

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



ISCAL

AS IMPLICAÇÕES
CONTABILÍSTICAS E FISCAIS NO
REPORTE DE CONTAS DAS
SOCIEDADES INSOLVENTES
QUANDO NÃO É APREENDIDA A
CONTABILIDADE

Nuno Ricardo de Pinho de Oliveira Fernandes

Lisboa, outubro de 2017

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

AS IMPLICAÇÕES CONTABILÍSTICAS
E FISCAIS NO REPORTE DE CONTAS
DAS SOCIEDADES INSOLVENTES
QUANDO NÃO É APREENDIDA A
CONTABILIDADE

Nuno Ricardo de Pinho de Oliveira Fernandes

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

Constituição do Júri:

Presidente: Professora Doutora Paula Gomes dos Santos

Arguente: Professor Doutor Joaquim Alves

Vogal: Professor Adjunto Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, outubro de 2017

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu 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 referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

ao meu pai

«Quando os problemas se tornam absurdos, os desafios se tornam apaixonantes.»

(Dom Hélder Câmara, 1909 – 1999)

AGRADECIMENTOS

Para mim, endereçar agradecimentos revelou-se a tarefa mais difícil de todo o trabalho, pois sendo a minha dissertação de mestrado, o receio de não indicar todas as pessoas a quem devo o que sou, e o caminho percorri até aqui chegar, deixou-me aterrado, e assim tomei a decisão de suprimir este ponto.

Posteriormente, refletindo melhor, considerei que, não fazer qualquer agradecimento, faria de mim um ingrato perante todos os que me apoiaram nesta caminhada, e assim desde já peço desculpa a todos que não são referidos, mas uma lista exaustiva de todos vós, fazia só dos agradecimentos um livro...

Assim, agradeço:

Aos meus pais e aos irmãos, pelo crescimento com valores familiares, tão importantes no dia-a-dia;

À minha esposa pelo seu apoio incondicional e compreensão;

À minha filha por todo o tempo que não lhe pude dedicar;

Aos meus amigos de infância (peço-vos desculpa por não vos enumerar, mas sois muitos), pelo crescimento em um ambiente saudável, e sempre com vontade de descobrir o mundo;

Ao Sr. Fernandes, meu primeiro Chefe na DGCI, pela sua amizade e por me inculcar o gosto pelos impostos, e me inculcar o espírito crítico no estudo das matérias fiscais;

A todas as equipas de trabalho que fiz / faço parte, pela paciência, apoio e incentivo que sempre encontrei;

Ao Dr. Carlos Borges e Dr. Hélder Leal, pelas nossas belas tertúlias, de onde sempre saem ideias que me obrigam a estudar mais.

No que diretamente respeita ao presente trabalho, agradeço, ainda:

Ao Dr. Jesuíno Martins, pelo seu apoio, sabedoria e paciência comigo;

À Doutora Paula Santos, por me *obrigar* a incluir as matérias contabilísticas neste trabalho, que melhorou indubitavelmente o resultado final;

Ao Professor Fernando Carvalho, pelo seu apoio, sabedoria e incentivo.

RESUMO

A alteração de 2012 ao Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE), operada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, veio alterar o paradigma falimentar em Portugal, reprimando o sistema falência-saneamento que vigorou em Portugal de 1964 a 2004. Este privilegiar a recuperação de empresas, traz naturais implicações no reporte de contas destas sociedades, com o prolongar da sua vida antes de entrar em efetiva liquidação.

No presente trabalho, pretende-se confirmar se é possível a um Administrador da Insolvência dar cumprimento às obrigações contabilísticas e fiscais, nas situações em que não é apreendida a contabilidade.

Assim, como ponto de partida, procede-se à análise dos impactos, a nível contabilístico e a nível fiscal, no reporte de contas de uma sociedade, após a sua sentença de declaração de insolvência.

Numa segunda fase observam-se quais deverão ser os procedimentos a realizar, no campo contabilístico e no campo fiscal, quando não se verifica apreensão da contabilidade, e mesmo assim é necessário realizar o respetivo reporte de contas, sem que para o efeito existam quaisquer documentos de suporte disponíveis.

Por fim, no estudo de caso, serão observadas as implicações no reporte a nível contabilístico, e fiscal, da não apreensão de elementos contabilísticos, sendo apontadas soluções para ultrapassar os constrangimentos resultantes de tal facto.

Palavras-chave: Insolvência, Contabilidade, Impostos, CIRE, NCRF.

ABSTRACT

The 2012 amendment to the Insolvency and Corporate Recovery Code (CIRE), operated by Law no. 16/2012, of April 20, modified the bankruptcy paradigm in Portugal, reprising the bankruptcy-sanitation system in force in Portugal from 1964 to 2004. This privileging of the recovery of companies, with the prolongation of the life of companies before entering into effective liquidation, has natural implications for their accounting and reporting.

In this paper, it is intended to confirm if it is possible for an Insolvency Administrator to comply with accounting and tax obligations, in situations where accounting is not seized.

Thus,, as a starting point, we analyze the accounting and fiscal impacts on the reporting of accounts of a company after its declaration of insolvency.

Then follows what should be the procedures to be carried out, in the accounting field and in the tax field, when there is no apprehension of accounting, and therefore it is necessary to carry out the respective report of accounts, even if for this purpose there are no documents available.

In the case study, we analyze the implications for accounting and tax accounts, when the accounting elements are not apprehended and solutions are pointed out to overcome the constraints that result from this fact.

Keywords: Insolvency, Accounting, Taxes, CIRE, NCRF.

Índice

Índice de Lançamentos Contabilísticos	xiii
Índice de Tabelas	xiii
Lista de Abreviaturas.....	xiv
I. – Introdução	1
II. – Resenha Histórica do Processo Falimentar.....	3
II.1. Processo Falimentar até ao século XIX	3
II.2. Processo Falimentar em Portugal.....	5
II.3. Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas.....	8
II.4. Processo Falimentar – Memorando Troika	10
II.5. Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) – Alterações da Lei n.º 16/2012	11
II.6. Resumo da Evolução Histórica do Processo Falimentar	12
III. – Personalidade	14
III.1. Personalidade Jurídica.....	14
III.2. Personalidade Tributária.....	15
III.3. Personalidade Jurídica vs. Personalidade Tributária e o Facto Tributário.....	17
IV. – O Reporte de Contas nas Sociedades Insolventes	20
IV.1. Reporte de Contas perante o Tribunal	20
IV.2. Reporte de Contas nos termos do Código das Sociedades Comerciais	20
IV.2.1. Aplicação do Referencial Contabilístico	22
IV.2.1.1. Data de Relato.....	22
IV.2.1.2. Pressuposto da Continuidade.....	23
IV.2.1.3. Implicações no reporte aquando da utilização das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro	25
IV.2.1.4. Implicações no reporte aquando da utilização da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades.....	29
IV.2.1.5. Implicações no reporte aquando da utilização da Norma Contabilística para Microentidades.....	31

IV.3. Obrigatoriedade de Contabilista Certificado.....	32
IV.4. Obrigatoriedade de Certificação Legal de Contas	34
V. – Obrigações Fiscais	36
V.1. Declarações Periódicas de IVA.....	36
V.2. Declarações de IRC – Modelo 22.....	38
V.2.1. Modelo 22 – Período da sentença de declaração de insolvência	41
V.2.2. Modelo 22 – Períodos posteriores ao da sentença de declaração de insolvência	42
V.2.3. Modelo 22 – Provisoriedade do lucro dentro do período de liquidação	43
V.2.4. Modelo 22 – Dedução de prejuízos anteriores à dissolução	44
V.2.5. Pagamentos por Conta	45
V.2.6. Pagamento da Derrama Estadual	46
V.2.7. Pagamento Especial por Conta	46
V.2.8. Pagamento Adicional por Conta	49
V.3. Declaração de Informação Empresarial Simplificada	50
V.4. Impostos sobre o Património.....	52
V.4.1. Imposto Municipal sobre Imóveis	52
V.4.2. Imposto Único de Circulação	53
VI. – Benefícios Fiscais no âmbito do CIRE	55
VI.1. IRS e IRC	55
VI.1.1. Mais-valias	55
VI.1.2. Variações Patrimoniais Positivas	57
VI.1.3. Gasto do Exercício por Redução do Valor dos Créditos	59
VI.2. IMT.....	62
VI.3. Imposto do Selo	66
VII. – Como colmatar a não apreensão da contabilidade da sociedade insolvente	68
VII.1. Elementos na posse do Contabilista Certificado	69
VII.2. Lançamentos de reabertura	70
VII.3. Lançamentos anteriores à liquidação	73
VIII. – Análise de Caso	75
VIII.1. Objetivos da análise de caso	75

VIII.2. Apresentação da análise de caso	75
VIII.3. Resolução da análise de caso	79
IX. – Conclusão.....	101
X. – Limitações e investigações futuras.....	103
X.1. - Limitações ao estudo	103
X.2. - Investigações futuras	104
Referências Bibliográficas	105

Índice de Lançamentos Contabilísticos

Lançamento Contabilístico IV.1 Quando a quantia escriturada é menor que o justo valor menos os custos de alienação	26
Lançamento Contabilístico IV.2 Quando o justo valor menos os custos de alienação é menor que a quantia escriturada	26
Lançamento Contabilístico IV.3 Reconhecimento da perda por imparidade.....	27
Lançamento Contabilístico IV.4 Reversão da perda por imparidade.....	27
Lançamento Contabilístico IV.5 Ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um ANCDV	28
Lançamento Contabilístico VI.6 Redução de um passivo financeiro	58
Lançamento Contabilístico VI.7 Redução de um ativo financeiro.....	60
Lançamento Contabilístico VI.8 Lançamentos contabilísticos a realizar pelo fornecedor .	61

Índice de Tabelas

Tabela IV.1 Diferenças na classificação de Pequena Entidade e Pequena Empresa	30
Tabela IV.2 Diferenças na classificação de Microentidade e Microempresa	31
Tabela V.3 Quadro resumo da dedução de prejuízos	44
Tabela V.5 Limite temporal para proceder à dedução dos PECs	48
Tabela VIII.6 Verbas constantes do Auto de Apreensão	77

Lista de Abreviaturas

AFT	Ativo Fixo Tangível
AI	Administrador da Insolvência
al.	Alínea
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CC	Código Civil
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosa de Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRE	Código da Insolvência e Recuperação de Empresas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto do Selo
CIUC	Código do Imposto Único de Circulação
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPC	Código de Processo Civil
CPCI	Código de Processo das Contribuições e Impostos
CPEREF	Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRCom	Código de Registo Comercial
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DP	Declaração Periódica de IVA
DR	Diário da República
e.g.	por exemplo
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
i.e.	isto é
IES	Informação Empresarial Simplificada
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosa de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRE	Insolvência e Recuperação de Empresas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
IUC	Imposto Único de Circulação
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT	Lei Geral Tributária
Mod. 22	Declaração periódica de rendimentos de IRC
NCRF	Norma Contabilística e de Relato Financeiro
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PEC	Pagamento Especial por Conta
PER	Processos Extrajudicial de Recuperação
PIRE	Plano de Insolvência
RCPITA	Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RJDLEC	Regime Jurídico da Dissolução e da Liquidação de Entidades Comerciais
ROC	Revisor Oficial de Contas
seg.	seguintes
SIREVE	Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TGIS	Tabela Geral do Imposto do Selo
TROIKA	Cooperação entre o Banco Central Europeu, o Fundo Monetário Internacional e a Comissão Europeia, que concedeu programas de crédito na zona do euro
UE	União Europeia
UM	Unidades Monetárias

I. – Introdução

A alteração da terminologia no processo falimentar, operada pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, que aprova o Código de Insolvências e Recuperação de Empresas (CIRE), apenas foi acompanhada com a alteração do paradigma pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril.

Apenas com esta alteração legislativa passou-se a privilegiar a recuperação das empresas, sendo a opção pelo seu encerramento, e conseqüente liquidação do património para satisfação dos credores, a última alternativa a ser adotada.

Desta forma, uma entidade que possua uma estrutura económica e/ou financeira deteriorada, mas que possui potencial de viabilização, numa primeira fase, e antes de qualquer processo falimentar, poderá socorrer-se do SIREVE – Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto de 2012.

No entanto, encontrando-se já em situação económica difícil, ou em situação de insolvência meramente iminente, poderá apresentar-se à insolvência, requerendo a adoção de um PER – Processo Extrajudicial de Recuperação (manifestação de vontade do devedor e de, pelo menos, um dos seus credores de encetarem negociações conducentes à sua revitalização).

Posteriormente, e caso não lhe tenha sido possível cumprir com o PER, ou não o tenha requerido, poderá ainda no âmbito do processo de insolvência, ser aprovado um PIRE – Plano de Insolvência.

Só após se encontrarem esgotados todos estes meios de viabilização das entidades, é que o Administrador da Insolvência irá propor o encerramento do estabelecimento, e a conseqüente entrada em liquidação.

É só neste momento que fica decidida a inviabilidade económica das sociedades, tal como acontecia anteriormente aquando da declaração de falência, em sede de Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF).

Verificamos, assim, que a sentença de declaração de insolvência não determina o fim da sociedade insolvente, podendo mesmo a sociedade insolvente recuperar da sua situação económica deficitária, e vir a concluir o processo de insolvência com retoma da atividade, ou pela aprovação de um Plano de Insolvência.

Desta forma, uma sociedade continua a existir, e a possuir personalidade, mesmo após a sentença de declaração de insolvência.

Por conseguinte, para as sociedades insolventes que se encontram abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais, o Sistema de Normalização Contabilística é de aplicação obrigatória, devendo estas elaborar e proceder ao depósito de contas anuais, nos termos legalmente obrigatórios.

Proferida a sentença de declaração de insolvência, o Administrador da Insolvência procede, de imediato, apreensão dos elementos contabilísticos e de todos os bens integrantes da massa insolvente.

No entanto, as situações em que o Administrador da Insolvência não procede à apreensão da contabilidade, são frequentes. E dessa forma, os Administradores de Insolvência escudam-se neste argumento para não procederem ao reporte de contas nos termos do Código das Sociedades Comerciais.

Com o presente trabalho, pretende-se analisar as implicações contabilísticas e fiscais no reporte de contas das sociedades insolventes, quando o Administrador da Insolvência não consegue proceder à apreensão dos elementos contabilísticos da sociedade insolvente, apontando caminhos para ultrapassar tal obstáculo, e assim cumprir com a obrigação de proceder ao reporte de contas a que se encontra obrigado.

Este trabalho, após a presente introdução, será composto por uma resenha histórica do processo falimentar em Portugal, para posteriormente ser analisada a manutenção da personalidade das sociedades insolventes.

Em seguida procedemos à análise do momento em que, a sentença de declaração de insolvência, tem impacto no reporte de contas a realizar, para depois proceder a análise das especificidades desse mesmo reporte.

Ulteriormente, atendendo que as obrigações fiscais, e os respetivos benefícios fiscais, se refletem no reporte a realizar, procederemos à sua análise.

Concluiremos o presente trabalho com um estudo de caso, no qual o Administrador da Insolvência não consegue proceder à apreensão de qualquer elemento contabilístico, sendo apontadas soluções para o cumprimento da obrigação de reporte, contabilístico e fiscal, mesmo nessa situação adversa.

II. – Resenha Histórica do Processo Falimentar

O processo falimentar ao longo dos tempos tem sido um processo repleto de avanço e recuos, contudo tem sempre em torno de dois conceitos: Falência e Insolvência.

Para melhor compreendermos a diferença entre estes dois conceitos, revela-se preponderante observar a etimologia das palavras. Assim de acordo com o Dicionário da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico (em linha) da Porto Editora, temos que:

“**Falência:** Do latim *fallentīa*-, «coisas que faltam; coisas que enganam», participípio presente neutro plural de *fallēre*, «enganar; faltar»”.

“**Insolvência:** etimologia: in + solvência. Do latim *solventīa*, participípio presente neutro plural de *solvēre*, «dissolver; resolver». Circunstância em que se encontra a pessoa que não tem meios e/ou condições para pagar aquilo que deve; condição de insolvente.”

Para complementar a análise da dicotomia entre falência e insolvência, observemos ainda a definição de falência constante da Wikipédia¹:

As definições de falência diferem no campo económico e jurídico. Para além destes campos, falência é também um termo associado ao ato de decretar o fim de algo: o fim de uma atividade, de um império, dos órgãos do corpo humano, como no caso de falência múltipla dos órgãos.

A falência distingue-se da insolvência, que é um estado em que o devedor tem prestações a cumprir que são superiores aos rendimentos que auferir. Uma empresa insolvente não está automaticamente ou obrigatoriamente falida. Ela poderá, ao final de um processo, ser declarada falida ou em recuperação judicial.

II.1. Processo Falimentar até ao século XIX

O Processo Falimentar não é uma novidade da sociedade moderna, sendo que já no Direito Romano Arcaico ou Quiritário (fase mais primitiva do Direito Romano), era admitido a *addicere*, a qual visava punir o devedor que não saldasse as dívidas para com os seus credores.

Segundo Duarte (2003; 27)² «[v]igorava aqui um cunho executório fortemente penal, unicamente virado para a pessoa do devedor, o qual, pese o castigo corporal ou até a morte, mantinha por completo a propriedade dos seus bens.» pois «[a] terra está legada

¹ WIKIMEDIA Foundation – *Wikipédia, a enciclopédia livre*.

² DUARTE, Henrique Vaz – *Questões sobre Recuperação e Falência*.

à família, vigiada pelos antepassados e destinada aos vindouros.» conforme descreve Macedo (1968: 27)³.

De acordo com Martins (2013), a *addicere* (adjudicação do devedor) consistia no facto de o devedor passar a ser propriedade do credor, ficando em um estado de servidão. Decorrido o prazo de 60 dias, sobre o início da propriedade, e caso a dívida não fosse saldada pelo devedor⁴, ou através do *videx* (outra pessoa que saldasse dívida), o credor poderia vendê-lo como escravo *trans Tiberim* (além do Tigre – no estrangeiro), ou até mesmo matá-lo, repartindo o seu corpo segundo o respetivo concurso de credores⁵, de acordo com Almeida (2009).

Descreve Negrão (2004) que no Egito, além da escravidão e eterna servidão do devedor, quando este morria sem saldar as suas dívidas, o credor tinha o direito de penhorar o seu cadáver, privando-o das honras fúnebres e para garantir que por meio desta coação, os parentes do falecido resgatariam o seu corpo por meio do pagamento do que restasse da dívida. É, assim, possível perceber que não existia o mínimo de humanização nestas relações entre os homens desta época, pois a coação física e moral que existia não tinha limites⁶.

Conforme descreve Menezes Leitão (2011), no Direito Intermédio, com o desenvolvimento da atividade mercantilista, o crédito comercial começou a ser visto como sendo de interesse da sociedade, e não só do próprio credor. Dessa forma, na atual Itália (Repúblicas de Génova, Florença, Milão e Veneza), foi criado o instituto da falência decretada judicialmente.⁷

Tal instituto consistia no concurso creditório, com a obrigatoriedade de os credores se habilitarem em juízo, sendo atribuído ao juiz a função de zelar (manter a guarda para posteriormente vender), por forma a partilhar o resultado entre os credores.

Esclarece Negrão (2004) que neste período a falência era tida como um delito, e dessa forma eram aplicadas as devidas sanções. Ao devedor honesto era aplicada a pena de infâmia; no entanto, caso o devedor subtraísse dolosamente bens de valor superior a vinte libras, a pena aplicada poderia ser o apoderar da pessoa do devedor, dispondo de seus bens e podendo mesmo submetê-lo ao pelourinho.

³ MACEDO, Pedro de Sousa – *Manual de Direito de Falências*. Coimbra: Almedina, 1968 *apud* DUARTE, Henrique Vaz – *Questões sobre Recuperação e Falência*.

⁴ MARTINS, Alexandre de Soveral. *Um Curso de Direito da Insolvência*.

⁵ ALMEIDA, Amador Paes de – *Curso de Falência e Recuperação e Empresa*.

⁶ NEGRÃO, Ricardo – *Manual de Direito Comercial e de Empresa*.

⁷ MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles – *Direito da Insolvência*.

Na sequência do Código Civil francês, de 1804, também conhecido por Código Napoleónico, foi promulgado o Código Comercial francês em 1807/09/22, o qual entra em vigor em 1808/01/01. O Código Comercial francês assume primordial preponderância visto ser o primeiro Código de Comércio a ser publicado, e que dedica exclusivamente o seu Livro III às falências e bancarrotas – “*Des faillites et des banqueroutes*”.

De acordo com Menezes Leitão (2011), a falência resultava da cessação de pagamentos, enquanto na bancarrota essa cessação tinha origem em culpa grave ou fraude perpetrada pelo devedor.

Este código, para além da distinção entre devedor honesto e desonesto, inclui ainda a novidade de permitir a concordata – “*redressement*” – artigos 519.^o e seguintes, a qual consistia na faculdade de um devedor honesto estabelecer uma moratória com o seu credor, por forma a solver a sua dívida.

II.2. Processo Falimentar em Portugal

Em Portugal, as primeiras referências escritas ao processo de falência terão surgido no Título LIII, do Livro II, das Ordenações Afonsinas de 1454⁸, sob a epígrafe «*Da hordenança que devem teer os Sacadores d'EIRey, e quaeesquer outros, que per sua graça podem rematar por suas dividas, assy como pelas de EIRey.*».

Em 1595, as Ordenações Filipinas, no seu Livro Terceiro, Título XXXII⁹, vieram realizar a distinção entre a mora/falência fraudulenta, culposa e a casual, sendo que no caso dos burlões a pena aplicável, para além da perda do património, era o degredo e o açoitamento, i.e. a mesma pena dada aos ladrões, com exceção para a pena de morte.

De acordo com Macedo (1968), o processo de falência surge pela primeira vez sistematizado no Código Ferreira Borges (Código Comercial de 1833¹⁰), sendo que em 1888 transitou para o Código de Veiga Beirão (Código Comercial de 1888¹¹) sem grandes alterações.

⁸ INSTITUTO DE HISTÓRIA e Teoria das Ideias da Faculdade de Letras de Coimbra – *Ordenações Afonsinas*.

⁹ INSTITUTO DE HISTÓRIA e Teoria das Ideias da Faculdade de Letras de Coimbra – *Ordenações Filipinas*.

¹⁰ Imprensa da Universidade de Coimbra – *Código Commercial Portuguez 1833 – Código Ferreira Borges*.

¹¹ *Carta de Lei de 28 de Junho de 1888*. Diário do Governo. 203 (1888-09-06) 1965-1987.

Pelo Decreto de 26 de julho de 1899, foi aprovado o “*Código de fallencias*”, o qual contava com 186 artigos, contudo apesar da expectativa criada, este normativo não trouxe grandes inovações quanto aos normativos precedentes.

Em 1905, o Código de Processo Comercial veio a absorver no seu normativo o Código das Falências, contudo sem realizar reformas ao regime até então em vigor.

Em 1932, com o Decreto n.º 21:758, de 22 de outubro, veio a ser criado o instituto da insolvência do devedor não-comerciante.

Pelo Decreto n.º 25:981, de 26 de outubro de 1935 foi publicado o novo Código das Falências, readquirindo o normativo a autonomia que se lhe impunha.

Este novo Código das Falências, no preâmbulo referia que a necessidade da revisão do regime falimentar resultava das inúmeras reclamações que os comerciantes e as associações comerciais estavam a colocar em relação ao regime anterior, nomeadamente de «...só promover a declaração de falência quando o comerciante perdeu, delapidou ou escondeu todos os seus haveres...» e «...o processo de falência é um processo longo, fácil de demorar com inúmeros pretextos, e ainda bastante oneroso.».

O Código de 1935 alterou a definição de falência, que deixou de constituir uma presunção resultante da cessação de pagamentos, para passar a assentar na impossibilidade de o comerciante solver os seus compromissos (artigo 1.º), sendo que nos artigos 194.º a 211.º procedia à classificação da falência como casual, culposa ou fraudulenta, estabelecendo penas de prisão para as fraudulentas (de 2 a 8 anos) e culposas (prisão correccional).

Pese embora as expectativas criadas pelo novo Código das Falências, 4 anos após a sua publicação, em 1939, pelo Decreto-Lei n.º 29:637, de 28 de maio de 1939, foi publicado o Código de Processo Civil, o qual resultada da agregação dos Códigos de Processo Civil, Comercial e Falimentar, mais uma vez perdendo a disciplina falimentar a sua autonomia face ao restante processo civil.

A efetiva alteração de paradigma falimentar apenas se vem a verificar em 1961, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 44129, de 28 de dezembro de 1961, com a introdução de meios preventivos à declaração de falência, aos quais passou a ser atribuída a prioridade, constituindo assim uma alternativa preferível à liquidação judicial, sendo defendido que atuando mais cedo seria mais fácil a adoção de medidas adequadas à recuperação do insolvente.

Esta posição foi reforçada pelo Decreto-Lei n.º 124/77, de 1 de abril, o qual veio a regulamentar a celebração de contratos de viabilização, entre empresas com estrutura financeira desequilibrada e instituições de crédito.

O Decreto-Lei n.º 125/79, de 10 de maio, face aos bons resultados obtidos na aplicação do Decreto-Lei n.º 124/77, veio criar a Parageste - Sociedade Parabancária para a Recuperação de Empresas, S.A.R.L., empresa através da qual o Estado assegurava a cobertura dos riscos das operações dos contratos de viabilização.

O culminar do instituto do insolvente deu-se com as alterações económicas derivadas da adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE), tendo sido operacionalizadas pelo Decreto-Lei n.º 177/86, de 2 de julho, o qual veio instituir o Processo Especial de Recuperação da Empresa e da Proteção dos Credores. Neste processo especial a recuperação do insolvente operar-se-ia por três vias: concordata, acordo de credores ou gestão controlada, ficando a falência reservada às empresas cuja situação fosse realmente irremediável.

É de salientar que este Decreto-Lei n.º 177/86 vem, também, alterar os artigos 167.º e 193.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), revogando os privilégios processuais existentes até então para dívidas às Finanças e à Segurança Social, mais uma vez visando a agilização da recuperação do insolvente.

O Decreto-Lei n.º 10/90, de 5 de janeiro, para além de esclarecer as principais dúvidas suscitadas pelo Decreto-Lei n.º 177/86, veio permitir a intervenção dos garantes e dos avalistas na assembleia de credores, uma vez que foi verificado que o credor, cujo crédito estivesse garantido por terceiro, não estaria empenhado na salvaguarda do seu crédito, uma vez que o poderia exigir a um terceiro.

Pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de abril, veio a ser aprovado o Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), o qual se intitulava como: «...completa uma viragem histórica, especialmente significativa sob vários aspectos, na área do processo civil executivo, com sérias e benéficas repercussões na vida económica do País.», sendo certo que a grande vantagem trazida pelo CPEREF foi, sem dúvida, a unificação dos regimes da falência e da recuperação de empresas num só diploma.

