



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A Tributação de Empresas em Situação de Insolvência

O Apoio Fiscal à Recuperação

Diogo Luís Andrade Azevedo Soares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2021



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A Tributação de Empresas em Situação de Insolvência

O Apoio Fiscal à Recuperação

Diogo Luís Andrade Azevedo Soares

Orientador: Doutor Rui Manuel Corucho Duarte Morais

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2021

Não deem sentenças injustas. Não prejudiques o pobre nem favoreças o rico. Deves julgar com justiça os teus concidadãos.

Levítico 19:15

Agradecimentos

Aos meus pais, ao meu sobrinho, e à minha irmã, pela força e paciência demonstrada ao longo dos meses que corresponderam à realização desta dissertação.

Ao meu orientador, Doutor Rui Morais, pela disponibilidade.

À Escola do Porto da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa por todo o conhecimento e experiência transmitida na caminhada académica.

Aos colegas de licenciatura e de mestrado pela entreaajuda, companheirismo e sentido de partilha de conhecimentos.

Resumo

Os apoios fiscais à recuperação das empresas em situação de insolvência, em Portugal, resultam de medidas do Estado que têm em vista salvaguardar as condições económico-sociais mínimas para o bem estar da comunidade, promovendo, assim, a economia e o desenvolvimento do país. Para tal, será analisado o regime de insolvência de modo a compreender todo este processo. Por sua vez, será tido em conta a importância dos benefícios fiscais numa situação de insolvência, bem como o modo com que estes podem ser úteis nestas situações. Procuraremos perceber se este apoio se justifica e se é atribuído de forma justa, analisando os objetivos políticos na atribuição do benefício, o problema concorrencial e discriminatório entre empresas, e o interesse público.

Palavras-chave: Insolvência; Tributação; Benefícios Fiscais; Justiça Fiscal; Capacidade Contributiva; Universo de Empresas; Autoridade Tributária.

Abstract

The tax support for the recovery of insolvent companies in Portugal is the result of State measures that aim to safeguard the minimum economic and social conditions for the welfare of the community, thus promoting the country's economy and development. To this end, the insolvency regime will be analysed in order to understand this whole process. In turn, account will be taken of the importance of tax benefits in an insolvency situation, as well as how they can be useful in these situations. We will try to understand if this support is justified and if it is given fairly, analysing the political objectives in the attribution of the benefit, the competitive and discriminatory problem between companies, and the public interest.

Keywords: Insolvency; Taxation; Tax Benefits; Tax Justice; Contributory Capacity; Universe of Companies; Tax Authority.

Índice

Agradecimentos	5
Resumo.....	6
Abstract	7
Lista de Siglas e Abreviaturas	10
Introdução.....	12
1. Enquadramento no Âmbito do Direito da Insolvência	13
1.1. Considerações Iniciais.....	13
1.2. O Regime Jurídico da Insolvência.....	13
2. A Constituição da República Portuguesa (CRP) e o Direito Fiscal.....	17
2.1. Funções da Tributação	17
2.2. A Justiça Fiscal.....	18
2.3. O Princípio da Igualdade.....	18
2.3.1. O Princípio da Capacidade Contributiva	19
3. Os Benefícios Fiscais	20
4. A Tributação na Insolvência e os Benefícios Fiscais Previstos no CIRE.....	23
4.1. Em Sede de IRC	23
4.2. Em Sede de IS	27
4.3. Em Sede de IMT.....	28
4.4. A Aplicação dos Benefícios	30
5. A Recuperação das Empresas em Situação da Insolvência.....	32
5.1. Os Apoios Fiscais e a Correspondência com o Interesse Público	32
5.2. O Impacto Causado pelos Benefícios Concedidos na Vida das Empresas	34
5.2.1. Os Benefícios Fiscais Enquanto Política do Estado	34
5.2.2. Os Objetivos Económico-sociais.....	35
5.2.3. A Concorrência e Discriminação na Esfera dos Agentes Económicos	36
Conclusão	40

Referências Bibliográficas 42

Lista de Siglas e Abreviaturas

Ac/Acs	Acórdão/Acórdãos
AI	Administradores de Insolvência
Al/Als	Alínea/Alíneas
Art/arts	Artigo/Artigos
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
Cfr	Conforme
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRE	Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
CIS	Código do Imposto do Selo
Consult.	Consultado
CPEREF	Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei
DSIMT	Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, dos Impostos Rodoviários, e das Contribuições Especiais
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto de Selo
LGT	Lei Geral Tributária
N.º/N.ºs	Número/Números
Pág/Págs	Página/Páginas
PEAP	Processo Especial para Acordo de Pagamento
PER	Processo Especial de Revitalização
RERE	Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas
RJCCC	Regime Jurídico da Conversão de Créditos em Capital
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TCA	Tribunal Central Administrativo
TFUE	Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TR	Tribunal da Relação
UE	União Europeia
Vol	Volume

Introdução

A insolvência de empresas diz respeito a uma matéria cada vez mais atual face às dificuldades económicas que diversos setores têm vindo a sentir. Devido a tal circunstância, existe um apoio fiscal à recuperação das empresas, de modo a garantir a sustentabilidade da economia e das famílias, designadamente através da manutenção dos empregos. Assim, abordaremos os benefícios fiscais existentes sobre esta matéria, procurando perceber se, de facto, se justifica a existência do apoio fiscal.

Começaremos com um enquadramento ao nível do direito da insolvência, de modo a evidenciar como se processa este instituto, referindo conceitos-chave para o restante desenvolvimento. De seguida, analisaremos a importância da Constituição da República Portuguesa (CRP) para a existência dos benefícios em causa, através do estudo de princípios e critérios fiscais fundamentais.

