras fiscais aplicáveis ao contrato de compra e venda^{361/362}, pelo que poderá estar sujeita a IVA (íntegra o conceito de transmissão de bens do n.º 1 do artigo 3.º do CIVA). Julgamos que, também aqui, atento o carácter especial da transação (o que se pretende é “pagar” uma dívida existente no processo falimentar), se justificaria uma isenção de tributação, à semelhança do que se verifica nos restantes impostos. No entanto, não tendo a lei previsto tal exclusão, julgamos que tal transmissão se deverá manter sujeita a tributação em sede de IVA.

³⁵⁶ Benefício fiscal que será analisado com maior pormenor no ponto 13.2.3 desta dissertação.

³⁵⁷ Nos termos do acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 14/12/2006, processo n.º 0635505 (relator: Deolinda Varão): «Também a mesma transmissão deveria ser declarada para efeitos de IRC, nos termos do artº 16º, nº 1 do CIRC, porque este imposto incide sobre o lucro tributável das sociedades comerciais (artº 3º, nº 1, al. a) do mesmo Diploma), para o qual contribuem todas as variações patrimoniais positivas ou negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício (artºs 21º e 24º do CIRC)».

³⁵⁸ Nesse sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28/04/2010, processo n.º 0119/10 (relator: Miranda de Pacheco), disponível em www.dgsi.pt: «I – A dação em cumprimento de um prédio urbano, enquanto causa da extinção das obrigações (artigo 837.º do CC), define-se como uma alienação onerosa do direito real de propriedade sobre bem imóvel para efeito do disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do CIRS. II – Daí podendo resultar para o contribuinte um efectivo ganho passível de tributação em sede de mais valias no caso de ocorrer uma diferença positiva entre o valor pelo qual o imóvel saiu por esse acto de disposição do património do contribuinte e o valor pelo qual entrou nesse património».

³⁵⁹ Vide ponto 13.2.1.

³⁶⁰ Pode consistir na transmissão de um (outro) direito, como o usufruto ou o crédito que o devedor tenha sobre terceiro. Vide JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, ob. cit., vol. II, 7.ª ed., p. 171.

³⁶¹ Vide Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 14/12/2006, processo n.º 0635505 (relator: Deolinda Varão), disponível em www.dgsi.pt: «A aplicação do regime da compra e venda à dação em cumprimento é explicada pelo carácter oneroso que reveste a datio in solutum. Entrega-se ou dá-se a coisa (lato sensu) em troca da extinção (do crédito). Ou seja, ao entregar um bem ao credor, com vista à extinção do crédito, o devedor transmite ao credor a propriedade desse bem, a título oneroso. Por isso, não podem deixar de se aplicar à dação em cumprimento também as exigências de forma que são aplicáveis ao contrato de compra e venda».

³⁶² A aplicação das regras formais do contrato de compra e venda à dação em cumprimento, não significa que estes institutos sejam equiparáveis.

Sendo a dação em cumprimento efetuada na pendência do processo de insolvência, mesmo que o credor beneficiário seja a AT, os eventuais créditos derivados das obrigações tributárias geradas com tal transmissão devem ser graduados como créditos da massa insolvente – já que a operação se verifica após a declaração de insolvência – e, como tal, pagos na data do seu vencimento.

12.5) A compensação de créditos tributários no processo de insolvência

A compensação de créditos é um modo de extinção de obrigações de duas pessoas ou entidades que são, simultânea e reciprocamente, credoras e devedoras. Para que a compensação possa operar os débitos devem ter a mesma natureza e ser ambos líquidos e exigíveis³⁶³.

Nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 853.º do CC «não podem extinguir-se por compensação os créditos do Estado ou de outras pessoas coletivas públicas, exceto quando a lei o autorize»³⁶⁴. Assim, a lei tributária prevê, no artigo 89.º do CPPT, a aplicação dos créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial³⁶⁵ de qualquer ato tributário na compensação de créditos tributários³⁶⁶, exceto quando esteja a correr prazo para a interposição de reclamação graciosa, recurso hierárquico, impugnação judicial ou oposição à execução³⁶⁷, esteja já pendente algum destes meios gratuitos ou judiciais ou esteja a dívida a ser paga em prestações, desde que a quantia exequenda se mostre garantida nos

³⁶³ JOAQUIM FREITAS ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário*, pp. 60 e 61.

³⁶⁴ Nas palavras de JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *ob. cit.*, vol. II, 7.ª ed., p. 211, a razão desta exceção assenta quer no carácter das necessidades que estas entidades garantem, quer no facto de a compensação poder causar algum embaraço nas normas contabilísticas e regras orçamentais por que se rege o Estado.

³⁶⁵ Como explica JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, vol. I, 6.ª ed., p. 724, não há qualquer razão para excluir os créditos que resultem de recurso hierárquico ou de decisão judicial proferida no âmbito de uma ação administrativa especial.

³⁶⁶ Se o valor do crédito for insuficiente para pagar a totalidade das dívidas, este é aplicado sucessivamente no pagamento dos juros de mora, outros encargos legais e do capital em dívida (n.º 2 do artigo 89.º do CPPT).

³⁶⁷ Esta previsão foi inserida pela Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril. Anteriormente o n.º 1 do artigo 89.º do CPPT ressaltava apenas a pendência de um dos meios gratuitos/judiciais. Face a tal redação, o Tribunal Constitucional, no seu acórdão n.º 386/2005, veio julgar não inconstitucional essa norma quando interpretada no sentido de essa compensação poder ser realizada desde o momento em que a dívida se torne exequível, apesar de ainda não se ter esgotado o prazo para o exercício do direito de impugnação. Assim, para evitar a compensação, deveria o contribuinte antecipar o direito de impugnação judicial, devendo exercê-lo no prazo de 30 dias. Este entendimento parece-nos totalmente violador dos direitos de defesa do contribuinte, pelo que louvamos a alteração legislativa verificada.

termos do artigo 169.º do CPPT, casos em que a compensação só pode operar a pedido do contribuinte, nos termos dos artigos 90.º ou 91.º do CPPT³⁶⁸.

A iniciativa da compensação de créditos é uma obrigação legal da AT, atenta a indisponibilidade do crédito tributário e o princípio da proporcionalidade, já que evita o recurso a outros meios mais gravosos e dispendiosos, como a penhora³⁶⁹.

No âmbito do processo de insolvência, a utilização deste mecanismo está prevista no artigo 99.º do CIRE³⁷⁰, podendo os titulares de créditos sobre a insolvência³⁷¹ compensá-los com dívidas à massa, desde que os requisitos legais da compensação se verifiquem antes de declarada a insolvência, as duas obrigações tenham por objeto coisas fungíveis da mesma espécie e qualidade e o crédito sobre a insolvência preencha, antes do contra-crédito, os pressupostos do artigo 847.º do CC (ou seja, que o crédito seja exigível judicialmente e não proceda contra ele qualquer exceção perentória ou dilatória)³⁷².

A articulação do disposto na normativa falimentar com a compensação oficiosa praticada pela AT, nos termos da lei tributária, pode ser problemática, uma vez que esta entidade é obrigada a efetuar a compensação desde que não se verifiquem os impedimentos previstos no mencionado artigo 89.º do CPPT. Ora, à luz da al. a) do n.º 4 do artigo 99.º do CIRE, a compensação não pode ocorrer quando o crédito do insolvente

³⁶⁸ Nos termos do n.º 1 do artigo 176.º do CPPT, o processo de execução fiscal pode extinguir-se por pagamento da quantia exequenda e acrescido; por anulação da dívida ou do processo ou por qualquer outra forma prevista na lei, incluindo-se aqui a compensação e a dação em cumprimento.

³⁶⁹ PAULO MARQUES, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas*, pp. 200 e 201.

³⁷⁰ O anterior regime proibia a compensação de créditos a partir da data da sentença de declaração de falência (artigo 153.º do CPREF). L. MIGUEL PESTANA VASCONCELOS, *Direito das Garantias*, p. 569, refere, a este propósito, que atribuir ao credor da insolvência a possibilidade de compensar o seu crédito na pendência do processo falimentar, significa conferir-lhe uma posição de grande privilégio e, nessa medida, atinge o princípio da igualdade dos credores. Julgamos, contudo, que as limitações imposta pelo n.º 4 do artigo 99.º do CIRE são suficientes para precaver eventuais violações do princípio da igualdade, justificando-se, em nossa opinião, a admissibilidade desta forma de extinção das obrigações, já que se verifica aqui uma situação excecional em que também o credor da insolvência tem um débito para com a massa insolvente. A aceitação da possibilidade de compensação extingue, por um lado, o crédito da insolvência existente e, por outro, evita a interposição, pelo administrador da massa, de ações de cobrança demoradas e dispendiosas.

³⁷¹ Entende a Jurisprudência que a compensação de créditos não pode ser invocada pelo credor que não tenha visto o seu crédito reconhecido no processo de insolvência, em conformidade com o disposto nos artigos 129.º e ss do CIRE. *Vide*, neste sentido, Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 12/01/2010, processo n.º 20463/09.8YIPRT.C1 (relator: Gonçalves Pereira), disponível em www.dgsi.pt.

³⁷² Apesar destas limitações, parte da doutrina entende ainda que a admissão da compensação de créditos no processo de insolvência não se coaduna com o princípio da igualdade dos credores que deve pautar este processo especial. *Vide* LUÍS A. CARVALHO FERNANDES, *O CIRE na evolução do regime da falência do direito português*, p. 77 e LUÍS M. T. MENEZES LEITÃO, *Código da Insolvência e da recuperação de empresas anotado*, 5.ª ed., p. 115, que refere a este propósito que «É, no entanto, manifesto que reconhecer a compensação após a declaração de insolvência representa violar o princípio da paridade dos credores, sendo esta uma solução que tutela o credor garantido pela compensação em detrimento dos credores comuns, o que não consideramos adequado».

sobre a AT se tenha constituído após a data da declaração de insolvência. A doutrina justifica esta exclusão pelo facto de, nestas circunstâncias, se poder privilegiar o devedor mais moroso em detrimento de outro devedor do insolvente que, por ter já cumprido a sua obrigação, terá de concorrer com os demais, sujeitando-se à possibilidade de não o recuperar ou de recebê-lo rateadamente³⁷³.

Julgamos que, nestas situações, não poderá a AT efetuar a compensação sob pena de se violar o princípio da igualdade dos credores, na medida em que estaria a utilizar um mecanismo de extinção das obrigações vedado a todos os restantes credores, que, detendo também um débito passível de compensação, estão impossibilitados de o utilizar por força do disposto no CIRE. Em nossa opinião, tal limitação não afeta a natureza indisponível dos créditos tributários nem viola os direitos creditícios da AT, já que tal impossibilidade não implica qualquer redução e/ou perdão fiscal.

Na realidade, não faz qualquer sentido, à luz do CIRE, compensar créditos sobre a insolvência com dívidas constituídas após a declaração de insolvência, atenta a diferente natureza dos créditos. A limitação imposta pelo artigo 180.º do CPPT ao poder-dever da AT exigir coercivamente os seus créditos através das execuções fiscais quando esteja pendente um processo de insolvência estende-se também à cobrança operada através da compensação de créditos, já que também aqui prevalece o carácter especial e as razões de interesse público e social inerentes ao processo falimentar³⁷⁴.

Contudo, julgamos que a AT poderá sempre compensar as suas dívidas à massa, ou seja, os reembolsos cujo direito se constituiu após a declaração de insolvência, com créditos tributários emergentes dos atos de administração, liquidação e partilha da massa insolvente, pois, que estes nasceram também depois de proferida a sentença que decretou a insolvência. A limitação imposta pela al. a) do n.º 4 do artigo 99.º do CIRE parece aplicar-se, como se dispõe no n.º 1 da referida disposição legal, apenas aos credores da insolvência, nada justificando a sua extensão aos credores da massa insolvente, que podem, nos termos do artigo 89.º do CIRE, exigir os seus créditos coercivamente, e, se for caso disso, aplicando a figura da compensação de créditos logo que decorram três meses após a declaração de insolvência.

³⁷³ GONÇALO ANDRADE E CASTRO, *Efeitos da Declaração de Insolvência Sobre os Créditos*, in “Direito e Justiça”, vol. XIX, T. II, p. 287.

³⁷⁴ JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, vol. I, 6.ª ed., pp. 726 e 727.

12.6) A suspensão da prescrição dos créditos tributários no processo de insolvência

Nos termos do n.º 1 do artigo 48.º da LGT, «as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário».

Prevê o n.º 3 do artigo 49.º da LGT que o prazo de prescrição se suspende³⁷⁵ em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas ou enquanto não for proferida decisão definitiva em processo gracioso ou judicial, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida.

Determina, ainda, o artigo 100.º do CIRE a suspensão de todos os prazos de caducidade e prescrição³⁷⁶ oponíveis ao devedor, desde a prolação da sentença de declaração de insolvência até ao encerramento do processo^{377/378}.

O prazo de prescrição, estipulando o período de tempo durante o qual o credor pode exigir uma determinada obrigação tributária, explica-se por razões de certeza, segurança e paz jurídica³⁷⁹. Os contribuintes devem saber que não estarão para sempre presos às obrigações tributárias não cumpridas³⁸⁰.

³⁷⁵ Este instituto jurídico diferencia-se da interrupção que, além de paralisar o prazo, inutiliza, desaproveita todo o tempo anteriormente decorrido, pelo que, com o fim do facto que determinou a interrupção, inicia-se a contagem do prazo previsto para a prática do acto. *Vide* artigo 326.º do CC.

³⁷⁶ A lei espanhola foi um pouco mais longe, estipulando que a declaração de insolvência determina a interrupção (e não a suspensão) do prazo de prescrição (artigo 60.º da *Ley Concursal*). Opção que tem sido criticada pela doutrina espanhola. *Vide*, por exemplo, MARINA AGUILAR RUBIO, *Credito Tributario y Concurso de Acreedores*, p. 72, que entende que este efeito é extremamente grave para o devedor e contrário ao princípio da segurança jurídica.

³⁷⁷ Nos termos do n.º 1 do artigo 230.º do CIRE, o processo de insolvência pode encerrar-se após a realização do rateio final, com a homologação do plano de insolvência, a pedido do devedor quando deixe este de se encontrar em situação de insolvência e tendo o consentimento de todos os credores ou quando o Administrador de Insolvência constata a insuficiência da massa insolvente para satisfazer as custas do processo e as restantes dívidas da massa insolvente.

³⁷⁸ Na vigência do CPEREF os prazos de prescrição e caducidade apenas se suspendiam quando fosse proferido despacho ordenando o prosseguimento da ação de recuperação de empresa e não quando fosse declarada a falência (artigo 28.º e n.º 1 do artigo 29.º do CPEREF).

³⁷⁹ BENJAMIM RODRIGUES, *A Prescrição no Direito Tributário*, in “Problemas fundamentais do Direito Tributário”, p. 263.

³⁸⁰ A prescrição surge, assim, como uma verdadeira garantia do contribuinte. Neste sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ªed., p. 372.

Assim, com a declaração de insolvência do devedor, o prazo de prescrição suspende-se³⁸¹, de modo à AT, ou qualquer outro credor não serem prejudicados pela instauração de um processo que os impede de agirem judicialmente, por outra via, contra o património do devedor. A prescrição tem como principal consequência a extinção das pretensões jurídicas da AT, em consequência da eventual inércia e desinteresse desta credora, que não exerceu atempadamente o seu direito. Esta motivação não se verifica no processo de insolvência, já que, durante o decurso do mesmo, não pode a AT, ou qualquer outro credor, exercer os seus direitos de cobrança individualmente e à margem do processo falimentar, pelo que, não é por sua inércia, que o seu crédito não é recuperado³⁸². Mal se compreenderia que, impedida de exigir individualmente o seu crédito ao devedor, a AT visse o mesmo prescrever na pendência do processo de insolvência.

Faz, assim, todo o sentido que se aplique também aos créditos tributários o disposto no artigo 100.º do CIRE, suspendendo-se o prazo de prescrição da dívida tributária durante o decurso do processo de insolvência, apesar de tal causa de suspensão não estar elencada no artigo 49.º da LGT. Não nos parece que se verifique aqui qualquer violação aos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias, já que também esta causa de suspensão da prescrição está prevista legalmente, ainda que na lei da insolvência.

12.7) A caducidade do direito de liquidação dos tributos na pendência de um processo de insolvência

Estabelece o n.º 1 do artigo 45.º da LGT que o direito da AT liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte³⁸³ no prazo de quatro anos. Este prazo começa a contar-se, segundo o n.º 4 desta disposição legal, nos termos já mencionados para a prescrição.

³⁸¹ No mesmo sentido, a propósito da lei espanhola, *vide* MARINA AGUILAR RUBIO, *ob. cit.*, p. 71.: «la generalidad de la previsión de la LC permite afirmar su aplicación también en el ámbito tributario, sin que la ausencia de una previsión expresa en este sentido en la normativa específicamente tributaria sea para ello un obstáculo».

³⁸² Como refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª ed., p. 443 e 459, determinam a suspensão do prazo de prescrição as situações em que o credor, por motivos não relacionados com a sua inércia, não pode legitimamente exercer o seu direito sobre o devedor. Explica dizendo que «[e]m todas estas situações estão em causa motivos que determinam uma impossibilidade temporária de o credor poder actuar juridicamente, o que motiva que não lhe possa ser oponível um correr do tempo que ele não pode evitar».

³⁸³ O que se exige que seja praticado no prazo de quatro anos não é apenas a liquidação mas também a sua notificação ao contribuinte (fase integrativa de eficácia do ato).

A declaração de insolvência do devedor também não aparece, na lei tributária, como causa de suspensão deste prazo de caducidade³⁸⁴.

Julgamos, contudo, que, neste caso, a aplicação do disposto no artigo 100.º do CIRE ao direito de liquidação da AT não se justifica³⁸⁵. Não nos parece que o prazo de caducidade do direito da AT liquidar os tributos deva suspender-se nestas circunstâncias, na medida em que o decurso do processo de insolvência em nada afeta a possibilidade de liquidar os tributos. Aliás, deverá a AT, para reclamar devidamente os seus créditos e os ver reconhecidos e graduados no processo falimentar, proceder à quantificação do tributo devido pelo insolvente.

Entendemos que não se verificam aqui os fundamentos alegados quanto à suspensão da prescrição e que justificam a paralisação deste prazo durante a pendência do processo de insolvência, já que a verificação deste facto em nada interfere com o poder de liquidar da AT³⁸⁶.

12.8) A insolvência como facto não extintivo da obrigação tributária

A declaração de insolvência do devedor evidencia a impossibilidade em cumprir as suas obrigações vencidas. O insolvente não terá, em princípio³⁸⁷, bens suficientes para garantir o pagamento das suas dívidas, inclusive, as de natureza tributária que possam existir.