Estes regimes assentarão na intenção expressa de se garantir que nenhuma empresa economicamente viável venha a desperdiçar a oportunidade, com o contributo dos credores, de se salvar da falência. Por outro lado, pretende-se garantir que, quando se deva optar pela falência, este processo decorra sem delongas

injustificadas e sem processamentos pesados, não se permitindo que as providências de recuperação da empresa possam funcionar como mero expediente dilatatório de uma declaração de falência que, à partida, se revela inevitável.¹²

Relativamente às medidas preventivas, e de recuperação, já disponíveis, o CPEREF (concordata, acordos de credores e gestão controlada) acrescentou a reestruturação financeira, assim definida, no seu artigo 87.º:

A reestruturação financeira é o meio de recuperação da empresa insolvente que consiste na adopção pelos credores de uma ou mais providências destinadas a modificar a situação do passivo da empresa ou a alterar o seu capital, em termos que assegurem, só por si, a superioridade do activo sobre o passivo e a existência de um fundo de maneiio positivo.

Em 1998, pelo Decreto-Lei n.º 316/98, de 20 de outubro, foi criado o Procedimento de Conciliação, destinado a obter a celebração de acordo entre a empresa e todos, ou alguns dos credores, de forma a viabilizar a recuperação da empresa em situação de insolvência ou em situação económica difícil, nos termos do artigo 3.º do CPEREF.

Ao Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento (IAPMEI), foi reservado o papel institucional de condução das diligências extrajudiciais, sempre no respeito da vontade dos participantes.

II.3. Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas

O Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, vem instituir o Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

Consta da Proposta de Lei n.º 50/IX, que autoriza o Governo a legislar sobre a insolvência de pessoas singulares e coletivas, o seguinte:

A legislação em vigor, aprovada em 1993 e reformada em 1998, não conseguiu adequar-se às dificuldades e desafios da realidade económica. Os processos de falência começam tarde, demoram muito tempo e o produto final aproveitável para os credores é escasso face às dívidas acumuladas. O objectivo de garantir a menor perda possível de valor dos activos das empresas falidas e dos direitos de todos os intervenientes na vida da empresa (accionistas, trabalhadores, credores e gestores), com a legislação em vigor, não se logra manifestamente alcançar.

(...)

¹² *Proposta de Lei n.º 30/VI*. Diário da Assembleia da República. II Série-A 42 (1992-06-05) 801-804.

A agilização dos processos neste domínio, concretizada num mais rápido processo de insolvência nos casos em que não há recuperação e num início atempado dos processos de insolvência para que haja efectiva recuperação de empresas viáveis, tem repercussão na opção de desjudicializar estes processos. Assume-se que, na maior parte dos casos, a figura do juiz é imprescindível para o sucesso dos procedimentos, mas, em simultâneo, que alguns dos actos que praticam não o devem ser sem assessoria técnica adequada, e que, alguns outros, podem ser praticados por outros agentes no processo.

Mantendo os processos nos tribunais, pode encontrar-se um equilíbrio entre o que o juiz é capaz de fazer, ao nível da sua preparação técnica e competência constitucional indesejável, e o que deve e pode ser deixado a outros intervenientes do processo.

No sentido da desjudicialização, assume especial importância a atribuição de poderes mais amplos aos credores, ao administrador judicial e permitindo que estas funções sejam exercidas não só por quem conste das listas respectivas, mas também por outras pessoas indicadas pelos credores.

A pedra angular do CIRE é efetivamente a *desjudicialização* do processo de insolvência, deixando de estar na alçada do Juiz diversos atos, que passam a ser praticados pelos Administradores de Insolvência, nomeadamente a liquidação do devedor. Tal *desjudicialização* traz consigo uma maior agilidade, e conseqüentemente a expectativa de maior celeridade.

Um outro ponto importante, é a antecipação do momento em que proferida a sentença de declaração de insolvência. Assim, enquanto no CPEREF a sentença de falência era proferida após a realização das diversas diligências atinentes à recuperação da sociedade, no CIRE a sentença de declaração de insolvência é proferida *a priori*, i.e. logo após a interposição do pedido, só depois é que é analisada a viabilidade económica da sociedade insolvente.

No entanto releva salientar que, pese embora a alteração da terminologia utilizada entre o CPEREF e o CIRE (falência para insolvência), na verdade o que se assiste é a um retrocesso no processo falimentar, ou seja enquanto o CPEREF referia a falência, dando primazia à recuperação / viabilização das empresas, o CIRE ao referir a insolvência, na prática vem dar primazia à liquidação da empresa.

Em suma observa-se uma troca de terminologias entre os referidos diplomas legais.

II.4. Processo Falimentar – Memorando Troika

Em 2011/05/05, foi aprovado em Conselho de Ministros o memorando de entendimento entre Portugal e a Troika¹³.

Este Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, vulgo Memorando Troika, foi assinado em 2011/05/17 pelo Governo Português, o Fundo Monetário Internacional, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu, visando o equilíbrio das contas públicas e o aumento da competitividade em Portugal, como condição necessária para o empréstimo pecuniário de 78 mil milhões de euros, que estas três entidades concederam ao Estado português.

Uma das medidas contidas no Memorando Troika visava exatamente a alteração do paradigma da falência contido no CIRE:

Enquadramento legal da reestruturação de dívidas de empresas e de particulares

2.17. A fim de melhor facilitar a recuperação efectiva de empresas viáveis, o Código de Insolvência será alterado até ao fim de Novembro de 2011, com assistência técnica do FMI, para, entre outras, introduzir uma maior rapidez nos procedimentos judiciais de aprovação de planos de reestruturação.

2.18. Princípios gerais de reestruturação voluntária extra judicial em conformidade com boas práticas internacionais serão definidos até fim de Setembro de 2011.

2.19. As autoridades tomarão também as medidas necessárias para autorizar a administração fiscal e a segurança social a utilizar uma maior variedade de instrumentos de reestruturação baseados em critérios claramente definidos, nos casos em que outros credores também aceitem a reestruturação dos seus créditos, e para rever a lei tributária com vista à remoção de impedimentos à reestruturação voluntária de dívidas.

2.20. Os procedimentos de insolvência de pessoas singulares serão alterados para melhor apoiar a reabilitação destas pessoas financeiramente responsáveis, que equilibrem os interesses de credores e devedores.

2.21. As autoridades lançarão uma campanha para sensibilizar a opinião pública e as partes interessadas sobre os instrumentos de reestruturação disponíveis para o resgate precoce de empresas viáveis através de, por exemplo, formação e novos meios de informação.

¹³ O termo Troika é utilizado como uma referência à cooperação entre o Banco Central Europeu, o Fundo Monetário Internacional e a Comissão Europeia. A Troika ou seus representantes negociam com os países membros dos programas de crédito da zona do euro.

Como se pode verificar, a *Troika* considerava como uma das medidas decisivas para a recuperação da economia portuguesa a recuperação do tecido empresarial, sendo que uma das alterações indispensáveis passava pela alteração do paradigma falimentar.

II.5. Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) – Alterações da Lei n.º 16/2012

Em resposta aos compromissos assumidos, foi publicada a Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, a qual procede à sexta alteração ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março, alterado pelos Decretos-Lei n.ºs 200/2004, de 18 de agosto, 76-A/2006, de 29 de março, 282/2007, de 7 de agosto, 116/2008, de 4 de julho, e 185/2009, de 12 de agosto.

Consta da respetiva Proposta de Lei n.º 39/XII que:

O principal objetivo prosseguido por esta revisão passa por reorientar o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas para a promoção da recuperação, privilegiando-se sempre que possível a manutenção do devedor no giro comercial, relegando-se para segundo plano a liquidação do seu património sempre que se mostre viável a sua recuperação.

(...)

As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social.

(...)

Na mesma linha, é criado o processo especial de revitalização (artigos 17.º-A a 17.º-I), lançando-se a primeira pedra deste processo logo no n.º 2 do artigo 1.º, explicitando-se, em traços muito largos, quais os devedores que ao mesmo podem recorrer. O processo visa propiciar a revitalização do devedor em dificuldade, naturalmente que sem pôr em causa as respectivas obrigações legais, designadamente para regularização de dívidas no âmbito das relações com a administração fiscal e a segurança social.

Com a alteração legislativa operada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, verificamos a alteração do paradigma falimentar, passando o processo de insolvência a estar

vocacionado para a recuperação do devedor, sendo a opção pela liquidação do devedor a última opção a ser tomada, e apenas quando se torne mais vantajosa para a recuperação do crédito.

Esta alteração reprimatiza o sistema falência-saneamento, passando o “*Código das Insolvências*” a estar efetivamente vocacionado para recuperação do devedor, passando a estar em conformidade com a terminologia adotada – insolvência.

II.6. Resumo da Evolução Histórica do Processo Falimentar

Ao longo dos pontos precedentes pretendeu-se dar uma visão global dos principais regimes falimentares observados na Idade Antiga e Idade Média, por forma a compreender as origens do sistema falimentar.

Verificamos que nos primórdios, o processo falimentar se encontrava direcionado para a pessoa e não para o seu património, i.e. a forma de coagir o devedor a proceder ao pagamento das suas dívidas centrava-se nas medidas aplicadas a este, e não na execução do património, só vindo a ser alterado este paradigma por volta do século XIII, nas Repúblicas que vieram a dar origem a Itália, onde se passou a executar o património do devedor para pagar as dívidas.

Posteriormente, apresentou-se cada um dos regimes aplicáveis ao processo falimentar em Portugal, iniciando pela Ordenações Afonsinas de 1454 até aos dias de hoje.

Assim, verificamos uma alternância entre o sistema falência-liquidação e o sistema falência-saneamento.

O sistema falência-liquidação vigorou até à republicação do Código de Processo Civil de 1961¹⁴.

Desde o Código de Processo Civil de 1961 até à entrada em vigor do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE) de 2004, esteve em prática o sistema falência-saneamento.

É aqui de salientar que em 1993 foi aprovado o Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), o qual adotando a terminologia da falência continuava a dar a primazia à recuperação do devedor, pelo que se observa uma inversão de terminologia.

¹⁴ Decreto-Lei n.º 44129. Diário do Governo. I Série 299 (1961-12-28) 1783-1962.

O CIRE de 2004 retomou o sistema falência-liquidação, e mais uma vez se observa a inversão na terminologia do processo falimentar, i.e. adotando a terminologia de insolvência, o CIRE vem dar primazia à falência. Por força dos compromissos assumidos no Memorando *Troika*, as alterações ao CIRE, operadas pela Lei n.º 16/2012, vieram reprimir o sistema falência-saneamento, o qual se mantém em vigor até hoje.

Em suma, em Portugal ao longo de cerca de vinte anos (1993 a 2012) assistiu-se à troca de terminologias do processo falimentar, sendo que esta troca só terminou com as alterações impostas pela *Troika*, passando o processo falimentar em Portugal a privilegiar a recuperação do devedor em detrimento da sua liquidação.

III. – Personalidade

III.1. Personalidade Jurídica

Preceituam os artigos 12.º e 13.º da Constituição da República Portuguesa que:

- ✓ Todos os cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres;
- ✓ As pessoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza;
- ✓ Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei;
- ✓ Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão da (...) situação económica.

Para consumação destes efeitos é atribuída personalidade.

Nas pessoas físicas a personalidade é adquirida no momento do nascimento (n.º 1 do artigo 66.º do Código Civil – CC), e cessa com a morte (n.º 1 do artigo 68.º do CC).

Mais, define o artigo 67.º do CC que, salvo disposição legal em contrário, todas as pessoas são sujeitos de relações jurídicas, i.e. são titulares de direitos e encontram-se adstritos a obrigações, consistindo tal facto na sua Capacidade Jurídica.

Assim, a Personalidade e a Capacidade Jurídica são indissociáveis, sendo que a personalidade é um conceito qualitativo e a capacidade é um conceito quantitativo (medida dos direitos e obrigações de cada um pode ser titular).

Determina, ainda, o artigo 69.º do CC que «Ninguém pode renunciar, no todo ou em parte, à sua capacidade jurídica.».

No que concerne às sociedades, temos o artigo 5.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) que define: «As sociedades gozam de personalidade jurídica e existem como tais a partir da data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem...».

Consigna, ainda, o n.º 1 do artigo 6.º do CSC que «A capacidade da sociedade compreende os direitos e as obrigações necessários ou convenientes à prossecução do seu fim, excetuados aqueles que lhe sejam vedados por lei ou sejam inseparáveis da personalidade singular.».

No que concerne à *morte* das sociedades, define o n.º 2 do artigo 160.º do CSC que uma sociedade só se considera extinta pelo registo do encerramento da liquidação.

A este propósito, importa atentar no teor do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 2011/02/24; Processo n.º 01145/09:

(...)

Porém, qualquer que seja a causa de dissolução, ela acarreta uma fase de liquidação do património societário conducente à extinção da sociedade, pois, como decorre do disposto no artigo 160.º, n.º 2, do CSC, a sociedade só é considerada extinta após o registo do encerramento da liquidação, mantendo até lá a personalidade jurídica, sujeito de direitos e obrigações, a quem continua a ser aplicável, embora com as necessárias adaptações e em tudo que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas (cfr. artigo 146.º do CSC).

(...)

Assim, a personalidade das sociedades só cessa com o registo do encerramento da sua liquidação.

III.2. Personalidade Tributária

Consagra o artigo 15.º da Lei Geral Tributária (LGT) que «A personalidade tributária consiste na suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias.», acresce o n.º 2 do artigo 16.º da LGT que «Salvo disposição legal em contrário, tem capacidade tributária quem tiver personalidade tributária.».

Regula o n.º 3 do artigo 18.º da LGT que o sujeito passivo da relação tributária «...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.».

Para melhor compreender estes conceitos, observe-se o teor do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), de 1996/07/02; Processo n.º 423/96 *apud* Acórdão do STA, de 2014/07/02; Processo n.º 0638/14:

A dissolução da sociedade marca o momento em que se reconheceu que ela esgotou a sua função mas não traduz desde logo a sua extinção, pois torna-se necessário ainda proceder à cobrança dos créditos, pagamento das dívidas e partilha dos bens sociais sobrantes.

A sociedade em liquidação não se transforma em comunhão de bens ou de interesses, não passa a sociedade fictícia nem é sociedade especial, nova; goza de personalidade colectiva e esta personalidade é a mesma de que gozava a sociedade antes de ser dissolvida.

Como resulta do artigo 146.º, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais, continuam a ser aplicáveis às sociedades dissolvidas, em liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, com as necessárias adaptações, quando outra coisa não resulte das disposições subsequentes ou da modalidade de liquidação.

No que respeita às sociedades, determina a al. e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC que a sociedade se dissolve pela declaração de insolvência. Já o n.º 1 do artigo 146.º do CSC vem prever que a sociedade dissolvida entra imediatamente em liquidação.

No que concerne ao processo de insolvência, verificamos que o n.º 2 do artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) consigna que «A assembleia de credores de apreciação do relatório delibera sobre o encerramento ou manutenção em actividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente.», acresce o n.º 1 do artigo 158.º do CIRE que «Transitada em julgado a sentença declaratória da insolvência e realizada a assembleia de apreciação do relatório, o administrador da insolvência procede com prontidão à venda de todos os bens apreendidos para a massa insolvente (...)), ou seja, os efeitos práticos da dissolução (entrada imediata em liquidação), em sede de processo de insolvência, só se verificam com a deliberação prevista no n.º 2 do artigo 156.º do CIRE, e não com a sentença da declaração de insolvência¹⁵.

Independentemente do momento em que a sociedade entra em liquidação, para os efeitos aqui pretendidos – análise da personalidade tributária – o que releva é o disposto no n.º 2 do artigo 146.º do CSC: «A sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica...».

Assim verifica-se que uma sociedade, que tenha sido alvo de sentença de declaração de insolvência, e até ao registo do encerramento do processo de insolvência após o rateio final (n.º 3 do artigo 234.º do CIRE), mantém a sua personalidade jurídica.

E dessa forma, nos termos previstos no artigo 15.º da LGT, mantém a sua personalidade tributária, sendo suscetível de ser sujeito de relações jurídico tributárias.

¹⁵ A dissonância observada entre o disposto na al. e) no n.º 1 do artigo 141.º do CSC e o n.º 2 do artigo 156.º do CIRE apenas pode resultar do facto e última alteração ao artigo 141.º do CSC ter ocorrido pelo Decreto-Lei n.º 162/2002, de 11 de julho, i.e. antes da publicação do CIRE – Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março.

Mais, nem todo o encerramento do processo de insolvência determina o fim da sua personalidade jurídica. O encerramento por insuficiência da massa, o encerramento por desistência da ação / continuidade da atividade do insolvente, o encerramento por aprovação de Plano de Insolvência, mantêm a personalidade jurídica do insolvente, facto que para efeitos de personalidade tributária da sociedade insolvente faz com que tudo se mantenha inalterado.

III.3. Personalidade Jurídica vs. Personalidade Tributária e o Facto Tributário

Esclarece o Acórdão do STA, de 2008/09/24; Processo n.º 0199/08 que:

A «personalidade tributária» ou «personalidade jurídica tributária» é reconhecida a todas as entidades que têm personalidade jurídica, não sendo necessário preencher quaisquer outros requisitos ou pressupostos, mas é reconhecida também a entidades desprovidas de personalidade jurídica. (...)

Conclui o referido aresto que:

(...)

III – A atribuição de personalidade tributária (...), constitui uma ficção, válida apenas para determinar a medida da tributação.

IV – A atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica que não tenham sede ou direcção efectiva em território português tem em vista apenas determinar a «extensão da obrigação de imposto», na terminologia do artigo 4.º, do CIRC, sujeitando as sociedades estrangeiras a tributação nacional apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional.

V – Mas, a atribuição de personalidade tributária a um «estabelecimento estável» sem personalidade jurídica não tem quaisquer consequências a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens que forem afectados à actividade desse estabelecimento estável, continuam a pertencer à sociedade que o criou.

(...)

Para o efeito, e nas sociedades irregulares, atente-se no aresto do STA, de 2014/02/05; Processo n.º 0216/12:

(...)

As “sociedades irregulares” – comerciais quanto ao objecto, ainda que sem forma legal, e portanto destituídas de personalidade jurídica em face ao direito comum, mas com personalidade e capacidade tributárias (artigos 15.º e 16.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 3.º n.º 1 e 2 do CPPT), não se confundem com as sociedades civis não constituídas sob forma comercial...

E no que concerne às heranças indivisas, observe-se o Acórdão do STA, de 2012/10/24; Processo n.º 0550/12:

I – O cabeça de casal tem poderes de administração da herança, até à sua liquidação e partilha (artº 2079º do CC), pelo que tem legitimidade para intervir nos procedimentos tributários e processos tributários, em representação da herança, de acordo com o disposto nos artºs 3º, nº 1 do CPPT, 15º e 16º, nº 3, ambos da LGT.
(...)

Em suma, a Personalidade Jurídica é a suscetibilidade de ser titular de direitos e obrigações, sendo, em regra, adquirida com o nascimento e cessada com a morte.

A Capacidade Jurídica é a medida de direitos e obrigações de que uma pessoa jurídica pode ser titular (Capacidade de Gozo), e a capacidade de a exercer pessoal e autonomamente (Capacidade de Exercício).

A Capacidade Jurídica resulta da Personalidade Jurídica, e ninguém pode renunciar a essa Capacidade Jurídica, contudo esta poderá ser-lhe interdita (e.g. menores, incapazes).

A Personalidade Tributária resulta da Personalidade Jurídica, sem depender de quaisquer outros formalismos, mas não só.

Existem situações em que uma entidade sem Personalidade Jurídica possui Personalidade Tributária, como é o caso das sociedades irregulares ou das sociedades comerciais antes do seu registo definitivo.

Assim, quem possui Personalidade Jurídica possui Personalidade Tributária, no entanto quem possui Personalidade Tributária nem sempre possui Personalidade Jurídica.

A Capacidade Tributária resulta da Personalidade Tributária, e consiste na aptidão para figurar no polo ativo (direito de cobrar – sujeito ativo) ou no polo passivo (dever de pagar – sujeito passivo) da obrigação tributária.

De acordo com o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), de 2012/05/22; Processo n.º 05232/11, temos que:

(...)

O acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objectivos. Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “*sine qua non*” da fixação da matéria tributável e da liquidação efectuada.

(...)

Assim, encontrar-se-á no polo passivo da relação tributária, i.e. será sujeito passivo na relação tributária, uma entidade com personalidade tributária, que, pelo uso da sua capacidade tributária, realizou um facto que se encontra tipificado, de forma abstracta, na lei fiscal como facto gerador de imposto. Este facto constitui uma condição indispensável para a fixação da matéria tributável, e apuramento da respectiva liquidação do imposto. Conforme decorre do artigo 36.º da Lei Geral Tributária (LGT):

LGT - Artigo 36.º - Regras gerais

- 1 - A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário.
- 2 - Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.
- 3 - A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei.
- 4 - A qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.

(...)

Desta forma observamos que a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário, e que a realização de qualquer facto tributário depende da existência da capacidade tributária.

A capacidade tributária resulta da personalidade tributária, e que esta, por sua vez, resulta da personalidade jurídica.

IV. – O Reporte de Contas nas Sociedades Insolventes

IV.1. Reporte de Contas perante o Tribunal

Estabelece o artigo 61.º do CIRE que, no termo de cada período de três meses após a data da assembleia de apreciação do relatório, deve o Administrador da Insolvência apresentar um documento com informação sucinta sobre o estado da administração e liquidação.

Já o n.º 3 do artigo 62.º do CIRE prevê que, as contas a apresentar pelo Administrador da Insolvência, são elaboradas em forma de conta corrente, com um resumo de toda a receita e despesa, destinado a retratar, a situação da massa insolvente, de forma sucinta.

Após a autuação por apenso das contas apresentadas pelo Administrador da Insolvência, cumpre à Comissão de Credores (caso exista) emitir parecer sobre elas, para posteriormente os credores e devedores se pronunciarem.

Para o mesmo fim tem o Ministério Público vista do processo, que é depois concluso ao juiz para decisão, e produção de prova que se revele necessária (n.º 3 do artigo 64.º do CIRE).

Assim, observamos que esta apresentação de contas simplificadas, tem como finalidade informar sobre o desempenho da atividade do Administrador da Insolvência no âmbito do processo de liquidação, e não a prestação de contas de uma sociedade em liquidação.

IV.2. Reporte de Contas nos termos do Código das Sociedades Comerciais

Consigna o n.º 1 do artigo 65.º do CIRE que: «O disposto nos artigos anteriores não prejudica o dever de elaborar e depositar contas anuais, nos termos que forem legalmente obrigatórios para o devedor.»

Esclarece o n.º 2 do mesmo dispositivo legal que: «As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.».

Deste modo, pese embora a prestação de contas a que o Administrador da Insolvência se encontra obrigado a prestar no âmbito do processo de insolvência (obrigação

analisada no ponto precedente), caso a este incumba a administração do insolvente, este deverá também relatar a gestão e apresentar contas, nos termos definidos no n.º 2 do artigo 65.º do CSC.

Caso a administração do devedor seja realizada pelo próprio devedor, nos termos dos artigos 223.º e seg. do CIRE, serão os seus representantes legais (fixados na sentença da declaração de insolvência), a quem incumbirá o dever de relatar a gestão e apresentar contas, nos termos definidos no artigo 65.º do CSC.

No que concerne à prestação de contas temos que, nos termos do n.º 1 do artigo 155.º do CSC, nos três primeiros meses de cada ano civil, os liquidatários devem prestar contas da liquidação, as quais devem ser acompanhadas por um relatório pormenorizado do estado da liquidação.

Já o n.º 2 do artigo 155.º do CSC vem definir que «O relatório e as contas anuais dos liquidatários devem ser organizados, apreciados e aprovados nos termos prescritos para os documentos de prestação de contas da administração, com as necessárias adaptações.».

Importa, ainda, observar que o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, não prevê qualquer exceção para as entidades insolventes / dissolvidas, pelo que para as sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) é de aplicação obrigatória.

Assim, quer seja pelo CIRE, quer seja pelo CSC, observamos que a sociedade insolvente encontra-se obrigada a elaborar demonstrações financeiras de acordo com o referencial contabilístico aplicável.

De resto, este é, também, o entendimento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) transcrito no Anexo à Circular n.º 10/2015, que infra se reproduz:

O artigo 65.º do CIRE não derroga as obrigações de informação contabilística, nomeadamente decorrentes do novo Sistema de Normalização Contabilística, bem pelo contrário, o n.º 1 do artigo 65.º determina que devem ser elaboradas e depositadas as contas anuais, nos termos em que forem legalmente obrigatórias para o devedor.

Uma sociedade comercial, objeto de um processo de insolvência em fase de liquidação e partilha da massa insolvente, não fica dispensada de cumprir com as

obrigações legais de contabilidade organizada após a data da deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento.

IV.2.1. Aplicação do Referencial Contabilístico

Conforme foi verificado no ponto precedente uma sociedade insolvente não se encontra dispensada de proceder à elaboração, e registo, das suas contas anuais, sendo que para o efeito deverá adotar o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), conforme estipula o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, republicado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015.

No entanto na preparação e apresentação das demonstrações financeiras de uma sociedade insolvente existem especificidades, como a data de relato e a adequada aplicação das normas contabilísticas de relato financeiro, que devem ser atendidas.

IV.2.1.1. Data de Relato

Determina o n.º 1 do artigo 149.º do CSC que: «Antes de ser iniciada a liquidação devem ser organizados e aprovados, nos termos desta lei, os documentos de prestação de contas da sociedade, reportados à data da dissolução.».

Consigna, ainda, o n.º 2 do artigo 79.º do CIRC que:

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, deve observar-se o seguinte:

- a) As sociedades que se dissolvam devem encerrar as suas contas com referência à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a dissolução até à data desta;
- b) Durante o período em que decorre a liquidação e até ao fim do período de tributação imediatamente anterior ao encerramento desta, há lugar, anualmente, à determinação do lucro tributável respectivo, que tem natureza provisória e é corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação;
- c) No período de tributação em que ocorre a dissolução deve determinar-se separadamente o lucro referido na alínea a) e o lucro mencionado na primeira parte da alínea b).

Reportando estes preceitos ao processo de insolvência, temos que a sociedade insolvente, para além da apresentação anual de contas (artigo 65.º do CSC), deverá

proceder ao encerramento de contas com referência à data da determinação do encerramento do estabelecimento do insolvente (deliberação prevista no n.º 2 do artigo 156.º do CIRE) – por ser essa a data em que efetivamente se inicia a liquidação do insolvente.

Este encerramento de contas visa destriçar, de forma clara e objetiva, os resultados antes do período de liquidação dos resultados do período de liquidação, conforme preceitua o n.º 3 do artigo 157.º do CSC.

Pese embora esta prestação de contas não se encontre sujeita a registo, a mesma deverá ser objeto de análise na assembleia de credores de apreciação do relatório (artigo 156.º do CIRE), bem como deverá ser devidamente integrada no processo de documentação fiscal, vulgo Dossier Fiscal, previsto no artigo 130.º do CIRC.