Uma vez realizadas tais considerações, passaremos ao estudo dos benefícios fiscais ao nível do direito da insolvência – benefícios relativos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), ao Imposto do Selo (IS), e ao Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT). A este propósito, surge, necessariamente, a referência a decisões jurisprudenciais existentes, e a orientações da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Por último, e mais detalhadamente, analisaremos o impacto de tais benefícios na vida económico-social, tentando avaliar se se tratam de mecanismos positivos para a sociedade. Para tal, versaremos sobre os objetivos políticos do Estado, a fim de perceber a sua relação com a concessão de apoios fiscais, e tentaremos apurar se tais ajudas conduzem à salvaguarda dos direitos dos credores, dos trabalhadores, entre outros, sem levantar problemas de concorrência e de discriminação.

Em suma, a abordagem a esta temática tem como finalidade concluir a real necessidade da existência dos referidos apoios fiscais à recuperação das empresas, tendo em conta o interesse dos credores, o interesse público, nomeadamente no que diz respeito aos empregos e à economia, e considerando ainda a concorrência e discriminação entre os agentes económicos.

1. Enquadramento no Âmbito do Direito da Insolvência

1.1. Considerações Iniciais

A insolvência corresponde a um ramo de direito bastante importante e atual, na medida em que a frequente existência de crises financeiras implica períodos de recuperação económica nos diversos setores, sendo as empresas, em certas circunstâncias, apoiadas por mecanismos previstos pelo direito da insolvência.

Uma crise económica traduz-se num período difícil para muitas famílias e empresas, existindo recuperações e reestruturações, mas também encerramentos de atividades e de laborações. É neste sentido que o direito da insolvência assume particular relevância, uma vez que, em sua aplicação, são reguladas as recuperações, ou, em casos limite, os encerramentos, tendo este sempre como objetivo principal a salvaguarda dos interesses das partes, nomeadamente o dos credores.

Segundo Menezes Leitão, encontra-se em insolvência a pessoa que não consegue cumprir com as suas obrigações, seja porque não dispõe de tesouraria, seja porque os seus bens não são suficientes para fazerem face às responsabilidades existentes¹.

O setor empresarial corresponde a uma área fortemente dependente do crédito, nomeadamente do diferimento temporal de pagamentos. Com a realização diária de novos créditos nas relações empresariais, o número de responsabilidades contratuais aumenta, elevando-se assim o risco de incumprimento. Associado aos contratos que originam estes créditos está, como referimos, o diferimento para o futuro do seu cumprimento, o que gera o risco de incumprimento (a maioria das vezes por impossibilidade económica) devido a uma situação de insolvência².

1.2. O Regime Jurídico da Insolvência

O regime jurídico das empresas em situação de insolvência, em Portugal, é regulado pelo Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE).

Importa começar por referir que, nos termos do art. 3.º n.º 1 do CIRE, são considerados em situação de insolvência “o devedor que se encontre impossibilitado³ de

¹ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2019), págs. 13 e 14.

² Cfr. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2019), pág. 14.

³ A impossibilidade de cumprir com as obrigações vencidas, corresponde a uma incapacidade que pode ser aferida de acordo com um critério de fluxo de caixa, onde o insolvente não consegue cumprir com as suas

cumprir com as suas obrigações vencidas”, e ainda, de acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, “as pessoas coletivas e os patrimónios autónomos por cujas dívidas nenhuma pessoa singular responda pessoal e ilimitadamente, por forma direta ou indireta, (...) quando o seu passivo seja manifestamente superior ao ativo⁴ (...)”⁵.

Assim, tem de estar em causa um dos sujeitos passivos constantes do art. 2.º do CIRE, bem como existir uma situação económica difícil⁶ ou uma insolvência iminente⁷, para que haja lugar a um pedido de declaração de insolvência⁸.

A insolvência pode ser qualificada como fortuita ou culposa, nos termos do art. 185.º do CIRE. Se em qualquer uma das formas está em causa um cenário negativo para a empresa e para os que a rodeiam (nomeadamente para os credores e trabalhadores), na insolvência culposa a situação é criada ou agravada pela atuação dolosa ou culposa do devedor ou dos seus administradores⁹. Dada a ausência de definição legal, teremos, como defende Menezes Leitão, uma insolvência fortuita sempre que não estejamos perante uma insolvente culposa¹⁰. Como tal, temos de atentar, na nossa análise, à atribuição de benefícios fiscais neste tipo de insolvência, pois tal estado foi originado pelos responsáveis da própria empresa.

Tendo em consideração que, associados a uma situação de insolvência, se encontram mecanismos de recuperação de empresas e a salvaguarda dos direitos do

obrigações dada a inexistência de liquidez suficiente, ou de acordo com um critério de balanço ou de ativo patrimonial, em que a insolvência depende da insuficiência dos bens do devedor para o cumprimento da dívida. Neste sentido, LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2019), págs. 81 e 82.

⁴ Cfr. o art. 3.º n.ºs 1 e 2 do CIRE.

⁵ Para mais desenvolvimentos, art. 3.º n.º 2. do CIRE.

⁶ Nos termos do art. 17.º-B do CIRE “(...) encontra-se em situação económica difícil a empresa que enfrentar dificuldade séria para cumprir pontualmente as suas obrigações, designadamente por ter falta de liquidez ou não conseguir obter crédito”.

⁷ Embora seja um conceito não definido na lei, temos doutrina e jurisprudência a versar sobre esta matéria. Assim, temos, por exemplo, o Ac. do TR de Guimarães, processo 815/16.8T8GMR.G1, de 10/11/2016, o qual segue o entendimento de FERNANDES, Luís A. Carvalho, João LABAREDA (2013), pág. 87, de que “a iminência da insolvência caracteriza-se pela ocorrência de circunstâncias que, não tendo ainda conduzido ao incumprimento em condições de poder considerar-se a situação de insolvência já atual, com toda a probabilidade a vão determinar a curto prazo, exatamente pela insuficiência do ativo líquido e disponível para satisfazer o passivo exigível”.