Contudo, tendo as obrigações tributárias carácter fungível, dada a sua natureza pecuniária, não será possível, juridicamente, conceber a impossibilidade de cumprimento como uma forma de extinção das obrigações tributárias³⁸⁸.

Na verdade, no nosso ordenamento jurídico, a declaração de insolvência não surge como causa de extinção das obrigações tributárias³⁸⁹. Prevê-se, apenas, no artigo 272.º

³⁸⁴ As causas de suspensão deste prazo estão previstas no artigo 46.º da LGT.

³⁸⁵ Também neste sentido MARINA AGUILAR RUBIO, *ob. cit.*, p. 72.

³⁸⁶ Como explica JOÃO RICARDO CATARINO, *Caducidade do direito à liquidação: limites e garantias do regime suspensivo previsto no artigo 46.º da Lei Geral Tributária*, in “Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches”, vol. V, p. 185 «Na caducidade releva tão só o decurso do tempo (ao contrário da prescrição em que releva como facto principal a negligência do titular do direito e o decurso do tempo, como facto acessório), pelo que não há neste instituto razões para que, como princípio geral, a caducidade se interrompa ou suspenda por causas externas».

³⁸⁷ O devedor pode ter bens suficientes para garantir o pagamento das suas dívidas e estar, no entanto, impedido de cumprir as suas obrigações já vencidas. Será, por exemplo, o caso em que o devedor não pode/consegue alienar o seu património para poder pagar as suas dívidas.

³⁸⁸ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, p. 280.

do CPPT, que, quando se verifique algum dos factos previstos nesta norma (falta de bens penhoráveis do devedor ou de eventuais responsáveis subsidiários ou solidários; ser o executado desconhecido, encontrar-se em parte incerta ou não ser possível identificar o prédio), deverá o funcionário lavrar certidão da diligência na qual constate tal facto, a fim de a dívida ser declarada em falhas pelo órgão de execução fiscal.

Com esta declaração, o processo de execução fiscal suspender-se-á – não se extinguindo a obrigação tributária – enquanto não forem encontrados outros bens passíveis de penhora³⁹⁰, que permitam o prosseguimento normal do processo de execução fiscal³⁹¹, e até que se verifique a prescrição da prestação tributária em causa³⁹².

Ora, parece-nos que, apesar de não estar contemplada no mencionado artigo 272.º do CPPT, a verificação da insuficiência da massa insolvente para pagamento do crédito tributário³⁹³, será fundamento para a emissão da *declaração em falhas*³⁹⁴, sendo desnecessária a realização posterior de diligências específicas por parte da AT – no âmbito de um processo de execução fiscal – para apuramento da existência de bens.

CAPÍTULO III

OBRIGAÇÕES FISCAIS NA INSOLVÊNCIA

Neste capítulo referiremos os atos tributários que estão isentos de tributação, estudando como devem aplicar-se os benefícios fiscais concedidos. Faremos também uma breve

³⁸⁹ As formas de extinção da relação tributária estão previstas no capítulo IV do Título II da LGT: pagamento; dação em cumprimento e compensação de créditos. Sobre outras formas de extinção *vide* JOAQUIM FREITAS ROCHA, *Apostamentos de Direito Tributário*, pp. 55 a 69.

³⁹⁰ Os funcionários que intervierem no processo de execução fiscal e dolosamente não informarem, nas execuções declaradas em falhas, que os executados/responsáveis adquiriram posteriormente bens penhoráveis, respondem subsidiariamente pelas dívidas que não puderem ser cobradas, nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 161.º do CPPT, desde que tenham sido condenados em processo disciplinar por tais factos (n.º 2 da referida norma legal).

³⁹¹ Nos termos do artigo 274.º do CPPT, a execução por dívida em falhas prosseguirá logo que se conheçam bens penhoráveis do executado, seus sucessores ou outros responsáveis ou logo que se identifique o executado.

³⁹² A lei espanhola foi um pouco mais longe ao prever, no artigo 70.º da *Ley General Tributaria*, a extinção provisória das dívidas tributárias que não tenham podido cobrar-se por insolvência do devedor. A extinção converter-se-á em definitiva se, no prazo de prescrição, a situação de insolvência se mantiver.

³⁹³ Que se verifica com o encerramento do processo de insolvência, pela realização do rateio final e constatação que os valores distribuídos são insuficientes para pagamento do crédito tributário ou pela verificação da insuficiência da massa insolvente (230.º do CIRE).

³⁹⁴ No processo de execução fiscal que, não sendo relativo às dívidas da massa insolvente, esteve suspenso durante a pendência do processo falimentar.

referência aos procedimentos que devem ser adotados para consideração de créditos não recuperados no processo de insolvência, como créditos incobráveis. Referiremos que obrigações fiscais devem, em nosso entender, ser cumpridas no processo de insolvência, em caso de liquidação ou de recuperação, analisando o papel do Administrador de Insolvência no seu cumprimento.

13. Os benefícios fiscais no processo de insolvência

13.1) A *ratio* dos benefícios fiscais – breve análise

Nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do EBF³⁹⁵, «consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem».

Deste conceito resultam evidentes as principais características dos benefícios fiscais: a sua natureza excecional face ao regime regra de tributação³⁹⁶, na medida em que afasta esse regime, excluindo ou diminuindo a tributação de determinados sujeitos passivos e a prossecução de finalidades públicas de carácter extrafiscal, ou seja, de natureza social, política ou económica³⁹⁷, o que justifica a sobreposição face ao princípio da igualdade, consagrado constitucionalmente no artigo 13.º da CRP³⁹⁸.

Entre as finalidades extrafiscais, podemos destacar objetivos como o investimento, desenvolvimento regional, o emprego e formação profissional e a reestruturação empresarial.

Por poderem afetar princípios estruturantes do Estado de Direito, como o princípio da igualdade e o princípio da justiça tributária, a CRP impõe, no n.º 3 do seu

³⁹⁵ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89 de 01 de Julho e republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008 de 26 de Junho.

³⁹⁶ Concordamos com CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., p. 434, quando esclarece que não podemos entender como excecionais as normas que prevêem estes benefícios, pois «constituem um instrumento normal de política económica e social do Estado social contemporâneo e não um instrumento absolutamente excecional à maneira do entendimento próprio do Estado liberal». São excecionais apenas na medida em que constituem uma derrogação ao regime ordinário de tributação.

³⁹⁷ Fruto da instituição do Estado Social de Direito, em que este surge como um ente interventivo, norteado para satisfazer as necessidades públicas coletivas e promover o bem-estar dos cidadãos.

³⁹⁸ Nas palavras de MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 4.ª ed., p. 356 «não se vê como o sistema fiscal possa infringir o princípio básico da igualdade de todos contribuírem para as receitas do Estado sem que tal exceção à regra se justifique face aos objetivos que a determinam. Sem objetivos que a fundamentem, aquela vantagem não é um benefício fiscal mas outrossim um privilégio que, face ao princípio da igualdade, não tem razão de ser. Deste modo, não se concebe um benefício fiscal que não seja um meio de atingir um fim assumido de valor hierarquicamente superior ao da igualdade de todos os contribuintes».

artigo 103.º, que a lei determine os benefícios fiscais, regulamentando o seu conteúdo e alcance normativos, não se podendo aplicar quaisquer outros benefícios não previstos na lei. Também o n.º 1 do artigo 8º da LGT plasma a sujeição dos benefícios fiscais ao princípio da legalidade tributária.

Os benefícios fiscais são considerados «despesas fiscais», uma vez que representam um «custo» para o Estado, originando a perda de receita fiscal³⁹⁹. Como tal, devem ser previstos no Orçamento de Estado⁴⁰⁰, possibilitando a sua rigorosa quantificação e controlo.

Quanto ao tipo de benefícios fiscais existentes, considera o n.º 2 do artigo 2.º do EBF, as isenções; as reduções de taxas⁴⁰¹; as deduções à matéria coletável e à coleta; as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que preencham as características de um benefício fiscal.

Desenvolveremos, nesta exposição, apenas as isenções, por se revelarem de maior interesse para o estudo que aqui nos propusemos fazer.

O benefício fiscal da isenção manifesta-se no afastamento, temporário ou definitivo, de determinadas pessoas ou situações/objetos da tributação⁴⁰². Desta definição aferimos que a isenção pode ser subjetiva ou objetiva, temporária ou definitiva. Pode, ainda, ser total, quando abrange a totalidade do imposto ou parcial, quando se reporta apenas a uma parte do facto tributário.

Quanto à forma de eficácia, os benefícios⁴⁰³ podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento⁴⁰⁴. Os primeiros resultam diretamente da lei, são *ope legis*, bastando para a sua aplicação a verificação do respetivo pressuposto de facto. Já

³⁹⁹ Como refere SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., p. 447, a concessão de isenções fiscais pode significar «uma forte erosão da base tributária e uma sobrecarga para os contribuintes não isentos», daí a necessidade de especificação e controlo orçamental.

⁴⁰⁰ Imperativo constitucional, consagrado na al. g) do n.º 3 do artigo 106.º da CRP.

⁴⁰¹ A aplicação de taxas menos elevadas a determinados rendimentos nem sempre pode ser entendida como um benefício fiscal, mas liga-se ao princípio constitucional da capacidade contributiva, à própria natureza progressiva do imposto (caso do IRS).

⁴⁰² A isenção não se confunde com as situações de não sujeição a imposto, pois neste caso não se procura efetivar um fim extrafiscal, de interesse público. Por isso, é que, por exemplo, atualmente a maior parte da doutrina entende o regime de transparência fiscal como um regime de não sujeição, pois aqui o que se visa é eliminar a dupla tributação económica, evitar a evasão fiscal e efetivar o princípio da neutralidade fiscal e não prosseguir fins públicos de natureza social, política ou económica. A propósito desta distinção, refere CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, 6.ª ed., p. 433 que as não sujeições tributárias, por estabelecerem delimitações negativas da incidência, inserem-se na «política fiscal ou política de obtenção de receitas fiscais» e, por sua vez, os benefícios fiscais inscrevem-se na «política extrafiscal ou política de prossecução de objectivos económicos e sociais por via fiscal».

⁴⁰³ Existem, na doutrina, muitas outras classificações dos benefícios fiscais, tais como: de fonte interna e de fonte internacional; estáticos ou dinâmicos; de âmbito geral ou de âmbito especial, entre outras. No entanto, por razões práticas, abordaremos apenas aqui o critério relativo aos modos de eficácia destes benefícios.

⁴⁰⁴ Cfr. artigo 5º do EBF.

os segundos estão dependentes de um ato de reconhecimento, solicitado pelo contribuinte⁴⁰⁵, praticado pela AT, que, no entendimento que continua a ser dominante entre nós, goza aqui de alguma autonomia discricionária e de livre decisão, que ultrapassa a simples apreciação probatória, a verificação dos pressupostos que justificam a aplicação do benefício em causa⁴⁰⁶⁻⁴⁰⁷. Este ato de reconhecimento tem, contudo, uma natureza meramente declarativa, na medida em que produz efeitos a partir do momento de verificação dos pressupostos⁴⁰⁸.

Atenta a crise económica e social em que nos encontramos, urge rever o sistema de benefícios fiscais em vigor, procurando reestruturar, eliminar ou reduzir progressivamente alguns dos benefícios que não estão a concretizar os objetivos para os quais foram criados⁴⁰⁹. Só assim se poderão concretizar os princípios da neutralidade, igualdade e transparência que devem nortear o sistema fiscal⁴¹⁰. A isto, acresce o facto de se estar a verificar a oneração excessiva de uns contribuintes, face à perda de receitas originada pela concessão de benefícios a outros, pelo que se impõe rever o sistema, de modo a atenuar estes problemas de justiça material fiscal que estão instalados⁴¹¹.

13.2) Os benefícios fiscais previstos no CIRE

Os benefícios fiscais estão, como já explicámos, sujeitos ao princípio da legalidade tributária. Contudo, a sua previsão nem sempre se encontra no EBF ou na

⁴⁰⁵ A este propósito, importa fazer referência ao pedido de reconhecimento de benefícios fiscais previsto no artigo 65º do CPPT.

⁴⁰⁶ Neste sentido já propugnava NUNO SÁ GOMES, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, pp. 134 e 135, que fez referência à excessiva discricionariade da Administração Fiscal na verificação dos pressupostos de aplicação dos benefícios fiscais.

⁴⁰⁷ Não quer isto dizer que a Administração Fiscal possa arbitrariamente recusar a concessão de um benefício, verificados que sejam os respetivos pressupostos. Tal representaria uma total violação do princípio da legalidade. A discricionariade de que falamos aqui prende-se com o preenchimento de conceitos indeterminados que, eventualmente, integram a hipótese do tipo legal de benefício fiscal e se tal “preenchimento” é sindicável pelos tribunais.

⁴⁰⁸ Refira-se, contudo, que tais efeitos não podem afetar a estabilidade fiscal, ofendendo o princípio da segurança jurídica e gerando, v.g., a revisão de atos de liquidação. Daí a estipulação de prazos constante no n.º 3 do artigo 65º do CPPT.

⁴⁰⁹ Muitos benefícios fiscais, em sede de IRS e IRC foram restringidos com a aprovação do Orçamento de estado para 2012. No entanto, tal verificou-se apenas por força do programa de ajustamento económico e financeiro assumido internacionalmente pelo Estado Português.

⁴¹⁰ GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., p. 245, refere a este propósito que «o princípio da neutralidade exige uma base tributária geral, com um reduzido apelo a isenções ou benefícios fiscais. Por outro lado, e em conjugação, os princípios da simplicidade e transparência fiscal pedem a extinção de situações de exceção que comprometem a coerência e operacionalidade do sistema fiscal».

⁴¹¹ Como refere SALDANHA SANCHES, *ob. cit.*, p. 458, isto só não aconteceria se se conseguisse demonstrar que a quebra nas receitas, decorrente dos benefícios, é compensada pelo crescimento económico originado com a sua concessão. O que não parece estar a acontecer, como indicia o último *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, de 03 de Outubro de 2009, disponível em www.min-financas.pt [09/11/2011].

própria legislação fiscal. É o que sucede com os benefícios referentes ao processo de insolvência, que estão, na sua maioria, consagrados no CIRE, nomeadamente nos seus artigos 268.º e ss⁴¹².

O escopo subjacente a tais benefícios prende-se, em nossa opinião, com razões de ordem económica e social. Como já referimos, o CIRE, contrariamente ao que a sua designação pressupõe com a expressão «recuperação de empresas», está essencialmente voltado para a liquidação, tendo a recuperação da pessoa insolvente assumido um papel secundário e até instrumental face ao objetivo imperial de satisfação dos credores que norteia agora o processo de insolvência.

As isenções fiscais previstas nos mencionados artigos 268.º e ss. do CIRE, cujo espaço de aplicação é mais abrangente no âmbito do plano de insolvência/plano de pagamentos, representam um dos poucos exemplos em que ainda se estimula a recuperação do insolvente. Não podemos esquecer, contudo, que também aqui está patente o interesse dos credores, sendo alguns destes benefícios concedidos também na liquidação da massa insolvente⁴¹³, procurando-se assim tornar a venda de bens pertencentes à massa insolvente mais fácil e mais atrativa.

13.2.1) em sede de Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Singulares e Coletivas

O artigo 268.º do CIRE concede determinados benefícios fiscais, no âmbito dos impostos sobre o rendimento, quer ao devedor quer aos credores da insolvência.

Relativamente ao primeiro, dispõem os n.ºs 1 e 2 da referida disposição legal que as mais-valias realizadas com a dação em cumprimento e cessão de bens aos credores e as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas no âmbito de um plano de insolvência não concorrem para a determinação da matéria coletável, estando isentas de impostos sobre rendimento.

Entendemos que se o credor receber, na dação em cumprimento, um bem de valor superior ao do seu crédito, a quantia em excesso (o valor correspondente à quantia a ser

⁴¹² Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/11/2011, processo n.º 0592/11 (relatora: Isabel Marques da Silva): «As normas que estabelecem isenções de imposto são normas tributárias com natureza de *benefícios fiscais*, independentemente de se encontrarem contidas em diploma de carácter especificamente tributário ou avulsas em diplomas dedicados a outras matérias», disponível em www.dgsi.pt.

⁴¹³ Novidade introduzida no regime anterior do CPEREF, que apenas aplicava estas isenções «quando integradas em qualquer providência de recuperação da empresa».

paga por aquele) não beneficiará desta isenção, estando sujeita a tributação⁴¹⁴, pois que, nessa medida, não estará mais em causa um estímulo fiscal a esta forma de extinção das dívidas do insolvente.

Por sua vez, os credores de insolvência são beneficiários do constante no n.º 3 do mencionado artigo 268.º do CIRE, nos termos do qual podem considerar como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável, o valor (dos créditos) que for objeto de redução ao abrigo de plano de insolvência/plano de pagamentos. Este benefício segue a ideia subjacente à consideração dos créditos incobráveis⁴¹⁵, que podem ser, nos termos do artigo 41.º do CIRC, diretamente deduzidos como gastos⁴¹⁶ ao lucro tributável. A diferença (o benefício) é que está em causa uma “incobrabilidade” que é resultado de uma decisão (de um perdão) dos credores e não de “impossibilidade” de cobrança.

13.2.2) em sede de Imposto do Selo

Antes de dissecar a norma referente a estes benefícios, importa definir e descrever brevemente o IS. Trata-se de um imposto que se caracteriza pela diversidade de factos ou atos a que se aplica, tais como contratos, livros, entre outros previstos na tabela geral⁴¹⁷, – incluindo as transmissões gratuitas de bens – e por ser entregue ao Estado por uma entidade diferente daquela que economicamente suporta o imposto.

Os benefícios relativos a este imposto, que aqui assumem a natureza de isenções, aplicam-se, no processo de insolvência, quer em sede de recuperação da empresa ou de plano de pagamentos da pessoa singular, quer em caso de liquidação.

⁴¹⁴ Neste sentido, LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 849, nota 2 e ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *ob. cit.*, p. 118.

⁴¹⁵ Nos termos do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação desde que: «a) Tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução, de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento, de decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais ou de créditos que se encontrem prescritos de acordo com o respetivo regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais e, neste caso, o seu valor não ultrapasse 750; e b) não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente».

⁴¹⁶ O Sistema Nacional de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei 158/2009 de 13 de Julho determinou a alteração da nomenclatura de alguns conceitos contabilísticos. Assim, o conceito de “custos e perdas” passou a designar-se “gastos”. Alteração que o CIRE não acompanhou.

⁴¹⁷ *Vide* artigo 1.º do CIS.