Importa, ainda, atentar no n.º 2 do artigo 155.º do CIRE, o qual determina que ao relatório para ser apreciado na assembleia de credores, o Administrador da Insolvência deverá juntar o inventário e a lista provisória de credores.

Encontrando-se na posse destes elementos, o Administrador da Insolvência terá todo o interesse em elaborar um balanço de liquidação previsional, o qual espelhará o resultado expectável da liquidação. De salientar que, neste balanço de liquidação previsional, os ativos deverão encontrar-se valorizados na perspetiva da sua liquidação imediata, o que nem sempre poderá corresponder ao seu justo valor, uma vez que poderá não ser possível encontrar um comprador conhecedor e disposto a adquirir o respetivo ativo dentro do período destinado / pretendido para a liquidação.

IV.2.1.2. Pressuposto da Continuidade

Estabelece o parágrafo 23 da Estrutura Concetual do Sistema de Normalização Contabilística¹⁶ – referencial que subjaz a todo o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que um dos pressupostos subjacentes às Demonstrações Financeiras é o pressuposto da continuidade:

As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser

¹⁶ Aviso n.º 8254/2015. Diário da República II Série 146 (2015-07-29) 20735 - 20742

preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado.

Desta forma verificamos que, com a deliberação prevista no n.º 2 do artigo 156.º do CIRE – deliberação que marca o início da liquidação da sociedade insolvente – o pressuposto da continuidade encontra-se claramente prejudicado¹⁷, pelo que as demonstrações financeiras poderão ter que ser preparadas de acordo com um regime diferente ao que vinha a ser seguido. Esta alteração deverá ser alvo da correspondente divulgação.

Estabelece o parágrafo 1 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 24 – Acontecimentos Após a Data do Balanço, que:

O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de estabelecer quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço e os princípios gerais de divulgação de acontecimentos após a data do balanço. A Norma também exige que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os acontecimentos após a data do balanço indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

Este facto é reforçado no parágrafo 12 da mesma NCRF, o qual consigna que: «Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se o órgão de gestão determinar, após a data do balanço, que pretende liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser fazer isso.», continuando o parágrafo 13 com: «(...) [s]e o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma exige uma alteração fundamental no regime contabilístico, em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas no âmbito do regime contabilístico original.», devendo ser divulgado que «[a]s demonstrações financeiras não for[a]m preparadas numa base de continuidade (...)».

Assim, a prestação de contas efetuada ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 149.º do CSC, já deverá ter em conta o efeito do início da liquidação da sociedade, facto que por si só poderá provocar alterações na mensuração dos ativos, uma vez que é expectável

¹⁷ Poderá não ser apenas nesta data que o pressuposto da continuidade fica prejudicado, pois de acordo com o ponto 2 do Sistema de Normalização Contabilística, a cada data de relato o órgão de gestão deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade de prosseguir pelo menos, mas sem limitação, doze meses a partir da data do balanço.

que a quantia escriturada dos ativos seja recuperada principalmente através de uma transação de venda, em lugar de o ser pelo uso continuado (parágrafo 7 da NCRF 8).

Mais, se à data da referida deliberação ainda não tiver sido autorizada a emissão das demonstrações financeiras do exercício económico anterior, estas também poderão ter de ser preparadas considerando já a derrogação do pressuposto da continuidade, pois poderemos estar perante acontecimentos após a data de balanço que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço, e dessa forma dar lugar a ajustamentos (parágrafo 3 da NCRF 24).

IV.2.1.3. Implicações no reporte aquando da utilização das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

Conforme já tem vindo a ser referido, o início da liquidação da sociedade insolvente ocorre com a deliberação prevista no n.º 2 do artigo 156.º do CIRE¹⁸, sendo que a partir dessa data é expectável que a quantia escriturada dos ativos seja recuperada essencialmente pela sua alienação em vez de ser pelo seu uso continuado, e consequentemente os ativos da sociedade insolvente deverão ser qualificados como ativos não correntes detidos para venda.

Face a esta qualificação, a mensuração dos ativos deverá ser realizada de acordo com a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 8 – Ativos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas (NCRF 8), mesmo que a venda não se encontre concluída no prazo de um ano, pois existe prova suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de vender o ativo (parágrafo 9 da NCRF 8).

No entanto coloca-se a questão de a classificação de ativos como detidos para venda, de acordo com a al. b) do parágrafo 3 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 24 – Acontecimentos Após a Data do Balanço, é um acontecimento após a data do balanço que não dá lugar a ajustamento, mas apenas é divulgado. Contudo, esta limitação à classificação de ativos como detidos para venda, não se poderá colocar quando está em causa o pressuposto da continuidade, sob pena de perigar todo propósito das demonstrações financeiras – «...proporcionar informação acerca da posição financeira,

¹⁸ Esta afirmação não se encontra em consonância com o disposto na al. e) do n.º 1 do artigo 141.º conjugado com o n.º 1 do artigo 146.º, ambos do CSC, no entanto para a análise dever-se-á atender à primazia da lei especial – CIRE, e também ao facto da sua publicação em data posterior.

do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.»¹⁹.

No que concerne à mensuração de um Ativo Não Corrente Detido para Venda, estabelece o parágrafo 16 da NCRF 8 que: «Uma entidade deve mensurar um ativo não corrente (...) classificado como detido para venda pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de alienação.».

Assim, se a quantia escriturada for menor que o justo valor menos os custos de alienação, como se aplica o menor dos dois valores – quantia escriturada, não existe qualquer ganho a reconhecer. No entanto, se o justo valor menos os custos de alienação for menor que a quantia escriturada, então deve ser reconhecida uma perda por imparidade pela diferença (parágrafo 21 da NCRF 8).

Assim os lançamentos contabilísticos a realizar, aquando do reconhecimento de um AFT como ANCDV, serão:

<u>43 AFT</u>	<u>46 ANCDV</u>	<u>438 Depreciaç. acum.</u>	<u>439 Perd. Imp. acum.</u>
(1)	(1)	(2)	(3)
	(2) (3)	(2)	

- (1) *Eliminação da quantia escriturada do ativo*
- (2) *Eliminação das depreciações acumuladas*
- (3) *Eliminação das perdas por imparidade acumuladas*

Lançamento Contabilístico IV.1 Quando a quantia escriturada é menor que o justo valor menos os custos de alienação

OU

<u>43 AFT</u>	<u>46 ANCDV</u>	<u>438 Depreciaç. acum.</u>	<u>439 Perd. Imp. acum.</u>	<u>655 Perdas por Imp.</u>
(1)	(1)	(3)	(2)	(2)
	(3) (4)	(3)	(4)	

- (1) *Eliminação da quantia escriturada do ativo*
- (2) *Reconhecimento da perda por imparidade (= quantia escriturada - justo valor menos os custos de alienação)*
- (3) *Eliminação das depreciações acumuladas*
- (4) *Eliminação das perdas por imparidade acumuladas*

Lançamento Contabilístico IV.2 Quando o justo valor menos os custos de alienação é menor que a quantia escriturada

De salientar que, com a classificação como Ativo Não Corrente Detido para Venda cessa a depreciação do ativo (parágrafo 55 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 – Ativos Fixos Tangíveis, e parágrafo 113 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 6

¹⁹ Parágrafo 12 da Estrutura Concetual do Sistema de Normalização Contabilística.

– Ativos Intangíveis), este procedimento é reforçado, no parágrafo 26 da NCFR 8 – Ativos Não Correntes Detidos para Venda, ao estabelecer que: «Uma entidade não deve depreciar (ou amortizar) um ativo não corrente enquanto estiver classificado como detido para venda (...)».

No que concerne à respetiva mensuração subsequente, consigna o parágrafo 21 da NCFR 8 que «[u]ma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do ativo (...)» que se venha a verificar. E «(...) deve reconhecer um ganho ou qualquer aumento posterior no justo valor menos os custos de alienação de um ativo, mas não para além da perda por imparidade acumulada que tenha sido reconhecida (...)» (parágrafo 22 da NCFR 8).

Assim, na mensuração subsequente, os lançamentos contabilísticos a realizar serão:

658 Perdas por Imp.	469 Perd. Imp. acum.
x	x

Lançamento Contabilístico IV.3

Reconhecimento da perda por imparidade

469 Perd. Imp. acum.	7628 Rev. P. Imp. ANCDV
x	x

Lançamento Contabilístico IV.4 Reversão da perda

por imparidade

Posteriormente, quando vier a ocorrer a alienação do Ativo Não Corrente Detido para Venda, tratando-se de Ativo Fixo Tangível deverá ser aplicado o disposto nos parágrafos 67 a 71 da NCFR 7, e tratando-se de Ativo Intangível deverão ser aplicados os parágrafos 108 e 112 da NCFR 6.

Assim, estabelecem estes dois normativos que o ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido, e que este ganho não deve ser classificado como rédito.

O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item é determinado pela diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada do ativo, que no caso dos Ativos Não Correntes Detidos para Venda é mesmo que dizer é a diferença entre os proventos líquidos da alienação e a quantia escriturada ajustada menos eventuais perdas por imparidade acumuladas.

Desta forma, os lançamentos contabilísticos a realizar com a alienação e subsequente desreconhecimento são:

46 ANCDV	6871 ou 7871	469 Perd. Imp. acum.	11 ou 12
(1)	(1)	(2)	
	(2)		(3)
	(3)		

- (1) *Eliminação da quantia escriturada ajustada*
(2) *Eliminação das perdas por imparidade acumuladas*
(3) *Reconhecimento dos proventos da alienação*

Lançamento Contabilístico IV.5 Ganho ou perda decorrente do desconhecimento de um ANCDV

É ainda de salientar que, a NCRF 8 não é aplicável a todos os ativos detidos pela sociedade insolvente. Assim, define o parágrafo 5 da NCRF 8, quais são os ativos que se encontram excluídos da mensuração prevista na NCRF 8:

- a) Ativos por impostos diferidos (NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento);
- b) Ativos provenientes de benefícios de empregados (NCRF 28 - Benefícios dos Empregados);
- c) Ativos financeiros (NCRF 27 - Instrumentos Financeiros);
- d) Ativos não correntes que sejam mensurados de acordo com o modelo do justo valor (NCRF 11 - Propriedades de Investimento);
- e) Ativos não correntes que sejam mensurados pelo justo valor menos os custos estimados do ponto de venda (NCRF 17 - Agricultura).

Analisemos, agora, o tratamento contabilístico a dar aos Ativos, que não colhem deferimento na NCRF 8:

a) No que concerne Ativos por Impostos Diferidos (NCRF 25), verificamos que a recuperação futura da quantia escriturada se encontra seriamente prejudicada, em resultado da redução na probabilidade de existir um lucro tributável futuro relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada.

Deste modo, e não sendo consensual a opção a tomar, deverão ser registadas como perdas por imparidade ou como reduções da quantia escriturada, todos os ajustamentos necessários para reduzir o ativo por imposto diferido até à quantia do imposto sobre o rendimento que previsivelmente será recuperável durante o período de liquidação.

b) No que respeita aos Benefícios dos Empregados (NCRF 28), importa salientar que a deliberação de encerramento do estabelecimento do insolvente determina a sua entrada em liquidação, mas não determina o encerramento imediato do estabelecimento,

e dessa forma poderão existir empregados que continuem a exercer funções todo, ou grande parte, do período de liquidação. Em relação a estes empregados, os gastos com salários, contribuições para a segurança social, baixa por doença, e outros benefícios não monetários (cuidados médicos, habitação...), são tidos como benefícios de curto prazo pelo que o insolvente deve reconhecer um gasto no momento em que é prestado o serviço.

No entanto, e com referência à indemnização devida pelo despedimento do trabalhador (artigo 366.º do Código do Trabalho), em conformidade com o preceituado na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, e logo que seja possível efetuar uma estimativa fiável do valor da indemnização devida, i.e. logo que seja conhecido o momento em que a relação laboral cessará, deverá ser constituída a correspondente provisão, sendo que até essa data deve divulgado o respetivo passivo contingente.

c) Em relação aos Instrumentos Financeiros (NCRF 27), às Propriedades de Investimento (NCRF 11) e aos Ativos Biológicos (NCRF 17), que já se encontram mensurados ao justo valor, a sua mensuração não será alterada, podendo apenas verificar-se reduções por justo valor, as quais deverão ser reconhecidas de acordo com os respetivos normativos.

IV.2.1.4. Implicações no reporte aquando da utilização da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

Estabelece o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) é de aplicação obrigatória pelas entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais.

No entanto, as entidades classificadas como pequenas entidades, nos termos consignados no artigo 9.º-C do Decreto-Lei n.º 158/2009, podem adotar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE), em alternativa ao restante normativo.

Em primeiro lugar, importa clarificar que a classificação de pequenas entidades constante do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, difere da classificação de pequena empresa

a que se refere o Decreto-Lei n.º 372/2007²⁰ ²¹, de 6 de novembro, o qual acolhe a definição de micro, pequenas e médias empresas da Recomendação n.º 2003/361/CE, de 6 de maio de 2003, da Comissão Europeia, conforme infra se identifica:

	Pequena Entidade DL n.º 158/2009	Pequena Empresa DL n.º 372/2007
Total de Balanço	4.000.000,00	10.000.000,00
Volume de negócios anual	8.000.000,00	10.000.000,00
N.º de empregados	< 50	< 50

Tabela IV.1 Diferenças na classificação de Pequena Entidade e Pequena Empresa

Ultrapassada a questão do enquadramento, e para as sociedades que adotem a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades, verificamos que esta estabelece nos pontos 19.8 e seg. que:

19.8 - Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se o órgão de gestão determinar após a data do balanço que pretende ou liquidar a entidade ou cessar de negociar, ou que não tenha alternativa realista a não ser fazer isso.

19.9 - A deterioração nos resultados operacionais e da posição financeira após a data do balanço pode indicar a necessidade de considerar se ainda é ou não apropriado o pressuposto da continuidade. Se o pressuposto da continuidade deixar de ser apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma exige uma alteração fundamental no regime contabilístico, em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas no âmbito do regime contabilístico original.

19.10 - As Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF) especificam as divulgações exigidas se:

- a) As demonstrações financeiras não forem preparadas numa base de continuidade; ou
- b) O órgão de gestão estiver ciente de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Os acontecimentos ou condições que exijam divulgação podem surgir após a data do balanço.

Em face do transcrito verificamos as implicações da ausência do pressuposto da continuidade na Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades não difere do descrito na Estrutura Concetual e na Norma Contabilística e de Relato

²⁰ Decreto-Lei n.º 372/2007. Diário da República I Série 213 (2007-11-06) 8080 – 8084.

²¹ Certificação por via eletrónica das PME

Financeiro 24, pese embora a NCRF-PE não aprofunde a temática da mesma forma, visto tratar-se de uma norma de aplicação mais simplificada.

Da análise à Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades verificamos que não é indicado o tratamento a dar às situações em que o pressuposto da continuidade se encontre derrogado, pelo que as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro são de aplicação supletiva, conforme consigna os seus pontos 2.2 e 2.3.

Assim, caso a entidade adote a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades, os procedimentos a adotar na prestação de contas são os mesmos que seriam adotados caso a sociedade insolvente tivesse optado pelo restante normativo – Sistema de Normalização Contabilística.

IV.2.1.5. Implicações no reporte aquando da utilização da Norma Contabilística para Microentidades

À semelhança do que sucede na Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades, existe uma norma contabilística que estabelece os requisitos contabilísticos simplificados aplicáveis às microentidades – Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME).

Define o ponto 7.1 do Sistema de Normalização Contabilística que «Esta norma é de aplicação obrigatória para as microentidades. Sem prejuízo do disposto anteriormente, as microentidades podem optar pela aplicação das NCRF ou da NCRF-PE.».

No que concerne à aplicação desta Norma Contabilística para Microentidades, mais uma vez verificamos que a classificação de microentidade difere da classificação de microempresa^{22 23}, conforme a seguir se demonstra:

	Microentidade DL n.º 158/2009	Microempresa DL n.º 372/2007
Total de Balanço	350.000,00	2.000.000,00
Volume de negócios anual	700.000,00	2.000.000,00
N.º de empregados	< 10	< 10

Tabela IV.2 Diferenças na classificação de Microentidade e Microempresa

²² Decreto-Lei n.º 372/2007. Diário da República I Série 213 (2007-11-06) 8080 – 8084.

²³ Certificação por via eletrónica das PME

No que respeita ao pressuposto da continuidade, observamos que este não é objeto de tratamento na Norma Contabilística para Microentidades.

No entanto define o seu ponto 6.5 que:

6.5 - Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:

- a) For exigida por uma Norma ou Norma Interpretativa; ou
- b) Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira e no desempenho financeiro da entidade.

Conforme já foi anteriormente verificado, os efeitos da ausência do pressuposto da continuidade poderão ser de tal forma profundos, que façam periclitir todo o propósito das demonstrações financeiras, pelo que nessas situações deverá a sociedade insolvente proceder à alteração da política contabilística que vinha sendo seguida.

Atendendo que a Norma Contabilística para Microentidades não estabelece bases sobre o tratamento a dar nestas situações, verificamos que, para estes casos, o relatado referente à Estrutura Concetual e à Norma Contabilística e de Relato Financeiro 24, serão aplicáveis às entidades que adotem a Norma Contabilística para Microentidades.

IV.3. Obrigatoriedade de Contabilista Certificado

Em resultado da obrigação de possuir contabilidade organizada²⁴, o insolvente encontra-se obrigado a dispor de um responsável pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, nos termos definidos no n.º 1 do artigo 10.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (Lei n.º 139/2015 de 7 de setembro²⁵).

Importa desde já salientar que caso o Contabilista Certificado, da sociedade que veio a ser alvo de sentença de declaração de insolvência, se encontrasse a exercer funções ao abrigo de um contrato de trabalho, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 347.º do Código do Trabalho *ex vi* artigo 277.º do CIRE, «A declaração judicial de insolvência do empregador não faz cessar o contrato de trabalho...».

²⁴ Obrigação resultante do artigo 65.º do CSC e do artigo 65.º do CIRE.

²⁵ Lei n.º 139/2015. Diário da República I Série 174 (2015-09-07) 7093 – 7135

No entanto, caso o Contabilista Certificado se encontrasse a exercer funções ao abrigo de um contrato de prestação de serviços, então será aplicável o regime do mandato, previsto nos artigos 1156.º e seg. do Código Civil (CC).

Neste caso, define o artigo 1170.º do CC «O mandato é livremente revogável por qualquer das partes, não obstante convenção em contrário ou renúncia ao direito de revogação.», sendo que a sua caducidade só se opera «Por morte ou interdição do mandante ou do mandatário.» (al. a) do artigo 1174.º do CC).

É de salientar que, de acordo com a al. a) do n.º 2 do artigo 110.º do CIRE, considera-se que o contrato de mandato se mantém «Caso seja necessária a prática de actos pelo mandatário para evitar prejuízos previsíveis para a massa insolvente, até que o administrador da insolvência tome as devidas providências.».

Deste modo, após a sentença de declaração de insolvência, e até ao registo do encerramento da liquidação, o Contabilista Certificado poderá efetuar a renúncia ao cliente no Portal das Finanças, e atualizar o sitio da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), caso contrário o mandato manter-se-á válido até renúncia expressa, ou tácita, por parte do Contabilista Certificado, ou por parte do Administrador da Insolvência.

Caso se verifique a renúncia ao mandato, o Administrador da Insolvência deverá diligenciar na contratação de um novo Contabilista Certificado, uma vez que sobre ele – Administrador da Insolvência – impende o dever de prestar contas (organizadas de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística), nos termos do n.º 1 do artigo 65.º do CIRE e 155.º do CSC, sendo de salientar a necessidade de prévia concordância da comissão de credores, ou do juiz na falta dessa comissão (n.º 3 do artigo 55.º do CIRE), para realizar essa nova contratação.

Releva salientar que não existe previsão legal para a designação oficiosa de um Contabilista Certificado, pelo que deverá ser sempre o Administrador da Insolvência a diligenciar essa nova contratação.

Por último, atente-se que no caso de um novo mandato para o Contabilista Certificado, este irá ser remunerado de acordo com o respetivo contrato, sendo que o seu pagamento colhe deferimento no n.º 3 do artigo 55.º do CIRE, passando o pagamento dessa remuneração a ser considerada dívida da massa insolvente, em conformidade com o

prescrito na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE, e o seu pagamento a ser realizado nos termos previsto no artigo 172.º do CIRE.

IV.4. Obrigatoriedade de Certificação Legal de Contas

Quando o Insolvente, em data anterior à sua sentença de declaração de insolvência, se encontrava sujeito à Certificação Legal de Contas (CLC), quer seja por ser sociedade anónima, por ser sociedade por quotas que tenha órgão de fiscalização ou por ter ultrapassado os limites consignados no n.º 2 do artigo 262.º do CSC, esta obrigação mantém-se até ao registo do encerramento da liquidação, ou até que se deixem de verificar os pressupostos que anteriormente obrigaram à CLC.

Atendendo ao «...regime de completa independência funcional e hierárquica relativamente às empresas...», previsto no n.º 1 do artigo 49.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro²⁶), vem o n.º 1 do artigo 53.º do mesmo diploma legal estabelecer que «O revisor oficial de contas [ROC] exerce as suas funções de revisão/auditoria às contas por força de disposições legais, estatutárias ou contratuais, mediante contrato de prestação de serviços, reduzido a escrito, a celebrar no prazo de 45 dias a contar da data da designação o ROC.», pelo que se aplicarão as regras do mandato (já explicitadas no ponto precedente sobre os Contabilistas Certificados).

Estabelece o n.º 1 do artigo 416.º do CSC que: «A falta de designação do revisor oficial de contas pelo órgão social competente, no prazo legal, deve ser comunicada à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) nos 15 dias seguintes, por qualquer accionista ou membro dos órgãos sociais.», sendo que o mesmo dispositivo legal acrescenta que, no prazo máximo de 15 dias após a comunicação, a OROC procede à nomeação oficiosa de um ROC, o qual pode ser aceite e a quem se aplicam as regras de incompatibilidades previstas no artigo 414.º-A do CSC. Caso o ROC nomeado pela OROC não seja aceite, tal obriga qua a Assembleia Geral proceda à nomeação de um outro ROC.

Acresce ainda, que, nos termos consignados no n.º 5 do artigo 50.º do mesmo Decreto-Lei n.º 224/2008, «A falta de designação de revisor oficial de contas, no prazo de 30 dias,

²⁶ Decreto-Lei n.º 224/2008. Diário da República I Série 226 (2008-11-20) 8135 – 8177

deverá ser comunicada pelo respectivo órgão de gestão à Ordem nos 15 dias posteriores e implicará a transferência para esta do poder de designação.». E na parte final do n.º 6 do mesmo dispositivo legal, é consagrado que:

O não cumprimento do disposto no número anterior sujeitará o órgão de gestão às responsabilidades previstas no artigo 72.º do Código das Sociedades Comerciais (...) sem prejuízo de se manter a obrigatoriedade de revisão legal das contas da empresa ou de outra entidade por um revisor oficial de contas, a designar oficiosamente pela mesma Ordem, se for caso disso.

Em suma, caso o insolvente esteja obrigado à Certificação Legal de Contas (CLC), deverá o Administrador da Insolvência manter o contrato de prestação de serviços com o respetivo ROC. Caso se verifique a renúncia expressa, ou tácita, do respetivo contrato, deverá o Administrador da Insolvência diligenciar no sentido de designar um novo ROC, e caso não o consiga deverá comunicar tal facto à OROC, a qual designará um ROC oficiosamente.

Caso as funções cometidas ao ROC não compreendam o exercício de funções no respetivo Órgão de Fiscalização, então a sua remuneração ocorrerá em situação idêntica à descrita para o Contabilista Certificado, i.e. o contrato celebrado deverá obter concordância prévia da comissão de credores (n.º 3 do artigo 55.º do CIRE), sendo a remuneração considerada dívida da massa, em conformidade com o prescrito na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE, e o pagamento realizado ao abrigo do artigo 172.º do CIRE.

Ainda com referência ao ROC, é de salientar que caso este seja membro do Órgão de Fiscalização, manter-se-á em funções após a declaração de insolvência, só podendo renunciar ao cargo após se ter verificado o depósito de contas anuais (n.ºs 1 e 2 do artigo 82.º do CIRE), e que o mesmo não será remunerado pelas funções exercidas, de acordo com o definido no n.º 1 do citado normativo legal.

V. – Obrigações Fiscais

V.1. Declarações Periódicas de IVA

Conforme já foi verificado, com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, ocorrida nos termos do n.º 2 do artigo 156.º do CIRE, e após a respetiva comunicação pelo tribunal, a AT promove oficiosamente a cessação de atividade do insolvente, em sede de IVA, cessando assim a obrigação de entrega regular da Declaração Periódica de IVA (DP), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.

No entanto, e em resultado da cessação oficiosa, ocorrida nos termos do n.º 3 do artigo 34.º do CIVA (aditado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro²⁷), o insolvente não se encontra impedido de proceder à entrega de DPs, e nem a entrega de uma DP irá originar um reinício de atividade, obrigando o insolvente a proceder à entrega regular de DPs.

Assim, após a referida cessação oficiosa, o insolvente apenas se encontra obrigado a proceder à entrega de DPs sempre que ocorram operações tributáveis ativas, e quando devam ser realizadas regularizações a favor do Estado (nomeadamente as previstas no n.º 9 do artigo 78.º-B do CIVA).

O insolvente poderá, ainda, proceder à apresentação da respetiva DP sempre que pretenda exercer o direito à dedução do IVA suportado, nos termos definidos no artigo 19.º do CIVA. Contudo, a este propósito, não será de olvidar que o direito à dedução, para além das respetivas condições formais, também se encontra condicionado ao facto de os gastos se destinarem à realização de operações tributáveis (conforme dispõe o artigo 20.º do CIVA).

Estabelece o artigo 27.º do CIVA que os sujeitos passivos são obrigados a entregar o montante do imposto exigível, no prazo previsto no artigo 41.º, nos locais de cobrança legalmente autorizados sob pena de vir a ser extraída certidão de dívida, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do CPPT.

Em face destes dispositivos legais, o insolvente deverá proceder ao pagamento do imposto apurado nas DPs, caso em que este imposto será tido como dívida da massa

²⁷ Lei n.º 82-B/2014. Diário da República I Série 252 (2014-12-31) 6546-(74) – 6546-(310)

insolvente, nos termos consignados na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE, sendo que o pagamento deverá ser realizado, dentro dos prazos legalmente estabelecidos, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 172.º do CIRE.

É ainda de salientar que, durante a liquidação e partilha da massa insolvente, a transmissão de bens compreendidos na massa insolvente assume a forma de venda judicial (mesmo a venda por negociação particular – veja-se a Circular n.º 22/2009²⁸), pelo que a liquidação deverá ser realizada de acordo com o previsto no n.º 5 do artigo 28.º do CIVA, i.e. a liquidação e o pagamento do imposto devem ser efetuados nos serviços de finanças, através do documento de cobrança P2²⁹.

