



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

As obrigações fiscais das sociedades comerciais em situação de insolvência

Análise crítica ao artigo 65º do CIRE

João Luís Fernandes Castanho Amado

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2018

As obrigações fiscais das sociedades comerciais em situação de insolvência

Análise crítica ao artigo 65º do CIRE

João Luís Fernandes Castanho Amado

Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Direito da Empresa e dos Negócios pela Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa, sob orientação da Senhora Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2018

Agradecimentos

Os meus profundos agradecimentos vão, em primeiro lugar, como não poderia deixar de ser, para toda a minha família, em especial:

Aos meus pais, por todo o carinho, auxílio, apoio incondicional e investimento na minha formação e educação, e ao meu irmão, companheiro de uma vida.

Quando tudo corre pelo melhor haverá sempre quem torça por nós, mas é em alturas menos boas que posso encontrar em vocês um refúgio.

A ambas as minhas Tias, Alice e Cândida, que sempre acompanharam de perto o trabalho que investi na presente Dissertação.

À minha Tia Alice faço questão de agradecer pela sua total prontidão de auxílio nesta fase, que, nem sempre tendo muita disponibilidade com tanto trabalho, conseguiu sempre dispôr a sua ajuda. Foi de louvar a sua preocupação com o meu sucesso.

À minha Tia Cândida, um só agradecimento não bastaria, sempre tomou bem conta de mim e, no fundo, fez com que todo o meu trabalho e formação fossem possíveis.

Em seguida, faço questão de agradecer a todos os meus amigos e colegas que disponibilizaram prontamente o seu auxílio e/ou souberam ter palavras de encorajamento e apoio. Sinto que, por um lado, nunca caminhei só.

Alguns deles foram verdadeiros “ anjos da guarda”, fundamentais para que avançasse o meu percurso com confiança.

Não posso deixar ficar de fora o Dr. Rui Pereira, a quem devo um agradecimento pela amável compreensão que teve comigo nesta fase, bem como toda disponibilidade para ajudar que sempre demonstrou.

Por último, uma palavra de agradecimento também para a minha orientadora, a Professora Maria de Fátima Ribeiro, por me ter encorajado a não baixar os braços, quando tudo parecia impossível.

Resumo

O tema do presente trabalho versa sobre as obrigações fiscais das sociedades comerciais em situação de insolvência. Suscita-se a questão de saber se faz sentido, uma vez proferida a sentença declaratória da insolvência pelo juiz, continuarem estas entidades vinculadas ao cumprimento do dever de pagar impostos, bem como de todo o vasto leque de obrigações acessórias que daí advém.

Tal questão dividiu os administradores da insolvência e a Autoridade Tributária, que sempre tiveram pontos de vista antagónicos sobre o assunto. A mesma acabou por ser resolvida através da alteração conferida pela Lei 16/2012 de 20 de abril ao art. 65º do CIRE, objeto de análise no presente trabalho.

Conclui-se que, apesar de ter dado uma resposta afirmativa a este problema, a nova redação acabou por criar outras dúvidas, especialmente quanto à responsabilidade pelo cumprimento destas obrigações.

Palavras-chave: sociedades comerciais; empresas; obrigações fiscais; obrigações declarativas; insolvência; AI; AT.

Abstract

The subject of this dissertation deals with the tax obligations of commercial companies that find themselves in insolvency situations. The question arises as to whether it makes sense, once the insolvency decree has been pronounced by the court, should these referred identities continue to be linked to the fulfilment of the duty to pay taxes, as well as of the whole wide range of accessory obligations that ensue.

This question divided apart the insolvency administrators and the Tax Authority, who always had opposing points of view on the subject. This was eventually resolved through the amendment conferred by the Law 16/2012 of April 20 to the article 65º of the CIRE, which will be object of analysis in the present work.

It is concluded that, although it has given an affirmative answer to this problem, the new wording of the article has led to other doubts, in particular in what concerns to the responsibility for meeting those obligations.

Key words: Commercial Companies; Enterprises; tax obligations; accessory obligations; insolvency; insolvency administrators; Tax Authority.

Índice

Lista de siglas e abreviaturas	8
Introdução.....	11
1. Considerações introdutórias sobre as sociedades comerciais.....	13
2.1. Noção de sociedade comercial	13
2.2. Sociedade comercial e empresa	14
2.3. A tributação das sociedades comerciais. Breve referência	16
2. A insolvência e as sociedades comerciais.....	17
2.1. As sociedades comerciais como sujeitos passivo	17
2.2. O CIRE, a empresa e a sociedade comercial	18
2.3 Quando é que existe uma situação de insolvência?	19
2.3.1. O critério geral	19
2.3.2 O critério adicional	19
2.4. Massa insolvente e sua liquidação e dissolução da sociedade.....	20
2.5.A insolvência enquanto processo.....	22
2.5.1. Características. Breve referência	22
2.5.2 Finalidade. Tendências atuais	23
2.6. O AI no processo de insolvência.....	25
2.6.1. Finalidade e funções	25
2.6.2. Exercício das suas funções	26
2.6.3. Responsabilidade civil.....	27
3. As obrigações fiscais e declarativas no Processo de insolvência.....	30
3.1. Obrigações fiscais e obrigações acessórias. Distinção.	30
3.2. Cumprimento das obrigações fiscais e demais obrigações acessórias após a sentença de declaração de insolvência	32
3.2.1. O entendimento dos AI	32
3.2.2. O entendimento da AT.....	33
3.2.3. O entendimento dos Tribunais	36
3.2.4. O entendimento vertido na lei através das alterações ao artigo 65º do CIRE	38
3.2.5. Análise crítica à nova redação conferida ao artigo 65º do CIRE.....	40
3.2.6. A posterior necessidade de a AT emitir a Circular nº 10/2015	46
Conclusão	50
Bibliografia	52

Lista de siglas e abreviaturas

AA. VV.	Autores vários
AC	Assembleia de credores
Ac.	Acordão
ACE's	Agrupamentos complementares de empresas
Art./Arts.	Artigo/artigos
AI	Administrador(es) da insolvência
AJ	Administrador judicial
Al./Als.	Alínea/alíneas
APAJ	Associação Portuguesa dos Administradores Judiciais
AT	Autoridade Tributária
BdP	Banco de Portugal
CC	Código Civil
Ccom	Código Comercial
CEJ	Centro de Estudos Jurídicos
Cfr.	Confrontar
CIRE	Código da Insolvência e Recuperação de Empresas
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Cit.	Citada
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
Colab.	Colaboração
Consult.	Consultado
Coord.	Coordenação

CPEREF	Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e da Falência
CRC	Conservatória do Registo Predial
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DL	Decreto-Lei
Dir.	Direção
Disp.	Disponível
EBF	Estatuto dos benefícios fiscais
I.e.	Isto é
IMI	Imposto Municipal sobre imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
INE	Instituto Nacional de Estatística
IRC	Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IS	Imposto do selo
MJ	Ministério da Justiça
Nº/ N^{os}	Número/Números
Ob.	Obra
PER.	Processo Especial de Revitalização
P.e.	Por exemplo
P./PP.	Página/Páginas
RERE	Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas
RJPADLEC	Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e Liquidação de Entidades Comerciais

SIREVE	Sistema de Recuperação de Empresas por via Extrajudicial
SS.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TGIS	Taxa Geral do Imposto do Selo
TOC	Técnico Oficial de Contas

Introdução

Como é do conhecimento geral, o facto de as empresas que entraram em processo de insolvência, causa grandes transtornos à economia nacional. Todavia, é de assinalar que a tendência mais recente aponta para uma diminuição do número de empresas em processo de insolvência em Portugal.¹ Apesar de todos os esforços nesse sentido será quase utópico afirmar que o fenómeno da insolvência na atividade empresarial possa, alguma vez, vir a ser erradicado por completo. Esta situação deve-se essencialmente aos altos níveis de concorrência e competitividade entre empresas que se fazem sentir na atual economia de mercado, assim como ao elevado risco que comporta uma atividade empresarial, o que leva a que nem todas as empresas consigam conquistar o seu espaço e prevalecer no mercado. Facto é que, a insolvência na atividade empresarial afeta em larga escala a condução e a prosperidade dos negócios levados a cabo pelas sociedades comerciais, minando o seu último objetivo de prossecução do lucro, uma vez que, com a escassez de recursos financeiros, estes entes coletivos vêem inevitavelmente todas as suas relações afetadas, desde os seus fornecedores e clientes, aos seus possíveis investidores ou *stakeholders* e até as suas decisões e atuações, sem esquecer os seus trabalhadores e outros colaboradores.

E a relação destes entes com o Estado, que se materializa principalmente na obrigação do pagamento de impostos, será ela também afetada? Foi esta questão que conduziu à realização do presente trabalho. Incumbe-nos compreender até que ponto estará uma sociedade insolvente vinculada à continuidade do cumprimento das suas obrigações fiscais, e quem se responsabiliza perante um processo de insolvência pelo tratamento destas.

Para levar a cabo essa tarefa, a sequência do presente trabalho foi organizada do seguinte modo:

Em primeiro lugar, este inicia-se com um enquadramento sobre em que consistem as sociedades comerciais, revela-se necessário compreender sucintamente alguns conceitos base a elas subjacentes; de seguida, introduzimos a figura da insolvência nas sociedades comerciais, começando por desenvolver alguns conceitos específicos, daremos a conhecer a finalidade e as características do processo e, ainda, o papel que o administrador da insolvência terá em todo esse processo. O trabalho prosseguirá para o

¹ Consult.em:www.racius.com/observatorio/2018/

cerne da questão estabelecendo *apriori* a diferenciação entre obrigações fiscais e obrigações acessórias, expondo a discussão entre os AI e a AT, sobre a continuidade do cumprimento das obrigações fiscais após a sentença declaratória da insolvência, sem nunca deixar de mencionar e comentar as duas circulares que postulam o entendimento da AT sobre esta matéria. O foco do trabalho-debruçar-se-á- sobre as alterações ao art. 65º do CIRE, introduzidas pela Lei nº 16/2012 de 20 de abril, onde iremos analisar de modo crítico a metodologia usada pelo legislador para solucionar o problema das obrigações fiscais. Terminamos com uma reflexão sobre quem será a figura responsável pelo tratamento das obrigações fiscais quando uma sociedade é declarada insolvente e como ficou o paradigma da fiscalidade nesta matéria sensível, depois destas alterações à lei.

1. Considerações introdutórias sobre as sociedades comerciais

1.1. Noção de sociedade comercial

O art. 1, nº2, do CSC não define nem caracteriza sociedade comercial², nem tampouco o Cap. III do CSC, que se intitula “contrato de sociedade” esclarece a sua caracterização. Perante este silêncio, a grande maioria da doutrina chama à colação o art. 980º do CC que regula o contrato de sociedade, pois o que se pode retirar do art. 1º, nº2 do CSC é que a sociedade comercial é uma sociedade, ou seja, uma entidade que reveste as características gerais dadas pelo instituto regulado no art. 980º do CC. Começaremos então por compreender em que consiste afinal uma sociedade.

ENGRÁCIA ANTUNES³. define sociedade como:

a entidade que, constituída por uma ou mais pessoas (singulares ou colectivas, de direito privado ou público) através de negócio jurídico (unilateral, bilateral ou plurilateral) ou da lei, é titular de um património próprio (originalmente resultante das respetivas contribuições que não sejam de mera fruição (por regra, ao exercício de uma empresa) ficando o respetivo sócio ou sócios expostos ao risco económico desse exercício (lucros e perdas).

Partindo desta noção genérica, as sociedades comerciais serão as sociedades que, além destas características, cumpram as duas notas específicas que o CSC acrescenta à lei civil no seu nº 2 do art. 1º, (i) tenham um objeto comercial, ou seja, pratiquem atos comerciais e (ii) adotem uma forma comercial⁴, isto é, um dos tipos aí previstos, seja em nome coletivo, sociedade por quotas, sociedade anónima, sociedade em comandita simples ou sociedade em comandita por acções⁵. São estas duas particularidades que as distinguem das sociedades civis⁶.

² Ao longo do presente trabalho, como indica o seu título, vamos referir- nos apenas às pessoas coletivas sociedades comerciais, ficando de fora as empresas individuais, não constituídas sob forma societária.

³ ANTUNES, J.E (2016) – *Direito das Sociedades – Parte Geral*, 6º Ed., revista e actualizada, Porto, p. 80.

⁴ De acordo com, M. Elisabete Ramos “Vigora em matéria societária, o princípio da taxatividade ou *numerus clausus* dos tipos legais de sociedades comerciais. As sociedades que tenham por objeto a prática de atos de comércio devem adotar um dos tipos no art. 1º, 2º”. – RAMOS, M. Elisabete (2018) - *Direito Comercial e das Sociedades – entre as Empresas e o Mercado* – Almedina Ed., Coimbra, p.163

⁵ Não é objectivo do presente trabalho a caracterização de cada tipo legal, sendo que as principais notas estão dispersas pelo CSC. adiantamos no entanto que, segundo M. Elisabete Ramos, estes tipos societários se distinguem entre si pelas características da responsabilidade dos sócios perante a sociedade e credores sociais, transmissão das participações sociais, estrutura organizatória, capital social e número mínimo de sócios- RAMOS, 2018, p.164.