Estão isentas, nos termos do artigo 269.º do CIRE: «a) As modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juro dos créditos sobre a insolvência; b) Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital e as alienações de capital; c) A constituição de nova sociedade ou sociedades; d) A dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores; e) A realização de operações de financiamento, o trespasse ou a cessão da exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa, bem como a locação de bens; f) A emissão de letras ou livranças»⁴¹⁸.

O CIRE não acompanhou a evolução legislativa verificada no âmbito deste tributo, já que continua a isentar atos sobre os quais o IS simplesmente já não incide. Refira-se, por exemplo, os aumentos de capital (al. b)) e a constituição de sociedades (al. c)) que estavam previstos nas verbas 26.3 e 26.1 da Tabela Geral do IS, n.ºs que foram revogados pelo n.º 2 artigo 99.º da Lei 3-B/2010 de 28 de Abril.

13.2.3) em sede de IMT

O IMT é um imposto que incide sobre as transmissões onerosas de imóveis, visando tributar as manifestações de riqueza dos indivíduos que mobilizam os seus rendimentos na aquisição de bens imóveis⁴¹⁹.

Nos termos do artigo 270.º do CIRE, estão isentos de IMT as seguintes transmissões de bens: «a) As que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital; b) As que se destinem à realização do aumento do capital da sociedade devedora; c) As que decorram da dação em cumprimento de

⁴¹⁸ Refira-se que não estão abrangidos por esta norma os atos de constituição de hipoteca ou de qualquer outra garantia das obrigações, mesmo que no âmbito de um plano de insolvência e/ou pagamentos. Neste sentido, Informação vinculativa da A.T. (processo n.º 2010000295 – IVE 486, disponível em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt> e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/11/2011, processo n.º 0592/11 (relator: Isabel Marques da Silva), disponível em www.dgsi.pt, no qual se entendeu que, por força do princípio da legalidade tributária, não se pode estender a aplicação desta isenção à hipoteca, não se verificando qualquer violação do princípio da igualdade já que esta «consiste numa mera garantia especial de cumprimento das obrigações da empresa perante os credores que não contribui para a diminuição do passivo». Esta exclusão é, em nossa opinião, contrária ao fim prosseguido na atribuição destas isenções já que, em muitos processos de insolvência, a não constituição de uma garantia deste tipo pode pura e simplesmente representar a não aprovação do plano de recuperação pelos credores. Assim, também a isenção de tributação deste ato pode motivar a opção pela recuperação do insolvente. No entanto, e uma vez que, atualmente, a prioridade no CIRE não é a recuperação mas sim a rápida satisfação dos credores, o legislador não considerou tal hipótese, pelo que temos por correto o entendimento, administrativo e jurisprudencial acima explanado.

⁴¹⁹ JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *Lições de Impostos Sobre o Património e do Selo*, p. 149.

bens da empresa e da cessão de bens aos credores», aplicáveis apenas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamentos.

Já segundo o n.º 2 da referida disposição legal, estão ainda isentos «os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos». Este benefício é abrangente, aplicando-se tanto no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos como na liquidação da massa insolvente.

Importa aqui apurar se o legislador, no n.º 2 do artigo supra citado, apenas pretendeu isentar «os actos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos nesta integrados», ou seja, se pretendeu excluir atos como as promessas de aquisição e de alienação em que haja tradição da coisa ou os arrendamentos em que os bens se tornam propriedade do arrendatário após o pagamento de todas as rendas. Cremos que foi intenção do legislador excluir este tipo de atos, na medida em que os mesmos representam um “atraso” na alienação dos bens⁴²⁰, o que é contrário à ideia subjacente ao processo de insolvência de satisfação célere e total dos credores. No entanto, tais exclusões resultam, na prática, incongruentes com os princípios que norteiam o processo de insolvência, na medida em que, também nestes atos, o bem deixa de estar na disponibilidade da pessoa insolvente, gerando uma contrapartida que estimulará a recuperação ou servirá para pagar os credores.

De qualquer modo, a tipicidade dos benefícios fiscais e a sua sujeição ao princípio da legalidade sempre impediria a aplicação analógica desta norma a outros atos.

Como vimos, nos termos do supra citado n.º 2, estão isentos os atos de venda, permuta ou cedência da «empresa ou estabelecimentos desta», entendendo a AT⁴²¹ que a transmissão isolada de bens da empresa não está isenta, sendo necessário que a coisa vendida, permutada ou cedida abranja a universalidade da empresa insolvente⁴²² ou um seu estabelecimento. Em nossa opinião, tal entendimento parece corresponder à intenção do legislador, que pretendeu incentivar a alienação global de empresas⁴²³, por

⁴²⁰ O legislador foi, por exemplo, mais longe no que toca às isenções relativas ao I.S., abarcando mais atos na al. e) do artigo 269º CIRE.

⁴²¹ Vide Parecer n.º 166 acima referido e a posterior Informação Vinculativa (processo n.º 20090001914 – IVE n.º 431), disponível em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt> [08/08/2011]

⁴²² O conceito de «empresa» está definido no próprio CIRE, no seu artigo 5º. No entanto, cremos que aqui o legislador foi um pouco mais longe, abrangendo também os estabelecimentos que integram a mesma e representam eles próprios uma empresa em sentido económico.

⁴²³ Entendimento plasmado no artigo 162.º do CIRE, nos termos do qual a empresa compreendida na massa insolvente deve ser alienada como um todo, salvo quando não haja proposta satisfatória ou seja vantajosa a liquidação separada dos bens que a compõem.

não ser proveitoso ou conveniente para o processo de insolvência (em especial para os credores), atenta a celeridade que o deve caracterizar⁴²⁴, a transmissão isolada e parcelar de bens do insolvente. A isto acresce que, a transmissão da universalidade de algo que constitua uma empresa (um ou mais estabelecimentos) aumenta a probabilidade de esta se manter em manutenção, mesmo que nas mãos de um terceiro.

Importa, ainda, fazer referência a uma isenção que, apesar de não estar prevista no CIRE, – está prevista no artigo 8.º do CIMT – se aplica também a aquisições de imóveis efetuadas em processo de insolvência: a relativa às aquisições efetuadas por «instituições de crédito⁴²⁵ ou sociedades comerciais cujo capital seja direta ou indiretamente por aquelas dominado (...) desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas».

13.3) A aplicação dos referidos benefícios

A enumeração destes artigos é taxativa⁴²⁶, pelo que apenas os atos neles especificados beneficiam das referidas isenções, quer sejam praticados pela entidade insolvente – ou pelo Administrador de Insolvência –, quer pelos credores⁴²⁷.

Quanto às isenções previstas para o IS e para o IMT, entendeu a Direção de Serviços Jurídicos e do Contencioso da Administração Fiscal, por parecer emitido a pedido da Ordem dos Notários, com n.º 166 de 24-05-2008⁴²⁸, que tanto as isenções previstas na al. e) do artigo 269.º do CIRE, relativas ao IS como as que estão previstas no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, no âmbito do IMT são aplicáveis a toda e quaisquer aquisições, efetuadas por credores da insolvência ou por terceiros.

Acolhemos este entendimento já que em ambas as isenções subjaz exatamente a mesma ideia: em primeira linha, a satisfação dos créditos existentes e, acessoriamente, a promoção da recuperação da empresa insolvente. Parecem evidentes os casos em que o legislador pretendeu restringir a aplicação destes benefícios, para tal basta atentar na redação da al. d) do artigo 269.º ou da al. c) do n.º 1 do artigo 270.º do CIRE em que se

⁴²⁴ Vide artigo 9º do CIRE que refere o carácter urgente do processo de insolvência.

⁴²⁵ De referir o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 10-12-2009, processo n.º 1187/06.3TBOER-B.L1-2 (relatora: Maria José Mouro), disponível em www.dgsi.pt, que entendeu que as sociedades de titularização de créditos não são consideradas instituições de crédito (não podendo, como tal, usufruir da isenção prevista no artigo 8º CIMT).

⁴²⁶ Até por força do princípio da legalidade a que estão sujeitos os benefícios fiscais.

⁴²⁷ Sufragam este entendimento LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, pp. 850 e 851, nota 2.

⁴²⁸ Disponível em <http://www.notarios.pt/NR/rdonlyres/61B4D407-F503-4120-BDCE-CFDD9323C08B/883/ParecerdaDGI.pdf> [09/12/2011].

limita a aplicação apenas «aos credores», não sendo o caso de nenhuma das situações *supra* referidas. Aliás, como se refere no ponto 9 do mencionado parecer, a aplicação da isenção prevista na al. e) do mencionado artigo 269.º do CIRE aos credores não é sequer necessária, já que a transmissão a favor destes sempre caberia na isenção da al. d) da dação em cumprimento e cessão de bens aos credores.

Estas normas são bastante semelhantes aos anteriores 119.º, 120.º e 121.º do CPEREF, relativas aos impostos sobre o rendimento, IS e ao imposto municipal da SISA⁴²⁹ respetivamente. No entanto, existem algumas diferenças, nomeadamente no que concerne ao âmbito de aplicação, uma vez que estas normas se cingiam aos casos de recuperação de empresa e, atualmente, tanto o artigo 269.º como o n.º 2 do artigo 270.º CIRE se aplicam também no âmbito da liquidação da massa insolvente⁴³⁰. Tal é fruto da uniformização do processo de insolvência efetuada pelo CIRE, em que a satisfação dos credores passou a ser o grande fim orientador do processo de insolvência.

Importa, ainda, fazer uma última referência quanto ao modo de aplicação destes benefícios. Entende a Administração Fiscal⁴³¹ – em nossa opinião, bem – que as isenções (de IS e IMT) são automáticas, aplicando-se sem necessidade de qualquer ato administrativo de reconhecimento. Aliás, o próprio CIMT parece indiciar neste sentido, quando, na al. d) do n.º 8 do artigo 10.^{o432}, dispõe que «São de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19º, as seguintes isenções: d) as isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código» (no presente caso, o CIRE). Não parece ser de aplicar a al. b) do n.º 6⁴³³ da mesma disposição legal, uma vez que, para tal, o CIRE deveria atribuir competência ao Ministro das Finanças para reconhecimento das isenções nele consagradas.

Apesar de não encontrarmos uma disposição semelhante no CIS, este diploma não prevê formas de reconhecimento administrativo das isenções deste imposto, pelo que,

⁴²⁹ Substituído pelo IMT, nos termos do já referido n.º 6 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro.

⁴³⁰ Não nos parece que tal aconteça relativamente ao n.º 1 do artigo 270º CIRE, pois se essa fosse a intenção do legislador, este teria feito essa referência alterando também a sua redação, em ordem à ampliação do seu âmbito de aplicação.

⁴³¹ Vide ponto 4 da informação vinculativa relativa ao processo n.º 20090001914 – IVE n.º 431, disponível em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt> [110/12/2011] bem como o Parecer n.º 166 supra citado.

⁴³² Aditada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

⁴³³ Dispõe este n.º que «São de reconhecimento prévio (...) as seguintes isenções: b) as estabelecidas em legislação extravagante ao presente código, cuja competência, nos termos dos respectivos diplomas, seja expressamente atribuída ao Ministro das Finanças».

parece-nos aceitável e conveniente seguir o mesmo entendimento, aliás adotado, com foi supra explanado, pela própria Administração Fiscal.

Também os benefícios relativos aos impostos sobre o rendimento são, em nosso entender, de reconhecimento automático. No CIRS, não se faz sequer referência à forma de concessão dos benefícios fiscais relativos a este tributo, tendo o legislador optado por deixar a regulação desta matéria para o EBF⁴³⁴. No CIRC, o legislador especificou quais as isenções que estão sujeitas a reconhecimento do Ministro das Finanças⁴³⁵, não referindo as previstas em legislação especial, nomeadamente no CIRE. Assim, julgamos que estes benefícios são, também, de aplicação automática.

Tratando-se de benefícios de reconhecimento automático, convém agora averiguar qual a entidade com competência para verificar os seus pressupostos.

Atenta a atual redação do n.º 8 do artigo 10.º CIMT, aditado pela Lei de Orçamento de Estado do Ano de 2009⁴³⁶, acima transcrito, parece-nos claro que foi intenção do legislador atribuir tal competência ao Serviço de Finanças onde for apresentada, de acordo com o artigo 19.º do CIMT, a declaração Modelo 1^{437/438}.

A alteração legislativa contraria o entendimento que, até então, se sufragava na Administração Fiscal. Apesar de se admitir a automaticidade destes benefícios, entendia-se que as referidas isenções, pelo menos as relativas aos impostos sobre o património, deveriam ser declaradas pela entidade que intervisse nos atos sujeitos a IS ou a IMT, ou seja, se a transmissão fosse efetuada judicialmente, a competência para verificação dos pressupostos de isenção e aplicação dos mesmos era do Tribunal, se o ato fosse praticado extrajudicialmente, a entidade competente era o Notário⁴³⁹.

⁴³⁴ Ponto 20 do Preâmbulo do CIRS.

⁴³⁵ *Vide*, por exemplo, al. c) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 10.º do CIRC.

⁴³⁶ Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro.

⁴³⁷ Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D1337D3B-49FB-4161-87598A071FA2AC90/0/INSTIMTVERSAOFINAL.PDF> [10/12/2011].

⁴³⁸ Neste sentido, *vide* a Informação Vinculativa (processo n.º 20090001914 – IVE n.º 431) supra citada.

⁴³⁹ Posição adotada no Parecer n.º 166 de 24-05-2008 da Direção de Serviços Jurídicos e do Contencioso da Administração Fiscal (*vide* nota 426) e pela Jurisprudência, que entendia que, cabia ao Juiz do processo em causa o reconhecimento da isenção do artigo 8º CIMT («São isentas do IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja direta ou indiretamente por aquelas dominado, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efetuadas em processo de falência ou de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas»). *Vide*, a título de exemplo, os acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 26-01-2006 (processo n.º 05B448, relator: Araújo Barros; Tribunal da Relação do Porto de 06-04-2006 (processo n.º 0630949, relator: Pinto de Almeida) e de 03-05-2005 (processo n.º 0521815, relator: Pelayo Gonçalves); Tribunal da Relação de Coimbra de 30-10-2007 (processo n.º 30-I/2001.C1, relator: Regina Rosa), todos disponíveis em www.dgsi.pt. Esta situação, apesar de relativa a isenções previstas no próprio CIMT e não a isenções constantes em legislação avulsa, é bastante similar às situações que abordamos aqui.

Louvamos a posição agora expressamente assumida pelo legislador, uma vez que tem mais sentido ser a Administração Fiscal a verificar os pressupostos de aplicação dos referidos benefícios. Sufragando-se o mesmo entendimento quanto à verificação dos pressupostos das isenções relativas aos impostos sobre o rendimento.

Aliás, o EBF prevê, no seu artigo 7.º, que «Todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da Direcção-Geral dos Impostos e das demais entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respetivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios».

Atribuir tais competências a outras entidades representaria uma excessiva oneração, pois que assumiriam a “responsabilidade” de controlar a atribuição de determinadas isenções, controlo esse que poderia, posteriormente, vir a ser colocado em causa pela Administração Fiscal. Nem os Notários, nem os Tribunais Judiciais têm especial competência em matéria de natureza fiscal, sendo que se levantarão dúvidas de difícil esclarecimento mesmo quando está em causa apenas a verificação dos pressupostos factuais da norma.

Sabemos que os Serviços de Finanças não estão a aplicar uniformemente a alteração do CIMT supra referida, pois que nem todos cumprem o dever, que sobre eles agora impende, de verificar os pressupostos dos benefícios acima mencionados, dando origem a que os contribuintes procurem aqueles Serviços que lhes facilitem a solução mais vantajosa, numa verdadeira manifestação daquilo a que a doutrina denomina *forum shopping*.

Por último, importa referir que, em nosso entender, sendo os referidos benefícios automáticos, são de aplicação imediata. Logo, deverá a AT, verificados os seus pressupostos, isentar tais atos, no momento em que são praticados, não tendo as eventuais liquidações que sejam emitidas qualquer fundamento legal⁴⁴⁰. Se não o fizer, entende-se que houve erro da AT pelo que terá de devolver ao contribuinte o imposto que for pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos da al. a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 61.º do CPPT⁴⁴¹.

⁴⁴⁰ Aliás, nos termos do n.º 8 do artigo 14.º do EBF, é proibida a renúncia aos benefícios fiscais automáticos, pelo que a não entrega dos documentos necessários à aplicação das isenções não pode ser entendida como renúncia aos mesmos.

⁴⁴¹ Neste sentido, veja-se, entre outros, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14/04/2010, processo n.º 0120/10 (relator: António Calhau), nos termos do qual: «é manifesto o erro de direito por parte da Administração Tributária, pois que liquidou impostos e juros compensatórios quando a lei concedia benefícios fiscais ao contribuinte, exigindo-lhe o pagamento de uma quantia

14. A consideração de um crédito como incobrável por insolvência do devedor

14.1) Em sede de IVA

Nos termos do artigo 78.º, n.º 7, al. b) do CIVA, «Os sujeitos passivos podem deduzir ainda o imposto respeitante a créditos considerados incobráveis: b) Em processo de insolvência quando a mesma seja decretada», ou seja, assim que for proferida uma decisão judicial que declare a insolvência do devedor.

Apesar de a lei não exigir qualquer outro requisito, a AT, numa informação vinculativa de 24/04/2008⁴⁴², entende que só a certidão na qual conste a declaração de insolvência e o trânsito em julgado da respetiva sentença servirá de prova bastante para a regularização do IVA incluído nas faturas não pagas pelo devedor. Direito que poderá ser exercido, no prazo de quatro anos⁴⁴³, em qualquer declaração posterior por inscrição do referido valor no campo 40 da respetiva declaração periódica.

Julgamos que a exigência do trânsito em julgado da sentença que decreta a insolvência, apesar de não resultar diretamente da lei, faz todo o sentido, na medida em a decisão não transitada ainda não adquiriu força bastante, podendo ser posta em causa por dedução de oposição de embargos, nos termos do artigo 40.º do CIRE, ou interposição de recurso (42.º do CIRE).

No entanto, dispõe ainda a referida informação vinculativa, no seu ponto 13, que «no processo de insolvência é necessário que o crédito seja reconhecido e como tal

indevida. Assim, em face do artigo 43.º da LGT, impõe-se a condenação da entidade liquidadora ao pagamento de juros indemnizatórios aos recorrentes, contados desde a data do pagamento dos impostos liquidados até à data da emissão da respetiva nota de crédito a favor dos mesmos, nos termos do n.º 3 do artigo 61.º do CPPT» e de 12/11/2009, processo n.º 0681/09 (relator: Miranda de Pacheco), «Havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro. Na verdade, a letra da lei, ao referir a imputabilidade do erro aos serviços, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado, como aliás, é admitido em geral». Ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

⁴⁴² Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/ (assunto: Créditos incobráveis).

