



**OS CRÉDITOS TIBUTÁRIOS E SUAS ESPECIFICIDADES NO ÂMBITO DOS
PROCESSOS DE REVITALIZAÇÃO, INSOLVÊNCIA E RECUPERAÇÃO DE
EMPRESAS**

ARMANDINA ANDRÉ PINA

Dissertação apresentada no Instituto Superior de
Gestão para obtenção do Grau de Mestre em
Gestão Fiscal

Orientador: Professor Doutor Vasco Valdez

LISBOA

2015

RESUMO

Os créditos tributários têm conduzido, aquando da instauração de um plano de insolvência ou recuperação de empresas, quer a nível judicial, quer extrajudicial (os casos do Processo Especial de Recuperação e do Sistema de Recuperação de Empresas por via Extrajudicial) a uma debatida discussão em torno da articulação entre as normas do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas e do Código do Procedimento e Processo Tributário.

Esta compatibilização tem levado a que, por vezes, os tribunais emanem decisões, ao arrepio das normas que preveem a indisponibilidade dos créditos tributários, em nome de uma ideia de recuperação dos insolventes que terá que ser refutada. Não deve aceitar-se uma recuperação que não atenda ao respeito pelos princípios tributários de igualdade e legalidade tributária.

O presente trabalho aborda algumas especificidades que cada imposto introduz nesta sede, procurando os fundamentos que devem estar na base da tomada de decisão por parte da administração fiscal.

Podemos concluir que há um longo caminho ainda a percorrer na tentativa de tornar esta compatibilização de regimes como natural e necessária a uma recuperação de empresas que deve ter como escopo também o respeito pelos princípios tributários.

Palavras-chave: Insolvência, Créditos Tributários, Plano de Recuperação

Código JEL: K34

ABSTRACT

Tax credits have led, during the opening of an insolvency plan or recovery companies, either a judicial or extrajudicial (the Special Process cases Recovery and Recovery System companies through Extrajudicial) discussed a discussion around the joint between the rules of the Insolvency Code and Corporate Recovery and Procedure and Tax Procedure Code.

This compatibility has meant that sometimes emanate from the courts decisions, in defiance of the rules that provide for the availability of tax credits in the name of an idea of recovery of insolvent that has to be refuted. There must accept a recovery that does not meet the respect for the principles of tax equity and tax law.

This paper discusses some specifics that each tax introduced in this headquarters, looking for the basics that should be the basis for decision making by the tax authorities.

We can conclude that there is a long way still to go in trying to make this compliance schemes as natural and necessary to the recovery of companies that must have scoped also respect for the tax principles.

Keywords: Insolvency, Tax Credits, Recovery Plan

JEL Code: K34

AGRADECIMENTOS

Tenho que começar por agradecer a todos aqueles com quem privei profissionalmente e que me dotaram de um novo olhar sobre os credores públicos usando as lentes da objectividade e do rigor que procuro alcançar nesta dissertação.

Um especial agradecimento à Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários (DSGCT) pois, neste lugar consegui não só contactar mais de perto com a realidade do credor público (Fazenda Nacional), no contexto dos processos de insolvência e recuperação de empresas, mas consegui, ainda, ser levada a refletir sobre este papel, por vezes bastante incompreendido, dos interesses da Autoridade Tributária na sociedade. O meu agradecimento tem vários rostos, que espero não decepcionar nesta incursão. Como diz o brocado, nós somos sempre o resultado daqueles que passam na nossa vida.

Não queria deixar de fazer um agradecimento póstumo ao meu já falecido “patrono”, o Dr. António Vieira Conde, por me ter proporcionado um estágio de advocacia (que nunca concluí para abraçar a causa pública), mas que me permitiu ter um primeiro contato pelas áreas da fiscalidade, o que, contrariamente ao que sentia na altura, foi fundamental para o meu crescimento profissional, mudando o meu destino.

E por fim gostaria de agradecer ao Mestre Rogério M. Fernandes Ferreira toda a disponibilidade dispensada na orientação desta dissertação, sobretudo na fase final de revisão do texto, o que me permitiu aperfeiçoar diversas matérias abordadas neste trabalho.

DEDICATÓRIAS E EPÍGRAFE

À Ana Rita Garcia e à Cláudia Oliveira, pelos incentivos essenciais para a conclusão desta dissertação.

Ao Nuno Alves Mendes, pelos debates profícuos em torno deste tema.

“Só fui à falência duas vezes. A primeira quando perdi uma causa. A segunda quando a ganhei.”
Voltaire

“Posso ter defeitos, viver ansioso e ficar irritado algumas vezes, mas não esqueço de que a minha vida é a maior empresa do mundo, e posso evitar que vá à falência.”
Fernando Pessoa

SIMBOLOGIA E ABREVIATURAS

Ac. - Acórdão

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CPC – Código de Processo Civil

DL – Decreto-Lei

DSGCT – Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IAPMEI - Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IS – Imposto do Selo

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MP – Ministério Público

OA – Ordem dos Advogados

OEF – Órgão de Exceção Fiscal

PER – Processo Especial de Recuperação

SIREVE – Sistema de Recuperação de Empresas por via Extrajudicial

TCA – Tribunal Central Administrativo

TRC – Tribunal da Relação de Coimbra

TRP – Tribunal da Relação do Porto

UE – União Europeia

ÍNDICE

RESUMO.....	ii
Palavras-chave:	ii
Código JEL:	ii
ABSTRACT	iii
JEL Code:.....	iii
AGRADECIMENTOS	iv
DEDICATÓRIAS E EPÍGRAFE.....	v
SIMBOLOGIA E ABREVIATURAS.....	vi
1. INTRODUÇÃO	10
2. REVISÃO DA LITERATURA	11
3. MÉTODOS E MATERIAIS.....	13
4. A INDISPONIBILIDADE DOS CRÉDITOS FISCAIS	14
5. REPRESENTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	16
5.1 O MINISTÉRIO PÚBLICO COMO REPRESENTANTE DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (BREVE ALUSÃO AO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA ESTRANGEIRA)	17
5.2 A NOTIFICAÇÃO DA SENTENÇA DE DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA À AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA	18
5.3 A REMESSA DA CERTIDÃO DE DÍVIDAS	18
6. OS EFEITOS DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA NA EXECUÇÃO FISCAL.....	18
7. OS EFEITOS DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA NOS PROCEDIMENTOS CONTRAORDENACIONAIS	20
8. OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA NO PROCESSO DE REVERSÃO.....	21
9. OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA NA PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS	22
10. A GRADUAÇÃO DE CRÉDITOS DO CREDOR PÚBLICO (AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA) NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA.....	22
11. A EXTINÇÃO DOS PRIVILÉGIOS.....	25
12. A MASSA INSOLVENTE	25
13 O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS APLICÁVEL AOS INSOLVENTES	26
14. OS BENEFÍCIOS RELATIVOS AOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES E COLECTIVAS E SOBRE O PATRIMÓNIO	32
15. O PROCESSO ESPECIAL DE REVITALIZAÇÃO.....	34

15.1 AS ESPECIFICIDADES DE PARTICIPAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA NO ÂMBITO DO PROCESSO ESPECIAL DE REVITALIZAÇÃO	36
16. BREVE COMENTÁRIO À ALTERAÇÃO AO SISTEMA DE RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS POR VIA EXTRAJUDICIAL	42
16.1 AS ESPECIFICIDADES DA PARTICIPAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA NO SISTEMA DE RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS POR VIA EXTRAJUDICIAL	43
17. ALGUNS DADOS ESTATÍSTICOS SOBRE OS PROCESSOS DE RECUPERAÇÃO	48
CONCLUSÃO.....	50
BIBLIOGRAFIA	51
PÁGINAS CONSULTADAS:.....	52

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem em vista explorar as interligações entre o direito fiscal e da insolvência, procurando identificar os diferentes objetivos que estes ramos do direito visam promover e tentando clarear as decisões, por vezes incompreendidas, que credor Fazenda Nacional assume.

As empresas, no contexto da recuperação económica, não podem, de forma não ética sobreviver num mundo globalizado socorrendo-se da evasão fiscal e da fraude, furtando-se ao cumprimento dos impostos para sobreviver. A recuperação de uma empresa deve nortear-se pelo cumprimento das suas obrigações legais e por critérios de transparência fiscal.

Daí não se compreender como num processo de recuperação de empresas caia sobre a Administração Tributária a responsabilidade, única e exclusiva, do insucesso na concretização de um destes planos.

Quem conhece o processo de insolvência, e mesmo aqueles que não o dominam, depressa compreenderá que, sendo um qualquer plano votado numa maioria qualificada, não deverá ser possível a um só credor ser responsável por ditar o fim da empresa.

Aliás, da análise de alguns dados estatísticos, podemos, inclusivamente, verificar que a percentagem dos créditos dos credores públicos, nos quais se inclui a Administração fiscal, é, na maioria dos casos, bastante diminuta, ao contrário do que, por vezes, vem veiculado na comunicação social.

A censura que deveria repassar pela comunicação social deveria ser a inversa. Não pode vingar a tese de uma Administração fiscal como uma espécie de “carrasco” das empresas, mas sim, ressaltar que esta cumpre, estritamente, os princípios e as normas que norteiam e regulam as suas decisões, nomeadamente o princípio da legalidade tributária, e com base nele, fundamentam as suas decisões. Censura deveriam merecer aqueles que, reiteradamente, desrespeitam esses princípios, estruturantes, do direito fiscal.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Os créditos tributários têm em comum, no âmbito dos procedimentos objecto deste estudo, o facto do impulso processual exigir uma insolvência iminente, tendo sido afastado o paradigma segundo o qual seria preponderante o saneamento de empresas, nestas situações, em detrimento da recuperação, algo que começou a modificar-se desde a alteração ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, em que o processo especial de revitalização, de algum modo, veio representar uma mudança nesse paradigma, colocando a recuperação como o fim precípua do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

No entanto, e não obstante as especificidades que distinguem estes procedimentos entre si, quando os mesmos são aplicáveis aos credores públicos - e, no caso do presente estudo, ao credor Fazenda Nacional - as especificidades cedem, dando lugar ao respeito pelo cumprimento de condições mínimas que são análogas em todos eles.

Para LABAREDA (2013) o âmbito de aplicação do processo especial de revitalização e do Sistema de Recuperação de Empresas por via Extrajudicial coincidem no facto de ambos os procedimentos aproveitarem a entidades em situação económica difícil, ou mesmo em insolvência iminente, havendo, no entanto, uma assinalável diferença, pois, no Sistema de Recuperação de Empresas por via Extrajudicial, os credores e os créditos elegíveis são, apenas, os que a empresa indicou ou reconheceu (artigo 10.º do Decreto -Lei n.º 172/2012), enquanto, no processo especial de revitalização, há uma convocação geral dos credores e a universalidade é considerada em razão dos créditos judicialmente acolhidos.

Para LABAREDA (2013, pp. 80) ainda, há pontos em comum e diferenças assinaláveis que se prendem com o desencadeamento do processo e com o resultado. Nomeadamente, em comum, têm a aceitação do pedido materializado num despacho, levando, no entanto (e é aqui que se encontram as diferenças), ao desenvolvimento do processo negocial com tramitação própria de cada espécie.

Para SERRA (2013), a insolvência iminente é uma situação difícil de definir, que poderá aproximar-se daquela em que o devedor antecipa que estará impossibilitado de cumprir as

suas obrigações quando elas se vencerem. Na prática, não é fácil distingui-la com segurança da situação económica difícil, nem, sequer, da insolvência actual. Acentua a ideia de não existir na insolvência iminente um dever de apresentação à insolvência por parte do devedor, mas, sempre que o devedor se encontre em situação de insolvência iminente, tem a possibilidade de escolher um dos três instrumentos: o processo especial de revitalização (artigo 17.ºA – 1 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas), o processo de insolvência (artigo 3.º, n.º4 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas) e, ainda, quando estejam em causa uma empresa, o Sistema de Recuperação de Empresas por via Extrajudicial.