⁶ “cujo conceito se reconduz à noção dada pelo art. 980º do CCIV(...) encontrando neste diploma a sua disciplina jurídica” – ANTUNES, 2016, p.81.

1.2. Sociedade comercial e empresa

Constata M. ELISABETE RAMOS⁷ que, “existe uma estreita e íntima relação entre sociedade e empresa”. Isto porque a empresa pode constituir o substrato da sociedade comercial, e esta pode ser a sua forma jurídica. Assim, com frequência, a sociedade é titular de uma empresa⁸, conseqüentemente, quem controla a sociedade controla a empresa⁹.

O presente trabalho irá focar-se nas empresas ditas coletivas. Nesse sentido seguiremos o pensamento de ENGRÁCIA ANTUNES¹⁰ que começa por explicar, a sua origem, relacionando-a com a globalização e complexificação do sistema económico:

(...) o sistema económico haveria de transformar-se e complexificar-se extraordinariamente: um dos traços mais marcantes dessa transformação traduziu-se na mutação da célula ou protagonista central daquele sistema económico, que rapidamente deixou de constituir a empresa individual, explorada por uma pessoa física ou singular, para passar a centrar-se quase esgotantemente na empresa coletiva, explorada por pessoas coletivas ou morais.

No seio da empresa coletiva, a sociedade, originalmente concebida como” um agrupamento voluntário de indivíduos que, através da formação de um fundo patrimonial comum, exercem uma atividade económica lucrativa” ganhou destaque e, continua o autor, ” transformou-se no protótipo da empresa em nome coletivo”¹¹, levando a que as empresas, a partir de dado momento, passassem a optar estruturar-se sob a forma de empresa societária, explorada pela pessoa coletiva sociedade¹².

Segundo o autor, a sociedade comercial passou a constituir, em particular a sociedade anónima, o” protótipo da empresa societária”.^{13 14}, por razões organizativas, financeiras e jurídicas¹⁵. Terminamos esta nota com o pensamento de ENGRÁCIA ANTUNES^{16 17}:

⁷ RAMOS, 2018p. 154.

⁸ A autora ao refere-se ao sentido objetivo de empresa, i.e., um” bem patrimonial susceptível de negociação”. – ob. cit., p. 154. Também no presente trabalho iremos abordar o conceito de empresa segundo este sentido objetivo.

⁹ RAMOS, 2018, p. 154.

¹⁰ ANTUNES, 2016, p. 15.

¹¹ *Ibidem*.

¹² *Idem*, p.16.

¹³ ANTUNES, 2016, p.16.

¹⁴ Ainda que existam outras modalidades de empresa colectiva exploradas por outro tipo de pessoas coletivas que não as sociedades comerciais, que ENGRÁCIA ANTUNES relega para um plano secundário, como é o caso das cooperativas, ACE’s, consórcios, que são os designados *Joint Ventures*, associações em participação – *ibidem*.

A sociedade constitui a forma jurídica por excelência de organização da empresa coletiva. Trata-se indubitavelmente da mais perfeita, poderosa e complexa das pessoas coletivas de direito privado.

Todavia, como o autor adverte, por mais que seja inegável e íntima a ligação que existe entre ambas as figuras, tal não implica uma sobreposição absoluta entre as duas, visto que estas têm as suas diferenças. Sociedade comercial é uma pessoa coletiva, sujeita de direitos e obrigações, que tem necessariamente um substrato pessoal (os sócios). A empresa, apesar de se tratar igualmente de uma organização, normalmente não é integrada ou composta por sujeitos sócios, será antes um bem patrimonial susceptível de negociação¹⁸. Apesar da sua constituição e extinção poderem ser coincidentes, a verdade é que a sociedade pode fazer negócios que tenham por objeto a empresa, ou seja, a sociedade pode sobreviver à empresa. Em sentido inverso, a empresa pode sobreviver à sociedade, como acontece nos casos de liquidação da sociedade, em que a empresa societária é alienada e continua a ser explorada pelo adquirente, nos termos do art. 152º, nº1 al. d) do CSC¹⁹.

¹⁵ Vide ANTUNES, pp.16 a 24.

¹⁶ ANTUNES,2016, p.22.

¹⁷ Apud GUYON, Yves(2003) – *Droit des Affaires, tome I - Droit Commercial Général et Sociétés*, 12^{ème} édition , Economica , Paris.

¹⁸ Vide, RAMOS, P.154

¹⁹ Como M. ELISABETE RAMOS explica, tal pode ocorrer durante o processo de liquidação da sociedade, em que a empresa societária é alienada e continua a ser explorada pelo adquirente, nos termos do art. 152º, nº1 al. d) do CSC – RAMOS,2018, pp. 154 e 155.

1.3. A tributação das sociedades comerciais. Breve referência.

Ficou esclarecido que a sociedade comercial é uma das formas jurídicas de organização da empresa coletiva. A sociedade comercial constitui, de igual modo, uma pessoa coletiva de direito privado. Ela goza de personalidade jurídica e, nas palavras de RUI DUARTE MORAIS ^{20 21}:

uma das dimensões da personalidade jurídica é, pois a personalidade tributária, a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídico-tributárias (art. 15º da LGT). Tais entes terão, por regra, capacidade tributária de exercício, ou seja, de, através dos seus órgãos próprios, darem tradução prática aos direitos e deveres de natureza fiscal que lhes assistem.

Assim, estas entidades estarão, à partida, também sujeitas à tributação sobre seu rendimento, bem como sobre do seu património e em sede de Impostos indiretos²².

²⁰ MORAIS, Rui Duarte (2007) – *Apontamentos ao IRC* – Almedina Editora, Coimbra p. 12

²¹ No entanto, como explicita o autor, nem sempre o fato de uma pessoa coletiva ter personalidade e capacidade tributária significa que ela está sujeita ao pagamento de imposto. É o caso, p.e., das sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, nos termos do art. 6º do CIRC. – *Ibidem*.

²² Cfr. OLAVO, Paulo Cunha (2012) – *Direito das Sociedades Comerciais*, 5º Ed. Almedina, Coimbra, pp.102 e 103.

2. A Insolvência e as sociedades comerciais

2.1. As sociedades comerciais como sujeito passivo

COUTINHO DE ABREU²³, a propósito da interacção entre direito societário e direito da insolvência, afirmou que: “é principalmente o direito da insolvência que atua sobre o direito das sociedades, em seu auxílio, complementando-o ou muitas vezes restringindo-o”.

De facto, o direito da insolvência pode exercer a sua influência no universo societário de uma forma considerável, o exemplo mais evidente disso é o de que, após a declaração da insolvência, apesar de os órgãos sociais continuarem em funcionamento nos termos do art. 82º do CIRE, estes “ficam quase esvaziados de competências”.²⁴ Transferindo-se os poderes de administração para a esfera do AI que passará a administrar a massa insolvente, como dita o art. 81º, nº1 do CIRE²⁵.

A interacção entre estes dois ramos do direito é possível devido ao art. 2º, nº1 do CIRE que cataloga as sociedades comerciais como sujeitos passivos da declaração de insolvência, nas suas alíneas a) e e).

Sobre estas duas alíneas é importante salientar a ocorrência do ato constitutivo de uma sociedade comercial, o contrato de sociedade. Se este se encontrar definitivamente registado, a sociedade comercial é considerada aos olhos do nosso ordenamento jurídico uma verdadeira pessoa jurídica, como consagra o disposto no art. 5º do CSC e, por isso, será abrangida pela disposição da alínea a) do art.2º nº1. Se, pelo contrário, o registo ainda não ocorreu, não terá adquirido personalidade jurídica, sendo desta forma abrangida pela alínea e) do artigo em questão.²⁶

²³ ABREU, Coutinho de J.M. – “Direito das Sociedades e Direito da Insolvência: interações “ in AA.VV. - *IV Congresso de Direito da Insolvência*, Almedina Ed., Coimbra, coord. de SERRA, Catarina, p.181

²⁴ ABREU, pp.182 e 183.

²⁵ Neste *Vide* ac.do STA proferido 20/12/2017, em relação ao processo nº0309/17 – “Os efeitos da dissolução da sociedade na sequência da declaração de insolvência repercutem-se essencialmente sobre o funcionamento dos seus órgãos sociais, cujos poderes ficam severamente limitados ou são transferidos para o administrador da insolvência”.

²⁶ Neste sentido – MARTINS, A. de Soveral (2016) – *Um curso de Direito da insolvência*, 2º Ed. Almedina, pp. 64 e 65.

2.2. O CIRE, a empresa e a sociedade comercial

Esclarecemos já os conceitos de sociedade comercial e empresa. Acontece que, no âmbito do direito da insolvência, o CIRE, diploma responsável pela tramitação do processo de insolvência, utiliza também o termo empresa com frequência ao longo das suas normas, comportando uma noção da mesma no seu art. 5º: “(...) considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer actividade económica”. Esta noção é muito ampla²⁷, podendo abranger uma grande quantidade de entidades, uma vez que nem se exige que as empresas sejam comerciais²⁸. O mesmo significa que, à luz deste art., cabem no seu conceito as empresas agrícolas e de artesanato²⁹. Nem tampouco é exigido que a empresa tenha que ter um fim lucrativo. Como esclarece CATARINA SERRA³⁰, a noção dada por este art. reflete a concepção de empresa em sentido objetivo, em que a mesma “aparece como um objecto que se integra no património dos sujeitos”. A autora adverte que as constantes referências à empresa, ao longo do CIRE podem suscitar alguma confusão no âmbito subjetivo da declaração de insolvência. I.e., surge a questão de saber se a empresa é susceptível de ser declarada insolvente, uma vez que a mesma é susceptível de recuperação. A autora³¹ esclarece que “(...) quando exista uma empresa, o sujeito da declaração de insolvência é sempre a pessoa ou o património autónomo que é identificado como seu titular”.

Partindo deste raciocínio, se uma empresa constitui o substrato de uma sociedade comercial, é esta que, por ser titular da empresa, será sujeito passivo da declaração de insolvência, nos termos do art. 2º, nº1 do CIRE.

²⁷ J Casalta. Nabais, alerta para o facto de o conceito de empresa estar a ser alargado ao ponto de se estar perante um conceito de empresa “manifestamente excessivo” – NABAIS, J. Casalta (2015) – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2º Ed., Almedina, p.18.

²⁸ O art. 230º do CCom. enumera as atividades que caracterizam uma empresa como comercial, sendo que, da análise que OLAVO CUNHA faz sobre o referido art., resulta que “a empresa comercial se caracteriza pelo risco de capital que o empresário assume.” – OLAVO, p. 7.

²⁹ Que são excluídas do conceito de empresa comercial, nos termos do art. 230º do CCom.

³⁰ SERRA, Catarina(2018) – *Lições de Direito da Insolvência*, Almedina ed., p.51

³¹ SERRA, 2018, p. 52.

2.3. Quando é que existe uma situação de insolvência?

2.3.1. O critério geral

Afirma CATARINA SERRA³² que “A insolvência é o pressuposto ou fundamento objectivo do processo de insolvência”. Esta, antes de ser um processo, começa por ser um estado³³, este estado será confirmado pelo juiz, através da sentença declaratória da insolvência, nos termos do art. 36º do CIRE. O critério, pressuposto objetivo que permite saber quando se está perante uma situação de insolvência, adotado no nosso ordenamento jurídico consta no nº1 do art. 3º do CIRE e é denominado de fluxo de caixa ou *cash flow*. TELES DE MENEZES LEITÃO³⁴ esclarece que segundo este critério,

o devedor é considerado insolvente logo que se torne incapaz , por ausência de liquidez suficiente, de pagar as suas dívidas no momento em que estas se vencem (...) a insolvência ocorre logo que se verifica a impossibilidade de pagar as dívidas que surgem regularmente na sua actividade.

2.3.2. O critério adicional

Contudo, no nº seguinte deste art., coexiste outro critério, para regular a situação dos patrimónios autónomos e pessoas coletivas por cujas dívidas nenhuma pessoa singular responda pessoal e ilimitadamente. REQUICHA FERREIRA afirma que este preceito normativo consagra uma situação adicional de insolvência³⁵ reservada para essas entidades. Nesse preceito consta que estas são também consideradas insolventes quando o seu passivo seja manifestamente superior ao ativo, avaliado segundo as normas contabilísticas aplicáveis. Estamos perante o critério do balanço ou *balance sheet* que, segundo MENEZES LEITÃO,“(…) a insolvência não é afastada pelo facto de o devedor cumprir as suas obrigações que se vencem no giro normal da sua actividade”³⁶

Independentemente disso, o que está em causa é a verificação de uma manifesta insuficiência do ativo do devedor em relação ao seu passivo.

³² *Idem*, p. 54.

³³ MARTINS, 2016, p.42.

³⁴ LEITÃO, L.M. Teles de Menezes (2017) – *Direito da insolvência*, 7ªEd. Almedina, Coimbra, p.81

³⁵ REQUICHA, Manuel Ferreira (2011) – “Estado de Insolvência” in AA. VV. – *Direito Da Insolvência – Estudos*, coord.de PINTO, Rui, 1º Ed., Coimbra, Coimbra. P. 273.

³⁶ Isto será assim pois, segundo CATARINA SERRA, ”não obstante não ter património suficiente para cumprir com as suas obrigações, o devedor mantém a capacidade de cumprir por via de crédito que lhe é disponibilizado.” – *Idem*, P.58.