⁴⁴³ Contados a partir do momento em que nasce tal direito a regularizar, nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA. Nos termos do Acórdão do STA de 23/02/2005, processo n.º 0888/03 (relator: Alfredo Madureira), disponível em www.dgsi.pt, é com o trânsito em julgado da sentença que decreta a insolvência que começa a correr prazo para o exercício do direito à dedução, pois é nesse momento que aquela sentença assume força obrigatória no processo respetivo e fora dele (n.º 1 do artigo 671º do CPC). Aceitamos que este seja o entendimento mais adequado, no entanto, nos termos do mencionada al. b) do n.º 7 do artigo 78.º do CIVA, a dedução do imposto pode ser efetuada «em processo de insolvência quando a mesma seja decretada». Assim, não faz sentido que o prazo para o exercício de tal direito comece a correr apenas quando a sentença transite em julgado.

conste da relação dos créditos incobráveis na totalidade ou parcialmente, pelo que necessita de ser reclamado». Ora, relativamente a este requisito, importa fazer duas observações. Primeiro, devemos esclarecer que, como já explicamos supra, os créditos para serem reconhecidos no processo de insolvência, não têm necessariamente de ser reclamados, pelo que, se a exigência da reclamação visa a comprovação da existência do crédito, parece-nos que seria suficiente a verificação do mesmo pelo Administrador de Insolvência e a sua inclusão na sentença de verificação e graduação de créditos, pois, como se dispõe no n.º 1 do artigo 129.º do CIRE, o Administrador de Insolvência deverá incluir na lista de créditos reconhecidos aqueles cujos direitos constem dos elementos da contabilidade do devedor.

Segundo, parece-nos ilegal (e até desproporcionado) que AT exija, para a regularização do imposto, a verificação de uma condição (a reclamação de créditos) que o legislador não refere. Entendendo que as faturas, por si só, não comprovam a existência de um crédito, a AT decidiu “adicionar” este requisito, de forma a “garantir” que o crédito, cuja dedução do IVA se pretende, efetivamente existe⁴⁴⁴. Contudo, não nos parece que seja legal tal exigência, pois se o legislador quisesse prever tal condição, tê-la-ia expressado. Se ou enquanto não o fizer, não poderá ser a A.T. a decidir unilateralmente pela exigência de verificação deste pressuposto⁴⁴⁵.

O n.º 11 do artigo 78.º do CIVA impõe, como condição para efetivação da referida dedução, que seja comunicada ao adquirente dos bens ou serviços a anulação total ou parcial do imposto (para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada, ou seja, para que o devedor regularize o referido montante de IVA, a favor do Estado).

Há quem entenda que, por analogia, se deve aplicar o disposto no n.º 5 do artigo 78.º do CIVA, nos termos do qual a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver prova que o adquirente tomou conhecimento da retificação do imposto. Julgamos a exigência deste requisito bastante excessiva, já que o adquirente

⁴⁴⁴ Em muitos casos, a certeza e exigibilidade do crédito está comprovada por outros modos, já que muitos dos credores que vêm os seus créditos reconhecidos no processo de insolvência já os haviam exigido pela via da execução comum ou detêm um título que garante a efetiva existência do crédito (uma confissão de dívida, uma sentença declarativa, uma injunção à qual foi atribuída fórmula executória, entre outras).

⁴⁴⁵ Como a própria AT admite, na referida Informação Vinculativa de 24/04/2008, a aplicação deste normativo legal não necessita da sua autorização, pois decorre da própria lei. Porém, existe o risco de a AT, no seguimento de uma inspeção tributária, proceder a uma liquidação adicional por entender que o imposto foi indevidamente deduzido.

poderá recusar a receber a comunicação. Bastará ao credor deter prova suficiente de que tentou transmitir a realização da dedução.

Caso se verifique, no decurso do processo de insolvência, a recuperação parcial ou total do crédito considerado incobrável, deverá o sujeito passivo, nos termos do n.º 12 do artigo 78.º do CIVA, proceder à entrega do imposto devido, no período em que se verificar o seu recebimento.

A AT tem, em alguns processos de insolvência, sustentado a tese de que os valores deduzidos em sede IVA pelos credores da insolvência, nos termos supra expostos, devem ser qualificados como créditos tributários da massa insolvente. Não nos parece, no entanto, que tal entendimento tenha cabimento legal, uma vez que o facto gerador de tal imposto não surge após a declaração de insolvência mas sim antes, pelo que, quando muito, deverá a A.T. reclamar tais créditos ou, se já não for a tempo de o fazer, interpor a ação para verificação ulterior de créditos, prevista no artigo 146.º do CIRE.

14.2) Em sede de IRC

Quando o devedor seja objeto de um processo de insolvência, dever-se-á considerar o crédito de cobrança duvidosa, para efeitos de determinação de perdas por imparidade⁴⁴⁶ (al. a) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRC), podendo o credor, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 35.º do CIRC, deduzir tal perda contabilizada em tal exercício⁴⁴⁷.

Se a perda por imparidade não for admitida⁴⁴⁸, ou sendo-o, a provisão for insuficiente e, posteriormente⁴⁴⁹ no processo de insolvência, o crédito for considerado

⁴⁴⁶ Nos termos da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 12, a perda por imparidade é a quantia pela qual o valor contabilístico de um ativo ou unidade geradora de caixa excede o seu valor recuperável. As perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis estão previstas no artigo 35.º do CIRC.

⁴⁴⁷ Cfr. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 23/11/2010, processo n.º 03869/10 (relator: Eugénio Sequeira), disponível em www.dgsi.pt, nos termos do qual a provisão para créditos de cobrança duvidosa só pode ser constituída no ano do exercício em que surge o risco da sua incobrabilidade e não em exercícios posteriores.

⁴⁴⁸ Quando os créditos não podem ser considerados de cobrança duvidosa. Nos termos do n.º 3 do artigo 36.º do CIRC não podem ser considerados como créditos de cobrança duvidosa «a) os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval; b) Os créditos cobertos por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real» entre outros.

⁴⁴⁹ Como se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/05/2005, processo n.º 0132/05 (relator: Vítor Meira), disponível em www.dgsi.pt, os créditos considerados incobráveis são apenas os que «resultem de processo especial de recuperação de empresa e proteção de credores ou os de processo de execução, falência ou insolvência, de que não seja admitida a constituição de provisão ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente».

incobrável, o valor “remanescente” poderá ser, nos termos do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, considerado gasto ou perda⁴⁵⁰.

O que a lei quer evitar é que, tendo o contribuinte provisionado o crédito por o considerar de cobrança duvidosa⁴⁵¹, venha, depois, considerar (duplamente) esse crédito como incobrável, entendendo-a diretamente como gasto ou perda de (outro) exercício⁴⁵².

Dispõe o n.º 2 do referido artigo 41.º do CIRC que a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis depende da existência de prova de comunicação ao devedor do reconhecimento do referido crédito como gasto, que deve reconhecer tal montante como proveito para efeitos de apuramento de lucro tributável.

Esta comunicação deve ser efetuada, em nossa opinião, no período de tributação em que o crédito seja reconhecido como incobrável e não no momento de constituição da perda por imparidade, pois o que releva é o momento em que se torna definitiva a não recuperação do crédito e tal perda é tida efetivamente em consideração nas contas finais da empresa.

Importa, ainda, referir também que se o sujeito passivo singular se encontrar enquadrado no regime da contabilidade organizada, obrigatoriamente⁴⁵³ ou por opção, poderá também considerar como perda um crédito incobrável.

14.3) Procedimentos a adotar

Apesar de algumas das exigências efetuadas pela AT para o reconhecimento da incobrabilidade de tais créditos não decorrerem diretamente da lei, julgamos que será prudente que a empresa credora, em caso de insolvência de um seu devedor, sempre que o possa fazer e a fim de evitar litígios de natureza tributária, archive na sua contabilidade os seguintes documentos: certidão na qual conste a data do trânsito em

⁴⁵⁰ Nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC são considerados gastos os que comprovadamente se mostrem indispensáveis para a realização de rendimentos sujeitos a impostos ou para a manutenção da fonte produtora.

⁴⁵¹ Como se refere no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11/10/2005, processo n.º 00407/03 (relator: Eugénio Sequeira), disponível em www.dgsi.pt, «Nos casos em que seja admitida a constituição de provisão, um crédito incobrável só pode ser directamente considerado um custo do exercício se para tanto a mesma tiver sido constituída».

⁴⁵² Neste sentido, acórdão do STA de 18/05/2005, processo n.º 087/07 (relator: António Pimpão), disponível em www.dgsi.pt, nos termos do qual «o que a lei pretende evitar é que tendo o contribuinte constituído provisão a título de “dívidas de cobrança duvidosa”, venha, depois, a considerar (duplamente) as mesmas dívidas como custos ou perdas do exercício, a título de “dívidas incobráveis». No anterior art.º 35.º do CIRC era utilizada a designação de “Provisão para créditos de cobrança duvidosa” e o atual art.º 36.º do CIRC refere “Perdas por imparidade em créditos”.

⁴⁵³ Sobre a obrigatoriedade de aplicação do regime da contabilidade, cfr. artigo 28.º do CIRS.

julgado da sentença de declaração de insolvência e a informação de que o crédito em causa (deverá constar o valor) foi reclamado e reconhecido no referido processo; prova das comunicações efetuadas ao devedor de que tal crédito foi considerado como gasto para efeitos de IRC e da regularização do IVA que efetuou a seu favor.

15. Cumprimento das obrigações fiscais após a declaração de insolvência

15.1) Obrigações fiscais na pendência do processo de insolvência

A declaração de insolvência de uma empresa não determina o seu encerramento nem, sequer, a paralisação da sua atividade. No entanto, altera a sua posição no mercado e a sua situação patrimonial, já que o seu destino passará a estar nas mãos dos credores e, muitas vezes, ficará sujeita à gestão e administração de um terceiro, o Administrador de Insolvência.

Abordaremos aqui as obrigações fiscais que devem ser cumpridas após a declaração de insolvência de uma pessoa, singular ou coletiva.

Uma das obrigações declarativas impostas pelas normativas tributárias prende-se com a apresentação de uma declaração de alterações, para efeitos de IRC, IRS e IVA.

Assim, dispõem o artigo 117.º e n.º 5 do artigo 118.º do CIRC, o n.º 2 do artigo 112.º do CIRS e o artigo 32.º do CIVA, que tal declaração deverá ser apresentada nos 15 dias posteriores à data da declaração de insolvência. Julgamos que o cumprimento deste dever neste curto prazo é difícil, já que o Administrador de Insolvência, a quem em princípio caberá esta obrigação⁴⁵⁴, poderá tomar conhecimento da sua nomeação depois de o referido prazo já ter decorrido ou quando o mesmo está a terminar.

Na verdade, não nos parece que, quanto às pessoas coletivas, seja necessário o cumprimento desta obrigação declarativa, uma vez que, nos termos do n.º 7 do artigo 118.º do CIRC e n.º 3 do artigo 32.º do CIVA, o contribuinte fica dispensado do cumprimento desta obrigação sempre que as alterações em causa correspondam a factos cujo registo na Conservatória do Registo Comercial é obrigatório. Ora, dispõe o artigo 38.º do CIRE que a declaração de insolvência e a nomeação de um Administrador de Insolvência devem ser oficiosamente registadas.

⁴⁵⁴ Como desenvolveremos adiante, se o devedor mantiver os poderes de administração, será este, em nosso entender, o responsável pelo cumprimento destas obrigações.

Vamos agora analisar, por um lado, que obrigações fiscais que devem ser cumpridas em caso de recuperação e manutenção da empresa em atividade e, por outro, que obrigações fiscais surgem do encerramento da empresa e liquidação da massa insolvente.

15.1.1) Obrigações fiscais em caso de manutenção da atividade da empresa

Se os credores, na assembleia de apreciação do relatório elaborado pelo Administrador de Insolvência, decidirem, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º do CIRE, pela manutenção em atividade do estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente, continuarão a verificar-se factos geradores de obrigações tributárias, como seja, a venda de produtos ou a prestação de serviços.

Assim, deverá a pessoa insolvente dar cumprimento às obrigações tributárias, declarativas e de pagamento decorrentes da sua atividade, dispondo de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização dos impostos e obedecendo às demais obrigações impostas pelos CIVA e CIRS/CIRC.

Importa, contudo, referir que, durante a pendência do processo de insolvência, aplicam-se alguns benefícios fiscais, que visam facilitar a recuperação. Destacamos, para além dos já referidos, a dispensa de efetuar o pagamento especial por conta. Dispõe a al. b) do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC que ficam dispensados desta obrigação contributiva «os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do CIRE, a partir da data da instauração desse processo».

15.1.2) Obrigações fiscais em caso de liquidação da massa insolvente

15.1.2.1) A manutenção da personalidade tributária da sociedade insolvente em fase de liquidação

Entendeu a AT, pela Circular n.º 1/2010^{455/456}, que as regras estabelecidas para a liquidação das sociedades comerciais, previstas no CSC, se aplicam também às sociedades insolventes, em fase de liquidação.

⁴⁵⁵ Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D0921D42-66D1-4152-A5A6-9543848187FA/0/Circular_1_2010.pdf [09/02/2012].

Acolhemos este entendimento com algumas reservas. Se, por um lado, aceitamos que a sociedade declarada insolvente mantém, à semelhança do que sucede com as restantes sociedades dissolvidas e em fase de liquidação, a sua personalidade jurídica, por outro, não aceitamos que as regras previstas para a liquidação de outros patrimónios societários possam aplicar-se, sem mais, à liquidação das sociedades insolventes, já que a mesma vem regulada em lei especial, o CIRE.

A declaração de insolvência determina, como se dispõe na al. e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC, a dissolução da sociedade⁴⁵⁷ mas não a sua extinção⁴⁵⁸ que só se verificará com o registo do encerramento definitivo da liquidação, nos termos do n.º 2 do artigo 160.º do CSC.

Assim, a sociedade insolvente mantém a sua personalidade jurídica, nos termos do n.º 2 do artigo 146.º do CSC, e, conseqüentemente, a sua personalidade tributária, tal como definida no artigo 15.º da LGT⁴⁵⁹, pelo que as operações por si realizadas

⁴⁵⁶ Numa manifestação do seu poder de criar (declarar) autonomamente os deveres do contribuinte, fixando como entende, no quadro legal existente, as obrigações do contribuinte, como explicam DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.ª ed., p. 214, de acordo com a capacidade técnica e conhecimentos do funcionário competente ou com os “interesses administrativos” que este definiu.

⁴⁵⁷ JORGE HENRIQUE PINTO FURTADO, *Curso de Direito das Sociedades*, 5.ª ed., 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 em nada tem que ver com o processo de liquidação e partilha do C.S.C.. Apesar de aceitarmos que as regras da liquidação das sociedades insolventes estão especialmente reguladas no CIRE, não sendo possível aplicar as normas do C.S.C. contrárias ou incongruentes com tal regime especial, não nos parece que a consideração da declaração de insolvência como causa de dissolução é descabida ou infundada, já que, em nosso entender, e como defende RAUL VENTURA, *Dissolução e Liquidação de Sociedades*, 4.ª reimp., 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.

⁴⁵⁸ Entende também JORGE HENRIQUE PINTO FURTADO, *ob. cit.*, 5.ª ed., pp. 567 e 568 que a dissolução é um facto extintivo de execução continuada, ou seja, é um processo que, apesar de perdurar no tempo, conduz efetivamente à extinção social, não sendo necessário que se produzam outros factos jurídicos produtores de tal efeito. Salvo melhor opinião, não nos parece que assim seja. Veja-se, por exemplo, que a dissolução da sociedade, operada pela declaração de insolvência (al. e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC: inclusão que este autor critica: *vide* nota 456), 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. A sociedade apesar de ter sido dissolvida com a declaração de insolvência, não chega a extinguir-se.

⁴⁵⁹ A personalidade jurídica tributária, em princípio, coincide com a personalidade jurídica em geral. Não tem qualquer sentido criar diferentes pressupostos para a existência da personalidade jurídica geral e a tributária. Como referem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, 3.ª ed., p. 102, «a personalidade jurídica tributária coincide, em princípio, com a personalidade jurídica em geral, não sendo necessário preencher novos requisitos ou pressupostos. A universalidade do ordenamento jurídico impede que haja, pelo menos em princípio, personalidades jurídicas distintas em Direito Tributário e em Direito privado». DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *ob. cit.*, 2.ª ed., p. 273, referem, ainda, que «a personalidade jurídica será, assim, uma personalidade jurídica tributária, independente em princípio, e de facto coincidente, com a personalidade jurídica prevista na lei civil. Será uma personalidade jurídica, como “personificação” da capacidade económica, da capacidade contributiva, e não como (“natural”) “personificação” de que é “pessoa”.

continuarão sujeitas à incidência do IRC e do IVA, mantendo-se a sociedade insolvente também vinculada ao cumprimento das demais obrigações tributárias⁴⁶⁰.

Este entendimento é também acompanhado pela jurisprudência, que considera que, 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 e, portanto, mantém-se, como se depreende das regras de dissolução e liquidação estipuladas no CSC, sujeita ao cumprimento das obrigações fiscais previstas nos códigos tributários⁴⁶¹.

A dissolução da sociedade determina o momento a partir do qual esta deixa de prosseguir o seu objeto, esgota a sua função, mas não implica a sua extinção, sendo ainda necessário proceder à cobrança de eventuais créditos, pagar as dívidas existentes e eventualmente partilhar os bens que sobejarem⁴⁶². Assim, e enquanto não se extinguir definitivamente, deverá a sociedade manter-se sujeita ao cumprimento das obrigações fiscais.

Aliás, tal parece resultar diretamente do próprio CIRE, já que, além de determinar, no artigo 65.º, a manutenção da obrigação de «elaborar e depositar contas anuais», prevê nos seus artigos 267.º a 270.^{o463} a aplicação de vários benefícios fiscais em caso de liquidação da massa insolvente⁴⁶⁴. Ora, nunca se estenderia a aplicação destes benefícios às situações em que se opta pela liquidação se não se entendesse que as sociedades insolventes em fase de liquidação sujeitas a tributação.

A liquidação das sociedades insolventes efetua-se, como dispõe a parte final do n.º 1 do artigo 146.º do CSC, de acordo com o disposto na legislação falimentar, ou seja, a venda dos bens e a distribuição do seu produto deve-se efetivar nos termos previstos

⁴⁶⁰ Como explica ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *coord.*, *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, 2.ª ed., p. 525, «As causas da dissolução não operam *ipso facto*, apesar de a declaração de dissolução fazer cessar logo o exercício da actividade objecto da sociedade. A dissolução só se consuma totalmente com o termo do processo de liquidação, isto é, quando o conjunto de direitos e deveres, que se constituíram à luz da sua personalidade jurídica (que nos termos do 146.º/2 se mantém), seja extinto».