A coexistência destes procedimentos com pressupostos e finalidades idênticas nem sempre se traduz em efeitos positivos. Ainda que os processos especiais devam ser tantos, e tão diversificados, quanto a situação específica o reclame, não pode, porém, disso retirar-se que o número de empresas recuperadas aumenta na proporção directa de número de processos vocacionados para a recuperação.

Para além disso existem, segundo SILVA e SANTOS (2013), dificuldades de articulação entre o regime dos créditos tributários e o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, o que tem tido reflexos nos entendimentos seguidos pela Jurisprudência, nomeadamente quanto à aplicação do disposto na Lei Geral Tributária (n.º 2 do artigo 30.º), que consagra o carácter indisponível do crédito tributário.

Para SILVA (2013), a alteração (do n.º 3 do artigo 30.º) da Lei Geral Tributária pela Lei n.º 55-A/2010, - ao repor a total indisponibilidade dos créditos tributários, mesmo em sede do processo especial de revitalização - conjugada com as dificuldades de negociação com os credores públicos, em especial com a Administração Tributária, resulta numa solução “*esquizofrénica*”, a de o Estado que faz e aprova o novo regime da recuperação ser depois, o mesmo que inviabiliza a aprovação ou homologação dos planos de recuperação conseguidos ao abrigo deste regime. Sobre este ponto veremos, mais à frente, como esta posição está inquinada.

3. MÉTODOS E MATERIAIS

A presente dissertação foi elaborada socorrendo-se do método comparativo dos diversos planos de recuperação em causa e na análise da interpretação e aplicação da legislação fiscal aos planos em causa. Mas também ao estudo comparativo das normas que regulam o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e o Código do Procedimento e Processo Tributário, com vista a compreender, em cada caso concreto, como estas normas que se aplicam aos credores públicos, nos quais se integra a administração fiscal, se compatibilizam.

Deste modo, podemos afirmar que a metodologia seguida é de ordem qualitativa, pois foi empreendida uma análise, secundária, de diversos dados, recolhidos através de documentação indirecta, ou seja, a pesquisa bibliográfica foi realizada tendo como fontes notícias de jornais e revistas, livros, dissertações de mestrado, artigos, pareceres e informações vinculativas.

4. A INDISPONIBILIDADE DOS CRÉDITOS FISCAIS

Esta é uma das características cruciais do objeto desta tese. Sem esta singularidade, o credor Fazenda Nacional seria, efetivamente um simples credor, ainda que com certos privilégios que, no jogo da insolvência, seria, em virtude até da sua extinção, um perdedor fácil e desprotegido.

A alteração ocorrida, pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, (aos números 2 e 3 do artigo 30.º) da Lei Geral Tributária é taxativa: o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se as condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária, o que prevalece sobre qualquer legislação especial.

À partida, parece não resultar daqui grandes dificuldades de compreensão. No entanto, por diversas vezes, os nossos tribunais tiveram que se pronunciar sobre a prevalência da legislação fiscal sobre a falimentar, havendo, porém, decisões em sentido totalmente oposto.

Neste sentido, SILVA e SANTOS (2013) afirmam que é o carácter *ex lege* da obrigação tributária que está na origem da indisponibilidade dos créditos tributários, os quais, por pertencerem ao Estado, resultam de obrigações que correspondem à materialização de um dever fundamental de igualdade nas contribuições para os encargos públicos, o que justifica, também, que a sua redução ou extinção dependa de norma legal, não ficando, por isso, na disponibilidade da Administração tributária, assegurando-se assim, o princípio da legalidade fiscal e o da igualdade tributária.

E ainda que para FERNANDES E LABAREDA (2006) devam impender sobre o Estado deveres de solidariedade económica e social na recuperação de empresas em situação económica difícil (participação no sacrifício), o certo é que em nenhum normativo fiscal são previstas tais obrigações.

Aliás, como bem notam SILVA e SANTOS (2013), essa possibilidade está claramente vedada, conforme se prevê no n.º 3 do artigo 36.º da Lei Geral Tributária, permitindo-se no entanto, que os sujeitos passivos possam, se verificados os respectivos pressupostos, requerer o pagamento em prestações das dívidas tributárias (art. 86.º e 196.º do Código do Procedimento e Processo Tributário).

Deste modo, não é possível em face dos normativos legais e dos princípios de direito tributário, acolher a opinião de DIAS (2012) quando afirma não fazer sentido que a Administração Tributária esteja à margem dos já referidos deveres de solidariedade

económica em momentos como os da actual conjuntura económica, pois, ao contrário do que propõe (a Administração fiscal aderir às medidas de viabilização da empresa em nome do interesse digno de protecção, como seja a continuidade das empresas que demonstrem possibilidade de se recuperarem).

Na hierarquia das normas, os interesses não se sobrepõe aos princípios. Será o interesse de recuperar uma empresa prevalecente sobre o princípio da igualdade na contribuição para os encargos públicos? A aceitar-se o referido e ao permitir, ao arrepio das normas legais, conceder moratórias e perdões fiscais, em nome desta necessidade de recuperação, não estaremos, também, a violar as normas do direito da concorrência e da proibição dos auxílios de Estado, em nome de um interesse que não está legalmente previsto, já para não falar da eventualidade do recurso aos processos de recuperação com vista à evasão fiscal, ou ao planeamento fiscal abusivo?

Será legítimo refugiar-nos no Memorando de Entendimento para pugnar pela tese segundo o qual os credores públicos deveriam, em nome dos interesses económicos que actual conjuntura impõe, dar o exemplo, na recuperação de empresas, suportando o sacrifício? A resposta afirmativa terá que ser afastada, até pelo próprio Memorando, que excepciona desse sacrifício os credores públicos, não podendo a recuperação de empresas pôr em causa a cobrança de impostos.

Para além disso, o próprio Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas consagra, também, a prevalência do princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais na exoneração do passivo restante, quando (n.º 2, alínea d) do artigo 245.º) estipula os efeitos da exoneração: “A exoneração não abrange, (...) os créditos tributários”. Podemos, assim, verificar que é o próprio Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas que vem reforçar a efectividade da indisponibilidade do crédito tributário, aquando da declaração de insolvência.

No entanto, não respeitar o postulado da indisponibilidade dos créditos fiscais não só seria ilegal, como violaria ainda, os princípios que enformam o direito tributário, os princípios de igualdade na contribuição sobre encargos públicos, bem como princípios do direito da concorrência e da proibição dos auxílios do Estado. O legislador foi claro no que respeita à prevalência da indisponibilidade dos créditos tributários sobre qualquer legislação especial. Daí que qualquer plano que admita a indisponibilidade dos créditos tributários seja ilegal.

A não admissão da indisponibilidade dos créditos tributários, sufragada por alguma jurisprudência é pois um erro que tem que ser corrigido.

A interpretação que se retira do preceito que prevê a indisponibilidade dos créditos tributários não merece juízo de censura por inconstitucionalidade. Como bem se retira do

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 21 de Outubro de 2013, não há violação do princípio da igualdade ou da equidade fiscal, pois o princípio da igualdade também se concretiza no tratamento de forma diferenciada de realidades diferentes. Segundo CANOTILHO (2003), através da lei se exige uma igualdade material, devendo, por isso, tratar-se por igual o que é igual e desigual o que é desigual, sendo que a igualdade justa é aquela que proíbe o arbítrio de situações iguais com um tratamento desigual.

O tratamento diverso que merecem os créditos tributários, quando confrontados com outros créditos privilegiados, encontra legitimação no interesse público inerente aos impostos (de acordo com o artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa), não ocorrendo violação do princípio da igualdade, na medida em que a indisponibilidade dos créditos fiscais seja oponible a todos os devedores, em qualquer processo de insolvência.

Por fim, há que referir, ainda, que a eventual violação desse princípio da indisponibilidade, que pode ocorrer através de concessão de moratórias ou na suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária.

5. REPRESENTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Administração tributária é representada, no processo de insolvência, pelo Ministério Público. Tal representação decorre do (artigo 13.º) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, onde se admite ainda a possibilidade, por parte das entidades públicas, da nomeação de mandatário especial em substituição do Ministério Público. No caso concreto da Administração fiscal, a situação descrita, de nomeação de mandatários especiais, não é comum. Também não é comum, no âmbito dessa representação, o Ministério Público, verificados os factos previstos nas alíneas do n.º 1 do artigo 20.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, requerer a declaração de insolvência.

Daqui decorre a inexistência de iniciativa própria do Ministério Público em requerer a insolvência. Caso contrário, estaríamos perante uma violação de competências, pois compete à Administração Tributária, de acordo com a finalidade de justiça fiscal que deve empreender, decidir qual o melhor caminho para obter, a cobrança de impostos, sendo o Ministério Público apenas o representante dessa vontade.

5.1 O MINISTÉRIO PÚBLICO COMO REPRESENTANTE DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (BREVE ALUSÃO AO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA ESTRANGEIRA)

Um dos momentos onde se verifica a ocorrência da representação da Administração Tributária por parte do Ministério Público é nos casos de insolvência estrangeira, em que, de acordo com o (n.º 1 do artigo 16.º do) Regulamento (CE) n.º1346/2000, do Conselho: *“Qualquer decisão que determine a abertura de um processo de insolvência proferida por um órgão jurisdicional de um Estado-Membro competente por força do artigo 3.º, é reconhecida em todos os outros Estados-Membros logo que produza efeitos no Estado de abertura do processo”*.

O (n.º2 do) mesmo artigo vem referir que o reconhecimento de um processo de insolvência não obsta à abertura de um processo referido no n.º 2 do artigo 3.º por um órgão jurisdicional de outro Estado-Membro. Este último constitui um processo de insolvência secundário. Há, porém, requisitos a cumprir para a abertura deste processo de insolvência, nomeadamente o previsto no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento, ou seja, *“os órgãos jurisdicionais de outro Estado-Membro são competentes para abrir um processo de insolvência relativo ao referido devedor se este possuir um estabelecimento no território desse outro Estado – Membro. Os efeitos desse processo são limitados aos bens do devedor que se encontrem neste último território”*.

Sempre que exista uma sucursal em Portugal e que detenha bens no nosso país, deve a Administração Tributária, nos termos do artigo 20.º do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, solicitar ao Ministério Público a abertura do processo de insolvência secundário. Só após a declaração de insolvência é que a Administração fiscal poderá reclamar os créditos que detenha sobre a sucursal.

5.2 A NOTIFICAÇÃO DA SENTENÇA DE DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA À AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

A notificação das entidades públicas da declaração de insolvência é feita por carta registrada. Porém, esta notificação/citação poderá ocorrer por via eletrônica. Com a declaração de insolvência, surge um dever do administrador de insolvência, de acordo com o artigo 181.º Código do Procedimento e Processo Tributário¹ de requerer, no prazo de dez dias a contar da notificação da sentença, a citação pessoal dos Chefes dos Serviços de Finanças da área do domicílio fiscal do insolvente ou onde possua bens ou em que existia qualquer estabelecimento comercial ou industrial que lhe pertença, para que remetam a certidão de dívidas, aplicando-se o disposto nos números 2, 3 e 4 do artigo 80.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

5.3 A REMESSA DA CERTIDÃO DE DÍVIDAS

A remessa da certidão de dívidas por parte do órgão de execução fiscal configura o que se designa por reclamação de créditos.

Para além disso, e sob pena de responsabilidade subsidiária, o administrador de insolvência requererá a avocação dos processos em que o insolvente seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos de execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de insolvência. (n.º 2 do artigo 181.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

6. OS EFEITOS DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA NA EXECUÇÃO FISCAL

Nos termos do artigo 180.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, um dos efeitos no âmbito dos processos de execução fiscal é o da sustação de todos os que se encontrem pendentes e todos os que vierem a ser instaurados contra a empresa, logo após a

¹ A epígrafe desta norma merecia uma profunda reformulação há já alguns anos, pois a existência de liquidatários judiciais é um resquício esquecido pelo tempo e que, embora tendo sido uma figura central do antigo Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e da Falência, foi suplantado pelo atual administrador de insolvência desde a reforma do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas de 2004.

sua instauração. Ou, dito de outro modo, um dos efeitos sobre os novos processos instaurados é a sua imediata suspensão.