SOVERAL MARTINS³⁷ esclarece que este critério justifica-se com a razão de se associar a esta categoria de devedores, o facto de terem o passivo manifestamente superior ao ativo,” um perigo para o tráfico e para os que, em geral com elas lidam”. É que esta superioridade do passivo, conforme explica o autor, é tida como um sinal de risco, que aumentará se o passivo se torna manifestamente superior ao ativo. É certo que, apenas o facto de o passivo ser superior ao ativo pode não traduzir o facto de o devedor não conseguir obter crédito e pagar as suas obrigações vencidas, por isso é que no preceito o legislador utilizou o vocábulo “manifestamente “. Dessa forma já existe um risco potencial do devedor estar em situação de insolvência.³⁸

Impõe-se a questão saber qual dos dois conceitos de insolvência se aplica às sociedades comerciais. Pelo exposto, pensamos que ambos os critérios podem ser aplicáveis, sendo que, o que releva para aplicação de um ou de outro será o facto de a sociedade comercial em causa ser pautada pela característica da responsabilidade limitada dos seus sócios³⁹. Se assim for, devem as mesmas ser consideradas insolventes nos termos do nº2 do art. 3º, em detrimento do critério geral⁴⁰, caso contrário ser-lhes á aplicável o conceito geral de insolvência.

2.4. Massa insolvente e sua liquidação e dissolução da sociedade

No presente trabalho iremos abordar o conceito de massa insolvente, cabe- nos por isso tecer algumas considerações sobre essa matéria.

Segundo o preceituado no art. 46º do CIRE, a massa insolvente abrange todo o património do devedor até à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que este adquira na pendência do processo, destinando-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas. O CIRE teve, igualmente, o cuidado de definir quem são os credores da insolvência. Nos termos do art. 47º eles serão compostos por todos os titulares de créditos de natureza patrimonial sobre o insolvente, ou garantidos por bens integrantes da massa insolvente, cujo fundamento seja anterior à data da declaração de insolvência. Portanto, os credores do da insolvência hão-de ver os seus créditos satisfeitos através desta massa insolvente.

³⁷ MARTINS, *idem*, p.52.

³⁸ Cfr. FERNANDES, Luís A. Carvalho e LABAREDA, João (2015) – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 3º Ed. Quid Juris, Lisboa, pp. 89 e 90.

³⁹ Como é o caso das sociedades anónimas ou, embora nem sempre assim seja, das sociedades por quotas.

⁴⁰ Segundo TELES DE MENEZES LEITÃO, o critério do nº2 do art. 3º é uma” norma especial, que derroga o regime do nº1”. – LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2017) – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 9º Ed. Almedina,Coimbra,p.65.

Não obstante, como indica o art. 46º, a massa insolvente tem as suas próprias dívidas, as designadas dívidas da massa, previstas no art. 51º do CIRE. Conjugando os arts. 46º e 172º do CIRE, só depois de estas dívidas estarem satisfeitas é que o AI está em condições de proceder ao pagamento dos créditos sobre a insolvência, através da liquidação e partilha da massa insolvente prevista no Capítulo III do Título VI do CIRE.

Não se confunda esta liquidação da massa com a liquidação e dissolução de uma sociedade.

Para explicar a diferença, seguimos o entendimento de ANA DINIS e CIDÁLIA LOPES⁴¹,

a dissolução de uma de uma sociedade é uma modificação da sua situação jurídica que se caracteriza pela sua entrada em liquidação. Com a dissolução a sociedade termina a prossecução do objeto social e entra imediatamente em liquidação, aplicando-se ainda nos casos de insolvência o disposto nas respetivas leis de processo.

Seguindo o raciocínio das autoras, a dissolução de uma sociedade será uma fase prévia à sua liquidação, realizada nos termos do art. 146º do CSC. É a partir do ato de dissolução, que se fundamenta nas várias alíneas do art. 141º do CSC que a sociedade entra em fase de liquidação. Esta dissolução e liquidação regem-se pelo CSC e pelo RJPADLEC, tendo por base a satisfação das responsabilidades passivas pendentes da sociedade e, caso no final do processo reste algum valor remanescente líquido, a distribuição do mesmo aos sócios⁴². Encerrado o processo de liquidação, a sociedade considera-se extinta, nos termos do nº2 do art. 160º do CSC. Para compreender a diferença entre a liquidação da sociedade e liquidação da massa insolvente temos que atender ao seu fim, assim, estas duas autoras esclarecem que as normas de liquidação da sociedade destinam-se a “regular a partilha do património societário da sociedade dissolvida, sendo a liquidação feita no interesse do sócio”⁴³. Já na liquidação da massa insolvente, regulada pelas normas do CIRE, o que se pretende tratar é a liquidação dos ativos insolventes e a venda dos bens apreendidos para a massa insolvente, sendo que este processo é desenvolvido a pensar no interesse dos credores da insolvência.

⁴¹DINIS, Ana Arromba e Lopes, Cidália Mota, com colaboração de MARCELINO, Pedro M. de Jesus (2017) – *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes – uma primeira abordagem*, 2º Ed. Almedina, Coimbra, p.40 e ss.

⁴² No entanto, nos termos do nº1 do art. 148º do CSC, se à data da dissolução a sociedade não tiver dívidas, podem os sócios proceder imediatamente à partilha dos haveres sociais, pela forma descrita no art. 156º.

⁴³ DINIS e Lopes, p. 42.

Para sustentar ainda melhor este entendimento, veja-se o despacho proferido pelo Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia:⁴⁴:

As normas da liquidação da sociedade não se devem confundir com as da liquidação dos ativos insolventes porque enquanto aquelas se destinam a regular a partilha do património societário da sociedade dissolvida sendo a liquidação feita no interesse dos sócios, estas regulam a venda dos bens arrolados para a massa insolvente como se se tratasse de um processo executivo, feita no interesse dos credores.

Todavia, acontece que a al. e) do art. 141º do CSC estipula que a sociedade também se dissolve pela declaração que decreta a sua insolvência. Nestes casos a regras da liquidação a aplicar serão as constantes no CIRE como dita a segunda parte do nº1 do art. 146º do CSC.

2.5. A insolvência enquanto processo

2.5.1. Breve caracterização do processo de insolvência

O processo de insolvência é um processo único, uma vez que o CIRE fez desaparecer a dicotomia recuperação/falência estabelecida anteriormente pelo CPREF. O CIRE adotou uma tramitação orientada para a liquidação do património do devedor, a não ser que seja aprovado um plano de insolvência⁴⁵; de natureza concursal⁴⁶, porque serão chamados todos os credores do devedor a intervir no processo; universal, porque todos os bens do devedor, estarão, à partida, sujeitos a ser apreendidos para futura liquidação⁴⁷; é dotado de uma natureza mista, no sentido em que inicialmente surge como processo declarativo, visando a apreciação e declaração da situação de insolvência, para depois surgir com uma feição executiva direccionada à apreensão e liquidação do ativo para pagamento dos credores⁴⁸; É um processo urgente⁴⁹, pois como

⁴⁴ Processo 236/03.2TYVNG, 18/04/2007. Cit . por DINIS e Lopes, 2017, p.62.

⁴⁵ Que terá como fim o de” prover à liquidação em moldes distintos ou de recuperar a empresa” RAMOS, António Fonseca (2015) – “Os Créditos tributários e a homologação do plano de recuperação da insolvência” in AA. VV. – *III Congresso de Direito da Insolvência*, coord. SERRA, Catarina, Almedina Ed., Coimbra, P. 364 *Apud* Serra, Catarina (2012) – *O Regime Português da Insolvência*, 5º Ed. Almedina, Coimbra.

⁴⁶ esta característica não é exclusiva do nosso ordenamento jurídico, note-se que, o ordenamento jurídico Espanhol refere-se ao direito da insolvência como “(...) *Derecho Concursal español*” – GÁNDARA, de la Luis Fernández (2004) – “Marco y fin de la Reforma de la Legislación Concursal” in AA VV.. – *Comentarios a la Ley Concursal*, Marcial Pons Ed., colección Garrigues, Madrid, p. 15

⁴⁷ Excluem-se os bens absolutamente impenhoráveis. Neste sentido, vide. EPIFÂNIO, p. 14

⁴⁸ *Idem* p. 15

consta do art.9º do CIRE, goza de precedência sobre o serviço ordinário do tribunal; E por fim, é considerado um processo especial autónomo porque tem a sua disciplina substantiva e processual regulada no CIRE⁵⁰.

2.5.2 O processo de insolvência e a sua finalidade. Tendências atuais

O CIRE foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 53/2004, de 18 de março surgindo no ano de 2004, em substituição do até então vigente CPEREF⁵¹. Este diploma estatuiu a insolvência como o único processo admissível, deixando a recuperação para uma das finalidades possíveis do processo, em alternativa à liquidação. O processo de insolvência passa a ser concebido como um processo único, dotado de uma tramitação baseada na liquidação do património do devedor, existindo a possibilidade de os credores aprovarem um plano de insolvência com o fim de, ou prover à realização da liquidação ou de recuperar a empresa. Com o CIRE,

*o objetivo do legislador é pois, o da satisfação dos direitos dos credores através da liquidação do património do devedor, muito embora admita que a mesma finalidade possa ocorrer com a recuperação da empresa devedora através do plano de insolvência*⁵²

Plano esse, que terá de ter a aprovação dos credores.⁵³ Este diploma foi sofrendo sucessivas alterações no decurso dos anos seguintes.

No ano de 2012, procedeu-se à sexta alteração ao CIRE, através da Lei nº 16/2012 de 20 de Abril⁵⁴, que procurou atenuar a filosofia de que a recuperação mais não seria do que uma possível finalidade estatuindo-se no nº1 do seu art. 1º o objetivo da recuperação da empresa, através do plano de insolvência, sobre a liquidação do património do devedor insolvente.⁵⁵:

O processo de insolvência (...) tem como finalidade a satisfação pela forma prevista num plano de insolvência, baseado nomeadamente, na recuperação da

⁴⁹ Esta urgência abrange todos os incidentes do processo, bem como os seus apensos e recursos em termos de prazos processuais significa que os mesmos serão contabilizados nos termos do disposto no art. 138º nº 1 do CC. – *ibidem*

⁵⁰ *idem* p. 17

⁵¹ Decreto-Lei nº 132/93 de 23 de Abril de 1993.

⁵² EPIFÂNIO, Maria do Rosário e Castelo Branco, J. M (dir.). – *Revista de Direito da Insolvência*, nº 0, 2016, dir. “Nº 0, 2016, Almedina editora, p. 178.

⁵³ *Vide, Idem*, p. 179.

⁵⁴ Lei que surge no contexto da aprovação em Conselho de Ministros do Programa “Revitalizar” – SERRA, p. 326.

⁵⁵ LEITÃO, 2017, p.58

empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure como possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores.

Deste modo quis-se reforçar uma das duas possíveis finalidades do processo, a recuperação da empresa⁵⁶. Mais, a Lei 16/2012 de 20 de abril, instituiu nos artigos 17º-A a I do CIRE um novo processo autónomo dedicado à recuperação do devedor que se encontre em situação de economia difícil⁵⁷ ou em situação de insolvência meramente iminente⁵⁸, o PER e, ainda, uma via extrajudicial de recuperação, o SIREVE. No entanto, estas transformações não conseguiram convencer a maioria dos autores que continuaram a ver o CIRE como um meio concebido para a satisfação dos credores da empresa e não para a sua recuperação⁵⁹. É que, além do PER que configura um processo especial autónomo, não existe ao longo do CIRE quaisquer normas que concretizem a finalidade de recuperar o insolvente continuando o plano de insolvência a assumir natureza supletiva e continuando a satisfação dos credores a dominar todo processo⁶⁰.

Este, no fundo, garante a sua soberania uma vez que o plano que permite recuperar o insolvente requer a sua aprovação. Por essa razão é costume afirmar-se que no processo de insolvência os credores são tidos como os proprietários económicos da empresa.

Basta considerar que são eles que decidem se o pagamento se obterá por meio da liquidação do património ou por meio de um eventual plano de insolvência que venham a aprovar.⁶¹

Todavia, a tendência dos últimos anos, parece ir no sentido de promover cada vez mais a recuperação do devedor, regulando-se também as situações pré-insolvenciais,

⁵⁶ Segundo L. M. MARTINS, Tal se ficou a dever ao memorando celebrado com o Estado português com o Banco Central Europeu (BCE), Comissão Europeia (CE) e o Fundo Monetário Internacional (FMI) que previu expressamente alterações ao regime falimentar. – Martins, Luís M. (2014)- Processo de insolvência –3º Ed. Almedina Ed. p.9.

⁵⁷ Noção dada no art. 17º B do CIRE.

⁵⁸ Noção dada no art. 3º nº4 do CIRE.

⁵⁹ Como afirma TELES DE MENEZES LEITÃO: “Não nos parece, porém, que esta simples alteração seja suficiente para elidir a questão de que o fim principal do processo de insolvência continua a ser a satisfação dos credores, de que a recuperação da empresa é um mero instrumento” - LEITÃO, 2017, p.58

⁶⁰ Neste sentido, EPIFÂNIO, 2016, p.17.