⁴⁶¹ *Vide*, a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24/02/2011, processo n.º 01145/09 (relator: Dulce Neto), disponível em www.dgsi.pt: «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».

⁴⁶² Como se refere no Tribunal da Relação do Porto de 18/06/2009, processo n.º 2231/08.6TBOAZ-D.P1 (relator: Deolinda Varão, disponível em www.dgsi.pt: «O que se passa na dissolução e liquidação é um processo destrutivo da instituição societária, traduzido na sequência de atos ou factos jurídicos que determinam a cessação progressiva da sua existência».

⁴⁶³ Desenvolvidos no ponto 13 deste capítulo.

⁴⁶⁴ Apenas os benefícios previstos no artigo 269.º e n.º 1 do artigo 270.º do CIRE se aplicam no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos.

no CIRE. O processo de insolvência é, também, um processo de liquidação do património de uma sociedade dissolvida, mas com regras próprias, previstas em legislação autónoma. Pode-se, por exemplo, no âmbito de um processo de insolvência, decidir-se pela suspensão da liquidação e recuperar a empresa insolvente, mantendo-a em funcionamento⁴⁶⁵.

Assim, e apesar das especificidades do regime de liquidação do CIRE, a aplicação do disposto no CSC quanto a esta matéria não pode ser totalmente afastada^{466/467}.

Esta questão foi agora clarificada com a alteração, determinada pela Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril, à redação do artigo 65.º do CIRE relativo à prestação de contas anuais do devedor. Determina-se no novo n.º 3 que «com a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado officiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da actividade». Assim, entrando em vigor tais alterações, afastar-se-á a aplicação do disposto no CSC.

As sociedades insolventes em fase de liquidação deixarão de estar sujeitas ao cumprimento de obrigações fiscais. Refira-se, contudo, que, pela motivação supra exposta, não concordamos com esta alteração. Também, em caso de liquidação da massa insolvente, se poderão praticar atos que, em nosso entender, estão sujeitos a tributação

15.1.2.2) Das obrigações fiscais em sede de IRC

Em sede de IRC, entende a AT que, da conjugação dos artigos 65.º (contas anuais) e 268.º (benefícios fiscais relativos a IRS e IRC) do CIRE com os artigos 117.º a 125.º do CIRC (obrigações acessórias), resulta que a empresa insolvente deverá cumprir, além

⁴⁶⁵ Neste sentido RAÚL VENTURA, *ob. cit.*, 4.ª reimp., pp. 77 e 78.

⁴⁶⁶ Aliás, relativamente aos processos que se extinguem por insuficiência da massa, devem as sociedades declaradas insolventes (que, nestes casos, não são extintas no processo falimentar), ser, nos termos do n.º 4 do artigo 234.º do CIRE, objeto do procedimento administrativo de dissolução e de liquidação de entidades comerciais, previsto no Anexo III ao Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março, o que permitirá o seu encerramento definitivo. Neste sentido, Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 19/10/2010, processo n.º 1649/09.1TJCBR.C1 (relator: Teles Pereira), disponível em www.dgsi.pt.

⁴⁶⁷ A aplicação destas regras societárias às liquidações operadas no âmbito de um processo de insolvência comprova-se, até, pelo facto de o CSC ter, em determinadas disposições, excecionado a sua aplicação nos casos de insolvência. Veja-se, a título de exemplo, o mencionado n.º 1 do artigo 146.º do CSC e o n.º 1 do artigo 153.º do CSC, que dispõe «Salvo nos casos de falência ou de acordo diverso entre a sociedade e um seu credor, a dissolução da sociedade não torna exigíveis as dívidas desta (...)».

das obrigações declarativas supra referidas, outras obrigações, tais como a liquidação e pagamento de imposto, nos termos dos artigos 89.º e n.º 1 do 104.º do CIRC; identificar o seu técnico oficial de contas nas declarações que apresentar; submeter a declaração periódica de rendimentos prevista na al. b) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 120.º do CIRC e a declaração anual de informação contabilística e fiscal (al. c) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 121.º do CIRC) e dispor de contabilidade organizada (123.º do CIRC).

A sociedade insolvente em liquidação pode gerar, com a venda dos bens que integram a massa insolvente, ganhos (valores que vão além do suficiente para pagamento das dívidas existentes) que poderão estar sujeitos a tributação em sede de IRC⁴⁶⁸.

O lucro tributável será determinado tendo em conta não o ano civil, como se determina no n.º 1 do artigo 8.º do CIRC, mas sim o período de duração da liquidação da massa, nos termos do n.º 1 do artigo 65.º do CIRC. Impõe a al. a) dessa disposição legal que as sociedades dissolvidas devem encerrar as suas contas com referência à data da dissolução, determinando o lucro tributável desde o início do exercício até tal data,

Só com a cessação de atividade, que, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 8.º do CIRC, ocorre na data do encerramento da liquidação é que a sociedade insolvente deixará de estar sujeita ao IRC.

15.1.2.3) Das obrigações fiscais em sede de IVA

Entendendo os credores que o melhor modo de satisfação dos seus créditos passa pelo encerramento da empresa insolvente e consequente liquidação do seu património, deverá o Administrador de Insolvência proceder à venda de todos os bens que compõe a massa insolvente, nos termos do artigo 158.º do CIRE, liquidando o imposto à taxa que se mostrar devida⁴⁶⁹, nos termos dos artigos 19.º a 26.º e 78.º do CIVA, entregando ao Estado a diferença entre o IVA liquidado nas vendas e o deduzido nas compras aos seus fornecedores, nesse período. Como é óbvio, tal não sucederá se a empresa insolvente realizar operações ou desenvolver atividades isentas deste imposto, não tendo renunciado a tal isenção.

⁴⁶⁸ Vide o supra referido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24/02/2011, processo n.º 01145/09 (relator: Dulce Neto), disponível em www.dgsi.pt

⁴⁶⁹ Devendo, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, emitir uma fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços.

Nos termos do n.º 4 do artigo 3.º do CIVA, a transferência do estabelecimento comercial que compoñha a massa insolvente está excluída de tributação em sede de IVA, quando o adquirente é ou passa a ser sujeito passivo de IVA, continuando a desenvolver a atividade do estabelecimento.

Assim que se esgote o ativo da empresa, deverá o Administrador de Insolvência, apresentar, no prazo de 30 dias a contar da data de tal facto, a declaração de cessação de atividade em sede de IVA, como prevê a al. b) do n.º 1 do artigo 34.º e 33.º do CIVA. Também a AT poderá declarar oficiosamente a cessação de atividade, nos termos do n.º 2 do supra citado artigo 34.º do CIVA, quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer.

15.2) Papel do Administrador de Insolvência

15.2.1) Funções enquanto Administrador de facto

Determina o n.º 1 do artigo 81.º do CIRE que, por mero efeito da declaração de insolvência, fica o insolvente imediatamente privado dos poderes de administração e disposição dos bens integrantes da massa insolvente, que passam para o Administrador de Insolvência⁴⁷⁰.

Nesta fase, apesar de ainda não se ter apurado se o devedor é ou não responsável pela situação de insolvência, atenta a desconfiança existente na capacidade de administração (ou dos seus órgãos sociais)⁴⁷¹, o legislador optou por, em regra, transferir os poderes de administração e gestão da massa insolvente para alguém imparcial e especialmente capacitado para o efeito, o Administrador de Insolvência.

Assim, e como refere o n.º 4 do artigo 81.º do CIRE, o Administrador de Insolvência assumirá a representação do devedor em todos os assuntos com carácter patrimonial que importem à insolvência. Exclui-se, evidentemente, a intervenção do devedor no próprio processo de insolvência, apensos e incidentes (n.º 5 do artigo 81.º do

⁴⁷⁰ Salvo, quando o Juiz determine, nos termos do artigo 224.º do CIRE, que a administração da massa seja assegurada pelo devedor.

⁴⁷¹ Neste sentido, ALBERTO MONTÓN REDONDO e MAR GARCIA MONTÓN, *apud* LUÍS MANUEL TELES DE MENESES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 3.ª ed., p. 162.

CIRE) e todos os atos que, apesar de assumirem relevância a nível patrimonial, têm natureza pessoal, como o casamento ou o divórcio⁴⁷².

A atuação deste órgão da insolvência estará, nos termos do artigo 58.º do CIRE, sujeita à fiscalização da comissão de credores e do Juiz. Também a assembleia de credores condiciona a sua atividade, desde logo porque é este órgão que, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º do CIRE, delibera sobre o encerramento ou manutenção em atividade dos estabelecimentos compreendidos na massa insolvente, tendo, ainda, o poder de autorizar os atos previstos no artigo 161.º do CIRE, no caso de não ser constituída comissão de credores⁴⁷³.

O Administrador de Insolvência concentrará assim todas as funções relativas à gestão da massa insolvente, exercendo-as pessoalmente⁴⁷⁴, nos termos do n.º 2 do artigo 55.º do CIRE, podendo ser coadjuvado pela comissão de credores (n.º 1 do artigo 55.º do CIRE) e, sob sua responsabilidade, por técnicos ou outros auxiliares, incluindo o próprio devedor (este mediante prévia concordância da comissão de credores, ou, na falta desta, do juiz - n.º 3 do artigo 55.º do CIRE).

Julgamos que a lei espanhola era, nesta matéria, mais prudente, na medida em que atribuía a administração da massa insolvente a um órgão colegial, composto por um advogado com pelo menos cinco anos de experiência profissional, um auditor ou economista com pelo menos cinco anos de profissão e um credor que seja titular de um crédito comum^{475/476}. Esta composição permitia aliar os conhecimentos jurídicos e contabilísticos dos profissionais supra referidos à sindicância de um credor, que, representando os interesses creditícios em causa no processo de insolvência, contribuirá para a tomada de decisões mais favoráveis à satisfação dos credores⁴⁷⁷.

⁴⁷² LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 3.ª ed., p. 164, entende, a este propósito – e, em nosso entender, bem – que a representação do Administrador de Insolvência deve ser tida em conta quando se trate de partilhas, aceitação ou repúdio de heranças, atento os efeitos que tais atos podem ter na massa de insolventes individuais.

⁴⁷³ A assembleia de credores pode, nos termos do n.º 1 do artigo 67.º do CIRE, prescindir da existência da comissão de credores.

⁴⁷⁴ Excluem-se as ações que requeiram a intervenção de advogado para a representação da massa. No entanto, não pode o Administrador de Insolvência conceder ao mandatário que constituir poderes gerais de representação, alienação ou oneração para a prática de atos que não fiquem devidamente discriminados na procuração. Tal contrariaria a personalidade inerente ao cargo de Administrador de Insolvência. Para maiores desenvolvimentos, *vide* LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, p. 258, nota 10.

⁴⁷⁵ Artigo 27.º da *Ley Concursal* recentemente alterado pela *Ley 38/2011 de 10 de Octubre*. A *Administración Concursal* é agora composta por apenas um membro, à semelhança do que sucede no Direito Português.

⁴⁷⁶ Pode a *Hacienda Publica*, enquanto credora comum, fazer parte da *Administración Concursal*.

⁴⁷⁷ MERCEDES NAVARO EGEA, *El responsable tributário*, pp. 128 e 129.

A adoção de uma solução deste tipo, que, por exemplo, previsse a participação de um outro profissional junto do Administrador de Insolvência⁴⁷⁸ na administração da massa, reduziria alguns dos problemas que ora se colocam e acabam por atrasar o normal desenrolar do processo, uma vez que, em regra e como se compreende, o Administrador de Insolvência não conjuga conhecimentos de natureza económica, de gestão e jurídicos importantes para uma correta administração da massa insolvente. Não nos parece que a simples possibilidade de o Administrador recorrer, com a autorização da comissão do credores ou do juiz e sob sua responsabilidade, à colaboração de técnicos ou outros auxiliares seja a solução mais satisfatória, na medida em que é uma via extremamente limitada e que pode trazer graves consequências para o Administrador que se responsabilizará pelo recurso aos conhecimentos e cooperação de outros profissionais⁴⁷⁹.

15.2.2) Funções enquanto Liquidatário

Se a assembleia de credores, no momento da apreciação do relatório, optar, nos termos do artigo 156.º do CIRE, pelo encerramento do estabelecimento e liquidação do património do devedor, caberá ao Administrador de Insolvência a função de, «preparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, designadamente das que constituem produto da alienação, que lhe incumbe promover, dos bens que a integram» (al. a) do n.º 1 do artigo 55.º do CIRE)⁴⁸⁰.

15.2.3) Funções enquanto mero fiscalizador

Como prevê o artigo 81.º do CIRE, nem sempre a administração e disposição da massa insolvente fica a cargo do Administrador, podendo o devedor, nos termos dos artigos 223.º a 229.º do CIRE, manter estas funções após a declaração de insolvência.

⁴⁷⁸ A representação dos credores de insolvência na administração da massa acaba por já se verificar com a existência da comissão de credores, que deve colaborar e fiscalizar a atuação do administrador (n.º1 do artigo 55.º e n.º 1 do artigo 68.º do CIRE).

⁴⁷⁹ Com o aditamento dos n.ºs 4 e 5 ao artigo 52.º, previsto na Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril, vislumbra-se uma alteração no sentido que apontámos acima, uma vez que se prevê que poderá o Juiz, a requerimento de qualquer interessado, nomear mais do que um Administrador de insolvência. No entanto, não nos parece que a referida possibilidade resolva os problemas supra referidos e seja frequentemente utilizada, uma vez que é ao requerente que cabe propor, fundamentadamente, o Administrador e assegurar a sua remuneração caso a massa insolvente não seja suficiente para a prover.

⁴⁸⁰ Refira-se, a este propósito, que, no direito anglo-saxónico, o *liquidator* não tem poderes para administrar e gerir a empresa insolvente, salvo quando tal for necessário aos interesses da liquidação (*Insolvency Act 1986, Sched. 4, para. 5*).

Esta possibilidade, introduzida pelo CIRE, por inspiração no direito alemão⁴⁸¹ e norte-americano⁴⁸², é decidida pelo Juiz na sentença de declaração de insolvência (al. e) do artigo 36.º e n.º 1 do artigo 224.º do CIRE) e só se pode verificar quando estiverem reunidos os pressupostos dos artigos 223.º e 224.º do CIRE.

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

Pela análise do referido capítulo, verificamos que nenhuma das normas nele constantes se referem às funções do administrador. Julgamos, contudo, que terá o devedor os mesmos poderes que são concedidos ao Administrador de Insolvência na administração da massa, com exceção dos referidos atos de resolução⁴⁸³.

Nos termos do artigo 226.º do CIRE, a administração da massa insolvente pelo devedor é fiscalizada pelo Administrador de Insolvência, que manterá todas as suas restantes funções⁴⁸⁴, devendo informar o Tribunal e a comissão de credores de quaisquer circunstâncias que possam desaconselhar a manutenção dos poderes de administração e disposição no devedor.

Os atos praticados pelo devedor são eficazes, mesmo aqueles que, nos termos do n.º 2 do artigo 226.º do CIRE, não deveriam ter sido praticados sem consentimento do Administrador de Insolvência ou aos quais este se opôs⁴⁸⁵.

15.3) Responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais

Sendo a administração e gestão da massa insolvente transferida para o Administrador de Insolvência, em nossa opinião, incumbe-lhe o cumprimento, das obrigações tributárias exigíveis após a declaração de insolvência pelos bens compreendidos na massa.

⁴⁸¹ Parágrafos 270 a 285 do *Insolvenzordnung*.

⁴⁸² Sec. 1104 do *Chapter 11 – Reorganization*.

⁴⁸³ Nesse sentido, LUÍS CARVALHO FERNANDES, *A Qualificação da Insolvência e a Administração da Massa Insolvente pelo Devedor*, in revista “THEMIS”, p. 86.

⁴⁸⁴ Refira-se, por exemplo, que, nos termos do artigo 225.º do CIRE, a liquidação só tem lugar depois de ao devedor serem retirados os poderes de administração da massa.

⁴⁸⁵ Neste sentido, vide LUÍS MANUEL TELES DE MENESES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 3.ª ed., p. 166.

Este não parece ser o entendimento da AT. Veja-se, por exemplo, uma informação vinculativa de 2011⁴⁸⁶, na qual se entendeu que «as colectas de IMI que venham a ser devidas e que se vençam em data posterior à declaração de insolvência são da responsabilidade do insolvente, tanto mais que este se mantém na titularidade dos prédios integrados na massa insolvente, embora privado dos correspondentes poderes de administração e de disposição», ou seja, «com a sentença e declaração de insolvência e a consequente apreensão dos prédios a favor da massa insolvente, não há mudança de sujeito passivo do IMI»⁴⁸⁷.

Salvo o devido respeito, não nos parece ser este o entendimento mais correto. De facto, o sujeito passivo do imposto continua a ser o devedor (tal como acontece, p. ex., relativamente a uma fatura emitida em seu nome, ao acordo de pagamentos ou a um contrato de empréstimo). Contudo e como já referimos, a declaração de insolvência⁴⁸⁸ priva o insolvente dos poderes de administração e de disposição de bens, assumindo o Administrador de Insolvência a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência. Assim, por exemplo, os débitos derivados das obrigações tributárias verificadas após a declaração de insolvência são considerados dívidas da massa que, como prevê o artigo 172.º do CIRE, devem ser satisfeitas, nas datas dos seus vencimentos, pelo Administrador de Insolvência. Assim, e por identidade de razões, deve este órgão da insolvência responsabilizar-se pelo cumprimento das obrigações tributárias.

Aliás, é neste sentido que dispõe o n.º 10 do artigo 117.º do CIRC, ao determinar que todas «as obrigações declarativas que ocorram posteriormente à dissolução são da responsabilidade dos respetivos liquidatários ou do administrador da falência».

Julgamos que não será assim quando a administração da massa couber ao devedor, já que a posição do Administrador de Insolvência se limita aqui, como descrevemos, à fiscalização da atividade do devedor. Assim, deverá ser este a assumir a responsabilidade de cumprimento de todas as obrigações fiscais.

Este entendimento foi agora confirmado no CIRE, com a alteração operada ao artigo 65.º pela Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril. O legislador veio esclarecer, nos novos

⁴⁸⁶ Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/ (assunto: Sujeito passivo de IMI – prédios integrados na massa insolvente, processo n.º 2011 000263 – IVE n.º 1871) [03/01/2012].

⁴⁸⁷ Apesar da referida informação vinculativa não efetuar esta distinção, julgamos que as coletas de IMI que se referirem a um período anterior à declaração de insolvência deverão ser consideradas créditos da insolvência e, como tal, reclamados pela AT.