No referido documento de cobrança (P2), e até se verificar a revisão / alteração do seu formulário (o qual se adivinha num futuro próximo), o Número de Identificação Fiscal (NIF) a indicar será o NIF do adquirente. Dessa forma, e conjuntamente com o título de transmissão emitido pelo Administrador da Insolvência, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 827.º do Código de Processo Civil – CPC (o qual deve conter os elementos referidos no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA), o adquirente encontrar-se-á habilitado a proceder à dedução do IVA suportado, de acordo com o consignado nos artigos 19.º a 22.º do CIVA.

Em face dos procedimentos descritos, o IVA resultante das vendas judiciais (embora consubstanciem operações tributáveis) não deverá ser mencionado nas DPs entregues pelo insolvente.

No que concerne à obrigatoriedade do insolvente proceder à entrega das respetivas DPs, importa, ainda, referir as situações em que o seu credor procede à regularização do IVA contido nas faturas que emitiu ao insolvente, e que não foram alvo do respetivo pagamento.

Assim, nas situações em que se verifique a extinção, parcial ou total, da dívida do insolvente, em resultado de sentença judicial com trânsito em julgado (n.º 4 do artigo 78.º-A do CIVA), o credor do insolvente poderá proceder à dedução do IVA contido no

²⁸ Autoridade Tributária e Aduaneira. *Circular n.º 22/2009 - Conceito de arrematação judicial - Venda por negociação particular*. [Em linha]. 2009. [Consult. 20 ago. 2015]. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A0546527-95B5-4656-A5C9-C1EC2C0758D1/0/Circular_22-2009.pdf>.

²⁹ Alínea b) do artigo 4.º-A do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de setembro: «Guia de pagamento do modelo P2, DUC (Documento Único de Cobrança), aprovado pela Portaria n.º 92/2004, de 23 de janeiro.»

referido crédito, desde que anteriormente o crédito não tenha sido alvo da respetiva regularização, classificado como crédito de cobrança duvidosa.

Nestas situações, e para ser possível ao credor do insolvente proceder à regularização do IVA contido no crédito, que foi total / parcialmente extinto por sentença judicial, nos termos definidos no n.º 9 do artigo 78.º-B do CIVA, o credor tem que comunicar ao insolvente a anulação total / parcial do IVA liquidado, por forma a que o credor insolvente, na pessoa do seu Administrador da Insolvência, proceda à retificação da dedução inicialmente realizada.

Desta forma, e uma vez que estamos perante uma operação tributável ativa, o insolvente não se encontra dispensado da entrega da DP no período em que recebe a comunicação do seu credor, devendo proceder à inscrição do respetivo valor no campo 41 da DP – Regularizações a favor do Estado.

V.2. Declarações de IRC – Modelo 22

Estabelece a al. b) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC que os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar uma declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 120.º do CIRC.

Prevê o artigo 120.º do CIRC que a referida declaração deve ser entregue anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio (ou até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo desse período tributação, quando este não coincida com o ano civil), independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

Mais prevê o n.º 10 do mesmo dispositivo legal que «Os elementos constantes das declarações periódicas devem, sempre que for caso disso, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, consoante o caso».

Assim, e até que ocorra a cessação de atividade, que em sede IRC será coincidente com registo do encerramento da liquidação (al. a) do n.º 5 do artigo 8.º do CIRC e melhor explanado no Ofício-Circulado n.º 20.063/2002), por ser esse o momento em que se considera extinta a sociedade, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 160.º do CSC, mesmo se verificando a dissolução (e não será aqui de olvidar que a declaração de insolvência é causa de dissolução imediata – al. e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC), o insolvente encontra-se obrigado a proceder à entrega da declaração de rendimentos de IRC – Modelo 22.

A este propósito, será de atentar no teor do Acórdão do STA, de 2011/02/24; Processo n.º 01145/09:

A sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.

Neste momento, importa relembrar que «...a sociedade dissolvida entra imediatamente em liquidação...», de acordo com o prescrito no n.º 1 do artigo 146.º do CSC.

No entanto, em sede do processo falimentar a entrada em liquidação apenas ocorre com a deliberação prevista no n.º 2 do artigo 156.º do CIRE, e não com a sentença de insolvência, pois na referida Assembleia de Credores pode ser aprovado um Plano de Insolvência, determinando a continuidade da atividade e recuperação do insolvente da sua situação de insolvência.

No que concerne à liquidação de sociedades, e em sede de IRC, a mesma encontra-se regulada na Subsecção V, da Secção VI, do Capítulo III do CIRC (artigos 79.º, 80.º, 81.º e 82.º).

CIRC - Artigo 79.º - Sociedades em liquidação

1 - Relativamente às sociedades em liquidação, o lucro tributável é determinado com referência a todo o período de liquidação.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, deve observar-se o seguinte:

a) As sociedades que se dissolvam devem encerrar as suas contas com referência à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a dissolução até à data desta;

b) Durante o período em que decorre a liquidação e até ao fim do período de tributação imediatamente anterior ao encerramento desta, há lugar, anualmente, à determinação do lucro tributável respectivo, que tem natureza provisória e é corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação;

c) No período de tributação em que ocorre a dissolução deve determinar-se separadamente o lucro referido na alínea a) e o lucro mencionado na primeira parte da alínea b).

3 - Quando o período de liquidação ultrapasse dois anos, o lucro tributável determinado anualmente, nos termos da alínea b) do número anterior, deixa de ter natureza provisória.

4 - Os prejuízos anteriores à dissolução que na data desta ainda sejam dedutíveis nos termos do artigo 52.º podem ser deduzidos ao lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, se este não ultrapassar dois anos.

5 - A liquidação de sociedades decorrente da declaração de nulidade ou da anulação do respectivo contrato é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos números anteriores.

O disposto no n.º 2 do artigo 79.º do CIRC, encontra-se em consonância com o previsto no n.º 3 do artigo 157.º do CSC: «As contas finais devem ser organizadas de modo a discriminar os resultados das operações de liquidação efectuadas pelos liquidatários e o mapa da partilha, segundo o projecto apresentado.».

Assim, aquando da determinação do encerramento do estabelecimento da sociedade insolvente³⁰, deverá ser realizado um fecho de contas, de forma a permitir a destrição entre os resultados apurados antes da sentença de declaração de insolvência, e os resultados do período de liquidação.

De salientar que, de acordo com o disposto no artigo 108.º do CIRC o imposto devido é pago até ao último dia do prazo estabelecido para o envio da declaração de rendimentos. Não se verificando o respetivo pagamento, há lugar a procedimento executivo (n.º 4 do artigo 110.º *ex vi* artigo 109.º ambos do CIRC).

Assim, e à semelhança do descrito no ponto precedente para o IVA, a sociedade insolvente deverá proceder ao pagamento do imposto apurado nas respetivas declarações de rendimentos Modelo 22, casos em que este imposto será tido como dívida da massa insolvente, nos termos consignados na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE. Assim, o pagamento deverá ser realizado, dentro dos prazos legalmente estabelecidos, nos termos previsto no n.º 3 do artigo 172.º do CIRE.

³⁰ Deliberação ocorrida nos termos dispostos no n.º 2 do artigo 156.º do CIRE.

V.2.1. Modelo 22 – Período da sentença de declaração de insolvência

Conforme já foi verificado, a declaração de rendimentos – Modelo 22 – corresponde a todo o exercício económico, o qual em regra é coincidente com o ano civil (n.º 1 do artigo 8.º do CIRC). Dessa forma, a Modelo 22 a entregar pelo insolvente, no período em que se verifica a sua sentença de insolvência, corresponderá a todo o exercício económico, e não será uma declaração referente ao lucro tributável apurado antes da declaração de insolvência, e uma outra respeitante ao lucro tributável apurado após a declaração de insolvência.

No entanto, esta destrição dos lucros tributáveis deverá ficar perfeitamente documentada, e evidenciada, no Processo de Documentação Fiscal, vulgo Dossier Fiscal, previsto no artigo 130.º do CIRC, e também em conformidade com o prescrito no artigo 155.º do CSC.

O Dossier Fiscal deverá encontrar-se devidamente organizado, e possuir os elementos prescritos na Portaria n.º 92-A/2011³¹, uma vez que o insolvente não se encontra dispensado da elaboração de contas.

Em suma, e em termos da declaração de rendimentos a entregar, no exercício económico da sentença da declaração de insolvência, apenas será entregue uma declaração (a qual não se encontra dispensado de entregar), assinalando o Campo 2 do Quadro 04.2 da Modelo 22, com a indicação de que a mesma corresponde a um período incluído na liquidação. Sendo que o Resultado Líquido do Exercício (RLE) a inscrever no Campo 701 do Quadro 07 da Modelo 22, corresponderá à soma do RLE respeitante ao período do início do exercício económico até à sentença da declaração de insolvência e o RLE referente ao período correspondente entre a sentença da declaração de insolvência e o fim do exercício económico.

Procedimento idêntico deve ser adotado, com referência a todas as correções a realizar ao RLE, por forma a obter o Lucro Tributável ou Prejuízo para Efeitos Fiscais, i.e. ao longo de todo o Quadro 07.

³¹ Portaria n.º 92-A/2011. Diário da República I Série 66 (2011-02-28) 1222-(2) – 1222-(15)

De salientar que para esta declaração de rendimentos (Modelo 22 respeitante ao exercício económico da sentença de declaração de insolvência), não existe qualquer previsão legal para a sua dispensa, uma vez que a mesma integra os rendimentos da sociedade anteriores à sentença de declaração de insolvência, e que a responsabilidade pela sua entrega cabe ao Administrador da Insolvência, conforme preceitua o n.º 10 do artigo 117.º do CIRC.

V.2.2. Modelo 22 – Períodos posteriores ao da sentença de declaração de insolvência

Nos exercícios económicos subsequentes à sentença de declaração de insolvência, e desde que já se tenha verificado a comunicação oficiosa do tribunal prevista no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, a qual irá provocar a cessação oficiosa prevista no n.º 6 do artigo 8.º do CIRC, o insolvente só se encontra obrigado a proceder à entrega da declaração de rendimentos nos períodos em que se verifiquem operações tributáveis ativas, devendo assinalar o Campo 2 do Quadro 04.2 da Modelo 22, indicando que corresponde a um período incluído na liquidação.

Caso não se verifiquem operações tributáveis ativas, o insolvente encontra-se dispensado de proceder à entrega da Modelo 22.

De salientar que a referência a operações tributáveis ativas não deve ser entendido como operações das quais resultem rendimentos a tributar (e.g. mais-valias), pois no caso da sociedade insolvente proceder à alienação de um Ativo Fixo Tangível que origine uma menos-valia, esta configura uma operação tributável ativa, pese embora o resultado fiscal negativo, e portanto encontra-se obrigada a proceder à entrega da Modelo 22.

No entanto, caso o insolvente pretenda proceder à dedução de prejuízos resultantes de atividades que não sejam operações tributáveis ativas (e.g. despesas com o armazém onde se encontrem os bens para liquidar – arrendamento, energia elétrica, segurança...), atendendo ao princípio da especialização previsto no artigo 18.º do CIRC, deverá proceder à respetiva entrega da declaração de rendimentos, sob pena de esses prejuízos não virem a ser tidos em consideração em exercícios posteriores, exercícios em que a sociedade insolvente venha a obter lucro tributável.

É, ainda, de referir que, caso o insolvente tenha adotado um exercício económico diferente do ano civil, a temporalidade do exercício económico manter-se-á, salvo se for declarada a respetiva alteração por via da declaração de alterações.

Aquando do encerramento da liquidação, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 120.º do CIRC, o insolvente deverá no prazo de 30 dias proceder à entrega da declaração de rendimentos referente a esse exercício económico, caso a ela haja lugar. E caso, ainda, não tenha procedido à entrega da declaração de rendimentos do exercício económico anterior, e a mesma deva ser entregue, também deverá proceder à sua entrega no mesmo prazo de 30 dias, caso este seja inferior à data limite legal (31 de maio ou último dia do 5.º mês seguinte à data do termo desse período).

No cumprimento deste prazo, não será de descurar que, nos termos consignados no n.º 5 do artigo 233.º do CIRE, o Administrador da Insolvência dispõe de 10 dias (posteriores ao encerramento do processo de insolvência) para proceder à «...entrega no tribunal, para arquivo, toda a documentação relativa ao processo que se encontre em seu poder, bem como os elementos da contabilidade do devedor que não hajam de ser restituídos ao próprio.»

V.2.3. Modelo 22 – Provisoriedade do lucro dentro do período de liquidação

Embora a al. b) do n.º 2 do artigo 78.º do CIRC refira a natureza provisória do lucro tributável apurado no âmbito das declarações de rendimentos apresentadas, o resultado apurado no Campo 361 do Quadro 10 da Modelo 22 – “*IRC A Pagar*”, deverá ser alvo do respetivo pagamento, no prazo definido no artigo 108.º do CIRC, conforme já foi verificado.

Esta natureza provisória do lucro tributável apenas irá relevar, quando o encerramento da liquidação ocorra dentro do prazo para liquidação, previsto no artigo 150.º do CSC e no n.º 3 do artigo 79.º do CIRC – dois anos, caso em que o insolvente poderá então proceder à entrega de uma declaração de rendimentos que compreenda todo o período de liquidação (sempre inferior a dois anos).

Contudo, a entrega da declaração Modelo 22 facultativa (de encerramento da liquidação) só apresenta vantagens para as sociedades que apurem lucro tributável no primeiro período de tributação da liquidação, que possa ser minorado por prejuízos fiscais

apurados nos exercícios económicos posteriores, mas sempre no prazo dos dois anos para a liquidação.

V.2.4. Modelo 22 – Dedução de prejuízos anteriores à dissolução

No que concerne à dedução de prejuízos anteriores à dissolução (sentença de declaração de insolvência), esta apenas é possível caso o período de liquidação não ultrapasse os dois anos (n.º 4 do artigo 79.º do CIRC).

A dedução de prejuízos nos termos gerais, consignada no artigo 52.º do CIRC, tem vindo a ser alvo de sucessivas alterações. Desta forma, e para melhor compreensão, em seguida são apresentados os sucessivos regimes:

- Os prejuízos fiscais gerados em exercícios iniciados antes de 2010/01/01 podem ser reportados por um período de 6 anos.
- Os prejuízos fiscais gerados em exercícios iniciados no período de 2010/01/01 a 2011/12/31 podem ser reportados por um período de 4 anos.
- Os prejuízos fiscais gerados em exercícios iniciados no período de 2012/01/01 a 2013/12/31 podem ser reportados por um período de 5 anos; a dedução não pode exceder o montante correspondente a 75% do respetivo lucro tributável.
- Os prejuízos fiscais gerados em exercícios iniciados após 2014/01/01 a 2016/12/31 podem ser reportados por um período de 12 anos; a dedução não pode exceder o montante correspondente a 70% do respetivo lucro tributável.
- Os prejuízos fiscais gerados em exercícios iniciados após 2017/01/01 podem ser reportados por um período de 5 anos; a dedução (à luz do normativo atual) não poderá exceder o montante correspondente a 70% do respetivo lucro tributável, salvo se se tratar de micro, pequenas e médias empresas (PME) com certificação eletrónica, em que o período de reporte é de 12 anos.

Estes sucessivos regimes de dedução de prejuízos, podem ser sintetizados na seguinte tabela:

Exercício Económico	Período de dedução	% máxima de dedução
< 2010	6 exercícios	100,00%
2010	4 exercícios	100,00%
2011	4 exercícios	100,00%
2012	5 exercícios	75,00%
2013	5 exercícios	75,00%
2014	12 exercícios	70,00%
2015	12 exercícios	70,00%
2016	12 exercícios	70,00%
2017	5 ou 12 exercícios	70,00%

Tabela V.3 Quadro resumo da dedução de prejuízos

V.2.5. Pagamentos por Conta

Estabelece a al. a) do n.º 1 do artigo 104.º do CIRC que as entidades sujeitas a IRC deverão proceder ao pagamento de 3 pagamentos por conta, calculados nos termos do artigo 105.º do CIRC.

Os pagamentos por conta são calculados com base no imposto liquidado, tendo por referência o período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efetuar esses pagamentos (n.º 1 do artigo 105.º do CIRC).

Da análise às previsões legais contidas no referido dispositivo legal, observamos que em nenhuma é criada exceção face ao estado societário da entidade, pelo que um sujeito passivo de IRC, mesmo que tenha sido alvo da sentença de declaração de insolvência, não se encontra dispensado de proceder ao seu pagamento.

Desta forma, os Pagamentos por Conta são devidos, pelo que, caso o seu vencimento ocorra após a sentença da declaração de insolvência, serão tidos como dívidas da massa insolvente, nos termos consignados na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE, e o seu pagamento deverá ser realizado, dentro dos prazos legalmente estabelecidos, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 172.º do CIRE, punível nos termos consagrados na al. f) do n.º 5 do artigo 114.º do RGIT.

No entanto, é possível estabelecer uma limitação à obrigatoriedade de efetuar os três pagamentos por conta, a qual se encontra consagrada no artigo 107.º do CIRC.

Assim, se o insolvente verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante dos pagamentos por conta já efetuados é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria coletável do período de tributação, pode deixar de efetuar o terceiro pagamento por conta, ou limitar este à diferença entre o imposto total que julgar devido e as entregas já efetuadas.

Releva, ainda, atentar no facto de que o montante pago em excesso nos pagamentos por conta será reembolsado na liquidação de IRC, para o *International Bank Account Number* (IBAN) constante do cadastro da sociedade insolvente.

V.2.6. Pagamento da Derrama Estadual

No que respeita ao pagamento da derrama estadual, temos que o artigo 104.º-A do CIRC define que: «As entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável devem proceder ao pagamento da derrama estadual...».

Assim, a sociedade insolvente encontra-se obrigada a proceder ao pagamento da derrama estadual até ao momento em que, em assembleia de credores, é determinado o encerramento do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente (n.º 2 do artigo 156.º do CIRE), pois é neste momento que o insolvente entra efetivamente em liquidação, abandonando o exercício, a título principal, de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, para a sua actividade principal passar a ser a liquidação da massa insolvente por forma a satisfazer os credores.

V.2.7. Pagamento Especial por Conta

Os sujeitos passivos que se encontrem obrigados a efetuar os pagamentos por conta, encontram-se também sujeitos a efetuar «(...) um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de março ou em duas prestações, durante os meses de [m]arço e [o]utubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respectivo.» (n.º 1 do artigo 106.º do CIRC).

No entanto, consigna a al. b) do n.º 11 do mesmo dispositivo legal que ficam dispensados de efetuar o pagamento especial por conta «[o]s sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a partir da data de instauração desse processo».

Em face do descrito observamos que, a partir da data de instauração do processo de insolvência, o insolvente fica dispensado de efetuar o pagamento especial por conta (PEC).

No entanto, importa não olvidar o prescrito no n.º 1 do artigo 106.º do CIRC, i.e. que os sujeitos passivos de IRC se encontram obrigados a realizar um pagamento especial por conta durante o mês de março, ou em duas prestações a efetuar em março e outubro. Assim, a obrigação de efetuar o PEC ocorre em março, podendo o seu pagamento ser realizado em duas prestações.

Daqui se depreende que o processo de insolvência terá que se encontrar instaurado até ao final do mês de março (ou do terceiro mês do período de tributação), por forma a dispensar o insolvente de efetuar o PEC, sob pena de o insolvente vir a ser alvo do correspondente processo contraordenacional, previsto no artigo 114.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Contudo, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) – anterior Direção Geral dos Impostos (DGCI) – através do Ofício-Circulado n.º 82/98³², de 18/03, veio esclarecer que:

No entanto, se cessar a actividade, nos termos do n.º 5 do artigo [8]º do Código do IRC, até ao termo do prazo para pagamento da 2ª prestação não terá que efectuar esse pagamento.

Não tendo concretizado a cessação, o valor global será pago em Outubro, acrescido dos juros compensatórios correspondentes ao valor da 1ª prestação.

Assim, no exercício económico da sentença de insolvência, as sociedades insolventes não se encontram obrigadas a realizar o Pagamento Especial por Conta, desde que a cessação de atividade se venha a verificar até ao termo do prazo para pagamento da segunda prestação (outubro ou 10.º mês do período de tributação).

Dedução / Reembolso do Pagamento Especial por Conta

Estabelece o n.º 1 do artigo 90.º do CIRC que a liquidação do IRC deve ser feita pelo sujeito passivo na sua declaração periódica de rendimentos – Modelo 22, tendo «...por base a matéria coletável que delas conste.».

Mais consigna na al. d) do n.º 2 do mesmo dispositivo legal que a esse montante apurado são efetuadas deduções, sendo uma das deduções o pagamento especial por conta referido no artigo 106.º do CIRC. A forma de proceder a essa dedução encontra-se consagrada no artigo 93.º do CIRC, sendo que o mesmo dispositivo estabelece a forma de reembolso dos pagamentos especiais por conta que não sejam deduzidos no decurso da atividade normal do sujeito passivo.

CIRC - Artigo 93.º - Pagamento especial por conta

1 - A dedução a que se refere a alínea d) do n.º 2 do artigo 90.º é efetuada ao montante apurado na declaração a que se refere o artigo 120.º do próprio período de tributação a que respeita ou, se insuficiente, até ao 6.º período de tributação seguinte,

³² Autoridade Tributária e Aduaneira. *Ofício-Circulado n.º 82/98 - IRC - Pagamento especial por conta* [Em linha]. 1998. [Consult. 21 jan. 2017]. Disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/42BC0BD0-A2EC-4913-98AC-67D73FFA17DA/0/oficio-circulado_82-98_de_18-03_direcao-geral_dos_impostos.pdf>.

depois de efetuadas as deduções referidas nas alíneas a) a c) do n.º 2 e com observância do n.º 9, ambos do artigo 90.º.

2 - Em caso de cessação de atividade no próprio período de tributação ou até ao 6.º período de tributação posterior àquele a que o pagamento especial por conta respeita, a parte que não possa ter sido deduzida nos termos do número anterior, quando existir, é reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado no prazo de 90 dias a contar da data da cessação da atividade.

3 - Os sujeitos passivos podem ainda, sem prejuízo do disposto no n.º 1, ser reembolsados da parte que não foi deduzida ao abrigo do mesmo preceito no final do período aí estabelecido, mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo daquele período.

Daqui observamos que enquanto correr o processo de liquidação, i.e. entre a deliberação de encerramento do estabelecimento até ao registo do encerramento do processo após o rateio final, o insolvente deverá continuar a deduzir os PECs efetuados até então.

Não será de olvidar a limitação temporal para realizar essa dedução, que se encontra consignada no n.º 1 do artigo 93.º do CIRC, sendo que essa limitação passou de 4 para 6 exercícios económicos com a redação dada pela Lei n.º 2/2014³³, que republicou o CIRC. Assim, os limites temporais para proceder a essa dedução são os constantes da tabela infra:

Exercício de Pagamento do PEC	Último Exercício para proceder à dedução do PEC
2012	2016
2013	2017
2014	2020
2015	2021
2016	2022
2017	2023

Tabela V.4 Limite temporal para proceder à dedução dos PECs

Nesse mesmo período temporal (entre a data de sentença de declaração de insolvência até ao registo do encerramento do processo após o rateio final), caso o insolvente não consiga proceder à dedução da totalidade dos pagamentos especiais por conta, no prazo de 90 dias a contar do termo daquele período (indicado na quadro anterior como “*Último exercício para proceder à dedução do PEC*”), deverá o insolvente solicitar o reembolso da

³³ Lei n.º 2/2014. Diário da República I Série 11 (2014-01-16) 253-346

parte não deduzida dos pagamentos especiais por conta, mediante requerimento dirigido ao Chefe de Finanças da sua área fiscal, em conformidade com o prescrito no n.º 3 do artigo 93.º do CIRC.

O montante deste crédito deverá ser tido em consideração pelo respetivo Administrador da Insolvência, aquando da elaboração do Inventário previsto no artigo 153.º do CIRE.

Por último, importa não olvidar que o reembolso, resultante do encerramento da atividade, só ocorrerá após a extinção jurídica da sociedade insolvente, e, nesta data, a mesma já não possui personalidade jurídica para ser titular de uma conta bancária para a qual a AT possa proceder ao reembolso. Desta forma, competirá ao Administrador da Insolvência, no requerimento a solicitar o reembolso dos PECs, proceder à identificação do *International Bank Account Number* (IBAN) para o qual a AT deverá proceder ao reembolso.

V.2.8. Pagamento Adicional por Conta

No tocante ao pagamento adicional por conta, temos o artigo 105.º-A do CIRC a definir que:

CIRC - Artigo 105.º-A - Cálculo do pagamento adicional por conta

1 - As entidades obrigadas a efectuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta devem efectuar o pagamento adicional por conta nos casos em que no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual nos termos referidos no artigo 87.º-A.

(...)

Conforme verificamos nos pontos precedentes, os insolventes não se encontram dispensados de efetuar o Pagamento por Conta; no entanto, ficam dispensados de efetuar o Pagamento Especial por Conta, a partir da instauração do processo de insolvência (al. b) do n.º 11 do artigo 106.º do CIRC).

Assim, e face à redação do artigo 105.º-A que exige, para além de ser devida derrama estadual no exercício económico anterior, que cumulativamente as entidades se encontrem obrigadas a efetuar os Pagamento por Conta e os Pagamento Especial por Conta, verifica-se que o insolvente não se encontra obrigado a efetuar o Pagamento Adicional por Conta.

V.3. Declaração de Informação Empresarial Simplificada

A declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES) foi criada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007³⁴, agregando «...num único acto o cumprimento de quatro obrigações legais pelas empresas que se encontravam dispersas e nos termos das quais era necessário prestar informação materialmente idêntica a diferentes organismos da Administração Pública por quatro vias diferentes.».

Assim, a declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES) agrega o cumprimento das seguintes obrigações:

- ✓ Entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 121.º, ambos do CIRC, e no n.º 1 do artigo 113.º do CIRS, quando respeite a pessoas singulares titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada (EIRL);
- ✓ Registo da prestação de contas junto das conservatórias do registo comercial (n.º 1 do artigo 15.º do Código do Registo Comercial);
- ✓ Prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística (n.º 1 do artigo 6.º da Lei do Sistema Estatístico Nacional);
- ✓ Prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal (artigo 13.º da Lei Orgânica do Banco de Portugal).

Estabelece a al. n) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do Registo Comercial que a prestação de contas das sociedades comerciais encontra-se sujeita a registo, sendo que o n.º 4 do artigo 15.º do mesmo diploma define que: «O pedido de registo de prestação de contas de sociedades e de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada deve ser efectuado até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo do exercício económico.».

Mais consigna a al. c) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC que os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar uma declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 121.º do CIRC.

Assim, verificamos que o cumprimento destas duas obrigações, ocorre pela entrega da declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES).