⁶¹ Sendo que o conteúdo deste plano é livremente fixado pelos mesmos. Neste sentido *vide* TEIXEIRA, J. M. (2016) – *Empresas em insolvência: Obrigações contabilísticas e fiscais* Ed. Ordem dos Contabilistas Certificados, Lisboa, pp. 23 e 24.

⁶² Neste sentido damos destaque a uma das posições assumidas pelo ordenamento jurídico inglês sobre este assunto: “When a company becomes insolvent the interests of creditors are company interests” – FINCH, Vanessa e MILMAN, David (2017) – *Corporate Insolvency Law – Perspectives and Principles*, 3º Ed. Cambridge University Press.,p. 590.

como a insolvência iminente ou a situação económica difícil⁶³. Isto deve-se à convicção, cada vez mais sólida, de que é mais eficaz regular a insolvência em momento anterior a esta, onde apenas existe o risco insolvencial⁶⁴. Em 2016 o programa Capitalizar⁶⁵ foi mais longe ao proceder alterações não apenas ao CIRE como também ao CSC e apostar num PER dirigido às empresas⁶⁶.

Neste espírito de recuperação surgiu, muito recentemente, através da Lei nº8/2018, de 2/03 o RERE. Um mecanismo extrajudicial de recuperação qualificado por CATARINA SERRA como “um puro regime de enquadramento”, no sentido em que, segundo a autora, “permite um enquadramento jurídico dos acordos extrajudiciais de recuperação de empresas”⁶⁷.

2.6. O AI no processo de insolvência

2.6.1. Finalidade e Funções

Uma vez proferida a sentença declaratória da insolvência, nos termos do art. 36º do CIRE, uma nova figura assume o controlo na gestão do devedor insolvente assumindo um papel de destaque durante todo o processo, o AI.

Segundo LUÍS FERNANDES e JOÃO LABAREDA, o AI é “uma figura nuclear do instituto, essencial à marcha do processo”⁶⁸. Também designado por AJ, esta figura rege-se pelo EAJ e pelas disposições do CIRE.

A sua noção é comportada no art. 2º, nº1 do EAJ que esclarece que este será” a pessoa incumbida da fiscalização e da orientação dos atos integrantes do processo especial de revitalização, bem como da gestão ou liquidação da massa insolvente no âmbito do processo de insolvência, sendo competente para a realização de todos os atos que lhe são cometidos pelo presente estatuto e pela lei.”

No CIRE a sua figura está prevista no Capítulo II do Título III, sendo considerado um dos órgãos da insolvência. O seu papel, em termos gerais, será administrar o património

⁶³ Através das alterações em 2015 conferidas pelo DL 26/2015 de 26 de Fevereiro, tendo como alvo o PER e o Sireve.

⁶⁴ Serra, Catarina - “III Congresso de Direito da Insolvência” 2015 Almedina editora p. 12

⁶⁵ Aprovado através da resolução do Conselho de Ministros nº42/2016 de 18 de Agosto.

⁶⁶ Cfr. LEITÃO, p. 52

⁶⁷ SERRA, p.326

⁶⁸ FERNANDES, Luís A. Carvalho e Labareda, João (2015) – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 3º Ed. Quid Juris, Lisboa.p. 257

do insolvente, até porque um dos efeitos da declaração da insolvência é, regra geral, o de passar a competir ao AI o poder de administrar os bens da massa insolvente e deles dispor, como estipula o preceituado no art. 81º, nº1 do CIRE.

Para concretizar esta finalidade, caberá em primeira linha ao AI, nos termos do art. 55º, nº1 al. a) e b), a função de preparar o pagamento das dívidas do devedor insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, designadamente das que constituem produto da alienação, que lhe incumbe promover, dos bens que a integram, bem como, prover, no entretanto, à conservação e frutificação dos direitos do insolvente e, se for o caso, à continuação da exploração da empresa.

Mas o papel do AI não se esgota nas funções enunciadas nesse art.. Nas palavras de SOVERAL MARTINS, “as suas tarefas são numerosas e podem variar consoante o curso do processo. Daí também que seja um «administrador da insolvência» e não apenas um «administrador da massa»”⁶⁹. Este autor chama a atenção de que o seu papel extravasa a função de administrar a massa insolvente, indicando que é o próprio art. 55º, no seu nº1 onde se lê as “demais tarefas” que aponta para a imensidão de funções que recaem sobre a sua figura.⁷⁰

Neste sentido, SOVERAL MARTINS indica também outras funções relevantes que competem ao AI, enunciamos apenas algumas, por uma questão de brevidade, com base neste autor:⁷¹

Nos termos do art. 81º, nº4 do CIRE, O AI irá representar o devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência;incumbe-lhe diligenciar para que os bens apreendidos lhe sejam entregues imediatamente, ficando deles depositário, segundo o disposto no nº1 do art. 150º; Deve elaborar um inventário dos bens integrados na massa insolvente, uma lista provisória de credores e ainda um relatório, nos termos dos arts. 153º, 154º e 155º, respetivamente.

O AI dispõe, de igual modo, de legitimidade para optar pela suspensão ou execução de negócios em curso, nos termos do disposto no art. 102º, nº1 do CIRE.

E até , de legitimidade exclusiva para propor e fazer seguir acções nos termos do disposto no art. 82 nºs 3,4 e5 deste diploma. Deste modo se depreende que as suas funções vão muito mais além do preceituado no art. 55º, estando as mesmas dispersas um pouco por todo o CIRE.

⁶⁹MARTINS,2016, pp. 230 e 231.

⁷⁰ Ibidem, p.231.

⁷¹ Idem,Pp. 230 a 236.

A escolha do AI é efetuada pelo juiz, logo no momento da sentença declaratória da insolvência, nos termos da alínea d) do nº1 do art. 36º do CIRE, tendo por base os AI que constem das listas oficiais, segundo o estipulado no nº1 do art. 13º do EAJ. Na escolha, o juiz pode ter em conta as indicações que forem feitas pelo próprio devedor ou pela comissão de credores, se esta existir, como dita o art. 52º, nº1 do CIRE.

Contudo, dentro das condições estabelecidas no art. 53º, após a designação do AI a AC pode eleger para o cargo outra pessoa diferente, inscrita ou não na lista oficial de AJ.

2.6.2. Exercício de funções

Uma vez notificado da nomeação, o AI assume de imediato funções, nos termos do art. 54º do CIRE.

O AI deverá exercer pessoalmente as competências do seu cargo, sendo fiscalizado pela comissão de credores, assembleia de credores e pelo juiz, nos termos dos arts. 55º nº1, 58º e 56º do CIRE, respetivamente.

Não obstante, no exercício das suas funções devem os mesmos atuar com absoluta independência e isenção, nos termos do nº2 do art. 12 do EAJ. Como a sua função principal passa por gerir da melhor forma a massa insolvente, este artigo proíbe o AJ da prática de quaisquer atos que, para seu benefício ou de terceiros, possam pôr em crise quer os casos de recuperação do devedor, quer os casos da sua liquidação, estando a sua conduta ao longo do processo orientada para a maximização do interesse dos credores.

No exercício das suas funções o AI tem a faculdade de ser coadjuvado, sob a sua responsabilidade, por técnicos ou outros auxiliares, incluindo o próprio devedor, com a concordância dos credores.

Apesar de só apresentarem contas após a cessação das suas funções, como dita o nº1 do art. 62º do CIRE, o administrador da insolvência tem a obrigação de prestar contas em qualquer altura do processo, sempre que o juiz o determinar, por sua iniciativa ou a pedido da comissão ou assembleia de credores.

Não se confunda estas contas com a informação trimestral que este deve prestar ao abrigo do art. 61º e, de igual modo, com as contas anuais do devedor, previstas no art. 65º do CIRE.

Segundo o art. 60º do CIRE, a sua remuneração segue os termos previstos no EAJ sendo remunerado e reembolsado pelas suas despesas através da massa insolvente, nos termos

do nº1 do art. 29º do EAJ. Isto no caso de ter sido nomeado pelo juiz, sem ser eleito pela AC. Nesta última hipótese, deve a sua remuneração estar prevista na deliberação que o elegeu, nos termos do art. 60º, nº2.

Nos casos de insuficiência da massa insolvente, previstas nos arts. 39º a 232º do CIRE , a sua remuneração e reembolsos ficarão a cargo do organismo responsável pela gestão financeira e patrimonial do MJ.

2.6.3. Responsabilidade civil

Com todas as funções que o AI pode desempenhar, é natural levantar-se a questão de saber se o mesmo assume algum tipo de responsabilidade sobre os seus atos. A resposta encontra-se no art. 59º do CIRE. Ao abrigo do disposto no seu nº1, o AI responde civilmente pelos prejuízos e danos causados ao devedor, aos credores da insolvência ou à massa insolvente nos casos de inobservância culposa dos deveres profissionais que lhe são incumbidos.

Esta inobservância culposa não é presumível, tendo que ser apreciada de acordo com a diligência de um administrador da insolvência criterioso e ordenado.

O nº2 do mesmo artigo, estende a responsabilidade deste aos danos causados aos credores da massa insolvente que resultem da insuficiência desta para a satisfação integral dos seus direitos, estabelecendo comonexo de causalidade dessa insuficiência os atos por ele praticados. Ressalvam-se os casos de imprevisibilidade de insuficiência da massa, tendo em conta as circunstâncias conhecidas do AI e aquelas que ele não devia ignorar.

Mas, mais do que responder pelos seus atos, o AI é ainda responsável, solidariamente, pelos atos e omissões dos seus auxiliares, como prevê o nº3 do art. do 59º.⁷² Essa responsabilidade só é afastada se este provar que não existiu culpa da sua parte ou que, mesmo com a devida diligência, não se teriam evitado os danos.

Esta responsabilidade civil do AI encontra no art. 59º dois limites. O primeiro, no nº4 que limita a responsabilidade às condutas ou omissões danosas ocorridas após a sua nomeação.

⁷² Esclarece TELES DE MENEZES LEITÃO que a responsabilidade do nº3 do art. 59º terá” por base uma presunção de culpa do administrador da insolvência (in elegendo, in instruendo ou in vigilando)”. LEITÃO, 2017 - *Direito da insolvência*, p. 126

O segundo, no nº5 limita a responsabilidade em duas dimensões temporais estabelecendo que (i) esta prescreve no prazo de dois anos contados a partir do momento em que o lesado teve conhecimento do direito que lhe compete. Pretende -se dizer que o titular do direito lesado terá que intentar uma ação de responsabilidade contra o AI antes que decorram dois anos a partir desse referido momento, caso contrário, a responsabilidade deste cessa. E (ii) nunca depois de decorrido igual período sobre a data de cessação das suas funções. Nesta segunda metade do preceituado no nº5, o sentido da lei não é tão claro. Recorremos por isso às palavras de SOVERAL MARTINS⁷³:“(...) parece que tal responsabilidade prescreve também depois de decorridos dois anos sobre a data da cessação de funções.”

Assim, constata-se que a lei vai no sentido de fazer prescrever a responsabilidade deste órgão, dois anos após a cessação das suas funções.

Em relação à sua responsabilidade perante as obrigações fiscais após a declaração de insolvência, iremos analisar adiante o estipulado no art. 65º do CIRE.

⁷³ MARTINS, p.244

3. As obrigações fiscais e declarativas no processo de insolvência

3.1. Obrigações fiscais e obrigações acessórias. Distinção.

Falar em obrigações fiscais é falar na relação jurídico-fiscal assente entre os contribuintes e o Estado⁷⁴, sujeito ativo desta relação e titular do poder de tributar, legitimado pela concepção de Estado como Estado Fiscal.⁷⁵

No núcleo desta relação está a obrigação de pagamento de imposto ou obrigação fiscal⁷⁶, o meio por excelência para prosseguir a satisfação das necessidades financeiras do Estado.

A obrigação fiscal contém características que a diferenciam em certos aspetos das obrigações jurídicas privadas. Iremos traçar as suas principais características, seguindo as notas de FREITAS PEREIRA⁷⁷:

É uma obrigação *ex lege* isto é, resulta da simples verificação do facto tributário previsto na lei e não por vontade das partes⁷⁸; É indisponível e irrenunciável, porque está vedado ao sujeito ativo da relação jurídica de imposto a renúncia ou a disponibilidade do crédito tributário⁷⁹; é executiva, no sentido em que, “não estará dependente de qualquer outra pronuncia para além da constituída pelo próprio acto tributário”⁸⁰ e é especialmente garantida pois “dispõe de garantias muito específicas que colocam o credor tributário em posição de certa primacia em face dos credores comuns”⁸¹.

Todavia, uma relação tributária não está completa apenas com o dever de pagamento de imposto ao Estado. Sendo certo que o seu núcleo consiste no dever de prestar uma quantia em dinheiro por parte do sujeito passivo, para além disso

⁷⁴ Nos termos do art. 18º da LGT e seguindo o pensamento de AMÉRICO CARLOS, cabem na concepção de sujeito ativo, além do Estado, as regiões autónomas e as autarquias locais – vide. Carlos, A. F. Brás(2016) - *Impostos- Teoria Geral* 2016, 5º Ed. actual, Almedina, Coimbra, p.60.

⁷⁵ I.e., nas palavras de CASALTA NABAIS, “um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”.- NABAIS, José Casalta (1998) – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina Ed., Coimbra, p.192.