⁴⁸⁸ Salvo os casos em que a sentença de declaração de insolvência determina que a administração da massa insolvente será assegurada pelo devedor (al. e) do artigo 36.º do CIRE), nos termos e verificados os pressupostos dos artigos 223.º e ss do CIRE.

n.ºs 4 e 5, que o cumprimento das obrigações fiscais surgidas desde a declaração de insolvência até à deliberação pelo encerramento da sociedade e liquidação da massa insolvente ou caso se opte pela manutenção da empresa em atividade caberão a quem tiver sido conferida a administração do insolvente.

15.4) O caso particular das insolvências de pessoas singulares

Obviamente, o entendimento que propugnamos valerá apenas para o caso de insolvência de pessoas coletivas. Isto porque, quando estamos perante insolvências de pessoas singulares, continuando a *ratio* do processo a ser a mesma – satisfação do interesse dos credores – há características que não podem ser olvidadas. Isto porque, se no caso das pessoas coletivas a satisfação do interesse dos credores se consegue pelas vias já referidas – plano de insolvência ou liquidação – pressupondo como possível (ou provável) a extinção da entidade insolvente. O Administrador de Insolvência pode, nos processos de insolvência de pessoas coletivas – e como vimos supra – assumir funções de representação do insolvente. Já no caso da pessoa singular, o insolvente não pode ser fisicamente extinto por força da declaração de insolvência. Ora, assim sendo, não terá nexos esperar que fique a cargo do Administrador de Insolvência o cumprimento das suas obrigações tributárias. Por outro lado, sempre se dirá que, conforme a prática vem demonstrando, há nos processos falimentares de pessoas singulares uma relação de menor proximidade, um menor “embrenhamento”, entre o Administrador de Insolvência e o insolvente⁴⁸⁹, já que este não assume, na insolvência de pessoas singulares, a representação do insolvente nos mesmos termos em que o faz na insolvência de pessoas colectivas. O insolvente singular, apesar de impedido de onerar/vender os seus bens, deverá continuar a cumprir pessoalmente com as suas obrigações.

⁴⁸⁹ A demora e a complexidade dos processos de insolvência de pessoas singulares são, por regra, substancialmente inferiores nos processos de pessoas coletivas, excetuando os casos em que é requerido o benefício da exoneração do passivo restante e este vem a ser concedido. Nestes casos, atenta a estreita ligação entre este instituto e o princípio da boa fé – *vide* para maiores desenvolvimentos, ASSUNÇÃO CRISTAS, *Exoneração do Devedor pelo Passivo Restante*, in Revista “THEMIS”, ed. especial – não nos choca, e até cremos que seria lógico, que o insolvente ficasse obrigado a dar conhecimento ao Administrador de Insolvência do cumprimento das obrigações tributárias, o que se justificaria quer pelo dever de informação que cabe ao devedor (al. g) do n.º 1 do artigo 238.º do CIRE) como, também, pelo facto de se considerar que o processo de insolvência assume aqui um papel reeducativo a nível financeiro pois que, no nosso ver, esta deve ser também uma finalidade do processo de insolvência das pessoas singulares.

CAPÍTULO IV

RESPONSABILIDADE PELAS DÍVIDAS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

16) Responsabilidade do Administrador de Insolvência por danos

O Administrador de Insolvência está, nos termos do artigo 59.º do CIRE, sujeito a um regime próprio de responsabilidade relativamente aos danos culposamente causados ao devedor e aos credores no exercício das suas funções⁴⁹⁰.

O legislador optou por enquadrar esta responsabilidade na responsabilidade delitual, quando o Administrador viola os seus deveres profissionais para com o devedor ou os credores⁴⁹¹. A culpa não se presume⁴⁹², devendo ser, nos termos do n.º 1 do mencionado preceito legal, apreciada pela «diligência de um administrador da insolvência criterioso e ordenado».

Nos termos do n.º 3 do artigo 59.º do CIRE, o Administrador de Insolvência responde, ainda, solidariamente com os técnicos ou outros auxiliares que contratou para o adjuvarem no exercício das suas funções pelos danos que os atos e omissões destes causarem. Não entendemos, contudo, que se desenhe aqui uma situação paralela à da responsabilidade civil extra-obrigacional⁴⁹³ do comitente por atos do comissário, prevista no artigo 500.º do CC⁴⁹⁴, na medida em que o comitente responde pelos atos do comissário independentemente da culpa (n.º 1 do artigo 500.º do CC)⁴⁹⁵, o que não

⁴⁹⁰ Está, ainda, sujeito à responsabilidade disciplinar prevista no Estatuto do Administrador de Insolvência, aprovado pela Lei n.º 32/2004 de 22 de Julho.

⁴⁹¹ Esta responsabilidade prevista neste artigo 59.º do CIRE, aplica-se, como é claro na redação do n.º 1 deste normativo, apenas quando o lesado é o devedor ou um credor da insolvência ou da massa insolvente. Sendo qualquer outro o lesado, aplica-se o regime geral de responsabilidade estabelecido nos artigos 483º e ss. do CC, mesmo que por atos do administrador no exercício das suas funções. Cfr., neste sentido, o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 17/03/2011, processo n.º 2487/09.7BFAR.E1 (relator: António M. Ribeiro Cardoso), disponível em www.dgsi.pt.

⁴⁹² Criticam esta opção, entre outros, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 5.ª ed., 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».

⁴⁹³ Responsabilidade que resulta da violação de deveres de carácter genérico extra-obrigacionais.

⁴⁹⁴ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *ob. cit.*, pp. 273, nota 13.

⁴⁹⁵ Responsabilidade pelo risco. Para maiores desenvolvimentos sobre a responsabilidade do comitente, vide PEDRO PITTA E CUNHA NUNES DE CARVALHO, *A responsabilidade do comitente*.

acontece no processo de insolvência, já que o Administrador pode, nos termos do citado n.º 3 do artigo 59.º do CIRE, eximir-se da responsabilidade pelos atos dos seus auxiliares se demonstrar que não houve culpa da sua parte, ou seja, que, mesmo tendo usado de toda a diligência devida, os danos não puderam ser evitados.

A responsabilidade do Administrador de Insolvência pelos danos causados ao devedor ou aos credores da insolvência ou da massa insolvente prescreve, como se prevê no n.º 4 do artigo 59.º do CIRE, no prazo de dois anos a contar da data em que o lesado teve conhecimento do direito a ser indemnizado, mas nunca depois de decorrido igual período sobre a data da cessação de funções^{496/497}.

Face ao exposto, concluímos que também a AT poderá, enquanto credora da insolvência ou da massa insolvente, ser indemnizada pelos danos que o Administrador de Insolvência lhe causar com o incumprimento dos seus deveres profissionais. Tal poderá suceder, por exemplo, quando o Administrador de Insolvência não efetue o rateio de acordo com a sentença de verificação e graduação de créditos, proceda à venda de um bem sem considerar a proposta mais elevada para aquisição do mesmo, não evite (quando teria possibilidades de o fazer) a deterioração e dissipação de bens ou, ainda, quando, detendo bens suficientes para o efeito, não proceda ao pagamento atempado das dívidas tributárias da massa insolvente⁴⁹⁸.

17) Responsabilidade solidária do liquidatário

No n.º 3 do artigo 26.º da LGT está prevista a responsabilidade solidária dos liquidatários das sociedades que, em processo de insolvência, não satisfaçam os débitos fiscais em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação de créditos.

A responsabilidade prevista nesta norma aplica-se apenas quando a assembleia de credores opta pelo encerramento do estabelecimento(s) compreendido(s) na massa

⁴⁹⁶ Sendo qualquer outro o lesado, a responsabilidade prescreve no prazo de 3 anos a contar da data em que o lesado teve conhecimento do direito que lhe compete, como dispõe o n.º 1 do artigo 498.º do CC.

⁴⁹⁷ A fim de balizar a esfera de responsabilidade do Administrador de Insolvência, a Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril previu o aditamento de um novo n.º ao artigo 59.º do CIRE, nos termos do qual se refere que esta responsabilidade pelos danos «encontra-se limitada às condutas ou omissões danosas ocorridas após a sua nomeação».

⁴⁹⁸ O Administrador de Insolvência deverá, logo que esteja transitada em julgado a sentença de declaração de insolvência e realizada a assembleia de apreciação do relatório, proceder à venda de todos os bens apreendidos para a massa insolvente (158.º do CIRE), diligenciando no sentido de encontrar os melhores compradores para os bens objeto de garantia e promovendo efetivamente a venda dos mesmos, nos termos do artigo 164.º do CIRE.

insolvente e conseqüente liquidação do património do devedor e o Administrador de Insolvência não cumpra o disposto na sentença de verificação e graduação de créditos ou num plano de insolvência, devidamente homologado, quanto aos créditos tributários.

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

Também nos casos em que o processo é encerrado por insuficiência da massa insolvente, nos termos dos artigos 39.º, 232.º e al. d) do n.º 1 do 230.º do CIRE, não pode a AT responsabilizar o Administrador de Insolvência, uma vez que, normalmente, este não chega a assumir funções de liquidatário, já que, em regra, verifica esta insuficiência logo no momento em que prepara o relatório que será apreciado na primeira assembleia de credores. Mesmo nos casos em que, por decisão da assembleia de credores, inicia a liquidação e só depois verifica que a insuficiência da massa, não parece fazer sentido aplicar esta norma de responsabilização da LGT, já que é o próprio Administrador que conclui não existirem bens suficientes na massa para satisfazer sequer as custas do processo e as próprias dívidas da massa insolvente, dando conhecimento desse facto ao Juiz e podendo licitamente interromper a liquidação (n.º 4 do artigo 232.º do CIRE).

A lei espanhola é, quanto à responsabilização da *Administración Concursal* bem mais esclarecedora, ao dispor, na al. c) do n.º 1 do artigo 43.º da *Ley General Tributaria*, que serão responsáveis subsidiários da dívida tributária aqueles que integrarem a *Administración Concursal* e os liquidatários de sociedades que não realizem os atos necessários para o integral cumprimento das obrigações tributárias nascidas antes do processo de insolvência e, pelas obrigações e sanções tributárias surgidas após a declaração de insolvência quando lhes sejam atribuídas funções de administração.

De facto, na lei espanhola faz-se uma clara distinção entre a responsabilidade quanto às dívidas da insolvência e quanto às dívidas da massa insolvente, sendo que relativamente a estas últimas, apenas aqueles que exercem funções de administração e gestão poderão se responsabilizados. A lei falimentar portuguesa é, nesta matéria, pouco esclarecedora, já que a responsabilidade do Administrador de Insolvência por dívidas

fiscais da pessoa insolvente não está bem delimitada, sendo necessário aplicar outras regras para se determinar o responsável e o âmbito de tal responsabilidade.

No entanto, tanto na lei portuguesa, como na espanhola, parece querer-se responsabilizar – na primeira de forma solidária e na segunda de forma subsidiária – os Administradores de Insolvência que não cumpram devidamente as funções enquanto liquidatários⁴⁹⁹, incumprindo o previsto na sentença de verificação e graduação de créditos.

Julgamos excessivo responsabilizar solidariamente os Administradores de Insolvência nestes casos⁵⁰⁰. Mais, entendemos que os pressupostos da responsabilidade solidária nem sequer estão aqui verificados, na medida em que, pelo menos no caso dos processos de insolvência, os Administradores que assumem funções de liquidatários não realizaram/nem participaram na formação do facto tributário que deu origem à dívida em causa⁵⁰¹. Para existir responsabilidade solidária é necessário, além da previsão legal, que os obrigados solidários realizem, conjuntamente com o devedor principal, o facto tributário que suscita o nascimento da obrigação tributária⁵⁰².

Esta responsabilização deve ser apurada com muito cuidado, não podendo ofender-se os princípios constitucionais da proporcionalidade⁵⁰³ e da justiça, previstos nos artigos 18.º e 266.º da CRP, pelo que só quando houver nexos de causalidade entre a impossibilidade de pagamento e a atuação dos liquidatários se pode efetivar esta responsabilidade⁵⁰⁴.

⁴⁹⁹ Como refere MERCEDES NAVARRO EGEA, in *El responsable tributario*, p. 134, «En definitiva, la falta de diligencia en el desarrollo de estas gestiones será la que permita a los órganos de la Administración tributaria derivar la acción de cobro frente al liquidador en la medida en que se pueda probar la relación causal entre este comportamiento negligente y el impago de los débitos tributarios a cargo de la entidad».

⁵⁰⁰ Como refere SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, a regra do artigo 26.º da LGT é de responsabilização solidária e que não pressupõe por isso (diferentemente da regra do artigo 24.º da LGT), a excussão prévia do património do contribuinte direto. Contrariamente, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.ª ed., p. 404, entendem que a responsabilidade dos liquidatários é subsidiária (vide nota 501).

⁵⁰¹ Diferentemente do que sucede nas liquidações comerciais, nas quais esta responsabilidade faz todo sentido, já que, nos termos do n.º1 do artigo 151.º do CSC, os liquidatários são, salvo cláusula do contrato de sociedade ou deliberação em contrário, os membros da administração da sociedade e, por isso mesmo, são, em regra, aqueles que participaram ou tiveram responsabilidade na formação do facto tributário.

⁵⁰² Neste sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.ª ed., p. 375. Aliás, por entenderem que podem não estar, quanto aos liquidatários, verificados os pressupostos da responsabilidade solidária, é que estes autores entendem que a responsabilidade dos liquidatários é subsidiária e não solidária. Vide nota 499.

⁵⁰³ Que se traduz na aglomeração de três outros subprincípios: da adequação, da necessidade (deve ser escolhido o meio que cause menos sacrifício) e da proporcionalidade *stricto sensu* (analisando se, em concreto, o meio a utilizar não está desproporcionado relativamente ao fim que se visa atingir).

504 DIOGO LEITE DE CAMPOS *et al.*, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3.º ed., pp. 155 e 156, nota 3.

18) Responsabilidade subsidiária

É também importante deslindar quem será, num processo de insolvência, subsidiariamente responsável⁵⁰⁵ pelo incumprimento das dívidas tributárias.

18.1) Pelas dívidas tributárias da insolvência

Todas as dívidas, cujo facto tributário se tenha verificado antes da declaração de insolvência, mesmo as que ainda não se venceram, têm, como explicámos, de ser reclamadas no processo de insolvência. Sendo consideradas dívidas da insolvência, serão verificadas e graduadas na sentença de verificação e graduação de créditos e pagas de acordo com que aí for decidido.

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

Quanto a outros eventuais responsáveis subsidiários, importa atentar no artigo 23.º LGT, nos termos do qual a responsabilidade subsidiária se efetiva por reversão. Apesar de esta poder ser efetuada, nos termos do n.º 2 da referida disposição legal, quando se preveja uma fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal, as diligências de penhora só poderão ser levadas a cabo após a excussão prévia do património do devedor principal⁵⁰⁶, neste caso, da empresa insolvente. Assim, quanto às dívidas cujo facto constitutivo se verificou antes da declaração de insolvência, entendemos que a Administração Tributária, não podendo avançar com as execuções já instauradas (que se encontram suspensas) terá de aguardar o desfecho do processo de

⁵⁰⁵ O responsável subsidiário surge quando o contribuinte direto não se mostra capaz de cumprir a prestação tributária, (por serem inexistentes ou insuficientes os seus bens passíveis de penhora). Isto porque, em virtude das suas funções, poderiam ter influenciado ou fiscalizado o comportamento deste. Nos termos do n.º 1 do artigo 23.º da LGT, a responsabilidade tributária subsidiária efetiva-se por reversão do processo fiscal.

⁵⁰⁶ Como explica SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, p. 251, a responsabilidade tributária surge numa «fase patológica do desenvolvimento da relação jurídica de imposto», quando o devedor originário não pagou oportunamente o imposto e se apurou a inexistência de bens penhoráveis desse devedor ou a sua insuficiência para a satisfação da dívida exequenda.

insolvência para constatar a efetiva inexistência de bens suficientes para o pagamento dos seus créditos e, assim, prosseguir com a execução fiscal instaurada contra os revertidos⁵⁰⁷ (administradores, diretores, gerentes ou outras pessoas que exerçam funções de administração ou gestão).

Obviamente, a Administração Fiscal não terá de instaurar um processo de execução contra a empresa insolvente⁵⁰⁸ ou aguardar pela possibilidade de prosseguir com o processo de execução já instaurado⁵⁰⁹ para constatar, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º da LGT, a insuficiência de bens penhoráveis. Esta será evidente com a não recuperação do crédito no processo falimentar.

No entanto, importa, a este propósito, referir que, sendo aprovado um plano de insolvência/ de pagamentos, no qual se preveja o pagamento em prestações dos créditos tributários, entendemos estará a AT impedida de exercer os seus direitos creditícios contra o devedor ou contra terceiros, já que o seu crédito será, em princípio, totalmente pago nos termos previstos em tal plano.

18.2) Pelas dívidas tributárias da massa insolvente

Relativamente à responsabilidade subsidiária pelas dívidas da massa insolvente, julgamos poderá a mesma ser assacada ao Administrador de Insolvência quando este exerça, na pendência do processo de insolvência, a administração da insolvente^{510/511}.

⁵⁰⁷ Há quem entenda que o despacho de reversão tem a natureza de uma condenação no pagamento de um montante por responsabilidade extracontratual, pelo que se alteram as características fundamentais da execução, não só pela mudança de sujeitos, mas também pela alteração de fundamentos. Assim, nos termos do artigo 151.º do CPPT, deveria ser o órgão jurisdicional competente a conhecer deste incidente, sob pena de se incorrer numa situação de usurpação de poder (Para maiores desenvolvimentos, *vide* MIGUEL C. T. PATRÍCIO, *A responsabilidade fiscal subsidiária – reversão*). Tal tese não tem, contudo, colhido o aplauso nem da jurisprudência nem da melhor doutrina.

⁵⁰⁸ Nos termos do n.º 1 do artigo 180.º do CPPT, pode a Administração Tributária, depois de uma empresa ser declarada insolvente, continuar a instaurar processos de execução contra esta. No entanto, serão sustados logo após a sua instauração.

⁵⁰⁹ O que sucede apenas quando o processo de insolvência se encerra. Nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 233.º do CIRE, encerrado o processo, os credores da insolvência poderão exercer os seus direitos creditícios contra o devedor, constituindo título executivo a sentença homologatória do plano de pagamentos ou do plano de insolvência ou a sentença de verificação de créditos.

⁵¹⁰ A questão da responsabilidade pelo cumprimento de obrigações tributárias foi esclarecida com a alteração prevista na Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril ao artigo 65.º do CIRE, já que se determina claramente que o responsável pelas dívidas fiscais da empresa insolvente é aquele que assume funções de administração e gestão do insolvente.