³⁴ Decreto-Lei n.º 8/2007. Diário da República I Série 12 (2007-01-17) 378-388

A IES deve ser enviada, obrigatoriamente por transmissão eletrónica, até 15 de julho, independentemente de esse dia ser útil ou não útil. Para os sujeitos passivos do IRC que adotem um período de tributação diferente do ano civil, deverá ser apresentada até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, reportando-se a informação ao período de tributação para efeitos dos anexos de IRC e anexos estatísticos, e para efeitos dos anexos do IVA e do Imposto do Selo, ao ano civil cujo termo naquele período se inclua.

Nos casos da cessação de atividade, em sede de IRC, a IES deverá ser enviada no prazo de 30 dias, e caso ainda não tenha procedido à entrega da IES do ano anterior, deverá também proceder à sua entrega no mesmo prazo de 30 dias, caso este seja inferior à data limite legal (15 de julho ou 15.º dia do 7.º mês seguinte à data do termo desse período).

No preenchimento da IES deve ser observado que os anexos A, B, C e I, conforme a natureza dos sujeitos passivos, devem ser entregues enquanto não for declarada a cessação de atividade, ainda que, durante o ano a que os mesmos se reportam, não tenham sido realizadas quaisquer operações.

Os restantes anexos só devem ser apresentados pelos sujeitos passivos que tenham realizado operações suscetíveis de serem mencionadas nos respetivos anexos.

Assim verificamos não existir qualquer excecionalidade para a entrega da IES decorrente do estado societário, pelo que a sociedade insolvente deverá continuar a proceder à entrega de declaração IES, mesmo que não tenham sido realizadas quaisquer operações, até que se verifique o registo do encerramento da liquidação, que no processo de insolvência será coincidente com o encerramento do processo de insolvência após o rateio final (n.º 3 do artigo 234.º do CIRE).

V.4. Impostos sobre o Património

V.4.1. Imposto Municipal sobre Imóveis

Em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), consigna o n.º 1 do artigo 8.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) que «O imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar.», complementando o n.º 2 que «Nos casos de usufruto ou de direito de superfície, o imposto é devido pelo usufrutuário ou pelo superficiário após o início da construção da obra ou do termo da plantação.», sendo que o artigo 120.º do mesmo dispositivo estabelece o prazo de pagamento.

CIMI - Artigo 120.º - Prazo de pagamento

1 - O imposto deve ser pago:

- a) Em uma prestação, no mês de abril, quando o seu montante seja igual ou inferior a (euro) 250;
- b) Em duas prestações, nos meses de abril e novembro, quando o seu montante seja superior a (euro) 250 e igual ou inferior a (euro) 500;
- c) Em três prestações, nos meses de abril, julho e novembro, quando o seu montante seja superior a (euro) 500.

(...)

Assim, independentemente do estado societário do sujeito passivo, e a menos que exista algum benefício fiscal aplicável ao caso em concreto, resultante da incidência objetiva e não da incidência subjetiva, o insolvente terá que proceder ao pagamento do IMI devido pela propriedade, ou uso e fruição do prédio, à data de 31 de dezembro, caso em que este imposto será tido como dívida da massa insolvente, nos termos consignados na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE.

O pagamento deverá ser realizado, dentro dos prazos legalmente estabelecidos, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 172.º do CIRE.

É aqui de salientar que, caso fosse pretensão do legislador desonerar o insolvente do pagamento do IMI, o mesmo teria incluído tal isenção no Capítulo XIII – Benefícios e Emolumentares e Fiscais, à semelhança do que fez para o Imposto do Selo e Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas (IMT).

Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

A Lei n.º 42/2016³⁵, de 28 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2017), veio revogar a Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, substituindo-a pelo Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis.

São sujeitos passivos deste Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis as mesmas pessoas que são sujeitos passivos do Imposto Municipal sobre Imóveis (artigo 135.º-A do CIMI); contudo, encontram-se excluídos os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» (n.º 2 do artigo 135.º-B do CIMI).

Difere este Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis na data do facto tributário, a qual ocorre em 1 de janeiro (n.º 1 do artigo 135.º-G do CIMI), e na data de pagamento que é o mês de setembro (artigo 135.º-H do CIMI).

Desta forma, e à semelhança do IMI, independentemente do estado societário do sujeito passivo, caso os prédios se encontrem sujeitos ao Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis, o insolvente terá que proceder ao pagamento devido pela propriedade, ou uso e fruição dos prédios sujeitos, à data de 1 de janeiro, caso em que este imposto será tido como dívida da massa insolvente, nos termos consignados na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE.

O pagamento deverá ser realizado, dentro dos prazos legalmente estabelecidos, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 172.º do CIRE.

V.4.2. Imposto Único de Circulação

No que concerne ao Imposto Único de Circulação (IUC), consigna o n.º 1 do artigo 3.º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC) que «São sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados.». Acrescenta o n.º 2 que «São equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação.».

Estabelece o artigo 4.º do CIUC que o período de tributação corresponde ao ano que se inicia na data da matrícula, ou cada um dos seus aniversários, resultante da sua periodicidade anual. O IUC é devido até ao cancelamento da matrícula.

³⁵ Lei n.º 42/2016. Diário da República I Série 248 (2016-12-28) 4875-5107

E quanto ao facto gerador do imposto, verificamos que este é constituído pela propriedade do veículo (n.º 1 do artigo 6.º do CIUC), sendo que o imposto se torna exigível no 1.º dia do período de tributação (n.º 2 do artigo 6.º do CIUC), devendo ser liquidado até ao termo do mês em que se torna exigível (n.º 2 do artigo 17.º do CIUC).

Assim, o IUC, à semelhança do sucedido para o IMI e para o Adicional do IMI, deverá ser pago pela propriedade, locação financeira com reserva de propriedade, ou outros titulares de direitos de opção de compra por força de contrato de locação, no primeiro dia do período de tributação (no ano que se inicia na data da matrícula ou cada um dos seus aniversários), caso em que este imposto será tido como dívida da massa insolvente, nos termos consignados na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE.

O pagamento deverá ser realizado, dentro dos prazos legalmente estabelecidos, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 172.º do CIRE.

VI. – Benefícios Fiscais no âmbito do CIRE

Antes de iniciar a análise aos benefícios consignados no CIRE, e que respeitam a factos tributários, importa recordar o conceito de benefício fiscal, vertido no n.º 1 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF): «Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.».

Assim observamos que estas medidas de carácter excecional visam incentivar comportamentos dos sujeitos passivos, por via do desagravamento da tributação que sobre eles recairia, caso não houvesse o referido benefício.

Salientada a natureza dos benefícios fiscais, importa, ainda, lembrar o que consigna o n.º 2 do artigo 16.º do CIRE, designadamente que: «Os benefícios fiscais constantes dos artigos 268.º a 270.º dependem de reconhecimento prévio da Autoridade Tributária e Aduaneira, quando aplicados no âmbito do Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto.» – normativo legal que Institui o SIREVE - Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial.

Assim, as isenções de Imposto do Selo e de IMT, consignadas nos artigos 268.º e 269.º do CIRE, no âmbito do processo de insolvência, são automáticas, i.e. não dependem de qualquer ato administrativo de reconhecimento. No entanto, a verificação da aplicação destes benefícios fiscais compete ao tribunal, em caso de venda judicial, e compete ao notário, em caso de venda por negociação particular.

VI.1. IRS e IRC

Os benefícios fiscais relativos aos impostos sobre os rendimentos, vêm consagrados no artigo. 268.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

Em resultado da complexidade das matérias agregadas no citado dispositivo legal, e para uma melhor compreensão, analisaremos de forma segmentada o referido preceito legal.

VI.1.1. Mais-valias

O benefício fiscal relativo a mais-valias realizadas pelo insolvente, encontra-se consagrado no n.º 1 do artigo 268.º do CIRE, o qual define que «As mais-valias

realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas, não concorrendo para a determinação da matéria colectável do devedor.».

Antes de proceder à análise deste benefício fiscal, importa atentar em alguns conceitos jurídicos, por forma a delimitar convenientemente a abrangência deste mesmo benefício.

Assim, a **dação em cumprimento** encontra acolhimento nos artigos 837.º a 839.º do CC. Consigna o artigo 837.º do CC que: «A prestação de coisa diversa da que for devida, embora de valor superior, só exonera o devedor se o credor der o seu assentimento.», ou seja, caso o insolvente, mediante acordo com o seu credor, realize uma prestação diferente da que é devida (e.g. entrega de um bem para solver uma dívida quantificada em meios monetários), extingue-se imediatamente a obrigação.

Importa desde já salientar a distinção entre **dação em cumprimento** (“*datio in solutum*”) e **dação em função do cumprimento** (“*datio pro solvendo*”), prevista no artigo 840.º do CC, sendo que, nesta última, a obrigação não se extingue imediatamente, ou seja, a obrigação só é extinta à medida que o crédito for satisfeito à custa do novo meio, ou instrumento jurídico, proporcionado ao credor.

A noção de **cessão de bens** colhe deferimento no artigo 831.º do CC: «Dá-se a cessão de bens aos credores quando estes, ou alguns deles, são encarregados pelo devedor de liquidar o património deste, ou parte dele, e repartir entre si o respectivo produto, para satisfação dos seus créditos.».

A **cessão de bens** não impede que, os bens cedidos, sejam executados por outros credores, enquanto não tiverem sido alienados.

Voltando à análise do benefício, verificamos que as mais-valias apuradas pelo insolvente, nos termos consignados na Subsecção VI – Regime das mais-valias e menos-valias realizadas, do CIRC (artigos 46.º a 48.º), cuja forma de realização seja a dação em cumprimento, ou cessão de bens, e em que os adquirentes sejam credores do insolvente e / ou credores da massa insolvente, não concorrem para a determinação do lucro tributável, definido no artigo 17.º do CIRC, por força do disposto no n.º 1 do artigo 268.º do CIRE.

Em termos práticos, a mais-valia contabilística apurada, pelo insolvente, cuja forma de realização foi a dação em cumprimento, ou cessão de bens, e em que os adquirentes

sejam credores do insolvente e / ou credores da massa insolvente, que será calculada no mapa Modelo 31 – Mapa de Mais-valias e Menos-valias, constante do Dossier Fiscal, de acordo com prescrito na Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro. Uma vez que este rendimento se encontrará registado na conta 78 – Outros Rendimentos e Ganhos, deve ser deduzido o seu valor no Campo 767, do Quadro 07, da declaração de rendimentos – Modelo 22, por forma a expurgar o Lucro Tributável / Prejuízo para Efeitos Fiscais da mais-valia obtida.

No que concerne ao valor de realização, importa não ser de olvidar que, caso a mais-valia respeite à alienação direitos reais sobre bens imóveis e não colha deferimento no benefício previsto no n.º 1 do artigo 268.º do CIRE, consigna o n.º 1 do artigo 64.º do CIRC que o alienante (no caso em apreço – o insolvente)

(...) [deve] adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

No entanto, e em conformidade com a 16.ª regra do n.º 4 do artigo 12.º do CIMT, «O valor dos bens adquiridos ao Estado, às Regiões Autónomas ou às autarquias locais, bem como o dos adquiridos mediante arrematação judicial ou administrativa, é o preço constante do acto ou do contrato.».

Assim, o valor de realização a adotar será o valor constante do ato, ou contrato, da venda judicial³⁶.

VI.1.2. Variações Patrimoniais Positivas

Consigna o n.º 2 do artigo 268.º do CIRE que «Não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação.».

Comummente no Processo Especial de Revitalização – PER (artigos 17.º-A e seg. do CIRE), no Plano de Insolvência – PIRE (artigos 192.º e seg. do CIRE), é determinada a

³⁶ Importa, salientar que, nos termos prescrito na Circular n.º 22/2009, a transmissão de bens compreendidos na massa insolvente assume a forma de venda judicial (mesmo a venda por negociação particular).

redução do valor em dívida pelo insolvente, ou a redução dos juros devidos (decorrentes da moratória).

Em face de tal determinação de redução do valor em dívida, o insolvente deverá desreconhecer o passivo financeiro, ou a parte do passivo financeiro determinada, em conformidade com o prescrito no parágrafo 33 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 27 – Instrumentos Financeiros.

A redução / extinção deste passivo financeiro, na esfera do insolvente, deverá ser refletida em uma conta de capital (5 – Capital), por forma a fazer refletir nos exercícios seguintes que esse desreconhecimento foi realizado.

O documento de suporte ao lançamento contabilístico, documento que comprove a respetiva decisão, deverá ser integrado no respetivo Dossier Fiscal.

Assim, o lançamento contabilístico a realizar por esta redução será:

221 Forn. c/c	599 Outras Variações
x	x

Lançamento Contabilístico VI.6 Redução de um passivo financeiro

Se o lançamento contabilístico realizado, por esta redução do valor em dívida, for o aqui exposto, verificamos que o insolvente obterá uma variação patrimonial positiva.

Nos termos previstos no artigo 21.º do CIRC, observamos que esta variação patrimonial positiva não se encontra excecionada, e dessa forma deveria concorrer na formação do lucro tributável.

No entanto, o n.º 2 do artigo 268.º do CIRE vem excecionar esta variação patrimonial positiva, fazendo com que este rendimento não concorra na formação do lucro tributável.

Importa salientar que, caso o desreconhecimento deste passivo financeiro (ou parte dele), seja realizado através do registo em uma conta de rendimentos e ganhos (78 – Outros Rendimentos e Ganhos), este já não deverá usufruir do benefício, constante do n.º 2 do artigo 268.º do CIRE, pois este apenas se refere às variações patrimoniais positivas³⁷, e não a ganhos extraordinários (como o legislador optou por fazer no n.º 1 do

³⁷ A este propósito veja-se o ponto 10 do preâmbulo do CPEREF: «Por outro lado, preveniu-se a hipótese de serem indevidamente qualificados como mais-valias os benefícios patrimoniais auferido pela empresa devedora no processo de recuperação e assegurou-se a possibilidade de serem registados como perdas

artigo 268.º do CIRE)³⁸, pelo que o lançamento em uma conta de rendimentos e ganhos (78 – Outros Rendimentos e Ganhos) fará com que o ganho tenha que ser alvo da respetiva tributação.

VI.1.3. Gasto do Exercício por Redução do Valor dos Créditos

Define o n.º 3 do artigo 268.º do CIRE que:

**CIRE- Artigo 268.º - Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das
pessoas singulares e colectivas**

(...)

3 - O valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

Este n.º 3 do artigo 268.º do CIRE não passa do “*reverso da medalha*” do n.º 2 na esfera do credor, i.e. a redução de dívida operada por um PER ou Plano de Insolvência na esfera do credor do insolvente, ou seja, o desreconhecimento de um ativo financeiro (ou parte dele).

A nível contabilístico, o desreconhecimento de ativos financeiros encontra-se consagrado nos parágrafos 30 a 32 da NCRF 27, sendo que este só deve ocorrer quando os direitos contratuais aos recebimentos se realizem, expirem ou sejam transferidos para terceiros.

O Código Civil prevê que a extinção das obrigações ocorre pelo seu cumprimento (artigo 762.º do CC), pela dação em cumprimento (artigo 837.º do CC), pela consignação em depósito (artigo 841.º do CC), pela compensação (artigo 847.º do CC), pela novação (artigo 857.º do CC), pela remissão (artigo 863.º do CC) e pela confusão (artigo 868.º do CC).

efetivas os sacrifícios de carácter patrimonial suportados pelos credores em prol da recuperação da empresa, dentro do mesmo contexto.».

³⁸ Consigna o n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil – *Interpretação da lei* que: «Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.».

Assim, a entidade credora apenas pode desreconhecer um ativo financeiro nos casos em que se extinguem efetivamente os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro, ou seja, se a obrigação for satisfeita, cancelada ou se expirar.

A redução de dívida operada por um PER ou Plano de Insolvência reveste a forma de cancelamento da obrigação, extinguindo-se (quanto ao credor do insolvente) os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes desse ativo financeiro, pelo que o mesmo deve ser total / parcialmente reduzido.

O lançamento contabilístico a realizar será:

211 Clientes c/c		683 Dívidas Incobrav.
	x	x

Lançamento Contabilístico VI.7 Redução de um ativo financeiro

O documento de suporte ao lançamento contabilístico (documento que comprove a respetiva decisão), para além de ficar arquivado junto ao respetivo lançamento, também deverá ser integrado no respetivo Dossier Fiscal.

No entanto, e caso o credor do insolvente já tenha procedido ao reconhecimento de perdas por imparidade anteriormente, nos termos consignados no artigo 28.^o-B do CIRC, então no momento do desreconhecimento deverá ser desreconhecida a perda por imparidade já reconhecida, que foi aceite como gasto fiscal, e ser reconhecida a perda por dívida incobrável.

Exemplificado:

- 1 – Um cliente tinha adquirido € 100,00 de inventários, isentos de IVA, a um seu fornecedor, tendo sido acordado um prazo de pagamento de 90 dias;
- 2 – O cliente encontrava-se em mora com o seu fornecedor há 10 meses, não obstante este já ter diligenciado para o seu recebimento, no valor de € 100,00.
- 3 – O cliente foi alvo de sentença de declaração de insolvência, e por deliberação da assembleia de credores foi determinado o encerramento do estabelecimento compreendido na massa insolvente.

Os lançamentos contabilísticos a realizar pelo fornecedor são:

211 Clientes c/c	711 Vendas merc.	219 Perd. Imp. Acum.	6511 P Imp Div Rec Cl	683 Dívidas Incobrav.
(1) 100	100 (1)	25 (2)	(2) 25	(3) 75
100 (3)		(3) 25		

Lançamento Contabilístico VI.8 Lançamentos contabilísticos a realizar pelo fornecedor

Neste caso, deve constar do Dossier Fiscal, para além do documento que comprove a respetiva decisão, as provas objetivas de imparidade e as diligências efetuadas para o recebimento do crédito – dever de diligência consignado no artigo 64.º do CSC.

Não podemos deixar de referenciar a redundância deste n.º 3 do artigo 268.º do CIRE, face ao teor do artigo 41.º do CIRC, com a redação dada pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro.

CIRC - Artigo 41.º - Créditos incobráveis

1 - Os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação nas seguintes situações, desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente:

- a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código de Processo Civil;
- b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas ou, quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no artigo 156.º do mesmo Código;
- c) Em processo especial de revitalização, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto no artigo 17.º-F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas;

(...)

Assim, atendendo que o CIRE é uma lei especial, o disposto no artigo 41.º do CIRC encontra-se em duplicado, e no caso de haver alguma contradição com o disposto no n.º 3 do artigo 268.º do CIRE, seria este último que prevaleceria.

VI.2. IMT

Em muitas situações, o motivo para a verificação da situação de insolvência, conforme decorre do artigo 3.º do CIRE, resulta do desajuste da estrutura empresarial do insolvente à sua realidade económica.

Assim, sempre que o Administrador da Insolvência verifique este desajuste, na assembleia de credores prevista no artigo 209.º do CIRE, deverá propor o reajuste dessa mesma estrutura empresarial, e caso o Plano de Insolvência proposto venha a ser homologado, nos termos consignados no artigo 210.º do CIRE, o mesmo «...confere eficácia a quaisquer actos ou negócios jurídicos previstos no plano de insolvência...», nomeadamente para:

CIRE - Artigo 217.º - Efeitos gerais

(...)

3 - A sentença homologatória constitui, designadamente, título bastante para:

- a) A constituição da nova sociedade ou sociedades e para a transmissão em seu benefício dos bens e direitos que deva adquirir, bem como para a realização dos respectivos registos;
- b) A redução de capital, aumento de capital, modificação dos estatutos, transformação, exclusão de sócios e alteração dos órgãos sociais da sociedade devedora, bem como para a realização dos respectivos registos.

Verificamos assim que a recuperação do insolvente poderá passar por constituição de nova(s) sociedade(s), redução / aumento do seu capital social.

Por forma a fomentar a recuperação dos insolventes, optou o legislador por conceder um benefício fiscal, em sede de IMT, quando tal recuperação envolva a transmissão de imóveis.

Assim, define a al. a) do n.º 1 do artigo 270.º do CIRE que se encontram isentos de IMT as transmissões de bens imóveis que se destinem à constituição de nova(s) sociedade(s) e à realização do seu capital.

Já a al. b) do n.º 1 do mesmo dispositivo legal vem definir que se encontram isentos de IMT as transmissões de bens imóveis que se destinem à realização de um aumento do capital na sociedade insolvente.

Para compreender a abrangência da expressão de “*constituição de nova sociedade ou sociedades*”, no âmbito do processo de insolvência, temos que nos socorrer do artigo 199.º do CIRE, uma vez que esta é a única norma do CIRE que contém a respetiva definição.

□ CIRE - Artigo 199.º - Saneamento por transmissão

O plano de insolvência que preveja a constituição de uma ou mais sociedades, neste Código designadas por nova sociedade ou sociedades, destinadas à exploração de um ou mais estabelecimentos adquiridos à massa insolvente mediante contrapartida adequada contém, em anexo, os estatutos da nova ou novas sociedades e provê quanto ao preenchimento dos órgãos sociais.

Assim, verificamos que a transmissão de bens imóveis pelo insolvente, para realização do capital social de uma nova sociedade, destinada à exploração de um ou mais estabelecimentos pertencentes ao insolvente, e que conste do respetivo Plano de Insolvência, homologado nos termos do artigo 210.º do CIRE, encontrar-se-á isenta de IMT.

Não será aqui de olvidar que as entradas em espécie na constituição de sociedades, por força do artigo 10.º da Diretiva do Conselho n.º 77/91/CEE³⁹, encontram-se sujeitas a um rigoroso regime legal. Assim, as mesmas devem ser alvo de uma avaliação a realizar por um Revisor Oficial de Contas sem interesses na sociedade (artigo 28.º do CSC).

Estabelece ainda a al. c) do mesmo n.º 1 que estão isentas de IMT as transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência, «...que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores.».

No âmbito do benefício do IRC, já observamos as noções de dação em cumprimento (artigos 837.º a 839.º do CC) e da cessão de bens aos credores (artigo 831.º do CC), sendo que as mais-valias apuradas através destas formas de extinção da obrigação se encontram isentas de IRC.

No âmbito desta al. c) n.º 1 do artigo 270.º do CIRE, o legislador pretendeu continuar a privilegiar esta forma de extinção de obrigação, consignado que, caso o insolvente

³⁹ Diretiva do Conselho n.º 77/91/CEE. Jornal Oficial das Comunidades Europeias. L026 (1977-01-31) 0001-0013

proceda à entrega de um bem imóvel para extinguir a obrigação perante um ou mais credores, tal ato encontrar-se-á isento de IMT.

Desta forma, foi pretendido incentivar os credores do insolvente a adquirirem os bens imóveis deste, solvendo assim a dívida ou parte dela.

Ainda relativamente a benefícios em sede IMT, temos o n.º 2 do mesmo preceito legal, que define:

CIRE - Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

(...)

2 - Estão 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.

Enquanto, no n.º 1 deste artigo 270.º do CIRE, o legislador pretendeu privilegiar a reestruturação societária do insolvente, com este n.º 2 o legislador promove a liquidação do património do insolvente, por via da desoneração dos gastos tidos na aquisição de bens imóveis a um insolvente. Contudo, condiciona esse incentivo à transmissão da empresa ou de estabelecimento(s), visando assim a continuidade da atividade económica que vinha a ser desenvolvida pelo insolvente⁴⁰.

O conceito de empresa, no âmbito do CIRE, colhe deferimento no seu artigo 5.º: «Para efeitos deste Código, considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica.».

A este propósito dispunha o ponto III da Circular n.º 10/2015 que:

III – Âmbito de Aplicação dos Benefícios Fiscais no Decurso da Insolvência

A aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE depende dos bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente.

⁴⁰ Ver o ponto 3 da “*Exposição de motivos*” da “*Proposta de Lei n.º 30/VI*” – proposta de lei do CEPREF, sendo que a referência no CIRE, quanto aos benefícios adotados, apenas se encontra no ponto 49 do preâmbulo: «Mantêm-se, no essencial, os regimes existentes no CPREFER quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais (...)».

Assim, 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.

No entanto, esta posição assumida pela AT vinha a ser contrariada pela jurisprudência⁴¹:

A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art. 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 activo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Face ao avolumar de jurisprudência em sentido diverso da posição assumida pela AT, e de acordo com o consignado no n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT, a AT, no dia 2017/02/10, através da publicação da Circular n.º 4/2017, veio a alterar a sua posição, substituindo os dois primeiros parágrafos do ponto III do «Guião para o Cumprimento das Obrigações Fiscais de Pessoas Coletivas em Situação de Insolvência», anexo à Circular n.º 10/2015, por:

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.

Posteriormente, pelo Acórdão Uniformizador de Jurisprudência n.º 3/2017, de 2017/03/29, proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do Processo n.º 1521/15, e publicado no Diário da República Série I 103 (2017-05-29) 2576-2580, foi uniformizada a jurisprudência nos seguintes termos:

A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 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 ativo de sociedade insolvente, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

⁴¹ A título exemplificativo vejam-se os arestos do STA, proferidos no âmbito dos processos n.º 01159/16, 0724/16, 0788/14, 0575/15 e 0968/13.

Face a esta nova interpretação do n.º 2 do artigo 270.º do CIRE, a qual determina que quaisquer atos de venda, permuta ou cessão de imóveis encontrar-se-ão 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.», observa-se um esvaziamento do conteúdo do n.º 1 do mesmo artigo 270.º.

VI.3. Imposto do Selo

No que concerne ao benefício fiscal em sede de Imposto do Selo, temos o artigo 269.º do CIRE que define:

CIRE - Artigo 269.º - Benefício relativo ao imposto do selo

Estão isentos de imposto do selo, quando a ele se encontrem sujeitos, os seguintes atos, desde que previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente:

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

Por via do desagramento da tributação, em sede de Imposto do Selo, o legislador pretendeu desonerar, e conseqüentemente facilitar, a realização de diversos atos que frequentemente se observam em sede de processo de insolvência.

Estes incentivos visam agilizar a recuperação do insolvente, ou a sua desoneração aquando da liquidação.

Assim, encontram-se isentos de imposto do selo diversos atos, quando inseridos em um processo de insolvência, como sendo:

- Modificações de prazos de financiamento ou das taxas de juro dos créditos sobre a insolvência (verba 17 da TGIS);
- A emissão de letras ou livranças (verba 23 da TGIS);
- Os aumentos de capital, as conversões de créditos em capital, a constituição de nova(s) sociedade(s) (verba 26 da TGIS – revogada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril);
- Transferências de atividades ou de exploração de serviços (verba 27 da TGIS).

A propósito de benefícios em sede de Imposto do Selo, resta salientar o teor do Acórdão do STA, de 2013/09/25; Processo n.º 0866/13:

I – De acordo com o disposto no art. 269.º, alínea e), do CIRE, ficam isentas de IS as vendas de «*elementos do activo da empresa*».

II – Assim sendo, a referida isenção não abrange a venda de prédio urbano destinado à habitação que pertence a pessoa singular, não bastando para beneficiar daquela isenção o facto de se tratar de actos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, antes havendo de demonstrar-se que o bem vendido integra o activo de uma empresa.

