

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A INSOLVÊNCIA E A FISCALIDADE

Maria João Nolasco Rufino

Lisboa, janeiro de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A INSOLVÊNCIA E A FISCALIDADE

Maria João Nolasco Rufino (20160345)

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Jesuíno Alcântara Martins, Especialista.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Prof. Doutor Paulo Nogueira Costa

Arguente _____ Prof. Especialista Amândio Silva

Vogal _____ Prof. Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, janeiro de 2019

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referências ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Dedicatória

Ao meu avô com admiração,
carinho e saudade por todos
os momentos que vivemos.

Agradecimentos

Ao longo da elaboração da presente dissertação contei com o apoio de várias pessoas que merecem o meu agradecimento.

À minha mãe por toda a compreensão, incentivo, carinho e preocupação que demonstra em cada dia da minha vida.

Ao meu pai que está presente em todas as etapas da minha vida. Obrigada pelo apoio, carinho e amizade durante a elaboração da dissertação de mestrado.

À minha avó pelo amor e apoio ao longo desta caminhada. Obrigada por estar presente nos momentos mais críticos deste percurso.

Ao meu amigo José Manuel por estar presente em cada dia da minha vida e apoiar as minhas decisões.

À minha tia por todo o apoio e respeito demonstrado pelo meu percurso académico.

Ao Miguel pelo amor, companheirismo, carinho, respeito e incentivo diário para terminar este projeto.

A toda a minha família e amigos que estiveram comigo e tornaram esta dissertação possível.

Ao meu orientador, Professor Dr. Jesuíno Alcântara Martins, pelo apoio, conselhos e disponibilidade na preparação deste trabalho.

Quero agradecer aos professores e colegas da minha licenciatura em Solicitadoria por todos os momentos de aprendizagem. Aos meus professores e colegas do Mestrado, agradeço os conhecimentos partilhados. Ao ISCAL que durante cinco anos me acolheu e proporcionou este trabalho.

À Biblioteca Municipal Palácio das Galveias pelo excelente trabalho e apoio na pesquisa documental.

Em suma, obrigada a todas as pessoas que diretamente e indiretamente apoiaram a elaboração da minha dissertação.

Resumo

O presente estudo versa sobre a fiscalidade das sociedades em processo de insolvência. Ao longo da dissertação pretende explicar-se a articulação do Direito da Insolvência com o Direito Fiscal.

Numa época em que a Administração Fiscal assume maioritariamente uma função de supervisão é necessário um normativo fiscal acessível a todos os contribuintes. Nem sempre o sistema fiscal é claro na tributação das sociedades insolventes.

Em primeira instância é necessário analisar o fenómeno – insolvência – numa perspetiva evolutiva, desde o Direito Romano até à publicação do Decreto-Lei (DL) n.º 79/2017, de 30/06. As mais recentes alterações retornam a uma fase de falência-saneamento onde os mecanismos de reestruturação se elevam no nosso ordenamento jurídico.

A declaração de insolvência é causa imediata da dissolução das sociedades, mas não põe fim ao cumprimento das obrigações fiscais. Deste modo, cumpre analisar quais as obrigações fiscais a cumprir por uma sociedade em processo de insolvência.

O objetivo do presente estudo é enunciar as obrigações fiscais das sociedades insolventes nos impostos sobre o património, rendimento e consumo. Mas também se procurou analisar as situações de conflito entre a Administração Tributária (AT) e a jurisprudência.

A primeira problemática respeita ao mecanismo da reversão fiscal na sequência do processo de insolvência, na medida em que o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE) não está harmonizado com o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) em relação à instauração de ações executivas contra a sociedade insolvente e os titulares dos seus órgãos.

Em sede de património é analisado o benefício fiscal previsto no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.

No que respeita à tributação do rendimento pretende-se clarificar a isenção da mais-valia decorrente da venda de um imóvel que compõe a massa insolvente e a tributação das sociedades em fase de liquidação.

A presente dissertação assenta a sua fundamentação na legislação, jurisprudência, doutrina, e orientações administrativas.

Palavras-chave: Insolvência, Reversão, Liquidação, Tributação, Obrigação fiscal, Credor.

Abstract

The present work studies the taxation of societies in insolvency. During this dissertation we aim to explain the articulation between the Law of Insolvency and the Tax Law.

While Fiscal Administration has a role of supervision there's a need to have a fiscal rule to all the contributors. Not even the fiscal system seems to be clear regarding the taxation of the insolvent companies.

First we need to analyze insolvency itself on an evolutionary perspective, since the beginning of Roman Law until Decree-Law n°79/2017 of 30/06. The most recent changes return to a bankruptcy-reorganization where restructuring mechanisms rise in our legal system.

Declaring insolvency causes the dissolution of companies without fulfilling their tax obligations. It's worth analyzing which obligations does an insolvency company need to fulfill.

This work aims to express which tax obligations does an insolvency company have on real estate taxes, income taxes and consumption taxes, analyzing simultaneously the conflict between Tax Authority and jurisprudence.

The first module regards the tax reversal on the insolvency process since the Code of Insolvency and Recuperation of Companies (CIRE) is not harmonized with the Code of Tax Proceedings and Processes (CTPP) when it comes to establishing the executive actions against the insolvent.

On what concerns to the heritage we analyze the tax advantage provided in article 270°, n°2, of CIRE.

Regarding the taxation of income we intend to clarify the exemption of gains resulting from the sale of a property that comprises the whole insolvency and taxation of companies in liquidation.

This dissertation is statement based on legislation, jurisprudence, doctrine and administrative guidelines.

Keywords: Insolvency, Rollback, Liquidation, Taxation, Tax Obligation, Creditor

Índice

1. Introdução	1
2. O Direito da Insolvência	4
2.1. Introdução	4
2.2. Origem da insolvência	5
2.3. Evolução da insolvência na jurisdição nacional	9
2.4. O Decreto-Lei n.º 79/2017 de 30 de junho	11
2.5. Análise das estatísticas trimestrais (2007-2017)	15
3. Regime jurídico das sociedades insolventes	17
3.1. Situação de insolvência	17
3.2. Tramitação do processo de insolvência	19
3.2.1. Fase declarativa	19
3.2.2. Fase executiva	24
3.2.3. Distinção entre liquidação, dissolução e extinção	27
4. Reversão Fiscal	28
4.1. Responsabilidade tributária	28
4.2. Solidariedade e subsidiariedade tributária	30
4.3. Tramitação do mecanismo de reverão fiscal	31
4.4. Garantias impugnatórias do revertido	33
4.5. Análise de jurisprudência	34
4.5.1. Factos provados na sentença recorrida	35
4.5.2. Alegações do recorrente	37
4.5.3. Questões a decidir	39
4.5.4. Matéria de direito	40
4.5.5. Decisão	41
4.5.6. Conclusões	41
5. Impostos sobre o património no processo de insolvência	44
5.1. Teoria geral	44
5.2. A insolvência e o IMT – o artigo 270.º, n.º 2, do CIRE	48
5.3. Análise de jurisprudência	49
5.3.1. Alegações do recorrente	49
5.3.2. Questão a decidir	51

5.3.3. Matéria de facto.....	51
5.3.4. Matéria de direito.....	51
5.3.5. Decisão.....	53
5.4. Orientações administrativas	53
5.5. A insolvência e o IMI	55
6. Impostos sobre o rendimento no processo de insolvência	57
6.1. Teoria geral	57
6.2. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares	59
6.2.1. Mais-valias no processo de insolvência.....	62
6.2.2. Análise de jurisprudência.....	62
6.2.2.1. Alegações do recorrente.....	62
6.2.2.2. Questão a decidir.....	63
6.2.2.3. Matéria de facto.....	63
6.2.2.4. Matéria de direito.....	64
6.2.2.5. Decisão.....	65
6.3. Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas	66
6.3.1. Liquidação.....	67
6.3.2. Estudo comparado - circulares n.ºs 1/2010 e 10/2015.....	69
7. Imposto sobre o valor acrescentado	74
7.1. Teoria geral	74
7.2. Obrigações declarativas dos sujeitos passivos.....	77
8. As Contraordenações em processo de insolvência	80
8.1. Enquadramento	80
8.2. Análise de jurisprudência	81
8.2.1. Alegações do recorrente.....	82
8.2.2. Matéria de facto.....	83
8.2.3. Questão a decidir.....	83
8.2.4. Matéria de direito.....	83
8.2.5. Decisão.....	84
9. Conclusão.....	85
Referências Bibliográficas	89

Lista de Abreviaturas

AI – Administrador de Insolvência

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT - Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRE - Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC- Código das Sociedades Comerciais

DL – Decreto-Lei

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

PER – Processo Especial de Revitalização

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

1. Introdução

O presente estudo versa sobre a Insolvência e a Fiscalidade.

Num primeiro momento foi analisada a evolução do Direito da Insolvência, que tem início no Direito Romano e finda com o Decreto-Lei (DL) n.º 79/2017, de 30/06. É feita uma abordagem da insolvência numa perspetiva comunitária para aludir à importância do Direito da União Europeia para este fenómeno.

Em segunda instância, cumpre analisar a tramitação do processo de insolvência: a fase declarativa e executiva. Importa tecer algumas considerações sobre a distinção entre dissolução, liquidação e extinção antes de analisar as obrigações fiscais das pessoas coletivas em processo de insolvência.

O quarto capítulo é dedicado ao mecanismo da reversão fiscal onde é feito um enquadramento teórico deste mecanismo exclusivo do processo de execução fiscal. Para refutar este tema foram abordadas algumas decisões jurisprudenciais do Supremo Tribunal Administrativo (STA) sobre a reversão fiscal contra um responsável subsidiário insolvente.

Após um enquadramento teórico de cada imposto, nomeadamente sobre o património, consumo e rendimento, procede-se à análise da jurisprudência consolidada em cada matéria de tributação. Durante o estudo dos Acórdãos escolhidos optou-se por tecer comentários, de forma a enquadrar alguns conceitos teóricos no caso concreto. Assim, é possível compreender na prática e na teoria as obrigações fiscais do contribuinte em situação de insolvência.

Posteriormente (quinto capítulo), o estudo versa sobre os impostos sobre o património, onde à semelhança da reversão fiscal, é feito um enquadramento teórico. Em seguida, é objeto de análise um Acórdão do STA sobre o benefício fiscal previsto no artigo 270.º, n.º 2, do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE). Opta-se por acompanhar a abordagem da jurisprudência com a doutrina existente sobre o tema.

A terminar os impostos sobre o património, à luz da circular n.º 10/2015 e da jurisprudência, é possível compreender a tributação dos prédios integrados na massa insolvente.

Os impostos sobre o rendimento ocupam o sexto capítulo da dissertação. Em primeira instância, é apresentada a teoria geral do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e coletivas (IRC). Em sede de IRS, aborda-se as mais-valias no processo de insolvência, nomeadamente no que respeita ao artigo 268.º, n.º 1, do CIRE.

No que respeita ao IRC o estudo versa sobre a fase executiva do processo de insolvência – liquidação da sociedade – nomeadamente no que concerne à dedução dos prejuízos fiscais durante a fase de liquidação. Por fim, elabora-se um estudo comparado das circulares n.ºs 1/2010 e 10/2015 a par da jurisprudência uniformizada, para tipificar as obrigações declarativas e acessórias das sociedades insolventes.

No capítulo sétimo, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), enquanto imposto indireto e de matriz comunitária, careceu de um enquadramento doutrinal. Esta etapa visa analisar as declarações periódicas de IVA obrigatórias, a cessação de atividade e as operações tributáveis no período de liquidação.

No oitavo capítulo aborda-se a responsabilidade por dívidas resultantes de coimas aplicadas às sociedades insolventes.

A presente dissertação visa conciliar, sempre, o Direito Fiscal e o Direito da Insolvência, para realizar uma análise sobre a tributação das sociedades insolventes, visto que não existe um regime fiscal especial para as empresas declaradas insolventes. Importa, assim, estudar o insolvente enquanto sujeito passivo da relação jurídica-tributária e compreender o enquadramento de um contribuinte desta índole no sistema fiscal português.

Os principais objetivos da presente dissertação é identificar as obrigações declarativas, acessórias e de escrituração, das pessoas coletivas em processo de insolvência. É fundamental simplificar a situação fiscal dos sujeitos coletivos em situação de insolvência. A cada dia existe uma Administração Fiscal que transfere para o contribuinte a interpretação e aplicação das normas fiscais. Hoje, a liquidação dos tributos tem por base a declaração fornecida pelos particulares, os quais em sede de insolvência não têm um regime fiscal especial.

A insolvência das pessoas singulares e coletivas é um tema atual e um fenómeno que apresenta uma dimensão que justifica a escolha da presente investigação. Veja-se que são múltiplas as vezes em que as empresas se deparam com a incapacidade de satisfazer os seus deveres e obrigações enquanto devedores. A falta de solvabilidade financeira, a conjuntura de crise económica, a par da inexistência de património podem ser causas justificativas do desencadear de um processo de insolvência.

Assim, o fenómeno da insolvência assume um papel relevante, atual, complexo e vasto, com valor para merecer uma investigação sobre a tributação do contribuinte insolvente à luz do sistema fiscal português.

O tema em estudo pode ser analisado na comunidade acadêmica de forma a simplificar e, conseqüentemente, contribuir para um estudo aprofundado do sistema fiscal na ótica do contribuinte em situação de insolvência, enquanto sujeito passivo da relação jurídica-tributária.

Para concluir, importa fazer referência ao pacote legislativo do Programa Capitalizar, a que se refere a Resolução do Conselho de Ministros n.º 42/2016, de 18 de agosto. O objetivo primário destas medidas são a melhoria da eficácia dos processos de reestruturação empresarial e de insolvência. O Processo Especial de Revitalização (PER) foi revisto de forma a aumentar a sua transparência na verificação e graduação de créditos. Foram criados mecanismos extrajudiciais que simplificam o processo de recuperação de empresas, refira-se o novo Regime Jurídico de Conversão de Créditos em Capital.

Em suma, o tema explanado encontra-se em reestruturação o que merece uma análise cuidada e ampla de forma a permitir a elaboração de uma dissertação atual e atenta às necessidades dos contribuintes em situação de insolvência e, por sua vez, se possível, enriquecer a prática empresarial.

No que respeita à metodologia num primeiro momento é constituída pela pesquisa documental, livros técnicos, artigos científicos e sítios de internet relevantes.

Após um enquadramento teórico, importa analisar o tema em apreço, à luz da jurisprudência. Enquanto conjunto de orientações que revelam as regras jurídicas no caso concreto, a jurisprudência apresenta-se como a componente prática deste trabalho.

2. O Direito da Insolvência

2.1. Introdução

O Direito da Insolvência constitui «um setor normativo-jurídico que diz respeito à insolvência» (Epifânio, 2015, p. 13).

Permita-se aludir à importância do estudo do Direito pelo facto da convivência em sociedade só subsistir com uma ordem normativa eficiente, porque a vida societária permite aos sujeitos das relações jurídicas, recorrer à entreaajuda e solidariedade. Veja-se o exemplo: uma sociedade por quotas que no decorrer da sua atividade económica recorre a um empréstimo junto de uma instituição financeira de crédito; a instituição disponibilizará o crédito porque existem regras que *a priori* lhe dão a máxima garantia do seu reembolso. Assim, como refere Mendes (2010, p. 9), «torna-se necessária a resolução de conflitos que a vida social inevitavelmente suscita». Mas «tudo isto só é possível havendo padrões estabelecidos de conduta, regras que asseguram a harmonização das atividades entre si» (p. 9). Conclui-se que o direito permite a «solidariedade de interesses» (p. 9).

A insolvência etimologicamente significa falta de solvência com origem no verbo latino *solvere* (desatar, livrar, pagar, resolver), ou seja, uma situação de solvabilidade reduzida. Segundo Menezes Leitão (2017, p. 13),

a insolvência traduz a situação daquele que está impossibilitado de cumprir as suas obrigações, normalmente por ausência da necessária liquidez em momento determinado, ou em certos casos porque o total das suas responsabilidades excede os bens de que pode dispor para as satisfazer.

Veja-se que, a partir do momento em que uma sociedade recorre ao crédito e desse modo difere para o futuro (passivo corrente/não corrente) o cumprimento das suas obrigações, existe a possibilidade de não ser possível restituir os credores.

Segundo Menezes Leitão (p. 14) «o Direito da Insolvência pode por isso ser considerado como o complexo de normas jurídicas que tutelam a situação do devedor insolvente ou pré-insolvente e a satisfação dos direitos dos seus credores».

O Direito da Insolvência comporta normas jurídicas de diversos ramos do direito, de acordo com Menezes Leitão (p. 15), já se considerou a sua autonomia merecedora de considerandos e fundamentos científicos. Mas a recolha de diversos elementos normativos dos vastos ramos do Direito não retira ao Direito da Insolvência «uma unidade dogmática própria, já que representa a reação da ordem jurídica à situação de insolvência» (p. 15).

Importa fazer alusão ao Direito da Insolvência enquanto conjunto de normas de direito substantivo que,

pertencem, no seu conjunto, e na essência, ao Direito Privado, e, dentro deste, ao Direito da responsabilidade patrimonial, pois por ele perpassam conceitos de autodeterminação e de auto-responsabilidade, que colocam frente a frente pessoas iguais em direitos iguais (Epifânio, 2015, p. 13).

Refira-se ainda importância do conjunto de normas jurídicas de índole processual explanadas no Direito da insolvência. Como refere Menezes Leitão (2017, p. 15) «por necessidade de tutela dos direitos do devedor e dos credores envolvidos, é necessária a intervenção do tribunal, coadjuvado pelos órgãos de insolvência». Compreende-se deste modo a marcante componente processual presente no Direito da Insolvência.

2.2. Origem da insolvência

A tipificação da insolvência no século XXI, explana marcas de um percurso, como qualquer fenómeno de relevo económico e societário. Como menciona Martins (2016, p. 15) «[m]uitas das soluções hoje conhecidas tiveram antecedentes». Importa analisar os factos históricos mais marcantes da insolvência para compreender a evolução do tema exposto.

Como se compreende as situações de incumprimento e a impossibilidade de cumprir as suas obrigações outrora vencidas advém de há muitos séculos.

Primeiramente, qual a reação do Direito Romano ao incumprimento das obrigações vencidas? Analisemos o marco do Direito Romano no Direito da Insolvência contemporâneo.

De acordo com Cruz (1984, p. 34) o Direito Romano é muito vago, mas em sentido rigoroso (*stricto sensu*) «é o conjunto de normas jurídicas que vigoram em Roma e nos seus territórios, desde o início (753 a.c.?) até à morte de Justiniano em 565». Deste modo, em *stricto sensu* o Direito Romano é o *Ius Romanum* propriamente dito. Em sentido amplo entende-se como a tradição romanista, ou seja, compreende o período de 14 séculos (sécs.VI-XX).

Até à Lei das Tábuas, nos primeiros momentos do *Ius Romanum*, «sempre que se fala de ‘lei’ (lei pública), entende-se apenas a *lex rogata*, quer dizer, uma determinação geral (norma) aprovada pelo povo (de início ordenada pelo povo), sob proposta de um magistrado» (p. 175). Segundo Cruz (p. 175) a Lei das Tábuas já é uma verdadeira lei (comicial) pois foi votada e por sua vez aprovada pelos comícios.

O Direito Romano «não conhecia o instituto da falência ou insolvência, dado o facto de assentar na responsabilidade pessoal e não na execução coletiva do património do devedor» (Menezes Leitão, 2017, p. 21). Segundo a Lei das XII Tábuas, o devedor respondia na própria pessoa e não com o património que detinha. O regime aplicado difere na íntegra do que vigora atualmente, uma vez que «em caso de não cumprimento da obrigação, o credor poderia legitimamente apoderar-se do devedor e inclusivamente vendê-lo como escravo *trans Tiberim* ou matá-lo por esartejamento (*partes secanto*)» (p. 21).

Em primeira instância, o incumprimento das obrigações era certificado através de confissão, assim como decorre hoje do CIRE o dever de apresentação à insolvência por parte do devedor em situação de insolvência. Após a confissão o devedor tinha oportunidade de cumprir tempestivamente a obrigação vencida. Só findo o prazo de trinta dias havia lugar à execução do devedor e como refere Menezes Leitão (p. 21) ocorria a prisão do devedor pelo credor ou pelo tribunal. Note-se que a prisão por cárcere privado tem durabilidade até ao fim da época romana. Por fim, findo prazo estipulado (sessenta dias), não havendo lugar ao pagamento das dívidas, o devedor era feito escravo, vendido ou morto em última instância.

Numa segunda fase, com a *Lex Poetelia Papiria de nexis* verifica-se uma passagem para a execução patrimonial que constitui um marco importante na evolução e civilização do mundo Ocidental, como refere Martins (2016). A proibição do *se nexum dare* e a morte do devedor põe término a «uma situação dramática em que eram colocados os devedores» (Menezes Leitão, 2017, p. 22).

Quando o devedor detinha na sua esfera jurídica bens, procedia-se à apreensão dos mesmos para venda. Com o valor obtido na venda era feito o pagamento aos seus credores. Segundo Menezes Leitão (p. 22) «[p]or essa via, se atribuía aos credores custódia e administração dos bens do devedor que se furtasse ao cumprimento das suas obrigações, situação que era vista como uma forma de penhor (*pignus praetorium*)».

A par do nosso administrador judicial provisório (artigo 33.º CIRE) surge a figura do curador para administração dos bens do devedor «ao mesmo tempo que se introduziram meios para reagir contra os actos do devedor realizados fraudulentamente em prejuízo dos credores» (p.23). Veja-se o artigo 31.º do CIRE relativamente às medidas cautelares a aplicar em caso de justificado receio.

Um das medidas apresentada neste período prende-se com a partilha extrajudicial. O devedor pode identificar os bens que compõem o seu património e entregá-lo tempestivamente ao credor e juntos procederem à sua partilha. Os credores que não detinham a propriedade dos bens, e

apenas a sua posse, tinham o direito de proceder à venda do património do credor por meio do curador.

Após a *Lex Poetelia Papira de nexis* passaram a admitir-se outros trâmites em situações de incumprimento de obrigações vencidas. Quando o devedor detém bens na sua esfera jurídica procedia-se à apreensão e venda dos seus bens para o pagamento dos credores. Abandonam-se a medidas privativas de liberdade e restantes responsabilidades pessoais, para uma execução patrimonial. Note-se a aproximação ao Direito da Insolvência vigente na nossa jurisdição nacional.

Mas atribuía-se «aos credores a custódia e administração dos bens do devedor que se furtasse ao cumprimento das suas obrigações que era vista como uma forma de penhor (*pignus praetorium*)» (p. 22). A administração dos bens pelos credores opõe-se à figura do administrador judicial – procedimento não aplicável atualmente.

Findo o prazo (15 a 30 dias) os credores deviam «proceder à alienação dos bens do devedor, através de *bonorum venditio*, sendo os bens adjudicados pela melhor oferta» (p. 22).

Como referido a administração dos bens do devedor pelos seus credores vigorou até à introdução do sistema que estabelecia um curador para a administração do património do credor.

A partir de 491 pela decisão de Zenão «a prisão por dívida deixa de consistir em cárcere privado, passando a ser realizada em cadeia do Estado» (p. 23). Deste modo, constata-se que finda a época romana vigora a execução patrimonial dos devedores.

Numa última fase desta época em análise, o património do insolvente era submetido a um «leilão» em hasta pública e o adquirente do património global ficava sujeito ao ónus do pagamento das dívidas.

Após a análise do Direito Romano passamos para o Direito Intermédio onde encontramos uma abordagem ao fenómeno da falência/insolvência mais semelhante ao que vigora hoje no ordenamento jurídico português. Como refere Menezes Leitão (p. 25) «[é] essencialmente no Direito Intermédio, especialmente nas cidades italianas, que se pode considerar residir a origem do conceito falência, hoje insolvência».

O recurso ao crédito como alavanca económica é um pressuposto assente na economia. Para exercer o comércio passou a ser necessário recorrer ao crédito junto dos fornecedores. Deste modo, acresce a necessidade de tipificar eficazmente as situações de incumprimento das obrigações vencidas. Com o desenvolvimento das cidades comerciais italianas verifica-se um

aumento do diferimento do pagamento a fornecedores e incremento de capital que provocou o aumento de crédito.

Assim, como os credores ficavam dependentes de pagamentos pontuais, surge uma «acrescida importância dos comerciantes implicou que a sua quebra e conseqüente não pagamento aos credores viesse a ter graves conseqüências económicas, tendo assim de ser disciplinada» (p. 24).

O incumprimento dos pagamentos aos credores deixou de ser analisado apenas como uma simples infração do comerciante a ser punida, verificando-se a necessidade de codificar e acautelar o este fenómeno nas cidades italianas.

Refira-se como marco, o estatuto de Génova, datado a 1498 que regula a falência numa época de desenvolvimento das cidades comerciantes italianas, resultante da necessidade de uma melhor disciplina do fenómeno - a falência.

Veja-se à luz da doutrina vigente no Direito Intermédio o conceito de falência. Primeiramente, Benevenuta Stracca sustentava que «toda a falência pressupunha a cessação de pagamentos pelo devedor» (p. 26). Acrescenta ainda que se trata de um direito exclusivo dos comerciantes. Para Baldus, toda a falência implicaria a presunção de fraude.

Como resposta à constante mudança dos devedores para outras cidades, de forma a exercer o comércio sem responder pelos seus créditos, «a situação de fuga do comerciante foi qualificada como uma presunção *iuris et de iure* de falência» Menezes Leitão (p. 27). Os normativos vigentes à data visavam garantir que os bens do devedor permanecessem no lugar onde foram contraídas as dívidas, e reprimir as fugas dos comerciantes. Em 1330 o estatuto de Milão «fizeram depender a aplicação de normas falimentares da constatação da fuga, reconhecendo-se esta a menos que o falido comparecesse e prestasse garantias idóneas» (p. 27). Surge a necessidade de medidas cautelares, como a *action Pauliana* como mecanismo de execução dos bens do devedor.

A falência «era automaticamente qualificada como crime (falência-crime), sendo punida com penas criminais extremamente duras, incluindo a pena de morte» (p. 27). As medidas punitivas mais frequentes eram a interdição de cargos públicos, a proibição do exercício do comércio e a expulsão do devedor do consórcio dos *cives*.