⁵¹¹ Entende JOSÉ PEDRO CARVALHO, *Reversão – notas práticas*, in “I Congresso de Direito Fiscal”, p. 209, que na responsabilidade das pessoas que exercem funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados não se incluem aqueles que exercem tais funções no âmbito do processo de recuperação de empresa ou insolvência, já que tais situações são contempladas pelo artigo 26.º da LGT. Ora, parece-nos, como já explicamos, que a responsabilidade prevista no referido artigo 26.º da LGT se aplica apenas no caso de se optar, no processo de insolvência, pela liquidação. Assim julgamos que

Neste caso, poderá a AT aplicar o disposto no n.º 1 do artigo 24.º da LGT⁵¹², responsabilizando subsidiariamente o Administrador de Insolvência pelas dívidas da massa insolvente. Poderá verificar-se quer o previsto na al. a)⁵¹³ já que tais dívidas derivam de obrigações tributárias surgidas após a declaração de insolvência e, logo, no período de exercício das suas funções, quer o disposto na al. b)⁵¹⁴ porque o prazo legal de pagamento das dívidas da massa insolvente pode terminar no período de exercício do seu cargo.

No entanto, importa esclarecer que, no que toca à efetivação da responsabilidade subsidiária prevista na al. a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, a AT terá o ónus de provar que o administrador/gerente teve culpa⁵¹⁵ na insuficiência de património da pessoa coletiva.

Acontece que, se a culpa dos efetivos gerentes e administradores da empresa na insuficiência do seu património já é de difícil prova, pois, em muitos casos, é a própria recessão económica que, em várias sociedades, origina a impossibilidade da empresa de, sem produzir bens ou prestar serviços suficientes, cumprir com as suas pesadas obrigações fiscais, no caso dos Administradores de Insolvência que exerçam a administração da massa insolvente, a verificação e prova de tal culpa na exiguidade da massa insolvente é ainda mais improvável e difícil para a AT.⁵¹⁶

pelas dívidas da massa insolvente e, desde que verificados os requisitos, pode este ser subsidiariamente responsável pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo.

⁵¹² Entende J. LUÍS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, p. 272, que «A razão porque a norma surge, particularmente no que diz respeito a administradores e gerentes, é bastante clara. É necessário garantir para estes um dever de conduta de modo a que não se verifique a sistemática preterição das obrigações para com o estado, a favor de outros credores com maiores possibilidades de pressionar a empresa no sentido do cumprimento (em especial, em impostos retidos na fonte ou cobrados pela empresa, como o IVA)».

⁵¹³ Nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT poderão ser subsidiariamente responsabilizados «pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação»

⁵¹⁴ A al. b) prevê a responsabilização subsidiária por «dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo»

⁵¹⁵ E como se refere no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14/07/2010, processo n.º 03838/2010 (relator: Aníbal Ferraz), disponível em www.dgsi.pt, «para as dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois do período do exercício das funções de gerente, impende, sem dúvidas e reservas, sobre a Fazenda Pública o ónus de provar a culpa do responsável subsidiário, v.g., do gerente, na insuficiência patrimonial da pessoa coletiva para satisfazer os montantes em falta».

⁵¹⁶ Na al. a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, ao contrário do que sucede na al. b) deste mesmo artigo, não se verifica uma inversão no ónus da prova, não tem de ser o possível responsável subsidiário a ilidir a presunção de culpa existente contra si pela escassez dos meios económicos necessários para o pagamento das dívidas tributárias, cabendo à AT a difícil tarefa de provar a sua culpa na escassez de património para o pagamento das dívidas tributárias. Vigora o princípio geral do ónus da prova, ao contrário do que sucedia antes da entrada em vigor da LGT, em que ónus da prova cabia sempre ao gestor (13.º do CPPT).

Que culpa poderá ter o Administrador de Insolvência na insuficiência do património do insolvente para pagamento das dívidas tributárias? Quando muito, teria o dever de, assim que verificasse a insuficiência da massa, requerer a extinção do processo de insolvência, nos termos da al. d) do n.º 1 do artigo 230.º do CIRE. Será que não requerer tal extinção, implica a verificação do pressuposto da culpa na insuficiência da massa necessário à efetivação da sua responsabilidade subsidiária por dívidas tributárias nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT? Colocamos muitas ressalvas no acolhimento de tal entendimento.

Em nossa opinião, o conceito de “culpa” prevê uma contribuição efetiva do administrador/gerente para a situação de insuficiência de património, um juízo de censura pela ação/omissão do gestor, o incumprimento de uma determinada obrigação ou regra de conduta que causou a inexistência de bens, como, por exemplo, a utilização, para outros fins, dos fundos já afetos à liquidação das dívidas tributárias.

A existência de culpa pressupõe, assim, a violação de um dever jurídico⁵¹⁷. Como refere GERMANO MARQUES DA SILVA, a responsabilidade prevista neste artigo não tem que ver com a ilicitude do facto constitutivo da obrigação tributária, mas com a atuação funcional do responsável no exercício do seu cargo, com a inobservância culposa das disposições legais destinadas à proteção dos interesses do credor tributário e que causou a insuficiência do património da sociedade para a satisfação de tal crédito⁵¹⁸.

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

⁵¹⁷ SOFIA DE VASCONCELOS CASIMIRO, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*, pp. 129 a 131, entende que se deverá aplicar aqui a fórmula do artigo 78.º do C.S.C. que prevê a responsabilidade dos gestores pela prática de atos (ou omissões) que possam gerar a diminuição do património social, em violação das disposições legais ou contratuais destinadas à proteção dos credores da sociedade, ou seja, a culpa só pode surgir como consequência da violação de normas jurídicas.

⁵¹⁸ GERMANO MARQUES DA SILVA, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, pp. 447 a 449.

Julgamos que, nesta situação⁵¹⁹, o Administrador de Insolvência só poderá afastar a sua responsabilidade subsidiária se provar que, verificada a insuficiência de bens para pagamento das dívidas da massa insolvente, requereu a extinção do processo de insolvência por insuficiência da massa nos termos do n.º 1 do artigo 232.º do CIRE, agindo em total cumprimento dos seus deveres profissionais, não lhe sendo imputável a falta de pagamento dos créditos tributários da massa insolvente.

Relativamente à possibilidade de efetuar a reversão pelas dívidas provenientes da aplicação de coimas, nos termos do artigo 8.º do RGIT, instaurou-se uma acesa discussão sobre a sua admissibilidade, tendo as mais recentes doutrina e jurisprudência⁵²⁰ enjeitado tal possibilidade. No entanto, com a Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril⁵²¹, passou a estar prevista, pelo aditamento da al. c) ao n.º 1 do artigo 148.º do CPPT, a possibilidade de se cobrar, em processo de execução fiscal, coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do RGIT. Tal alteração legislativa veio abalar o entendimento que se propugnava. No entanto, a jurisprudência continua a entender não ser possível efetivar a responsabilidade subsidiária por coimas através de reversão efetuada no processo de execução fiscal pelo simples facto de não estar prevista legalmente a reversão por dívidas de responsabilidade civil extracontratual⁵²².

O que se prevê no n.º 1 do artigo 8.º do RGIT é o contrário do que vem previsto na al. c) do n.º 1 do artigo 148.º do CPPT, ou seja, «responsabilidade civil derivada de coimas e sanções pecuniárias» e não «coimas e sanções pecuniárias decorrentes de responsabilidade civil», não sendo sequer possível conceber uma situação em que da responsabilidade civil possam surgir coimas ou outras sanções.

Assim, continuamos a entender que a reversão, nesta situação, não é possível, sufragando o entendimento de que a possibilidade de reversão nestes casos implicaria a

⁵¹⁹ E apesar de o legislador não ter esclarecido como poderá o Administrador de Insolvência provar que não teve culpa na falta de pagamento de tais dívidas.

⁵²⁰ Veja-se, a título de exemplo, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14/04/2010, processo n.º 064/2010 (relator: Jorge de Sousa) e de 24/03/2010, processo n.º 01216/09 (relator: Miranda de Pacheco).

⁵²¹ Lei que aprovou o Orçamento de Estado para 2010.

⁵²² Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/02/2012, processo n.º 01147/09 (relator: Jorge de Sousa): «Na verdade, a entender-se, como se tem de entender no presente processo por isso ter sido pressuposto da decisão do Tribunal Constitucional, que se está perante uma responsabilidade de «*natureza civilística*», que «*se trata de efectivar uma responsabilidade de cariz ressarcitório, fundada numa conduta própria, posterior e autónoma relativamente àquela que motivou a aplicação da sanção à pessoa coletiva*», tem de reconhecer-se que a cobrança de tais dívidas, de natureza civil, através de reversão da execução fiscal efectuada em processo de execução fiscal é de afastar, por não estar legalmente prevista a cobrança de dívidas de responsabilidade civil extracontratual emergente de coimas através de processo de execução fiscal».

violação dos princípios constitucionais da intransmissibilidade de penas (n.º 3 do artigo 30.º da CRP), da presunção de inocência (n.º 2 do artigo 32.º da CRP) e dos direitos de audiência e defesa (n.º 10 do artigo 32.º do CRP) dada a ausência de meio defensivo no qual se possa colocar em causa a legalidade da declaração da dívida⁵²³. Pelo que também não admitimos a possibilidade de tal reversão contra os Administradores de Insolvência.

⁵²³ Neste sentido, JOSÉ PEDRO CARVALHO, *Reversão – Notas práticas*, in “I Congresso de direito Fiscal”, p. 213 que entende que o processo de oposição à execução fiscal não tem qualquer semelhança com o processo de recurso de contraordenação, regulado nos artigos 80.º e ss. do RGIT e 59.º e ss do Decreto-Lei 433/82 de 27 de Outubro.

CONCLUSÕES

Em suma, pelo estudo levado a cabo na presente dissertação, pudemos retirar, entre outras, as seguintes conclusões mais relevantes:

Começamos por verificar que as alterações da conceção do processo de insolvência, operadas pelas modificações legislativas que se vão verificando na lei falimentar moldam a posição que a AT assumirá, enquanto credora, nestes processos, levantando novas questões derivadas da articulação do direito insolvencial com o direito tributário.

A AT, tendo uma posição privilegiada no conhecimento da situação económica do contribuinte, nomeadamente no que respeita ao cumprimento de obrigações tributárias, deveria, quando constataste a verificação de algum dos «factos-índices» previstos no artigo 20.º do CIRE, requerer a insolvência do devedor, através do Ministério Público ou de mandatário comum ou especial.

Julgamos totalmente contrário às ideias de celeridade e desjudicialização do processo subjacentes ao CIRE, continuar a aplicar, nos processos de insolvência, o disposto no artigo 181.º do CPPT quanto à citação da AT. O n.º 5 do artigo 37.º do CIRE prevê a citação da AT apenas quando se conheça, à data da declaração de insolvência, a existência de dívidas tributárias e a AT terá sempre conhecimento da pendência do processo de insolvência por outras vias, como pela citação obrigatória do Ministério Público. No entanto, entendemos que deverão os Administradores de Insolvência, a fim de evitar a sua possível responsabilização subsidiária, continuar a dar cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 181.º do CPPT, requerendo a citação da AT em todos os processos de insolvência, independentemente do conhecimento da existência de créditos tributários.

Concluimos, também, que a AT deve, como qualquer outro credor, reclamar o seu crédito, fornecendo ao Ministério Público (ou ao mandatário nomeado para o efeito) todas as informações necessárias para que este reclame o crédito nos termos previstos no artigo 128.º do CIRE. Contudo, sempre caberá ao Administrador de Insolvência diligenciar no sentido de reconhecer todos os créditos de que tenha conhecimento (e não só os que forem reclamados) e graduá-los corretamente, diligenciando no sentido de obter todas as informações relativas aos créditos tributários.

Procurámos averiguar que créditos devem ser reclamados pela AT no processo de insolvência. Atento o disposto no artigo 47.º do CIRE, concluimos que devem ser

reclamados todos os créditos derivados de obrigações tributárias cujo facto gerador se verificou antes da data da declaração de insolvência, incluindo aqueles cuja liquidação ainda não se havia verificado à data da declaração de insolvência. Assim, quando a liquidação do tributo compete à AT, entendemos que esta deverá liquidar todos os tributos cujo facto gerador já aconteceu, no prazo fixado para a reclamação de créditos na sentença. Quando estejam em causa tributos autoliquidáveis, deverá o Administrador de Insolvência ou o devedor, quando mantenha as funções de administração da massa insolvente, proceder, a pedido da AT ou do Ministério Público, à liquidação. Se este dever de liquidação não for cumprido, 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 tal.

Entendemos que também os créditos tributários que estão a ser autorizadamente pagos em prestações e os 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. O mesmo se concluiu quanto aos créditos relativos a IVA (devido pela aplicação do método subtrativo indireto), referente a actos praticados 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. Também estes créditos devem ser reclamados no processo de insolvência da empresa devedora, já que esta era a única responsável pelo pagamento de tais valores.

O crédito tributário sobre a insolvência não reclamado e não reconhecido officiosamente pelo Administrador de Insolvência continua a existir. Simplesmente não será tido em conta no processo de insolvência, não podendo a AT cobrá-lo por outra via enquanto o processo perdurar.

Concluimos, assim, que apenas deverão ser considerados créditos tributários da massa insolvente aqueles que derivam de obrigações tributárias geradas após a data da declaração de insolvência, como aqueles que decorrem do exercício normal da atividade empresarial ou resultam da liquidação e venda dos bens que compõem a massa insolvente.

Posteriormente, e no que toca aos efeitos que a declaração de insolvência provoca nos procedimentos e processos tributários, concluimos que todos os processos de execução fiscal (tanto os pendentes como aqueles que se instauraram após a declaração de insolvência) se suspendem durante a pendência do processo de execução fiscal.

Também as execuções instauradas contra os revertidos estão suspensas até à excussão do património do devedor principal insolvente, que só ocorrerá com o encerramento do processo falimentar e a verificação efectiva da inexistência de bens suficientes para pagamento da dívida exequenda.

Consideramos, ainda, que o CPPT deveria, em conformidade com o estatuído pelo CIRE, prever apenas a apensação das execuções fiscais em que se tenha procedido à penhora de bens, já que a mesma não isenta a AT do dever de reclamar os seus créditos, não havendo qualquer outra justificação para a apensação de todas as execuções fiscais ao processo falimentar. Não devem ser apensados ao processo de insolvência os incidentes que versam sobre questões que em nada se relacionam ou interferem no montante do crédito ou nos bens que se integram na massa insolvente.

Julgamos que o entendimento de que o prosseguimento das execuções fiscais sobre todos os créditos não vencidos à data da declaração de insolvência só será possível se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de insolvência não terá, em nossa opinião, utilidade, na medida em que todos os bens passíveis de penhora foram ou serão apreendidos para a massa insolvente. Concluimos assim que o preceituado no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT só se poderá aplicar, em nosso ver, aos créditos tributários da massa insolvente.

Entendemos, ainda, que os restantes procedimentos e processos de natureza tributária não podem ser apensados ao processo de insolvência, pois neles não se apreciam «questões relativas a bens compreendidos na massa insolvente», nem são, rigorosamente, ações «de natureza exclusivamente patrimonial intentadas pelo devedor», na medida em que, nestes processos, se opera uma inversão da posição processual das partes, aparecendo a AT como autora, pois é esta que pretende fazer valer o seu direito ao crédito resultante do tributo aplicado e sobre a mesma impende, em regra, o ónus da prova da existência do seu direito creditício e da legalidade do ato que o tornou exigível.

Julgamos que os créditos tributários objeto de reapreciação em sede administrativa ou judicial devem ser verificados e graduados, no processo de insolvência, como créditos sob condição suspensiva. Em nossa opinião, seria pertinente que fosse legalmente exigido que o devedor relacionasse as ações por si interpostas e cuja decisão poderá interferir no processo de insolvência, devendo os credores tributários ser também obrigados a mencionar, na sua reclamação de créditos, a

pendência deste tipo de ações, passando a prever-se tal exigência no artigo 128.º do CIRE.

Relativamente às garantias reais dos créditos tributários, concluímos que a estipulação da extinção dos 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 de insolvência, está longe de alcançar os objetivos pretendidos, já que continuam a ser raros, se não inexistentes, os processos de insolvência impulsionados por estas entidades públicas. A grande maioria dos credores comuns mantém o seu desinteresse na evolução do processo falimentar e continua a AT estar limitada pelo princípio da indisponibilidade dos seus créditos, o que afeta a sua posição no que toca à aprovação e adesão a um plano de recuperação.

Verificamos que a constituição de uma hipoteca para garantia dos créditos tributários é a melhor opção para a AT, já que só as hipotecas legais constituídas nos dois meses anteriores à declaração de insolvência são suprimidas. Assim, o Estado pode manter o carácter preferencial de alguns dos seus créditos, mesmo daqueles que perdem os privilégios. Se a AT utilizar esta prerrogativa assiduamente, perde utilidade o disposto no artigo 97.º do CIRE quanto à extinção de privilégios creditórios, frustrando-se os objetivos pretendidos pelo legislador do CIRE

Concluímos, ainda, que deveria a lei prever situações, excepcionais, em que o perdão ou redução de dívidas tributárias pudesse acontecer nos processos de insolvência, já que a inflexibilidade das leis tributárias neste ponto (confirmada pelo aditamento do n.º 3 do artigo 30.º da LGT que reiterou a indisponibilidade do crédito tributário), além de poder impedir a recuperação da empresa, poderá ser prejudicial aos seus próprios interesses creditícios. No entanto, e enquanto não se operar uma revisão legislativa nesse sentido, deverá o Juiz do processo insolvência continuar a recusar a homologação dos planos de insolvência que, de algum modo, violem o princípio da indisponibilidade tributária.

O artigo 245.º, n.º 2., al. d) do CIRE, ao excluir o crédito tributário da extinção de créditos operada pela exoneração do passivo restante, manifesta o princípio geral da não disponibilidade do crédito tributário no processo de insolvência. Não pudemos, contudo, deixar de questionar até que ponto esta exclusão se coaduna com o princípio da igualdade dos credores e com o próprio conceito de *fresh start*.

Entendemos, ainda, que, quando o crédito do insolvente sobre a AT se tenha constituído após a data da declaração de insolvência, a AT não deverá efetuar a compensação de créditos. Tal limitação não afeta a natureza indisponível dos créditos tributários, já que tal impossibilidade não implica qualquer redução e/ou perdão fiscal.

Concluimos que o prazo de prescrição dos créditos tributários se suspende, nos termos do artigo 100.º do CIRE, durante a pendência do processo de insolvência, já que mal se compreenderia que, impedida de exigir individualmente o seu crédito ao devedor durante a pendência do processo falimentar, a AT visse o mesmo prescrever. Já quanto ao prazo de liquidação de tributos, julgamos que a suspensão já não se justifica, uma vez que o decurso do processo de insolvência em nada interfere com a possibilidade de liquidar os tributos.