A norma acima citada conduz-nos desde logo a um reparo, que se prende com o facto de se referir, apenas, à insolvência de empresas, pelo que devem também incluir-se as pessoas singulares, não fosse o estatuído nos artigos iniciais do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas. Somos da opinião que o legislador andou distraído e que a norma merecia uma alteração.

Norma semelhante à do disposto no artigo 180.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário encontramos no artigo 88.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, em que a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta ao prosseguimento de ações executivas intentadas pelos credores da insolvente. Mas introduz uma novidade: se houver outros executados, a execução prossegue contra eles, mas será que os efeitos se estendem aos processos contraordenacionais?

Prosseguindo a análise do n.º 2 do artigo 180.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, incumbe ao tribunal competente a avocação dos processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de insolvência, onde o Ministério Público reclamará os pagamentos dos respetivos créditos. Neste ponto, podemos verificar que há alguma contradição entre isso e o que se dispõe no artigo 181.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, onde se prevê que a competência para ser requerida a avocação é do administrador de insolvência.

Segundo a opinião de SOUSA (2007), o tribunal judicial apenas avocará os processos que foram requeridos pelo administrador de insolvência. No entanto, a imperatividade da norma impele a que o mesmo se faça independentemente da acção do administrador, ou seja, tal não dispensa o tribunal de ordenar oficiosamente a avocação, doutro modo o Ministério Público ver-se-ia impedido de proceder à reclamação de créditos.

Relativamente aos efeitos sobre os créditos vencidos, o n.º 6 do citado artigo 181.º do esclarece que estes prosseguem os seus trâmites normais até à extinção da execução, não se aplicando os preceitos anteriores.

No Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (processo n.º 01188/06.2BEBRG de 30 de Setembro de 2014), podem verificar-se os distintos efeitos que decorrem da declaração de insolvência para os créditos vencidos (se anteriores ou posteriores a esta). Assim, *“II. Se for instaurado processo de execução fiscal para cobrança de créditos vencidos antes da declaração de insolvência, deverá a execução fiscal ser imediatamente*

sustada e avocada pelo tribunal judicial para apensação àquele processo, para o qual deverá ser enviada pelo tribunal tributário (números 1 e 2 do art. 180.º do CPPT e números 1 e 2 do art. 85.º do CIRE); No caso dos créditos se vencerem após a declaração de insolvência os efeitos são os seguintes: “III. Se for instaurado processo de execução fiscal para cobrança de créditos vencidos após a declaração de insolvência, a execução prosseguirá, mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência (n.º 6 do art. 180.º do CPPT).”

7. OS EFEITOS DO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA NOS PROCEDIMENTOS CONTRAORDENACIONAIS

Recentemente, um acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Maio de 2014, veio afirmar que a declaração de insolvência é fundamento para a extinção do processo contraordenacional. No citado acórdão questionou-se o seguinte: “*A declaração de insolvência de uma sociedade equivale à morte de uma pessoa singular para efeitos de extinção do procedimento contra-ordenacional e da execução fiscal em que se proceda à cobrança coerciva da coima aplicada e/ou sanções acessórias?*”

A esta questão têm sido dadas duas respostas distintas. A primeira corrente tem sido sufragada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, apoiada na doutrina de SOUSA (2007) – “*que harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária*”, em que a dissolução de uma sociedade equivaleria à morte do infractor e conseqüente extinção da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada para a sua cobrança coerciva, nos termos, nos termos do disposto no artigo 62.º do Regime Geral das Infracções Tributárias e no artigo 176.º, nº 2, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ora, diverso enquadramento têm vindo a adotar os tribunais comuns e, em nossa opinião, de forma mais correta, com base no disposto no artigo 141.º, 146º, nº 2, e 160º, nº 2, do Código das Sociedades Comerciais, em que a especificidade das relações jurídico-tributárias, continua a justificar um diverso enquadramento jurídico quanto ao momento em que se deverá ficcionar «*a morte da pessoa coletiva*», entendimento que também é acompanhado pela letra da Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, que introduziu diversas alterações ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, nomeadamente ao artigo 65º: «*com*

a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, se extinguem todas as obrigações declarativas e fiscais da sociedade insolvente, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade».

Em face do exposto, e salvo o devido respeito por melhor opinião, a declaração de insolvência, por si só, não pressupõe a morte imediata da pessoa coletiva. A declaração de insolvência, e usando linguagem figurativa, apenas expõe a saúde fraca da empresa que pode estar a finar-se, mas que pode, ao invés, precisar de um simples tratamento para se restabelecer e recuperar.

Daí que não possamos estar de acordo com a resposta dada pelo Supremo Tribunal Administrativo à pergunta, pois não será a declaração de insolvência que conduzirá a extinção do processo contraordenacional, mas sim, a declaração de encerramento, prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

8. OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA NO PROCESSO DE REVERSÃO

Podemos afirmar que um dos pressupostos da reversão é a fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício de excussão prévia.

De acordo com o n.º 2 do artigo 23.º da Lei Geral Tributária, há um dever de reversão, ficando o processo suspenso, caso não seja possível determinar a suficiência dos bens penhoráveis por não estar definido o montante a pagar pelo responsável subsidiário, dever este que, segundo o n.º 7 do mesmo preceito, é extensível às situações em que seja solicitada a avocação dos processos nos termos do n.º 2 do artigo 181.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e que, no fundo, é o mesmo que dizer que, em todos os processos cuja sociedade (devedor principal) seja declarada insolvente e que seja requerida a avocação dos processos, onde previamente devem ser revertidos estes processos. Isto porque a declaração de insolvência tem como fundamento a insuficiência dos bens do devedor, sendo este uma dos fatores-índice para o seu decretamento.

A simples declaração de insolvência determina a efectivação da reversão dos processos contra o responsável subsidiário.

9. OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA NA PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

De acordo com o disposto no artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a sentença de declaração de insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo. Ora, de acordo também com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05 de Dezembro de 2012, o citado artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas não contende com o regime de prescrição das dívidas tributárias consagradas nos artigos 48.º a 49.º da Lei Geral Tributária.

A suspensão prevista no artigo 100.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas visa igualmente evitar perturbações nos processos de execução fiscal, sendo, apenas, aplicável àqueles processos de execução fiscal que foram avocados no âmbito de um processo de insolvência que durará até ao seu termo, de acordo com o preceituado no artigo 230.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

10. A GRADUAÇÃO DE CRÉDITOS DO CREDOR PÚBLICO (AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA) NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

Os créditos da administração fiscal são graduados de acordo com o tipo de imposto em causa. Daí que um imposto sobre o património possa ter diferente graduação de um imposto periódico. A explicação deve-se ao tipo de privilégio creditório que esteja em causa.

Tomemos como ponto de partida o disposto na alínea a) do n.º 4 do artigo 47.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas: *“Para efeitos deste Código, os créditos sobre a insolvência são «garantidos» e «privilegiados» os créditos que beneficiem, respectivamente, de garantias reais, incluindo os privilégios creditórios especiais, e de privilégios creditórios gerais sobre bens integrantes da massa insolvente, até ao momento correspondente ao valor dos bens objecto das garantias ou dos privilégios gerais, tendo em conta as eventuais onerações prevalecentes.”*

Vamos agora analisar cada imposto por tipo de privilégio.

10.1 Os Impostos sobre o património (Imposto Municipal sobre Imóveis e o Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis) gozem de um privilégio imobiliário especial, o que decorre dos artigos 122.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e 744.º do Código Civil e do artigo 39.º Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e igualmente do 744.º do Código Civil no caso do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis. No entanto, para que exista este privilégio, no caso do Imposto Municipal sobre Imóveis (bem como dos restantes impostos, como veremos adiante), é necessário que os mesmos estejam inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora ou acto equivalente e nos dois anos anteriores. Em suma, poder-se-á dizer que a eficácia destes privilégios depende sempre do acto de penhora sobre os bens que são objecto da respectiva incidência. Ou dito de outro modo, desde que exista uma penhora prévia à declaração de insolvência. A reclamação de créditos do Imposto Municipal sobre Imóveis cujas penhoras foram realizadas posteriormente ao ano a que diz respeito o imposto, ainda que liquidado antes da venda ou da adjudicação do prédio, não podem ser admitidos e graduados como privilegiados.

10.2 O imposto sobre o valor acrescentado, como imposto periódico que é, beneficia de um privilégio mobiliário geral, que, nos termos do artigo 736.º do Código Civil, ao contrário do referido anteriormente relativamente aos impostos sobre o património, não tem limitações quantos aos anos da cobrança, ou seja, privilegia mais dos que os inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores. No entanto, tal não pode, ainda assim, significar um reconhecimento automático do privilégio de todos os créditos reclamados e impugnados, requerendo que a penhora incida, todavia, sobre um bem móvel.

10.3 O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) goza de privilégio mobiliário e imobiliário geral, o que decorre do disposto no artigo 111.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares: *“Para pagamento do IRS relativo aos últimos três anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.”* De acordo com o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Novembro de 2009, o artigo 241.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário pode ser interpretado amplamente, de modo a que, não apenas os credores cujo privilégio constitua uma garantia real podem

reclamar créditos, mas também aqueles cuja lei atribui causas legítimas de preferência, designadamente privilégios creditórios, como é o caso do artigo 111º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

10.4 O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) goza, igualmente, de privilégio mobiliário geral, para pagamento do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, relativo aos últimos três anos, e imobiliário (artigo 108.º do Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas) sobre os bens existentes no património do executado à data da penhora ou outro acto equivalente.

Por vezes, confunde-se a indisponibilidade dos créditos tributários, que é a impossibilidade de se prescindir da cobrança destes créditos com os privilégios creditórios que são as garantias legalmente reconhecidas que determinam, em caso de concurso de credores, a ordem pela qual a Fazenda Nacional recebe, de acordo com a sua graduação. Ainda que alguns autores possam afirmar que estamos perante uma duplicação de regimes de que a Fazenda Nacional beneficia, frustrando, assim, os objectivos implícitos ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, como seja a recuperação, a verdade é que é o próprio Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, como já vimos anteriormente, que consagra o respeito pela indisponibilidade dos créditos tributários.

Reflexos desta visão está prevista no Acórdão de Revista n.º 467/09.1TYVNG-Q.P1.S1 - 7.ª Secção 15 de Dezembro de 2011, em que da alteração promovida pela Lei 55-a/2010, se entendeu que: *“III - O legislador, retirando do enquadramento legal do CIRE a concepção de que a declaração de insolvência faz extinguir os privilégios creditórios gerais que forem acessórios de créditos sobre a insolvência de que forem titulares o Estado e as instituições de segurança social (art. 97.º), retomam validade os princípios que informam o nosso sistema tributário no sentido de que a extinção ou redução dos seus créditos fiscais não podem ser perturbados contra a vontade do Estado.”*

Talvez o mais correto seria dizer que não retomam validade os princípios que norteiam o nosso sistema fiscal, que sempre vigoraram, mas que erradamente têm sido desconsiderados em nome de uma interpretação errónea dos mesmos.

11. A EXTINÇÃO DOS PRIVILÉGIOS

Com a declaração de insolvência extinguem-se, segundo o n.º 1 do artigo 97.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, privilégios creditórios (gerais e especiais) e garantias reais (hipotecas legais), que foram acessórios de créditos sobre a insolvência de que o Estado seja titular, e que tenham sido constituídos há mais de doze meses antes da data do início do processo de insolvência.

A noção de Estado aqui prevista deve ser em sentido restrito, ou seja, deve pressupor, apenas, a administração directa, não incluindo entidades dotadas de personalidade jurídica própria, como afirmam LABAREDA E FERNANDES (2009)?