A par dos incidentes de qualificação da insolvência (artigo 188.º e seguintes do CIRE) como fortuita ou culposa, foram incrementados regimes para evitar a qualificação automática da falência como crime. Como refere Menezes Leitão (p. 27) «reconhecendo a possibilidade de o falido elidir a presunção de culpabilidade, demonstrando a ausência da sua responsabilidade por essa situação».

Mas, verificou-se a passagem de falência-crime para o crime falencial com a finalidade de garantir os direitos dos credores. Surge também a necessidade de «assegurar a igualdade entre os credores e procuraram-se mecanismos que evitasse, a destruição de valor pelo próprio devedor» (Martins, 2016, p. 18). Nesta fase o falido detém o ónus da prova para afastar a sua responsabilidade na situação falência que se encontra.

Os credores preferiam acolher e recorrer ao processo falência por ser célere mesmo que não significasse uma recuperação total dos créditos. Essencial «à sua aplicação era o requisito subjetivo da pertença do visado a um organismo mercantil, uma corporação, a qual implicava a aceitação de uma disciplina própria, que justificava a sujeição a um processo sumário próprio» (Menezes Leitão, 2017, p. 28). Segundo o autor, reside aqui, a origem da autonomização do processo de falência. Veja-se no CIRE, o artigo 2.º, relativamente aos sujeitos passivos da declaração de insolvência, que merecerá análise no próximo capítulo.

De forma sistemática com o processo de falência, o falido ficava desapossado de todo o património assim como de toda a escrituração contabilística «que era entregue aos órgãos falimentares, a quem os devedores do falido deveriam passar a liquidar os seus débitos» (p. 28).

Finda a análise do Direito Intermédio são inovações assentes, como refere Leitão (2017): a apreensão geral de todo o património; notificação aos credores para reclamar os seus créditos; verificação sumária dos créditos reclamados; e a possibilidade de celebrar concordata entre o devedor e a maioria dos créditos.

Atendendo às inovações introduzidas pelo regime jurídico italiano «o instituto falência estende-se a toda a Europa (incluindo Inglaterra), em virtude da internacionalização das trocas comerciais» (Menezes Leitão, 2017, p. 30). Surge desde cedo a necessidade de harmonização da legislação falimentar para responder à internacionalização do comércio e aumentar as trocas comerciais transfronteiriças.

O primeiro regime a estabelecer na íntegra a falência foi a *Ordonnance* de 1673, da autoria de Colbert, que abrangia comerciantes e não comerciantes, e deste modo, criava uma jurisdição especializada para a falência. A primeira codificação a abranger o fenómeno da falência foi o *Code de Commerce* francês de 1807 de Napoleão.

2.3. Evolução da insolvência na jurisdição nacional

O regime da insolvência em Portugal analisa-se segundo três fases, e cada uma delas apresenta sistemas normativos dispares.

Primeiramente, o sistema da falência-liquidação que vigorou desde os primórdios até ao Código de Processo Civil de 1961; num segundo momento o sistema da falência-saneamento até ao Código da Insolvência e Recuperação de Empresas de 2004; e por fim o sistema de falência-liquidação com o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas de 2004 até à atualidade.

Importa analisar a estrutura e o fim prosseguido em cada fase do processo de insolvência. A primeira fase tinha como objetivo assegurar a satisfação dos direitos dos credores procedendo à liquidação do património do falido. Durante esta fase, o instituto da falência era exclusivo dos comerciantes. Com o Código Comercial de 1833 (código Ferreira Borges) aparece pela primeira vez o instituto da falência disciplinado de forma sistemática, mas não como vigora atualmente.

O Decreto n.º 21758, de 22 de outubro de 1932, deixou um grande marco, uma vez que, introduziu em Portugal o instituto de falência destinado aos devedores não comerciantes. Assim «pela primeira vez a aplicação em Portugal de um processo de liquidação colectiva em benefício de credores em relação aos não comerciantes, dado que anteriormente [...] os não comerciantes apenas poderiam ser objeto de execuções individuais» (Menezes Leitão, 2017, p. 57).

Em 1935 foi publicado o Código das Falências que alterou a definição de falência para a impossibilidade de o comerciante solver os seus compromissos contrariamente ao que vigorava antes, que assentava na presunção resultante da cessação de pagamentos. A vigência desde Código terminou nos quatro anos subsequentes à sua publicação, voltando o código das falências a ser unificado ao Código de Processo Civil de 1939.

A segunda fase (falência – saneamento) é marcada pelo DL n.º 132/93, de 23 de abril, que aprovou o Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e da Falência (CPEREF). Como refere Menezes Leitão (p. 74) «[a] principal inovação do CPEREF foi a abolição da distinção entre falência e insolvência e a aplicação do respectivo regime a todas e quaisquer empresas, fossem ou não empresas comerciais (art.º 1º)». Esta fase deu prevalência à recuperação das empresas através da sua reabilitação patrimonial.

Com a terceira fase, volta-se novamente ao sistema falência-liquidação, onde é aprovado pelo DL n.º 53/2004, de 18 de março, o atual CIRE. O CIRE desde a sua aprovação sofreu as seguintes alterações: DL n.º 200/2004 de 18 de agosto; DL n.º 76-A/2006 de 29 de março; DL n.º 282/2007 de 7 de agosto; DL n.º 116/2008 de 4 de julho; DL n.º 185/2009 de 12 de agosto; Lei n.º 16/2012 de 20 de abril; Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro; DL n.º 26/2015 de 6 de fevereiro; DL n.º 79/2017 de 30 de junho; Retificação n.º 21/2017 de 25 de agosto; e a Lei n.º 114/2017 de 29/12.

Com a introdução do CIRE, o processo de insolvência passou a ter como finalidade principal a satisfação dos credores, ficando a recuperação das empresas um fim secundário. Contrariamente ao CPEREF que visava em primeira instância a recuperação das empresas. Com a Lei n.º 16/2012 de 20 de abril pretendeu-se «atenuar a forma radical com que este diploma enveredara pelo sistema de falência-liquidação, ainda que as alterações pareçam mais de forma do que conteúdo» (p. 78). Deste modo, verifica-se um retorno ao sistema de falência-saneamento.

2.4. O Decreto-Lei n.º 79/2017 de 30 de junho

O CPEREF, foi aprovado pelo DL n.º 132/93, de 23 de abril, e tinha como objetivo a recuperação das empresas. Veja-se o seu artigo 1.º,

1- [t]oda a empresa em situação de insolvência pode ser objecto de uma ou mais providências de recuperação ou ser declarada em regime de falência; 2 - Só deve ser decretada a falência da empresa insolvente quando ela se mostre economicamente inviável ou se não considere possível, em face das circunstâncias, a sua recuperação financeira.

O artigo 1.º foi alterado pelo DL n.º 135/98, de 20 de outubro, e passou a tipificar que,

1 – [t]oda a empresa em situação económica difícil ou em situação de insolvência pode ser objecto de uma medida ou de uma ou mais providências de recuperação ou ser declarada em regime de falência; 2 - Só deve ser decretada a falência da empresa insolvente quando ela se mostre economicamente inviável ou se não considere possível, em face das circunstâncias, a sua recuperação financeira.

Note-se que durante a vigência do CPEREF estava-se perante uma fase de falência-saneamento onde existia um incentivo à recuperação das empresas, ou seja, uma concreta reabilitação patrimonial do devedor.

Mas não foi possível manter o sistema vigente no normativo supra indicado, sendo aprovado o CIRE pelo DL n.º 53/2004, de 18 de março. Com o CIRE voltou-se a uma fase de falência liquidação. Ora, nos termos do artigo 1.º,

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

A Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, regressa ao sistema falência-saneamento atendendo ao período de crise económico. Deste modo nos termos do artigo 1.º, n.º 1,

[o] processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores.

A presente alteração legislativa instituiu o PER.

Neste sentido importa referir a Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2011, de 25 de outubro, que prevê um conjunto de medidas com o objetivo de promoção de mecanismos de reestruturação extrajudicial de devedores. A empresa antes de recorrer ao processo de insolvência pode optar por realizar um acordo fora dos tribunais (extrajudicial) para alcançar a sua recuperação e continuar a sua atividade económica. Deste modo, é possível reabilitar a empresa e manter os seus trabalhadores, restituir o crédito juntos dos seus fornecedores e libertar-se dos processos judiciais.

O DL n.º 79/2017, de 30 de junho, trouxe profundas alterações ao CIRE e ao Código das Sociedades Comerciais (CSC) que surge no âmbito do Programa Capitalizar e têm *ratio sendi* no Regulamento (UE) 2015/848, de 20 de maio de 2015, do Parlamento Europeu e do Conselho, enquanto ato vinculativo e de carácter geral e de aplicabilidade direta.

Como refere Serra (2017, p. 13) «[p]or mais que não seja imediatamente visível, a reforma (se assim for admissível chamar-lhe) não é resultado de uma iniciativa espontânea do legislador português. Ela tem um enquadramento [...]no Direito da União Europeia». O tema em análise exige que se parta de um enquadramento comunitário, em sede do Direito da União Europeia.

O Regulamento (EU) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativo aos processos de insolvência revogou o Regulamento (CE) n.º 1346/2000 do Conselho de 20 de maio de 2000. A alteração, pretendeu em primeira instância, aperfeiçoar a aplicação de algumas disposições para melhorar a gestão dos processos transfronteiriços. Num segundo momento o novo regulamento prevê a promoção da recuperação das empresas no mercado interno. Importa fazer menção à Recomendação da Comissão de 12 de março de 2014 sobre uma nova abordagem em matéria de insolvência de empresas. Veja-se que, embora a Recomendação não seja um ato com força vinculativa, demonstrou que existe um caminho para a harmonização do Direito da Insolvência no plano da União Europeia, e que a recuperação e manutenção das empresas viáveis é uma prioridade a nível comunitário.

Em relação à Recomendação da Comissão refere o seu primeiro considerando que pretende,

assegurar que empresas viáveis com dificuldades financeiras, seja qual for a sua localização na União, tenham acesso às legislações nacionais em matéria de insolvência que lhes permitam reestruturar-se numa fase precoce com vista a evitar a sua insolvência, e, assim, maximizar o valor total para os credores, empregados, proprietários e a economia em geral. A presente recomendação visa igualmente dar uma segunda oportunidade, em toda a União, aos empresários honestos em situação de falência.

De acordo com Serra (2017, p. 14) «a Recomendação fixa padrões ou requisitos mínimos para a disciplina dos instrumentos pré-insolvenciais e de exoneração dos empresários em nome individual e convida os Estados-membros a acolhê-los nas legislações nacionais». Como a Recomendação não tem o mesmo valor da diretiva e não tem uma transposição imperativa pretende-se que os Estado-membros acolham determinadas normas. Mas, note-se que houve acolhimento por parte dos Estados desta recomendação, ou seja, existe por parte da Comissão Europeia o objetivo de harmonizar a insolvência.

Como explanado nos parágrafos anteriores, as alterações legislativas em matéria de insolvência não podem ser acolhidas sem a análise do Direito da União Europeia. Através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 42/2016, de 18 de agosto, foi aprovado o Programa Capitalizar, entre os cinco eixos estratégicos, note-se a reestruturação empresarial. Uma das medidas do Programa Capitalizar é a melhoria dos mecanismos judiciais existentes (PER e Processo de Insolvência); e criação de novos mecanismos extrajudiciais (Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) e Mediador de Recuperação de Empresas).

De acordo com o preâmbulo do DL n.º 79/2017, de 30 de junho,

[a]postou-se na credibilização do processo especial de revitalização (PER) enquanto instrumento de recuperação, reforçou-se a transparência e a credibilização do regime e desenhou-se um PER dirigido às empresas, sem abandonar o formato para as pessoas singulares não titulares de empresa ou comerciante.

Procedeu-se ainda à adaptação do Regulamento (EU) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativo aos processos de insolvência, no ordenamento jurídico português.

Importa analisar as alterações introduzidas pelo DL n.º 79/2017, de 30 de junho. O PER foi introduzido pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, e regulado pelos artigos 1.º n.º 2, 17.º-A a ao 17.º-I. O presente mecanismo judicial visa a revitalização dos devedores que se encontrem em situação económica difícil.

Veja-se a redação do artigo 1.º, n.º 2, introduzido pelo DL n.º 16/2012,

[e]stando em situação económica difícil, ou em situação de insolvência meramente iminente, o devedor pode requerer ao tribunal a instauração de processo especial de revitalização, de acordo com o previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I.

Com o DL n.º 79/2017, o n.º 2, do artigo 1.º passa a ter a seguinte redação «[e]stando em situação económica difícil, ou em situação de insolvência meramente iminente, a empresa pode requerer ao tribunal a instauração de PER, de acordo com o previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-J». Note-se que o artigo citado atende à Retificação n.º 21/2017, de 25 agosto, que alterou o DL n.º 79/2017.

Decorre do n.º 2 do artigo 1.º uma das grandes alterações trazidas pelo DL n.º 79/2017. O PER passa a ser utilizado apenas pelas empresas, ou seja, já não tem aplicação quanto às pessoas singulares. Vem estipular o n.º 3 do artigo 1.º que as pessoas singulares passam a ter um acordo para pagamento (processo especial para acordo de pagamentos), «[t]ratando-se de devedor de qualquer outra natureza em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, este pode requerer ao tribunal processo especial para acordo de pagamento, previsto nos artigos 222.º-A a 222.º-J».

A segunda alteração importante refere-se ao artigo 17.º-A, no que respeita à aplicação do processo, passando a destinar-se apenas às empresas. Nos termos do n.º 3 do artigo 17.º-A este mecanismo judicial pode ser utilizado por qualquer empresa que,

mediante declaração escrita e assinada, ateste que reúne as condições necessárias para a sua recuperação e apresente declaração subscrita, há não mais de 30 dias, por contabilista certificado ou por revisor oficial de contas, sempre que a revisão de contas seja legalmente exigida, atestando que não se encontra em situação de insolvência atual.

Em relação às formalidades do processo, de acordo com o artigo 17.º-C, n.º 1,

[o] processo especial de revitalização inicia-se pela manifestação de vontade da empresa e de credor ou credores que, não estando especialmente relacionados com a empresa, sejam titulares, pelo menos, de 10 /prct. de créditos não subordinados, relacionados ao abrigo da alínea b) do n.º 3, por meio de declaração escrita, de encetarem negociações conducentes à revitalização daquela, por meio da aprovação de plano de recuperação.

Deste modo, com o DL n.º 79/2017 procedeu-se à revisão do PER e do regime de insolvência. O Programa Capitalizar vem trazer para a o direito da insolvência novos mecanismos extrajudiciais como o RERE (Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas), o Regime de Mediador de Recuperação de Empresas, o Regime Jurídico de Conversão de Créditos em Capital e o Regime da apropriação do bem empenhado no penhor mercantil.

2.5. Análise das estatísticas trimestrais (2007-2017)

Para terminar a primeira etapa da presente dissertação importa analisar as estatísticas trimestrais sobre processos de insolvência, processos especiais de revitalização e processos especiais para acordo de pagamento nos tribunais judiciais de 1.^a instância entre 2007 e 2017. Os dados estatísticos utilizados foram publicados pela Direção-Geral da Política de Justiça (DGPJ) no Boletim n.º 48 publicado em janeiro de 2018.

Relativamente aos movimentos dos processos de insolvência e recuperação de empresas, nos tribunais de 1.^a instância, a comparação temporal de 2007 com 2017 revela um aumento de cerca de 266,7 % no número de processos entrados. Note-se que este aumento faz-se acompanhar do número de processos findos, uma variação de 271%.

No terceiro trimestre de 2014 deram entrada 8263 processos, sendo assim o ano entre 2007 e 2017 com a entrada de mais processos nos tribunais judiciais de 1.º instância.

No que respeita à duração média dos processos findos, considerando o tempo entre a sua entrada no tribunal e a homologação da sentença, é de referir que a duração média era de 7 meses no terceiro trimestre de 2007, e em 2017 apresenta uma duração de 2 meses.

Em relação ao escalão de valor dos processos de insolvência e recuperação de empresas findos, a maior percentagem no terceiro trimestre de 2017 respeita aos processos cujo valor compreende entre 10.000,00€ e 49.999,00€ (42,8%). Contudo, é possível constatar um aumento da proporção dos processos cujo valor se encontra entre os 1.000,00€ e 9.999,00€.

Importa observar o tipo de pessoas (singulares ou coletivas) envolvidas nas insolvências decretadas: existe um aumento significativo do peso das pessoas singulares no total dos processos de insolvência passando-se de uma taxa de 21,2% em 2007 para 76,8% em 2017.

O número de insolvências decretadas nos tribunais judiciais de 1.^a instância aumentou significativamente. É possível observar que o valor registado no terceiro trimestre de 2017 corresponde a sensivelmente quatro vezes mais que o registado em 2007. No terceiro trimestre de 2017 e face ao terceiro trimestre de 2016, registou-se uma diminuição de 3,9% no número de insolvências decretadas. Face ao terceiro trimestre de 2013 registou-se uma diminuição de 28,1% nesse valor.

No que respeita ao PER, introduzido pela Lei n.º 16/2012 de 20 de abril, no terceiro trimestre de 2017 entraram 120 processos menos 72,2% comparativamente a 2013 em que entraram 431. A duração média dos processos de revitalização findos é de 6 meses e 5 dias. Importa referir que 46,2% terminam por acordo. Em relação ao tipo de pessoa envolvida neste mecanismo

judicial, no ano de 2017, a maior percentagem corresponde às pessoas coletivas de direito privado, contrariamente ao processo de insolvência.

O Processo Especial Para Acordo de Pagamentos (PEPAP) relativo aos devedores que não sejam «empresas» foi introduzido pela Lei n.º 79/2017 de 30 de junho. É possível verificar que no terceiro trimestre de 2017 entraram 116 processos, tendo findado 8 e 108 encontravam-se pendentes.

3. Regime jurídico das sociedades insolventes

3.1. Situação de insolvência

O presente capítulo visa a analisar o regime jurídico das sociedades insolventes. Conhecer a tramitação do processo de insolvência serve de base para uma correta abordagem do regime fiscal das mesmas.

Em primeira instância é necessário saber em que circunstâncias, uma pessoa singular ou coletiva, se encontra em situação de insolvência para depois conhecer as fases do processo de insolvência.

A situação de insolvência com decorre do artigo 3.º, n.º, 1 do CIRE «é considerado em situação de insolvência o devedor que se encontre impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas». O principal critério que define a situação de insolvência está tipificado no artigo supra enunciado, tratando-se de um conceito de solvabilidade. De acordo com Epifânio (2015, p. 23),

pode até acontecer que o passivo seja superior ao activo mas não exista situação de insolvência, porque há facilidade de recurso ao crédito para satisfazer as dívidas excedentárias [...] por outro lado, pode acontecer que o ativo seja superior ao ativo vencido, mas o devedor se encontre em situação de insolvência por falta de liquidez do seu activo.

De acordo com o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, processo n.º 877/13.0YXLSB.L1-6,

[e]m face do regime legal, nomeadamente o art.º 3 n.ºs 1 e 2 do CIRE, o critério legal para poder ser considerado insolvente [...] é a impossibilidade de cumprir as obrigações vencidas e, quanto às pessoas colectivas e patrimónios autónomos, além daquele critério, também podem ser considerados insolventes no caso de ser manifesta a superioridade do seu passivo em relação ao seu activo.

Decorre ainda de jurisprudência que «há muito que tem sido geral e pacificamente entendido pela doutrina e pela jurisprudência que, para caracterizar a insolvência, a impossibilidade de incumprimento não tem de abranger todas as obrigações vencidas do insolvente» (*vide* Acórdão processo n.º 716/11.6TBVIS.CI do Tribunal da Relação de Coimbra). Nos termos deste Acórdão o que releva para a insolvência é a insusceptibilidade de satisfazer obrigações que, pelo seu significado no passivo do devedor, demonstram para o obrigado uma impotência de continuar a satisfazer a generalidade dos seus compromissos.

O insolvente é aquele que se encontra incapaz de cumprir as suas obrigações e a sua situação é aferida com base em dois critérios principais. Segundo Menezes Leitão (2017) são eles: o critério

do fluxo de caixa e o critério do balanço ou do ativo patrimonial. Assim, com base no primeiro critério, o devedor está em situação de insolvência «logo que se torna incapaz, por ausência de liquidez suficiente, de pagar as suas dívidas no momento em que estas se vencem» (p. 81). Atendendo ao segundo critério, a insolvência «resulta do facto de os bens do devedor serem insuficientes para o cumprimento integral das suas obrigações» (p. 81).

O artigo 3.º, n.º 1, do CIRE tipifica o conceito geral de insolvência, enquanto o n.º 2 do mesmo normativo, prevê um conceito especial. Assim, o artigo 3.º, n.º 2, do CIRE aplica-se às pessoas coletivas e aos patrimónios autónomos cujas dívidas nenhuma pessoa singular responda pessoal e ilimitadamente, direta ou indiretamente, quando o seu passivo seja manifestamente superior ao ativo. O normativo supra indicado aplica-se às heranças jacentes, ao Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada (EIRL), às sociedades anónimas e por quotas.

No n.º 4 do artigo 3.º do CIRE «[e]quipara-se à situação de insolvência actual a que seja meramente iminente, no caso de apresentação pelo devedor à insolvência». De acordo com Epifânio (2015, p. 26) «parece lícito afirmar que a iminência da insolvência consiste na probabilidade de o devedor não cumprir as suas obrigações atuais, no momento em que se vençam [...]». Segundo a doutrina germânica, é necessário determinar se durante um decurso futuro de tempo, existe capacidade de pagamento das obrigações ou o incumprimento tem maior probabilidade de acontecer. Para Epifânio (p. 27) o único aspeto claro na norma em análise é que a lei restringe este fundamento da insolvência à hipótese de apresentação do próprio devedor à insolvência. Deste modo os credores não podem exercer qualquer pressão sobre o devedor para este se apresentar à insolvência.

No artigo 20.º, n.º 1, do CIRE encontram-se enumerados alguns factos que legitimam o requerimento da declaração de insolvência por quem for legalmente responsável pelas suas dívidas, por qualquer credor, ou ainda pelo Ministério Público. Como refere Epifânio (p. 30) «trata-se de *requisito indispensável* para se preencher o pressuposto da insolvência (quando o requerente não é o próprio devedor), pois tem necessariamente de se verificar um dos factos elencados nas várias alíneas do n.º 1 do artigo 20.º».

Importa saber quem são os sujeitos passíveis de insolvência, ou seja, o pressuposto subjetivo do processo de insolvência. Atendendo às alíneas do n.º 1 do artigo 2.º do CIRE podem ser objeto de processo de insolvência: quaisquer pessoas singulares ou coletivas; a herança jacente; as associações sem personalidade jurídica e as comissões especiais; as sociedades civis; as sociedades comerciais e as sociedades civis sob a forma comercial até à data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem; as cooperativas, antes do registo da sua constituição; o

estabelecimento individual de responsabilidade limitada; e quaisquer outros patrimônios autônomos. Por sua vez, encontram-se excluídas as pessoas coletivas públicas e as entidades públicas empresariais, de acordo com a alínea a) do n.º 2 do artigo 2.º do CIRE.

As pessoas singulares (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do CIRE) podem ser objeto de processo de insolvência, mas estão sujeitas a regras especiais, como o regime de exoneração do passivo restante. De acordo com Menezes Leitão (2017, p. 86) «[a]s pessoas singulares sujeitas à insolvência podem ser ou não empresários, sendo que a insolvência dos não empresários ou titulares de pequenas empresas é sujeita igualmente a um regime especial (artigo 249.º e ss.)». Caso a pessoa singular tenha a qualidade de empresária, não há lugar a distinção entre o seu património privado e empresarial, todo o património responde pelas dívidas empresarias.

No que respeita às pessoas coletivas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do CIRE) a declaração de insolvência visa (não sendo regra) a sua dissolução, mas a perda da personalidade jurídica só se verifica com o encerramento da liquidação.

3.2. Tramitação do processo de insolvência

3.2.1. Fase declarativa

O processo de insolvência tem início com o requerimento de pedido de declaração de insolvência (artigo 18.º do CIRE) e finda com a sentença de declaração de insolvência (artigo 36.º do CIRE) numa situação ordinária. É necessário conhecer a fase declarativa e executiva do processo de insolvência, nomeadamente o conceito de massa insolvente, liquidação e dissolução, no que respeita à última fase processual.

Decorre do artigo 1.º, n.º 1, do CIRE que «[o] processo de insolvência é um processo de execução universal, que tem como finalidade a satisfação dos credores». Reveste a forma de processo concursal, na medida em que todos os credores são chamados a participar no processo. Tem um carácter universal, uma vez que, todos os bens do devedor podem ser apreendidos no decurso do processo e liquidados para pagamento dos credores. De acordo com Epifânio (2015) é um processo de natureza mista, visto que, surge como processo declarativo e após a sentença declarativa de insolvência reveste a feição executiva. Por último, importa aludir ao seu carácter de urgência, e deste modo, goza de precedência sobre o serviço ordinário do tribunal como decorre do artigo 9.º do CIRE.

Cumprе tecer considerandos sobre a fase declarativa do processo de insolvência: o tribunal competente, a legitimidade para o pedido de declaração de insolvência, e os requisitos da petição inicial.

No capítulo I do CIRE encontra-se tipificado o pedido de declaração de insolvência e na seção I é possível responder à questão, «quem tem legitimidade para apresentar o pedido?». O devedor, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIRE «deve requerer a declaração da sua insolvência dentro de 30 dias seguintes à data do conhecimento da situação de insolvência». Assim, o devedor deve apresentar-se à insolvência quando se encontra impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas ou quando exista lugar a um incumprimento generalizados, nos últimos seis meses (artigo 20.º, n.º 1, alínea g) do CIRE). Em suma, a legitimidade para apresentar o pedido cabe ao devedor, em primeira instância.

Excetuam-se do dever de apresentação à insolvência os devedores (pessoas singulares) que não sejam titulares de uma empresa na data em que incorram em situação de insolvência, como decorre do n.º 2 do artigo 18.º do CIRE.

No caso do devedor não ser uma pessoa singular capaz, nos termos do artigo 19.º do CIRE, a iniciativa da apresentação à insolvência cabe ao órgão social incumbido da sua administração ou a qualquer um dos seus administradores. À luz do artigo 6.º, n.º 1, alínea a) do CIRE não sendo o devedor uma pessoa singular, são considerados administradores, aqueles a quem incumba a administração ou liquidação da entidade ou património em causa, designadamente os titulares do órgão social que para o efeito for competente. No caso do devedor pessoa singular, são administradores, os seus representantes legais e mandatários com poderes gerais de administração (artigo 6.º, n.º 1, alínea b), do CIRE).