⁸ Cfr. DINIS, Ana Cristina dos Santos Arromba, Cidália Maria da Mota LOPES (2017), pág. 38. As autoras consideram, que existem dois pressupostos para o pedido de declaração de insolvência, sendo a situação económica difícil ou insolvência eminente um critério objetivo, e a necessidade de ser um dos sujeitos passivos previstos na lei um critério subjetivo.

⁹ Cfr. o art. 186.º do CIRE.

¹⁰ Cfr. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2019), pág. 285. Deste modo, podemos dizer que há insolvência fortuita nos casos em que a insolvência não ocorre de uma má atuação por parte do devedor ou dos seus administradores.

devedor e dos credores, evidencia-se a componente processual do Direito da Insolvência, tornando-se relevante o recurso aos meios judiciais¹¹.

De acordo com o art. 1.º n.º 1 do CIRE, o processo de insolvência é aquele que tem como finalidade a satisfação dos credores, através da recuperação da empresa¹² compreendida na massa insolvente¹³, ou pela liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores existentes¹⁴⁻¹⁵. Neste sentido, e tendo em conta a tramitação a percorrer, Menezes Leitão define processo de insolvência enquanto a sequência ordenada de atos, desde a apresentação à insolvência, até à extinção do processo¹⁶⁻¹⁷.

Muitas das vezes, entre a recuperação ou o encerramento de uma empresa, a liquidação do património do devedor e a repartição do produto obtido pelos credores é a hipótese mais tentadora, visto que a extinção de uma empresa é mais simples do que a sua recuperação. No entanto, devemos ter presente que o fecho de uma determinada atividade implica danos económico-sociais a terceiros. Daí o legislador ter efetuado alterações ao CIRE, e implementado nova legislação avulsa, com o objetivo de promover a manutenção das empresas com dificuldades¹⁸.

Assim, ao longo dos últimos anos, há que destacar a Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, que veio favorecer a opção da recuperação do devedor, contribuindo para a sua manutenção no mundo económico, através da institucionalização do Processo Especial

¹¹ Cfr. LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2019), pág. 15.

¹² Segundo o art. 5.º do CIRE, “considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer atividade económica”.

¹³ “A massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, abrangendo, salvo disposição em contrário, todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens que ele adquira na pendência do processo” – Cfr. o art. 46.º do CIRE.

¹⁴ Cfr. art. 1.º n.º 1 do CIRE.

¹⁵ De uma interpretação literal do artigo, decorre que apenas deve haver lugar à satisfação dos credores pela liquidação do património do devedor insolvente quando a recuperação da empresa não for viável. Trata-se, porém, de uma norma que deve ser vista com cautela, uma vez que embora o plano de insolvência seja o meio para a recuperação em caso de insolvência, o momento crucial para a definição da empresa diz respeito à reunião entre a assembleia de credores e o administrador de insolvência, dado que, desta, surgirá a decisão de recuperação da empresa ou do seu encerramento. Cfr. os arts. 36.º e 156.º do CIRE, e Cfr. SERRA, Catarina (2019), págs. 48 e 49.

¹⁶ Pode ocorrer: através do pagamento aos credores; após o trânsito em julgado da decisão de homologação do plano de insolvência; por pedido do devedor; quando seja constatada a insuficiência de massa insolvente; quando não tenha existido sua declaração. Cfr. o art. 230.º n.º 1 do CIRE.

¹⁷ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2019), pág. 16.

¹⁸ Estavam em causa questões de cariz económico e social, que pediam modificações da lei com vista a combater a eliminação de agentes económicos, de modo a evitar desemprego e prejuízo para a economia – Cfr. DIAS, Sara Luís (*s.d.*), disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/209.pdf, consult. em 17/02/2021.

de Revitalização (PER). Trata-se de um processo previsto nos arts. 17.º-A e seguintes do CIRE, que é aplicável às empresas que se encontrem em situação de insolvência iminente ou em situação económica difícil. Como resulta da jurisprudência, apresenta como grande vantagem o facto de o devedor obter um plano de recuperação sem ser declarado insolvente¹⁹.

Mais tarde, o DL n.º 79/2017, de 30 de junho, além de ajustar o PER, procedeu à criação do Processo Especial para Acordo de Pagamento (PEAP), o qual se destina a permitir ao devedor que não seja uma empresa estabelecer negociações diretamente com os seus credores de modo a realizar acordos de pagamentos²⁰.

Posteriormente, a Lei 7/2018, de 2 de março, veio, ainda, estabelecer o Regime Jurídico da Conversão de Créditos em Capital (RJCCC), instituindo a possibilidade de os credores apresentarem aos sócios da sociedade propostas de conversão dos seus créditos em capital social²¹.

Por último, temos de destacar a Lei 8/2018, de 2 de março, que nos trouxe o Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE). Trata-se de um regime com um carácter voluntário e extrajudicial, uma vez que depende da vontade expressa de todos os participantes e da inexistência de intervenção judicial, que tem em vista regular os acordos que sejam alcançados entre os devedores e os seus credores²²⁻²³.

Em suma, há uma situação de insolvência quando a empresa não consegue cumprir com as suas obrigações, passando a solução mais desejável por um plano de insolvência, e uma situação de pré-insolvência quando a empresa se encontra em insolvência iminente, ou em situação económica difícil, caso em que terão aplicação os demais diplomas referidos²⁴. De modo a proteger os direitos dos credores e os empregos das pessoas adstritas às empresas, estas, usando os referidos mecanismos, salvaguardam a integridade e o objetivo a que se propuseram no momento da sua constituição.