A declaração de insolvência não surge como causa de extinção das obrigações tributárias. Julgamos que, quando muito, a verificação da insuficiência da massa insolvente para pagamento do crédito tributário, será fundamento para a emissão da *declaração em falhas*, sendo desnecessária a realização posterior de diligências específicas por parte da AT para apuramento da existência de bens.

Quanto à obrigatoriedade de cumprimento de obrigações fiscais no processo de insolvência, a primeira conclusão que pudemos retirar foi que os benefícios fiscais concedidos nos termos dos artigos 268.º a 269.º do CIRE são de aplicação automática, pelo que deverá a AT, verificados os seus pressupostos, isentar os atos previstos em tais normas, no momento em que os mesmos são praticados.

Concluimos, também, que a declaração de insolvência determina a dissolução da sociedade mas não a sua extinção que só se verificará com o registo do encerramento definitivo da liquidação. Assim, acolhemos a posição da jurisprudência, entendendo que esta mantém a sua personalidade jurídica e, conseqüentemente, a sua personalidade tributária, pelo que mantém-se a sociedade insolvente também vinculada ao cumprimento de obrigações tributárias. O novo n.º 3 da Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril, entrando em vigor, esclarecerá esta questão no sentido contrário, determinando que com a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, se extinguem todas as obrigações declarativas e fiscais.

Julgamos que o cumprimento das obrigações tributárias exigíveis após a declaração de insolvência caberá àquele que mantiver os poderes de representação da entidade insolvente (o Administrador de Insolvência ou o devedor) pelos bens

compreendidos na massa. Este entendimento foi agora confirmado no CIRE, com a alteração operada ao artigo 65.º pela Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril.

Finalmente, e no que toca à responsabilidade do Administrador de Insolvência pelo cumprimento das obrigações tributárias, concluímos que poderá este ser responsabilizado quando, assumindo funções de liquidatário, não cumprir o disposto na sentença de verificação de créditos quanto aos créditos tributários. Quanto à possibilidade de lhe imputar a responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24.º da LGT, julgamos que a reversão só se poderá operar quanto às dívidas tributárias da massa insolvente e, obviamente, se verificados os pressupostos previstos em tal norma, nomeadamente no que toca à culpa.

O objetivo primacial deste trabalho foi, como se poderá constatar pela leitura do mesmo, estabelecer um ponto de ordem na discussão atual dos objetos em estudo, interpretando e esclarecendo as disposições legais (falimentares e tributárias), que se obstruem e suscitam questões no quotidiano jurídico que não foram ainda não resolvidas pela doutrina e pela jurisprudência, procurando articular de forma eficaz e juridicamente satisfatória o Direito da Insolvência e o Direito Tributário, facilitando a sua coexistência nos processos falimentares.

Em vários pontos recorreremos ao ordenamento espanhol, ao seu regime falimentar e tributário, que, apresentando várias similitudes com o nosso, por ter subjacente os mesmos ideais e objetivos, encontra-se bem mais desenvolvido nesta matéria e é, em alguns pontos, bastante mais esclarecedor.

Assim, recapitulando e concluindo aquilo que fomos dizendo, importa afirmar que é nossa firme convicção que os lapsos e omissões do CIRE não foram inócuos quanto aos aspectos tributários do processo de insolvência. A ideia, muitas vezes repetida, de que a redação do CIRE não é em muitos aspetos a mais feliz, pelo que dá azo a erros de aplicação legal e perigosas liberdades interpretativas, é por nós subscrita integralmente. Curiosamente, volvidos que se encontram cerca de sete anos desde a entrada em vigor do CIRE, não só muitas interrogações se encontram ainda sem resposta, como o dia-a-dia vai trazendo ainda novas questões que se destacam pela sua controvérsia.

Por outro lado, a torrente legal de alterações legislativas no campo do Direito Fiscal, não ajuda também à sedimentação interpretativa, o que acaba, outrossim, por ter implicações neste plano.

Este é, porém um tempo de mudança, em que se aproximam, no âmbito falimentar, alterações de fundo⁵²⁴. O processo, outrora direcionado para a recuperação do insolvente, promete regressar às origens e desvalorizar a liquidação. O renascimento da «revitalização» promete, também, deixar marca indelével. São opções que naturalmente se compreendem, num contexto de profunda crise económica, não só empresarial mas também das próprias famílias. A ideia parece não ser a de reduzir a cinzas para tornar a criar, mas sim salvar e recuperar aquilo que ainda possa ter viabilidade, já que o tecido empresarial parece não mais ter capacidade de reagir e renovar-se *de per si*.

Algumas das questões que aqui tratámos parecem, como explicitámos, ter solução à vista, aparentemente algumas das dúvidas que há muito se mantinham, vão finalmente encontrar a luz e ser dissipadas. Não podemos, por exemplo, deixar de salientar e de saudar os esclarecimentos que a nova redação do CIRE trará a respeito da responsabilidade dos administradores. Esta que era, aliás, umas das questões mais controvertidas a que aludimos e que há muito clamava por aclaração.

Certo é que, alterando-se o paradigma do processo de insolvência, também estas alterações importarão mudanças no modo de estar, de ver e de agir da Administração Fiscal. Se se pensa que as questões de índole tributária se prendem com o facto de o processo de insolvência ser orientado para a liquidação, essa ideia não pode estar mais desfasada da realidade. A alteração do seu paradigma não fará reduzir a importância dos temas tributários nos processos de insolvência. Diremos até que, talvez, aconteça o contrário.

Esperamos que, ao ter abordado o tema criticamente, analisando e intercalando duas áreas jurídicas que, apesar de distintas, constantemente se cruzam e, portanto, necessitam de articulação, algo de profícuo resulte deste trabalho.

⁵²⁴ Nas vésperas da apresentação desta dissertação, foi publicada a Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril, no seguimento da aprovação da Proposta de Lei n.º 39/XII, que entrará em vigor apenas a 20 de Maio de 2012. Efetuámos todas as referências que julgamos pertinentes quanto às modificações operadas por tal lei. No entanto, e como não poderia deixar de ser, o estudo e exposição do tema foram realizados tendo por base a lei em vigor à data da apresentação deste trabalho.

BIBLIOGRAFIA

- AGUILAR RUBIO, Marina, *Crédito Tributário y Concurso de Acredores*, Madrid, La Ley, 2009;
- ALEXANDRE, Isabel, *O Processo de Insolvência: Pressupostos processuais, tramitação, medidas cautelares e impugnação da sentença*, in Revista “THEMIS”, ed. especial, Coimbra, Almedina, 2005;
- ALMEIDA, MÁRIO AROSO DE, *Teoria Geral do Direito Administrativo: Temas nucleares*, Coimbra, Almedina, 2012;
- ALVES, José António Costa e MARTINS, Jesuíno Alcântara, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Lisboa, Ministério das Finanças e Administração Pública, Direcção Geral dos Impostos – Centro de Formação, 2008;
- ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, *Las garantías reales del crédito tributario – Aspectos sustantivos y procedimentales*, Navarra, Civitas, 2006;
- AAVV, *Análise Teórico-Prática ao Processo de Insolvência*, Quinta do Conde, Contra-Margem, 2006;
- AAVV, *Manual Prático do Administrador de Insolvência*, 2.^a ed., Coimbra, ELCLA/Almeida & Leitão, 2008;
- AAVV, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2.^a ed., Pamplona, Aranzadi Civitas, 2009;
- BOTELHO, João, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas*, 2.^a ed., Lisboa, Petrony, 2009;
- CALVO VÉRGEZ, Juan, *El crédito tributário en el proceso concursal*, in “Carta Tributaria”, Año 2010, n.º 22, Dezembro de 2010;
- CAMPOS, Diogo Leite de *et al.*, *Lei Geral Tributária – comentada e anotada*, 3.^a ed., Lisboa, Vislis, 2003;
- e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, 2.^o ed., Belo Horizonte, Del Rey Editora, 2001;
- CARVALHO, José Pedro, *Reversão – Notas práticas*, in “I Congresso de Direito Fiscal”, Porto, Vida Económica, 2011;
- CARVALHO, Pedro Pitta e Cunha Nunes de, *A responsabilidade do comitente*, 1985, disponível em http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/NCarvalho.pdf (17 de Fevereiro de 2012);
- CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos, *A responsabilidade dos gerentes, administradores e directores pelas dívidas tributárias das sociedades comerciais*, Coimbra, Almedina, 2000;
- CASTRO, Gonçalo Andrade e, *Efeitos da Declaração de Insolvência Sobre os Créditos*, in “Direito e Justiça”, vol. XIX, T. II, 2005;

- CATARINO, João Ricardo, *Caducidade do direito à liquidação: limites e garantias do regime suspensivo previsto no artigo 46.º da Lei Geral Tributária*, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, vol. V, Coimbra, Coimbra Editora, 2011;
- CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES, coord., *Código das Sociedades Comerciais Anotado, Códigos Comentados da Clássica de Lisboa*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2009;
- COSTA, Salvador da, *O concurso de credores – Sobre as várias espécies de concurso de credores e de garantias creditícias*, 4.ª ed., Coimbra, Almedina, 2009;
- COSTEIRA, *Verificação e Graduação de Créditos*, in “Código da Insolvência e da Recuperação das Empresas”, Ministério da Justiça, Coimbra, Coimbra Editora, 2004;
- CRISTAS, Assunção, *Exoneração do Devedor pelo Passivo Restante*, in Revista “THEMIS”, ed. especial, Coimbra, Almedina, 2005;
- DOVAL LORENTE, José Luís, *El crédito tributario en el proceso concursal*, in “Hacienda Canaria”, n.º 28, 2009, disponível em www.gobcan.es/haciendacanaria (06 de Fevereiro de 2012);
- DUARTE, Rui Pinto, *Classificação dos créditos sobre a massa insolvente no projecto de Código da Insolvência e recuperação de Empresas*, in colóquio “O Código da Insolvência e Recuperação de Empresas” realizado em 16 de Junho de 2003, disponível em www.dgpj.mj.pt (15 de Dezembro de 2011);
- EPIFÂNIO, Maria do Rosário, *Manual de Direito da Insolvência*, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2010;
- FEIO, Diogo, *A Substituição Fiscal e a retenção na fonte. O caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001;
- FERNANDES, Luís A. Carvalho e LABAREDA, João, *Código da Insolvência e Recuperação de Empresas Anotado*, Lisboa, Quid Juris, 2009;
- , *Colectânea de Estudos sobre a Insolvência*, Lisboa, Quid Iuris, 2009;
- , *A Qualificação da Insolvência e a Administração da Massa Insolvente pelo Devedor*, in Revista “THEMIS”, ed. especial, Coimbra, Almedina, 2005;
- FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, Luís e SÁNCHEZ ÁLVAREZ, Manuel Maria (coords.), *Comentarios a la Ley Concursal*, Madrid, Editorial Marcial Pons, 2004;
- FRADA, Manuel António Carneiro, *A responsabilidade dos administradores de insolvência*, “Revista da Ordem dos Advogados”, ano 66, n.º 2, Setembro de 2006;
- FREITAS, José Lebre de, *Código de Processo Civil Anotado*, volume 1, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2008;
- FURTADO, Jorge Henrique Pinto, *Curso de Direito das Sociedades*, 5.ª ed., Coimbra, Almedina, 2004;

- GOMES, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 165, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991;
- , *Tributação do Património*, Coimbra, Almedina, 2005;
- GUERREIRO, António Lima, *Os créditos fiscais no novo processo de recuperação de empresas e de falência*, in “Fisco”, ano V, n.º 54, 1993;
- , *Lei Geral Tributária – Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2001;
- HUERTAS ABOLAFIA, António, *Formación de la masa pasiva (III) Créditos tributários*, in “Boletín Económico de ICE”, n.º 2867, Janeiro de 2006, disponível em www.revistasice.com (18 de Maio de 2011);
- IÑIGUEZ ORTEGA, Pilar, *Interpretación de los privilegios en el concurso: Especial referencia a los créditos tributarios*, in “LexJuridica”, 2004, disponível em www.lexjuridica.com/boletin/articulos/0082.htm (17 de Dezembro de 2011);
- LEITÃO, Hélder Martins, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Quinta do Conde, Contra Margem, 2007;
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes, *Direito da Insolvência*, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2011;
- , *Código da Insolvência e Recuperação de Empresas Anotado*, 5.ª ed., Coimbra, Almedina, 2009;
- LOBO, Gonçalo Gama, *A insolvência das pessoas singulares*, in “Boletim da Ordem dos Advogados”, n.º 78, Maio de 2011;
- LUQUE CORTELLA, Ana, *La hacienda pública y el crédito tributário en los procesos concursales*, Madrid, Editorial Marcial Pons, 2008;
- MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009;
- MARQUES, Paulo, *Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas - A reversão do processo de execução fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011;
- , *Falta de entrega e a massa insolvente*, in “Fiscalidade” n.º 47, Instituto Superior de Gestão, Julho a Setembro de 2011;
- , *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011;
- MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., Lisboa, Almedina, 2003;
- , *Privilégios Creditórios*, in “Stydia Ivridica”, n.º 96, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, 2009;
- MARTINS, António Carvalho, *Concurso de credores – Reclamação, verificação e graduação de créditos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001;
- MARTINS, Elisabete Louro, *O ónus da prova no direito fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010;

- MARTINS, Jesuíno Alcântara, *As providências cautelares e as outras garantias dos créditos tributários*, Lisboa, Direcção Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2007;
- MARTINS, Luís M., *Recuperação de Pessoas Singulares*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2011;
- , *Processo de Insolvência – Anotado e Comentado*, 2.^a ed., Coimbra, Almedina, 2011;
- , *O Plano de Insolvência*, 2010, disponível em www.insolvencia.pt (19/01/2012);
- , *Garantias bancárias não accionadas podem ser reclamadas*, 2009, disponível em www.insolvencia.pt (18/03/2012);
- MORAIS, Rui Duarte, *A Execução Fiscal*, 2.^a ed., Coimbra, Almedina, 2006;
- , *De Insolvência, Os Administradores da Insolvência e os créditos tributários*, in “Fisco”, ano VII, n.º 122/123, Novembro de 2007;
- , *Os credores tributários no processo de insolvência*, in “Direito e Justiça”, vol. XIX, T. II, 2005;
- MORENO, Faustino Córdon (dir.), *Comentarios a La Ley Concursal*, Tomos 1 e 2, 2.^a ed., Navarra, Editorial Aranzadi, 2009;
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 5.^a ed., Coimbra, Almedina, 2010;
- , *Contratos fiscais*, in “Svdiá Ivridica” n.º 5, Coimbra, Coimbra Editora, 1994;
- NAVARRO EGEA, Mercedes, *El responsable tributario*, Madrid, Iustel (Portal Derecho), 2006;
- NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004;
- NETO, Vânia Lopes, *Privilégios creditórios fiscais*, in “Fiscalidade”, n.º 24, Instituto Superior de Gestão, Outubro a Dezembro de 2005;
- OLIVEIRA, ARTUR DIONÍSIO, *Os efeitos externos da insolvência: as acções pendentes contra o insolvente*, in “Revista Julgar”, n.º 9, 2009;
- OLIVEIRA, Joana Albuquerque, *Curso de Processo de Insolvência e de Recuperação de Empresas*, Coimbra, Almedina, 2011;
- PAIVA, Carlos, *O Processo de Execução Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2008
- PALMA, Clotilde Celorico, *Introdução ao imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 4.^a ed., in “Cadernos IDEFF”, n.º 1, Coimbra, Almedina, 2009;
- PATRÍCIO, MIGUEL C. T., *A responsabilidade fiscal subsidiária – reversão* in “Fiscalidade”, n.º 28, Instituto Superior de Gestão, Outubro a Dezembro de 2005;
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 4.^a ed., Coimbra, Almedina, 2005;

- PIDWELL, Pedro, *Alguns Aspectos práticos do processo de insolvência*, 2010, disponível em http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/pedro%20pidwell.pdf (13/01/2012);
- PIRES, José Maria Fernandes, *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Lisboa, Almedina, 2010;
- PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 4.^a ed., Coimbra, Almedina, 2010;
- PIRES, Miguel Lucas, *Dos Privilégios Creditórios: Regime Jurídico e sua Influência no Concurso de Credores*, Coimbra, Almedina, 2003;
- RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2010;
- ROCHA, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.^a ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011;
- , *Apontamentos de Direito Tributário*, Braga, AEDUM, 2009;
- RODRIGUES, Benjamim Silva, *A prescrição no Direito Tributário*, in “Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, Lisboa, Vislis Editores, 1999;
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesus, *La hacienda pública y los procesos concursales*, Madrid, Editorial Aranzadi, 2007;
- ROQUE VÍTOLO, Daniel, *Los créditos fiscales frente a los procesos concursales*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2009;
- , *Los créditos fiscales en el concurso preventivo*, in “La Ley”, año LXXIV, n.º 64, Abril de 2010;
- SANCHES, J. LUÍS SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a ed., Lisboa, Coimbra Editora, 2007;
- , *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, in “Cadernos Ciência e Técnica Fiscal” n.ºs 340/342, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1987;
- SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira, *Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos – Análise do artigo 24.º da Lei Geral Tributária*, *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006;
- SANTOS, Maria João Coutinho dos, *Algumas notas sobre os aspectos económicos da insolvência da empresa*, in “Direito e Justiça”, vol. XIX, T. II, 2005;
- SERRA, Catarina, *O Novo Regime Português da Insolvência – Uma Introdução*, 4.^a ed., Coimbra, Almedina, 2010;
- , *A Falência no Quadro da Tutela Jurisdicional dos Direitos de Crédito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009;
- SILVA, Germano Marques da, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Lisboa, Editorial Verbo, 2009;

- SOUSA, António Frade de, *Exoneração do passivo restante e fórum shopping na insolvência de pessoas singulares na União Europeia*, in “Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches”, vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, 2011;
- SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, vols. I a IV, 6.^a ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011;
- TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a ed., Coimbra, Almedina, 2008;
- THÒMAS PUIG, Petra Maria, *La Posición de la Administración Tributaria y el Crédito Tributario en el Proceso Concursal*, Madrid, Editorial La Ley, 2011;
- TORRÃO, João António Valente, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Coimbra, Almedina, 2005;
- , *O Processo de Execução Fiscal*, Massamá, Edimarta, 2006;
- VALERO LOZANO, Nicolas, *El Regimen Juridico Del Credito Publico En La Ley Concursal*, Madrid, La Ley, 2007;
- VARELA, João de Matos Antunes, *Das obrigações em geral*, vol. II, 7.^a reimp. da 7.^a ed., Coimbra, Almedina, 2012;
- VASCONCELOS, L. Miguel Pestana de, *Direito das Garantias*, Coimbra, Almedina, 2011;
- VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011;
- VENTURA, Raúl, *Dissolução e Liquidação de Sociedades*, 4.^a reimp., Coimbra, Almedina, 2011;