Veja-se que, de acordo com Epifânio (2015), a violação do dever de apresentação à insolvência por parte do devedor tem como consequências: a presunção de culpa grave no âmbito do incidente de qualificação da insolvência *vide* artigo 186.º, n.º 3, alínea a), e n.º 4 do CIRE; indeferimento do pedido de exoneração do pedido restante nos termos do artigo 238.º, n.º 1, alínea d) do CIRE; responsabilização em sede de direito penal nomeadamente o crime de insolvência negligente.

A declaração de insolvência de um devedor, como decorre do artigo 20.º do CIRE, pode ser requerida por quem for legalmente responsável pelas suas dívidas, por qualquer credor, ainda que condicional, qualquer que seja a natureza do seu crédito, ou ainda pelo Ministério Público. Mas, é necessário verificarem-se os pressupostos enumerados nas alíneas do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE. Como refere Epifânio (p. 35) «podemos afirmar que a legitimidade ativa de quem não seja devedor depende do preenchimento de dois requisitos em simultâneo: um requisito de natureza subjetiva e um requisito de natureza objetiva». O sujeito (requerente) tem de preencher

uma das três categorias do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE (requisito subjetivo) e invocar algum dos factos tipificados nas alíneas do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE (requisito objetivo).

No PER pode o administrador judicial provisório emitir parecer se o devedor está em situação de insolvência e requerer a insolvência do devedor nos termos do artigo 17.º-G, n.ºs 3 e 4, do CIRE.

O pedido de declaração de insolvência é apresentado por meio de petição escrita, na qual são expostos os factos que integram os pressupostos da declaração requerida e conclui-se com a formulação do pedido, como decorre do artigo 23.º do CIRE. Na petição o requerente deve: indicar se a situação de insolvência é atual ou apenas iminente e no caso de pessoa singular, referir se pretende exoneração do passivo restante; identificação dos administradores, de direito e de facto, do devedor e os cinco maiores credores, com exclusão do próprio requerente; identificação do cônjuge e indicar o regime de casamento; e juntar certidão do registo civil, do registo comercial ou de outro registo público a que o devedor esteja eventualmente sujeito.

Como refere Menezes Leitão (2017, p. 147),

[p]or razões de celeridade processual, o requerente da declaração de insolvência deve juntar toda a documentação necessária para que a declaração de insolvência seja proferida, a qual se reconduz aos elementos referidos no artigo 24.º para a apresentação realizada pelo devedor.

Nos termos do artigo 25.º do CIRE caso o requerimento de declaração de insolvência seja apresentando por outro que não seja o próprio devedor, o requerente deve justificar na petição a origem, natureza e montante do seu crédito, ou a sua responsabilidade pelos créditos sobre a insolvência e ainda disponibilizar elementos sobre o ativo e passivo do devedor. O requerente deve apresentar testemunhas arroladas e todos os meios de prova que disponha como refere o n.º 2 do artigo 25.º do CIRE.

Após a apresentação do requerimento no tribunal competente (artigo 7.º do CIRE) cumpre analisar a tramitação subsequente. A apreciação liminar do pedido de declaração da insolvência decorre do artigo 27.º do CIRE. No próprio dia da distribuição ou até ao 3.º dia útil subsequente, o juiz indefere liminarmente o pedido (n.º 1, alínea a), do artigo 27.º do CIRE) quando seja manifestamente improcedente, ou ocorram, exceções dilatórias insupríveis de conhecimento oficiosa. O indeferimento liminar é suscetível de recurso nos termos do artigo 14.º do CIRE ou pode simplesmente apresentar nova petição. Pode o juiz conceder ao requerente, sob pena de indeferimento, o prazo máximo de cinco dias para corrigir os vícios sanáveis da petição (artigo 27.º, n.º 1, alínea b) do CIRE).

À luz do artigo 28.º do CIRE caso o pedido de declaração de insolvência tenha sido apresentado pelo próprio devedor, existe um reconhecimento da situação de insolvência, que é declarada até ao 3.º dia útil seguinte ao da distribuição da petição inicial ou existindo vícios corrigíveis, ao do respetivo suprimento.

Quando o pedido de declaração de insolvência for requerido por pessoa diferente do devedor, caso não exista indeferimento liminar o juiz manda citar pessoalmente o devedor até ao terceiro dia útil seguinte à data da distribuição. No ato de citação e como refere Epifânio (2015) o devedor é advertido que caso não deduza oposição consideram-se confessados os factos alegados na petição inicial (artigo 30.º, n.º 5, do CIRE) e da necessidade dos documentos enunciados no artigo 24.º, n.º 1, do CIRE estarem prontos para entrega imediata ao Administrador de Insolvência (AI) aquando da declaração de insolvência.

Com a instauração do processo de insolvência,

é um facto que se torna facilmente do conhecimento público, verifica-se muitas vezes a necessidade de tornar medidas destinadas a salvaguardar a massa insolvente contra deslocações patrimoniais, que só com muita dificuldade poderiam ser posteriormente vertidas (p. 152).

As medidas cautelares podem consistir na nomeação de um administrador judicial provisório com poderes exclusivos para a administração do património do devedor, ou para assistir o devedor nessa administração. Neste sentido veja-se o artigo 31.º, n.ºs 1 e 2, do CIRE

No que respeita à oposição do devedor à insolvência veja-se o artigo 30.º do CIRE. O devedor dispõe de um prazo de 10 dias para deduzir oposição e apresentar os meios de prova de que disponha assim como as testemunhas arroladas (artigo 25.º, n.º 2, do CIRE articulado com o artigo 30.º, n.º 1, do CIRE). À sua oposição deve juntar ainda a lista dos seus cinco maiores credores com exclusão do requerente e indicar do respetivo domicílio.

Como fundamento da sua oposição, nos termos do n.º 3 e 4 do artigo 30.º do CIRE, o devedor deve basear-se na inexistência do facto em que se fundamenta o pedido formulado ou na inexistência de situação de insolvência, e deve provar a sua solvência através da escrituração legalmente obrigatória. O ónus recai sobre o devedor, cabe a este alegar e provar a sua solvência, juntando meios de prova para fundamentar a sua oposição à insolvência. Caso não haja lugar a oposição à insolvência o devedor, de acordo com o n.º 5 do artigo 30.º do CIRE, dão-se como confessados os factos alegados na petição inicial. Deste modo, é declarada a insolvência no dia útil seguinte ao termo do prazo para oposição caso os factos preencham a hipótese de alguma das alíneas do n.º 1 do artigo 20.º do CIRE.

A audiência de discussão e julgamento (artigo 35.º do CIRE) é tempestivamente marcada. No caso de existir oposição do devedor ou tenha a audiência sido dispensada, é de imediato marcada audiência, para um dos cinco dias subsequentes. O devedor e todos os administradores de direito ou de facto identificados na petição inicial são notificados para comparecer pessoalmente ou na pessoa do mandatário.

Caso o devedor não esteja dispensado da audiência (artigo 12.º do CIRE) e não compareça pessoalmente ou o seu representante legal, nos termos do n.º 2 do artigo 35.º do CIRE, têm-se por confessados os factos alegados na petição inicial. Deste modo, se os factos alegados cumprirem o artigo 20.º, n.º 1, do CIRE o juiz dita de imediato para a ata a sentença de declaração de insolvência.

Nos termos do n.º 3 do artigo 35.º do CIRE, caso o requerente (ou o seu mandatário) não compareça, vale como desistência do pedido devendo o juiz ditar logo para a ata a sentença homologatória da desistência do pedido como decorre do n.º 4 do artigo 35.º do CIRE.

Comparecendo ambas as partes, ou só o requerente ou um seu representante, mas tendo a audiência do devedor sido dispensada, nos termos do n.º 5 do artigo 35.º do CIRE, o juiz selecciona a matéria de facto relevante que considere assente e constitui a base instrutória. As reclamações apresentadas são logo decididas seguindo-se de imediato a produção da prova, depois de produzida a prova, têm lugar as alegações orais de facto e direito. O tribunal decide e deve proferir sentença final no prazo máximo de cinco dias, nos termos do n.º 7 e 8 do artigo 35.º do CIRE.

A sentença de declaração de insolvência e sua impugnação encontram-se previstas nos artigos 36.º e seguintes do CIRE. Na sentença que declare a insolvência o juiz, à luz do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE deve indicar os elementos das alíneas a) a n) do normativo. Veja-se que o juiz designa 30 dias para a reclamação dos créditos (artigo 128.º e 148.º do CIRE).

Aquando da prolação da sentença de declaração da insolvência o juiz pode concluir que,

o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e não estando essa satisfação por outra forma garantida, faz menção desse facto na sentença de declaração de insolvência, dando nela cumprimento apenas ao preceituado nas alíneas a) a d) e h) do n.º 1 do artigo 36.º» (artigo 39.º, n.º 1, do CIRE).

Caso disponha de elementos que justifiquem a abertura do incidente de qualificação da insolvência, declara aberto o incidente de qualificação com carácter limitado, aplicando-se o disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE com as devidas adaptações.

Quase a concluir a fase declarativa do processo de insolvência é necessário saber quem é notificado da sentença de declaração da insolvência. Nos termos do artigo 37.º do CIRE são notificados: o devedor, os administradores do devedor a quem tenha sido fixada residência, ao Ministério Público, ao requerente da declaração de insolvência, a comissão de trabalhadores, e os cinco maiores credores conhecidos.

A sentença de declaração de insolvência e a nomeação de um AI são registadas oficiosamente, com base na respetiva certidão, para o efeito remetida pela secretaria como decorre no n.º 2 do artigo 38.º do CIRE. O registo é feito junto da conservatória do registo civil, se o devedor for uma pessoa singular, e na conservatória do registo comercial se houver quaisquer factos relativos ao devedor insolvente sujeitos a esse registo.

A declaração de insolvência é ainda inscrita no registo predial, relativamente aos bens que integrem a massa insolvente nos termos do n.º 3 do artigo 38.º do CIRE. À luz do n.º 6 do artigo 38.º do CIRE, a secretaria deve: registar oficiosamente a declaração de insolvência e a nomeação do administrador da insolvência no registo informático de execuções estabelecido pelo CPC; promover a inclusão dessas informações e do prazo para reclamações na página informática do tribunal; e deve comunicar o Banco de Portugal da declaração de insolvência.

3.2.2. Fase executiva

Tendo sido proferida a sentença de declaração da insolvência, como refere Epifânio (2015) abre-se a chamada «fase executiva» do processo de insolvência. Após a sentença proferida nos termos do artigo 36.º do CIRE existem dois momentos processuais com vista ao pagamento dos credores, que são eles: a verificação e graduação dos créditos e a liquidação do ativo.

A verificação do passivo «constitui um processo declarativo que corre por apenso ao processo de insolvência, compreendendo as fases de reclamação de créditos (art.º 128º e ss.), saneamento (art.º 136º), instrução (art.º 137º), discussão e julgamento da causa (arts.138º e 139º) e sentença (art.º 140º)» (Menezes Leitão, 2017, p. 239). Deste modo, o pagamento dos créditos sobre a insolvência apenas contempla os que estiverem verificados por sentença transitada em julgado, como decorre do artigo 146.º do CIRE.

Segundo Epifânio (2015, p. 224) «[a] lei consagra duas modalidades de apenso: o *apenso regra*, previsto nos art.ºs. 128º a 140º, e o *apenso de verificação ulterior de créditos*, regulado nos art.ºs 146º a 148º».

De acordo com Menezes Leitão (2017, p. 240),

[s]ó são reclamáveis os créditos sobre a insolvência relativos a prestações patrimoniais, o que exclui nomeadamente as obrigações naturais, os direitos relativos à constituição e extinção de estados pessoais, e os direitos potestativos relativos à anulação e resolução de negócios jurídicos.

O AI nos termos do artigo 129.º, n.º 1, do CIRE apresenta na secretaria uma lista de credores não só dos que tenham deduzido reclamação, mas também, aqueles cujos direitos contem dos elementos da contabilidade do devedor ou por outra forma que tenha conhecimento.

Primeiramente, na sentença de declaração de insolvência o juiz designa o prazo até 30 dias para a reclamação dos créditos (artigo 36.º, n.º 1, alínea j), do CIRE). Dentro do prazo fixado todos os credores da insolvência, incluindo o Ministério Público, devem reclamar a verificação dos seus créditos por meio de requerimento dirigido ao AI e apresentado no seu domicílio profissional, como decorre do artigo 128.º, n.º 1 e 2, do CIRE.

Nos 15 dias subsequentes ao termo do prazo das reclamações, como decorre do artigo 129.º, n.º 1, do CIRE, deve o AI apresentar na secretaria duas listas ambas por ordem alfabética: uma com todos os credores por si reconhecidos e outra com todos os credores não reconhecidos. Os credores não reconhecidos, bem como aqueles cujos créditos forem reconhecidos sem que os tenham reclamado, ou em termos diversos da respetiva reclamação devem ser avisados por carta registada pelo AI (artigo 129.º, n.º 4, do CIRE).

Veja-se que, findo o prazo das reclamações é possível reconhecer ainda outros créditos. Deste modo, os credores podem por meio de ação proposta contra a massa insolvente ver os seus créditos reconhecidos, de acordo com o n.º 1 do artigo 146.º do CIRE.

Em relação, à impugnação da lista dos credores reconhecidos, determina o artigo 130.º do CIRE, que nos 10 dias seguintes ao termo do prazo fixado no n.º 1 do artigo 29.º do CIRE, pode qualquer interessado impugnar. Como refere o n.º 1 do artigo 130.º «qualquer interessado pode impugnar a lista de credores reconhecidos através de requerimento dirigido ao juiz, com fundamento na indevida inclusão ou exclusão de créditos, ou na incorreção do montante ou da qualificação dos créditos reconhecidos».

Quando não há lugar a impugnações é de imediato proferida a sentença de verificação e graduação dos créditos, em que salvo erro manifesto, é homologada a lista dos credores reconhecidos elaborada pelo AI. Os créditos são graduados de acordo com a lista de credores reconhecidos como refere o artigo 130.º, n.º 3, do CIRE.

Admitindo que não existe impugnação da lista de credores reconhecidos é proferida sentença de verificação e graduação dos créditos. Como refere Epifânio (2015, p. 235),

a graduação é *geral*, para os bens da massa, e é *especial*, para os bens que se encontram onerados com direito real de garantia e privilégio creditório (art. 140º, nº2) [...] o juiz não deve atender às preferências resultantes de *hipoteca judicial* ou de *penhora*, embora as custas pagas pelo autor ou pelo exequente constituam dívidas da massa insolvente (art. 140º, nº3).

O CIRE contém duas categorias de créditos: os créditos sobre a massa insolvente e os créditos subordinados. Em processo de insolvência deve-se respeitar a classificação dos créditos operada pelo direito material geral com as devidas adaptações, como refere Epifânio (p. 235).

Em relação aos créditos subordinados do artigo 48.º do CIRE importa referir que são graduados depois dos restantes créditos sobre a insolvência.

Uma questão a reter para a compreensão da graduação dos créditos em sede de insolvência prende-se com a distinção entre os credores da massa insolvente e os credores da insolvência. O artigo 51.º do CIRE refere quais são as dívidas da massa insolvente, ou seja, os créditos sobre a mesma. No artigo 47.º, nº 2, do CIRE encontra-se o conceito dos créditos da insolvência, cujo fundamento é anterior à data da declaração da insolvência.

Como decorre do artigo 46.º, nº, 1 do CIRE os créditos da massa insolvente são pagos em primeiro que os créditos da insolvência. Importa referir que,

[c]onstituem exemplo de créditos sobre a massa insolvente não elencados no art.º 51º, o direito a alimentos (art.º 84, nº1), o crédito resultante da perda de posse de bem alheio após a sua apreensão para a massa (art.º 142º, nº2, *in fine*), o crédito por custas judiciais previsto no nº 3 do artº 140º (p. 237).

Os créditos sobre a insolvência são divididos nas seguintes classes: os créditos garantidos; os créditos privilegiados; os créditos comuns; e os créditos subordinados. Não carece a nossa análise detalhada os créditos da insolvência.

À luz do artigo 46.º do CIRE,

[a] massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração da insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo.

A liquidação da massa insolvente, é considerada a fase mais importante do processo de insolvência dado que «destina-se a permitir a satisfação, ao menos parcial, dos credores do insolvente, para o que é necessário que o seu património seja convertido numa quantia pecuniária que possa ser repartida por esses credores» (Menezes Leitão, 2017, p. 259). A liquidação corre por apenso ao processo de insolvência e é da competência do AI.

No decorrer da fase liquidação existe um conjunto de regras a cumprir pelo AI «para começar, à medida que a liquidação se for efetuando, é o seu produto depositado à ordem da administração da massa, em conformidade com o disposto no n.º 6 do artigo 150.º (art.º 167º, nº1)» (Epifânio, 2015, p. 265).

Após a liquidação da massa insolvente é necessário realizar o pagamento aos credores, nos termos do artigo 172.º e seguintes do CIRE. Em primeiro lugar são pagas as dívidas da massa insolvente e depois os créditos sobre a insolvência (se verificados em sentença transitada em julgado).

Por fim, o encerramento do processo tipificado nos artigos 230.º a 234.º do CIRE. O juiz declara o encerramento do processo de insolvência quando ocorrer alguma das circunstâncias tipificadas nas alíneas a) a e), do n.º 1, do artigo 230.º do CIRE. A decisão de encerramento do processo é notificada aos credores e objeto de publicidade e registo com indicação da razão determinante. Veja-se que o encerramento do processo de insolvência está sujeito a inscrição no registo civil.

3.2.3. Distinção entre liquidação, dissolução e extinção

Antes de terminar este capítulo é necessário ter presente a diferença entre: liquidação, dissolução e extinção. Nos termos do n.º 1 da alínea e) do artigo 141.º do CSC a sociedade dissolve-se pela declaração de insolvência. Mas, atendendo ao artigo 146.º, n.º 1, do CIRE a sociedade dissolvida entra imediatamente em liquidação.

A extinção ocorre, nos termos do artigo 160.º do CSC, aquando do registo do encerramento da liquidação. Deste modo, durante a fase de liquidação a sociedade mantém a sua personalidade jurídica (artigo 146.º, n.º 2, do CIRE).

4. Reversão Fiscal

O presente capítulo, visa analisar o instituto da reversão fiscal, à luz da doutrina e da jurisprudência. Segundo Alves e Martins (2015, p. 372) «[o] instituto da reversão tem subjacente o chamamento à execução fiscal, mediante a verificação de determinadas circunstâncias, dos responsáveis subsidiários».

De acordo com a jurisprudência assente - veja-se neste sentido o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 1305/14.9BELRA - o mecanismo da reversão fiscal é exclusivo da execução fiscal e traduz-se na modificação subjetiva da instância, com o chamamento ao processo do responsável subsidiário, que vai ocupar a posição passiva da ação.

Pretende-se estudar em primeira instância a responsabilidade tributária, para compreender contra quem pode reverter a execução de uma obrigação preexistente.

4.1. Responsabilidade tributária

A Lei Geral Tributária (LGT) tem como função garantir os princípios jurídico-constitucionais da tributação. Está em questão a análise, ainda que breve, dos limites constitucionais da tributação. De acordo com Nabais (2016, p. 162) «a nossa Constituição, podemos dizer, recorta o desenho do nosso sistema fiscal em dois momentos».

Primeiramente temos a definição das finalidades dos impostos *vide* artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Assim, o sistema fiscal, em primeiro lugar, «tem uma finalidade financeira, [...] e, em segundo lugar, uma finalidade de carácter extrafiscal» (p. 162). A finalidade financeira refere-se à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades pública e o carácter extrafiscal tem em conta a repartição justa dos rendimentos e da riqueza. No artigo 104.º da CRP, com a classificação jurídico-constitucional dos impostos, tipifica-se o segundo momento.

Como refere Alves e Martins (2015, p. 16) «procura-se explicitar os princípios fundamentais da ordem tributária, da relação jurídica tributária e do procedimento e processo tributário, que constituem os quatro títulos da LGT».

Nos artigos 15.º a 53.º da LGT (título II) encontra-se tipificada a relação jurídica tributária e, por sua vez, os princípios pelos quais se regem as relações tributárias. De acordo com o artigo 18.º, n.º 1, da LGT «[o] sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através

de representante». Um exemplo de sujeito ativo da relação jurídica «por excelência, em matéria de impostos, na maioria dos casos, é o Estado» (Valdez, 2017, p. 189).

Em relação ao sujeito passivo da relação jurídica fiscal, refere o n.º 3 do artigo 18.º da LGT que, «[o] sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável». De acordo com Alves e Martins (2015) encontra-se neste preceito legal, o responsável solidário ou subsidiário, na medida em que é o substituto do contribuinte direto.

Quando se fala em sujeito passivo entende-se *a priori* (1) contribuinte, mas importa distinguir de (2) devedor de imposto e de (3) sujeito passivo da relação jurídica fiscal. Para Nabais (2016, p. 244) «[o] contribuinte é a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário [...], isto é, o titular da manifestação de capacidade contributiva que a lei tem em vista atingir e que, por conseguinte, deve suportar a ablação ou desfalque patrimonial que o imposto acarreta».

Já o devedor do imposto «é um sujeito passivo qualificado ou o sujeito passivo que deve satisfazer perante o credor fiscal a obrigação de imposto, isto é, a prestação ou prestações em que o imposto se concretize» (p. 245). Num sentido amplo entendemos como devedores do imposto, também os devedores indirectos, aos quais é exigido também o crédito de imposto.

Por fim, o sujeito passivo da relação da relação fiscal «é toda e qualquer pessoa, singular e colectiva, a quem a lei imponha o dever de efectuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias» (p. 245).

No seguimento da presente análise, surge a necessidade de abordar o conceito de personalidade e capacidade tributária, para posteriormente estudar a responsabilidade solidária e subsidiária.

Segundo Alves e Martins (2015, p. 20) a personalidade tributária é «a susceptibilidade de ser titular de direitos e obrigações, o mesmo é dizer de ser sujeito activo ou passivo da relação jurídica tributária». A capacidade tributária é «a medida dos direitos e deveres que cada sujeito passivo pode exercer pessoal e livremente» (p. 20).

Veja-se no artigo 15.º da LGT que «a personalidade tributária consiste na susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributária». E a capacidade tributária vide artigo 16.º, n.º 2, «[s]alvo disposição legal em contrário, tem capacidade tributária quem tiver personalidade tributária».

Permita-se referir a relação do direito privado e o direito fiscal relativamente à personalidade jurídica tributária. De acordo com Nabais (2016) *a priori* serão sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias os detentores de personalidade jurídica. Existem exceções em que a lei fiscal, não considera sujeitos tributários, as entidades que detêm personalidade jurídica no âmbito privado. Veja-se as entidades desprovidas de personalidade jurídica que a lei considera sujeitos tributários.

A capacidade tributária de acordo com o artigo 16.º, n.ºs 1, 3 e 4, da LGT não é detida pelos menores, inabilitados e interditos. Valdez (2017) apresenta a título de exemplo o caso de um menor, que tem personalidade tributária, e é proprietário de um imóvel que está arrendando. Note-se que o menor é sujeito passivo da relação tributária, tem obrigações declarativas e acessórias, mas quem exerce o respetivo poder paternal vai suprir a sua incapacidade tributária.

4.2. Solidariedade e subsidiariedade tributária

O artigo 22.º da LGT tipifica no seu n.º 1 que «[a] responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais». De acordo com a LGT, para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode, de acordo com o n.º 2 do artigo supra enunciado, abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas. Deste modo, compete a análise da responsabilidade subsidiária e solidária em sede obrigações fiscais.

A solidariedade tributária «verifica-se quando o credor do imposto pode exigir o cumprimento integral da dívida tributária [...] tanto ao devedor como ao responsável ou responsáveis» (Nabais, 2016, p. 261). Com base no artigo 21.º da LGT conclui-se que salvo disposição em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todos são solidariamente responsáveis no cumprimento da obrigação tributária. Na liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades abrangidas pelo mesmo regime de responsabilidade os sócios e demais membros, nos termos do n.º 2 do artigo 21.º da LGT, são solidariamente responsáveis com a sociedade e entre si pelos impostos em dívida.

A responsabilidade tributária de acordo com os artigos 22.º, n.º 4, e 23.º da LGT e 159.º e 160.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária. Atendendo a Nabais (2016) a responsabilidade tributária tem por via de regra uma natureza subsidiária face ao devedor originário, mas veja-se que, pode ser subsidiária ou solidária na relação entre os múltiplos responsáveis. Ou seja, «[o]s sócios de

sociedade em nome coletivo respondem pelas obrigações sociais (pecuniárias) subsidiariamente em relação à sociedade e solidariamente entre si (art.º 175º, 1)» (Abreu, 2015, p. 60). Assim, só depois de excutido todo o património da sociedade, os credores, podem exigir o cumprimento da dívida aos sócios. Existindo uma pluralidade de responsáveis, podem os credores sociais exigir de qualquer sócio o pagamento das dívidas por inteiro.

Em síntese «além da responsabilidade pelas dívidas tributárias, juros e demais encargos legais que é do responsável originário, podem ser chamados a responder por essa dívida, solidária ou subsidiariamente outras pessoas» (Alves e Martins, 2015, p. 21).

4.3. Tramitação do mecanismo de reversão fiscal

O mecanismo da reversão fiscal ocorre no processo de execução fiscal com a finalidade de substituir o devedor originário - contra quem foi instaurado o processo de execução - de forma a obter a cobrança do crédito fiscal. Importa conhecer a tramitação da reversão na medida em que se vai exigir uma obrigação já existente a um responsável subsidiário. A reversão é exclusiva dos processos fiscais e por sua vez ausente nos processos comuns.

A base legal do instituto da reversão fiscal versa nos artigos 23.º e 24.º da LGT articulando-se com os artigos 153.º a 161.º do CPPT.

Os requisitos da reversão fiscal com base no artigo 153.º do CPPT, n.º 2, alíneas a) e b) são: a verificação de inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; e fundada insuficiência do património do devedor originário para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.

Como refere Valdez (2017, p. 192),

[p]ara que seja possível o processo de reversão, ou seja, para que seja possível converter o processo de execução fiscal originário e passá-lo para a esfera dos responsáveis subsidiários, torna-se necessário que na realidade se venha a constatar insuficiência de bens suscetíveis de penhora e sem prejuízo do benefício da excussão, o que quer dizer que a administração fiscal só pode realmente executar o património do responsável subsidiário desde que tenha esgotado completamente o património do devedor originário.