Sobre esta questão o acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 16 de Setembro de 2014 referiu que não cabe no conceito de Estado o caso do Instituto de Emprego e Formação Profissional (IEFP). Mas vai mais longe, dizendo que não pode extrapolar-se para a inclusão na entidade Estado a titularidade de todos os créditos respeitantes a organismos públicos pertencentes, quer a administração indirecta quer à directa. Mas, a ser assim, será coerente que o mesmo Estado que limita a inclusão dos créditos no âmbito do processo de insolvência na sua esfera, dependendo do tipo de administração que está em causa, é, depois, o mesmo que alarga o seu âmbito no caso dos processos de execução fiscal que podem ser cobrados pela Administração Tributária como prevê o n.º 2 do artigo 148.º do Código do Procedimento e Processo Tributário a outras entidades coletivas de direito público que devem ser pagas por força do ato administrativo?

12. A MASSA INSOLVENTE

O conceito de massa insolvente está previsto no (artigo 46.º do) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência. Por vezes, surgem dúvidas sobre o modo como é feito o pagamento das dívidas da massa insolvente, quando o saldo da conta de depósitos à ordem não é susceptível de cobrir todas as dívidas e atendendo ao facto de sobre esta matéria não existir qualquer disposição legal no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

Partindo, assim, do (artigo 51.º) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas que, enumera as diferentes dívidas da massa insolvente, verificamos que a norma em causa não estabelece uma ordem de preferência relativamente ao pagamento das mesmas. Parece

resultar (dos artigos 175.º e 176.º) do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, em face da ausência de normas que estabeleçam uma ordem de pagamento preferencial das dívidas da massa insolvente, que o pagamento dos créditos em causa, por se encontrarem numa situação de igualdade, se faça de forma proporcional, uma vez que, no presente caso, estamos perante uma situação de insuficiência da massa insolvente.

13 O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS APLICÁVEL AOS INSOLVENTES

Neste ponto, vamos analisar as principais questões que se levantam na tributação, aquando da instauração, decurso e encerramento de um processo de insolvência. Vamos começar por analisar algumas das questões que, do ponto de vista tributário, se levantam nas diversas fases do processo de insolvência, com especial foco nas implicações que este processo especial imprime à relação jurídica fiscal obrigações, incidindo na sua vertente das obrigações acessórias da relação e responsabilidades que advêm para terceiros da verificação dos factos tributários. E, embora não esgotando o âmbito das questões que se poderão levantar, debruçar-nos-emos sobre os impostos que incidem directamente sobre os rendimentos das pessoas singulares ou colectivas.

Desta forma, pretendemos analisar se uma pessoa singular ou colectiva, declarada insolvente, ainda pode ser considerada sujeito passivo de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS) e/ou do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (IRC). Se a declaração de insolvência (artigo 36.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas), com a consequente apreensão os bens deste para a massa insolvente e a privação do insolvente dos poderes de administração e disposição dos bens (artigo 81.º Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas), implica, para o administrador de insolvência, diligenciar para que estes lhe sejam imediatamente entregues (nos termos do artigo 149.º e 150.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas).

Se a declaração de insolvência determina o vencimento de todas as obrigações do insolvente, fará sentido continuar a tributar os insolventes em sede de imposto sobre o valor acrescentado? A quem incumbe o cumprimento das obrigações fiscais após a sentença de declaração de insolvência até ao encerramento da mesma? Haverá alguma isenção no pagamento de impostos em razão da declaração de insolvência? Quem tem responsabilidade no cumprimento das obrigações fiscais após a declaração de insolvência?

As respostas devem ser dadas no pressuposto de que o insolvente é sujeito passivo de imposto em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (artigo 1.º do Código

do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), não havendo por isso qualquer desoneração no cumprimento das obrigações fiscais. Aliás, pode verificar-se que, nos termos do (n.º 2 do artigo 65.º) do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas as obrigações declarativas subsistem na esfera do insolvente, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.

Relativamente à tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, devemos considerar também, atendendo ao (n.º 5 do artigo 65.º) do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, na redacção dada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, e que veio estabelecer que as eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir-se entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência.

Ora, não obstante as dúvidas que têm surgido e as imprecisões a que muitos autores incorrem ao afirmar que, com a declaração de insolvência, estaríamos perante a morte física da empresa e, conseqüentemente, deixariam de se verificar as condições de sujeição ao imposto, como já vimos anteriormente, tal não corresponde à adequada interpretação, desde logo atendendo ao disposto no (n.º 5 do artigo 8.º do) Código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, que estabelece que a cessação da actividade só ocorre com o registo de encerramento da liquidação.

De acordo com TIAGO (2012), podemos afirmar que a declaração de insolvência não afecta a personalidade tributária do insolvente, conforme definida no disposto na Lei Geral Tributária (art.15.º), que consiste na susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias.

Podemos afirmar que, independentemente da declaração de insolvência, nada obsta a que o insolvente obtenha rendimentos e que se possam gerar incrementos patrimoniais, não obstante a situação económica deficitária.

Parece-nos que a alteração do referido no (n.º 5 do artigo 65.º do) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, é aplicável para as pessoas colectivas, pois ao referir que entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento, as responsabilidades fiscais, são responsabilidade daquela a quem a administração de insolvência tiver sido cometida, e enquanto durar.

Ora, por força do (artigo 81.º do) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a responsabilidade da administração e da disposição dos bens integrantes da massa é do administrador de insolvência, ainda que possa ser estabelecido (conforme prevê o artigo 223.º e artigo 224 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas), que a

administração possa ser confiada ao devedor insolvente. A pergunta que se impõe é saber se o pagamento de impostos é um acto de administração e disposição de bens.

Se dúvidas pudessem restar relativamente à sujeição dos insolventes aos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas, as mesmas teriam que ser dissipadas em face do disposto no (artigo 268.º do) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas onde estão previstos os benefícios fiscais concedidos durante os planos de insolvência relativos aos impostos em causa.

Ora de acordo com o Estatuto dos Benefícios Fiscais (nomeadamente o artigo 4.º) não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária. Fazendo uma interpretação *à contrário*, devemos concluir que só se pode isentar aquilo que está sujeito. Assim, a existência desta norma permite afastar a tese da não sujeição dos insolventes aos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas.

Partindo, então do pressuposto de que há sujeição dos insolventes em sede de obrigações acessórias de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares e de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas, o que acontecerá nos casos em que os insolventes não cumpram as obrigações fiscais previstas? Será que há responsabilidade subsidiária dos administradores de insolvência?

A resposta terá que ser dada atendendo ao disposto na Lei Geral Tributária (artigo 24.º): os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas coletivas que exerçam ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis a estas e solidariamente entre si, pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando em qualquer caso, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva se tornou insuficiente para a sua satisfação, ou nos casos em que as dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento. Sendo que tal responsabilidade se efectiva por reversão do processo de execução fiscal.

Nada impede, pois, que o administrador de insolvência possa ser chamado a responder, subsidiariamente, nos casos supra referenciados, desde que estejam verificadas as condições indicadas.

Daí não estarmos de acordo com SILVA E COSTA (2012), quando afirmam que a responsabilidade das obrigações acessórias cabe em primeira linha ao administrador de insolvência após a declaração de insolvência da empresa. Esta responsabilidade é subsidiária, ainda que, por força do (artigo 65.º do) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

seja, este que responde após a declaração de insolvência pelas dívidas nos casos da insolvência de pessoas colectivas. O mesmo já não vale, porém, para a insolvência das pessoas singulares, conforme previsto no (n.º 2 do artigo 65.º) do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

O sujeito passivo de imposto é a empresa insolvente pelo que a responsabilidade, em primeira linha, é da empresa, ainda que tenha que se socorrer do administrador de insolvência, uma vez que é este quem tem o poder de administração e de disposição dos bens.

Relativamente ao imposto sobre o valor acrescentado, e partindo do já referido acima - de que, com a declaração de insolvência, não é afectada a personalidade tributária do insolvente, podendo este continuar a obter rendimentos, havendo por isso sujeição às normas de incidência fiscal -, não há, também, nenhuma disposição no Código do imposto sobre o valor acrescentado que exceção a incidência deste imposto às operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado no decurso do processo de insolvência.

Para TIAGO (2012), as empresas insolventes devem cumprir as obrigações previstas no Código do imposto sobre o valor acrescentado, na forma e nos prazos previstos na lei, não havendo nenhuma disposição que obste a este cumprimento.

Relativamente ao argumento de PERES (2012), de que, com a declaração de insolvência, se vencem todas as obrigações do insolvente e, conseqüentemente, importaria as dívidas, designadamente referentes a impostos, não se compreende porque continua a Administração Tributária a tributar a sociedade insolvente em sede de Imposto sobre o valor acrescentado.

Sobre este ponto podemos afirmar que o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas estabeleceu, para o imposto sobre o valor acrescentado, um regime próprio (como o que está previsto no n.º 3 e 2 do artigo 91.º), sendo um imposto que opera através de pagamento fraccionados, pelo que o vencimento antecipado ocorre na data em que as prestações se considerassem exigíveis e é considerado o valor da obrigação em causa atendendo à redução prevista no artigo 91.º do Código do imposto sobre o valor acrescentado.

Quanto à tributação do património, através do imposto municipal de imóveis e imposto municipal sobre as transmissões de imóveis a título oneroso, somos, por vezes, confrontados com dúvidas em saber quem é o sujeito passivo do imposto após a declaração de insolvência.

Começando por analisar o Código do imposto municipal sobre imóveis, o mesmo determina (o artigo 8.º do Código do Imposto municipal sobre imóveis que este é devido pelo proprietário a 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar e que à semelhança de outros

impostos, não há norma que exceção a sua tributação nos casos de declaração de insolvência.

Como compatibilizar este imposto, devido pelo proprietário, com as consequências da declaração de insolvência (artigo 36.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas)? Com a apreensão dos bens para a massa insolvente e a privação do insolvente dos poderes de administração e disposição dos bens (artigo 81.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, e a imediata entrega dos bens ao administrador de insolvência, (nos termos do artigo 149.º e 150.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas).

Independentemente desta apreensão, para a massa dos bens, com a consequente privação do insolvente dos poderes de administração e disposição, tal não significa que a sentença de declaração de insolvência implique a transmissão dos bens do insolvente para a massa.

Aliás, nos termos do (artigo 150.º) do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, relativamente aos bens apreendidos, o administrador de insolvência fica depositário destes, regendo-se o depósito pelas normas gerais e especiais que disciplinam o depósito judicial de bens penhorados. Poderá é, então, questionar-se se fará sentido, atendendo às normas que valem para o depósito, se não poderão aqui ser aplicadas subsidiariamente, e pôr a responsabilidade principal do pagamento do imposto destas quantias a cargo do Administrador de Insolvência.

Isto porque, e contrariamente ao que acontece com as obrigações declarativas ou acessórias que estão a cargo do insolvente, no caso concreto do cumprimento da obrigação principal como seja o pagamento do imposto parece-nos, face às disposições que já elencamos e por causa da privação dos poderes de administração e disposição de bens, que a resposta terá que ser dada em sentido diverso.

Ao analisarmos a Informação Vinculativa de 2011, do Processo n.º 2011000263- IVE n.º 1871, - respeitante aos prédios integrantes na massa insolvente e ao sujeito passivo de IVA – verificamos que esta informação vem referir que a declaração de insolvência (artigo 36.º do CIRE) - *“não tem por efeito a transmissão dos bens do insolvente para a massa insolvente, limitando-se a decretar a apreensão desses bens para entrega imediata ao administrador da insolvência – vide alínea g) do artigo 36º, artigo 149º e artigo 150º do CIRE – e a privar imediatamente o insolvente dos poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente, os quais passam a competir ao administrador da insolvência – nº 1 do artigo 81º do CIRE. Aqui distinguiu-se que as dívidas de IMI vencidas em data anterior à declaração de insolvência devem ser reclamadas ao administrador da insolvência, nos termos do artigo 128º do CIRE, que, após a sua verificação, assegurará o respectivo*

pagamento - alínea a) do nº 1 do artigo 55º do CIRE, sendo que por outro lado, 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”.