⁷⁶ Note-se que, segundo AMÉRICO CARLOS, na relação jurídico – fiscal, além do pagamento de imposto ainda poderá haver lugar a prestações acessórias, juros compensatórios a favor do credor tributário, deduções, reembolsos ou restituições do imposto e juros indemnizatórios a favor do contribuinte, segundo o disposto no art. 30º, nº1 da LGT. – CARLOS, 2016, p.71.

⁷⁷ PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas (2014) – *Fiscalidade*, 5º Ed. Almedina, Coimbra, pp. 276 a 278.

⁷⁸ Veja-se o estipulado no art. 36, nº1 da LGT.

⁷⁹ P. e., veja-se o art. 30, nº2 da LGT.

⁸⁰ PEREIRA, 2014, p. 277, *Apud* NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, p.239.

⁸¹ PEREIRA, 2014, p.278.

coexistem deveres e direitos ditos acessórios. Nas sábias palavras de SALDANHA SANCHES⁸²:

Encontramos assim incluídos na relação jurídica do imposto a totalidade do complexo de deveres e direitos subjectivos de natureza fiscal, mesmo que não se traduzam em quaisquer deveres de prestação pecuniária (...) Em todos estes casos encontramos não apenas o dever tradicional de prestações pecuniárias – o dever de cumprimento da dívida do imposto – mas um conjunto de deveres que existindo por causa da dívida do imposto têm uma natureza obrigacional.

Por isso, a obrigação fiscal não vive isolada, além da prestação principal, coexistem outras obrigações acessórias que se destinam a possibilitar a percepção da dívida de imposto, ambas integrando a relação jurídico-tributária.⁸³

Mas as sociedades comerciais podem estar, para além das obrigações declarativas, vinculadas a obrigações contabilísticas e de escrituração onde existem, entre outras, diversas obrigações, tais como, o dever de possuir contabilidade organizada nos termos do art.123 n.º1 do CIRC ou o dever de constituir e manter um processo de documentação fiscal ou dossier fiscal, relativo a cada período de tributação durante o prazo de 10 anos como dita o art.130.º deste diploma⁸⁵.

⁸² SANCHES, J. L. Saldanha (2002) – *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Ed. Coimbra, pp.132 e ss.

⁸³ Veja-se o n.º2 do art. 31.º da LGT.

⁸⁴ P.e. veja-se as principais obrigações declarativas, em sede de IRC previstas nas várias al. do art. 117.º do CIRC, entre elas, a declaração de inscrição, de alterações ou de cessação; a declaração periódica de rendimentos; ou a declaração anual de informação contabilística e fiscal, etc.

⁸⁵ NABAIS, J. Casalta (2016) – *Direito Fiscal*, 9.ª Ed. Almedina, Coimbra, pp.232 a 238.

3.2. Cumprimento das obrigações fiscais e acessórias após a sentença de declaração da insolvência

3.2.1. O entendimento dos AI

A tributação de uma sociedade insolvente sempre foi uma questão muito controversa, muito por culpa do silêncio da lei, que tardou em legislar a questão só o fazendo em 2012. Esta nunca mereceu a concordância dos AI, especialmente em sede de IRC. No presente trabalho, para mostrar o entendimento expressado por estes, baseamo-nos pelas orientações de ANA DINIS, CIDÁLIA LOPES e PEDRO MARCELINO, pioneiros no desenvolvimento desta matéria.

A tendência da resposta dos AI sobre o cumprimento de obrigações fiscais após a declaração da insolvência, foi sempre negativa, justificando a sua posição através do IRC, o principal imposto das pessoas coletivas, que tributa o seu rendimento.

Nos termos do nº1 do art. 3º do CIRC, o que se pretende tributar através deste imposto é o lucro das sociedades comerciais. Na convicção dos AI, quando se delibera a liquidação do património do devedor insolvente e a repartição obtida pelos credores, não existe atividade por parte do insolvente, ou seja, já não se visa a obtenção do lucro, somente o pagamento aos credores.

Este ponto de vista advém da interpretação *a contrario* que os mesmos fazem do nº 4 do art. 3º do CIRC. Este art., considera serem de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços. Ora, como a finalidade do processo de insolvência é orientada para a satisfação dos credores e não para a obtenção de lucro, não se realizam já operações económicas de carácter empresarial.

Seguindo esta linha de raciocínio, se uma sociedade insolvente deixa de exercer a título principal uma atividade de natureza comercial, deixa de obter rendimentos e, consequentemente, deixa de obter lucro.

Deste modo, o entendimento dos AI é o de que a sociedade insolvente deveria ser dispensada do pagamento de qualquer imposto e, inclusivamente, da entrega das obrigações ditas acessórias⁸⁶. Uma vez que, após a declaração de insolvência, a entidade insolvente deixa de consubstanciar uma estrutura económica que visa alcançar o lucro, ela transforma-se num conjunto de bens sem qualquer ligação funcional entre si que se

⁸⁶DINIS e Lopes, 2017.,p.58

destinam a satisfazer os credores⁸⁷. Dito de outro modo, a declaração de insolvência faz surgir um ente novo, distinto da sociedade, a massa insolvente, cujo objetivo último é a satisfação dos credores e não a prossecução do lucro.⁸⁸

Mas, o clima de dúvidas em relação ao cumprimento de obrigações fiscais extravasava o IRC, não havendo, de igual modo um consenso sobre o cumprimento dos demais impostos após a declaração da insolvência. O presidente da APAJ, JOSÉ RIBEIRO GONÇALVES⁸⁹, confirmou essa grave situação: “há administradores de insolvência que continuam, por exemplo, a liquidar o IVA e a pagar o IMI (...) não posso garantir que os administradores façam todos do mesmo modo. Havendo dúvidas, o campo fica aberto a todo o tipo de problemas.”

3.2.2. O entendimento da AT

A posição da AT sempre foi antagónica à dos AI. Desde que o início da discussão, a AT manteve sempre a posição de que, se uma empresa fosse dissolvida na consequência de um processo de insolvência, esta continuaria a existir como sujeito passivo até à data do encerramento da liquidação e não apenas quando se decide a sua manutenção, mantendo-se assim vinculada a obrigações fiscais e declarativas⁹⁰.

No sentido de manifestar este seu entendimento, foi emitida pela AT, em 2010, a Circular nº 1/2010, de 2 de Fevereiro, onde esta defendeu a tese da continuidade do cumprimento das obrigações declarativas e fiscais após a declaração da insolvência.

Segundo o disposto nesta circular, a AT partiu do raciocínio subjacente ao art. 141º, nº1 al. e) do CSC, onde se pode ler que a declaração da insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta em fase de liquidação, por força do art. 146º, nº1 do mesmo diploma. Se assim é, a dissolução da sociedade não acarreta necessariamente a sua extinção. Esta última, só se verificará, no momento do registo do encerramento da liquidação, de acordo com o disposto no art. 160º nºs 1 e 2 do CSC. Este entendimento leva a que se chegue à conclusão de que os direitos e obrigações de uma sociedade subsistem ainda na fase da sua liquidação. Mais uma vez, a AT apoia-se no CSC, em concreto no nº2 do art. 146º, onde se estipula que a sociedade em liquidação mantém a

⁸⁷ *idem*, p. 70 e 71

⁸⁸ Na verdade, como constata ANA DINIS e CIDÁLIA LOPES, “ao longo do seu texto, o CIRE refere sempre à massa insolvente e não mais *faz* referência à sociedade”. *idem*, p. 69

⁸⁹ Cit. por Lança, Filomena in – LANÇA, Filomena Tiago – “MF e MJ não se entendem sobre empresas”, in *Jornal de Negócios*, 6/08/2012, consult. em <http://www.inverbis.pt/2012/politico/mf-mj-empresas-insolvencia>

⁹⁰ DINIS e Lopes, 2017, pp. 58 e 59

personalidade jurídica e, por conseguinte, continuarão a ser-lhe aplicáveis com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas.

Ou seja, para a AT o facto de uma sociedade ter sido declarada insolvente, em nada interfere ou perturba a sua personalidade jurídica, posição que ficou expressa no ponto 3. da referida circular onde se lê:

O perdurar da personalidade jurídica da insolvente após dissolução, nos casos em que esta tenha como motivo a declaração de insolvência, não é posto em causa pela particular situação jurídica da insolvente, delineada no CIRE, já que as inibições ou limitações que tal declaração impõe não têm consequências nesse plano.

Para concluir e dissipar alguma dúvida que ainda restasse, a AT conclui no ponto 4. da circular que “A personalidade tributária da insolvente, tal como definida no artigo 15º da LGT não é afectada pela declaração de insolvência (...)”.

Podemos retirar a ideia de que, nesta Circular, a AT interliga a personalidade jurídica das sociedades com a sua personalidade tributária fazendo depender uma da outra. Se as sociedades, após a declaração de insolvência, continuam a ter personalidade jurídica, então nada obsta à sua suscetibilidade de continuarem a ser sujeitos de relações jurídicas tributárias, nos termos do art. 15º da LGT⁹¹⁹².

Além disso, a AT dispôs de outro argumento sólido para a continuidade das obrigações fiscais, recorrendo ao art. 268º do CIRE, referente aos benefícios fiscais⁹³. Alega a AT que “só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que, *a priori* está sujeito”⁹⁴, isto é, se as entidades insolventes podem ser sujeitos de benefícios fiscais então poderão, em igual medida, ser sujeitos de obrigações fiscais

Mais do que afirmar a continuidade das obrigações fiscais perante a situação de insolvência, a Circular foi ao ponto de enumerar quais as obrigações fiscais a cumprir, em sede de IRC e de IVA.

⁹¹ Neste sentido vai também CATARINA SERRA: “a sentença de declaração de insolvência não produz a extinção imediata das sociedades comerciais nem, por isso mesmo extingue a sua personalidade tributária” – SERRA, 2018, p. 89.

⁹² Neste sentido veja-se o pensamento de CLÁUDIA REIS: “Com a declaração judicial de insolvência, a empresa passa a existir como uma massa insolvente, um acervo de bens integrantes da mesma. Porém esta entidade continua a ter personalidade jurídica tributária, sendo sujeito de deveres fiscais” - REIS, Cláudia – “As obrigações tributárias da empresa insolvente” in *Jornal Vida Económica*, 17/04/2014, consult. em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/vidaeconomica17abr.pdf>

⁹³ Os benefícios fiscais são considerados, nos termos do art. 2º do EBF, medidas de carácter excepcional com o fim de tutelar interesses públicos extrafiscais que sejam superiores aos da própria tributação que impendem.

⁹⁴ Cfr. DINIS e Lopes, 2017, p.71

Em sede de IRC:

As sociedades insolventes continuam vinculadas à obrigação de liquidação e pagamento deste imposto, como ditam os arts. 89º e 104º, nº1 do CIRC. No âmbito deste imposto, continuam igualmente as sociedades adstritas às obrigações declarativas previstas no art. 117º do CIRC, as quais, deverão conter a identificação do TOC. Além disso, terão as sociedades insolventes de apresentar uma declaração com as alterações verificadas, aditando a designação social para “sociedade em liquidação” como decorre do nº 5 do art. 118º do CIRC e do nº3 do art. 146º do CSC. Essa declaração deve conter obrigatoriamente a identificação/assinatura do respetivo TOC.

Mais ainda, continua a ser obrigatório a sociedade insolvente dispor de contabilidade organizada.

Em sede de IVA:

Continua, de igual modo, a obrigação de liquidação e pagamento de imposto, encontrando-se apenas ressalvada a possibilidade de exercício dos sujeitos passivos por parte dos sujeitos passivos em situação de insolvência declarada, do direito a dedução do imposto, nos termos dos arts. 19º a 26º do CIVA.

É exigida, à semelhança do IRC, a apresentação de uma declaração de alterações aditando à designação social a expressão sociedade em liquidação conforme o preceito do nº 3 do art. 146º CSC e a obrigação de dispor de contabilidade organizada segundo o disposto no art. 44º do CIVA; continua a obrigação de emissão de factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como está prevista na al. b) do nº1 do art. 29º do CIVA, bem como as demais obrigações declarativas previstas no CIVA; os pedidos de reembolso terão que ser solicitados na correspondente declaração periódica devendo conter a identificação do TOC; por fim previu-se a possibilidade de, em sede de plano de insolvência, ser previsto a manutenção em atividade da empresa, caso em que o sujeito passivo deverá submeter uma declaração de alterações nos termos do art.32º do CIVA.

3.2.3. O entendimento dos tribunais

Se a discussão entre AI e AT nunca foi consensual, a jurisprudência dos tribunais judiciais e administrativos também não ajudava na procura de um entendimento comum, tendo sido proferidas inúmeras decisões quer num sentido, quer noutro. Por exemplo, vejamos um ac. do STA relativo ao processo 01079/03 de 29/10/2003⁹⁵ que parece ir no exato sentido do alegado pelos AI:

(...) decretada a falência, cessa a prossecução do objeto social da empresa e, portanto a obtenção de lucros, que é a base do IRC – art. 1º e 3º do CIRC(...) só através de uma ficção jurídica se poderia considerar lucro tributável o produto da alienação de património afetado ao pagamento de dívidas que já não consegue cobrir.(...)Não pode haver tributação de rendimentos ficcionados (...)Por outro lado, admitir a tributação sem lucros, reais ou presumidos, seria claramente inconstitucional - artº 103º nº 3 e 104º nº 4º da Constituição da República.