Os responsáveis subsidiários são chamados à execução como refere Alves e Martins (2015) quando em processo instaurado contra o devedor originário este não tiver feito o pagamento integral da dívida ou, quando o produto da venda dos bens integrantes do seu património mostrarem-se insuficientes. Assim, a reversão fiscal permite que o processo de execução

continue até «integral execução dos bens do executado e/ou dos responsáveis solidários ou subsidiários» (p. 373).

A LGT tipifica quem pode responder como responsável subsidiário nos seus artigos 24.º e 25.º. Atendendo ao artigo 24.º da LGT os administradores, diretores e gerentes e demais que exerçam, ainda que de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparadas têm responsabilidade tributária subsidiária pelas dívidas tributárias. Mas a culpa pode ser ilidida quando,

[a]s entidades que integram os corpos sociais e os responsáveis técnicos em sociedades, cooperativas e empresas públicas [...] salvo se se provar que não foi culpa sua que o património da devedora principal se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos tributários ou se provarem que não lhe é imputável falta de pagamento (p. 374).

Acresce aos órgãos supramencionados a responsabilidade subsidiária dos revisores oficiais de contas, órgãos de fiscalização e contabilísticas certificados. Só é imputável a culpa a estes órgãos quando se verifica: a violação de deveres de assunção de responsabilidade pela regulação técnica da área contabilística e fiscal; a falta de assinatura das declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos; e violação de deveres tributários de por sua causa resultou o incumprimento das suas funções de fiscalização.

Como referido anteriormente, a reversão fiscal ocorre quando se verifica a insuficiência de bens penhoráveis do devedor originário principal, e dos respetivos responsáveis solidários, para obter o cumprimento integral da dívida tributária. De acordo com o n.º 3 do artigo 23.º da LGT se no momento da reversão não for possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a liquidar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal «isto é, os efeitos de reversão, ficam suspensos em relação àquele, desde o termo no prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção de providências cautelares» (p. 375).

A reversão,

é extensível aos casos em que ocorra a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181.º do C.P.P.T. (requerida em situações de insolvência do executado), só procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adopção de medidas cautelares» (Paiva, 2016, p. 149).

Acresce mencionar que, em situação de insolvência do devedor originário e aquando sustados os processos de execução fiscal, pode o órgão de execução fiscal promover a reversão fiscal contra responsáveis subsidiários, veja-se o n.º 7 do artigo 23.º da LGT.

Aquando da verificação das quantias a responder pelos responsáveis subsidiários o órgão de execução fiscal vai proferir despacho, e deste modo, utilizar o mecanismo da reversão fiscal.

Veja-se o artigo 160.º do CPPT relativo à citação quando a execução reverte contra os responsáveis subsidiários. Note-se que «[a] falta de citação de qualquer dos responsáveis não prejudica o andamento da execução contra os restantes» (artigo 160.º, n.º 2 do CPPT). Mas, a efetivação da reversão «é precedida de audição do responsável subsidiário» com base no n.º 4 do artigo 23.º da LGT. A notificação para exercer o direito de audição é feita através de carta registada.

A citação dos responsáveis subsidiários nos termos do artigo 191.º do CPPT tem de ser pessoal. Após a citação os substitutos do devedor originário podem efetuar o pagamento da quantia exequenda ou poderão ainda impugnar ou reclamar a dívida.

Caso optem pela liquidação da dívida tributária nos termos do artigo 23.º, n.º 5, da LGT «[o] responsável subsidiário fica isento de custas e juros de mora liquidados no processo de execução fiscal [...] efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição».

4.4. Garantias impugnatórias do revertido

A partir do momento em que o responsável subsidiário é citado, a reversão fiscal está feita, passando a ter os mesmos meios de defesa do devedor principal porque assume também a posição de executado. Nesta ótica veja-se o artigo 22.º, n.º 5, da LGT,

[a]s pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhe for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

Importa conhecer os meios impugnatórios administrativos e judiciais para os responsáveis subsidiários exercerem o seu direito ao contraditório. O princípio da participação *vide* artigo 60.º da LGT e 45.º CPPT visa a participação dos contribuintes na formação das decisões. Note-se que este princípio foi introduzido na LGT em observância do comando constitucional previsto no n.º 5 do artigo 267.º da CRP.

Após a citação o executado pode utilizar a oposição judicial, a reclamação graciosa ou ainda a impugnação judicial. Para recorrer ao mecanismo correto importa conhecer o objeto e os fins de cada garantia impugnatória indicada.

Os meios impugnatórios podem ter uma natureza judicial ou administrativa «enquanto nos primeiros temos as reclamações e os recursos hierárquicos, em que a resolução destas questões é pedida à própria administração fiscal; nos segundos temos a impugnação judicial de atos ou normas nos tribunais fiscais» (Nabais, 2016, p. 342).

Segundo Alves e Martins (2015) quando existe alguma ilegalidade na reversão fiscal, o revertido deve apresentar oposição judicial. No que concerne à ilegalidade de qualquer outro ato processual, imputável ao órgão de execução fiscal, ou pelos demais serviços deve utilizar a reclamação prevista nos artigos 276.º a 278.º do CPPT.

Em relação à ilegalidade do ato de liquidação, e não estando em causa a exigibilidade da dívida exequenda, o responsável chamado ao processo deve utilizar como meio de defesa a reclamação graciosa ou a impugnação judicial.

Qualquer meio de defesa acionado pelo responsável subsidiário não tem efeito suspensivo no processo de execução fiscal. Para suspender a execução é necessário prestar garantia idónea ou em situações tipificadas, a isenção de garantia.

Como refere Alves e Martins (p. 380),

[é] tradição realizar a reversão só após a aplicação do produto da venda dos bens penhorados, porque, em rigor, só após este momento é que é possível conhecer com precisão o montante da dívida a pagar pelo responsável subsidiário.

Importa que os órgãos de execução fiscal determinem a reversão em tempo oportuno para atingir o património dos devedores subsidiários em tempo útil.

4.5. Análise de jurisprudência

Em relação à reversão fiscal nos processos de insolvência importa ter em conta os artigos 23.º, n.º 7, da LGT, 180.º e 181.º do CPPT, e ainda o ofício-circulado n.º 60.091 de 27/07/2012. O processo de reversão fiscal tem por base um processo de execução, mas com a declaração de insolvência o que acontece à execução?

Nos termos do artigo 180.º, n.º 1, do CPPT proferido o despacho judicial de ação de recuperação de empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser insaturados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração. Deste modo, quando existem execuções anteriores à declaração de insolvência o processo de execução é sustado e apensado ao processo de

insolvência. Aquando do fim do processo de insolvência, as dívidas que subsistam reverterem contra os responsáveis subsidiários.

O n.º 6 do artigo 180.º do CPPT refere que não se aplica o n.º 1 do mesmo normativo quanto aos créditos vencidos após a declaração de insolvência ou ação de recuperação das empresas. Assim, a execução seguirá os termos normais até à extinção da execução.

No que respeita ao artigo 23.º, n.º 7, da LGT o ofício-circulado vem uniformizar a sua aplicação. Nos termos da orientação administrativa sempre que seja declarada insolvência do devedor originário e independentemente da avocação dos processos de execução fiscal, deve o órgão de execução fiscal apreciar a possibilidade de reversão das dívidas tributárias, perante os indícios de insuficiência de bens penhoráveis que emergem da declaração de insolvência.

Findo o estudo da reversão fiscal, em sentido teórico, procede-se à análise de um Acórdão do STA. É essencial compreender a reversão fiscal no âmbito da insolvência na jurisprudência assente. Ao longo da análise do Acórdão tecer-se-á considerandos com base na legislação e na doutrina.

O Acórdão escolhido refere-se ao processo n.º 01017/14, de 11/05/2016, do STA e versa sobre a reversão fiscal contra responsável subsidiário declarado insolvente e com período de exoneração do passivo restante em curso.

No presente Acórdão o recorrente é responsável subsidiário por reversão, designado por «A», e o recorrido é a Fazenda Pública. No Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) do Porto, em sede de primeira instância, foi proferida sentença, mas o recorrente apresentou recurso para o STA.

«A» recorre da sentença do TAF do Porto, que julgou improcedente a sua reclamação contra o órgão de execução fiscal, no processo de execução contra a sociedade «B....., Ldª» que reverteu contra si, enquanto responsável subsidiária.

4.5.1. Factos provados na sentença recorrida

Na sentença proferida pelo TAF do Porto julgou-se como provado que a 27/09/2008 foi instaurado no Serviço de Finanças do Porto – 5, o processo executivo fiscal contra «B....., Ldª», por dívida de IVA do ano 2008. A sociedade «B....., Ldª», na qualidade de devedora originária, foi declarada insolvente, com carácter limitado, por sentença datada a 15/06/2011.

Os incidentes de qualificação da insolvência encontram-se no Título VIII do CIRE. Note-se que os incidentes correm por apenso ao processo principal, e têm um carácter urgente, nos

termos do n.º 1 do artigo 9.º do CIRE. Com base no CIRE existem dois tipos de incidentes: o pleno e o limitado.

De acordo com Epifânio (2015, p. 127) «[é] na decisão de abertura do incidente que o juiz fixa o seu caráter». Assim, na sentença declarativa de insolvência, o juiz declara aberto o incidente de qualificação e identifica o caráter *vide* artigo 36.º, n.º 1, al. i) do CIRE.

O incidente limitado «é aplicável apenas nos casos de insuficiência da massa para a satisfação das custas processuais e das dívidas da massa (art.ºs, 39º, nº 1, 232º, nº 5, e 191º, nº 1, proémio)» (p. 127).

Nos termos do artigo 191.º, n.º 1, do CIRE o incidente limitado de qualificação de insolvência só se aplica nos casos previstos nos artigos 39.º, n.º 1, e 232.º, n.º 5, do CIRE. Ambas as situações tipificadas têm em comum a insuficiência da massa insolvente para a satisfação das custas do processo e das dívidas da massa (artigo 51.º do CIRE).

No primeiro caso o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e não estando essa satisfação por outra forma garantida (artigo 39.º, n.º 1, do CIRE); no segundo caso é encerrado o processo de insolvência por insuficiência da massa (artigo 232.º, n.º 5, do CIRE). De acordo com Epifânio (p. 154) entre eles existem importantes diferenças: no artigo 39.º, n.º 1, do CIRE é o juiz que na própria sentença declarativa de insolvência que constata a insuficiência e declara aberto o incidente limitado; no que respeita ao artigo 232.º, n.º 5, o juiz ou o AI, oficiosamente constata a insuficiência, depois da sentença declarativa de insolvência.

O despacho proferido a 07/04/2011 pelo chefe do serviço de finanças do Porto – 5, determinou o procedimento de reversão contra o reclamante, e a 29/08/2011, foi determinada contra o reclamante a reversão da execução fiscal.

Em 01/09/2011 foi o reclamante citado da reversão e a 11/11/2013, a dívida exequenda revertida ao reclamante foi declarada em falhas, com fundamento na inexistência de bens penhoráveis ao reclamante.

«A» foi declarado insolvente por sentença datada a 18/01/2011 e foi exonerado do passivo restante. A sentença de encerramento do processo de insolvência transitou em julgado em 23/02/2011.

Em 11/01/2013, a dívida exequenda revertida ao reclamante foi declarada em falhas, apresentando como fundamento a inexistência de bens penhoráveis ao reclamante.

A declaração em falhas encontra-se tipificada no artigo 272.º do CPPT. Será declarada em falhas pelo órgão da execução fiscal a dívida exequenda e acrescido quando, em face de auto de diligência, se verifique um dos seguintes casos previstos no artigo 272.º do CPPT: falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários; encontrar-se ausente em parte incerta o devedor do crédito penhorado e não ter o executado outros bens penhoráveis; ser desconhecido o executado e não ser possível identificar o prédio, quando a dívida respeita a tributo sobre a propriedade imobiliária.

Como refere Paiva (2016, p. 205),

excepto, por motivos de prescrição, a execução por dívida declarada em falhas prosseguirá, sem necessidade de nova citação e a todo o tempo, logo que haja conhecimento de que, o executado, seus sucessores ou outros responsáveis, possuem bens penhoráveis ou, logo que se identifique o executado ou prédio (cf. Art.º 194º/2, 272º e 274º do C.P.P.T).

4.5.2. Alegações do recorrente

O órgão de execução fiscal – Serviço de Finanças Porto 5 – procedeu à reversão da execução fiscal contra «A» relativa à empresa «B....., Ldª», da qual era gerente, para cobrança coerciva de uma dívida liquidada no valor de 1.591, 66€, à qual acresce juros de mora, custas e encargos.

De acordo com o artigo 24.º da LGT os gerentes são subsidiariamente responsáveis em relação às pessoas coletivas. Se «A», aquando da citação para o cumprimento da dívida exequenda, efetua-se o respetivo pagamento, ficava isento de custas e juros de mora liquidados no processo de execução fiscal (artigo 23.º, n.º 5, da LGT). Uma diferença a realçar entre o devedor originário e o responsável subsidiário é a norma supra enunciada. Veja-se Paiva (2016, p. 149) «[c]omparativamente ao devedor originário, existe uma diferença substancial, relativamente ao *quantum* legalmente exigível ao responsável subsidiário», uma vez que, o responsável subsidiário fica isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal. Deste modo, nos termos do n.º 6 do artigo 23.º da LGT «não prejudica a manutenção da obrigação do devedor principal ou do responsável solidário de pagarem os juros de mora e as custas, no caso de lhe virem a ser encontrados bens».

O recorrente foi comunicado da reversão a 01/09/2011, encontrando-se o despacho de reversão da execução fiscal, datado a 20/08/2011.

O responsável subsidiário deve ser notificado para exercer o seu direito de audição *vide* artigo 23.º, n.º 4, da LGT. Após o exercício do direito à audição, é proferido despacho de reversão da execução fiscal. Assim, a efetivação da reversão «é precedida de audição do responsável

subsidiário» com base no n.º 4 do artigo 23.º da LGT e efetiva-se através da citação do responsável subsidiário.

Como fundamentos legais, «A», invoca o artigo 88.º do CIRE e menciona que «[e]ntendemos que o Meritíssimo Juiz “*a quo*” fez uma interpretação confusa e errónea da lei» (ponto III do Acórdão em análise).

Deste modo, entende ser nulo o despacho de reversão, uma vez que, com base no normativo legal (artigo 88.º do CIRE) a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas. O recorrente «A» foi declarado insolvente a 20/01/2011 e o processo de reversão fiscal encontra-se datado a 29/08/2011. A 17/07/2012 foi proferida sentença que declarou o encerramento do processo de insolvência do recorrente.

A data do despacho de reversão e da citação são posteriores à declaração de insolvência singular e do despacho de exoneração de passivo. Com base na matéria de facto a recorrente alega a nulidade do despacho de reversão.

Permita-se colocar a seguinte questão: a declaração de insolvência do responsável subsidiário acarreta a impossibilidade do ato de reversão fiscal? Atendendo a Alves e Martins (2015, p. 381) «[h]á que referir que a declaração de insolvência não impede que se concretize a efectivação da responsabilidade subsidiária tal como se reconheceu no acórdão do STA, proferido no processo n.º 01202713, datado de 02.07.2014». Assim segundo a jurisprudência não está vedada a reversão das dívidas tributárias contra os responsáveis tributários na sequência da declaração de insolvência do devedor originário mesmo que sustados os processos de execução fiscal. Mas quanto aos responsáveis subsidiários declarados insolventes? Importa analisar esta questão presente no acórdão em estudo.

O recorrente enuncia o n.º 1 do artigo 88.º do CIRE,

[a] declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer ação executiva intentada pelos credores da insolvência.

Invoca ainda o normativo 180.º, n.º 1, do CPPT,

[p]roferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

O recorrente «A» refere no ponto XV das suas alegações «[a] prolação da declaração de insolvência do ora Recorrente implica a imediata suspensão quanto ao devedor de todas as acções para cobrança de dívida e obsta a instauração de novos processos executivos». Fundamenta a sua posição alegando que a finalidade do processo de insolvência é a liquidação do património do devedor insolvente, e a repartição do produto obtido pelos credores ou a satisfação destes através de um plano de insolvência. Segundo o recorrente, com a reversão fiscal, vai existir uma execução que inviabiliza a liquidação universal do processo de insolvência. Assim, com a declaração de insolvência a 20/01/2011 verifica-se a suspensão e o impedimento de novos processos executivos, na ótica do recorrente.

Conclui as suas alegações indicando que,

[e]m consequência, deveria ter sido declarado nulo o despacho de reversão fiscal proferido em 29.08.2011, contra o executado, ora Recorrente, por violação do artigo 88.º do C.I.R.E., bem como todos os actos praticados no processo após 29.08.2011, nomeadamente a citação do executado para a mencionada reversão, considerando-se sem efeito a citação efectuada ao Executado» (ponto XXVI das alegações da recorrente).

O Ministério Público não apresentou contra-alegações, mas o Exmo. Procurador-Geral-Adjunto, emitiu junto do STA parecer no sentido de que é de reconhecer a ilegalidade do despacho de reversão. Fundamenta o seu parecer com o artigo 242.º do CIRE «[n]ão são permitidas quaisquer execuções sobre os bens do devedor destinadas à satisfação dos créditos sobre a insolvência, durante o período da cessão».

4.5.3. Questões a decidir

A questão a decidir no recurso jurisdicional para o STA,

consiste em saber se a sentença incorreu em erro de julgamento em matéria de direito ao julgar que não merecia censura o ato reclamado, isto é, o ato do órgão de execução fiscal que indeferiu o pedido formulado pelo executado de declaração de nulidade do despacho de reversão e de todos os atos processuais consequentes a esse despacho.

Segundo a recorrente a sentença incorreu em erro de julgamento em matéria de direito ao realizar uma errada interpretação dos artigos 88.º do CIRE e 180.º do CPPT. Ou seja, na sua análise a declaração de insolvência do responsável subsidiário obsta à prática do ato de reversão da execução fiscal.

O recorrente nos termos do artigo 276.º do CPPT, recorreu para o TAF do Porto como meio processual de controlo judicial da legalidade do órgão da execução fiscal que proferiu despacho

de reversão. Assim, o tribunal de primeira instância proferiu sentença sobre as alegações de «A» pois «os poderes de cognição do tribunal não podem ir além dos fundamentos (factuais e jurídicos) de que o ato reclamado explicitamente partiu e das questões que nele foram apreciadas e decididas» (ponto 3 do Acórdão).

O tribunal de primeira instância não deu razão a «A» e por recurso para o STA, a recorrente apresenta como fundamento, a violação do artigo 88.º do CIRE por parte do chefe do serviço de finanças ao proferir despacho de reversão.

4.5.4. Matéria de direito

O STA julga que sentença proferida pelo TAF do Porto não merece qualquer censura.

Como dita o Acórdão a reversão,

traduz-se numa modificação subjetiva da instância executiva, pela emissão, através de acto administrativo, de um novo título executivo e chamamento à execução de alguém que, não sendo o devedor que consta do título executivo e que não é, por isso, executado, se pretende que adquira, através desse acto, a qualidade de devedor.

A decisão de reversão fiscal proferida pelo chefe do serviço de finanças a 29/08/2011, teve como fundamento a situação de inexistência de bens penhoráveis da sociedade devedora originária.

O artigo 23.º da LGT indica como pressuposto da reversão a fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal, e não da existência de bens no património do responsável subsidiário. Como referido pelo relator no Acórdão,

[a] reversão fiscal depende da inexistência de bens penhoráveis no património da devedora originária – artigo 23.º da LGT – e não da existência de bens no património do responsável subsidiário; e, por isso, a declaração de insolvência do responsável subsidiário não acarreta a impossibilidade legal do acto de reversão ou a irregularidade/nulidade deste acto, o qual constitui, aliás, uma condição para que a administração tributária possa apresentar-se, perante os demais credores deste devedor (subsidiário) a reclamar e a cobrar o montante exequendo no respetivo processo de insolvência.

Veja-se que «antes da prolação do acto de reversão não existe sequer processo de execução contra o responsável subsidiário que importasse sustar, razão por que não tem cabimento legal a tese sustentada pelo recorrente no sentido de que a reversão afronta o disposto no artigo 88.º do CIRE».

Antes da remessa da execução fiscal para o processo e insolvência, a recorrente «A» foi notificada pois,

disso depende efectiva produção de efeitos do acto de reversão, isto é, a *eficácia* deste acto e a *exigibilidade* da dívida que ele incorpora relativamente ao devedor subsidiário, como, também, porque só depois dessa notificação (...) este adquire a qualidade de *devedor executado*.

Enquanto devedor executado pode apresentar os meios legais de defesa no que toca à legalidade da liquidação nos termos do n.º 5 do artigo 22.º da LGT. Acresce ainda a possibilidade de alegar a falta de pressupostos para a reversão e a falta de base legal para a reversão.

Como no processo de reversão se declara a exigibilidade de uma obrigação preexistente, não estando em causa o nascimento de uma obrigação, importa constatar com base no acórdão o seguinte: o devedor originário foi notificado do ato de liquidação donde emerge a dívida exequenda, sendo esta certa e exigível relativamente a si na data da extração do título executivo e instauração da execução. O mesmo não sucede contra o revertido, na medida em que, só com o ato de reversão e respetiva notificação a dívida se torna certa e exigível relativamente ao responsável subsidiário.

A ação executiva pressupõe o incumprimento da obrigação. A obrigação é certa «cuja prestação se encontra *qualitativamente* determinada (ainda que esteja por liquidar ou individualizar)» (Freitas, 2014, p. 98). A prestação é exigível quando a obrigação se encontra vencida ou o seu vencimento depende de acordo ou de norma expressa.

A única nulidade que o executado arguiu na execução foi a do ato de reversão e que determinaria a nulidade de todos os atos consequentes. Deste modo, nunca imputou ao ato de citação qualquer vício, logo o STA não apreciou mais nenhuma nulidade do processo de execução fiscal.

4.5.5. Decisão

O STA conclui que «pelo exposto, acordam em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste STA em negar provimento ao recurso».

4.5.6. Conclusões

O voto de vencida da Meritíssima Juíza Ana Paula Lobo merece considerandos nestas conclusões. A vencida não concorda com a decisão do STA na parte em que considerou não poder nem dever apreciar a validade da citação do recorrente.

A análise da legalidade da citação é uma questão colocada ao tribunal de recurso na conclusão III,

[o] recorrente apresentou reclamação nos presentes autos, do despacho do Sr. Chefe do 5º serviço de Finanças do Porto que indeferiu o pedido de declaração de nulidade do despacho de reversão proferido contra o executado, ora Recorrente, bem como, da citação do mesmo e, em consequência, que ora Recorrente fosse considerado parte ilegítima nos autos de execução.

De acordo com a matéria de facto «A» tem em curso o período que decorre do deferimento liminar do pedido de exoneração de passivo restante. Assim, nos termos do artigo 239.º do CIRE «durante os cinco anos subsequentes ao encerramento do processo de insolvência, (...) designado período de cessão, o rendimento disponível que o devedor venha a auferir se considera cedido (...) designada fiduciário». O fiduciário, atendendo ao artigo 241.º do CIRE, efetua o pagamento do rendimento disponível na ordem indicada no preceito legal.

Como refere no voto de vencida «[n]ão há qualquer norma tributária que expressamente regule a situação com que aqui nos deparamos de insolvência do responsável subsidiário antes contra ele haver sido revertida a execução».

Mas a LGT procura equiparar a situação do devedor originário ao responsável subsidiário como acontece nos meios impugnatórios. Posto isto, à luz do artigo 180.º do CPPT, declarada a insolvência serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados.

Conclui-se que a declaração da insolvência em nada obsta o despacho de reversão fiscal, mas após efetuada a reversão, deve existir imediata suspensão da execução. Veja-se a posição do voto de vencida «sem que no processo sejam praticados quaisquer outros atos para além daqueles inerentes à remessa do processo ao tribunal que declarou insolvência».

Em segunda instância, importa compreender a articulação das normas do CPPT e o do CIRE, em matéria de citação do responsável subsidiário insolvente.

Nos termos do artigo 181.º, n.º 2, e artigo 156.º do CPPT, e artigos 81.º e 85.º do CIRE, o AI deve ser citado no processo de execução fiscal onde ocorreu reversão fiscal, de forma a apensar ao processo de insolvência o processo de execução fiscal.

De acordo com as conclusões do voto de vencida da Meritíssima Juíza,

[a] representação judiciária do insolvente passa a ser efectuada pelo administrador de insolvência, pelo que a citação do insolvente terá que se efectuar na pessoa deste mesmo

administrador, garantindo-se assim, o conhecimento por este para que possa exercer a tutela concursal protegendo a integridade da massa insolvente.

Em síntese, no momento em que foi efetuada a citação 01/09/2011 encontrava-se «A» já insolvente devendo o AI citado, como decorre do artigo 23.º, n.º 7, da LGT. A não citação do AI, traduz a inobservância das formalidades da citação do recorrente, uma vez que, o destinatário direto da reversão não foi citado. Deve ser promovido pelo juiz o suprimento oficioso da presente irregularidade, pois «é uma questão fundamental da tutela concursal».

A Meritíssima Ana Paula Lobo conclui que,

[a] sentença recorrida, em meu entender, considerou erradamente (...) face à legislação em vigor (...) declarar que a citação efetuada na pessoa do recorrente, no momento em que ocorreu, violava a um tempo o disposto no art.º 180.º, n.º 1 e 156.º do Código de Processo e Procedimento Tributário, e o art.º 88.º do CIRE, o que constitui uma prática de um, acto não admitido por lei.

Existiu um desrespeito pelas normas legais impostas aos credores, o que produz a nulidade do ato de citação.

Há uma clara divergência entre o CIRE e o CPPT em relação à sustação e avocação dos processos de execução fiscal. O artigo 88.º, n.º 1, do CIRE tipifica que a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer ação executiva. Enquanto o artigo 180.º, n.º 1 do CPPT permite a instauração dos processos executivos ainda que imponha a sua sustação.

5. Impostos sobre o património no processo de insolvência

Neste capítulo, pretende-se analisar a tributação do património das sociedades insolventes. Primeiramente importa conhecer os impostos sobre o património vigentes no sistema fiscal português. Optou-se por analisar o benefício fiscal previsto no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE relativo ao IMT (Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas) com base na jurisprudência e nas orientações da Autoridade Tributária (AT) (circulares n.ºs 1/2010, 10/2015 e 4/2017).