A pergunta que se impõe é a de saber como o sujeito passivo de imposto municipal sobre imóveis, que, sem dúvida, é o proprietário do imóvel, pode ser responsável pelo pagamento de uma dívida se está privado dos correspondentes poderes de administração e disposição?

Sobre este ponto há que voltar ao disposto (no artigo 150.º do) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresa sobre a entrega dos bens apreendidos ao administrador de insolvência, valem as normas que disciplinam o depósito judicial de bens penhorados (artigos 756.º e 760.º do Novo Código de Processo Civil), segundo os quais incumbe ao “*depositário judicial o dever de administrar os bens com a diligência e zelo de um bom pai de família e com a obrigação de prestação contas*”. Será que, nesta obrigação de prestar contas, falamos de obrigações meramente acessórias ou, ao invés, estaremos perante o cumprimento do dever principal do pagamento do imposto, sob pena de caso não se cumpram estes deveres se possa pôr em causa a diligência necessária à normal administração da massa insolvente, com as consequentes responsabilidades?

Esta questão coloca-se, também, ao nível do imposto único de circulação, surgindo dúvidas no sentido de saber quem é o sujeito passivo de imposto das viaturas que são apreendidas para a massa insolvente? E sobre quem recai a responsabilidade do pagamento do imposto único de circulação, sabendo que, aquando da declaração de insolvência, há a imediata apreensão dos bens dos insolventes para a massa insolvente e a privação destes dos poderes de administração e disposição dos mesmos (artigo 81.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas), com a imediata entrega dos bens ao administrador de insolvência, (nos termos do artigo 149.º e 150.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas)?

Nos termos do (n.º 1 do artigo 3.º) do Código do imposto único de circulação, “*são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome dos quais os mesmos se encontrem sujeitos*”, pelo que, à semelhança do que dissemos relativamente para o imposto municipal sobre imóveis, com a declaração de insolvência não há perda da titularidade dos bens que são integrados na massa insolvente, estando, porém, os proprietários privados dos correspondentes poderes de administração e de disposição dos bens.

De acordo com a Informação Vinculativa, Processo n.º 2009003402 – IVE n.º 125 da Administração Tributária, a propriedade dos veículos é tributada independentemente do respectivo uso e fruição, sendo os sujeitos passivos as pessoas em nome das quais os mesmos se encontram registados.

14. OS BENEFÍCIOS RELATIVOS AOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES E COLECTIVAS E SOBRE O PATRIMÓNIO

De acordo ainda com o disposto no (n.º 2 do artigo 268.º) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, estão isentos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, as mais-valias realizadas quando estejamos perante uma dação em cumprimento de bens do devedor ou de uma cessão de bens aos credores, não concorrendo para a determinação da matéria colectável do devedor.

Sobre esta questão, a Administração fiscal já se pronunciou, no âmbito do Processo n.º 5957/2010, na sua Informação Vinculativa de 01 de Outubro de 2010, distinguindo a aplicação da isenção do artigo 268.º do Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, consoante estejamos, ou não, perante uma venda de bens da massa insolvente ou uma dação em cumprimento, ou uma cessão. No primeiro caso, não se aplicaria a isenção, por estarmos perante uma alienação onerosa de bens integrantes da massa insolvente, sendo que implicaria uma mais-valia nos termos do (n.º1 da alínea a) do artigo 10.º do Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares). No caso de estarmos perante a dação em cumprimento, ou a cessão, aqui, sim, já podemos aplicar a isenção.

A referida Informação Vinculativa pretendeu clarificar que a isenção apenas valeria para os casos de dação em cumprimento, ou da cessão. No entanto, a fundamentação utilizada tem algumas imprecisões, pois, também constitui uma alienação onerosa de bens, ou do direito real de propriedade, como consta do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Abril de 2010, os casos da dação em cumprimento de um prédio urbano, enquanto causa de extinção das obrigações (art. 837.º do Código Civil), constitui uma mais-valia, para efeito do disposto no (artigo 10.º do) Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Para o sujeito passivo poderia resultar um ganho efectivo sujeito a tributação em sede de mais-valias, caso ocorresse uma diferença positiva entre o valor pelo qual o imóvel saiu da esfera patrimonial do contribuintes e o valor pelo qual entrou nesse património.

No entanto o (artigo 268.º do) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas apenas isentou da tributação, em sede de IRS, e de forma taxativa, as mais-valias realizadas

por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e/ou da cessão de bens aos credores. A norma já não isenta de tributação quando em causa esteja uma venda. A mais-valia resultante da venda no âmbito do processo de insolvência está sujeita a tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares como rendimento da categoria G, por estarmos perante rendimento-acrécimo, que se pode aferir pela redução do passivo da respetiva massa insolvente.

FERNANDES E LABAREDA (2013) afirmam que o que está isenta é a mais-valia, que apenas corresponde à diminuição do passivo, mas não a que gera aumento do activo, no âmbito da dação. Se o devedor receber mais alguma coisa do credor, essa fatia é ainda passível do imposto, não se aplicando a isenção.

Relativamente aos benefícios fiscais em sede de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, a Administração fiscal, bem como os tribunais já se pronunciaram sobre as dúvidas que, por vezes, são suscitadas a propósito do (n.º 2 do artigo 270.º do) Código da Insolvência e Recuperação de Empresas, sobre saber quais os casos em que há efetiva isenção de imposto, sempre que há venda, permuta ou cessão da empresa ou estabelecimento integrados no âmbito de um plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito de liquidação da massa insolvente.

No Informação Vinculativa n.º 20090001914 - IVE n.º 431, de 24 de Março de 2009, considerou-se que a sua aplicação dependeria de que os bens imóveis que se transmitem estivessem integrados na universalidade da empresa ou estabelecimento.

Por sua vez o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Maio de 2012 (processo n.º 0949/11) defendeu a tese oposta, ou seja: “... deve entender-se estarem isentas de IMT não apenas as vendas da empresa ou estabelecimentos desta, enquanto universalidades de bens, mas também as vendas de elementos do seu ativo, desde que integradas *no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente*”.

Sobre este ponto de facto a norma merecia uma reformulação, pois ambas as teses são defensáveis, o que tem conduzido a soluções contraditórias a antagónicas que não é desejável para a coerência do ordenamento jurídico.

15. O PROCESSO ESPECIAL DE REVITALIZAÇÃO

O processo especial de revitalização foi inserido no Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (nos novos artigos 17.º-A a 17.º-I). No entanto, o facto de estar, organicamente, inserido num Código, não pode levar-nos a considerar este processo como uma espécie de modalidade do processo de insolvência, que se vislumbra no n.º 1 do artigo 17.º A, quando alude à possibilidade do devedor que se encontre numa situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente eminente, mas que ainda seja suscetível de recuperação, quase como se esta susceptibilidade de recuperação fosse exclusiva desta processo o que se distinguiria do processo de insolvência. Ora pode, de facto, questionar-se o que distinguirá uma situação económica difícil da insolvência propriamente dita, ou mesmo saber o que é uma insolvência eminente. Como já tivemos oportunidade de referir, nem sempre é evidente traçar a linha que separa estas duas realidades.

Ora, tendo este processo como traços caracterizadores da celeridade, da consensualidade e da iniciativa do devedor, segundo as palavras de SILVA (2013), vamos pôr a tónica na característica da consensualidade, que irá ser determinante na compreensão do tema, pois uma das finalidades deste processo é a de permitir ao devedor e aos seus credores a possibilidade de negociar de acordo com as orientações que surgiram na resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2011 de 25 de Outubro.

Não sendo exaustivos quanto a todas as questões que podem surgir no âmbito deste processo, há que atender, para o que a este trabalho importa, à análise das implicações que este processo traz aos credores públicos.

Como já tivemos oportunidade de referir atrás, podemos concluir que, no diz respeito à aplicação da lei aos credores públicos, nomeadamente saber se há prevalência da legislação fiscal sobre a falimentar, é uma questão que tem conduzido a jurisprudência a diversos entendimentos, sendo a falta de uniformidade das decisões a variável constante que conseguimos observar. Esta questão, que poderia ser apenas académica, conduz, na prática, a que se violem normas legais, nomeadamente a que se refere à indisponibilidade do crédito tributário (conforme preceituado no n.º 3 do artigo 30.º da Lei Geral Tributária). Além disso, estes diferendos têm ressurgido sobretudo a propósito deste procedimento relativamente novo no nosso ordenamento jurídico, o processo especial de revitalização.

Para SILVA (2013, pp.66), *“A primeira nota a tirar é de que a discussão jurisprudencial à volta dos créditos tributários e do plano de insolvência se transferiu, de*

forma quase integral, para o plano de recuperação em processo de revitalização, o que indicia que, efectivamente, é através do processo especial de revitalização, que os devedores se estão a tentar recuperar, em detrimento do plano de insolvência em processo de insolvência”.

Um dos exemplos que podem ilustrar o que acabámos de referir está patente no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 25 de Março de 2014, em que se estipula (nos termos do n.º 1 do artigo 194.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas), estarmos perante uma igualdade de forma mitigada, podendo, no entanto, esta igualdade assentar em exceções assentes em diferenciações justificadas por razões objetivas, o que não implica um tratamento absolutamente igual. A conclusão a que chegou este acórdão foi, porém, a de que tendo o processo especial de revitalização como fim primordial a recuperação da empresa, a derrogação do princípio da igualdade é legítima num quadro de ponderação de interesses.

Ainda que se pudesse, por mero dever de raciocínio, concordar com a solução do acórdão, teremos que ter algum cuidado com o que o mesmo traz implícito e que não corresponde à realidade, a ideia de que o processo especial de revitalização estará ao mesmo nível de um processo de insolvência. Além disso, no que respeita à posição que os credores assumem neste processo, nem sequer podemos reprimir os efeitos do processo de insolvência para o processo especial de revitalização. O acórdão citado parecia justificar o diferente tratamento dos credores numa espécie de igualdade mitigada, quando como já demonstrámos, o decretamento de um processo especial de revitalização não conduz por exemplo aos mesmos efeitos que o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas implica no fim dos privilégios creditórios. E, mesmo que quiséssemos procurar os mesmos efeitos, do processo de insolvência no processo especial de revitalização, no próprio Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas não está patente o argumento de que existe uma igualdade no tratamento dos credores, pois em face dos interesses perseguidos pelos credores públicos, estes admitem um tratamento excepcional por causa dos interesses públicos que salvaguardam.

No acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 01 de Outubro de 2013, este já não aderiu à tese de que os fins justificam os meios, acima esplanada, pois, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 194.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, nada impede que o plano possa estabelecer diferenciações entre credores do devedor a revitalizar, desde que justificadas por razões objetivas e que, após as alterações da Lei n.º 55-A de 2010 de 31 de Dezembro, não é possível homologar um plano que contemple a redução, extinção ou moratória de créditos fiscais, sem que a Autoridade Tributária e Aduaneira o

tenha votado favoravelmente. A redução do crédito tributário sem voto favorável é uma violação não negligenciável das normas, o que deve levar à prolação da sentença de recusa da sua homologação.

15.1 AS ESPECIFICIDADES DE PARTICIPAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA NO ÂMBITO DO PROCESSO ESPECIAL DE REVITALIZAÇÃO

O chamamento do credor Fazenda Nacional ao processo especial de revitalização inicia-se após a manifestação de vontade do devedor em encetar negociações conducentes à recuperação, sendo que, só após a aceitação do juiz, através do despacho de nomeação do administrador judicial provisório, é que o devedor (nos termos do n.º 1 do artigo 17.º-D), comunicará a todos os credores, onde se inclui a Fazenda Nacional, por meio de carta registada, que pretende dar início às negociações, convidando-os, desde a data do despacho da nomeação do administrador judicial provisório a reclamar os seus créditos (n.º 2 do artigo 17.º-D) directamente para o Administrador judicial provisório, que elaborará uma lista provisória publicada no Portal Citius. Há lugar à impugnação da lista no prazo de cinco dias, sendo que, não havendo impugnação a mesma torna-se definitiva. Findo este prazo para impugnações da mesma, o devedor e os credores dispõem de dois meses para concluir as negociações, prorrogáveis por mais um mês. (n.º 5 do artigo 17.º-D Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas).