(...)

Face à alteração do entendimento da AT, relativamente à isenção de IMT, refletida na Circular n.º 4/2017, nesta data, não podemos perfilhar a posição assumida neste aresto.

VII. – Como colmatar a não apreensão da contabilidade da sociedade insolvente

Em conformidade com a al. g) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE, a sentença de insolvência «Decreta a apreensão, para imediata entrega ao administrador da insolvência, dos elementos da contabilidade do devedor e de todos os seus bens, ainda que arrestados, penhorados ou por qualquer forma apreendidos ou detidos e sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 150.º.», acrescentando o n.º 1 do artigo 149.º do CIRE que «Proferida a sentença declaratória da insolvência, procede-se à imediata apreensão dos elementos da contabilidade...».

Face a esta apreensão, o Contabilista Certificado (responsável pela regularidade técnica e fiscal da sociedade insolvente) encontrar-se-á em condições para proceder ao encerramento de contas previsto no n.º 1 do artigo 149.º do CSC, bem como a realizar os lançamentos contabilísticos, e a proceder ao apuramento de resultados, referentes ao período de liquidação.

No entanto, as situações em que não é realizada a apreensão da contabilidade do insolvente são frequentes, e dessa forma os Administradores de Insolvência frequentemente alegam que por tal facto não se encontram em condições de proceder à respetiva prestação de contas.

Efetivamente, com a não apreensão da contabilidade, começa um caminho tortuoso para o Administrador da Insolvência percorrer, contudo este caminho tem um fim, e durante este percurso o Administrador da Insolvência deverá sempre contar com o apoio do respetivo Contabilista Certificado.

Com referência à não apreensão da contabilidade, importa desde já salientar o disposto no artigo 186.º do CIRE, o qual determina que se considera sempre culposa a insolvência do devedor quando os seus administradores, de direito ou de facto, tenham incumprido em termos substanciais a obrigação de manter contabilidade organizada, sendo que se presume a existência de culpa grave quando tenham incumprido a obrigação de elaborar as contas anuais, no prazo legal, de submetê-las à devida fiscalização ou de as depositar na conservatória do registo comercial.

Assim, sempre que a contabilidade do insolvente não seja apreendida pelo Administrador da Insolvência, este deverá solicitar ao juiz a abertura do incidente de qualificação da

insolvência, nos termos previstos no artigo 188.º do CIRE, uma vez que não foi cumprida a obrigação de manter contabilidade organizada.

Uma outra disposição contida no CIRE, e de extrema relevância para este efeito, respeita ao dever de colaboração aplicável aos gerentes / administradores da sociedade insolvente, aos membros do seu órgão de fiscalização, aos empregados da sociedade insolvente, bem como aos seus prestadores de serviços (n.ºs 4 e 5 do artigo 83.º do CIRE).

Assim, as pessoas supra referidas, que tenham desempenhado funções / prestado serviço nos dois anos anteriores ao início do processo de insolvência, encontram-se obrigadas a fornecer todas as informações relevantes para processo, mesmo que a sua presença em tribunal tenha que ocorrer sob custódia.

VII.1. Elementos na posse do Contabilista Certificado

Em primeiro lugar, importa relembrar que:

Código Deontológico dos Contabilistas Certificados - Artigo 15.º

No caso de rescisão do contrato, o contabilista certificado entrega à entidade a quem prestou serviços, ou a quem aquela indicar por escrito, os livros e os documentos que tenha em seu poder, no prazo máximo de 60 dias, devendo ser emitido e assinado documento ou auto de receção, no qual se discriminem os livros e documentos entregues.

Assim, não sendo apreendidos os documentos de suporte contabilístico junto da sociedade insolvente, importa que o Administrador da Insolvência solicite ao Contabilista Certificado⁴² que este apresente todos os livros, e documentos, que tenha em seu poder, e caso este não os possua deverá apresentar o(s) *Auto(s) de Receção*, assinado(s) pelos representantes da sociedade insolvente, nos casos em que a contabilidade seja elaborada fora das instalações da sociedade insolvente.

Um outro elemento em que importa atentar, encontra-se consagrado na al. c) do artigo 6.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, a qual determina que os Contabilistas Certificados devem «[u]tilizar os meios técnicos adequados ao desempenho cabal da sua atividade;».

⁴² Solicitação a realizar ao abrigo do artigo 83.º do CIRE.

Assim, nos dias de hoje, a contabilidade é naturalmente executada com recurso a meios informáticos, pelo que de acordo com o princípio de competência dos Contabilistas Certificados, consignado na al. e) do n.º 1 do artigo 3.º Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, estes deverão possuir pelo menos duas cópias de segurança (“*backup*”) dos lançamentos por si realizados, arquivados em lugares fisicamente distintos, pelo padrão de esmero do *bonus pater familiae*^{43 44}.

Na posse desta cópia de segurança, mesmo não tendo sido apreendidos os documentos de suporte aos lançamentos contabilísticos, o Contabilista Certificado da sociedade insolvente deverá atribuir-lhes toda a credibilidade⁴⁵, e assim estará em condições para dar continuidade aos registos contabilísticos da sociedade insolvente.

VII.2. Lançamentos de reabertura

Estabelece o artigo 149.º do CSC, que deverá ser efetuado um encerramento de contas à data da determinação do encerramento do estabelecimento do insolvente e subsequente reabertura, por forma a permitir com clareza separar os resultados da liquidação dos restantes, sendo que esta separação de resultados deverá ficar perfeitamente identificada no Dossier Fiscal da sociedade insolvente.

No entanto, nos casos em que não foi possível apreender os elementos contabilísticos (documentos de suporte e registos informáticos), não é possível dar continuidade à contabilidade que vinha a ser seguida. E, assim, a tarefa de proceder à separação de resultados encontra-se dificultada uma vez que se desconhecem os saldos finais, correspondentes aos saldos iniciais do período de liquidação, para proceder à respetiva reabertura da contabilidade.

Face a este desconhecimento, o Contabilista Certificado deverá proceder a essa reabertura utilizando todos os elementos disponíveis para o efeito. Caso não possua qualquer elemento adicional, existem pelo menos dois elementos essenciais, cuja elaboração / produção são da competência do Administrador da Insolvência, e que

⁴³ Ver o n.º 2 do artigo 487.º do Código Civil.

⁴⁴ No Direito romano era usada a expressão “*bonus pater familiae*” para designar o abstracto cidadão normal, segundo os padrões sociais, cívicos e familiares da sociedade envolvente, por cujo comportamento eram aferidos certos conceitos como de «diligência», que, por antítese, serve para definir a “culpa”.

Quando hoje, feita a tradução dessa expressão, se diz, na jurisprudência, que alguém usou da «diligência própria dum bom chefe de família», quer-se dizer, em termos práticos, que não agiu com culpa ou, pelo menos, com culpa legalmente relevante.

INSTITUTO Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL) *Ciberdúvidas da Língua Portuguesa* [Em linha]. 2004. [Consult. 4 mar. 2017]. Disponível em <<https://ciberduvidas.iscte-iul.pt/consultorio/perguntas/diligencia-propria-de-um-bom-chefe-de-familia/12047>>

⁴⁵ A responsabilidade pela realização desses lançamentos é do Contabilista Certificado que os realizou – artigo 5.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados.

permitem satisfazer as características qualitativas das demonstrações financeiras, nomeadamente a característica qualitativa da plenitude. A saber:

- **Para identificação dos ativos:** Auto de Apreensão realizado pelo Administrador da Insolvência (artigo 150.º do CIRE);
- **Para identificação de passivos:** A Lista dos Credores Reconhecidos e Não Reconhecidos, elaborada pelo Administrador da Insolvência em resultado da reclamação de créditos ocorrida no processo de insolvência (artigo 129.º do CIRE).

De salientar que aquando da reabertura das contas, já a sociedade insolvente se encontra em fase de liquidação, e dessa forma é expectável que o valor dos ativos seja recuperada essencialmente pela sua alienação, em vez de ser pelo seu uso continuado, e dessa forma os ativos deverão ser classificados como Ativos Não Correntes Detidos para Venda.

Face a esta qualificação, e de acordo com o parágrafo 16 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 8 – Ativos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas, os ativos deverão ser mensurados pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de alienação.

Importa, agora relevar que, face à falta de identificação da quantia escriturada, os ativos deverão ser mensurados pelo justo valor menos os custos de alienação.

Impacto fiscal dos lançamentos de reabertura

Ao nível fiscal, observamos que ao longo do Código do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas (CIRC), também são apontadas soluções que se poderão aplicar nesta situação.

Assim, quando se trate de:

- **Imóveis:** Deve o Administrador da Insolvência solicitar cópia da escritura de aquisição, a qual se encontrará arquivada onde foi celebrada, ou socorrer-se do respetivo documento de liquidação de IMT, ou SISA se anterior a 2004/01/01 (artigo 64.º do CIRC);
- **Inventários:** Quando o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, poderá ser utilizado o preço de venda deduzido da margem normal de lucro (al. c) do n.º 1 do artigo 26.º do CIRC).

E nos casos de não ser facilmente determinável a margem normal de lucro, esta pode ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda (n.º 5 do artigo 26.º do CIRC);

- **Restantes ativos:** Não sendo possível determinar de forma fiável o valor de aquisição, pode este ser substituído pelo valor de mercado à data do reconhecimento pelo Administrador da Insolvência (al. c) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRC).

No entanto, importa atentar que, no caso dos bens que se encontram sujeitos a depreciação, a substituição do valor escriturado pelo justo valor, à data do reconhecimento pelo Administrador da Insolvência, poderá criar situações em que o mesmo gasto seja considerado duas vezes, para efeitos fiscais, a primeira vez aquando do registo da depreciação⁴⁶ e a segunda vez da não consideração da depreciação no cálculo da mais-valia.

Assim, nos ativos sujeitos a depreciação em que é possível identificar a data da sua aquisição, nomeadamente nos bens sujeitos a registo, e para efeitos de cálculo da mais-valia fiscal, o valor de aquisição deverá corresponder ao valor do ato ou contrato, e na falta deste, deverá ser o seu justo valor à data de aquisição.

Sobre esse valor deverão ser calculadas as depreciações do bem, sendo que estas deverão corresponder às taxas máximas constantes do Decreto Regulamentar n.º 25/2009⁴⁷.

Desta forma, estar-se-á a mitigar a ausência do valor escriturado, sem contudo permitir que existam gastos de depreciação, que foram aceites fiscalmente ao longo dos anos, e que agora não sejam deduzidos ao valor de aquisição.

Em face do descrito, observamos que a mensuração contabilística diferirá da mensuração que poderá ser aceite fiscalmente, pelo que no apuramento do resultado fiscal será necessário proceder aos correspondentes ajustamentos, os quais deverão ser realizados no Quadro 07 da declaração de rendimentos – Modelo 22 – à semelhança de qualquer outra sociedade.

⁴⁶ Depreciação que, face ao desaparecimento de todos os elementos contabilísticos, não é possível identificar.

⁴⁷ *Decreto Regulamentar n.º 25/2009*. Diário da República I Série 178 (2009-09-14) 6270-6285

VII.3. Lançamentos anteriores à liquidação

Ultrapassado o primeiro obstáculo resultante da não apreensão da contabilidade, o Contabilista Certificado, ainda vai ter que proceder à reconstituição dos lançamentos contabilísticos que respeitam ao período que medeia entre a prestação de contas do exercício económico anterior e a data em que é determinada a entrada em liquidação.

Em face da ausência total de informação, este apuramento também deverá ser feito com recurso aos elementos que se encontrem disponíveis, sendo de destacar dois elementos importantes para o efeito:

- ✓ **Saldos iniciais do exercício:** Última prestação de contas registada na Conservatória do Registo Comercial;
- ✓ **Compras e Vendas realizadas:** Registos na aplicação e-fatura. No caso de importações e aquisições intracomunitárias deverá solicitar cópia das faturas aos respetivos fornecedores.

De salientar que, os saldos finais deste apuramento têm que ser coincidentes com os saldos iniciais apurados pelo Contabilista Certificado aquando da reabertura da contabilidade (para efeitos de apuramento dos resultados da liquidação), podendo assim verificarem-se perdas por imparidade em ativos.

Impacto fiscal dos lançamentos anteriores ao início da liquidação

Dentro de todas as correções que se deverão realizar ao Resultado Líquido do Exercício, por forma a obter o Resultado Tributável, é de destacar que as perdas por imparidade registadas aquando da reclassificação dos ativos como Ativos Não Correntes Detidos para Venda, não são aceites como gasto fiscal.

No entanto, no que respeita a inventários temos que, define o n.º 1 do artigo 28.º do CIRC, são aceites «... até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.». Assim, a perda por imparidade apurada será aceite como gasto fiscal, mas não em resultado da reclassificação, mas sim em resultado da correta mensuração.

A aceitação, como gasto fiscal, de perdas por imparidade em Ativos Não Correntes, encontra-se consagrada no artigo 31.º-B do CIRC, sendo que as perdas por imparidade

resultantes da reclassificação de ativos como Ativos Não Correntes Detidos para Venda, não colhem deferimento neste normativo.

No entanto, estabelece o n.º 7 do artigo 31.º-B do CIRC que:

As perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente nos termos dos números anteriores são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo ou, sem prejuízo do disposto no artigo 46.º, até ao período anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

A este respeito, importa atentar que um Ativo Não Corrente Detido para Venda não se encontra sujeito a depreciação, em conformidade com o preconizado parágrafo 25 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 8, e pela interpretação *a contrario sensu* do n.º 1 do artigo 29.º do CIRC e do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

No que respeita aos imóveis, cuja valorização seja feita pelo valor de aquisição, de acordo com o artigo 64.º do CIRC, uma vez que se desconhece as taxas de depreciação que vinham a ser seguidas (mesmo após interpelação para o efeito dos gerentes / administradores e do Contabilista Certificado), parece ser de aceitar as depreciações realizadas de acordo com as taxas máximas previstas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

É no entanto de salientar que, aquando da sua reclassificação como Ativo Não Corrente Detido para Venda cessa a sua depreciação.

VIII. – Análise de Caso

VIII.1. Objetivos da análise de caso

Com a presente análise de caso é pretendido demonstrar “*passo a passo*” a aplicação prática do exposto ao longo da presente dissertação, ou seja, pretende-se demonstrar como na prática deve ser conjugada toda a legislação que foi apresentada ao longo do estudo realizado.

Assim, após apresentação do enunciado, procederemos à respetiva resolução apontando soluções para a análise de caso.

Para o efeito serão transcritas as partes relevantes do enunciado, e em seguida serão analisadas as implicações contabilísticas e as implicações fiscais, provocados pela parte transcrita.

Serão, ainda, inseridos os marcos temporais relevantes nas obrigações da sociedade insolvente, com a respetiva indicação dos seus impactos.

O enunciado do Estudo de Caso resulta de uma situação real, tendo sido alterados elementos identificativos por forma a proteger a identidade dos intervenientes.

VIII.2. Apresentação da análise de caso

i. Em 2004, António, Catarina, José, Matilde, Rodrigo e Sónia, pequenos empresários na área da fabricação de calçado, decidiram “*unir forças*” e constituir uma sociedade, visando aproveitar os pontos fortes de cada um e assim vingar num mercado extremamente competitivo, em resultado da abertura do mercado europeu ao mercado chinês.

Para o efeito decidiram constituir uma sociedade anónima, com um capital social de € 60.000,00, distribuído por 60.000 ações escriturais ao portador, com o valor de € 1,00 cada, e que a mesma se designaria por “*Sapateiros SA*”.

Mais decidiram que o Conselho de Administração seria composto por três elementos, com mandatos de três anos, e que todos os acionistas participariam de forma rotativa.

Por decisão do Conselho de Administração foi contratada a Dr.^a Sandra para ser a responsável pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal – Técnica Oficial

de Contas (atual Contabilista Certificada – CC), tendo para o efeito sido celebrado um contrato de trabalho sem termo.

Não conhecendo qualquer Revisor Oficial de Contas (ROC), por indicação da Dr.^a Sandra, celebraram um contrato de prestação de serviços com o Dr. Hélder, o qual passou a desempenhar as funções de Fiscal Único.

A “*Sapateiros SA*” iniciou a sua atividade em 2004/04/01, tendo a mesma prosperado no mercado do calçado, e sido reconhecida pelo “*World Footwear Yearbook*” como uma marca de calçado de qualidade.

ii. No entanto com o declínio no consumo interno de calçado, e os desentendimentos tidos entre os acionistas, em 2015/11/02, o maior fornecedor da “*Sapateiros SA*” interpelou o respetivo Conselho de Administração (à data composto por Rodrigo, António e Matilde) no sentido de regularizarem o pagamento das faturas em atraso. Por forma a justificar a incapacidade de procederem ao pagamento do valor em dívida, Rodrigo – Presidente do Conselho de Administração – entregou ao credor um balancete atualizado, no qual se verificava uma situação líquida negativa da sociedade “*Sapateiros SA*”.

Na posse deste documento, o referido credor solicitou junto do respetivo Tribunal de Comércio a insolvência da sociedade “*Sapateiros SA*”.

iii. Em face dos documentos apresentados, o Meritíssimo Juiz de Direito proferiu a sentença de declaração de insolvência às 12h do dia 2015/11/30, tendo nomeado como Administrador da Insolvência o Dr. Leal Oliveira, e fixado o prazo de 30 dias para reclamação de créditos.

A realização da reunião de Assembleia de Credores de apreciação do relatório, foi agendada para o dia 2016/01/29, pelas 16h.

iv. No dia 2015/12/01, o Dr. Leal Oliveira apresentou-se nas instalações da “*Sapateiros SA*”, para proceder à apreensão de todos os bens da sociedade insolvente.

No que concerne à contabilidade, concluiu o Dr. Leal Oliveira não ser possível proceder à sua apreensão, pois, de acordo com as afirmações de Rodrigo, corroboradas pela correspondente participação à Polícia de Segurança Pública, as instalações da “*Sapateiros SA*” tinham sido furtadas na noite anterior, tendo a mesma desaparecido conjuntamente com os computadores da empresa.

No auto de apreensão realizado pelo Dr. Leal Oliveira constavam as seguintes verbas:

Verba n.º	Descrição	Valorização
1	Imóvel destinado à produção de calçado, descrito na CRP sob o n.º 001, e com a inscrição matricial 010101-U-01 (Fábrica 1)	1 450 000,00
2	Imóvel destinado à produção de calçado, descrito na CRP sob o n.º 002, e com a inscrição matricial 010101-U-02 (Fábrica 2)	400 000,00
3	Imóvel destinado à sede, descrito na CRP sob o n.º 003, e com a inscrição matricial 010101-U-03 (Escritório)	150 000,00
4	1 lote de 20.000 pares de sapatos de qualidade superior	300 000,00
5	2 lote de 50.000 pares de sapatos de qualidade inferior	100 000,00
6	1 lote com 10 peles	1 000,00
7	1 lote com 200.000 palmilhas	20 000,00
8	1 lote com 200.000 solas	20 000,00
9	Máquina de corte de couro	4 000,00
10	Máquina de colagem	1 000,00
11	Diverso mobiliário de escritório (20 cadeiras, 10 secretárias, 10 armários)	240,00
12	Fotocopiadora	100,00
13	Viatura Marca Audi - Modelo A6 (matricula 00-AA-01, de 2014/07/01)	20 000,00
14	Viatura Marca Ford - Transit (matrícula 00-AA-02, de 2010/12/01)	4 000,00
15	Conta bancária	29 660,00
Total:		2 500 000,00

Tabela VIII.5 Verbas constantes do Auto de Apreensão

v. Em virtude dos ordenados em atraso, e face à sentença de declaração de insolvência, todos os trabalhadores deixaram de laborar, tendo mesmo alguns tentado entrar nas unidades fabris a fim de subtraírem bens suficientes para pagamento dos seus ordenados em atraso.

Desta forma o Administrador da Insolvência viu-se obrigado a contratar uma empresa de segurança, por forma a preservar os ativos do insolvente, com um custo mensal de € 500,00.

Em virtude do abandono do posto de trabalho da Dr.^a Sandra, o Administrador da Insolvência foi obrigado a celebrar um contrato de prestação de serviços com o Dr. Romão, o qual assumiu responsabilidade pela regularidade técnica e fiscal da sociedade insolvente, pelo valor mensal de € 200,00.

vi. No dia 2016/01/14, o Dr. Leal Oliveira apresentou na secretaria do tribunal a lista dos credores reconhecidos, da qual constava € 3.500.000,00 de créditos de natureza comum (€ 1.500.000,00 respeitante a um crédito privilegiado) e € 1.000.000,00 de créditos subordinados (prestações acessórias realizadas pelos sócios).

vii. Chegado o dia 2016/01/29, pelas 16h, verificou-se a realização da reunião de Assembleia de Credores de apreciação do relatório. Não tendo sido aprovado o Plano de Insolvência apresentado pelo Administrador da Insolvência, foi determinado o encerramento da atividade do insolvente, e a conseqüente entrada em liquidação.

viii. No dia 2016/06/05 o Administrador da Insolvência celebrou uma escritura de dação em cumprimento com o credor A, referente ao prédio arrolado como Verba 1, tendo este dado quitação do seu crédito privilegiado (€ 1.500.000,00).

ix. No dia 2016/08/14 o Administrador da Insolvência celebrou uma escritura de compra e venda com Sílvia Lopez, na qual procede à venda dos prédios arrolados como Verba 2 e 3 pelo valor de € 600.000,00.

x. No dia 2016/09/09 o Administrador da Insolvência realizou a venda das duas viaturas da sociedade insolvente ao Stand Braz, pelos valores de € 30.000,00 e € 5.000,00.

xi. Em leilão realizado no dia 2016/10/14, foram arrematados todos os restantes ativos do insolvente. Em leilão realizado no dia 2016/10/14, foram arrematados todos os restantes ativos do insolvente, pelos seguintes valores:

- Inventários: € 400.000,00
- Restantes Ativos: € 5.000,00

xii. No dia 2017/02/15, após encerramento da liquidação, foi realizado o rateio final.

xiii. No dia 2017/03/30, foi proferida a declaração de encerramento do processo de insolvência, após rateio final.

VIII.3. Resolução da análise de caso

PONTO 1	Até 2015/11/30 – 11:59h
EFEITOS:	
Em data anterior à sentença de declaração de insolvência, a sociedade “Sapateiros SA” possui personalidade e capacidade jurídica e tributária, sendo sujeito passivo na relação tributária.	
O órgão de gestão – Conselho de Administração – é composto por Rodrigo, José e Sónia, sendo sobre estes que impende o dever de administração e representação da sociedade.	

PONTO 2	Em face dos documentos apresentados, o Meritíssimo Juiz de Direito proferiu a sentença de declaração de insolvência às 12h do dia 2015/11/30, tendo nomeado como Administrador da Insolvência o Dr. Leal Oliveira, e fixado o prazo de 30 dias para reclamação de créditos. A realização da reunião de Assembleia de Credores de apreciação do relatório, foi agendada para o dia 2016/01/29, pelas 16h.
EFEITOS:	
A sentença de declaração de insolvência em nada altera a personalidade e capacidade tributária da sociedade “Sapateiro SA”.	
A sentença de declaração de insolvência será comunicada oficiosamente à Conservatória de Registo Comercial, que posteriormente comunica à AT, alterando a designação do insolvente (inclusão do termo “em liquidação”), inclusão da identificação do Administrador da Insolvência e inscrição da data da sentença de declaração de insolvência.	
A partir desta data os poderes de representação e de administração do insolvente ficam cometidos ao Administrador da Insolvência, sendo que os respetivos Órgãos Sociais só poderão proceder à renúncia dos seus cargos após o depósito das contas anuais, contudo não serão remunerados por tais funções.	

Caso o Revisor Oficial de Contas (ROC) faça parte de um Órgão Social, nomeadamente do Órgão de Fiscalização, o mesmo deverá manter-se em funções, caso contrário, e de acordo com as regras aplicáveis ao mandato no processo de insolvência, se nenhuma das partes a ele renunciar o mesmo manter-se-á em vigor, passando a renumeração do ROC a ser tida como dívida da massa.

No caso em apreço, como Dr. Hélder desempenhava as funções de Fiscal Único este apenas pode renunciar ao cargo logo que seja realizado o depósito de contas anuais com referência à data da decisão de liquidação em processo de insolvência, como esta decisão só veio a ser tomada em 2016/01/29, só após o depósito das contas com referência ao exercício económico de 2016⁴⁸.

Poderá o Administrador da Insolvência proceder à entrega de uma declaração de alterações junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, no caso de pretender alterar qualquer dado que se encontre no registo da sociedade insolvente junto da AT, nomeadamente a alteração de *International Bank Account Number* (IBAN) para efeitos de reembolsos, bem como a identificação do responsável pela regularidade técnica e fiscal da sociedade insolvente – Contabilista Certificado.

Face aos elementos constantes da declaração de insolvência, poderá ainda a AT proceder à alteração oficiosa dos dados constantes do registo cadastral do insolvente, como seja a identificação dos administradores de facto que não se encontrem registados, por não o serem de direito.

PONTO 3	<p>No dia 2015/12/01, o Dr. Leal Oliveira apresentou-se nas instalações da “Sapateiros SA”, para proceder à apreensão de todos os bens da sociedade insolvente.</p> <p>No que concerne à contabilidade, concluiu o Dr. Leal Oliveira não ser possível proceder à sua apreensão, pois de acordo com as afirmações de Rodrigo, corroboradas pela correspondente participação à Polícia de Segurança Pública, as instalações da “Sapateiros SA” tinham sido furtadas na noite anterior, tendo a mesma desaparecido conjuntamente com os computadores da empresa.</p>
----------------	---

⁴⁸ Assumindo que o exercício económico da sociedade insolvente é coincidente com o ano civil.

No auto de apreensão realizado pelo Dr. Leal Oliveira constavam as seguintes verbas: (...)

EFEITOS:

Em face da não apreensão da contabilidade (não cumprimento do dever de manter contabilidade organizada – dever de diligência na realização de backups e respetivo arquivo em pelo menos dois espaços distintos), bem como do facto da insolvência não ter sido requerida pelo insolvente, quando face aos elementos que dispunha já se verificava que se encontrava em situação de insolvência (não cumprimento do dever de requerer a declaração de insolvência), deverá o Administrador da Insolvência solicitar a abertura do incidente de qualificação da insolvência, atinente à sua qualificação como culposa.

Ultrapassado o primeiro ponto resultante da não apreensão dos elementos contabilísticos, importa atentar que o facto de não ter sido apreendida a contabilidade não desobriga a sociedade insolvente de possuir a contabilidade organizada.

Desta forma o Administrador da Insolvência, pessoa sobre quem impende o dever de administração e representação da sociedade, deverá proceder à reconstituição da contabilidade da sociedade insolvente.

PONTO 4

Em virtude dos ordenados em atraso, e face à sentença de declaração de insolvência, todos trabalhadores deixaram de trabalhar, tendo mesmo alguns trabalhadores tentado entrar nas unidades fabris a fim de subtraírem bens suficientes para pagamento dos seus ordenados em atraso.