5.1. Teoria geral

O Estado de Direito Moderno necessita de recursos financeiros para satisfazer as despesas públicas que tem a seu cargo. Veja-se que a arrecadação de receita, ou seja, a atividade financeira do Estado, «desenvolve-se inteiramente em execução de normas jurídicas que os agentes públicos estão obrigados a observar» (Nabais, 2016, p. 27). Ao conjunto de princípios e normas jurídicas que disciplinam a atividade financeira do Estado e demais entes públicos, segundo Nabais (p. 28), dá-se o nome de direito financeiro público.

O direito financeiro público, enquanto conjunto de normas jurídicas que disciplinam a obtenção e a distribuição das receitas arrecadas divide-se em três setores: o direito das receitas, o direito das despesas e o direito da administração ou gestão financeira. No direito das receitas encontra-se o direito tributário «ou direito das receitas coactivas do Estado e demais entes públicos em que, por seu turno, ainda se destaca o *direito fiscal*» (p. 29). O Direito Fiscal comporta o conjunto de normas jurídicas relativa aos impostos. Os impostos, enquanto espécie de receita pública, é o setor mais importante da arrecadação dos recursos financeiros, permita-se, falar em Estado Fiscal, não se contrapondo ao Estado de Direito.

O sistema fiscal é «o sistema dos impostos (ou dos tributos que sejam de considerar impostos de um ponto de vista jurídico-constitucional), ou seja, os impostos vistos como um conjunto dotado duma dada articulação ou estrutura interna» (p. 53). Contrariamente, o sistema tributário, tem um sentido mais amplo, pois comporta os tributos previstos no artigo 3.º, n.º 2, da LGT, ou seja, os impostos, as taxas e as demais contribuições financeiras.

A CRP, define no artigo 103.º, como finalidades do sistema fiscal: a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas; e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

O imposto é uma prestação unilateral, na medida em que, não lhe corresponde qualquer contraprestação específica a favor do contribuinte. A taxa, enquanto tributo bilateral, *vide* artigo 4.º, n.º 2, da LGT, conhece uma contrapartida para o sujeito passivo. Um exemplo de taxa é a taxa de justiça, e de imposto, o IMT.

Merecem considerandos, as fontes do Direito Fiscal, para uma melhor compreensão dos impostos sobre o património. O estudo das fontes de direito permite compreender a formação do sistema fiscal. A saber, «[h]ierarquicamente, a primeira fonte de direito fiscal é a Constituição da República, na parte em que releva o sistema fiscal» (Carlos, 2016, p. 89). Assim, importa primeiramente conhecer o sistema fiscal com os princípios consagrados na CRP. Como refere Carlos (p. 89) «é normal que nos sistemas jurídicos com constituições formais, como é o caso do português, tais princípios, ainda que não particularmente tipificados, estejam ínsitos em conceitos constitucionais estruturantes».

O Direito Constitucional enquanto fonte primária do sistema tributário, estabelece os limites da tributação, de acordo com Nabais (2016) chama-se “constituição-fiscal” à relação do direito fiscal e o direito constitucional. Nas bases constitucionais dos impostos encontramos o princípio da legalidade fiscal e o critério da capacidade contributiva (princípio da igualdade).

Segundo o artigo 5.º, n.º 2, da LGT «[a] tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material». Pretende-se analisar os princípios jurídico-constitucionais da tributação à luz da tributação do património.

O princípio da legalidade tributária «[h]istoricamente, [...] surge como limite ao arbítrio do poder dos soberanos medievais no lançamento de impostos sobre as populações» (Carlos, 2016, p. 90). Os tributos desde sempre tiveram grande relevância societário por isso era necessário limitar o poder dos soberanos na criação de impostos. Este princípio desdobra-se em três aspetos: no princípio da reversa de lei (formal) e no princípio da reserva material (lei) e a preeminência da lei.

Relativamente à preeminência da lei «deverá entender-se a total subordinação do legislador à lei constitucional e do administrador, respetivamente, à lei constitucional e ordinária» (Guimarães, 2017, p. 91). A reversa de lei (formal),

implica que haja uma intervenção da lei parlamentar, seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador a estabelecer essa disciplina (art.165º, nº1, al. i), 1.ª parte, da CRP) (Nabais, 2016, p. 140).

No que respeita ao princípio da reserva material,

geralmente referido com base na dogmática alemã por princípio da tipicidade [...], exige que a lei (lei da Assembleia da República, DL autorizado, decreto legislativo regional ou regulamento autárquico) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada» (p. 140).

Deste modo, veja-se o artigo 103.º, n.º 2, da CRP os impostos são criados por lei que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. O contribuinte paga os factos tributários previstos na lei (tipificados), uma vez que, se o legislador não prevê um facto, nenhum contribuinte está obrigado a pagar.

Para concluir a abordagem ao princípio da legalidade, à luz do estudo os impostos sobre o património, importa fazer alusão ao poder tributário das Autarquias Locais.

As Autarquias Locais podem criar e fixar taxas nos termos do artigo 238.º, n.º 4, da CRP. Relativamente ao Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), os municípios podem fixar as taxas. Deste modo, com a Constituição de 1976 foi reconhecido aos municípios o poder de criar taxas como o IMI e a derrama sobre o lucro tributável em sede de IRC. Note-se que os municípios atendem aos limites e máximos tipificados na lei para assegurar o princípio da legalidade.

Veja-se que em sede do IMI «relativamente aos prédios urbanos [...], embora a moldura (o máximo e o mínimo) seja fixada na lei (0,3% a 0,5%): art.112.º, n.º 1 c) e n.ºs. 5-9 do CIMI» (Dourado, 2015, p. 142).

Em síntese, o princípio da legalidade pode ser analisado segundo os limites de natureza formal e material. Os «limites de natureza formal, limites relativos portanto a *quem* pode tributar, ao *como* tributar e ao *quando* tributar (...) com os que estabelecem limites de natureza material, limites relativos portanto ao *que* e ao *quanto* tributar» (Nabais, 2016, p. 137). Nos limites de natureza formal encontramos o princípio da legalidade, da segurança jurídica e da proibição do referendo fiscal. Relativamente aos limites de natureza material, tipificado no artigo 5.º, n.º 2, da LGT, fala-se no princípio da igualdade e por sua vez a capacidade contributiva, e pelo respeito pelos direitos fundamentais.

O princípio da igualdade fiscal traduz-se na igualdade perante os encargos públicos, ou seja, contribuir em igual medida, implica aferir a capacidade contributiva de cada contribuinte para existir uma igualdade contributiva. Este critério – capacidade contributiva - «implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)» (p. 151).

Este princípio constitucional da igualdade tem como corolário o critério a capacidade contributiva, tipificado no artigo 4.º, n.º 1, da LGT. Avalia-se a capacidade contributiva através do rendimento, do património e do consumo. Através da capacidade contributiva é possível aferir os diferentes contribuintes (igualdade horizontal).

A consagração constitucional do princípio da igualdade encontra-se no artigo 13.º e 103.º, n.º 1, da CRP e artigo 4.º da LGT. Entende-se que «[a] igualdade tributária é, em concreto, um conceito relacional que atende ao sacrifício patrimonial resultante do imposto e à respectiva *capacidade contributiva* dos particulares» (Carlos, 2016, p. 120). Através da capacidade contributiva é possível garantir uma repartição justa da riqueza como decorre do artigo 103.º, n.º 1, e 104, n.º 1, da CRP.

Em síntese, o critério da capacidade contributiva permite concretizar o princípio igualdade tributária, uma vez que, uma igualdade perante os encargos públicos permite reparti-los de acordo com a capacidade contributiva de cada particular.

O princípio da justiça material é um princípio fundamental e deste se retiram os restantes. Limita-se a seguir a CRP na medida em que (artigo 103.º, n.º 1, da CRP) visa uma repartição justa do rendimento e da riqueza como fim do sistema fiscal.

Objetivamente o imposto é «uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. Por sua vez, subjectivamente, o imposto é uma prestação, com as características objectivas que acabámos de mencionar, exigidas a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivo) de capacidade contributiva» (Nabais, 2016, p. 34). A insolvência está conexas com uma alteração da capacidade contributiva.

O artigo 104.º, n.º 3, da CRP refere-se aos impostos sobre o património, que deve contribuir para a igualdade. Assim, «[d]efinem-se como impostos sobre o património os que incidem sobre a utilização, a propriedade ou a transmissão de bens» (Carlos, 2016, p. 51). Os impostos sobre o património são o IMT, o IMI, o IS e o IUC.

Como refere (Catarino, 2017, p. 26) «[s]ão impostos sobre o património os que incidem sobre a riqueza adquirida, podendo tributá-la de forma estática (a titularidade de bens ou valores) ou de forma dinâmica (a transmissão desses bens ou valores)».

Importa abordar a classificação dos impostos de prestação fixa e impostos de prestação variável. Para os impostos de prestação fixa a lei estabelece um montante fixo para todos os contribuintes, ou seja, não atende ao princípio da capacidade contributiva. No que respeita aos impostos de prestação variável, estes variam em função da matéria coletável declarada.

Veja-se um exemplo de prestação fixa «[a] medida de imposto devido por cada contribuinte pode resultar diretamente da lei (como é o caso, por exemplo, da contribuição para o audiovisual) em que a mesma está previamente fixada» (p. 33). Atualmente, os impostos são de prestação variável, em que a taxa pode ser proporcional ou progressiva.

Os impostos proporcionais são impostos em que a taxa é fixa e o imposto «aumenta proporcionalmente em face do aumento da matéria coletável. Por isso, impostos como o IMI e o IVA são impostos proporcionais» (Carlos, 2016, p. 55). Já os impostos progressivos, como é o caso o IRS, a taxa aumenta à medida que sobe a matéria coletável apurada.

De acordo com Carlos (p. 55) os impostos progressivos contribuem para a igualdade tributária. Quem está em situação igual é tratado de modo igual, e quem se encontra em situação diferente é tratado de modo diferente. Existindo encargos públicos, estes devem ser repartidos, de acordo com o critério da capacidade contributiva.

Para o presente estudo dos impostos sobre o património no processo de insolvência não será feita uma análise ao conceito imposto, mas importa enquadrar os impostos sobre o património à luz dos princípios constitucionais e das principais classificações.

5.2. A insolvência e o IMT – o artigo 270.º, n.º 2, do CIRE

O IMT foi introduzido pelo DL n.º 287/2003, de 12 de novembro, e vem substituir o antigo Imposto Municipal de Sisa. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas (CIMT) este imposto incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. O n.º 2 e seguintes do mesmo normativo tipificam todas as transmissões sujeitas a IMT.

O IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis, ou seja, o sujeito passivo é o transmissário, salvo exceções. Note-se que nos termos do artigo 4.º do IMT encontram-se tipificadas as regras da incidência subjetiva. As isenções de IMT estão previstas no artigo 6.º do CIMT, mas para a matéria abordada neste subcapítulo está em causa o estudo do artigo 270.º do CIRE.

Quando se aborda a isenção importa distinguir dos conceitos da não sujeição ou não incidência. Para Carlos (2016, p. 75),

[a] isenção é, [...] um *benefício fiscal* concedido a um facto compreendido na incidência do imposto – neste caso estaremos perante uma *isenção real ou objetiva* – ou uma pessoa- *isenção pessoal ou subjetiva* - destinado a paralisar a obrigação de imposto que, entretanto, se constitui. Por isso é correto dizer que só pode ser isento um facto que está sujeito.

Em relação à não-sujeição «os factos que se encontram fora da incidência do imposto são um *nada jurídico-fiscal*» (p. 75). As isenções, enquanto benefícios fiscais, «são medidas de carácter excepcional (v. art.º 2º, nº 1, do EBF) e tendencialmente temporárias (art.º 3º, nº 1, do EBF), contrariamente ao que acontece com as delimitações negativas expressas da incidência» (p. 76).

O presente capítulo versa sobre o artigo 270.º, n.º 2, do CIRE,

[e]stão igualmente isentos de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

A redação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não é clara, dando causa a divergências interpretativas. O benefício fiscal supra enunciado desencadeou divergências entre o STA e a AT.

A questão interpretativa prende-se com: (1) beneficia de isenção de IMT os atos de venda, permuta, ou cessão que têm por objeto a empresa ou de estabelecimentos desta; ou (2) a isenção reporta às vendas de elementos do ativo das empresas, desde que integrados no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Cumprе analisar, as duas interpretações possíveis, através do estudo de jurisprudência e das circulares publicadas pelas direções de serviços.

5.3. Análise de jurisprudência

O Acórdão objeto de análise, refere-se ao processo n.º 0949/11, de 30/05/2012, do STA, e versa sobre o benefício fiscal tipificado no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.

No presente acórdão a recorrente é a AT, e o recorrido é o sujeito passivo designado por «A...». A Fazenda Pública, recorre da sentença proferida em primeira instância, pelo TAF de Ponte Delgada, que julgou procedente a impugnação deduzida por «A...», contra a liquidação de IMT incidente sobre a aquisição de prédio em processo de insolvência, no montante de 2.104,80 €.

5.3.1. Alegações do recorrente

A recorrente, nas conclusões do recurso refere que a douta sentença, entendeu que a venda de um imóvel- vendido isoladamente da esfera da empresa ou estabelecimento - tem isenção de IMT. Invoca que, como não foi adquirida, a empresa ou estabelecimento, não pode ser aplicado benefício fiscal do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE. Para a AT,

[a] venda do imóvel em apreço não está isenta de IMT conforme estipula o artigo 270.º, n.º 2 do CIRE, visto que não se trata de uma transmissão onerosa de bens que integram a universalidade de empresa ou estabelecimento vendido, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da massa insolvente, mas sim de uma pura e simples transmissão onerosa de um bem imóvel, sem qualquer ligação à empresa ou estabelecimento.

Importa fazer alusão ao Acórdão referente ao processo n.º 01085/13, de 17/12/2014, do STA. Estava em questão a aquisição de um imóvel que integrava a massa insolvente e a AT utilizou a mesma alegação no processo 0949/11. O STA concluiu que,

[a] massa insolvente abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo e ainda aqueles cuja impenhorabilidade não seja absoluta e sejam voluntariamente apresentados pelo devedor [...] pelo que se não consegue conceber que haja bens que integrando a massa insolvente de uma empresa declarada insolvente possam ser integrados numa categoria de bens sem qualquer relação com essa empresa ou estabelecimento.

A massa insolvente é um conceito fundamental no processo insolvência, e como tal carece de análise. Encontra-se tipificado no artigo 46.º do CIRE e segundo o seu n.º 1,

[a] massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de paga as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abranger todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo.

O n.º 2 do artigo supra indicado refere que os bens isentos de penhora só são integrados na massa insolvente, se o devedor voluntariamente os apresentar e a impenhorabilidade não for absoluta. Segundo Epifânio (2015, p. 251) a massa insolvente é «o conjunto de bens *atuais* e *futuros* do devedor, os quais, a partir da declaração de insolvência, formam um património separado, adstrito à satisfação dos interesses dos credores».

A AT entende que a aplicação dos benefícios fiscais do artigo 270.º do CIRE depende de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento, vendidos, permutados ou cedidos no âmbito de plano de insolvência ou de pagamento ou da liquidação da empresa insolvente.

Termina as suas conclusões alegando, que existe um erro de julgamento, e pede que o recurso seja julgado procedente. Importa mencionar que em sede de recurso o Ministério Público não emitiu parecer.

5.3.2. Questão a decidir

A questão a decidir no recurso jurisdicional para o STA consiste em saber se,

beneficia da isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Bens Imóveis (IMT) prevista no artigo 270.º n.º 2 do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) a aquisição, em fase de liquidação de activos em processo de insolvência, de um bem imóvel que integrara o património da empresa insolvente.

5.3.3. Matéria de facto

Na sentença proferida pelo TAF de Ponta Delgada julgou-se como provado que no âmbito do processo de insolvência, «A...» comprou, em fase liquidação do ativo um prédio. A recorrida requereu isenção do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Bens Imóveis (IMT), o que foi indeferido, por despacho proferido a 21/02/2011. Assim, a liquidação impugnada é relativa à aquisição do imóvel que foi indeferido o pedido de isenção.

Permita-se fazer referência à fase da liquidação da massa insolvente que tem base no artigo 156.º n.º 1 do CIRE. De acordo com Menezes Leitão (2017, p. 259) «[a] liquidação destina-se a permitir a satisfação, ao menos parcial, dos credores do insolvente, para o que é necessário que o seu património seja convertido numa quantia pecuniária que possa ser repartida por esses credores». Assim de acordo com o mesmo autor (p. 259) é necessário proceder à cobrança dos créditos e à venda dos bens e direitos vigentes na massa insolvente, para obter os valores necessários ao pagamento dos credores. Veja-se que nos termos do artigo 170.º do CIRE «o processo relativo à liquidação constitui um apenso ao processo de insolvência».

5.3.4. Matéria de direito

O STA analisa em primeira instância o elemento literal do artigo 270, n.º 2, do CIRE. Citando o Acórdão,

havendo que decidir se a norma deve ser interpretada no sentido em que quer a venda, quer a permuta, quer a cessão, ainda que integrados no *âmbito do plano de insolvência ou de pagamento ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente*, para que isentas de IMT terão de ter por objeto necessário a *empresa ou estabelecimento desta*, ou se, a referência à empresa ou estabelecimento desta se refere apenas à cessão.

Ambas as interpretações são defensáveis, mas, afigura-se gramaticalmente mais correta a sustentada pela AT. Ou seja, no elemento literal o STA defende a posição da AT.

No que respeita a uma interpretação histórica, veja-se o n.º 49 do preâmbulo do CIRE «mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e

benefícios fiscais, bem como à indicição da infracção penal». Acresce ainda o preceituado no artigo 121.º, n.º 2, alínea c), do CPEREF que isentava de Imposto Municipal de Sisa as transmissões de bens imóveis integrada em qualquer das providências de recuperação da empresa que decorridas da venda, permuta ou cessão de elementos do ativo da empresa.

Em primeira instância o Ministério Público aludiu que a interpretação da AT vai contra o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo do qual foi aprovado o CIRE, fixado nos artigos 2.º e seguintes da Lei n.º 39/2003, de 22 de agosto. Nos termos do n.º 3 do artigo 9.º daquela lei de autorização legislativa ficava o Governo autorizado, a isentar de Imposto Municipal de Sisa a venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus ativos, integradas em qualquer plano de insolvência ou pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Mas se «[o] Executivo decidiu ser mais parcimonioso que a Assembleia da República quanto à concessão de isenção de IMT, decidindo excluir essa isenção nos casos de venda, permuta ou cessão da empresa ou seu estabelecimento». Como conclui o STA «[s]e assim foi, não teria respeitado o sentido e extensão da autorização legislativa que lhe foi concedida, tendo legislado em matéria reservada à Assembleia da República».

Veja-se o Acórdão do processo n.º 01085/13, o STA refere que «[t]endo em conta o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de tal isenção, - fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas também do interesse público». Pode ser entendido com um incentivo fiscal para quem adquire os bens imóveis integrantes da massa insolvente.

Tendo em conta que a finalidade do processo de insolvência (artigo 1.º do CIRE) é a satisfação dos credores a isenção de IMT promove a venda rápida do ativo. Assim, para alcançar o fim pretendido pelo legislador, citando o Acórdão do processo 01067/15,

não havendo que diferenciar, para tal fim, as situações em que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, das situações em que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, ou em que se estejam a vender bens imóveis que integravam o seu activo.

Assim, o objetivo da norma (artigo 270.º, n.º 2, do CIRE) será igualmente prosseguido, caso a aquisição tenha por objeto elementos do ativo da empresa, não se tomando necessário que o objeto seja a empresa ou estabelecimento desta integrados no âmbito de plano de insolvência.

O STA conclui que na interpretação da norma deve-se optar por aquela que compatibilize com o texto constitucional,

[é] por essa razão fundamentalmente que se entende que a decisão recorrida não merece censura, pois sendo embora duvidoso que o legislador ordinário do CIRE tenha pretendido conferir à isenção do IMT prevista no n.º 2 do seu artigo 270.º o mesmo âmbito que tenha a anterior isenção de SISA prevista na alínea c) do n.º 2 do artigo 121.º do CPEREF, a opção no sentido da sua restrição não lhe era consentida, pois que em matéria de benefícios fiscais legisla em domínio reservado à Assembleia da República, havendo que respeitar os limites que esta lhe fixe, designadamente os respeitantes ao sentido e extensão da autorização (cfr. o n.º 2 do artigo 165.º da Constituição da República).

5.3.5. Decisão

Em suma, para o STA o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE,

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 activo, desde que integradas no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente (Ponto II do Sumário do Acórdão processo 0949/11).

O Acórdão respeitante ao processo n.º 0165/13 proferido pelo STA vem clarificar que o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não tem aplicabilidade às pessoas singulares. «A» adquiriu um prédio urbano, composto de casa de habitação, anexo e quintal, e fazia parte da massa insolvente de «B». A isenção de IMT foi requerida por «A» no Serviço de Finanças de Vila Nova de Famalicão, mas tal benefício não foi reconhecido. O serviço de finanças alega que o benefício não foi reconhecido por se tratar de uma aquisição a uma pessoa singular, tenho procedido à liquidação.

O STA conclui que «para o que nos interessa no caso dos autos, o ponto é que terá de tratar-se de bens imóveis que integrem o património de uma empresa e não os bens imóveis de pessoas singulares, com a única justificação de fazerem parte de um processo de insolvência, como se defende na sentença recorrida».

5.4. Orientações administrativas

No presente capítulo pretende-se analisar as orientações administrativas publicadas relativamente ao artigo 270.º, n.º 2, do CIRE. Segundo Nabais (2016, p. 192) «porque se trata de regulamentos internos que têm como destinatário apenas a administração tributária, só esta lhes deve obediência, sendo, pois obrigatórios apenas para os órgãos situados hierarquicamente abaixo do órgão autor dos mesmos». Como não são vinculativos, o contribuinte, pode confrontar a AT com o normativo legal não estando em questão a análise do regulamento

interno. Na jurisprudência analisada, veja-se que, não há referências às orientações administrativas que merecem enunciação de seguida. À luz do artigo 55.º do CPPT é possível concluir que é da competência do dirigente máximo do serviço ou do funcionário delegado, a emissão de orientações genéricas. Através das orientações proferidas vai haver lugar a uma uniformização da interpretação e aplicação de um determinado preceito legal, como refere no mesmo sentido o artigo 68.º-A da LGT. Os pareceres da administração tributária são «tradicionalmente apresentad[o]s nas mais diversas formas como instruções, circulares, ofícios-circulares, ofícios-circulados, despachos normativos, regulamentos, pareceres, etc., que são mias frequentes no direito fiscal» (p. 192).

Importa analisar as orientações da administração tributária respeitantes ao n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, entre os anos de 2010 a 2017.

A Ordem dos Notários solicitou um parecer em relação aos artigos 269.º e 270.º do CIRE. O ofício n.º 08/07/2010 refere que,

depende de os bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou do estabelecimento vendidos, permutados ou cedidos no âmbito de plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente. A transmissão onerosa de bens imóveis isoladamente da empresa ou do estabelecimento não está, assim abrangida pela isenção, sem prejuízo, mesmo em caso de inexistência de planos de insolvência ou de pagamentos, da aplicação da isenção das aquisições de imóveis por instituições de crédito em processo de insolvência, desde que se destinem, nos termos e condições do artigo 8.º do CIMT, à realização de empréstimos feitos ou de garantias prestadas.

A circular n.º 10/2015 vem divulgar o entendimento da AT quanto à aplicação dos benefícios fiscais no decurso do processo insolvência. Para a AT o n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, mantém-se igual ao ofício n.º 08/07/2010, «[a]ssim a transmissão isolada de bens da empresa não está isenta, sendo necessário que a coisa vendida, permutada ou cedida abranja a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento».

Atendendo à jurisprudência do STA e à necessidade de rever a sua posição relativa ao artigo 270.º, n.º 2, do CIRE a circular n.º 4/2017 vem expor um novo entendimento. Deste modo,

[a] aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não depende da coisa vendida, permutada ou cedida abranger a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento. Assim, os atos de venda, permuta ou cessão, de forma isolada, de imóveis da empresa ou de estabelecimentos desta estão isentos de IMT, desde que integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

O Acórdão objeto de análise (processo n.º 0949/11) proferido a 30/05/2012 foi fundamental para as diversas decisões respeitantes à interpretação do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE. Veja-se que, serviu de base ao acórdão uniformizador de jurisprudência.

A questão foi repetidamente e exaustivamente tratada pelo STA. Mas, o Acórdão processo n.º 1521/15, de 29/03/2017, do STA uniformizou a jurisprudência e carece de alguns considerandos

A decisão do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) no processo n.º 200/2015 foi suscetível de recurso para o STA, pois encontra-se em oposição aos acórdãos proferidos relativos à interpretação do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE. A questão colocada ao STA é,

saber se a isenção de IMT prevista no artigo 270.º, n.º 2, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), é aplicável à alienação isolada de um elemento do ativo da sociedade insolvente, ou se, [...] é aplicável exclusivamente à alienação da própria empresa insolvente ou de qualquer estabelecimento desta, enquanto universalidade de bens.

De acordo com o STA, os fundamentos do Acórdão proferido a 30/05/2012, encontram-se consolidadas. Note-se que a AT já tinha revisto a sua posição sobre a presente norma através da publicação da circular n.º 4/2017, adotando a jurisprudência uniforme do STA.

No presente Acórdão o STA utilizou os fundamentos invocados nos acórdãos supra analisados, atendendo ao elemento literal, histórico e às finalidades do processo de insolvência.

A conclusão do Acórdão uniformizador do STA n.º 3/2017 de 29/05 nesta temática refere que,

a isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do artigo 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do seu ativo, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

5.5. A insolvência e o IMI

O Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) foi aprovado pelo DL n.º 287/2003, de 12 de novembro. Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, do CIMI este imposto incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam. Nos termos do artigo 8.º, n.º 1 do CIMI o sujeito passivo de imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que o mesmo respeita.

Note-se que o CIMI não faz referência à tributação do património dos prédios que integram a massa insolvente. Hoje, a AT com a circular n.º 10/2015 já vai de encontro às decisões do STA. Deste modo, cumpre analisar as obrigações de pagamento do IMI.