Nos termos do (n.º 7 do artigo 17.º -D) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, é referido que os credores deverão comunicar, por escrito, que decidem participar nas referidas negociações. Podemos questionar se fará sentido usar o termo “negociação” para os credores públicos, nos quais a Fazenda Nacional se inclui, na medida em que nunca poderá negociar condições que violem os imperativos legais (como sejam o que decorre dos n.ºs 2 e 3 do artigo 30.º, n.º 3 do artigo 36.º da Lei Geral Tributária, e o artigo 196.º e 199.º do Código do Procedimento e Processo Tributário), que impedem a concessão de moratórias nos créditos tributários, que preveem a indisponibilidade destes e cujos pagamentos terão que obedecer às regras previstas, de acordo com o regime prestacional previsto no artigo 196.º do Código do Procedimento e Processo Tributário. E, sendo o processo especial de revitalização um plano de recuperação económica legalmente previsto (no n.º 6 do artigo 196.º do) Código do Procedimento e Processo Tributário que *“a administração tributária pode estabelecer que o regime prestacional seja alargado até ao limite máximo de 150 prestações, com a*

observância das condições previstas na parte final do número anterior, que refere que “não podendo nenhuma delas ser inferior a 10 unidades de conta.”

Também a suspensão dos processos de execução fiscal terá que respeitar os preceitos do Código do Procedimento e Processo Tributário, nomeadamente, só com a constituição de garantia idónea (prevista no n.º 199.º do Código do Procedimento e Processo Tributário) é que haverá suspensão da execução, sendo que a constituição desta deverá ser feita junto do órgão de execução fiscal, órgão que detém a competência para autorizar o pagamento em prestações (nos termos do n.º 1 do artigo 197.º Código do Procedimento e Processo Tributário). Porém, nos casos em que a dívida exequenda seja superior a 500 unidades de conta, essa competência já pertence ao órgão periférico regional, que poderá proceder à sua delegação em funcionário qualificado. Em suma, nos termos do (n.º 9 do artigo 199.º) Código do Procedimento e Processo Tributário é competente para apreciar as garantias a prestar a entidade competente para autorizar o pagamento em prestações.

Caso estejam reunidos os pressupostos de isenção de prestação de garantia (n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária) o pedido deverá, igualmente, ser apresentado junto do órgão de execução fiscal, o qual será aferido nos termos das disposições legais (nomeadamente, n.º 4 do artigo 52.º da lei geral tributária e artigo 170.º do Código do procedimento e processo tributário).

No âmbito dos planos de recuperação de empresas, a negociação não poderá ser sinónimo de “evasão fiscal”, sob pena de violação dos princípios de igualdade tributária no pagamento de impostos. Deste modo, as condições que a Administração Tributária indica na resposta ao convite feito pelo devedor às negociações com vista à regularização dos respectivos créditos deveria ser dispensável, por ser condição inata à existência de qualquer empresa.

A suspensão dos processos dá-se com o despacho de nomeação do administrador judicial provisório nos termos do artigo 17.º-E do Código da insolvência e recuperação de empresas, durante todo o período que durarem as negociações.

Sempre que é nomeado o administrador judicial provisório, o devedor fica impedido de praticar actos de especial relevo (previstos no artigo 161.º do Código da insolvência e recuperação de empresas). Esta norma reveste a maior importância na medida em que por vezes surgem dúvidas sobre quem tem legitimidade do cumprimento das obrigações fiscais aquando da pendência de um processo especial de revitalização, e se o cumprimento das obrigações fiscais está elencado como acto de especial relevo.

A resposta a esta questão terá que dada tendo como ponto de comparação o plano de insolvência, nos termos do (n.º 4 do artigo 65.º do) Código da Insolvência e da Recuperação

de Empresas “*as eventuais responsabilidades que possam constituir-se entre a deliberação de insolvência e de encerramento são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência*”.

Ora, nos casos dos processos regulados pelo Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, tudo dependerá se em causa estamos perante obrigações acessórias (declarativas) ou principais. Porém, e ao contrário do que acontece na declaração de insolvência, em que o insolvente fica privado dos poderes de disposição e administração de bens, no caso do processo especial de revitalização, os devedores mantêm os poderes de administração, sendo o administrador judicial provisório uma espécie de órgão que coadjuva o devedor, mediando e fiscalizando os trabalhos e a sua regularidade. Há, no entanto, actos que, pela sua natureza, carecem de autorização do administrador judicial provisório por poderem contender com a recuperação.

Daí que o cumprimento das obrigações fiscais, a existir, permanece na esfera do empresário.

Assim, as notificações sobre matérias fiscais, como, por exemplo, a notificação de um relatório de inspeção deva ser, em primeira linha, comunicada ao devedor. Além disso, se percorrermos as normas que regulam o processo especial de revitalização verificamos que toda a troca de correspondência é feita, na maior parte das vezes, para o devedor, à excepção da reclamação de créditos, que é, como vimos feita directamente para o administrador judicial provisório.

As negociações terminam com a aprovação do plano, sendo que o mesma só será considerada se estiver reunida a maioria dos votos (prevista no n.º 1 do artigo 212.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas), com um quórum deliberativo calculado com base nos créditos relacionados contidos na lista de créditos já referida (no n.º 3 e 4 do artigo 17.º-D do Código da insolvência e recuperação de empresas), podendo o juiz computar os créditos que tenham sido impugnados, se considerar que há probabilidade séria de tais créditos deverem ser reconhecidos, caso a questão ainda não se encontre decidida.

A votação é feita por escrito, devendo o juiz homologar o plano de recuperação ou recusar a sua homologação (de acordo com as normas previstas nos artigos 215.º e 216 do Código da insolvência e recuperação de empresas).

As implicações desta norma, para o credor Fazenda Nacional são evidentes, na medida em que, como já se referiu, estes planos devem respeitar os imperativos legais que a condição de ente público impõe, pelo que um plano de recuperação que proponha a redução, extinção ou moratória de créditos fiscais, ou ainda que não se verifiquem as condições suspensivas do plano (nomeadamente a constituição de garantias idóneas que o pagamento em prestações

impõe) não possa ser homologado em virtude de estarmos perante uma violação não negligenciável de normas aplicáveis ao seu conteúdo (conforme prevê o disposto no artigo 215.º do Código da insolvência e recuperação de empresas).

A jurisprudência, mas também a doutrina, têm continuado a apresentar teses divergentes sobre este ponto.

Ainda assim, pode aceitar-se o entendimento do Acórdão n.º 132/13.5T2AVR.C1, do Tribunal da Relação de Coimbra de 25 de março de 2014: *“A única interpretação da lei que adequadamente sopesa todos os interesses a levar em conta: o da intangibilidade dos créditos fiscais e o da recuperação da empresa ainda viável é a que, em casos como o dos autos, aplica à homologação do Plano o regime jurídico da ineficácia, em face do qual, o Plano de Recuperação de empresa aprovado pela maioria legal de credores, não é oponível aos créditos por tributos, quando estes credores se opuseram ou não anuíram à redução ou à modificação lato sensu dos seus créditos, mas mantém a sua eficácia quanto aos demais créditos não afectados por tal violação de norma legal, assim possibilitando a viabilização da empresa nos termos do plano acordado pela maioria dos credores.”*

Para REIS (2013), o incumprimento dos imperativos legais fiscais pode gerar violação de normas aplicáveis ao plano, o que poderia, ou não, ser negligenciável, dependendo do conteúdo do plano. Assim, questões relacionadas com a suficiência de garantias e outras exigências da Administração fiscal não gozariam do mesmo estatuto de normas imperativa como as normas que dispõem a indisponibilidade dos créditos tributários e, como tal, não motivariam a recusa oficiosa da homologação. Ora na hierarquia das normas não vemos como tal argumento possa proceder.

Além disso, para REIS (2013) a hipótese prevista neste acórdão, da ineficácia relativa da parte do plano relativa aos créditos tributários põe em causa a tutela da confiança de todos os envolvidos (devedor e credores) que votaram favoravelmente o plano e no pressuposto da homologação deste nos exactos termos em que foi submetido, sem que os créditos do Estado fossem excepcionados.

Não podemos concordar com esta tese - a da prevalência da tutela da confiança daqueles que pretendam o sucesso de um plano inquinado pelo vício da violação de normas legais.

O acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 01 de Outubro de 2013 dá como exemplos situações que podem ser consideradas negligenciáveis, não conduzindo, o por isso, à recusa de homologação do plano. Se este contiver modificações nos prazos e redução de juros, e forem abstratamente consentidas pelas disposições tributárias convocáveis e a redução de juros se traduzir, em termos financeiros, numa insignificante compressão dos créditos

tributários. Sobre a questão da redução dos juros, o argumento da insignificante compressão dos créditos tributários não é admissível por força dos princípios tributários e pela lei. A única possibilidade da redução dos juros só poderá verificar-se nos termos do Decreto-Lei n.º 73/99 de 16 de Março, e desde que, verificadas as condições previstas no referido Decreto-Lei.

Todavia o acórdão atrás citado acrescenta que, num plano, não há violação negligenciável se o mesmo consagrar moratórias e prestações progressivas no pagamento dos créditos tributários, uma vez que tais situações não estariam abstratamente previsíveis nas disposições tributárias. Desde logo, há que referir que tal não corresponde inteiramente à interpretação correcta, pois o disposto no artigo 36.º da lei geral tributária prevê que não haverá lugar a moratórias no pagamento dos créditos tributários.

O pagamento progressivo dos créditos tributários é uma situação que não está prevista na legislação fiscal, nomeadamente no Código do procedimento e processo tributário. O “lapso” neste acórdão pode estar relacionado, de facto, com a existência de progressividade no pagamento prestacional dos créditos da segurança social (que está prevista no artigo 81.º do Decreto Regulamentar n.º 1 –A/2011 de 03 de janeiro de 2011, ainda que apenas excepcionalmente, para os casos em que se mostre necessário à recuperação económica do contribuinte, podendo esta progressividade ser autorizada. Porém no quadro legal actual, tal norma, semelhante à apresentada para os créditos da Segurança Social, não tem correspondência relativamente aos créditos da Administração Tributária.

No acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 16 de Setembro de 2013, considerou-se que a recusa da homologação do plano de revitalização aprovado e a apreciação da violação “não negligenciável” de norma procedimental ou de conteúdo a que se refere o artigo 215.º teria que ser feita com base na avaliação da relevância, ou não, da violação constatada. Ainda que este acórdão acabe por concluir que, em virtude da alteração da lei, (com o aditamento do n.º 3 do artigo 30.º da Lei Geral Tributária), deixaria de ser possível por vontade dos credores reduzir ou extinguir créditos tributários em plano de insolvência. No entanto, não podemos concordar com a tese segundo a qual a violação não negligenciável seria aquela que colocaria as normas violadas numa escala de relevância e decidiria, entre elas, quais as mais ou menos relevantes para o sucesso do plano.

Consideramos que qualquer tentativa de aprovar um plano com normas violadas e que afectem os imperativos da lei fiscal não pode prevalecer. Neste sentido, estão inúmeros acórdãos que são peremptórios em afirmar que um qualquer plano que viole o princípio da legalidade em matéria tributária não deverá ser homologado em toda a sua extensão, não podendo, inclusivamente, a violação ser susceptível de ser suprida pelo consentimento da Fazenda Nacional, por desrespeito das normas imperativas tributárias, devendo ser mesmo

recusada a respectiva homologação (isto para não descurar o facto de o conteúdo destas normas que foram violadas não se sobreporem ao complexo normativo do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

Por fim o n.º 7 do artigo 17.º-F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas estipula que a decisão do juiz vincula todos os credores, mesmo que não hajam participado nas negociações.