¹⁹ Cfr. Ac. do TR de Coimbra, processo n.º 2710/16.1T8VIS.C1, de 07/03/2017.

²⁰ Para mais desenvolvimentos, art. 222.º-A e seguintes do CIRE.

²¹ Para mais desenvolvimentos, arts. 2º e seguintes da Lei 7/2018, de 2 de março.

²² O RERE apresenta como vantagem conferir às partes os benefícios fiscais previstos nos arts. 268.º a 270.º do CIRE. Trata-se de uma extensão das normas do CIRE, desde que haja uma reestruturação de créditos correspondentes a, pelo menos, 30% do total do passivo não subordinado do devedor – Cfr. art. 27.º n.º1 da Lei 8/2018, de 2 de março.

²³ Cfr. SERRA, Catarina (2019), pág. 491.

²⁴ Cfr. SERRA, Catarina (2019), págs. 308 e 309.

2. A Constituição da República Portuguesa (CRP) e o Direito Fiscal

2.1. Funções da Tributação

A tributação corresponde a algo muito importante para o Estado, na medida em que lhe possibilita a prossecução das suas tarefas e dos seus objetivos. É através das receitas decorrentes, na maioria, dos impostos e outros tributos que o Estado estabelece o seu orçamento anual. Ora, para Casalta Nabais, um Estado que tenha como suporte financeiro os impostos, como acontece hoje na quase totalidade dos Estados, pode ser qualificado enquanto Estado fiscal²⁵.

Nos termos do art. 103.º n.º 1 da CRP, os impostos têm como funções primordiais o suporte financeiro da atividade do Estado e de outras entidade públicas, e uma distribuição justa dos rendimentos e da riqueza²⁶. É com o produto resultante do pagamento de impostos²⁷ que o Estado vai, por um lado, satisfazer as necessidades financeiras para cumprimento das suas funções, e, por outro lado, assegurar os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos²⁸⁻²⁹.

No entanto, o Estado, para além do assegurar dos mais variados direitos e serviços aos seus cidadãos, tem também em vista a prossecução de objetivos político-económicos. Deseja-se que o país seja competitivo e que se destaque, cada vez mais, internacionalmente, de modo a atrair importantes investimentos, o que, necessariamente, acarreta melhorias a nível social³⁰.

Assim, temos um conceito, económico-social, de política fiscal³¹, em que os seus instrumentos são os impostos³². Torna-se, deste modo, necessário, que exista um equilíbrio entre o que é cobrado e garantido aos contribuintes.

²⁵ NABAIS, José Casalta (2015), pág. 104, considera que “(...) no estado fiscal são os impostos que constituem o seu suporte financeiro”.

²⁶ Cfr. art. 103.º da CRP.

²⁷ É através deste pagamento de impostos, que o Estado cumpre as suas tarefas fundamentais – tarefas previstas no art. 9.º da CRP.

²⁸ Cfr. SILVA, Germano Marques da (2018), pág. 27.

²⁹ Para Casalta Nabais, “(...) os atuais impostos são um preço: o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, por dispormos de uma sociedade assente na ideia de liberdade ou, o que é o mesmo, assente no prévio reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações” – Cfr. NABAIS, José Casalta (2019), págs. 133 e 134.

³⁰ Vejamos como exemplo a criação de empregos.

³¹ Para Freitas Pereira, o conceito de política fiscal consiste “no uso adequado dos vários impostos e das características que os recortam (incidência, isenções, taxas, etc.) no sentido de serem prosseguidos os objetivos económico-sociais definidos” – Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020), pág. 457.

³² Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020), pág. 457.

2.2. A Justiça Fiscal

A repartição justa dos rendimentos e da riqueza, estabelecida no art. 103.º da CRP, resulta da materialização das incumbências prioritárias do Estado previstas no art. 81.º da CRP³³, e leva-nos ao importante conceito de justiça fiscal³⁴.

Saldanha Sanches entende que a justiça fiscal é um aspeto a ter em conta, principalmente, quanto às pessoas, e que pode ser entendida enquanto uma justiça que avalia quantitativamente a forma com que são distribuídos os impostos pelas várias categorias de contribuintes³⁵⁻³⁶. Temos, portanto, um estado fiscal que se perspetiva a partir dos contribuintes, os quais são posteriormente recompensados através dos vários direitos, liberdades e garantias³⁷.

Acontecerá que contribuintes que tenham sido mais tributados, venham a usufruir do mesmo tipo de serviços que outros que foram menos tributados. Se à primeira vista pode parecer algo difícil de compreender, é exatamente este ponto que define a justiça fiscal.

Assim, podemos considerar, que a justiça fiscal apresenta uma dupla finalidade: por um lado, promover um acesso justo aos direitos, liberdades e garantias, ainda que, para tal, não haja uniformidade na contribuição realizada pelos sujeitos passivos; e, por outro lado, há que ter em atenção os limites à tributação e a sua justa distribuição, de modo a evitar um efeito secundário indesejável e prejudicial, designadamente para o setor empresarial³⁸. Como tal, é fundamental que exista justiça, quer na tributação quer na distribuição, de modo a que princípios fiscais constitucionais sejam prosseguidos.

2.3. O Princípio da Igualdade

Previsto no art. 13.º da CRP, o princípio da igualdade estabelece, no seu n.º 1, que “todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei”, e proíbe,

³³ Das incumbências prioritárias do Estado, há a ressaltar a promoção da justiça social e de um crescimento equilibrado a todos os níveis – Para mais desenvolvimentos, art. 81.º da CRP.