Desta forma o Administrador da Insolvência viu-se obrigado a contratar uma empresa de segurança, por forma a preservar os ativos do insolvente, com um custo mensal de €500,00.

Em virtude do abandono do posto de trabalho da Dr.^a Sandra, o Administrador da Insolvência foi obrigado a celebrar um contrato de prestação de serviços com o Dr. Romão – Contabilista Certificado, o qual assumiu responsabilidade pela regularidade técnica e fiscal da sociedade insolvente, pelo valor mensal de € 200,00.

EFEITOS:

A sentença de declaração de insolvência não faz cessar os contratos de trabalho, e desta forma os trabalhadores não deveriam ter abandonado os seus postos de trabalho, devendo continuar o insolvente a laborar de forma normal até indicação em contrário por parte do Administrador da Insolvência (pessoa a quem se encontram cometidos os poderes de administração).

Em face do abandono do trabalho pelos trabalhadores, deve o Administrador da Insolvência proceder à comunicação de tal facto, por carta registada com aviso de receção para a última morada conhecida dos trabalhadores, valendo como denúncia do contrato por parte destes⁴⁹.

O facto da Dr.^a Sandra também ter abandonado o seu posto de trabalho, obriga que o Administrador da Insolvência providencie no sentido da contratação de um novo Contabilista Certificado, o que se veio a verificar pela contratação do Dr. Romão.

Mesmo após o abandono de funções, a Dr.^a Sandra encontra-se obrigada a fornecer todas as informações relevantes para o processo de insolvência, nomeadamente informações necessárias para a reconstituição da contabilidade⁵⁰.

O Administrador da Insolvência deverá solicitar autorização à Comissão de Credores, ou na falta desta ao Meritíssimo Juiz de Direito, para efetuar tais contratações, passando a sua remuneração a ser paga pela massa insolvente.

A prestação de serviços de segurança, realizada por uma empresa, encontra-se sujeita a IVA (al. a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA), e não sujeita a retenção na fonte (artigo 94.º do CIRC).

A prestação de serviços do Dr. Romão – Contabilista Certificado – de acordo com informações do mesmo, encontra-se isenta de IVA (artigo 53.º do CIVA), e dispensada de retenção na fonte (al. a) do n.º 1 do artigo 101.º-B do CIRS).

⁴⁹ Artigo 403.º do Código do Trabalho.

⁵⁰ Artigo 83.º do CIRE.

PONTO 5	No dia 2015/12/10 – Entrega da DP201510
EFEITOS:	
<p>Atendendo que a “Sapateiros SA” se encontrava enquadrada no regime normal do IVA, com a periodicidade mensal, o Administrador da Insolvência – pessoa a quem incumbe a direção e representação da sociedade insolvente, nesta data – deverá proceder à entrega da Declaração Periódica de IVA (DP), referente ao período de outubro de 2015.</p>	
<p>Atendendo que não foi realizada a apreensão de qualquer elemento contabilístico, para proceder ao preenchimento da DP, deverá o Administrador da Insolvência socorrer-se de todos os elementos disponíveis para o efeito.</p> <p>Assim, questionou a Dr.^a Sandra – anterior Contabilista Certificada da sociedade insolvente – sobre a existência de um eventual crédito de IVA, tendo obtido uma resposta negativa.</p> <p>No que concerne às operações, ativas e passivas, a serem alvo de relato na DP, a Dr.^a Sandra informou o Administrador de Insolvência que se deverá socorrer das operações que foram atempadamente (em 2015/11/25) comunicadas à aplicação <i>e-fatura</i> (artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto).</p>	
<p>Caso o apuramento realizado origine “<i>IVA a pagar</i>”, o mesmo é tido como dívida da massa insolvente, nos termos consignados na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE, sendo que o pagamento deverá ser realizado, dentro dos prazos legalmente estabelecidos, nos termos previstos no n.º 3 do artigo 172.º do CIRE.</p>	

PONTO 6	No dia 2015/12/20 – Entrega da declaração de retenção na fonte 2015/11
EFEITOS:	
<p>Atendendo que a “Sapateiros SA” laborou normalmente até ao dia 2015/11/30, o Administrador da Insolvência deverá proceder ao pagamento das retenções na fonte realizadas no mês de novembro de 2015.</p>	
<p>Mais uma vez, atendendo que não foi possível proceder à apreensão de qualquer elemento contabilístico, deverá o Administrador da Insolvência junto da Dr.^a Sandra</p>	

identificar os valores a declarar.

Caso, ainda assim, não lhe seja possível, deverá o Administrador de Insolvência, junto dos respetivos trabalhadores, identificar os montantes retidos, nomeadamente através da solicitação dos respetivos recibos de quitação.

Mais uma vez, este imposto será tido como dívida da massa insolvente, nos termos consignados na al. c) do n.º 1 do artigo 51.º do CIRE, e o seu pagamento deverá ser realizado, dentro dos prazos legalmente estabelecidos, nos termos previsto no n.º 3 do artigo 172.º do CIRE.

PONTO 7	No dia 2015/12/25 – Comunicação dos elementos das faturas 2015/11
----------------	--

EFEITOS:

Atendendo que a “Sapateiros SA” laborou normalmente até ao dia 2015/11/30, o Administrador da Insolvência deverá proceder à comunicação dos elementos das faturas, emitidas durante o mês de novembro de 2015, até ao dia 2015/12/25.

Atendendo à não apreensão de qualquer elemento contabilístico, deverá o Administrador da Insolvência, através dos documentos de saída de armazém, e das guias de transporte comunicadas, nos termos da Portaria n.º 161/2013, de 23 de abril, identificar os respetivos clientes, e assim solicitar-lhe cópia das faturas emitidas pela sociedade insolvente, ficando assim em condições de proceder à respetiva comunicação.

PONTO 8	No dia 2015/12/31
----------------	--------------------------

EFEITOS:

O facto tributário em sede de IRC verifica-se no último dia do período de tributação, em regra a 31/12. Assim quando ocorre o facto tributário o insolvente ainda se encontra obrigado a proceder à apresentação da respetiva declaração de rendimentos, uma vez que ainda não foi determinado o encerramento do estabelecimento do insolvente, e dessa forma ainda não ocorreu a cessação oficiosa da atividade do insolvente, em sede de IRC.

Uma vez que os imóveis continuam registados em nome do insolvente, ocorre o facto tributário em sede de IMI.

Desta forma a massa insolvente é responsável pelo pagamento dos respetivos impostos, devendo proceder ao pagamento das respetivas três prestações⁵¹, as quais se vencem nos meses de abril, julho e novembro.

PONTO 9	No dia 2015/01/01
EFEITOS:	
<p>Nesta data ocorre o facto tributário em sede do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis.</p> <p>No entanto, e no caso em apreço, os prédios urbanos encontram-se classificados como industriais e para serviços, encontrando-se assim excluídos da incidência do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis⁵².</p>	

PONTO 10	No dia 2016/01/10 – Entrega da DP201511
EFEITOS:	
<p>À semelhança do descrito para a entrega da DP201510, deverá o Administrador da Insolvência diligenciar no sentido de proceder à sua entrega, e proceder ao respetivo pagamento, caso haja lugar ao mesmo.</p> <p>As operações ativas foram por si relatadas em 2015/12/25, e as operações passivas encontrar-se-ão registadas pelos fornecedores na aplicação e-fatura.</p> <p>Caso o resultado desta DP seja “<i>IVA a pagar</i>”, deverá o Administrador da Insolvência proceder ao seu pagamento, dentro dos prazos fixados.</p>	

⁵¹ O pagamento será realizado em três prestações, uma vez que o valor é superior a € 500,00 – artigo 120.º do CIMI.

⁵² Artigo 135.º-B do CIMI.

PONTO 11	No dia 2016/01/31 – Comunicação dos inventários
EFEITOS:	
<p>Considerando que a obrigação declarativa comunicação dos inventários, prevista no artigo 3.º-A, do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, não obriga a qualquer valorização, o Administrador da Insolvência observando o Auto de Apreensão por si realizado, encontra-se em condições para proceder a essa comunicação.</p>	

PONTO 12	Chegado o dia 2016/01/29, pelas 16h, verificou-se a realização da reunião de Assembleia de Credores de apreciação do relatório, não tendo sido aprovado o Plano de Insolvência apresentado pelo Administrador da Insolvência, foi determinado o encerramento da atividade do insolvente, e conseqüente entrada em liquidação.
EFEITOS:	
<p>Esta decisão é alvo de comunicação oficiosa pelo Tribunal à Autoridade Tributária e Aduaneira originando a cessação oficiosa do insolvente.</p> <p>Esta cessação oficiosa ocorre em sede de IVA, e em sede de IRC, ficando a partir desta data o insolvente desobrigado de proceder à entrega regular das Declarações Periódicas de IVA (DPs) e da declaração de IRC (Modelo 22), apenas existindo esta obrigação quando se verificarem operações tributáveis.</p> <p>No entanto, se em resultado da Modelo 22 referente ao exercício económico de 2014, houver lugar a pagamentos por conta durante o ano de 2015, a massa insolvente deverá proceder ao pagamento dos três pagamentos por conta (julho, setembro e 15 de dezembro), podendo limitar o pagamento do 3.º.</p> <p>Caso não proceda aos respetivos pagamentos, encontrar-se-á sujeito à respetiva contraordenação.</p> <p>Uma vez que foi determinada a entrada em liquidação do insolvente, este já não exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (a sua atividade principal é proceder à liquidação dos ativos para satisfazer os credores), assim já não se encontra obrigado a proceder ao pagamento da Derrama Estadual, nem do Pagamento Adicional por Conta. E uma vez que a sentença de declaração de insolvência ocorreu antes de março, também não se encontra obrigado a efetuar os Pagamentos Especiais</p>	

por Conta (os pagamentos referentes a 2015 já estariam realizados à data da sentença de declaração de insolvência – 2015/11/30).

Estabelece o artigo 149.º do CSC, que deverá ser efetuado um encerramento de contas à data da determinação do encerramento do estabelecimento do insolvente e subsequente reabertura, por forma a separar os respetivos registos contabilísticos, que deverão ficar perfeitamente identificados no Dossier Fiscal do insolvente.

Como no caso em apreço, em virtude do furto de todos os elementos contabilísticos – documentos de suporte físico e eletrónico, não é possível dar continuidade à contabilidade que vinha a ser seguida, tal tarefa encontra-se dificultada uma vez que se desconhecem os saldos iniciais para proceder à respetiva reabertura da contabilidade, assim o Administrador da Insolvência, coadjuvado pelo Contabilista Certificado, deverá proceder a essa reabertura utilizando todos os elementos disponíveis.

Nesta situação o Contabilista Certificado dispõe pelo menos de dois elementos essenciais:

- ✓ **Para identificação dos ativos:** Auto de Apreensão realizado pelo Administrador da Insolvência;
- ✓ **Para identificação de passivos:** A Lista dos Credores Reconhecidos e Não Reconhecidos, elaborada pelo Administrador da Insolvência em resultado da reclamação de créditos ocorrida no processo de insolvência.

De salientar que, face à ausência do pressuposto da continuidade, contabilisticamente, os ativos deverão ser mensurados pelo menor valor entre a sua quantia escriturada e o justo valor menos os custos de alienação.

Face a esta reabertura, o Contabilista Certificado encontra-se em condições técnicas para proceder à correta identificação dos resultados da operação de liquidação.

Ultrapassado o primeiro obstáculo, o Contabilista Certificado ainda vai ter que proceder à reconstituição dos lançamentos contabilísticos que respeitam ao período que medeia entre a prestação de contas do exercício económico anterior e a data em que é determinada a entrada em liquidação.

Em face da ausência total de informação, este apuramento também deverá ser feito a partir dos elementos que se encontrem disponíveis, sendo de destacar dois elementos importantes para o efeito:

- ✓ **Saldos iniciais do exercício:** Última prestação de contas registada na Conservatória do Registo Comercial;
- ✓ **Compras e Vendas realizadas:** Registos na aplicação e-fatura.

De salientar que, os saldos finais deste apuramento têm que ser coincidentes com os saldos iniciais apurados pelo Contabilista Certificado aquando da reabertura da contabilidade (para efeitos de apuramento dos resultados da liquidação), podendo assim verificarem-se perdas por imparidade em ativos, as quais não serão aceites como gasto fiscal.

Procedimento contabilístico a realizar:

Feito o enquadramento teórico da questão, vejamos de que forma o Dr. Leal Oliveira (Administrador da Insolvência) e o Dr. Romão (contabilista Certificado da sociedade insolvente) deveriam proceder para realizarem a reabertura da contabilidade da “Sapateiros SA”:

No que respeita aos ativos, temos que:

- ❖ Após solicitação da cópia das escrituras de aquisição ao respetivo Cartório Notarial, verificaram que os três prédios haviam sido adquiridos aquando da constituição da sociedade (2004) pelos seguintes valores:
 - Verba 1: € 870.000,00
 - Verba 2: € 240.000,00
 - Verba 3: € 90.000,00

Desconhecendo qual a taxa de depreciação que vinha a ser aplicada, mesmo após interpelações feitas aos membros do Conselho de Administração e à anterior Contabilista Certificada – Dr.^a Sandra, bem como desconhecendo se foram registadas quaisquer perdas por imparidade, esta deverá ser considerada como a quantia escriturada.

Após a apreensão, o Sr. Administrador da Insolvência solicitou pareceres técnicos para aferir sobre o valor de mercado dos três imóveis, tendo concluído que o valor por si atribuído no Auto de Apreensão representava o justo valor.

Nesta data, o Sr. Administrador da Insolvência não previa a forma pela qual irá proceder à alienação dos imóveis, e assim não lhe foi possível determinar, com fiabilidade, quais seriam os custos de alienação.

Atendendo que os Ativos Não Correntes Detidos para Venda devem ser mensurados pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de alienação, e considerando a impossibilidade de calcular qual seria o valor escriturado, temos que

estes ativos deverão ser mensurados pelo justo valor.

- ❖ No caso dos inventários, uma vez que não foi possível verificar qual a quantia escriturada (custo de produção), foi tomada a opção de os mensurar pelo justo valor (considerando como tal o valor atribuído no Auto de Apreensão, face ao conhecimento do Dr. Leal Oliveira do respetivo mercado), deduzido de uma margem de 10% (custos previsíveis de alienação⁵³):
 - Verba 4: € 270.000,00
 - Verba 5: € 90.000,00
 - Verba 6: € 900,00
 - Verba 7: € 18.000,00
 - Verba 8: € 18.000,00

- ❖ Nos restantes ativos, foi adotado o seu justo valor para os mensurar⁵⁴. No que respeita às viaturas foi verificado que o valor atribuído no Auto de Apreensão era inferior ao valor de mercado (justo valor), tendo o mesmo sido alvo da competente correção:
 - Verba 9: € 4.000,00
 - Verba 10: € 1.000,00
 - Verba 11: € 240,00
 - Verba 12: € 100,00
 - Verba 13: € 35.000,00
 - Verba 14: € 9.000,00

- ❖ No que respeita à conta bancária a mesma foi mensurada pelo seu valor presente:
 - Verba 15: € 29.660,00

No que respeita aos passivos da sociedade insolvente, temos que:

⁵³ Face ao conhecimento do mercado, considerou o Sr. Administrador da Insolvência, ser possível proceder à sua alienação em mercado concorrencial.

⁵⁴ Considerou o Sr. Administrador da Insolvência não ser possível estimar os custos de alienação destes bens.

- Créditos comuns: € 3.500.000,00
 - Dos quais € 1.500.000,00 correspondem a um crédito privilegiado
- Prestações acessórias: € 1.000.000,00

Em face desta mensuração, o Dr. Romão poderá elaborar o seguinte balanço de reabertura:

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		fevereiro 2016	
ACTIVO			
Activo não corrente			
Activos fixos tangíveis		2.049.340,00	
Propriedades de investimento			
Goodwill			
Activos intangíveis			
Activos biológicos			
Participações financeiras - método da equivalência patrimonial			
Participações financeiras - outros métodos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Outros activos financeiros			
Activos por impostos diferidos			
		2.049.340,00	
Activo corrente			
Inventários		396.900,00	
Activos biológicos			
Clientes			
Adiantamentos a fornecedores			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Outras contas a receber			
Diferimentos			
Activos financeiros detidos para negociação			
Outros activos financeiros			
Activos não correntes detidos para venda			
Caixa e depósitos bancários		29.660,00	
		426.560,00	
Total do activo		2.475.900,00	
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital próprio			
Capital realizado			
Acções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados		(2.024.100,00)	
Ajustamentos em activos financeiros			
Excedentes de revalorização			
Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Interesses minoritários			
Total do capital próprio		(2.024.100,00)	
Passivo			
Passivo não corrente			
Provisões			
Financiamentos obtidos			
Responsabilidades por benefícios pós-emprego			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios		1.000.000,00	
Passivos por impostos diferidos			
Outras contas a pagar			
		1.000.000,00	
Passivo corrente			
Fornecedores			
Adiantamentos de clientes			
Estado e outros entes públicos			
Accionistas/sócios			
Financiamentos obtidos			
Outras contas a pagar		3.500.000,00	
Diferimentos			
Passivos financeiros detidos para negociação			
Outros passivos financeiros			
Passivos não correntes detidos para venda			
		3.500.000,00	
Total do passivo		4.500.000,00	
Total do capital próprio e do passivo		2.475.900,00	

Tabela VIII.6 Balanço de reabertura

Definido o balanço de reabertura, deverá, ainda, o Contabilista Certificado proceder à reconstituição da contabilidade, referente ao período que media entre a última prestação e depósito de contas e o balanço de reabertura.

PONTO 13 **No dia 2016/02/10 – Entrega da DP201512**

EFEITOS:

Embora o mês de dezembro de 2015, respeite a um período após a sentença da declaração de insolvência, atendendo que ainda não foi deliberado, em Assembleia de Credores, o encerramento do estabelecimento da sociedade insolvente, deverá o Administrador da Insolvência diligenciar no sentido de proceder à entrega da DP201512.

Não se verificando a existência de qualquer operação ativa, esta DP não irá originar a obrigatoriedade de proceder a qualquer pagamento.

Em face do gasto tido com a empresa de segurança, o qual se destina a preservar os ativos da sociedade insolvente, o IVA constante da respetiva fatura pode ser alvo de dedução, gerando um crédito de IVA.

PONTO 14 **No dia 2016/03/10 – Entrega da DP201601**

EFEITOS:

À semelhança da DP201512, a sociedade insolvente encontra-se obrigada a proceder à entrega da respetiva DP, podendo realizar a dedução do IVA contido na fatura da empresa de segurança.

Considerando que o encerramento do estabelecimento do insolvente se verificou em 2016/01/29, o período de tributação 201601 corresponde ao último período em que a sociedade insolvente se encontra obrigada a proceder à entrega de DPs.

A partir desta data, a sociedade insolvente só se encontra obrigada a proceder à entrega de DPs se realizar operações ativas, cuja liquidação de IVA não seja realizada através da declaração P2. Podendo proceder à entrega da DP caso pretenda proceder à dedução do IVA contido em operações passivas.

PONTO 15	Até ao dia 2016/04/30
EFEITOS:	
Deverá proceder ao pagamento da 1. ^a prestação de IML.	

PONTO 16	Até ao dia 2016/05/31
EFEITOS:	
<p>Em resultado do facto tributário em sede de IRC ocorrido em 2015/12/31, e visto ainda não se ter verificado a cessação oficiosa da atividade do insolvente, em sede de IRC, e mesmo que esta tivesse ocorrido durante o ano de 2015, o exercício económico de 2015 albergaria sempre um período anterior à sentença de insolvência, e portanto não existe qualquer dispensa para a entrega da declaração de rendimentos de IRC – Modelo 22.</p> <p>Desta forma, o Administrador da Insolvência dever proceder à entrega daquela declaração, por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 31 de maio.</p>	

PONTO 17	No dia 2016/06/05 o Administrador da Insolvência celebrou uma escritura de dação em cumprimento com o credor A, referente ao prédio arrolado como Verba 1, tendo este dado quitação do seu crédito privilegiado.
EFEITOS:	
Apuramento da mais-valia contabilística:	
<p>Mais-valia contabilística = Valor de Realização – (Valor de Aquisição – Depreciações – Perdas por Imparidade)</p> <p>Mais-valia contabilística = € 1.500.000,00 – € 870.000,00 = € 630.000,00</p>	
Apuramento da mais-valia fiscal:	
<p>Atendendo que estamos perante uma dação em cumprimento para com um credor da sociedade insolvente, a mesma encontra-se isenta de IRC.</p> <p>Desta forma, e para efeitos de determinação do Resultado Tributável, no Campo 767</p>	

do Quadro 07 da Modelo 22, deverá proceder-se à dedução da mais-valia contabilística.

Benefícios fiscais:

Esta transmissão encontra-se isenta de IMT e Imposto do Selo.

PONTO 18 Até ao dia 2016/07/15

EFEITOS:

Não existe qualquer dispensa para a entrega da declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES), assim o insolvente deverá proceder à sua entrega, por transmissão eletrónica de dados até ao dia 15 de julho, a qual, após o pagamento da taxa de € 80,00, prevista no artigo 13.º-E da Portaria n.º 562/2007⁵⁵, de 30 de abril, também servirá para realizar o registo do depósito de contas anual.

Os titulares dos órgãos sociais do insolvente poderão a partir desta entrega proceder à renúncia dos respetivos cargos.

PONTO 19 Até ao dia 2016/07/31

EFEITOS:

Em sede de Imposto Único de Circulação (IUC), no dia 07/01 verificou-se o facto tributário referente à posse da viatura com matrícula 00-AA-01. Assim, deverá o Administrador da Insolvência proceder à liquidação, e respetivo pagamento, até ao dia 2015/07/31.

Deverá, também, proceder ao pagamento do 1.º Pagamento por Conta, caso os resultados do exercício económico de 2015 assim o obriguem.

Deverá, ainda, proceder ao pagamento da 2.ª prestação de IMI.

⁵⁵ Portaria n.º 562/2007 – Diário do República 1ª Série. 83 (2007/04/30) 2918 - 2921

PONTO 20 No dia 2016/08/14 o Administrador da Insolvência celebrou uma escritura de compra e venda com Sílvia Lopez, no qual procede à venda dos prédios arrolados como Verba 2 e 3, pelo valor de € 600.000,00.

EFEITOS:

Apuramento da mais-valia contabilística:

Mais-valia contabilística = Valor de Realização – (Valor de Aquisição – Depreciações – Perdas por Imparidade)

No que respeita às depreciações e perdas por imparidade, verificamos não ser possível identificar quais os montantes que se encontravam registados, e dessa forma os mesmos não serão tidos em conta.

Mais-valia contabilística = € 600.000,00 – (€ 240.000,00 + € 90.000,00) = € 270.000,00

Apuramento da mais-valia fiscal:

Atendendo que estamos perante uma alienação de um bem do ativo fixo tangível do insolvente a terceiros, i.e. pessoas não relacionadas com o insolvente ou com a massa insolvente, a mesma encontra-se sujeita ao cálculo das respetivas mais-valias na esfera do insolvente, não existindo qualquer isenção prevista em sede de IRC.

Mais-valia fiscal = (Valor de Realização – Encargos com a venda⁵⁶) – (Valor de Aquisição – Depreciações – Perdas por Imparidade⁵⁷ – Outras correções⁵⁸) X Coeficiente de desvalorização da moeda

No que concerne às depreciações verificamos que não é possível observar qual o valor que se encontrava registado na contabilidade, no entanto a sociedade agora insolvente com razoável grau de probabilidade vinha a proceder à sua depreciação, desde a sua entrada em funcionamento (2004 – início da sua atividade e aquisição dos imóveis). Desta forma este valor deverá ser tido em consideração sob pena de esta entidade poder beneficiar duas vezes do mesmo gasto fiscal (aquando da sua

⁵⁶ Não foram identificadas quaisquer encargos com a venda.

⁵⁷ Perdas por Imparidade e outras correções de valor aceites fiscalmente (artigo 28.º-A).

⁵⁸ Outras correções previstas nos artigos 28.º-A e 31.º-B.

depreciação e agora na sua não dedução ao valor de aquisição).

Atendendo que não é aceite como gasto fiscal as depreciações praticadas para além do período máximo de vida útil, a qual se deduz das taxas de depreciação constantes do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, temos que para edifícios industriais a taxa máxima aceite é de 5%, e para edifícios administrativos a taxa máxima aceite é de 2%.

É ainda de salientar que, a depreciação termina com a reclassificação do ativo como Ativo Não Corrente Detido para Venda, pelo que, no caso em apreço, o último ano em que os ativos foram alvo de depreciação é 2014⁵⁹.

Assim temos que o cálculo da mais-valia fiscal é:

$$\text{Mais-valia fiscal} = \text{€ } 600.000,00 - [\text{€ } 240.000,00 - (\text{€ } 240.000,00 \times 0,05 \times 11)] \times 1,18 + [\text{€ } 90.000,00 - (\text{€ } 90.000,00 \times 0,02 \times 11)] \times 1,18 (=)$$
$$(=) \text{ Mais-valia fiscal} = \text{€ } 600.000,00 - (\text{€ } 97.440,00 + \text{€ } 68.616,00) (=)$$
$$(=) \text{ Mais-valia fiscal} = \text{€ } 433.944,00$$

Desta forma o resultado fiscal deverá ser expurgado da mais-valia contabilística e acrescido da mais-valia fiscal.

Assim, no Quadro 07 da Modelo 22, deverão ser inscritos os seguintes valores:

- Campo 739: € 433.944,00
- Campo 737: € 50.000,00

Benefícios fiscais:

Esta transmissão encontra-se isenta de IMT e Imposto do Selo.

PONTO 21

No dia 2016/09/09 o Administrador da Insolvência realizou a venda das duas viaturas da sociedade insolvente ao Stand Braz, pelos valores de €30.000,00 e €5.000,00.

EFEITOS:

À semelhança do descrito para os prédios no ponto precedente, verificamos que esta alienação gera uma mais-valia e que a mesma não se possui qualquer isenção fiscal.

⁵⁹ Esta classificação foi obtida no dia 2016/01/29 na reunião da Assembleia de Credores em que foi determinada a liquidação da sociedade "Sapateiros SA".

No caso destes ativos, uma vez que não foi possível identificar o vendedor das viaturas, visto o primeiro registo das viaturas pertencer à sociedade insolvente, não foi possível determinar com rigor o valor de aquisição das viaturas, e consequentemente não foi possível determinar a sua quantia escriturada, pelo que estes devem ser mensurados pelo justo valor menos os custos de alienação. Uma vez que não foi possível estimar os custos de alienação, então estes encontram-se mensurados pelo seu justo valor.

Apuramento da menos-valia contabilística:

Menos-valia 1 = € 30.000,00 – € 35.000,00 = - € 5.000,00

Menos-valia 2 = € 5.000,00 – € 9.000,00 = - € 4.000,00

Apuramento da menos-valia fiscal:

Ao nível fiscal, a mensuração contabilística não pode ser aceite, uma vez que dessa forma o insolvente iria beneficiar duas vezes das depreciações realizadas.