Nem sempre o processo especial de revitalização se extingue por motivo de aprovação do plano. Por vezes, o acordo não é possível ser alcançado por falta de maioria dos votos, ou quando seja ultrapassado o prazo para as negociações, e que o mesmo é encerrado. Com um processo negocial concluído sem aprovação, os efeitos que estavam previstos no decurso das negociações, nomeadamente a suspensão dos processos que tenham sido instaurados, de acordo com o artigo 17.º-E, cessam. A relevância desta nota para o andamento dos processos de execução fiscal que pendam sobre o devedor é importante, pois estes deixarão de estar suspensos em virtude da cessação da causa de suspensão que os originou.

Uma última nota que pode ter implicações para os créditos tributários tem a ver com o disposto no n.º 7 do artigo 17.º-G do Código da insolvência e recuperação de empresas, em que, havendo lista definitiva de créditos e sendo o processo especial de revitalização convertido em processo de insolvência, o prazo de reclamação de créditos (previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 36.º do Código da insolvência e recuperação de empresas) destina-se apenas à reclamação de créditos não reclamados no processo especial de revitalização.

Para REIS (2013), a interpretação que a dar vai no sentido de que os que já reclamaram no âmbito do processo especial de revitalização poderem não os reclamar, novamente, em processo de insolvência sequencial (porque os seus créditos se consideram reclamados e não que não os possam reclamar novamente), até porque aquando da declaração de insolvência há créditos cuja natureza se altera, como seja a dos créditos tributários e da segurança social em que se extinguem os privilégios creditórios e as garantias reais.

O processo especial de revitalização deve respeitar as regras gerais previstas no âmbito da relação jurídica tributária (como o n.º 2) em que está prevista a indisponibilidade do crédito tributário, pois os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes. O mesmo decorre (do n.º 2 do artigo 30.º) da lei geral tributária, em que se dispõe que o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção no respeito pelos princípios da igualdade e da legalidade tributária.

Além disso, nos termos (do n.º 3, do artigo 36.º da lei geral tributária) a Administração fiscal não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias,

salvo nos casos expressamente previstos na lei. Esta impossibilidade legal de conceder moratórias aplica-se, igualmente, aos restantes planos de recuperação económica existentes, como o plano de insolvência e o processo especial de revitalização.

Se dúvidas pudessem existir relativamente à prevalência nestes planos de recuperação especiais das normas tributárias, as mesmas foram dissipadas aquando da alteração (ao n.º 3 do artigo 30.º) da lei geral tributária, pela lei n.º 55-A/2011, de 31 de dezembro de 2012, na medida em que clarifica que a indisponibilidade do crédito tributário prevalece sobre qualquer legislação especial.²

16. BREVE COMENTÁRIO À ALTERAÇÃO AO SISTEMA DE RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS POR VIA EXTRAJUDICIAL

As alterações introduzidas ao Decreto-Lei (n.º 178/2012) que criou o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE) pelo Decreto-Lei n.º 25/2015, de 6 de fevereiro, que entrou em vigor a 1 de março de 2015, não podem considerar-se alterações substanciais. A simplificação foi o mote desta alteração, que pretendeu acelerar a aprovação dos planos exigindo maiorias menos qualificadas, alargar os prazos de cumprimento do plano, o leque de garantias, qualificar o crédito, alargar a responsabilidade dos gerentes, e em suma, aproximar o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial os regime jurídicos do processo especial de revitalização (previsto nos artigos 17.º-A- a 17.º-I do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas).

No entanto, criou um regime de exceção para o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial, que se traduz na exigência de confidencialidade do processo. Percebe-me mal a introdução desta nova característica, quando as razões que motivaram a alteração foram, sobretudo, razões de uniformização dos regimes em análise. E, sendo o processo especial de revitalização um plano que está devidamente publicitado no *Portal Citius* e excertado no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e, como tal, processo de acesso público e universal, é incoerente que o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial, ao invés, tenha aqui uma proteção acrescida, quando os interesses que visa proteger são os mesmos que estão em causa nos restantes processos.

² O artigo 125.º da Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro, acrescentou que a alteração referente à prevalência das normas tributárias face a qualquer legislação especial “*é aplicável aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objeto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código de Trabalho sobre quaisquer outros créditos*”.

A razão de ser desta alteração podia ser motivada pelo âmbito de aplicação subjectivo do diploma. Mas, quando comparamos o regime com o processo especial de revitalização, verificamos que, em ambos os casos, tais planos se aplicam a empresas que se encontrem em situação económica difícil, ou numa situação de insolvência iminente, com a nuance de o processo especial de revitalização ter um âmbito mais alargado de situações, na medida em que se destina, também, a insolventes singulares e o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial destina-se, apenas, a empresas. O alcance desta protecção de confidencialidade da situação da empresa em face da situação dos insolventes singulares traz, em si, até, alguma discriminação não justificada.

A situação económica difícil e a insolvência iminente, por vezes, leva-nos a questionar se não estaremos, ao invés, perante uma verdadeira insolvência que preenche os requisitos do (artigo 128.º) do Código da Insolvência e Recuperação da Empresas e, como tal exigência de confidencialidade está ao arrepio do dever de apresentação à insolvência que o conhecimento das situações acima referidas impõe.

Na nova alteração ao diploma do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial surgem novos indicadores financeiros complexos que serão aferidos pelo IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, órgão que assume a função reguladora da viabilidade económica da empresa. Segundo o preâmbulo, as alterações estão em sintonia com as boas práticas internacionais, mas será que podemos questionar se, nessas tais práticas internacionais, consta que deveremos fazer das empresas falidas casos de sucesso à força?

16.1 AS ESPECIFICIDADES DA PARTICIPAÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA NO SISTEMA DE RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS POR VIA EXTRAJUDICIAL

Ainda que existam algumas inovações no diploma, para o credor Autoridade Tributária e Aduaneira não há alterações significativas.

Assim, de acordo com o (n.º 1 do artigo 9.º) do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial e sempre que relacionado no requerimento de utilização do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial, é obrigatória a participação da Fazenda Nacional, mesmo que esta venha a manifestar a sua indisponibilidade em celebrar o acordo.

A Administração tributária (de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 9.º) indicará as condições de regularização dos respectivos créditos. De acordo com o que já referimos para o processo especial de revitalização, estas condições de regularização dos créditos tributários

deveriam ser dispensáveis, atendendo a que a inerente à existência do conceito de empresa está o cumprimento das obrigações fiscais.

A dívida englobada no plano de pagamentos compreende a dívida apurada até à data de aceitação do requerimento de utilização do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial, incluindo, nomeadamente, a quantia exequenda, juros e coimas (n.º 4 do artigo 9.º).

Uma das alterações mais relevantes em face do anterior diploma, tem que ver com o limite máximo de prestações do plano de pagamentos. Isto porque, antes, permitia-se que o plano fosse pago até ao limite de cento e cinquenta prestações. Rapidamente se percebeu que, no que diz respeito ao credor Autoridade Tributária e Aduaneira, tal teria que estar compatibilizado com as normas de procedimento e de processo tributário, pelo que a alteração tem actualmente previsto como limite máximo o “legalmente previsto” (n.º 5 do artigo 9.º Código da Insolvência e Recuperação de Empresas).

Deste modo, de acordo com o regime prestacional previsto no (artigo 196.º do Código do Procedimento e Processo Tributário) e sendo o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial um plano de recuperação económico legalmente previsto no (n.º 6 do artigo 196.º) do Código do Procedimento e Processo Tributário), “a administração tributária pode estabelecer que o regime prestacional seja alargado até ao limite máximo de cento e cinquenta prestações, com a observância das condições previstas na parte final do número anterior, que refere que *“não podendo nenhuma delas ser inferior a dez unidades de conta.”* (parte final do n.º 5 do artigo 196.º do Código do Procedimento e Processo Tributário).

Relativamente à suspensão dos processos também aqui terão que ser respeitados os preceitos do Código do Procedimento e Processo Tributário, nomeadamente que só com a constituição de garantia idónea (prevista no n.º 199.º) do Código do Procedimento e Processo Tributário, é que haverá suspensão da execução de acordo com o (n.º 1 do artigo 169.º) Código do Procedimento e Processo Tributário, sendo que a constituição desta deverá ser feita junto do órgão de execução fiscal, órgão que detém a competência para autorizar o pagamento em prestações (nos termos do n.º 1 do artigo 197.º Código do Procedimento e Processo Tributário).

Porém, nos casos em que a dívida exequenda seja superior a quinhentas unidades de conta, essa competência já pertence ao órgão periférico regional, que poderá proceder à sua delegação em funcionário qualificado. Em suma, nos termos do (n.º 9 do artigo 199.º) do Código do Procedimento e Processo Tributário é competente para apreciar as garantias a prestar a entidade competente para autorizar o pagamento em prestações.

Caso estejam reunidos os pressupostos de isenção de prestação de garantia (n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária), o pedido deverá, igualmente, ser apresentado junto do órgão de execução fiscal, o qual será aferido nos termos das disposições legais (nomeadamente, n.º 4 do artigo 52.º da Lei Geral Tributária e artigo 170.º do Código do Procedimento e Processo Tributário).

O plano do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (mas também como vimos o processo especial de revitalização) devem respeitar as regras gerais previstas no âmbito da relação jurídica tributária, como seja a indisponibilidade do crédito tributário, pois os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes. O mesmo decorre (do n.º 2 do artigo 30.º) da Lei Geral Tributária, em que se dispõe que o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelos princípios da igualdade e da legalidade tributária.

Além disso (nos termos do n.º 3, do artigo 36.º), a Administração fiscal não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei. Esta impossibilidade legal de conceder moratórias aplica-se, igualmente, aos restantes planos de recuperação económica existentes, como aos planos de insolvência e ou processo especial de revitalização.

Se dúvidas pudessem existir relativamente à prevalência, nestes planos de recuperação especiais, das normas tributárias, as mesmas foram dissipadas aquando da alteração (ao n.º 3 do artigo 30.º) da Lei Geral Tributária pela Lei n.º 55-A/2011 de 31 de março, na medida em que clarifica que a indisponibilidade do crédito tributário prevalece sobre qualquer legislação especial.³

A aplicação das disposições que prevêm a indisponibilidade dos créditos tributários ao Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial não é tão premente como nos casos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e do processo especial de revitalização, em que a violação destas regras gerais da relação jurídica tributária pode implicar que, sem o acordo da Autoridade Tributária e Aduaneira, por estarmos perante um plano que proponha a redução, extinção ou moratória de créditos fiscais, a homologação deste plano seja oficiosamente recusada em virtude de estarmos perante uma violação, não negligenciável, de normas aplicáveis ao seu conteúdo (nos termos do artigo 215.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas).

³ O artigo 125.º da Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Março, acrescentou que a alteração referente à prevalência das normas tributárias “*é aplicável 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 de Trabalho sobre quaisquer outros créditos*”.

Na prática, o que tem acontecido é que o plano é homologado na sua generalidade, não vinculado o credor Autoridade Tributária e Aduaneira. Ainda que se possa considerar tal prática violadora do princípio da legalidade.

A aplicação do artigo 215.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas ao Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial acaba por não se verificar, uma vez que a Autoridade Tributária pode numa fase inicial das negociações e não apenas na aprovação, e independentemente do voto desfavorável, cessar a sua participação neste procedimento desde que a falta de pagamento pontual das novas dívidas se vença após a aceitação do requerimento de utilização do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (conforme está previsto no n.º 6 do artigo 9.º do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial).

A suspensão dos processos executivos ocorre sempre que no âmbito do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial seja recepcionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira o despacho de aceitação do requerimento de utilização do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial.

No entanto, caso a Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentadamente manifeste a sua indisponibilidade para celebrar o acordo com a empresa, tal suspensão é imediatamente levantada.

Aceitar ou não o acordo não é um acto discricionário, sendo que a fundamentação da Administração fiscal respeitará os princípios do procedimento tributário. Nessa medida, não aceitará os acordos que prevejam a redução, extinção ou moratória de créditos fiscais.