³⁴ Cfr. DOURADO, Ana Paula (2019), págs. 213.

³⁵ SANCHES, José Luís Saldanha (2010), pág. 16.

³⁶ SANCHES, José Luís Saldanha (2010), pág. 13.

³⁷ Cfr. NABAIS, José Casalta (2019), págs. 133 e 134.

³⁸ Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020), pág. 459.

no seu n.º 2, qualquer benefício ou discriminação em razão de raça, língua, religião, entre outros³⁹.

Desta feita, a referida norma, ao prever uma igualdade perante a lei, abrange, consequentemente, a lei fiscal, o que nos permite falar de um princípio de igualdade fiscal.

Segundo Ana Paula Dourado, o princípio da igualdade fiscal corresponde a um princípio geral de direito caracterizado por apresentar uma vertente negativa e outra positiva⁴⁰. Por um lado, o conteúdo negativo presente no n.º 2 do art. 13.º da CRP, institui a proibição de definição do imposto por fundamentos discriminatórios, de modo a que não haja uma distinção entre cidadãos, no que toca a privilégios e benefícios. Tal como resulta do entendimento de Ana Paula Dourado, de tal premissa, concluímos que o princípio da igualdade na sua vertente fiscal, proíbe os privilégios (benefícios) fiscais injustificados⁴¹.

Atentando ao seu conteúdo positivo, a Autora destaca que o princípio da igualdade decorre do princípio da justiça. É imperativo tratar igual situações idênticas, e distintamente, situações diferentes⁴².

Temos, portanto, o princípio da igualdade como critério chave para a tributação, mas a necessitar de ser concretizado pelo princípio da capacidade contributiva, como veremos adiante.

2.3.1. O Princípio da Capacidade Contributiva

Os princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva encontram-se relacionados, na medida em que se concretizam um no outro. O primeiro, assenta em ideias de generalidade e de uniformidade, dos quais resultam, respetivamente, o dever de todos os cidadãos contribuírem para o pagamento de impostos e a exigência de que o imposto seja aferido pelo mesmo critério – o critério da capacidade contributiva⁴³.

Como decorre da jurisprudência, embora não se encontre expressamente consagrado na CRP, o princípio da capacidade contributiva corresponde a um critério básico da nossa Constituição a nível fiscal, devendo ser tido em conta enquanto princípio

³⁹ Cfr. art. 13.º CRP.

⁴⁰ DOURADO, Ana Paula (2019), pág. 211.

⁴¹ DOURADO, Ana Paula (2019), pág. 211.

⁴² DOURADO, Ana Paula (2019), pág. 212.

⁴³ Cfr. NABAIS, José Casalta (2019), págs. 154 e 155.

fundamental e estruturante do sistema fiscal⁴⁴. Trata-se de um princípio de justiça fiscal que contém duas medidas interrelacionadas, que comparam o objeto de tributação e os sujeitos passivos⁴⁵. Assim, a incidência e a repartição dos impostos deverá ocorrer segundo a capacidade de cada indivíduo, e não de acordo com aquilo que cada um recebe de bens ou serviços públicos⁴⁶⁻⁴⁷. Teremos, deste modo, um imposto igual para os contribuintes que auferem de igual capacidade contributiva, e um imposto diferente para aqueles que apresentam diferente capacidade contributiva⁴⁸.

Não obstante, por vezes, acontece que alguns contribuintes ficam excluídos, total ou parcialmente, da tributação. Como referido, se perante o princípio de igualdade fiscal e o princípio de capacidade contributiva todos têm o dever contribuir tributariamente, estaríamos a violar o princípio da igualdade quando tal não acontece. Assim sendo, há que salientar o facto da regra apresentar exceções (como a não incidência sobre determinadas manifestações de riqueza, isenções, e redução de tributação), o que implica a necessidade de justificar a razão de ser tais situações⁴⁹. Nesses casos tem que estar presente um interesse superior ao dever de contribuir para existir uma válida derrogação dos princípios analisados, como veremos de seguida.

3. Os Benefícios Fiscais

Os benefícios fiscais encontram-se previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e em diversa legislação avulsa, correspondendo a uma matéria muito importante na legislação fiscal, uma vez que se traduzem no abdicar, por parte do Estado, da totalidade ou de uma parte da receita de um imposto, devido a uma determinada circunstância particular.

⁴⁴ Cfr. COSTA, J.M. Cardoso da, “O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional”, in *Perspectivas Constitucionais – Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, pág. 426, n.º 20, *apud* Ac. do TC n.º 84/2003, referente ao processo n.º 531/99, de 12/02/2003.

⁴⁵ Cfr. DOURADO, Ana Paula (2019), págs. 213 e 214.

⁴⁶ Para Albano Santos, um sistema fiscal é justo “(...) se a repartição dos impostos pelos cidadãos for feita de acordo com a sua capacidade económica, independentemente do grau de satisfação que cada um possa retirar da fruição dos bens e serviços públicos”. Cfr. SANTOS, J. Albano (2003), pág.405.

⁴⁷ Cfr. RIBEIRO, J.J. Teixeira, “A justiça na tributação”, in *Boletim de Ciências Económicas*, vol. XXX, Coimbra 1987, n.º6, *apud* Ac. do TC n.º 84/2003, referente ao processo n.º 531/99, de 12/02/2003.

⁴⁸ Casalta Nabais refere uma igualdade horizontal (imposto igual para os contribuintes que afêrem de igual capacidade contributiva) e uma igualdade vertical (imposto diferente para os contribuintes com diferente capacidade contributiva), tendo sempre em vista um sentido de justiça. Cfr. NABAIS, José Casalta (2019), pág. 155.

⁴⁹ Cfr. DOURADO, Ana Paula (2019), pág. 215.