Segundo a AT sempre que o facto tributário definido nos artigos 8.º e 9.º do CIMI ocorra em data anterior à declaração de insolvência, as dívidas de IMI são da responsabilidade da pessoa coletiva insolvente e devem ser reclamadas no processo de insolvência, nos termos do artigo 128.º do CIRE e no prazo estipulado no artigo 36.º, n.º 1, al. j) do mesmo código.

No caso do facto tributário ocorrer em data posterior à declaração de insolvência, as dívidas de IMI referentes a prédios que tenham sido apreendidos e deste modo sejam considerados da massa insolvente (artigo 51.º do CIRE), devem ser pagas pelo AI conforme previsto no artigo 172.º do CIRE.

6. Impostos sobre o rendimento no processo de insolvência

6.1. Teoria geral

A CRP no seu artigo 104.º, n.º 1, refere que «[o] imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar».

Os impostos sobre o rendimento vigentes no ordenamento jurídico português incidem sobre as pessoas singulares (IRS) e sobre as pessoas coletivas (IRC). Mas, «[e]nquanto no caso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares o objetivo é a redistribuição do rendimento, tende a prevalecer, justificando a imposição de taxas progressivas» (Costa e Machado, 2016, p. 249).

Atendendo ao n.º 2 do artigo 104.º da CRP «[a] tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real». Fala-se do IRC com o «objetivo de promoção do investimento e do crescimento económico, justificando taxas tendencialmente proporcionais e moderadas» (p. 249).

O imposto sobre o rendimento organiza-se «em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e constam de códigos autónomos, no nosso como na maioria dos ordenamentos jurídicos» (Dourado, 2015, p. 45).

O IRS «tributa o rendimento global das pessoas singulares (incluídas as empresas individuais), e o IRC, que tributa o lucro das empresas (colectivas) ou o rendimento global das demais pessoas colectivas» (Nabais, 2017, p. 79).

Pretende-se classificar de forma clara os impostos sobre o rendimento, para permitir um estudo pluridimensional, da tributação sobre o rendimento.

O IRC é um imposto real, uma vez que, a sua tributação incide sobre o rendimento real, e desse modo, «são irrelevantes a situação conjugal ou familiar do sujeito, as despesas de saúde, educação ou outras ligadas a uma conceção de Estado social ou de justiça» (Dourado, 2015, p. 49). Assim, a tributação das empresas atende ao rendimento real, ou seja, o rendimento que foi obtido pela entidade durante um determinado exercício.

De acordo com Costa e Machado (2016) a tributação segundo o rendimento está relacionada com o princípio da capacidade contributiva, e segundo Tribunal Constitucional, o princípio da tributação com base no rendimento real deve ser aplicado a toda a tributação do rendimento.

Em contrapartida, o IRS é um imposto classificado como pessoal, na medida em que, tem em conta as necessidades, os rendimentos do agregado familiar, e as deduções à coleta, como refere o artigo 104.º, n.º 1, da CRP.

Na classificação dos impostos como diretos ou indiretos, refere Nabais (2016, p. 66) que,

no art.º 6º, nºs 1 e 2, da LGT, parece-nos, atendendo às características que nesses preceitos se indicam para cada uma dessas tributações, que se pretendeu contrapor, a título de tributação directa, a tributação do rendimento e do património e, a título da tributação indirecta, a tributação do consumo.

À luz do princípio da capacidade contributiva pode ser feita a seguinte distinção «os impostos diretos são aqueles que incidem sobre as manifestações imediatas (diretas) de capacidade contributiva (rendimento e património) enquanto os impostos indiretos atingem as manifestações mediatas (indiretas) de capacidade contributiva» (Costa e Machado, 2016, p. 16).

O IRS e o IRC são impostos periódicos, uma vez que o «facto tributário se renova por diferentes períodos fiscais, dando origem a obrigações declarativas, enquanto não se informa a administração tributária da extinção desse facto (propriedade de um prédio rústico ou urbano) ou da atividade económica» (Dourado, 2015, p. 54).

A distinção entre impostos de quota fixa e impostos de quota variável, respeita ao facto de existir uma taxa comum a todos os contribuintes, ou por outro lado, varia em função da matéria tributável ou coletável. Segundo Nabais (2016, p. 71) «os impostos de quota fixa, que têm de característico, além do mais, a dispensa duma liquidação (*stricto sensu*), já que o montante da colecta consta da própria lei». Nos impostos de quota variável encontram-se os impostos progressivos e proporcionais. O IRS é um imposto progressivo por escalões «aumentam duplamente em função da matéria coletável, já que aumentam directa e indirectamente (através da taxa ou alíquota) em função da matéria colectável» (p. 72).

No que respeita ao IRC, é um imposto proporcional, pois o montante de imposto a pagar acompanha a matéria coletável. Segundo (Catarino, 2017, p. 33) «[o]s impostos de quota variável proporcionais (ou de taxa fixa) são aqueles que a taxa do imposto se mantém constante, ou fixa, independentemente do montante da matéria coletável».

Os impostos sobre o património são impostos estaduais, porque o Estado é o sujeito ativo da relação jurídica tributária. São classificados ainda como impostos gerais sobre o rendimento, contrapondo-se ao Imposto sobre o Jogo ou Impostos especiais sobre o Consumo que têm uma disciplina jurídica especial.

A terminar a classificação dos impostos sobre o rendimento, importa classificar o IRC e o IRS como impostos principais. De acordo com Nabais (2016, p. 77) «[o]s impostos podem ser classificados também em principais e acessórios, conforme existam por si ou dependam, na sua existência ou nos seus elementos, da prévia existência de outros».

6.2. Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

No que respeita ao IRS (introduzido pelo DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro) o estudo centra-se na análise do benefício fiscal tipificado no artigo 268.º, n.º 1, do CIRE que sofreu alterações com o Orçamento de Estado de 2018 (Lei n.º 114/17 de 29/12). Para analisar esta problemática importa compreender o que são benefícios fiscais e ainda fazer alusão sobre a regras incidência pessoal e real do IRS. Toda a análise realizada tem como finalidade a compreensão do artigo 268.º do CIRE.

Os benefícios fiscais têm um normativo próprio, o DL n.º 215/89, de 1 de julho, e segundo o n.º 2 do artigo 2.º «[s]ão benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais». Note-se que, os benefícios fiscais à luz do n.º 1 do artigo 2.º do EBF são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

De acordo com os autores Costa e Machado (2016) os benefícios fiscais estão sujeitos aos princípios da legalidade, generalidade e controlo. Assim, são medidas que integram a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, os pressupostos objetivos e subjetivos dos benefícios devem ser feitas de forma genérica. Por fim, de acordo com o artigo 7.º do EBF,

[t]odas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da Direção-Geral dos Impostos e das demais entidades competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respetivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios.

No presente estudo os benefícios fiscais são automáticos de acordo com o artigo 5.º do EBF, ou seja, resultam direta e imediatamente da lei.

Em relação aos sujeitos passivos de IRS, ou seja, à sua incidência pessoal, veja-se o artigo 13.º do CIRS. São sujeitos passivos de IRS as pessoas singulares residentes em território nacional

(princípio da residência) e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos (princípio da fonte). Uma nota ao critério de residência previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea a) «o princípio da residência tem o seu fundamento no princípio do benefício, nos termos do qual se presume que quem reside no território de um Estado por mais de 183 dias colhe com isso benefícios que justificam a tributação» (Costa e Machado, 2016, p. 257). No n.º 1 do artigo 13.º do CIRS, como refere Nabais (2016, p. 477) «as pessoas singulares (incluindo as empresas individuais, o EIRL e os membros das pessoas colectivas sujeitas ao regime de transparência fiscal, nos termos do art.º. 6º do CIRC)». De acordo com Carlos (2016, p. 164) «o facto de o n.º 2 do artigo 104 da CRP compreender também as empresas em nome individual não transforma estas em sujeitos passivos distintos do empresário, nem legitima a pretensão para que venham a ser tributadas em IRC».

Nos termos do artigo 13.º, n.º 2, temos a referência ao agregado familiar em que o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, sem prejuízo do disposto relativamente aos dependentes. Pode ser feita a opção por tributação conjunta, nos termos do n.º 3 do artigo 13.º do CIRS e no n.º 4 encontra-se a constituição do agregado fiscal para efeitos fiscais.

No que respeita à incidência real, ou seja, os rendimentos tributáveis em IRS segundo os artigos 1.º e seguintes do CIRS «são aqueles que integram a previsão do aspeto material do elemento objetivo da incidência consagrado para cada categoria de rendimentos» (Faustino, 2017, p. 222). O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, note-se que, mesmo que quando são provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as respetivas deduções à coleta: categoria A (rendimento do trabalho dependente); categoria B (rendimentos empresariais e profissionais); categoria E (rendimentos de capitais); categoria F (rendimentos de prediais); categoria G (incrementos patrimoniais); e categoria H (pensões).

Para o estudo do benefício fiscal presente no artigo 268.º do CIRE, procede-se apenas ao enquadramento da categoria G – incrementos patrimoniais- tipificada nos artigos 9.º e 10.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS). Esta categoria visa tributar as mais-valias e outros incrementos patrimoniais, e segundo Nabais (2016, p. 486) «como facilmente se compreende, seria mais correcto designar por “outros incrementos patrimoniais”, uma vez que incrementos patrimoniais são todos os rendimentos». As mais-valias, nos termos do artigo 10.º do CIRS são,

os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: a) alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.

A tributação das mais-valias de acordo com o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS e como referem os autores Costa e Machado (2016) obedece ao princípio da realização na medida em que só a alienação onerosa de um ativo, a qual origine um ganho para o sujeito passivo, ou seja, a realização da mais-valia é que per si origina a tributação.

O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias corresponde ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes de acordo com o artigo 43.º, n.º 1, do CIRS. Assim, aquando a oneração de um imóvel o valor da aquisição respeita ao valor que tiver servido de liquidação do IMT ou pelo valor patrimonial tributário *vide* artigo 46.º, n.º 3, do CIRS.

Importa compreender quais as obrigações declarativas tipificadas no CIRS para os sujeitos passivos. Nos termos do artigo 57.º do CIRS, os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa ao ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para definir a sua situação tributária. Para os contribuintes com contabilidade organizada é obrigatória a entrega da declaração anual com informação contabilística e fiscal (artigo 113.º do CIRS) e a entrega do Modelo 10 para comunicar as retenções e os rendimentos. A entrega da declaração é entregue de 1 de abril a 31 de maio. A liquidação do IRS compete à AT *vide* artigo 75.º do CIRS. Mas, a liquidação tributária pode ser classificada como autoliquidação, quando a liquidação é levada a cabo pelos particulares.

Para Nabais (2016) existe uma crescente “privatização” da administração fiscal, estando perante uma função passiva ou supervisora da administração pública em sede fiscal. Assim,

quer se trate de impostos em que há autoliquidação ou liquidação por terceiro, quer de impostos liquidados pela administração com base nas declarações e elementos fornecidos pelos particulares, a administração tributária desempenha basicamente uma função de controlo e fiscalização (p. 328).

Exige-se do normativo fiscal uma interpretação e aplicação acessível aos gerentes e administradores para não existir conflito de interesses e conseqüente planeamento fiscal abusivo.

Por fim, a liquidação do IRS deve ser efetuada, por regra, até 31 de julho, no ano imediato àquele que os rendimentos respeitam, de acordo com o artigo 77.º, n.º 1, do CIRS. Veja-se o procedimento de liquidação previsto no artigo 59.º do CPPT.

6.2.1. Mais-valias no processo de insolvência

A atual redação do artigo 268.º, n.º 1, do CIRE engloba as vendas dos bens ou direitos em processo de insolvência que prossiga para a liquidação. Como o objetivo e finalidade do processo de insolvência é a satisfação dos credores entende-se o enquadramento das vendas no preceito legal. Citando o normativo legal com a alteração introduzida pelo Orçamento de Estado de 2018,

[o]s rendimentos e ganhos apurados e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor, da cessão de bens e direitos dos credores e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação, estão isentos de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor.

O Acórdão escolhido visa responder à questão: o produto da venda de um imóvel no decorrer do processo de insolvência é um rendimento obtido pelo insolvente?

6.2.2. Análise de jurisprudência

No presente subcapítulo pretende-se analisar o benefício fiscal previsto no artigo 268.º do CIRE que sofreu alterações com o Orçamento de Estado de 2018 (Lei n.º 114/2017, de 29/12). O Acórdão objeto de análise, refere-se ao processo n.º 01136/17, de 06/06/2018, do STA.

O recorrente do presente processo é a AT, e o recorrido é a «Massa Falida de A...». Segundo a doutrina a massa insolvente corresponde ao conjunto de bens e direitos atuais e futuros, adquiridos na pendência do processo, considerando-se assim um património autónomo. O representante da Fazenda Pública recorre da sentença proferida em primeira instância pelo TAF de Aveiro, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por «A», contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa relativa à liquidação adicional de IRS, do ano de 2006, no montante de 7.964,09 €.

6.2.2.1. Alegações do recorrente

O recorrente, nas conclusões do recurso, refere que as questões a submeter julgamento do STA consistem em saber se «a douta sentença padece de erro de julgamento, por ter considerado que

a dívida gerada pelo apuramento das mais-valias é uma dívida da massa insolvente e não do insolvente e por ter anulado a liquidação com fundamento na inexigibilidade da dívida ao insolvente».

O representante da AT fundamenta o seu recurso alegando que, o TAF considerou erradamente que a mais-valia gerada pela alienação de um prédio integrante da massa insolvente é uma dívida da massa insolvente e deste modo centrou a sua abordagem na exigibilidade do pagamento. Acrescenta que,

[s]endo o insolvente o sujeito passivo do imposto, temos aqui uma nítida separação entre quem preenche os pressupostos do facto tributário e tem o dever de cumprir uma obrigação declarativa acessória (a entrega da declaração, nos termos do n.º 2 do artigo 31.º da LGT), i.e., o sujeito passivo stricto sensu e quem deve satisfazer perante o credor tributário a obrigação principal (o pagamento do imposto, nos termos do n.º 1 do artigo 31.º da LGT), i.e., o devedor do imposto.

Conclui que o imposto devido pela mais-valia decorrente da venda do imóvel é uma dívida do insolvente e não da massa insolvente.

Nestes termos, segundo o recorrente, o tribunal de primeira instância incorreu em erro de julgamento de direito, uma vez que, a dívida gerada pela mais-valia é uma dívida da massa insolvente e não do insolvente (a sentença contraria o artigo 51.º, n.º 1 al. c) do CIRE); ter ordenado a anulação da liquidação com fundamento na inexigibilidade da dívida, violando o disposto no artigo 99.º a contrario e 204.º, n.º 1, al. b) do CPPT.

6.2.2.2. Questão a decidir

A questão a decidir no recurso jurisdicional para o STA consiste em saber se a sentença proferida em primeira instância,

incorreu em erro de julgamento ao julgar procedente a impugnação judicial, anulando a liquidação sindicada, no entendimento de que o imposto devido pelas mais-valias geradas com a alienação de bens que integram a massa insolvente de uma pessoa singular é uma dívida da massa insolvente e não da pessoa singular.

6.2.2.3. Matéria de facto

Em primeira instância julgou-se como provado que a 22/02/2005 foi proferida sentença que declarou «A...» insolvente e ainda foi nomeada a liquidatária judicial. A 26/04/2006 foi lavrada escritura pública de compra e venda. A AT em 09/03/2010, procedeu à declaração oficiosa tendo sido indicado no anexo G a alienação do prédio urbano.

Ainda em 2010, a 11/11, a AT emitiu demonstração de compensação, relativa à liquidação oficiosa de IRS no montante de 7.817,77 €, relativa ao exercício de 2006.

Em 28/02/2011, «A...» apresentou reclamação graciosa, relativa à liquidação referida, mas por despacho do Sr. Diretor de Finanças o pedido foi parcialmente deferido. Assim, em 13/09/2011 foi intentada impugnação para o TAF de Aveiro.

6.2.2.4. Matéria de direito

Aquando da alienação de um imóvel no decurso da fase executiva do processo de insolvência, quem responde pela mais-valia? A mais-valia é considerada um rendimento da categoria G sujeito a tributação em sede IRS logo merece considerandos a sua tributação.

Citando o Acórdão em análise,

[t]em decidido este STA não padecer de ilegalidade a liquidação de IRS efectuada aos proprietários (insolventes) de bens imóveis integrados na massa insolvente cuja alienação, pelo administrador de insolvência, gere mais-valias, pois que são estes, nos termos legais, e não a massa insolvente, os proprietários dos bens e sujeitos passivos do imposto.

A jurisprudência, a respeito do n.º 1 do artigo 268.º do CIRE, tem decidido não interpretar extensivamente a norma de isenção tipificada, ou seja, considerar-se também o IRS incidente sobre as mais-valias geradas pela venda de bens imóveis que integrem a massa insolvente. A isenção apenas é aplicada à dação em cumprimento de bens do insolvente à cessão desses bens aos credores, tendo sido colocada diversas vezes a questão da venda. Neste sentido, o Orçamento de Estado de 2018 tipificou também a isenção na venda. Veja-se, que juridicamente são figuras diferentes, mas a venda visa a satisfação dos credores na mesma medida que a dação e a cessão.

Como refere o STA nos termos do artigo 10.º do EBF «as normas que estabeleçam benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, mas admitem interpretações extensivas». Deste modo, a jurisprudência conclui que as mais-valias resultantes da venda de bens do insolvente não estão abrangidas pela isenção prevista no n.º 1 do artigo 268.º do CIRE.

Em seguida, o STA procede à análise do conceito da massa insolvente enquanto património autónomo à luz da insolvência de pessoa singular. Nos termos do artigo 36.º, n.º 1, alínea g) na sentença que declarar a insolvência, o juiz decreta a apreensão imediata de todos os bens para imediata entrega ao AI. Como se lê no Acórdão os bens «passam a integrar um património autónomo e de afectação, uma vez se destina à satisfação dos interesses dos credores da insolvência, denominada massa insolvente». Veja-se que, quando o insolvente seja pessoa

singular, o AI não tem poderes de representação. Conclui-se que a massa insolvente tem autonomia patrimonial, sem dar origem a um sujeito passivo, citando o Acórdão «[a] massa insolvente constitui apenas uma parte separada do património da pessoa singular a quem os bens pertencem a quem não deixam de pertencer por força da declaração de insolvência».

Deste modo, os bens não deixam de ser propriedade do insolvente «apenas se dá uma transferência daqueles poderes sobre ele». Em suma, trata-se da perda de administração de um conjunto de bens que constituem a massa insolvente.

Nos termos do artigo 158.º, n.º 1, do CIRE o AI procede à venda de todos os bens apreendidos para a massa insolvente. Deste modo, a liquidatária judicial nomeada no presente processo procedeu à venda de um bem imóvel (integrante da massa insolvente) e gerou uma mais-valia sujeito a tributação em sede de IRS.

6.2.2.5. Decisão

Em suma, para o STA, o TAF de Aveiro incorreu em erro de julgamento quando considerou inexistir rendimento do insolvente sujeito a IRS. Assim,

a liquidação impugnada não sofre vício de violação de lei ao ter liquidado o IRS à proprietária, insolvente, do bem imóvel alienado e integrado na massa insolvente gerador de mais-valias, como não viola a norma de isenção prevista no n.º 1 do artigo 268.º do CIRE, na redacção ao tempo vigente e aqui aplicável.

O insolvente tem a obrigação de declarar qualquer alienação de bens imóveis da massa e

[n]a verdade, o insolvente, pessoa singular, sujeita a IRS, continua obrigado ao cumprimento das suas obrigações tributária, nomeadamente ao cumprimento das obrigações declarativas, para efeitos de apuramento de rendimento tributável em sede de IRS, como previsto no art.º 57.º do CIRS» (Processo 01171/17 do STA).

Como na insolvência de pessoas singulares, o AI não ocupada funções de representação do insolvente, faz sentido o insolvente manter as suas obrigações fiscais, nomeadamente as declarativas.

Importa referir que ao AI até ao encerramento do processo de insolvência é quem pode efetuar o pagamento de dívidas da massa insolvente. Deste modo, segundo o processo n.º 01171/17, quem responde pelo imposto decorrente da alienação é o AI. A citação para o processo executivo deve ser feita na pessoa do AI. Por fim, importa referir que quem responde é o AI apesar de serem citados os insolventes.

6.3. Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

O DL n.º 442-B/88, de 30 de novembro, aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (CIRC) que carece o nosso estudo para a análise da fase executiva do processo de insolvência – a liquidação das sociedades insolventes. Nos termos do artigo 1.º do CIRC o imposto incide os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos sujeitos passivos.

Em relação à incidência subjetiva do IRC, ou seja, ao sujeito passivo veja-se o artigo 2.º do normativo. São sujeitos passivos de IRC: a) as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português; b) as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC diretamente na titularidade das pessoas singulares ou coletivas, em que se incluem as heranças jacentes, as sociedades e associações sem personalidade jurídica, as pessoas coletivas em relação às quais sido declarada a invalidade e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial antes do registo; e c) as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Quanto à incidência subjetiva,

os Estados procuram tributar não apenas os rendimentos gerados no território nacional, mas também, em todo ou em parte, os rendimentos produzidos no estrangeiro por nacionais e estrangeiros residentes em território nacional, combinando dessa forma o princípio da fonte com o princípio da residência (Costa e Machado, 2016, p. 302).

Em relação ao princípio da residência o artigo 4.º, n.º 1, do CIRC tipifica que «às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território». Consideram-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português de acordo com n.º 3 do artigo 2.º do CIRC.

O princípio da fonte relativo às entidades não residentes visa tributar as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português, o IRC vai incidir sobre os rendimentos nele obtidos.

A incidência real do imposto, ou por outras palavras, a base do IRC veja-se o artigo 3.º do código. Quanto às empresas, isto é, «se exercerem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (considerando-se que é sempre esse o caso das sociedades

comerciais ou civis sob a forma comercial, das cooperativas e das empresas pública), a base do imposto é o lucro» (Nabais, 2016, p. 502). O lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções tipificadas no CIRC.

Quanto às entidades não empresariais nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC o IRC incide sobre o rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, e ainda os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

No que respeita às entidades não residentes,

se dispuserem em território português de estabelecimento estável, a base do imposto é o lucro imputável ao estabelecimento estável; se não tiverem estabelecimento estável em território português, ou tendo-o, esses rendimentos não sejam imputáveis ao mesmo, a base do imposto é constituída por cada um dos rendimentos das diferentes categorias consideradas para efeitos do IRS (p. 502).

O artigo 4.º, n.º 3, do CIRC tipifica os rendimentos que se considera obtidos em território português. Por sua vez, no n.º 4 do mesmo preceito legal encontra-se rendimentos não considerados obtidos em território português.

Para terminar a abordagem do IRC cumpre referir as obrigações acessórias (declarativas) dos sujeitos passivos. Nos termos do artigo 117.º do CIRC os sujeitos passivos de IRC são obrigados a apresentar a declaração periódica de rendimentos (modelo 22); declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES/DA); e declaração de inscrição, de alterações ou de cessação. As obrigações contabilísticas das empresas, à luz do artigo 123.º do CIRC, constituem obrigações acessórias a cumprir pelos sujeitos passivos.

6.3.1. Liquidação

A liquidação corresponde a um dos momentos mais importantes do processo de insolvência. Segundo (Mendes, 2016, p. 179) «[a] dissolução e a liquidação são as duas etapas do processo de extinção da sociedade». No caso da cessação da exploração de uma empresa pelos sócios, torna-se desnecessária a existência de uma sociedade. Assim,

os sócios decidem cessar a exploração da empresa, liquidam as suas dívidas, alienam os seus activos (ou a própria empresa na sua globalidade) e apropriam-se do valor residual da sociedade (i.e., o resultado da liquidação), que consistirá essencialmente no excesso da

contrapartida pela transmissão dos ativos empresariais sobre os passivos da sociedade (p.180).

Importa estudar a tributação da liquidação das sociedades tipificada no artigo 79.º e seguintes do CIRC. Como refere Mendes (p. 182) a sociedade em liquidação deve apurar separadamente o lucro tributável correspondente ao período entre o início do exercício e a data de dissolução apurando-se o respetivo lucro tributável; e o lucro tributável relativo à totalidade do período de liquidação. O período de tributação respeitante ao período de liquidação da sociedade segundo Mendes (p. 182): (1) terminar no mesmo exercício da dissolução, caso em que o lucro tributável então apurado será considerado como final; (2) terminar dentro dos dois anos seguintes à data de dissolução, caso em que há lugar anualmente à determinação de um lucro tributável provisório (que será corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, no final deste; (3) ultrapassar os dois anos desde a data de dissolução, caso em que o lucro tributável determinado anualmente deixa de ter natureza provisória.

A dissolução e a liquidação são dois momentos marcantes do processo de extinção da sociedade. Com a dissolução verifica-se a suspensão da atividade normal e entra em fase de liquidação. A Liquidação «é por seu turno [...] a etapa em que satisfazer os direitos dos credores e as demais obrigações da sociedade. Uma vez satisfeitas, apura-se o património líquido disponível para a distribuição aos sócios e extingue-se a personalidade jurídica da sociedade» (p. 180).

Para Mendes (p. 183) a dissolução,

cria uma fronteira na vida das sociedades. Até lá a sociedade opera normalmente. A partir da dissolução, a sociedade encerra as contas do período até então decorrido e inicia um novo período de tributação (o período de liquidação), durante o qual (regra geral) irá saldar as suas dívidas e alienar o seu património (ou transmitir a empresa aos seus sócios).

Durante o período de liquidação, o lucro tributável é apurado nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do CIRC. Os prejuízos fiscais durante o período de liquidação, nos termos do n.º 4 do artigo 79.º do CIRC, anteriores à dissolução só podem ser deduzidos ao lucro tributável correspondente a todo o período de tributação, se não exceder os dois anos. Deste modo «se o período de liquidação se estender para além do primeiro exercício, ao lucro apurado de forma provisória não poderão ser deduzidos os prejuízos fiscais anteriores à dissolução» (p. 183). Quando se apura o resultado da liquidação pode-se deduzir tais prejuízos, mas apenas se o período de liquidação não exceder os dois anos, pois caso contrário tais prejuízos não serão dedutíveis.

Em síntese, os prejuízos fiscais só podem ser deduzidos ao resultado (final) da liquidação nos casos em que o período de liquidação não exceda os dois anos. Caso o período de liquidação se estenda para além do primeiro exercício, ao lucro apurado não poderão ser deduzidos os prejuízos fiscais.