Mais, no âmbito do regime de contra-ordenação houve uma decisão que partilhava o defendido pelos AI, veja-se o ac. proferido pelo STA em 16/11/2005 relativo ao processo 0524/05⁹⁶, onde se discutiu a questão se deveria uma sociedade insolvente proceder ao pagamento de uma coima:

“(...)com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”: um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos(...)Pelo que, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coima”

Vejamos agora o proferido no ac. do STJ de 12.10.2006, processo 06P2930⁹⁷:

(...) A sociedade em liquidação não se transforma em comunhão de bens ou 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.

⁹⁵ Disp. e consult. em : <http://www.dgsi.pt/>

⁹⁶ Disp. e consult. em : www.dgsi.pt

⁹⁷ *Apud* BORGES, Eira Matos (2017) – “A Fiscalidade Das Sociedades Insolventes – Circular n. 10/2015” in AA. VV. – *Insolvência e Contencioso Tributário – Jurisdição Administrativa Fiscal*, Coleção Formação Contínua, CEJ, p.35.

Ao contrário dos anteriores, este ac. parece defender a posição assumida pela AT ao estabelecer que a sociedade em liquidação continua a ter personalidade jurídica.

Não obstante esta bifurcação em termos de decisões dos tribunais, a posição da AT vertida na Circular 1/2010 acabaria por ser apoiada, praticamente um ano depois da sua emissão, no acórdão do STA de 24/02/2011, proferido no processo nº 01145/09⁹⁸:

(...) 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). (...) Por aqui logo se vê que qualquer que seja a causa da dissolução, a sociedade em liquidação continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC, permanecendo vinculada a obrigações fiscais. Isto é, inexistindo qualquer exceção prevista na lei, todas as sociedades dissolvidas, qualquer que seja a causa da dissolução, mantêm obrigações fiscais.

Este ac. foi importante para a AT uma vez que, o mesmo apoia-se exatamente na maior parte da argumentação apresentada por esta na referida circular, pelo que, foi considerado uma vitória para a AT, prova disso é que, o mesmo foi referenciado em diversas ocasiões para justificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Veja-se, p.e., o que afirmou FILOMENA TIAGO num art:⁹⁹

Uma empresa que tenha sido dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir até à data do encerramento da liquidação, assim se mantendo vinculada a obrigações fiscais e, logo, à entrada atempada das obrigações declarativas. Aquele é o entendimento dos tribunais fiscais e encontra-se vertido no acórdão do STA, Proc.º 01145/09, de 24-02-2011, e que está em consonância com o entendimento adotado pela Administração Tributária de que a declaração da insolvência de

⁹⁸ Disp. e consult. em: www.dgsi.pt

⁹⁹ LANÇA, Filomena Tiago – “A empresa insolvente mantém a personalidade tributária” in Vida Económica 05/04/2012. Consult. em :<http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/Filomena-Tiago-A-Empresa-insolvente-mantem-personalidade-tribut%C3%A1ria.pdf>

sociedade não a desobriga do cumprimento de obrigações fiscais declarativas, tal como consta da Circular nº1/2010, de 2 de fevereiro.

Isto para demonstrar que, apesar de não ser totalmente unânime, de certa forma, o entendimento dos tribunais começou, com o passar do tempo, a aliar-se à posição sustentada pela AT.

3.2.4. O entendimento vertido na lei através das alterações ao artigo 65º do CIRE:

A Circular continha efeitos que se fizeram sentir na esfera jurídica dos AI, impondo-lhes obrigações que não se encontravam previstas no CIRE. P. e., o ponto 9. da referida circular relega para a esfera dos administradores da insolvência a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações declarativas em sede de IRC.

Foi neste contexto que surgiu a necessidade de alterar o art. 65º do CIRE, o qual pecava pelas suas lacunas. Esta alteração acabou por surgir através da Lei nº 16/2012, de 20 de abril.

Antes desta alteração, o CIRE apenas fazia uma pequena alusão às contas anuais do devedor¹⁰⁰. Estas, correspondem ao dever de elaboração e apresentação das contas anuais dos respectivos exercícios, relativos a cada ano civil, a que os membros da administração da sociedade estão vinculados, nos termos do art. 65º e 65º -A do CSC. .

A circular nº1/2010 foi uma chamada de atenção quanto à necessidade de regulamentação sobre o tratamento a dar às obrigações fiscais durante o processo de insolvência.

Veja-se agora como ficou este artigo depois das alterações da Lei nº16/2012 de abril):

Art.65º (redacção conferida com Lei nº 16/2012, de 20/04)

- 1 - O disposto nos artigos anteriores não prejudica o dever de elaborar e depositar contas anuais, nos termos que forem legalmente obrigatórios para o devedor.
- 2 - 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.
- 3 - Com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e

¹⁰⁰ Vide Art.65º, de acordo com a redacção do DL 185/2009 de 12/08

fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade.

4 - Na falta da deliberação referida no número anterior, as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.

5 - As eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir-se entre a declaração de insolvência e a deliberação referida no n.º 3 são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, nos termos dos números anteriores.

Esta alteração veio ampliar o artigo, acrescentando-lhe quatro novos n.ºs.

Numa primeira abordagem à inserção da nova redacção, o seu novo n.º2 põe um termo à discussão de saber se as obrigações fiscais e as demais obrigações declarativas subsistem ou não na esfera da sociedade insolvente, ficando estabelecido por lei que não é o facto de a sociedade se encontrar perante uma situação de insolvência que faz cessar as suas obrigações fiscais. Elas continuam sujeitas ao pagamento de imposto, às demais obrigações acessórias que cada imposto faz surgir.¹⁰¹

O n.º3 da nova redacção passa a definir qual o momento em que se extinguem necessariamente todas as obrigações declarativas anuais e fiscais. É com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, prevista nos termos do n.º2 do art. 156º do CIRE, que cessa o seu cumprimento. O preceito remete para o n.º2 do art. 156º, o que quer dizer que esta deliberação cabe à AC de apreciação do relatório¹⁰², que tal como as demais, está sujeita às regras de convocação e funcionamento previstas nos arts. 72º a 80º do CIRE.

¹⁰¹ Está visto que, nem as sociedades insolventes escapam ao dever dos impostos, consagrando-se a velha citação que terá sido proferida por BENJAMIN FRANKLIN:” Neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos.” – *Apud* Nabais,2016, p. 21

¹⁰² Uma vez mais se confirma que os credores detêm o destino da empresa insolvente, estando o encerramento da actividade dos estabelecimentos desta à distância de uma deliberação nesse sentido.

3.2.5. Análise crítica à nova redação dada ao art. 65º do CIRE

Apesar de a nova redação ter consagrado em lei, de uma vez por todas, a continuidade do cumprimento das obrigações fiscais após a declaração de insolvência, a mesma está, a nosso ver, longe de ser perfeita. Aliás, diga-se que esta foi mesmo das poucas questões que se viu esclarecida, uma vez que a nova redação traz consigo mais dúvidas do que esclarecimentos. Partilhamos a visão de vários autores que a criticaram, sendo que, merecem a nossa concordância, senão vejamos:

(i) Em primeiro lugar, apenas no último número da norma, existe uma menção expressa à declaração de insolvência, o que pode gerar alguma confusão temporal em relação ao cumprimento das obrigações fiscais. Valeu aqui LUÍS M. MARTINS, que clarifica que as obrigações declarativas e fiscais do insolvente mantêm-se após a declaração de insolvência¹⁰³. Seria mais claro se o legislador tivesse construído a norma desta forma.

(ii) Adiantámos, propositadamente, que a adição do nº2 responde afirmativamente à questão da continuidade do devedor insolvente e, seus legais representantes, dos deveres de elaborar e depositar contas anuais e de cumprir com as obrigações fiscais e que, a adição do nº3 passou a definir o momento em que as mesmas se extinguem. O problema reside em saber quem é que na prática está incumbido do dever de cumprir estas obrigações, se o devedor insolvente ou o AI. À primeira leitura dos nºs1 e 2, parece não haver margem para dúvidas, tanto um como outro claramente relegam o cumprimento das obrigações em causa para a esfera do insolvente e dos seus representantes legais, deixando de fora o AI¹⁰⁴.

Neste sentido, tenha-se atenção à primeira parte do nº1 do art. 65º: “o disposto nos artigos anteriores não prejudica o dever (...)”, ora se os artigos anteriores se referem a regulações específicas sobre a figura do AI, tais disposições não vão interferir com esta obrigação que continua a incumbir ao devedor, do mesmo modo que não irão prejudicar o cumprimento das obrigações fiscais às quais o insolvente se mantém obrigado nos termos do nº2. Se conjugarmos a leitura destes dois números o raciocínio leva, quase inevitavelmente, a que se faça uma separação entre as disposições específicas que regulam o AI nos arts. anteriores do CIRE e as obrigações de depósito de contas anuais

¹⁰³ Martins, 2014, p. 235.

¹⁰⁴ Neste sentido *vide* Carvalho, Catarina Guedes de: “(...)todas as demais obrigações fiscais, se mantém a cargo do devedor insolvente e dos seus legais representantes (não cabendo, por conseguinte, ao administrador da insolvência).” - AA. VV. – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado – Coleção PLMJ*, 1º Ed., Coimbra, Coimbra, pp. 156 e 157.

e cumprimento de obrigações fiscais que, deste modo, continuam a pertencer ao insolvente e seus representantes legais e, portanto, não pertencerão ao AI.

Neste sentido, vai L. M. Martins: “a sua elaboração e apresentação cabe ao próprio devedor e aos seus representantes legais, respondendo igualmente pelas obrigações fiscais que extinguem com a deliberação da assembleia em encerrar o estabelecimento”¹⁰⁵. Assim como LUÍS FERNANDES e JOÃO LABAREDA:

*perante a injunção contida na parte final do novo n.º 2 é também sobre o insolvente que impendem as obrigações fiscais aplicáveis por cujo incumprimento respondem, sendo também a declaração de insolvência o momento determinante até ao qual elas se consideram*¹⁰⁶.

A nosso ver, nada obsta a que o dever de elaborar e depositar contas anuais continue a ser cumprido pelo devedor, partindo do princípio de que, nos termos do art. 82, ° n.º1 do CIRE, os seus órgãos sociais se mantêm em funcionamento mesmo após a declaração da insolvência.

Porém, a controvérsia surge no âmago das obrigações fiscais, quando trazemos à colação o art. 81º do CIRE, norma que trata de um dos muitos efeitos provenientes da declaração da insolvência sobre o devedor, a privação imediata do insolvente e dos seus administradores dos poderes de administração e disposição da massa insolvente, que passam de imediato a competir ao AI. Segundo este art., declarada a insolvência pelo juiz, nos termos do art. 36º do CIRE, será nomeado um AI que passa, a partir desse momento, a administrar a massa insolvente.e, por isso, incumbe nesta fase ao AI prover ao cumprimento dos deveres fiscais. Se assim é, não se compreende porque quis o legislador responsabilizar o devedor insolvente e seus legais representantes por obrigações fiscais geradas nesse período, uma vez que, seguindo o raciocínio traçado, compete ao AI a satisfação dessas dívidas através da massa insolvente. Parece que o legislador consagra a continuidade do cumprimento das obrigações declarativas e fiscais do devedor insolvente a serem cumpridas pelo próprio após a declaração da insolvência, ignorando por completo o preceituado no art. 81º do CIRE.

Sustentamos esta crítica através de TELES DE MENEZES LEITÃO, que se pronunciou exactamente neste sentido:

Não nos parece porém, que faça sentido o regime consagrado(...)se a administração da massa insolvente passa a competir ao administrador de

¹⁰⁵ Martins, 2014, pp 235 e 236.

¹⁰⁶ FERNANDES e Labareda, p. 364

*insolvência (art. 81º) não se vê por que motivo deve o insolvente ser responsabilizado pelo cumprimento das obrigações fiscais geradas nesse período*¹⁰⁷.

(iii) No nº3 determina-se a extinção das obrigações declarativas e fiscais. Perante o estipulado, temos duas notas a fazer:

Se tivermos em conta o preceituado na al. n) do art. 36º do CIRE, esta assembleia nem sempre se realiza, a sua existência fica ao critério do juiz. Isto cria a dúvida de sabermos o que ocorre ao dever de cumprimento das obrigações fiscais se a mesma não se realizar, até porque o número seguinte não oferece a resposta, menciona apenas os casos da falta de deliberação. Perante esta lacuna, guiamo-nos pelo entendimento de LUÍS FERNANDES e JOÃO LABAREDA¹⁰⁸ que supõem ficar abertos dois caminhos a seguir: ou o estabelecimento se mantém em funcionamento e é aplicado o disposto no número seguinte, ou se dá o encerramento nos termos do art. 157º, aplicando por analogia a disciplina vertida no nº3

Ambas as soluções apresentadas fazem sentido pelo que a sua aplicabilidade terá que ser decidida através do caso concreto.

Este preceito fala em encerramento da atividade do estabelecimento, porém uma empresa pode ter vários estabelecimentos. Pensamos que o sentido do alcance de encerramento da atividade do estabelecimento compreende o encerramento da totalidade da atividade empresarial do devedor, sendo da nossa opinião que seria esta nomenclatura que deveria constar no nº3, de forma a incluir todos os estabelecimentos que realmente existam e não deixar margem para dúvidas¹⁰⁹

(iv) Em relação aos nºs 4 e 5, a vontade do legislador foi ainda mais turva¹¹⁰:

Do nº4 resulta que na falta da deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, passam as obrigações fiscais a ser da responsabilidade daquele em que a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.