Freitas Pereira considera que os benefícios fiscais se caracterizam por traduzirem uma derrogação às regras gerais de tributação⁵⁰.

Nos termos do art. 2.º n.º 1 do EBF “consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”⁵¹. Esta norma funda a necessidade de existirem motivos extrafiscais determinantes para que os benefícios possam ser estabelecidos, vincando ainda o carácter excecional⁵² que os caracteriza. Tal característica deve-se ao facto de corresponderem a medidas que surgem face a determinados motivos, também eles excecionais, cujo objetivo é sempre o de não perdurar no tempo⁵³, nomeadamente de se revelarem fundamentais para alavancar investimentos ou recuperações.

Os benefícios fiscais constituem-se, em regra, tendo em conta a data da verificação dos respetivos pressupostos⁵⁴. De acordo com o art. 5.º do EBF, os benefícios podem ser automáticos ou dependentes de reconhecimento⁵⁵. Serão automáticos aqueles que resultam direta e imediatamente da lei, e dependentes de reconhecimento os que pressupõem a prática, pela administração pública, de um ou mais atos⁵⁶ posteriores⁵⁷. Este reconhecimento, consubstancia-se num procedimento dependente de iniciativa do sujeito passivo, que se encontra previsto no art. 65.º do Código de Procedimento e de Processo

⁵⁰ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020), pág. 472.

⁵¹ Cfr. art. 2.º n.º 1 do EBF.

⁵² A este respeito, Casalta Nabais, defende que “devia evitar-se falar em caráter excecional dos benefícios fiscais, uma vez que essa expressão corre o risco de implicar a natureza excecional das normas jurídicas que os preveem. O que, para nós, não é de aceitar, já que, embora os BF sejam despesas fiscais (...) que integram uma disciplina jurídica derogatória da disciplina ordinária do respetivo imposto, reveladora dum regime mais favorável para o contribuinte do que o implicado no seu tratamento ordinário e expressão de uma função promocional, eles constituem um instrumento normal de política económica e social do Estado social contemporâneo e não um instrumento excecional à maneira do entendimento do próprio Estado liberal”. Cfr. NABAIS, José Casalta (2019), pág. 406.

⁵³ Salvo disposição em contrário os benefícios fiscais vigoram durante um período de cinco anos. Cfr. art. 3.º do EBF. A extinção dos benefícios fiscais encontra-se regulada no art. 14.º do EBF, e com o seu término decorre, implicitamente, a reposição automática da tributação-regra.

⁵⁴ Cfr. art. 12.º do EBF.

⁵⁵ Cfr. art. 5.º do EBF.

⁵⁶ Nos termos do n.º 2 do art. 5.º do CIRE o reconhecimento dos benefícios pode ocorrer por ato administrativo ou por acordo entre a Administração e os sujeitos. A este respeito Casalta Nabais considera atos administrativos nos casos em que temos benefícios fiscais dependentes de reconhecimento unilateral, e um acordo nas situações em que os benefícios dependem de um contrato a realizar entre a Administração e os interessados, tendo por vista, em regra, a prossecução do interesse para ambas as partes. Cfr. NABAIS, José Casalta (2019), pág. 409.

⁵⁷ Cfr. MACHADO, Jónatas E. M., Paulo Nogueira da Costa (2016), pág. 467.

Tributário (CPPT), o qual, em articulação com o EBF, estabelece os pressupostos e trâmites a seguir.

Por sua vez, o n.º 2 do art. 2.º do EBF prevê que “são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais (...)”⁵⁸.

Isentar ou reduzir, não é estar fora da incidência do imposto⁵⁹. Para um determinado sujeito beneficiar de uma isenção terá que estar abrangido pela incidência do imposto, pelo que, podemos dizer que os benefícios fiscais apenas se aplicam a quem se encontre obrigado, à partida, a pagar o imposto. A este respeito, vejamos o art. 4.º n.º 1 do EBF, o qual refere que “não são benefícios fiscais as situações de não sujeição tributária”⁶⁰. Trata-se de um artigo que vem frisar a diferença existente entre uma eliminação, atenuação ou diminuição do imposto, e uma situação de não sujeição à carga do imposto, isto é, uma exclusão tributária⁶¹. Também a jurisprudência, no acórdão do STA n.º 0144/11, de 25 de janeiro de 2012, veio dizer que os conceitos de não sujeição a tributação e de isenção de tributação são claramente distintos⁶².

Nesta senda, segundo Carlos Paiva e Mário Januário podemos encarar os benefícios fiscais como uma ou mais normas que libertam o sujeito passivo da obrigação material tributária de pagar o imposto e a não sujeição a tributação como aquela em que não existe, à partida, subordinação a quaisquer obrigações tributárias⁶³.

Importa ainda referir que um benefício fiscal apresenta custos elevados para que se consiga encontrar um equilíbrio na tributação. Tal acontece, porque ao reduzir a tributação de alguns contribuintes, a receita do Estado diminui, facto que leva a que os

⁵⁸ Cfr. art. 2.º n.º 2 do EBF.

⁵⁹ Neste sentido GOMES, Nuno Sá, Teoria Geral dos Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 165, Centro de Estudos Fiscais, 1991, págs. 113 e seguintes, *apud* PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020), pág. 473.

⁶⁰ Cfr. art. 4.º n.º 1 do EBF.

⁶¹ A este propósito, Freitas Pereira entende que enquanto que um benefício fiscal derroga as regras gerais da tributação, uma exclusão tributária corresponde à tributação regra, onde certas situações não são tributadas logo à partida. Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020), pág. 473.