À luz do artigo 80.º do CIRC «[n]a determinação do resultado de liquidação, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considera-se como valor de realização daqueles o respetivo valor de mercado». Assim a diferença entre o justo valor dos ativos e a sua base fiscal concorre para o lucro tributável do período de liquidação.

6.3.2. Estudo comparado - circulares n.ºs 1/2010 e 10/2015

Segundo Marques, Marques e Sarmiento (2017, p. 137),

[o] incumprimento das obrigações declarativas, *maxime*, da apresentação da declaração periódica de rendimentos que serve de suporte à autoliquidação de IRC, por força de lei, e em homenagem aos contribuintes cumpridores, não poderá deixar de ser suprido pela intervenção da Administração Tributária, em resultado dos princípios da legalidade, da igualdade entre os contribuintes, bem como na busca da verdade material (artigos 58.º, da LGT, 6.º do RCPIT e 59.º, n.º 7, do CPPT).

A liquidação do imposto deve ser feita pelo sujeito passivo na declaração periódica de rendimentos de acordo com os artigos 89.º, 90.º, n.º 1, 120.º e 122.º, do CIRC.

De acordo com Marques, Marques e Sarmiento (p. 167) a caducidade está para a liquidação de imposto, enquanto a prescrição está para a cobrança de créditos tributários. É considerada uma garantia para os contribuintes nos termos do artigo 103.º, n.º 2, do CRP para estar determinado o tempo da relação jurídica tributária (poder e dever da administração quanto a um determinado facto tributário).

A caducidade e a prescrição encontram-se tipificadas no capítulo da extinção da relação jurídica tributária, vide artigos 45.º a 47.º, 48.º e 49.º da LGT. Marques, Marques e Sarmiento (p. 168) «o contribuinte tem direito a uma definição em prazo razoável da sua situação jurídico-tributária, que surge assegurado pelo regime da prescrição das dívidas tributárias (artigos 48.º e 49.º, da LGT)».

Assim,

[v]erificado o facto gerador antecipadamente previsto na lei, nasce uma obrigação tributária que, ainda ilíquida, exige a realização de um acto de procedimento – acto tributário de

liquidação – de modo a fixar a medida do seu direito de crédito, definitivo e executório, e, correlativamente, do dever de pagamento que impede sobre o sujeito passivo (p. 170).

Marques, Marques e Sarmiento (p. 171) «[a] *caducidade do direito à liquidação* explica-se pela necessidade de certeza e segurança jurídica consolidada, para os contribuintes, existindo um prazo *razoável* para o fisco proceder à liquidação de tributo e à sua notificação, não podendo o Estado exigir posteriormente o tributo ao contribuinte». O Estado, enquanto sujeito ativo da relação jurídica deve assegurar o princípio da prossecução do interesse público.

Atendendo ao artigo 45.º, n.º 1, da LGT «[o] direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro». Como refere Marques, Marques e Sarmiento (2017, p. 173) «[e]xige-se que, nesse mesmo prazo, a administração tributária notifique essa mesma liquidação ao contribuinte».

A AT «apenas tem uma tal competência no caso de falta (liquidação oficiosa) ou de insuficiência (liquidação adicional) do sujeito passivo quanto ao cumprimento do seu dever» Marques, Marques e Sarmiento (p. 174). Em caso de correção de liquidação (liquidação corretiva) conta o prazo da sua liquidação inicial e não da liquidação corrigida.

Segundo o n.º 4 do artigo 45.º da LGT no caso do IRC «o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário», ou seja, nos termos do artigo 8.º, n.º 9, do CIRC e atendendo a Marques, Marques e Sarmiento (p. 175) o facto tributário considera-se completado a 31 de dezembro, iniciando-se a partir do dia seguinte a contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação.

Para contestar a liquidação pode recorrer-se: à impugnação judicial quando se trate de sindicar contenciosamente a liquidação quando esta tenha ocorrido após o decurso do prazo de caducidade; oposição judicial à execução quando foi notificado fora do prazo de caducidade – 204.º, n.º 1, alínea e), do CPPT; no caso de não ter sido notificado a liquidação é ineficaz e usa a oposição à execução.

No que respeita à prescrição «[p]odemos alocar o instituto da prescrição à fase de cobrança coerciva do tributo antes liquidado, portanto a jusante da caducidade, confinada esta à fase de liquidação, como vimos» Marques, Marques e Sarmiento (p. 178). É o não pagamento voluntário do tributo liquidado dentro do prazo estabelecido que dá origem ao processo de execução fiscal. A prescrição gera a inexigibilidade da dívida tributária, podendo o executado recusar o pagamento da dívida com tal fundamento.

Nos termos do artigo 48.º, n.º 1, da LGT «as dívidas tributárias prescrevem, salvo disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário». No IRC «coincidindo o período de tributação com o ano civil, o prazo de prescrição conta-se a partir de 1 de janeiro do ano seguinte» Marques, Marques e Sarmento (2017, p. 180).

A Direção de Serviços do IRC e do IVA proferiram esclarecimento sobre as obrigações fiscais em caso de insolvência. Deste modo cumpre analisar as circulares n.ºs 1/2010 e 10/2015 para descortinar as obrigações fiscais a que uma sociedade insolvente está adstrita. A jurisprudência concorda com as circulares, uma vez que, a sociedade dissolvida continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação. Veja-se,

[a] sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa insolvente, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas (Acórdão processo n.º 01145/09 de 24 de fevereiro de 2011).

A dissolução antecede a liquidação e nos termos do artigo 141.º, n.º 1, al. e) do CSC a sociedade dissolve-se pela declaração de insolvência da sociedade. Num segundo momento a sociedade entra em liquidação, nos termos do artigo 146.º, n.º 1 e 2, do CSC a sociedade dissolvida entra imediatamente em liquidação e mantém a personalidade jurídica.

O segundo ponto da circular n.º 1/2010 refere que,

[a] dissolução da sociedade não implica a sua concomitante extinção (a qual só se verificará quando do registo do encerramento da liquidação, de acordo com o disposto no artigo 160.º do CSC), pelo que a necessidade de exercer os direitos e de cumprir as obrigações que, nos vários domínios, subsistem durante a fase de liquidação.

Como referido, a sociedade quando entra em fase de liquidação mantém a sua personalidade jurídica e, salvo disposição em contrário são aplicadas as disposições que regem as sociedades não dissolvidas. Em suma, a personalidade tributária do insolvente não é afetada pela declaração de insolvência e a sua entrada em liquidação.

Em sede de IRC veja-se as obrigações fiscais que os insolventes precisam cumprir. Na circular a sujeição das entidades insolventes ao imposto sobre o rendimento reporta-se aos artigos 65.º e 268.º do CIRE. O artigo 268.º foi analisado em sede de IRS relativamente às mais-valias da dação, cessão e venda de bens. Assim, citando a circular «vem, aliás, confirmar a sujeição das

entidades insolventes aos impostos sobre o rendimento, pois só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que, *a priori*, está sujeito a imposto». Deste modo, à luz da circular e das normas do CIRC pode-se indicar as obrigações a cumprir pelas sociedades insolventes: a) proceder à liquidação e ao pagamento do imposto de acordo com a alínea a) do artigo 89.º e n.º 1 do artigo 104.º; b) apresentar nos termos do artigo 118.º, n.º 5, a declaração com as alterações verificadas, aditando-se à designação social «sociedade em liquidação» ou «em liquidação» à luz do artigo n.º 3 do artigo 146.º do CSC, com a identificação/assinatura do respetivo técnico oficial de contas (TOC); c) submeter, por transmissão eletrónica de dados, a declaração periódica de rendimentos (artigo 117.º, n.º 1, alínea b) do CIRC com a identificação do TOC; d) submissão da declaração anual de informação contabilística e fiscal com identificação do TOC, nos termos do n.º 1, alínea c), do artigo 117.º e artigo 121.º do CIRC.

As obrigações fiscais enunciadas, segundo a circular, são de responsabilidade do administrador da insolvência, conforme decorre do n.º 10 do artigo 117.º do CIRC. Para finalizar, veja-se que, nos termos do artigo 123.º do CIRC é obrigatório dispor de contabilidade organizada.

Com a circular n.º 10/2015 a AT apresenta um guião com o enquadramento tributário das pessoas coletivas em situação de insolvência, expondo por sua vez, as obrigações fiscais que sobre elas impedem. Revogando-se assim, a circular n.º 1/2010.

A declaração de insolvência como indicado pela circular supra analisada não determina a extinção da sociedade, mantendo-se a sua personalidade tributária, até ao registo de encerramento da liquidação. O ponto n.º 3, alínea b), da circular refere que «uma pessoa coletiva em situação de insolvência continua a existir, enquanto sujeito passivo de impostos, mantendo-se obrigada ao cumprimento das obrigações fiscais previstas nos códigos tributários». Mesmo com a publicação da Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, nos termos do artigo 65.º, n.º 3, do CIRE, a deliberação do encerramento da atividade do estabelecimento compreendidos na massa insolvente, tem de ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação de atividade. Deste modo, a cessação da atividade pressupõe que as obrigações fiscais deixam de ser exigidas como se houvesse uma persecução normal da atividade.

Note-se que não está dispensada do cumprimento integral das obrigações fiscais,

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

Em sede de IRC, a circular vem indicar que excetuando o n.º 2 do artigo 156.º do CIRE, após a declaração de insolvência as pessoas coletivas insolventes estão obrigadas a submeter a declaração periódica de rendimentos, e a cumprir as obrigações de liquidação e pagamento do imposto.

Após a cessação oficiosa de atividade, as pessoas coletivas insolventes só ficam obrigadas à entrega da declaração periódica de rendimentos e a respetiva liquidação e pagamento do imposto, relativamente aos períodos de tributação em que existam factos tributários sujeitos a IRC.

A expressão liquidação designa a situação jurídica da sociedade no período compreendido entre a dissolução e o momento em que o encerramento da liquidação é registado.

Em relação ao Pagamento Especial por Conta (PEC) nos termos da alínea b) do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC, estão dispensados de efetuar o referido pagamento os sujeitos passivos tenham em curso processos no âmbito do CIRE. Assim, a partir da data de instauração do processo estão dispensados do pagamento antecipado.

No que respeita à IES/DA nos termos da circular n.º 10/2015 após a declaração de insolvência, mantém-se a obrigatoriedade de apresentação da declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere os artigos 117.º, n.º 1, alínea c), e 121.º do CIRC.

7. Imposto sobre o valor acrescentado

7.1. Teoria geral

O presente capítulo visa analisar o IVA. Num primeiro momento pretende-se analisar a sua matriz comunitária e a sua harmonização na União Europeia (fiscalidade indireta).

Como refere Celorico Palma (2014, p. 34) «[o] processo de harmonização fiscal do IVA tem uma longa história repleta de impasses e indefinições, de pequenos avanços e poucos grandes passos, numa constante dialéctica entre origem/destino».

A Directiva 2006/112/CE apelidada de «Directiva IVA» vem reformular a Sexta Directiva (77/388/CE) e,

caracteriza-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objectiva e subjectiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estágio retalhista e à generalidade das prestações de serviços (p. 38).

O IVA em Portugal, tipificado pelo DL n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, é desde 1 de janeiro de 1986 (data de adesão de Portugal à CEE) a base da tributação do consumo. Como refere Celorico Palma (p. 56) «[a]o aderir à então Comunidade Económica Europeia, ficou acordado que Portugal iria dispor de um período transitório de três anos a contar da data da Adesão para a introdução do sistema comum do IVA». Note-se que Portugal não usufruiu do prazo e o IVA entrou de imediato em vigor.

O IVA é caracterizado como um imposto «indirecto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo através do método substractivo indirecto» (p.19). Veja-se com mais rigor as características deste imposto sobre o consumo enunciadas na caracterização elaborada pela autora.

Como imposto indirecto o IVA é «pago pelo vendedor ou prestador de serviços e repercutido integralmente no consumidor final. Ou seja, o IVA devido pela empresa é pago pelo consumidor final quando adquire bens e serviços» (Costa & Machado, 2016, p. 377). Contrariamente aos impostos sobre o rendimento que atendem a uma demonstração directa de capacidade contributiva.

Em relação à sua matriz comunitária importa referir que contrariamente aos demais impostos analisados (rendimento e património), existe na União Europeia uma harmonização fiscal nos impostos sobre o consumo (IVA). Deste modo, o sistema comum de IVA, de acordo com a autora Celorico Palma (2014), é o expoente máximo de harmonização fiscal na União Europeia,

e os Estados-membros estão obrigados a substituir os seus impostos sobre as transações para o modelo IVA.

A uniformização do IVA obriga ao conhecimento da jurisprudência e da doutrina e os Estados-membros estão limitados na sua atuação, como se entende, para existir uma harmonização em sede de IVA. Os Estados-membros que não transpuserem as diretivas ou não respeitarem a jurisprudência são sancionados pela Comissão, e só deste modo é possível existir uma harmonização total.

O IVA é um imposto plurifásico que opera através do método indireto. O método subtrativo indireto «mais não é do que a técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transações de processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução» (p. 20). No decorrer da sua atividade económica, o sujeito passivo de imposto vai liquidar o IVA das suas vendas e deduzir o IVA das compras. De acordo com o regime de IVA em que esteja enquadrado aquando da entrega da Declaração Periódica do IVA (DPI) o sujeito passivo vai pagar/receber imposto conforme a diferença apurada entre o IVA liquidado e o IVA deduzido. Toda esta análise é elaborada em sentido amplo porque as regras de dedução são vastas e carece o cumprimento estrito das mesmas.

Por fim, no que respeita ao método subtrativo indireto ao «operar nas diversas fases da cadeia de produção e comercialização dos bens e serviços, vai incidir apenas sobre o valor em cada uma, sendo o preço final do bem equivalente à soma dos valores acrescentados» (p. 21). O imposto incide em cada uma das fases do circuito económico, logo deve ser caracterizado como um imposto de obrigação única.

O IRC que é um imposto que tributa os rendimentos obtidos em território nacional. No que respeita ao IVA apesar de inicialmente tributar no país de destino, hoje, continua a tributação no país de consumo nas transações efetuadas entre Estados-membros. Numa operação ativa, venda de calçado, por exemplo, nos termos do artigo 14.º do RITI (Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias) é isento no Estado-membro de origem, mas confere direito à dedução em Itália. Não vamos analisar o RITI (Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias), enquanto diploma que se ocupa de regulamentar as transações intracomunitárias.

Em suma, a tributação do consumo em Portugal passou a ser plurifásica abandonando a sua característica monofásica do Imposto de Transações. Como referem os autores Costa e Machado (2016) era um imposto que não arrecadava receita suficiente, a par da dificuldade de

identificação do produtor, uma vez que, o imposto apenas tributava o processo produtivo, ou seja, pago nas fases de produção maioritariamente.

O princípio da neutralidade está intrinsecamente ligado ao IVA e merece considerandos, uma vez que, é uma das grandes vantagens deste imposto. Segundo Celorico Palma (2014, p. 26) «[q]uer a nível interno, quer a nível internacional, o IVA, ao operar com base no método subtractivo indirecto nas diversas fases do processo produtivo, é um modelo de imposto sobre as transacções que parece garantir, de forma razoável, o requisito da neutralidade». Existirá neutralidade sobre o consumo, como refere a autora, quando o imposto não tiver influência nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores.

Este princípio encontra expressão no 5.º considerando da Diretiva 2006/112/CE do Conselho,

[u]m sistema de IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o sector das prestações de serviços.

Assim, impõe-se uma igualdade de tratamento às mercadorias iguais porque o IVA intracomunitário deve incidir da mesma forma em todas as operações.

O IVA visa assegurar a neutralidade concorrencial uma vez que a carga tributária mantém-se igual independentemente do sistema de comércio. Como refere Celorico Palma (2014, p. 27) «independentemente do número de fases do circuito económico, a carga fiscal incidente sobre o bem será a mesma, contrariamente ao que se verifica com os impostos cumulativos, os operadores não são induzidos a se integrarem por motivos fiscais».

Em sede de IVA contrariamente ao que sucede nos impostos sobre o rendimento é necessário cumprir determinados passos, enunciados em seguida, para chegar à resposta à questão que se pretende solucionar. Deste modo, em primeira instância importa saber quais as operações sujeitas a IVA (incidência objetiva). Num segundo momento cumpre determinar o sujeito passivo de imposto pela prática de determinada operação sujeita (incidência subjetiva). Importa definir as regras de localização das operações tributáveis assim como as isenções para as operações realizadas em Portugal. Se a operação for tributável é necessário determinar o valor tributável e consequentemente as taxas. Por fim, depois de terminado o valor de IVA a liquidar é imprescindível ter em conta as regras do direito à dedução. Mas, o passo mais importante acredita-se que seja a qualificação da operação, nomeadamente, compreender alguns conceitos previsto no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

As operações sujeitas de IVA (incidência objetiva) encontram expressão no artigo 1.º, n.º 1, do CIVA. Estão sujeitas IVA: as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no

território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; e as importações de bens; e as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas pelo RITI (Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias).

Em sede de IVA «o conceito de território nacional equivale ao que consta do artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa, isto é, em termos práticos, o sistema comum do IVA é aplicável nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores» (p. 63). Nos termos do n.º 2 tipificam-se alguns conceitos importantes para a determinação da incidência objetiva das operações.

Importa ter em conta os conceitos de transmissões de bens e as operações assimiladas, prestações de serviços, importações de bens e aquisições intracomunitárias. O conceito de transmissão de bens encontra-se tipificado no artigo 3.º, n.º 1, do CIVA «considera-se em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade».

7.2. Obrigações declarativas dos sujeitos passivos

Os sujeitos passivos estão obrigados a entregar o montante de imposto exigível dentro do prazo previsto para a entrega da declaração periódica, nos termos do artigo 27.º do IVA. Veja-se, a título de exemplo, a sociedade X enquadrada no regime mensal de IVA vai proceder ao envio da Declaração Periódica de IVA e entrega o montante apurado nos cofres do Estado, respeitante ao mês de julho, até 10 de setembro.

Nos termos do artigo 41.º, n.º 1, do CIVA a declaração periódica deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados: até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com volume de negócios igual ou superior a 650.000 € no ano civil anterior; ou até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a 650.000 € no ano civil anterior.

No que respeita às obrigações em geral (artigo 29.º e seguintes do CIVA), além da obrigação principal (pagamento do imposto), importa enunciar as obrigações acessórias a verificar. Temos a declaração de início de atividade, de alteração e de cessação da atividade nos termos dos artigos 29.º, n.º 1, alínea a), e 21 a 35.º do CIVA. Como referido em cima a entrega da declaração periódica de IVA nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do CIVA. À luz do artigo 29.º, n.º 1, alínea g) constitui uma obrigação acessória «dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto. Existem diversas obrigações acessórias a verificar pelo sujeito passivo,

mas não merece considerando uma vez que estamos em sede obrigações fiscais das sociedades insolventes.

Em sede de imposto sobre o rendimento, mais concretamente no que respeita ao IRC, as circular n.ºs 1/2010 e 10/2015 careceram de considerandos. No que respeita ao imposto sobre o consumo voltam a ser analisadas, para compreender quais as obrigações em caso de insolvência de uma sociedade em sede de IVA.

De acordo com a circular n.º 1/2010 para efeitos de IVA as pessoas coletivas em situação de insolvência têm de apresentar uma declaração de alterações aditando à designação social a expressão «sociedade em liquidação» ou simplesmente «em liquidação» de acordo com os artigos n.ºs 32.º, n.º 1, do CIVA e n.º 3 do 146.º do CSC. A declaração de alterações deve conter obrigatoriamente a identificação/assinatura do respetivo técnico oficial de contas.

A sociedade em situação de insolvência deve emitir, nos termos do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea b), do CIVA uma fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços à luz dos artigos 3.º e 4.º do mesmo normativo.

Devem proceder ao apuramento do imposto em cada um dos períodos de tributação de acordo com as regras tipificadas nos artigos 19.º a 26.º e 78.º do CIVA. Assim, encontra-se ressalvada a possibilidade de exercício por parte dos sujeitos passivos em situação de insolvência declarada, do direito à dedução do imposto.

Continua a cumprir os prazos definidos na lei e as demais obrigações declarativas assim como se mantém a obrigatoriedade de dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto.

No caso de haver lugar a um plano de insolvência e a conseqüente continuidade da atividade da empresa, na titularidade do devedor ou de terceiro, deve o sujeito passivo submeter nova declaração de alterações (artigo 32.º do CIVA) contendo: a retirada à designação social da menção «sociedade em liquidação»; a identificação/assinatura do técnico oficial de contas.

Atendendo às alterações legislativas entendeu-se reanalisar a matéria relativas às obrigações fiscais das sociedades insolventes e analisa-se a circular n.º 10/2015. Segundo AT a declaração de insolvência não altera a qualidade se sujeito passivo de IVA da pessoa coletiva insolvente. Só deixa de ser sujeito passivo quando há lugar à cessação de atividade, deste modo, até à data da cessação é obrigatória a entrega da declaração periódica mesmo que não existam operações tributáveis.

Nos termos do artigo 65.º, n.º 3, do CIRE, com a deliberação do encerramento da atividade do estabelecimento compreendido na massa insolvente, é comunicado oficiosamente pelo tribunal à AT, é declarada oficiosamente pela AT a cessação oficiosa do sujeito passivo declarado insolvente nos termos do n.º 3 do artigo 34.º do CIVA. Mas, há lugar ao cumprimento das obrigações fiscais nos períodos de impostos em que se verifique a ocorrência de operações tributáveis, em que devam ser efetuadas regularizações ou em que haja lugar ao exercício de direito à dedução. Após a cessação oficiosa, verifica-se a dispensa de obrigações fiscais.

No âmbito da liquidação e partilha da massa insolvente, se existir transmissões de bens compreendidos na massa insolvente que se devem assumir como vendas judiciais, basta que o AI assegure o procedimento especial de liquidação do imposto previsto no n.º 5 do artigo 28.º do CIVA, não sendo exigível o cumprimento de quaisquer outras obrigações. A liquidação e pagamento do imposto, nos termos da circular, devem ser efetuados nos serviços de finanças, através do documento de cobrança (P2). Acresce, citando a circular em análise que «o comprovativo do pagamento, acompanhado de documento emitido pelo administrador de insolvência (onde constem os elementos a que se refere o n.º 5 ao artigo 36.º do CIVA) é considerado meio idóneo para o suporte do exercício do direito à dedução por parte dos adquirentes dos bens».

8. As Contraordenações em processo de insolvência

8.1. Enquadramento

No presente capítulo pretende-se, em síntese, saber se aquando da declaração de insolvência ocorre a extinção do procedimento contraordenacional e cessa a obrigação do pagamento de coimas por parte do devedor. Para responder à questão colocada cumpre proceder ao enquadramento das infrações fiscais no ordenamento jurídico português e por fim, conhecer a jurisprudência uniformizada nesta temática.

A relação entre o Direito Fiscal e o Direito Penal reside em primazia,

no facto de no direito fiscal também haver normas cuja função é a de qualificar certos comportamentos, traduzidos em ações ou omissões, dos contribuintes ou de terceiros (face à relação jurídica fiscal) como infracções, estabelecendo as correspondentes sanções» (Nabais, 2016, p. 107).

Assim, no Direito Fiscal encontra-se um direito sancionatório - o direito penal fiscal - tipificado pelo Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) introduzido pela Lei n.º 15/2001 de 5 de junho.

De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, do RGIT constitui uma infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo punível por lei tributária anterior. As infrações tributárias, a par do Direito Penal, dividem-se em crimes e contraordenações.

Na parte I do RGIT encontram-se os princípios gerais das infrações tributárias, na parte II está tipificado o processo penal e contraordenacional tributário, e a parte III refere-se às infrações tributárias em especial.

Em relação ao direito processual, o Direito Fiscal conhece um conjunto de normas que disciplinam os processos judiciais fiscais como a impugnação judicial, por exemplo. Nos artigos 51.º a 86.º do RGIT é disciplinado o processo de contraordenação tributária onde existe uma fase administrativa e uma outra judicial.

Como refere Nabais (p. 107) o direito penal fiscal desdobra-se no direito penal fiscal e no direito contraordenacional fiscal. Em relação ao presente capítulo a análise foca-se no direito contraordenacional (natureza administrativa) - as coimas. O RGIT pretendeu fundir numa única codificação os crimes e as contraordenações tributárias, mas no que respeita, à segurança social no plano não criminal (coimas) não foi possível.

O RGIT nos termos do seu artigo 1.º visa punir as infrações das normas reguladoras das prestações tributárias, dos regimes aduaneiros e fiscais, dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras e das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social (natureza criminal).

Constitui direito subsidiário, nos termos do artigo 4.º do RGIT, a aplicar: quanto aos crimes e seu processamento, as disposições do Código Penal, do Código de Processo Penal e a respetiva legislação complementar; em relação às contraordenações e respetivo processamento, o Regime Geral do Ilícito de mera Ordenação Social (RGCO); quanto à responsabilidade civil, as disposições do Código Civil e legislação complementar; e por fim quanto à execução das coimas o CPPT.

Constitui uma infração tributária um facto típico, ou seja, o legislador descreve as condutas proibidas. Como exemplo veja-se a não entrega de uma declaração periódica de IVA e/ou falta de depósito nos cofres do Estado o imposto apurado. A infração fiscal nos termos do n.º 2 do artigo 1.º do RGIT é um facto ilícito uma vez que traduz a violação de uma ou mais normas legais que impõem obrigações fiscais que o contribuinte conhece e decorrem diretamente do seu enquadramento legal.

No que respeita ao facto culposo o sujeito passivo é culpado quando conhecia ou disponha da possibilidade de conhecer a ilicitude do ato que estava a praticar. Sempre a culpa é imputável ao sujeito da infração fiscal pode ser representada por dolo ou negligência. Age com negligência, quem por não proceder com cuidado a que conforme as circunstâncias está obrigado, não chega sequer a representar a possibilidade da realização ou não se conforma com a possibilidade dessa realização. No que concerne ao dolo é a intenção de praticar o facto ilícito, ou seja, atuar com a intenção de o realizar. O ilícito fiscal só é classificado como crime o comportamento do agente for representado por dolo.