Segundo este preceito, e pelo exposto até a este ponto, podemos concluir que em relação ao cumprimento das obrigações fiscais o legislador fez uma divisão temporal em dois tempos: num primeiro momento as obrigações declarativas e fiscais mantêm-se a

¹⁰⁷ LEITÃO, 2017, P.146

¹⁰⁸ *Vide*, FERNANDES e Labareda, 2015, p. 365

¹⁰⁹ Neste sentido apoiamo-nos em Luís A. Carvalho Fernandes e João Labareda-“Naturalmente que este regime se justifica somente a partir da totalidade empresarial do devedor.(...) quando a lei se refere ao encerramento do estabelecimento, abrange todos os que realmente existam“ – *Ibidem*.

¹¹⁰ Teles de Menezes Leitão afirma que o nº4 e 5 tornam “ainda menos clara a interpretação da lei”. – LEITÃO, 2017, p.147.

cargo do devedor insolvente e dos seus legais representantes (não cabendo por isso ao AI) até ser deliberado em AC o encerramento da atividade do estabelecimento. Não sendo encerrada a atividade, por não ter havido deliberação nesse sentido, passamos para o segundo momento em que a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais passa a ser da competência daquele que administrar o insolvente nessa altura.

Delineado este esquema, depreende-se que no segundo momento o legislador confere uma troca das responsabilidades pelo cumprimento das obrigações fiscais que passam a ficar ao cuidado de quem administrar o insolvente depois da deliberação, sem entrar em mais detalhes¹¹¹. Pelo exposto, entendemos que isto significa que neste momento a responsabilidade tanto pode ser do devedor insolvente como do Administrador da insolvência.

(v) Por último, o nº5 prevê uma eventual responsabilidade fiscal entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento¹¹² para quem tiver sido conferida a administração da sociedade insolvente. O mesmo é dizer que a responsabilidade tanto pode recair no AI como no próprio insolvente, se este tiver requerido a administração da massa pelo devedor nos termos e condições impostas pelo arts 223º e 224º do CIRE.

A nosso ver, o que está estipulado no nº5 entra em confronto direto com os números anteriores, o nº1 e o nº2. Se o preceituado nestes dois números vai no sentido de atribuir o cumprimento e responsabilidade pelas obrigações fiscais ao devedor insolvente e aos seus legais representantes, como é possível o nº5 estabelecer responsabilidade a quem tiver sido conferida a administração da insolvência? por uma questão de lógica, se o cumprimento destas obrigações é relegado para a esfera do devedor insolvente então, só este deveria incorrer em responsabilidade pelo não cumprimento das mesmas.

Assim, novamente, teremos que dar razão a TELES DE MENEZES LEITÃO¹¹³ na crítica feita ao preceituado no nº5:

O nº 5 vem referir que as eventuais responsabilidades fiscais (...) são da responsabilidade daquele a quem tenha sido conferida a administração da insolvência nos termos dos números anteriores. Só que dos números anteriores resulta precisamente o inverso do que é dito neste número.

¹¹¹ Facto que levou Soveral Martins a afirmar “sendo lá isto o que for” em jeito de comentário a este preceito – MARTINS, Soveral (2012) – *Alterações recentes ao Código da insolvência e da Recuperação de Empresas* – texto da conferência proferida a 05/07/2012 na Livraria Almedina, Estádio de Coimbra.

¹¹² ou seja, em relação ao primeiro momento supra delineado

¹¹³ *Ibidem*

O autor crê que a atribuição de responsabilidade fiscal ao AI nos termos do nº5 contraria a solução consagrada no nº2 do artigo em questão¹¹⁴, pelo que concordamos plenamente com a sua posição.

Outro autor que alertou para esta contradição legal foi SOVERAL MARTINS¹¹⁵:

Não fica também claro o que significa o disposto no art. 65º, nº 5. Diz-se aí que as responsabilidades fiscais entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento do estabelecimento são da responsabilidade daquele a quem for conferida administração da insolvência (...) parece haver contradição com o teor do nº2.

Por tudo o exposto somos levados a concluir que, de um modo geral a técnica legislativa utilizada na nova redacção não foi a mais feliz, pecando pela falta de clareza e contradição entre os vários preceitos. O legislador limitou-se a agrupar uma panóplia de soluções pelos vários números sem um raciocínio lógico, dando azo a várias interpretações possíveis. Em síntese, o novo preceituado é como se de um conjunto de peças de puzzle misturadas se tratasse, cabendo ao leitor a árdua tarefa de, no meio da dispersão, montar o cenário pretendido.

Ajudaria a tornar a interpretação da lei mais simples e clara se o legislador fizesse uma remissão no art. 65º, para as regras constantes dos arts 223º e 224º do CIRE que regem administração da insolvência pelo próprio devedor, para uma melhor separação entre as responsabilidades deste e as responsabilidades do AI. A haver lugar à administração da insolvência pelo próprio devedor, afigura-se necessário primeiramente o cumprimento de alguns pressupostos tais como: estar compreendida na massa insolvente uma empresa; o facto de o devedor ter requerido, à altura da sentença declaratória, esta possibilidade; que o devedor apresente ou se comprometa a apresentar um plano de insolvência que preveja a continuidade da exploração da empresa pelo próprio; não haja receios de quaisquer desvantagens para os credores, como atrasos na marcha do processo e, caso o devedor não tenha sido o próprio requerente da insolvência, quem a requeriu dê o seu consentimento.

Isto para demonstrar que administração da insolvência, a ser gerida pelo próprio devedor, implica uma série de pressupostos, não lhe é atribuída automaticamente, como

¹¹⁴ “(...) contraditoriamente com a solução consagrada no art. 65º, nº2, a lei atribui ainda ao administrador da insolvência as eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir-se entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento(art. 65º, nº5)”LEITÃO, 2017, *Direito da Insolvência*, p.125

¹¹⁵ MARTINS, 2012, *Alterações recentes ao Código da insolvência e da Recuperação de Empresas*.

o legislador fez crer parecer. Seria por estas razões, preferível mencionar, tanto na norma do nº2 como na do nº4 do art. 65º, os artigos 223º e 224º do CIRE.

Criticado o aspeto formal da nova redação, discordamos da mesma em relação à atribuição de responsabilidade pelas obrigações fiscais feita no seu nº2. Pensamos que essa responsabilidade deve ser do próprio administrador da insolvência uma vez que é a própria lei que confere poderes de administração para a esfera do AI. Este está encarregue desde a sua nomeação de administrar a massa insolvente, dando cumprimento às obrigações fiscais do devedor insolvente e por conseguinte responsabilizando-se pelas mesmas. JOSÉ LUÍS TEIXEIRA vai neste sentido:

Ao administrador da insolvência após a nomeação na sentença de declaração da insolvência competirá a substituição do devedor ou seus administradores, fazer a entrega das declarações fiscais para efeitos de imposto sobre o rendimento ou para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado¹¹⁶.

Não fez sentido atribuir responsabilidade ao devedor insolvente pelo cumprimento dessas obrigações quando, a partir da sentença declaratória de insolvência, é um terceiro (AI) que fica incumbido de proceder ao seu cumprimento¹¹⁷. Salvo o devido respeito, fez ainda menos sentido atribuir responsabilidade a esta figura entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento uma vez que já tinha sido estabelecido pelo nº2 que as responsabilidades do cumprimento das obrigações fiscais seriam do devedor insolvente.

¹¹⁶ TEIXEIRA, 2016, p. 71.

¹¹⁷ Neste exato sentido veja-se o que entende SARA VEIGA: “Sendo a administração e gestão da massa insolvente transferida para o Administrador de Insolvência, em nossa opinião, incumbe-lhe o cumprimento, das obrigações tributárias exigíveis após a declaração de insolvência pelos bens compreendidos na massa.” DIAS, Sara Luís da Silva Veiga (2012) – *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*- Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho, p. 119.

3.2.6. A posterior necessidade de a AT emitir a Circular nº10/2015

Face às alterações legislativas operadas no artigo 65º pela Lei 16/2012 de 20 de abril que acabámos de analisar, sentiu-se a necessidade de rever o teor da circular nº1/2010.

Nesse sentido, à data de 14 de Julho de 2015, foi novamente realizado um estudo levado a cabo por um grupo de trabalho nomeado para o efeito.

A nova Circular foi aprovada a 9 de Setembro de 2015 e revogou a anterior. Nesta nova Circular voltou a sublinhar-se que a declaração da insolvência não determina a extinção da sociedade, verificando-se a continuidade da respetiva personalidade tributária até ao registo do encerramento definitivo da liquidação, defendendo-se na defesa da continuidade da existência de uma pessoa coletiva em situação de insolvência enquanto sujeito passivo de impostos, mantendo-se obrigada ao cumprimento das obrigações fiscais previstas nos códigos tributários.¹¹⁸

Sobre o clima de dúvidas e contradições que ainda persistiam da interpretação a dar à nova redacção do art. 65º do CIRE, esta circular veio também mostrar a sua interpretação, tendo sublinhado que a nova redacção deste artigo não pode ser interpretado no sentido de determinar:

(i) A perda da personalidade tributária da pessoa coletiva insolvente, sendo que subsiste no decurso do processo de liquidação a suscetibilidade de esta ser sujeito de relações jurídicas tributárias.

(ii) Qualquer tipo de exclusão do âmbito da incidência de impostos;

(iii) A extinção das obrigações fiscais que ainda não se tenham constituído na esfera da pessoa coletiva insolvente à data da deliberação de encerramento do estabelecimento.

(iv) Não pode de igual modo determinar o afastamento das obrigações que venham a incidir sobre a insolvente em resultado de operações de liquidação que sejam realizadas até à extinção do processo de insolvência.

Mais, a Circular nº 10/2015 vem estabilizar que a deliberação de encerramento do (s) estabelecimento (s) compreendidos na massa insolvente, a que se refere o nº 3 do art. 65º do CIRE pode ser determinante da cessação da atividade para efeitos fiscais em sede de IRC e IVA, mas pode haver ainda outras obrigações fiscais por cumprir.

É que, ao contrário do que o preceito do nº3 do art. 65º do CIRE parece levar a crer, não pode ser afirmado que a deliberação de encerramento extinga todas as obrigações fiscais

¹¹⁸ Desta vez, dadas as alterações ao art. analisado no trabalho, a AT tinha já a lei como base de apoio.

da sociedade insolvente. Seguindo o pensamento de EIRA MATOS BORGES,¹¹⁹ não será assim para os restantes impostos que continuam a incidir sobre a massa insolvente.

A dispensa integral do cumprimento de obrigações fiscais verificar-se-á somente nos casos em que estejam já esgotados os ativos da pessoa coletiva insolvente e desde que a liquidação e partilha da massa insolvente não integre atos supervenientes com relevância em termos de incidência tributária. Isto porque, para a AT a inatividade ou não exploração de estabelecimentos compreendidos na massa insolvente, não significa a impossibilidade de ocorrência de factos tributários posteriores, nem legitima que tais factos se devam excluir da tributação.

Além disto, esta circular traçou ainda um guião bem mais completo e detalhado do que a circular anterior sobre as obrigações fiscais a cumprir por pessoas coletivas em situação de insolvência, vejamos:

Em sede de IRC:

Mantêm-se as pessoas coletivas em situação de insolvência obrigadas ao cumprimento das obrigações relativas à liquidação e pagamento deste imposto;

A apresentação da declaração de alterações é dispensada apenas na medida em que os dados objeto de alteração respeitem a factos sujeitos a registo na CRC, como dispõe o art. 118º nº 7 do CIRC, não existindo assim obrigatoriedade de apresentação da declaração de alterações quando em causa estejam a declaração de insolvência, nomeação e destituição do administrador de insolvência ou o encerramento do processo de insolvência, uma vez que tais factos são registados oficiosamente com base na respetiva certidão permanente na CRC nos termos dos arts. 38º, nº2 e 230º, nº2 do CIRE;

Se, após a declaração de insolvência a AC não deliberar o encerramento da atividade do(s) estabelecimento(s) compreendidos na massa insolvente nos termos do nº2 do art. 156º do CIRE, as pessoas coletivas insolventes continuam obrigadas a submeter, por transmissão electrónica de dados nos termos do art. 120º do CIRC, a declaração periódica de rendimentos a que se refere al. b) do nº1 do art. 117º do mesmo diploma legal;

¹¹⁹Vide BORGES, 2017, p. 37

Mas se a AC deliberar no sentido de encerrar o(s) estabelecimento(s) compreendidos na massa insolvente, tendo em conta o estipulado nos n.ºs 6 e 7 do art. 8.º do CIRC, a pessoa colectiva insolvente só ficará obrigada à declaração periódica de rendimentos e à respectiva liquidação e pagamento do imposto, relativa aos períodos de tributação em que se verifique a existência de qualquer facto tributário sujeito a IRC.