Após a fase das negociações, é celebrado o acordo, obrigatoriamente reduzido a escrito pela empresa e pelos credores que votaram a sua aprovação. Aqui houve uma alteração introduzida pela pelo Decreto-Lei n.º 25/2015 de 6 de Fevereiro, na medida em que vem reproduzir o quorum previsto no (artigo 212.º do) Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, para aprovar o plano recuperação.

Assim tem que ser votado por credores que reúnam um terço do total das dívidas apuradas da empresa, ou recolha o voto favorável de mais de dois terços da totalidade dos votos emitidos e mais de dois terços dos votos emitidos corresponde a crédito não subordinado, nos termos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, não se considerando as abstenções. Ou então, recolha o voto favorável de credores cujos créditos representam mais de metade da totalidade das dívidas apuradas da empresa, e mais de metade desses votos corresponda a créditos não subordinados nos termos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

Nos termos (n.º 2 do artigo 13.º) do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial, os efeitos do acordo não têm aplicação aos credores que não o subscrevam. Poderá acontecer que os credores públicos não celebrem este acordo. Pelo que, caso assim aconteça, não terá aplicação a norma recentemente criada no Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial, que vem estabelecer a aplicabilidade do regime dos benefícios fiscais previstos no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas.

A questão que pode colocar-se é se fará sentido aplicar este regime a empresas que, ao contrário do que está previsto para o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, não estão insolventes, mas, sim, diferentemente, numa situação económica difícil.

Não será que estes benefícios, nesta fase, não serão desproporcionados em face da finalidade que visam alcançar? E, depois, como compatibilizar a introdução destes benefícios com as críticas oportunamente feitas, nomeadamente de que a coexistência de diversos procedimentos com finalidades idênticas apenas serviria como mecanismo dilatatório de empresas pré-insolventes com vista a dissipar o património e intuítos de evasão fiscal?

Além disso, sabendo que uma empresa que deixe de efectuar o pagamento de qualquer imposto leva nos termos do Estatuto dos Benefícios Fiscais, à extinção dos benefícios fiscais, não se percebe, e ao arpejo de todas as recomendações de redução dos benefícios fiscais no sistema fiscal português, se permita a introdução, em sede de procedimento extrajudicial de recuperação, dos mesmos benefícios que valeriam para uma empresa insolvente. O legislador equiparou para efeitos do Estatuto de Benefícios Fiscais estas duas realidades (das empresas insolventes com aquelas que ainda não se encontram neste estado, mas sim apenas numa situação económica difícil ou numa situação de insolvência iminente), o que, como vimos ao longo desta dissertação, não podem ser comparadas em virtude das suas especificidades.

Pode acontecer que, após a celebração do acordo, a empresa entre novamente em incumprimento, deixando de cumprir o termos do acordo. No caso concreto da Fazenda Nacional, o surgimento de novas dívidas tem como consequência, que os efeitos do acordo cessem imediatamente relativamente ao credor Administração tributária. Assim, caso a regularização das dívidas não se verifique no prazo de noventa dias a contar da respectiva data de vencimento conforme dispõe o n.º 2 do artigo 14.º do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial.

A resolução ou cessação do acordo tem também como consequência o levantamento da suspensão dos processos da Autoridade Tributária e Aduaneira pelo facto de deixarem de se verificarem as condições para a sua manutenção, com o prosseguimento dos termos dos processos de execução fiscal.

Por fim o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial extingue-se pelo decurso do prazo previsto para a conclusão do procedimento, que não deve exceder três meses, a contar da data da aceitação do requerimento de utilização do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial.

Este procedimento pode, ainda, extinguir-se (nos termos do n.º 2 do artigo 16.º) em três situações: pela verificação de alguma das situações de recusa do requerimento pelo facto de os termos do acordo não serem aceites por credores que perfaçam a maioria (prevista no n.º 2 do artigo 12.º), ou por iniciativa da própria empresa que o promove através de requerimento dirigido ao Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação.

A extinção dos processos também ocorrerá nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 15.º do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial, ou seja, se a conclusão do procedimento exceder o prazo de três meses previsto para as negociações, prazo este, que pode ser prorrogado, todavia, por mais um mês conforme dispõe o n.º 2 do acima citado artigo.

17. ALGUNS DADOS ESTATÍSTICOS SOBRE OS PROCESSOS DE RECUPERAÇÃO

De acordo com o destaque estatístico trimestral, quanto ao tipo de pessoas envolvidas nas insolvências decretadas houve um aumento do peso das pessoas singulares no total dos processos, passando de 19,1% para 69,6%. Quanto às pessoas coletivas foi em sentido diverso, de 79,5% para 30,2%.

No segundo trimestre de 2014 e em face de 2013, houve um aumento de cerca de 3,8% na proporção de pessoas singulares, e uma redução de 3,8% na proporção de pessoas colectivas. Para além disso, houve uma diminuição do número absoluto de insolvências decretadas no período considerado.

Quanto aos processos especiais de revitalização e em face dos dados do segundo trimestre de 2012, estão findos, por acordo, 49,9 %, e findos, por outros motivos, 50,1%, dos quais 28,9 % são pessoas singulares e 66,6% são pessoas colectivas.

Quanto ao Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial e de acordo com os dados mais recentes publicados pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, datados de Dezembro de 2014, verifica-se que se apresentaram a este procedimento quatrocentas e setenta empresas. Para o nosso estudo, releva que, na síntese informativa de Dezembro de 2014, no total dos créditos relacionados, os credores públicos representam 14,7% dos créditos. Em Setembro, esta relação era de 18,6% e, segundo este estudo, os mesmos foram referenciados como tendo uma posição no cômputo dos restantes

créditos como “claramente minoritária”. A síntese informativa de Junho de 2014, vem acrescentar que a percentagem era de 17,5%, e, na síntese informativa de Março a dimensão do crédito dos credores públicos, quando comparados com os restantes credores, era de 18% no total dos créditos relacionados.

Na publicação do Jornal Público, de 27 de Maio de 2012, e usando como fonte dados do Instituto de Informação Comercial, até Abril as insolvências terão caído 9%, mas o processo especial de revitalização continuaram a aumentar. Nos primeiros quatro meses do ano houve uma subida de 55% em face do período homólogo anterior.

Ainda que estes dados não nos permitam retirar muitas conclusões, pois não conseguimos perceber de entre os credores públicos, qual a percentagem dos mesmos relativamente ao credor Fazenda Nacional, ainda assim, podemos referir que, quanto ao Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial, a percentagem destes é diminuta no cômputo global, o que poderá explicar-se atendendo a que, por razões justificadas, estes credores podem no início das negociações, declarar a sua vontade em não participar (plano este que não vinculará tais credores).

CONCLUSÃO

Poderíamos repetir, em jeito de conclusão, aquilo que fomos aflorando ao longo desta dissertação, que os créditos tributários são indisponíveis por força dos princípios tributários, mas também por força da introdução, na Lei Geral Tributária, do n.º 3 do artigo 30.º.

Acabando como começámos, procurámos clarificar um artigo de opinião, publicado no Jornal de Notícias, a propósito da insolvência de uma empresa que apelidava de Finanças “SS Nazis”, sendo, portanto, o credor Fazenda Nacional uma espécie de “carrasco” por supostamente num processo especial de revitalização ter votado contra o plano, pois, segundo afirma o mesmo artigo, a administração fiscal não teria perdoado juros e coimas, levando a empresa para a insolvência.

Ainda que se possa questionar que uma realidade económica, como a de uma empresa que tem como escopo principal a obtenção de lucro, sendo este apurado depois de pagos os impostos, pode considerar-se viável quando não seja, sequer, capaz de pagar quantias “*irrisórias*” que o Estado malfeitor incapaz, por insensibilidade, de perdoar, devendo, numa ponderação de interesses, perceber, ainda assim, como compatibilizar esta recuperação à custa da violação dos princípios que tutelam a igualdade dos cidadãos na contribuição para os encargos públicos?

De facto, enquanto não se compreender que o credor Fazenda Nacional é, também, um garante do cumprimento da legalidade e da promoção da igualdade na contribuição de todos os cidadãos para os encargos públicos, de nada valerá sucessivas alterações à legislação fiscal, que apenas contribuirão para o aumento da litigiosidade. O mesmo vale para o direito falimentar que deverá seguir o previsto nos imperativos tributários, de forma a que ambos os regimes possam coexistir lado a lado, e não em caminhos conflituantes.

BIBLIOGRAFIA

- Abreu, J. (2006) (6.^a ed.). *Curso De Direito Comercial, volume I*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Basto, J. (2007). *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Catarino. J. e al., compil. (2012) *Lições de Fiscalidade* Coimbra: Edições Almedina, S.A,
- Dias, S. *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Universidade do Minho, Escola do Direito, Abril de 2012.pp-70 ss.
- Dinis. A et Lopes. C (2015) *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes – uma primeira abordagem*. Coimbra: Edições Almedina S.A
- Canotilho. J (2003) (7.^a ed.). Coimbra: Livraria Almedina.
- Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (2013) (3.^a ed.)*.Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Fernandes. L et Labareda. J. (2006), *Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado* (pp.377). Lisboa: Quid Juris.
- Fernandes. L et Labareda. J. (2009), *Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado* (pp.377). Lisboa: Quid Juris.
- Fiscal 2014* (2014) (10.^a ed.). Porto: Porto Editora.
- Labareda, J. (2013) Sobre o Sistema de Recuperação de empresas por via extrajudicial (SIREVE) - Apontamentos -. *I Congresso de Direito da Insolvência* (pp. 80-81). Coimbra: Edições Almedina, S.A.
- Marreiros, J (2015) *Sistema Fiscal Português, Códigos Fiscais e Outra Legislação Fundamental*. Lisboa: Áreas Editora.
- Nabais, J. (2009) *Direito Fiscal*. (Edição). Coimbra: Coimbra Editora.
- Novo Código de Processo Civil* (2013) Porto: Porto Editora.
- Pereira, M. (2011). *Fiscalidade* (4^a ed). Coimbra: Edições Almedina S.A.
- Ricardo, J. F. (2014). *Direito Tributário – Coletânea de Legislação* (16.^a ed.). Porto: Vida Económica – Editorial, SA.
- Raposo Subtil & Associados (2012). *Guia Prático da Recuperação de Revitalização de Empresas*. Porto: Vida Económica – Editorial, SA.

Serra, C. e al., compil. (2013) *I Congresso de Direito da Insolvência*. Coimbra: Edições Almedina, S.A, (pp. 90-91).

Silva F. (2013). *Processo Especial de Revitalização, notas práticas e Jurisprudência Recente*. Porto: Porto Editora.

Silva, S. et Costa, M (s.d) Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência.

Sousa, J (2007) *Código de Procedimento e de Processo Tributário*. Lisboa: Áreas Editoras.

PÁGINAS CONSULTADAS:

<http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/3384c98a83f5740a80257ce40044052b?OpenDocument&ExpandSection=1>

<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/dbc23f7dfb7dad5880257cae004974aa?OpenDocument>

<http://www.stj.pt/ficheiros/jurisp-tematica/insolvencia.pdf>

http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/estatisticas-trimestrais8246/downloadFile/file/Insolvencias_trimestral_20141030.pdf?nocache=1414772236.64

<http://www.iapmei.pt/iapmei-mstplartigo-01.php?temaid=214&msid=17&PHPSESSID=f7e952800a27edf87346e7fd551d0ee1>

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/9457FA20-443D-46EF-BB6E-14EFE80D2DB5/0/IVE%20431%20-%201914_2009%20-%20CIRE.pdf

<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21395/4/Sara%20Lu%C3%ADs%20da%20Silva%20Veiga%20Dias.pdf>

http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Insolvencia/Curso_Especializacao_%20Insolvencia.pdf

<http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve5abrilft.pdf>

http://www.jn.pt/opiniao/default.aspx?content_id=3709694