Por fim, importa aludir à não retroatividade da lei penal. Deste modo, constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior. Como refere Martins (2012, p. 12) «[a] punição do facto ilícito tem de estar prevista à data da prática do facto, não podendo resultar de uma lei posterior, não podendo, inclusive, ser atribuída a este efeito retrativo». A lei penal fiscal só pode ser aplicada retroativamente quando for mais favorável ao agente da infração fiscal, nos termos no artigo 29.º, n.º 4, da CRP.

8.2. Análise de jurisprudência

O Acórdão objeto de análise, refere-se ao processo n.º 01311/17, de 24/01/2017 do STA.

No Acórdão em estudo o recorrente é a AT, e o recorrido é uma sociedade designada por «A...., S.A.». A Fazenda Pública, recorre da sentença proferida em primeira instância, pelo Tribunal Tributário de Lisboa, que julgou extinto o processo de contraordenação em razão da declaração de insolvência da sociedade, no recurso deduzido por «A...., S.A» contra a aplicação de coima proferida no processo contraordenacional.

8.2.1. Alegações do recorrente

A AT na qualidade de recorrente nas conclusões das suas alegações indica que à recorrente foi aplicada uma coima no valor de 4.190,92 €, no âmbito de um processo contraordenacional pela falta de entrega de prestação tributária no valor de 13.969,74 € (imposto a favor do Estado de IVA) com referência ao período de 2015/10.

Nos termos dos artigos 27.º, n.º 1, e 41.º, n.º 1, alínea a), do CIVA o sujeito passivo tem de proceder à entrega da declaração periódica do IVA por transmissão eletrónica de dados no até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações. Após o apuramento do imposto o sujeito passivo é obrigado a entregar o montante de imposto exigível nos locais de cobrança legalmente autorizados.

A sociedade «A...., S.A» não procedeu à entrega do montante de imposto exigível e segundo a recorrente verifica-se a infração tipificada nos artigos 26.º, n.º4, e 114.º, n.º 2, do RGIT. A recorrida foi declarada insolvente por sentença transitada em julgado a 12/12/2016.

Nos termos do artigo 62.º do RGIT «[a] obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias extingue-se com a morte do infractor».

De acordo a recorrente, no ponto IV das suas alegações,

[s]e o procedimento contraordenacional se extingue com a morte do arguido, e portanto com a extinção da pessoa colectiva, é seguro afirmar que, de acordo com o artigo 160º, nº2, do CSC e a alínea t), do n.º 1 do artigo 3.º do Código do Registo Comercial, a extinção da pessoa colectiva se efectiva apenas com o registo comercial do encerramento da liquidação da pessoa colectiva.

A AT termina as suas alegações alegando que a declaração de insolvência da sociedade «A...., S.A» não é determinante da extinção do procedimento contraordenacional por morte do infrator, por não ser aplicado a alínea a) do artigo 61.º do RGIT. A insolvência declarada por sentença transitada em julgado não pode ser equiparada à extinção da pessoa coletiva. Assim, pede a revogação da decisão proferida em primeira instância.

8.2.2. Matéria de facto

Na decisão proferida em primeira instância julgou-se como provado que a 29/12/2015 foi levantado auto de notícia contra «A. ..., S.A» pela Direção de Serviços de Cobrança do IVA. Do auto de notícia foi instaurado processo de contraordenação e aplicada uma coima à arguida no valor de 4.190,92 € pelo Chefe de Serviços de Finanças de Lisboa-7.

A defesa pela recorrida foi apresentada a 14/01/2016 em que,

[a] Arguida contesta a legalidade da aplicação desta coima, não podendo com ela conformar-se não apenas por a conduta que deu origem à mesma, no caso concreto, não ser punível nos termos da lei, não constituindo assim uma infração tributária, uma vez que o alegado incumprimento da prestação se ficou a dever a uma impossibilidade decorrente da falta de meios financeiros para face a tal pagamento.

O sujeito passivo encontrava-se enquadrado no regime normal mensal pelo que está obrigado à entrega da declaração relativa às operações efetuadas no exercício da sua atividade. O sujeito passivo apurou na declaração periódica do IVA um imposto a favor do estado de 13.969,74 €.

8.2.3. Questão a decidir

A questão primordial do processo em estudo visa decidir se perante a insolvência da arguida, ocorre a extinção da responsabilidade contraordenacional e a conseqüente extinção do respetivo procedimento por contraordenação, a sentença, apelando à jurisprudência do STA, nos vários arestos que referencia, bem como a doutrina no âmbito desta matéria, julgou procedente o recurso interposto da decisão administrativa de aplicação de coima, determinando a extinção do procedimento de contraordenação, nos termos do artigo 61.º, n.º1, alínea a) do RGIT, dado que a sociedade acoimada foi declarada insolvente.

8.2.4. Matéria de direito

Como refere o STA no acórdão em análise, o entendimento questionado no presente processo tem argumentação consolidada no Supremo Tribunal.

No seu fundamento, o STA utilizou a seguinte argumentação,

a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos de dissolução das sociedades e essa a dissolução equivale à morte do infractor, em harmonia com o disposto nos artigos 61º e 62º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) e no artigo 176º, nº 2, alínea a) do CPPT, daí decorrendo a extinção do procedimento contra-ordenacional, da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva (*vide* processo n.º 0610/15).

Com a morte do arguido extingue-se o procedimento de contraordenação, a obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias. Nos termos do artigo 160.º do CSC a sociedade considera-se extinta aquando do encerramento da liquidação, deste modo, à morte do infrator deve ser equiparada a extinção da pessoa coletiva. De acordo com a doutrina referida no Acórdão, com a declaração de insolvência todos os bens apreendidos (massa insolvente) servem exclusivamente para pagar as custas processuais e depois os créditos reconhecidos. Deste modo, à luz da doutrina de Jorge Lopes de Sousa não se encontra razão para aplicar coimas no processo de insolvência em fase de liquidação.

À luz do artigo 65.º do CIRE, com a deliberação do encerramento da atividade do estabelecimento, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais. Mas, na falta dessa deliberação, as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração da insolvência tenha sido cometida e enquanto esta durar. Ou seja, como refere o STA no Acórdão em estudo,

em termos estritamente fiscais e, conseqüentemente, para aplicação de coimas por incumprimento de obrigações fiscais, também no âmbito do CIRE [...] não há que remeter para o encerramento da fase de liquidação e partilha da sociedade insolvente, a libertação da respectiva responsabilidade.

8.2.5. Decisão

O STA decidiu negar provimento ao recurso e confirmar a decisão proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que interpretou corretamente as normas aplicáveis ao processo. Em suma, constitui jurisprudência reiterada do STA que a declaração de insolvência constitui um fundamento da dissolução da sociedade e equivale à morte do infrator. Assim, há lugar à extinção do procedimento contraordenacional e da obrigação do pagamento de coimas.

9. Conclusão

Elaborado o nosso estudo é chegado o momento de tecer as conclusões mais relevantes sobre o tema abordado.

A situação de incumprimento e a impossibilidade de cumprir as suas obrigações outrora vencidas advém de há muitos séculos. Foi possível verificar no Direito Romano algumas semelhanças ao Direito da Insolvência do século XXI como: a confissão da dívida equipara-se ao dever de apresentação à insolvência tempestivamente; a apreensão dos bens do devedor e a consequente venda; a figura do curador equiparada ao AI; as medidas cautelares; e a partilha extrajudicial.

A codificação do Direito da Insolvência em Portugal é marcada por três fases. Atualmente vigora a falência-saneamento desde que a Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, introduziu no ordenamento jurídico o PER. Durante a terceira fase (falência-liquidação) houve uma clara preocupação na satisfação dos credores que resultou no aumento exponencial das insolvências decretadas. Assim, a par da crise económica foi necessário deixar a falência-saneamento e apostar na reestruturação empresarial.

A Resolução do Conselho de Ministros, de 25 de outubro, n.º 43/2011, apontou um conjunto de medidas com o objetivo de promover a reestruturação extrajudicial de devedores, veja-se o Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE). Este mecanismo foi revogado e deu lugar ao Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) promovendo um acordo de reestruturação entre o devedor e um ou mais credores, mas vinculando quem nele participa.

O DL n.º 79/2017, de 30 de junho, trouxe profundas alterações ao CIRE e surge no âmbito do Programa Capitalizar. Esta alteração tem um enquadramento no Direito da União Europeia, mais concretamente no Regulamento (EU) 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, e na Recomendação da Comissão de 12 de março de 2014.

O volume registado de insolvências no terceiro trimestre de 2017 corresponde a mais de quatro vezes e meia que o volume registado no terceiro trimestre de 2007. Em relação aos processos especiais de revitalização é possível verificar que no terceiro trimestre de 2017 entraram 120 processos, menos cerca de 72,2% que no terceiro trimestre de 2013.

As questões que se colocam são as seguintes: as pessoas singulares e as pessoas coletivas depararam-se com a situação de falta de solvabilidade tardiamente? Existe por parte dos credores

um receio pelo recurso ao processo de insolvência? As medidas de reestruturação não estão aptas à realidade do tecido empresarial?

Tendo em conta os dados estatísticos, a taxa de recuperação de créditos, ou seja, a proporção do montante de créditos pagos face ao reconhecido é de 9,1% face a 90,9% não reconhecidos por um pagamento efetivo. Estes dados podem permitir concluir que existe uma consciencialização tardia da situação de insolvência.

No que respeita à liquidação, permite-se concluir que o CIRE é eficaz e por sua vez não tem sofrido alterações. No que respeita ao PER e às medidas extrajudiciais de reestruturação têm existido alterações. De acordo com a proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho, que visa alterar a Diretiva 2012/30/UE, é necessária uma reestruturação atempada para assegurar a preservação das partes viáveis da empresa.

Os benefícios fiscais previstos no CIRE, nomeadamente na liquidação do ativo, apresentam-se como um incentivo à reestruturação empresarial. Como analisado no corpo da dissertação, a Administração Tributária não concordava em conceder a isenção de IMT na venda de um imóvel de uma sociedade em processo de insolvência ou de recuperação. Mas, a jurisprudência tem desenvolvido um papel fulcral no incentivo à manutenção das sociedades, apoiando a isenção do artigo 270.º, n.º 2, do CIRE.

Importa tecer considerações sobre o mecanismo da reversão fiscal na insolvência. Segundo a jurisprudência assente a declaração de insolvência não impede que se efetive a reversão fiscal contra os responsáveis subsidiários. Optou-se por analisar um processo em que o devedor originário e o revertido foram decretados insolventes. Veja-se que é uma situação com um carácter comum, mas de resolução complexa.

Foi possível concluir que existe falta de harmonização entre o CIRE e o CPPT. Mesmo com as mais recentes alterações legislativas não houve unificação legislativa nesta matéria. Nos termos do artigo 180.º, n.º 1, do CPPT proferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e os que de novo vierem a ser instaurados. O mesmo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de recuperação que seguirão os termos normais até a extinção da execução.

Mas, o CIRE no seu artigo 88.º, n.º 1, refere que a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas e obsta à instauração ou prosseguimento de novas ações executivas. O STA decidiu, no acórdão processo n.º 0810/12, que após a declaração de insolvência nada obsta que sejam instauradas execuções fiscais contra a sociedade insolvente.

Existe assim um regime especial para os processos de execução fiscal afastando a regra do artigo 88.º, n.º 1, do CIRE. Compreende-se a subsistência da execução fiscal uma vez que os contribuintes têm o direito de exigir que o Estado cobre os créditos tributários aos contribuintes em mora. Mas, permita-se referir que este mecanismo obsta, em parte, à reabilitação da pessoa decretada insolvente.

Nos impostos sobre o património é possível constatar que o legislador procura atribuir benefícios fiscais para promover a manutenção das sociedades ou por outra ótica promover a célere satisfação dos credores. O artigo 270.º, n.º 2, do CIRE foi objeto de diversas interpretações. A AT durante alguns anos apoiou que a aplicação da norma supra indicada dependia de os bens imóveis transmitidos se integrem na universalidade da empresa. Deste modo, segundo a AT a venda isolada de um bem imóvel estava sujeita a imposto. A jurisprudência nesta matéria foi uniformizada e acertada uma vez que o objetivo da norma é a satisfação dos credores e a isenção de IMT na venda promove a venda rápida do ativo. Veja-se que o STA aprova o incentivo fiscal e diversas vezes refutou a sua ideologia. Por fim, a circular n.º 4/2017 vem expor o novo entendimento da AT similar à jurisprudência do STA: os atos de venda de forma isolada estão isentos de IMT.

Outra questão relativa à tributação do património prende-se com a liquidação do IMI dos imóveis que compõem a massa insolvente. Quando o facto tributário ocorre após a declaração de insolvência, as dívidas de IMI devem ser pagas pelo AI enquanto gestor do património.

Chegados aos impostos sobre o rendimento o benefício fiscal tipificado no artigo 268.º, n.º 1, do CIRE sofreu alterações com o Orçamento de Estado de 2018. A atual redação passou a englobar as vendas dos bens ou direitos em processo de insolvência que prossigam para liquidação. Com a nova alteração a venda passa a estar isenta de imposto, mas é necessário que a insolvência tenha como fim a liquidação. Assim, até a nova alteração era necessário liquidar o imposto de forma a cumprir as obrigações fiscais até à sua extinção. Excetuam-se desta isenção os processos de reestruturação contrariamente à isenção de IMT prevista no artigo 270.º, n.º 2, do CIRE. Apesar de atualmente vigorar uma fase de falência-saneamento nem toda a legislação falimentar está parametrizada neste sentido.

Em relação à tributação das sociedades em fase de liquidação importa reter que quando o período de liquidação dura mais de dois anos não se verifica a natureza provisória do lucro tributável e não podem ser deduzidos os prejuízos fiscais. Caso a fase de liquidação seja inferior a dois anos é apurado um lucro tributável de natureza provisória onde é possível deduzir os

prejuízos fiscais anteriores à dissolução. É da competência do AI a entrega da declaração final de rendimentos.

As obrigações dos sujeitos passivos insolventes em sede de impostos sobre o consumo foram analisadas à luz da circular n.º 10/2015. As pessoas coletivas em situação de insolvência têm de apresentar uma declaração de alterações aditando à designação social a menção de “em liquidação”. Por cada transmissão de bens ou prestação de serviços a sociedade deve emitir uma fatura de forma a garantir o direito à dedução do adquirente. Deve ainda proceder ao apuramento do imposto em cada período de tributação. Até à data de cessação da atividade a sociedade insolvente está obrigado à entrega da declaração periódica de IVA. Quando a cessação tenha por base o encerramento da atividade do estabelecimento compreendido na massa insolvente o tribunal comunica oficiosamente à AT e cessam as obrigações fiscais. Caso, haja lugar a vendas judiciais basta o AI realizar o procedimento especial de liquidação.

Em última instância, importa perceber o que sucedem às coimas aquando da declaração de insolvência. A declaração de insolvência implica a dissolução da sociedade, mas para efeitos fiscais mantém a sua personalidade tributária e o dever de cumprir as suas obrigações fiscais supra enunciadas. De acordo a legislação o procedimento de contraordenação extingue-se com a morte do arguido, mas a sociedade só é extinta aquando do encerramento da liquidação. Uma vez mais não existe no ordenamento jurídico uma norma para a situação de insolvência e por isso é necessário recorrer aos tribunais e aplicar a norma existente em sentido amplo.

O principal objetivo deste estudo foi enunciar as obrigações fiscais das sociedades insolventes através da jurisprudência, doutrina, legislação e orientações administrativas. As sociedades em situações falimentar são inúmeras como demostram os dados estatísticos e deste modo é necessário dar resposta às questões suscitadas pelos contribuintes desta índole. Ao longo da realização da presente temática esteve presente o DL n.º 79/2017, de 30 de junho.

O caminho percorrido pela codificação da insolvência tem sido longo, mas com retrocessos, atualmente incentiva-se a reestruturação das sociedades. Mas, permita-se referir que é necessário criar um organismo ou mecanismo capaz de atempadamente auxiliar o tecido empresarial em situações de pré-insolvência. A lei carece de harmonização entre o sistema fiscal e o Direito da Insolvência para ser de fácil enquadrar das obrigações e os seus direitos de uma sociedade em processo de insolvência ou em recuperação.

Termina-se a dissertação com um convite à comunidade académica no sentido de no provir completar este contributo com uma análise estatística e jurisprudencial sobre os novos mecanismos introduzidos pelo DL n.º 79/2017, de 30 de junho.

Referências Bibliográficas

- Abreu, J. C. (2013). *Curso de Direito Comercial* (9.^a ed.). Vol. I. Coimbra: Edições Almedina.
- Abreu, J. C. (2015). *Curso de Direito Comercial* (5.^a ed.). Vol. II. Coimbra: Edições Almedina.
- Alves, J.C., Martins, J.A. (2015). *Procedimento e Processo Tributário: uma perspetiva prática*. Coimbra: Edições Almedina.
- Carlos, A. B. (2016). *Impostos: teoria geral* (5.^a ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Catarino, J.R. (2017). Teoria Fiscal. In J.R. Catarino & V.B. Guimarães (coords.), *Lições de Fiscalidade. Vol. I: Princípios gerais e fiscalidade interna* (5.^a ed.) (pp. 15-78). 4.^a ed. Coimbra: Edições Almedina.
- Celorigo Palma, C. (2014). *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado* (6.^a ed.). Cadernos IDEFF N° I. Lisboa: Edições Almedina.
- Costa, P. N., Machado, J.M. (2016). *Manuela de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Edições Almedina.
- Costa, S. (2015). *O concurso de credores: área comum, fiscal e da insolvência* (5.^a ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Cruz, S.S. (1984). *Direito Romano (Ius Romanum)* (4.^a ed.). Vol. I. Coimbra: Dislivro
- Dinis, A.R., Lopes, C.M. (2017). *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes* (2.^a ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Dourado, A. P. (2015). *Direito Fiscal: Lições*. Coimbra: Edições Almedina.
- Epifânio, M.R. (2015). *Manual de Direito da Insolvência* (6.^a ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Faustino, M. (2017). A Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares. In J.R. Catarino & V.B. Guimarães (coords.), *Lições de Fiscalidade. Vol. I: Princípios gerais e fiscalidade interna* (pp. 205-280). 4.^a ed. Coimbra: Edições Almedina.
- Freitas, J. L. (2014). *A Ação Executiva: à luz do código de processo civil de 2013* (6.^a ed.). Coimbra: Edições Almedina.

- Guimarães, V.B. (2017). Princípios gerais da fiscalidade. In J.R. Catarino & V.B. Guimarães (coords.), *Lições de Fiscalidade. Vol. I: Princípios gerais e fiscalidade interna* (pp. 83-119). 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina.
- Leitão, A. M. (2017). *Direito da Insolvência*. Lisboa: Edições AAFDL.
- Marques, P., Marques, R. & Sarmiento, J. (2017). *IRC – Problemas actuais*. Lisboa: Edição AAFDL.
- Martins, A. S. (2016). *Um Curso de Direito da Insolvência* (2.ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Martins, A. S. (2018). *Estudos de Direito da Insolvência*. Coimbra: Edições Almedina.
- Martins, J. A. (2012). *Infrações Fiscais*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Conta
- Mendes, A. R. (2016). *O IRC e as reorganizações empresariais*. Lisboa: Universidade Católica Editora.
- Mendes, J. C. (2010). *Introdução ao Estudo do Direito* (3.ª ed.). Lisboa: Pedro Ferreira. Lda.
- Menezes Leitão, L. T. (2017). *Direito da Insolvência* (7.ªed.). Coimbra: Edições Almedina
- Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal* (9.ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Paiva. C. (2016). *O Processo de Execução Fiscal* (4.ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Pinto, J. P. (2011). *Fiscalidade* (5ª ed.). Porto: Areal Editores.
- Serra, C. (2017). Evolução recente da Insolvência em Portugal. In A. C. Carvalho, S. David, C. Flora & M. Reis (coords.) *Insolvência e Contencioso Tributário* (pp. 9-25). Lisboa: Coleção Formação Contínua. Disponível em:
http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Insolvencia_CTr_IBUTARIO.pdf
- Valdez, V. (2017). A Constituição e as normas fiscais. Noção de imposto e taxa. A relação jurídica tributária. In J.R. Catarino & V.B. Guimarães (coords.), *Lições de Fiscalidade. Vol. I: Princípios gerais e fiscalidade interna* (pp. 179-203). 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina.
- Veras, J. (2017). A Insolvência na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. In A. C. Carvalho, S. David, C. Flora & M. Reis (coords.) *Insolvência e Contencioso Tributário* (pp. 47-

60). Lisboa: Coleção Formação Contínua. Disponível em: http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Insolvencia_CTr_ibutario.pdf

Decreto-Lei n.º 53/2004. *D.R. I Série – A*, 66 (18-03-2004) 1402 – 1465

Decreto-Lei n.º 44129. *D.R. I Série* 299 (28-12-1961) 1783-1962

Decreto-Lei n.º 132/93. *D.R. I Série – A*, 95 (23-04-1993) 1976-2005

Decreto-Lei n.º 215/89. *D.R. I Série* 149 (01-07-1989) 2578-2591

Decreto-Lei n.º 262/2003. *D.R. I Série – A*, 262 (12-11-2003) 7568-7647

Decreto-Lei n.º 442-B/88. *D.R. I Série* 277 (30-11-1988) 4754-(38) – 4754-(71)

Decreto-Lei n.º 442-A/88. *D.R. I Série* 227 (30-11-1988) 4754-(2) – 4754-(35)

Decreto-Lei n.º 394-B/84. *D.R. I Série*, 297 (26-12-1984) 3924-(12) – 3924-(44)

Decreto-Lei n.º 398/98. *D.R. I Série - A*, 290 (17-12-1998) 6872-6892

Diário da República n.º 86/1976. *D.R. Série* (10-04-1976)

Lei n.º 15/2001. *D.R. I Série – A*, 130 (05-06-2001) 3336-3427

Lei n.º 114/2017. *D.R. I Série*, 249 (29-12-2017) 6768 – 7010

Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/2011. *D.R. I Série*, 205 (25-10-2011) 4714 – 4716

Resolução do Conselho de Ministros n.º 42/2016. *D.R. I Série*, 158 (18-08-2016) 2754 - 2760

Regulamento 1346/2000 do Conselho, de 29 de maio de 2000, **relativo aos processos de insolvência**, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º 160/1 de 30 de junho de 2000.

Regulamento 2015/848 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, **relativa aos processos de insolvência**, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º L 141/19 de 5 de junho de 2015.

Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho, **relativa aos quadros jurídicos em matéria de reestruturação preventiva, à concessão de uma segunda oportunidade e às medidas destinadas a aumentar a eficiência dos processos de reestruturação, insolvência e quitação, e que altera a Diretiva 2012/30/EU**, de 22 de novembro de 2016. [Consult. 23 de setembro 2017]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52016PC0723>

Circular n.º 1/2010 – *Obrigações Fiscais no caso de Insolvência* (25-09-2006). [Consult. 01 junho de 2018]. Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_1_2010.pdf

Circular n.º 10/2015 – *Insolvência: Obrigações Fiscais das Pessoas Coletivas em situação de Insolvência*. [Consult. 01 junho de 2018]. Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_10_2015.pdf

Circular n.º 4/2017 – *Insolvência*. [Consult. 01 junho de 2018]. Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_4_2017_Insolv%C3%Aancia-.pdf

Ofício n.º 08/07/2010

Ofício-circulado n.º 60.091 – *Artigo 23.º n.º 7 da LGT: a reversão nos processos de insolvência* (27-07-2012). [Consult. 1 outubro de 2018]. Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Of_Circulado_%2060091.pdf

Estatísticas da Justiça - *Estatísticas trimestrais sobre processos de falência, insolvência e recuperação de empresas e sobre processos especiais de revitalização (2007-2016)*. [Consult. 18 de setembro 2017]. Disponível em:

http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/estatisticas-trimestrais3135/downloadFile/file/Insolvencias_trimestral_20170126.pdf?nocache=1485861339.02

Estatísticas da Justiça - *Estatísticas trimestrais sobre processos de insolvência, processos especiais de revitalização e processos especiais para acordo de pagamento (2007-2017)*. [Consult. 1 de outubro de 2018]. Disponível em:

[http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/estatisticas-trimestrais4806/downloadFile/file/Insolv%C3%AAncias_trimestral_20171030%20\(002\).pdf?nocache=1517399798.64](http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/destaques4485/estatisticas-trimestrais4806/downloadFile/file/Insolv%C3%AAncias_trimestral_20171030%20(002).pdf?nocache=1517399798.64)

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de fevereiro de 2011, processo n.º 01145/09 – *IRC. Sociedade. Falência. Obrigação Fiscal*. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e855a5ff7425a7378025784800530ac4?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 8 de maio de 2012, processo n.º 716/11.6TBVIS.CI–*Insolvência*. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/25a3d46e1a32eb5180257a00004b8533?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de maio de 2012, processo n.º 0949/11 – *Isenção-Transmissão de bens imobiliários*. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/82c4c317ca96d1c280257a1a0047ce48>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20 de novembro de 2012, processo n.º 0810/12 – *Oposição à execução fiscal*. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/730d05b035936f4280257acc003ae14a?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 4 de dezembro de 2014, processo n.º 877/13.0YXLSB.L1-6 – *Insolvência*. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/-/8B0CD15F6BE9D3A580257DF90049D5D7>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de dezembro de 2014, processo n.º 01085/13 – *Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis-Isenção*. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bdbf686acbd6970380257dc6005569fb>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de maio de 2016, processo n.º 01017/14 – *Insolvência-reversão*. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/03886E69453D0B2F80257FB70047908C>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de março de 2017, processo n.º 1521/15 – *Isenção de IMT*. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/107094688/details/maximized>

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 30 de maio de 2017, processo n.º 610/23 – Insolvência: mais valia na venda de imóvel. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/979c06b473879501802581470050dea3?OpenDocument&Highlight=0,INSOLV%C3%8ANCIA>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12 de junho de 2017, processo n.º 1305/14.9BELRA – *O instituto da reversão é exclusivo da execução fiscal*. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/cb219f2560b2949d8025816100393d7f?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de janeiro de 2018, processo n.º 01311/17 – *Coíma/Insolvência*. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/98aa0ce34acaac0b802582240043ca24?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de abril de 2018, processo n.º 01171/17 – *IRS. Mais-valias*. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/23E4AD95863DCE4880258278004C181D>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de junho de 2018, processo n.º processo n.º 01136/17 – *IRS. Mais-valias. Insolvência*. Disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/20dbf09769d0aba8802582a6004898a5?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1