Em sede de IVA:

Sabemos já que a declaração de insolvência não altera só por si a qualidade de sujeito passivo de IVA, essa mantém-se até à data de cessação de atividade e, por isso, subsistem assim na esfera da sociedade insolvente a obrigatoriedade de entrega de declarações periódicas, mesmo que não haja operações tributáveis no período correspondente;

Se for deliberado o encerramento(s) do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente, nos termos do n.º3 do art. 65.º do CIRE, será, pelo disposto no art.34.º, n.º3 do CIVA, declarado oficiosamente pela AT a cessação oficiosa deste sujeito passivo.

E é a partir desta cessação oficiosa que o sujeito passivo insolvente está dispensado de obrigações fiscais em sede de IVA. Mas, como a Circular faz questão de avisar, apenas nos casos em que na liquidação e partilha da massa insolvente não venham a integrar atos supervenientes com relevância em termos de incidência ou regularização do IVA, ou do exercício à dedução por parte da pessoa coletiva insolvente.

Se for esse o caso, continuará a existir a obrigatoriedade de dar cumprimento às obrigações previstas no CIVA ¹²⁰;

A circular 10/2015 previu em igual medida os casos de realização em exclusivo de vendas de bens compreendidos na massa insolvente, os quais qualifica como sendo vendas judiciais¹²¹, desde que sejam realizadas no âmbito da liquidação e partilha da massa insolvente. Estes atos terão relevância tributária à luz do CIVA, mas basta apenas

¹²⁰ Ou seja, se após a cessação oficiosa de actividade a sociedade insolvente continuar a realizar transmissões de bens ou prestações de serviços correspondentes ao exercício de uma actividade económica que a qualifique como sujeito passivo de IVA nos termos do art. 2.º do CIVA, ainda que esporadicamente, a sociedade insolvente não está de desonerada das obrigações fiscais previstas no CIVA, segundo consta na p. 5 da referida Circular.

¹²¹ Transmissões de bens compreendidos na massa insolvente realizados no âmbito da sua liquidação e partilha.

que o AI assegure o procedimento especial de liquidação do imposto devido ao previsto no art. 28º nº 5 do CIVA, pelo que mais nenhuma outra obrigação será exigível.

Em sede de IMI e IS:

Em relação ao cumprimento de obrigações relativas a estes dois impostos, a circular 10/2015 procedeu a uma divisão entre dívidas anteriores à declaração de insolvência e dívidas posteriores à declaração que incidem sobre bens integrantes da massa insolvente, assim:

Se as dívidas de IMI e de IS (verba 28 da TGIS) foram geradas por facto tributário ocorrido em data anterior à declaração de insolvência, serão da responsabilidade da pessoa coletiva insolvente, devendo ser reclamadas no processo de insolvência, nos termos do art. 128º do CIRE e dentro do prazo constante na alínea j) do nº1 do art. 36º do mesmo diploma;

Se, pelo contrário, o facto tributário dos impostos em questão ocorrer em data posterior à declaração de insolvência, as dívidas de IMI e de IS referentes a prédios que, entretanto, tenham sido apreendidos nos termos do art. 36º, al. g) do CIRE para entrega ao AI, serão consideradas dívidas da massa insolvente e, por isso, enquadráveis no art. 51º do CIRE. Devem estas ser pagas pelo AI, nos termos do art. 172º do CIRE;

Em relação ao cumprimento de outras obrigações acessórias:

A AT entende que a declaração de insolvência não desonera as sociedades insolventes de apresentar a declaração anual de informação contabilística e fiscal decorrente dos arts. 117º, nº1 al. c) e 121º do CIRC, mesmo para aquelas que, nos termos do nº3 do art. 65º do CIRE, tenham já registado a cessação de atividade¹²² ;

Manteve-se também a obrigação de dispor de contabilidade organizada¹²³ nos termos do art. 123º do CIRC.

¹²² Isto porque na ótica da AT, como deixou expresso na circular em análise, esta obrigação não reveste um carácter exclusivamente fiscal uma vez que, esta para além de permitir o cumprimento da obrigação fiscal de IRC, integra em simultâneo, o registo da prestação de contas exigível ao nível do Registo Comercial e informações para fins estatísticos requeridos pelo INE e pelo BdP.

¹²³ Para defender o vínculo das sociedades insolventes a esta obrigação, a AT estipula que o entendimento da CNC sobre o art. 65º do CIRE vai nesse sentido, p.8.

Conclusão

Ao longo do trabalho introduzimos as sociedades comerciais como pessoas coletivas, explicando sucintamente as suas especificidades e constatando que, também elas, sendo pessoas coletivas, estão sujeitas ao cumprimento de obrigações fiscais.

Vimos que estas entidades podem ser sujeitos passivos de um processo de insolvência, uma vez verificado o pressuposto objetivo, possuindo até, em certos casos, um critério adicional, que define quando estarão nesta indesejável situação.

Foi com este enquadramento que lançamos a questão de como lidariam estas entidades com o cumprimento das suas obrigações fiscais, se estivessem perante uma situação de insolvência, decretada a correspondente sentença. Desde logo, demos a entender que esta discussão foi tudo menos pacífica, e que se dividiu em duas posições.

Apresentámos, por um lado o ponto de vista dos AI, que sempre mantiveram a posição de que uma vez que declarada insolvente, a sociedade não estaria mais obrigada ao dever de pagamento de impostos, bem como, às demais obrigações declarativas. E, por outro lado, apresentámos a AT que, através das duas circulares expostas e comentadas no trabalho, sempre se manteve firme na ideia de que a declaração de insolvência, não seria razão bastante para pôr em causa a normal continuidade de pagamento de impostos e de todas as obrigações acessórias que daí advêm.

Expusémos, de igual modo, algumas decisões proferidas pelos tribunais que defenderam uma e outra posição.

Perante este clima de indecisões e de incerteza, era imperativo que a lei atuasse, o que acabou por acontecer através da alteração conferida ao art. 65º do CIRE da lei 16/2012 de 20 de abril. Todavia, e apesar de ter sido indispensável para responder à tão ansiada questão sobre as obrigações fiscais, à medida que analisámos o referido artigo, fomos expondo a enorme confusão que o mesmo gerou, muito por culpa da sua (des)organização, pelo que acabou por ser alvo de críticas por alguma importante doutrina, com a qual expressámos a nossa concordância durante a análise.

Através da análise crítica do presente trabalho concluímos que, a tão esperada alteração legislativa veio suscitar mais questões do que aquelas que resolveu.

Feito este percurso, estamos em condições de concluir o trabalho com três notas finais:

(i) As sociedades comerciais em situação de insolvência continuarão vinculadas ao cumprimento das suas obrigações fiscais, independentemente de ter sido proferida a sentença declaratória da insolvência, desde que continuará a ser cumprido até que a AC delibere o encerramento do(s) estabelecimento(s) da sociedade devedora. Esse é o momento que, à partida, ditará o fim destas obrigações, segundo o postulado no art. 65º do CIRE, que pôs término a esta discussão.

(ii) Se a lei resolveu de forma clara a questão do cumprimento das obrigações fiscais, o mesmo não se pode afirmar quanto à responsabilidade por estas obrigações durante o processo de insolvência. Seguindo o entendimento do legislador, tudo leva a crer que estas são da responsabilidade do próprio devedor insolvente que, responde pelo seu incumprimento o que, em nossa opinião, não fará grande sentido. Como foi exposto no trabalho, somos da opinião de que é o AI que deverá assumir as responsabilidades pelo incumprimento das obrigações fiscais, uma vez que ele é, *ab initio*, a figura que fica encarregue por lei de administrar a massa insolvente, salvo a exceção dos casos em que o próprio devedor fica autorizado a exercer os deveres de administração.

(iii) as alterações conferidas ao art. 65º do CIRE, não resolveram todos os aspetos da complexa questão da fiscalidade das sociedades insolventes, uma vez que, depois da sua entrada em vigor persistiu ainda um vasto leque de dúvidas, bem como, diferentes pontos de vista em relação a esta matéria. Prova disso foi a necessidade de a AT emitir Circular nº 10/2015.

Bibliografia

ABREU, Jorge Coutinho de (2017) – “Direito das Sociedades e Direito da Insolvência: interações “ in AA.VV. - *IV Congresso de Direito da Insolvência*, Almedina Ed., Coimbra, coord. SERRA, Catarina, pp. 181 a 192.

ANTUNES, José Engrácia (2016) - *Direito das Sociedades – Parte geral*, 6º Ed., revista e actualizada.

BORGES, Carlos Alexandre Eira Matos (2017) – “A Fiscalidade Das Sociedades Insolventes – Circular n. 10/2015” in AA. VV. – *Insolvência e Contencioso Tributário – Jurisdição Administrativa Fiscal*, Coleção Formação Contínua, CEJ, pp. 33 a 42.

CARLOS, Américo Fernando Brás (2016) – *Impostos – Teoria Geral*, 5º Ed. actual., Almedina, Coimbra.

CARVALHO, Catarina Guedes de (2012) in AA. VV – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado – Coleção PLMJ*, 1º Ed., Coimbra, Coimbra, pp.128 a175.

CUNHA, Paulo Olavo (2012) – *Direito das Sociedades Comerciais*, 5º Ed., Almedina, Coimbra.

DIAS, Sara Luís da Silva Veiga (2012) – *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Dissertação de Mestrado, Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho.

DINIS, Ana Arroomba e LOPES, Cidália Mota, com colab. de MARCELINO, Pedro M. de Jesus (2017) – *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes – uma primeira abordagem*, 2º Ed. Almedina, Coimbra.

EPIFÂNIO, Maria do Rosário (2016) – *Manual de Direito da Insolvência*, 6º Ed. Almedina, Coimbra.

EPIFÂNIO, Maria do Rosário e CASTELO BRANCO, José Manuel (dir.) (2016) – Revista de Direito da Insolvência, nº 0, 2016, Almedina editora, Coimbra.

FERNANDES, Luís A. Carvalho e LABAREDA, João (2015) – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 3º Ed. Quid Juris, Lisboa.

FINCH, Vanessa e MILMAN, David (2017) – *Corporate Insolvency Law – Perspectives and Principles*, 3º Ed. Cambridge University Press.

GÁNDARA, de la Luis Fernández (2004) – “Marco y fin de la Reforma de la Legislación Concursal” in AA. VV. – *Comentarios a la Ley Concursal*, Marcial Pons Ed., colección Garrigues, Madrid, pp.13 a 37.

LANÇA, Filomena Tiago – “A empresa insolvente mantém a personalidade tributária” in *Vida Económica* 05/04/2012. Consult. em [:http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/Filomena-Tiago-A-Empresa-insolvente-mantem-personalidade-tribut%C3%A1ria.pdf](http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/Filomena-Tiago-A-Empresa-insolvente-mantem-personalidade-tribut%C3%A1ria.pdf)

LANÇA, Filomena Tiago – “MF e MJ não se entendem sobre empresas”, in *Jornal de Negócios*, 6/08/2012, consult. em <http://www.inverbis.pt/2012/politico/mf-mj-empresas-insolvencia>

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2017) – *Direito da Insolvência*, 7º Ed. Almedina, Coimbra.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2017) – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 9º Ed. Almedina, Coimbra.

MARTINS, Alexandre de Soveral (2016) – *Um Curso de Direito da Insolvência*, 2º Ed., Almedina, Coimbra.

MARTINS, Alexandre de Soveral (2012) – “Alterações Recentes ao Código da Insolvência e Recuperação de Empresas” in *texto da conferência proferida no dia 5 de Julho de 2012, na livraria Almedina Estádio de Coimbra*.

MARTINS, Luís M. (2014) - *Processo De Insolvência – Anotado e Comentado*, 3º Ed. Almedina, Coimbra.

MORAIS, Rui Duarte (2007) – *Apontamentos ao Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Almedina Editora, Coimbra.

NABAIS, José Casalta (1998) – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina Editora, Coimbra.

NABAIS, José Casalta (2016) – *Direito Fiscal*, 9º Ed. Almedina, Coimbra

NABAIS, José Casalta (2015) – *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2º Ed. Almedina, Coimbra.

PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas (2014) – *Fiscalidade*, 5º Ed. Almedina, Coimbra.

REQUICHA, Manuel Ferreira (2011) – “Estado de Insolvência” in AA. VV. – *Direito Da Insolvência – Estudos*, coord. PINTO, Rui, 1º Ed., Coimbra, Coimbra, pp. 133 a 375.

RAMOS, António Fonseca (2015) – “Os Créditos tributários e a homologação do plano de recuperação da insolvência” in AA. VV. – *III Congresso de Direito da Insolvência*, coord. SERRA, Catarina, Almedina Ed., Coimbra.

RAMOS, Maria Elisabete (2018) – *Direito Comercial e das Sociedades- entre as Empresas e o Mercado* Almedina Ed., Coimbra.

REIS, Cláudia – “As obrigações tributárias da empresa insolvente” in *Jornal Vida Económica*, 17/04/2014, consult em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/vidaeconomica17a>

br.pdf

SANCHES, José Luís Saldanha (2002) – *Manual de Direito Fiscal*, 2ªEd. Coimbra.

SERRA, Catarina (2018) – *Lições de Direito da Insolvência*, Ed. Almedina, Coimbra.

TEIXEIRA, José Manuel (2016) – *Empresas em Insolvência: Obrigações Contabilísticas e Fiscais*, Ed. Ordem dos Contabilistas Certificados, Lisboa.