⁶² Do Ac. do STA n.º 0144/11 de 25 de janeiro de 2012, decorre que “Os conceitos de não sujeição a tributação e isenção de tributação são distintos e não se confundem. Na não sujeição a norma de incidência não prevê de todo a submissão a tributação de uma determinada situação, ao contrário na isenção a norma de incidência prevê a tributação de tal situação mas surge uma norma de proteção, a norma de isenção, que contraria o princípio da generalidade, liberando o cumprimento da obrigação tributária”.

⁶³ Cfr. PAIVA, Carlos, Mário JANUÁRIO (2014), pág. 71.

restantes contribuintes sejam sujeitos a uma tributação adicional, de modo a compensar a perda referente ao benefício concedido⁶⁴.

4. A Tributação na Insolvência e os Benefícios Fiscais Previstos no CIRE

Como pudemos constatar, existem nos diversos diplomas legais variadíssimos benefícios fiscais, os quais apresentam, individualmente, a prossecução de um determinado objetivo, sempre com vista à redução ou eliminação do imposto, através de razões extrafiscais. Focar-nos-emos, apenas, nos benefícios fiscais relativos à insolvência.

Embora não exista um regime tributário próprio para as empresas em situação de insolvência, a tributação das empresas nesta situação prevê a existência de benefícios fiscais responsáveis pela alteração dos valores da tributação a pagar, designadamente, por uma diminuição da carga fiscal, com vista a proporcionar às empresas mencionadas uma melhor recuperação.

Analisaremos, de seguida, a tributação ao nível do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), e do Imposto do Selo (IS), bem como os benefícios fiscais aplicáveis e faremos menção a algumas decisões jurisprudenciais existentes sobre os casos.

4.1. Em Sede de IRC

O IRC consiste no imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, que se aplica, nos termos do art. 1.º do CIRC sobre a totalidade dos rendimentos obtidos no período de tributação correspondente⁶⁵.

⁶⁴ Neste sentido, SANCHES, José Luís Saldanha (2010), pág. 48.

⁶⁵ De acordo com o art. 1.º do CIRC, o IRC “incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos deste Código”.

Trata-se de um imposto que tem como alvo os sujeitos passivos previstos no art. 2.º n.º 1 do CIRC, e que incide sobre o lucro⁶⁶ e o rendimento das várias sociedades, como decorre do art. 3.º n.º 1 do CIRC⁶⁷.

A tributação em sede de IRC das empresas insolventes esteve, ao longo dos últimos anos, envolvida em conflitos doutrinários, jurisprudenciais e administrativos, dadas as diversas posições existentes quanto ao facto de saber se deveriam ou não ser tributadas, e, em caso afirmativo, de que forma. Importa, pois, fazer uma análise, tendo em conta a discussão existente na fase de declaração de insolvência e na fase de liquidação da massa insolvente.

Os Administradores de Insolvência (AI) são do entendimento de que, quando se delibera a liquidação do património do devedor insolvente e a consequente repartição do produto obtido pelos credores, deixa de haver lugar quer ao pagamento de imposto, quer à entrega de declaração de rendimentos, uma vez que não há atividade⁶⁸. Para os AI não está em causa o visar do lucro, mas antes o pagamento aos credores, pelo que não existindo operações económicas empresariais e consequentes rendimentos, a massa insolvente não deve ser sujeita a tributação⁶⁹. Contudo, a posição da AT sempre foi contrária à dos AI, defendendo que uma empresa continuava a ser sujeito passivo até ao momento do encerramento da liquidação, ficando, deste modo, sujeita às obrigações fiscais⁷⁰.

Face aos diferentes entendimentos existentes, a AT emitiu uma circular a este respeito - Circular N.º 1/2010, de 2 de fevereiro da AT. Desta, decorre que “a dissolução da sociedade não implica a sua concomitante extinção (...)”⁷¹, pelo que as obrigações fiscais se mantêm até que tal momento ocorra⁷².

⁶⁶ Nos termos do art. 3.º n.º 2 do CIRC, o lucro “consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código”.

⁶⁷ Para mais desenvolvimentos, os arts. 2.º e 3.º n.º 1 do CIRC articulam entre si quem são os sujeitos passivos de IRC e sobre o que vai incidir a tributação, tendo em conta o tipo de sociedade, a atividade exercida, a residência, e ainda o tipo de estabelecimento.

⁶⁸ Cfr. Processo 9/10.6BCPRT, do TCA Norte *apud* DINIS, Ana Cristina dos Santos Arromba, Cidália Maria da Mota LOPES (2017), pág. 58.

⁶⁹ Cfr. Processo 9/10.6BCPRT, do TCA Norte *apud* DINIS, Ana Cristina dos Santos Arromba, *et al.* (16/04/2015), disponível em https://www.scielo.br/pdf/rcf/v27n70/pt_1519-7077-rcf-201500020.pdf, consult. em 19/03/2021.

⁷⁰ Cfr. DINIS, Ana Cristina dos Santos Arromba, Cidália Maria da Mota LOPES (2017), págs. 58 e 59.

⁷¹ De acordo com a Circular N.º 1/2010 a extinção apenas teria lugar quando do registo do encerramento da liquidação.

⁷² Cfr. Circular N.º 1/2010. Neste sentido, também os Acs. do STA, Processo n.º 01145/09, de 24/02/2011, e do TCA Sul, Processo n.º 08251/14, de 13/07/2016.

De seguida, alterou-se o art. 65.º n.º3 do CIRE⁷³, o qual passou a dispor que a partir do momento em que ocorre 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 fiscais, o que deve ser comunicado officiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação de atividade’’⁷⁴.

Todavia, as dúvidas prosseguiram, relativamente à fase de liquidação da massa insolvente, defendendo a AT que o facto de uma sociedade ser declarada insolvente e não existir a prossecução do objeto social da empresa, não significava que esta deixasse de ter rendimentos sujeitos a IRC⁷⁵.