Assim, deve ser estimado o justo valor à data de aquisição, para posteriormente deduzir as depreciações à taxa máxima previstas no Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro.

Dos pedidos de informação realizados aos concessionários oficiais das respetivas marcas, o Administrador da Insolvência apurou que o justo valor das viaturas, à data de aquisição, seria € 60.000,00 e € 20.000,00.

Menos-valia fiscal = € 35.000,00 – [€ 60.000,00 – (€ 60.000,00 X 0,25 X 1)] X 1 = - € 10.000,00

Mais-valia fiscal = € 5.000,00 – [€ 20.000,00 – (€ 20.000,00 X 0,25 X 4)] X 1,07 = € 5.000,00

Assim, no Quadro 07 da Modelo 22, deverão ser inscritos os seguintes valores:

- Campo 736: € 9.000,00
- Campo 769: € 5.000,00

PONTO 22 Até ao dia 2016/09/30

EFEITOS:

Deverá proceder ao pagamento do 2.º Pagamento por Conta.

PONTO 23	<p>Em leilão realizado no dia 2016/10/14, foram arrematados todos os restantes ativos do insolvente, pelos seguintes valores:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inventários: €400.000,00 • Restantes Ativos: €5.000,00
EFEITOS:	
<p>Atendendo que estamos perante uma alienação de bens do insolvente, que se encontram classificados como Ativos Não Correntes Detidos para Venda, esta encontra-se sujeita ao cálculo das respetivas mais-valias, na esfera do insolvente, não existindo qualquer isenção prevista em sede de IRC.</p> <p>No caso em apreço, como não foi apreendida a contabilidade, e dessa forma não foi possível apurar os gastos de produção dos inventários, nem foi possível identificar a aquisição dos ativos não correntes, o cálculo da sua rentabilidade será feito pelo confronto do valor de realização com o valor atribuído aquando da reabertura da contabilidade para efeitos de apuramento dos resultados da liquidação.</p>	
Apuramento da menos-valia contabilística:	
<p>Mais-valia em inventários = € 400.000,00 – € 396.900,00 = € 3.100,00</p> <p>Menos-valia restantes ativos = € 5.000,00 – € 5.340,00 = - € 340,00</p>	
Apuramento da menos-valia fiscal:	
<p>Ao nível fiscal, como na valorização dos inventários foi deduzida uma margem de 10%, e portanto inferior à margem dos 20%, estabelecida no n.º 5 do artigo 26.º do CIRC, a mesma deverá ser aceite fiscalmente.</p> <p>No que concerne aos restantes ativos, como foram valorizados pelo seu justo valor, à data da reabertura das contas, nos termos previstos na al. c) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRC, esta mensuração também será aceite.</p> <p>Em face do descrito verificamos que neste caso, a mensuração contabilística é aceite para efeitos fiscais, pelo que o resultado das mais/menos-valias fiscais será coincidente com o resultado das contabilísticas.</p>	

PONTO 24	Até ao dia 2016/11/30
EFEITOS:	
Deverá proceder ao pagamento da 3. ^a prestação de IMI.	

PONTO 25	Até ao dia 2016/12/15
EFEITOS:	
Deverá proceder á análise se o 3.º Pagamento por Conta é devido, e caso verifique que o IRC a pagar virá a ser superior aos Pagamentos por Contas já efetuados, deverá proceder ao seu pagamento ou limita-lo a essa diferença.	

PONTO 26	No dia 2016/12/31
EFEITOS:	
O facto tributário em sede de IRC verifica-se no último dia do período de tributação, em regra a 31/12.	
O exercício de 2016 compreende um período anterior ao início da liquidação (2016/01/01 a 2016/01/29), e dessa forma não existe qualquer dispensa para a entrega desta declaração de rendimentos – Modelo 22.	
Uma vez que o insolvente já não possui qualquer prédio registado em seu nome, não ocorre qualquer facto tributário em sede de IMI, pelo que em 2017 o insolvente não terá que proceder ao pagamento deste imposto.	

PONTO 27	No dia 2017/02/15, após encerramento da liquidação, foi realizado o rateio final.
EFEITOS:	
Uma vez que o resultado da liquidação dos bens da massa insolvente, após satisfação das dívidas da massa insolvente, não foi suficiente para satisfazer todas as dívidas da sociedade insolvente, verifica-se a existência de um perdão do remanescente.	

Em face de tal perdão, o remanescente dos passivos financeiros deve ser desreconhecido, de acordo com o parágrafo 33 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 27.

Assim, este perdão de dívida configura uma variação patrimonial positiva para a sociedade insolvente, devendo ser registada a crédito da conta 599.

No campo fiscal, esta variação patrimonial positiva, não concorre para o resultado tributável, nos termos consignados no n.º 2 do artigo 268.º do CIRE.

PONTO 28 **No dia 2017/03/30, foi proferida a declaração de encerramento do processo de insolvência, após rateio final.**

EFEITOS:

Esta declaração é comunicada oficiosamente pelo Tribunal, originando o cancelamento da matrícula na Conservatória do Registo Comercial.

O registo do cancelamento da matrícula, é comunicado oficiosamente à AT.

O Administrador da Insolvência dispõe de 30 dias para proceder à entrega da declaração de rendimentos – Modelo 22, e da declaração IES.

Importa, aqui, lembrar que o Administrador da Insolvência dispõe de 10 dias para proceder à entrega no tribunal de todos os elementos contabilístico na sua posse, dos quais fazem parte a Modelo 22 e a IES, pelo que a respetiva entrega e pagamentos, deverá ocorrer dentro deste último prazo.

Assim, o Administrador da Insolvência encontra-se obrigado a proceder à entrega da declaração de rendimentos de IRC – Modelo 22, respeitante ao exercício de 2016, uma vez que no decorrer deste exercício ocorreram operações tributáveis ativas, bem como proceder ao respetivo pagamento, caso a ele haja lugar.

No que concerne à declaração de rendimentos de IRC – Modelo 22, respeitante ao exercício 2017, o insolvente não se encontra obrigado a proceder à sua entrega, uma vez que neste exercício não ocorreram operações tributáveis ativas.

No entanto poderá ter interesse em proceder à sua entrega se no exercício económico de 2015 tiver sido apurado lucro tributável que possa ser minorado pelos prejuízos fiscais apurados no exercício económico de 2016.

Tal cancelamento da matrícula, nas sociedades é equiparado á morte do infrator (n.º 2 do artigo 160.º do CSC), provocando a extinção dos Processos de Contraordenação (artigos 61.º e 62.º do RGIT), bem como dos Processos de Execução Fiscal instaurados por coimas (artigo 176.º do CPPT).

IX. – Conclusão

Com o presente trabalho pretendeu-se clarificar todo o tratamento contabilístico e fiscal, a realizar pelo Administrador da Insolvência, coadjuvado pelo Contabilista Certificado, durante um processo de insolvência.

Por ser uma situação muito particular, e de maior exigência técnica, este trabalho centrou-se nas situações em que não ocorre a apreensão de qualquer elemento contabilístico.

Desta forma, iniciou-se por realizar uma resenha histórica do processo falimentar no sentido de que compreendendo o seu passado, melhor compreendemos as opções legislativas adotadas, e com mais consciência observamos o pensamento legislativo e a unidade do sistema jurídico.

Assim, concluímos que a evolução do processo falimentar resulta de uma alternância entre o sistema falência-liquidação e o sistema falência-saneamento, sendo que, desde 2012, vigora em Portugal o sistema falência-saneamento.

Posteriormente, observamos que a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário, e que a realização de qualquer facto tributário depende da existência da capacidade tributária. A capacidade tributária resulta da personalidade tributária, e que esta, por sua vez, em regra, resulta da personalidade jurídica, dito por outras palavras: tem personalidade tributária quem tem personalidade jurídica.

Assim sendo, e em face da manutenção da personalidade jurídica e tributária, verificamos que as sociedades insolventes encontram-se adstritas a direitos e obrigações, quer contabilísticas, quer fiscais.

Subsequentemente, e por forma a dar cumprimento às obrigações contabilísticas e fiscais, foi verificado que as sociedades insolventes encontram-se obrigadas possuir um responsável pela regularidade técnica e fiscal – Contabilista Certificado, bem como de um Revisor Oficial de Contas (caso a ele estivesse obrigado anteriormente).

Neste contexto de prestação de contas, foi ainda analisada a distinção entre o reporte de contas que o Administrador da Insolvência se encontra obrigado a apresentar perante o tribunal no âmbito do processo de insolvência, e o reporte de contas que as sociedades insolventes se encontram obrigadas pelo CSC e a legislação tributária.

Sucessivamente, foram observadas as obrigações fiscais a que uma sociedade insolvente se encontra adstrita, bem como aquelas que cessam ao longo do processo de insolvência, definindo o momento dessa cessação.

Ulteriormente, foram analisados os benefícios fiscais decorrentes do processo de insolvência.

Realizado todo o enquadramento teórico, foi analisada a forma de dar resposta às múltiplas obrigações (contabilísticas e fiscais), nas situações em que não é possível ao Administrador de Insolvência proceder à apreensão da contabilidade da sociedade insolvente.

Na análise de caso, foi apresentada uma situação em que ocorre a não apreensão de qualquer elemento contabilístico, e dessa forma não é possível dar continuidade à contabilidade que vinha a ser seguida pela sociedade.

Assim, na análise de caso foram percorridas as matérias expostas ao longo do trabalho, apresentando a conjugação prática dos diferentes diplomas legais aplicáveis, que por vezes chegam a ser contraditórios, sendo sempre apontadas as soluções mais equilibradas, face à especificidade da matéria e ao normativo com maior relevância para o efeito.

Como exemplo da contradição entre os normativos legais, neste ponto, apontamos apenas o momento da entrada em liquidação da sociedade insolvente, dada a sua relevância em todo o desenvolver da parte contabilística e fiscal.

Temos então que, a entrada em liquidação da sociedade insolvente, de acordo com o CSC ocorre com a sentença de declaração de insolvência (n.º 1 do artigo 146.º do CSC), e no CIRE, concetualmente, a mesma só ocorre com a assembleia de credores de apreciação do relatório delibera sobre o encerramento da atividade (n.º 2 do artigo 156.º do CIRE).

Em suma, o que foi verificado ao longo do presente trabalho é uma dissonância entre os vários diplomas legais que regem as sociedades insolventes.

Por fim, podemos concluir também, que esta dissonância dificulta o trabalho de todos os que pretendem dar cumprimento das obrigações legais a que uma sociedade insolvente se encontra adstrita, pelo que é desejável que se verifique uma harmonização entre os diversos diplomas em futuras alterações legislativas.

X. – Limitações e investigações futuras

X.1. - Limitações ao estudo

Uma reflexão sobre o presente trabalho permitiu perceber que se trata de um tema “pouco explorado” no panorama nacional, no entanto a sua importância, no âmbito do processo falimentar, parece indubitável.

Assim, a maior limitação encontrada no seu desenvolvimento foi a falta de literatura sobre o tema, facto que obrigou a desenvolver o presente trabalho “de raiz”, não podendo obter apoio em correntes doutrinárias existentes.

Até à recente crise económica em Portugal (e no resto do mundo), o tema insolvências era visto como um problema residual, facto que pode explicar a falta de exploração teórica do tema.

Um ponto de viragem, na apreciação desta problemática, parece resultar da publicação, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, da Circular n.º 10/2015, de 09/09, sob o mote «Obrigações Fiscais das Pessoas Coletivas em situação de Insolvência», anexo à qual é publicado um «Guião para o Cumprimento das Obrigações Fiscais de Pessoas Colectivas em Situação de Insolvência».

Este Guião no seu Ponto 2.1. especifica a obrigatoriedade das sociedades insolventes procederem à entrega das respetivas declarações de rendimentos – declaração Modelo 22, bem como no seu Ponto 4.2. esclarece a necessidade das sociedades insolventes possuírem um responsável pela regularidade técnica e fiscal – Contabilista Certificado, transcrevendo inclusive extrato do entendimento da Comissão de Normalização Contabilística.

Da conjugação destes dois fatores, será incontestável que o tema tratado neste trabalho, para além da sua atualidade, tem a sua pertinência, podendo mesmo despertar a comunidade académica para o debate deste tema.

No entanto, esta limitação, obrigou a um estudo mais profundo da temática, pelo que, muito embora o presente trabalho não acompanhe qualquer teoria existente, o mesmo se mostra devidamente sustentado na legislação aplicável, bem como nas técnicas de interpretação da lei, prescritas no Código Civil.

Desta forma o principal fator limitativo poderá ter sido o principal impulsionador para o tratamento deste tema.

X.2. - Investigações futuras

Conforme o descrito no ponto precedente, o presente trabalho apresenta um tema “recente” e cuja importância está ainda em crescimento. Contudo, contem limitações que futuras investigações poderão superar.

Em primeiro lugar, é apontada como uma investigação futura, o desenvolvimento de um trabalho empírico, visando verificar a sensibilidade dos Administradores da Insolvência, e dos Contabilistas Certificados das sociedades insolventes, sobre este tema, bem como quais as soluções que adotam nestas situações.

Em segundo lugar, este trabalho centrou-se no processo falimentar português, pelo que seria interessante comparar as soluções agora propostas com as soluções já adotadas em outros países.

Em terceiro lugar, é expectável promover o debate académico sobre este tema, podendo assim ser criadas correntes de pensamento, as quais ajudem o desenvolvimento de trabalhos futuros, os quais até poderão “caminhar em sentido diferente” do agora “trilhado”.

Por último, e de primordial importância, será expectável que num futuro próximo ocorra a harmonização da diversa legislação que afeta o processo falimentar, solucionando alguns dos problemas apresentados ao longo deste trabalho. Desta forma, e após esta harmonização, seria aliciante comparar as soluções adotadas com as agora propostas.

Referências Bibliográficas

Livros Impressos

- ALMEIDA, Amador Paes de – *Curso de Falência e Recuperação e Empresa*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. ISBN 978-850-207-755-3.
- DUARTE, Henrique Vaz – *Questões sobre Recuperação e Falência*. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN 978-972-401-907-1.
- FERNANDES, Luís A. Carvalho, LABAREDA, João – *Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência: Anotado*. Lisboa: Quid Juris, 2000. ISBN 978-972-724-062-3.
- MARTINS, Alexandre de Soveral. *Um Curso de Direito da Insolvência*. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-405-9310-0.
- MARTINS, Luís M., – *Processo de Insolvência*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2013. ISBN 978-972-40-4960-1.
- MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles – *Direito da Insolvência*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-406-090-3.
- NEGRÃO, Ricardo – *Manual de Direito Comercial e de Empresa*. São Paulo: Saraiva, 2004. ISBN 978-850-208-109-3.
- RICARDO, Joaquim Fernando – *Direito Tributário*. 18ª ed. Porto: Vida Económica, 2016. ISBN 978-989-768-232-2.
- RODRIGUES, João – *Sistema de Normalização Contabilística - explicado*. Porto: Porto Editora, 2010. ISBN 978-972-032-643-0.
- SILVA, António Batista, RODRIGUES, José Alves – *Código de Processo das Contribuições e Impostos - Comentado e Anotado*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1986.

Páginas Web / Livros Eletrónicos

- AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.portaldasfinancas.gov.pt>>.
- BASES JURÍDICO-DOCUMENTAIS [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt>>.
- DEBATES PARLAMENTARES [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://debates.parlamento.pt>>.

- DIREÇÃO-GERAL DA POLÍTICA DE JUSTIÇA* [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.dgpj.mj.pt>>.
- IAPMEI – AGÊNCIA PARA A COMPETITIVIDADE E INOVAÇÃO, I. P.* [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<https://www.iapmei.pt>>.
- INSTITUTO DE HISTÓRIA e Teoria das Ideias da Faculdade de Letras de Coimbra – *Ordenações Afonsinas*. [Em linha]. 1454 [Consult. 12 maio 2017]. Disponível em <<http://www.ci.uc.pt/ihti/proj/afonsinas/>>.
- INSTITUTO DE HISTÓRIA e Teoria das Ideias da Faculdade de Letras de Coimbra – *Ordenações Filipinas*. [Em linha]. 1595 [Consult. 12 maio 2017]. Disponível em <<http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/>>.
- PROCURADORIA-GERAL DISTRITAL DE LISBOA* [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.pgdlisboa.pt>>.
- PORTAL CITIUS* [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<https://www.citius.mj.pt>>.
- PORTO EDITORA – *Dicionário da Língua Portuguesa com Acordo Ortográfico* [Em linha]. 2003-2016. [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/falência>>.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL* [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt>>.
- TROIKA – *Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica*. [Em linha] 2011 [Consult. 12 maio 2017]. Disponível em <http://www.portugal.gov.pt/media/371372/mou_pt_20110517.pdf>.
- WIKIMEDIA Foundation – *Wikipédia, a enciclopédia livre* [Em linha]. 2016, rev. 16 julho 2016. [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <<https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Fal%C3%A7%C3%A3o&oldid=46182811>>.

Códigos Legislativos

- Constituição da República Portuguesa (CRP)* [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/crp.html>>.
- Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho – *Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/bf_rep/index_ebf.htm>.

Decreto-Lei n.º 262/86, de 02 de setembro – *Código das Sociedades Comerciais (CSC)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 9 set. 2016]. Disponível em <URL:http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=524&tabela=leis>.

Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro – *Código do Imposto do Selo (CIS)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/selo/index_selo.htm>.

Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro – *Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosa de Imóveis (CIMT)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cimt/index_cmt.htm>.

Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro – *Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cimi/index_cimi.htm>.

Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro – *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iva.htm>.

Decreto-Lei n.º 398/98, de 12 de dezembro – *Lei Geral Tributária (LGT)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/index_lgt.htm>.

Decreto-Lei n.º 403/86, de 03 de dezembro – *Código de Registo Comercial (CRCom)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 9 set. 2016]. Disponível em <URL:http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=506&tabela=leis>.

Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro – *Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/rcpit/index_rcipt.htm>.

Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro – *Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em

<URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cp/pt/index_cppt.htm>.

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro – *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em

<URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/index_irs.htm>.

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro – *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em

<URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/>.

Decreto-Lei n.º 47.344/66, de 25 de novembro – *Código Civil (CC)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 9 set. 2016]. Disponível em

<URL:http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=775&tabela=leis>.

Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de março – *Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 9 set. 2016]. Disponível em

<URL:http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=85&tabela=leis>.

Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de março – *Regime Jurídico da Dissolução e da Liquidação de Entidades Comerciais (RJDLEC)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 9 set. 2016]. Disponível em

<URL:http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=731&tabela=leis>.

Lei n.º 15/2001, de 5 de junho – *Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em

<URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/rgit/index_rgit.htm>.

Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho – *Código do Imposto Único de Circulação (CIUC)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em

<URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/iuc/index_iuc.htm>.

Lei n.º 41/2013, de 26 de junho – *Código de Processo Civil (CPC)*. [Em linha]. 2016 [Consult. 9 set. 2016]. Disponível em

<URL:http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1959&tabela=leis>.

Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro – *Código do Trabalho*. [Em linha]. 2016 [Consult. 9 set. 2016]. Disponível em <URL:http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_estrutura.php?tabela=leis&nid=1047&nversao=&tabela=leis&so_miolo>.

Documentos legislativos / Instruções Administrativas / Jurisprudência

Autoridade Tributária e Aduaneira. *Circular n.º 1/2010 – Obrigações fiscais em caso de insolvência*. [Em linha]. 2010 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D0921D42-66D1-4152-A5A6-9543848187FA/0/Circular_1_2010.pdf>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. *Circular n.º 10/2015 – Obrigações Fiscais das Pessoas Coletivas em situação de Insolvência (revisão de instruções anteriores)*. [Em linha]. 2015 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/631ADD97-C39D-428E-A7A5-A21C3A6F216F/0/Circular_10_2015.pdf>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. *Circular n.º 22/2009 – Conceito de arrematação judicial - Venda por negociação particular*. [Em linha]. 2009 [Consult. 14 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A0546527-95B5-4656-A5C9-C1EC2C0758D1/0/Circular_22-2009.pdf>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. *Circular n.º 4/2017 – Insolvência (Alteração do ponto III do anexo à Circular n.º 10/2015)*. [Em linha]. 2017 [Consult. 10 fev. 2017]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/101D68AD-0366-4B37-A491-903E7EC938FF/0/Circular_4_2017_Insolv%C3%AAncia-.pdf>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. *Ofício-Circulado n.º 20.063/2002 – IRC - Cessação de actividade*. [Em linha]. 2002 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A3AE3647-DB44-48B1-8982-939A180BE76C/0/oficio-circulado_20063_de_05-03-2002_direccao_de_servicos_do_irc.pdf>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. *Ofício-Circulado n.º 30.161/2014 – IVA - Créditos de cobrança duvidosa e créditos incobráveis - Aditamento dos artigos 78.º-A a 78.º-D e alteração e alteração dos n.ºs 7 e 9 do artigo 78.º do CIVA*. [Em linha]. 2014 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/974EAA5A-16BD-4C70-ADA9-0751FD31224C/0/IVA-of%20circ%2030161.pdf>>.

Autoridade Tributária e Aduaneira. *Ofício-Circulado n.º 90.022/2015 – Pagamento de retenções na fonte de IRS/IRC e Imposto do Selo – Alterações de Códigos*. [Em linha]. 2015 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D9B15F14-7624-4BFC-BD7D-464A988B8280/0/Oficio_Circulado_90022.pdf>.

Aviso n.º 8256/2015. *Diário da República I Série*. 146 (2015-07-29) 20749-20845.

Decreto Regulamentar n.º 24/77. *Diário da República I Série*. 77 (1977-04-01) 665-669.

Decreto Regulamentar n.º 25/2009. *Diário da República I Série*. 178 (2009-09-14) 6270-6285.

Decreto-Lei n.º 10/90. *Diário da República I Série*. 4 (1990-01-05) 35-40.

Decreto-Lei n.º 122/2009. *Diário da República I Série*. 98 (2009-05-21) 3248-3253.

Decreto-Lei n.º 125/79. *Diário da República I Série*. 107 (1979-05-10) 868-872.

Decreto-Lei n.º 132/93. *Diário da República I Série*. 95 (1993-04-23) 1976-2005.

Decreto-Lei n.º 177/86. *Diário da República I Série*. 149 (1986-07-02) 1559-1572.

Decreto-Lei n.º 178/2012. *Diário da República I Série*. 150 (2012-08-03) 4082-4086.

Decreto-Lei n.º 200/2004. *Diário da República I Série*. 194 (2004-08-18) 5260-5316.

Decreto-Lei n.º 224/2008. *Diário da República I Série*. 226 (2008-11-20) 8135-8177.

Decreto-Lei n.º 282/2007. *Diário da República I Série*. 151 (2007-08-07) 5078-5082.

Decreto-Lei n.º 29637. *Diário do Governo I Série*. 123 (1939-05-28) 419-548.

Decreto-Lei n.º 316/98. *Diário da República I Série*. 242 (1998-10-20) 5464-5465.

Decreto-Lei n.º 44129. *Diário do Governo I Série*. 299 (1961-12-28) 1783-1962.

Decreto-Lei n.º 53/2004. *Diário da República I Série*. 66 (2004-03-18) 1402-1465.

Decreto-Lei n.º 76-A/2006. *Diário da República I Série-A*. 63 (2006-03-29) 2328(2)-2328(190).

Decreto-Lei n.º 8/2007. *Diário da República I Série*. 12 (2007-01-17) 378-388.

Diretiva do Conselho n.º 77/91/CEE. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*. L026 (1977-01-31) 0001-0013.

Lei n.º 16/2012. *Diário da República I Série*. 79 (2012-04-20) 2223-2231.

Lei n.º 2/2014. *Diário da República I Série*. 11 (2014-01-16) 253-346.

Lei n.º 39/2003. *Diário da República I Série*. 193 (2003-08-22) 5367-5370.

Lei n.º 3-B/2010. *Diário da República* I Série. 82 (2010-04-28) 1466(98).

Lei n.º 42/2016. *Diário da República* I Série. 248 (2016-12-28) 4875-5107.

Lei n.º 55-A/2010. *Diário da República* I Série. 253 (2010-12-31) 6122(34)-6122(35).

Lei n.º 60-A/2005. *Diário da República* I Série-A. 250 (2005-12-30) 7506(39).

Lei n.º 66-B/2012. *Diário da República* I Série. 252 (2012-12-31) 7424-7442.

Lei n.º 82-B/2014. *Diário da República* I Série. 252 (2014-12-31) 6546(127).

Lei n.º 82-C/2014. *Diário da República* I Série. 252 (2014-12-31) 6546(315).

Lei n.º 83-C/2013. *Diário da República* I Série. 253 (2013-12-31) 7056(58)-7056(295).

Portaria n.º 523/2003. *Diário da República* I Série-B. 152 (2013-07-04) 3855.

Portaria n.º 92-A/2011. *Diário da República* I Série. 41 (2011-02-28) 1222(2)-1222(15).

Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão de 2008/09/24; Processo n.º 0199/08*. [Em linha]. 2008 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bc28431aaa8dd8af802574d5004700f1?OpenDocument&Highlight=0,0199%2>>.

Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão de 2011/02/24; Processo n.º 01145/09*. [Em linha]. 2011 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e855a5ff7425a7378025784800530ac4?OpenDocument&Highlight=0,01145%2>>.

Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão de 2012/10/24; Processo n.º 0550/12*. [Em linha]. 2011 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/bf64a2ecab95325780257aa8003d3396?OpenDocument&Highlight=0,0550%2>>.

Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão de 2013/09/25; Processo n.º 0866/13*. [Em linha]. 2013 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dfcedf1ffe47cf2380257bf80047940a?OpenDocument&Highlight=0,0866%2>>.

Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão de 2014/02/05; Processo n.º 0216/12*. [Em linha]. 2014 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6484a5f22a316d8e80257c7c00415bde?OpenDocument&Highlight=0,0216%2>>.

Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão de 2014/07/02; Processo n.º 01431/13*. [Em linha]. 2014 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em

<URL:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80f0abbe4dcf8fdb80257d160049fe05?OpenDocument&Highlight=0,01431%2>>.

Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão de 2014/07/02; Processo n.º 0638/14*. [Em linha]. 2014 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/564715816608033a80257d200052574b?OpenDocument&Highlight=0,0638%2>>.

Supremo Tribunal Administrativo. *Acórdão de 2014/12/10; Processo n.º 01354/14*. [Em linha]. 2014 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/7a2fa63dc370079a80257db20041e6b2?OpenDocument&Highlight=0,01354%2>>.

Tribunal Central Administrativo Sul. *Acórdão de 2012/05/22; Processo n.º 05232/11*. [Em linha]. 2014 [Consult. 8 set. 2016]. Disponível em <URL:<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/a1b8a0d84ee9936380257a0900337125?OpenDocument&Highlight=0,05232%2>>.