Mais tarde, em 2015, a AT emitiu uma nova circular - Circular N.º 10/2015, de 9 de setembro, concluindo, por um lado, pela obrigatoriedade das pessoas coletivas insolventes submeterem a declaração periódica de rendimentos, de acordo com o art. 117.º n.º 1 al. b) do CIRC, nos casos em que não tenha sido deliberado o encerramento da atividade dos estabelecimentos compreendidos na massa insolvente, e, por outro lado, não existir essa obrigação⁷⁶ quando seja deliberado o respetivo encerramento e o facto seja comunicado à AT pelo tribunal, de acordo com o art. 65.º n.º 3 do CIRE, situação em que há cessação oficiosa (Art. 8.º n.º 6 do CIRC)⁷⁷.

Tendo em conta o que decorre das posições da AT, podemos concluir que esta considera como ponto fundamental a existência ou não, de ativos da pessoa coletiva. Tal, porque, embora não haja qualquer atividade ou estabelecimentos em laboração, existindo ativos pode acontecer que esses bens sejam transmitidos, ocorrendo assim transações que geram efeitos em sede de IRC, havendo, portanto, lugar à entrega de declaração e ao pagamento do imposto correspondente.

Segundo Ana Dinis, Cidália Lopes e Pedro Marcelino, o mais indicado seria não tributar quando estamos perante a fase de liquidação da massa insolvente, uma vez que a liquidação da massa insolvente visa efetuar os pagamentos aos credores através do produto obtido pela venda do património da empresa, pelo que, não se visando mais o

⁷³ Alterado pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril.

⁷⁴ Cfr. Art. 65.º n.º 3 CIRE.

⁷⁵ Cfr. DINIS, Ana Cristina dos Santos Arromba, Cidália Maria da Mota LOPES (2017), pág. 62.

⁷⁶ A partir deste momento, apenas têm de entregar declaração periódica e proceder ao pagamento de imposto, relativamente aos períodos de tributação em que se verifique qualquer facto tributário sujeito a IRC (Art. 8.º n.º 7 do CIRC). Cfr. Circular N.º 10/2015.

⁷⁷ Cfr. Circular N.º 10/2015.

objetivo que presidiu à criação da sociedade, não parece justo que ocorra tributação⁷⁸. Temos assim, como primordial importância o exercício que é proposto inicialmente como atividade da empresa, podendo concluir que não ocorrendo a sua prática não deve existir tributação.

Neste seguimento, há que falar dos benefícios fiscais associados ao IRC.

Nos termos do art. 268.º do CIRE, certos rendimentos, ganhos e variações patrimoniais encontram-se isentos de IRS e IRC⁷⁹.

A isenção prevista no n.º 1 tem como limitação o facto de se aplicar apenas aos processos de insolvência que prosseguem para liquidação, não abrangendo assim as operações existentes em plano de recuperação que têm em vista a revitalização da empresa⁸⁰. Trata-se, como tal, de um benefício que embora não prossiga o interesse da recuperação da empresa (dado que apenas tem lugar quando se segue a liquidação), beneficia os credores, uma vez que se está em processo de liquidação.

Quanto ao n.º 2, há lugar a um beneficiar da entidade devedora⁸¹. As variações patrimoniais positivas em questão encontram-se previstas no art. 21.º do CIRC, o qual estabelece como regra geral que “concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação (...)”⁸². Estão em causa variações patrimoniais positivas que podem surgir de perdões de dívida decorrentes de planos de insolvência ou de pagamento, que não entram para a formação da matéria coletável por força deste benefício⁸³.

⁷⁸ DINIS, Ana Cristina dos Santos Arromba, Cidália Maria da Mota LOPES, Pedro Miguel de Jesus MARCELINO (2014), págs. 136 e 137.

⁷⁹ De acordo com o art. 268.º n.º1 do CIRE “os rendimentos e ganhos apurados e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor, da cessão de bens e direitos dos credores e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação, estão isentos de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor”. O n.º 2 do mesmo art. estabelece que “não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação”.

⁸⁰ Maria José Esteves e Sandra Alves Amorim consideram que fica, portanto, excluída a isenção relativamente a um plano de revitalização ou plano de recuperação. Todavia, no que toca à sua aplicação num plano de insolvência que tenha unicamente em vista a liquidação de bens, torna-se discutível. Cfr. ESTEVES, Maria José, Sandra Alves AMORIM (2019), pág. 374.

⁸¹ Carvalho Fernandes, João Labareda consideram que a não contabilização para a matéria coletável, de alterações de dívidas, apenas pode abranger as alterações que ocorram no quadro de uma atividade empresarial conforme descrita no art. 5.º do CIRE. Cfr. FERNANDES, Luís A. Carvalho, João LABAREDA (2013), pág. 967.

⁸² Para mais desenvolvimentos, art. 21.º do CIRC.

⁸³ Cfr. ESTEVES, Maria José, Sandra Alves AMORIM (2019), pág. 374.

Já segundo o n.º3⁸⁴, o valor dos créditos que seja objeto de redução, por via de planos de insolvência, pagamentos ou de recuperação é considerado como custos ou perdas em IRS e IRC. Ora, tal, funciona, como entendem Carvalho Fernandes e João Labareda, como um incentivo aos credores no sentido de estes apoiarem as medidas de redução de créditos previstas nos planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação⁸⁵.

Assim, podemos dizer que os benefícios fiscais relativos a este tipo de imposto, surgem com o intuito de apoiar os sujeitos passivos envolvidos na insolvência, através da isenção de determinados atos, prosseguindo quer revitalizações, quer liquidações.

4.2. Em Sede de IS

De acordo com o art. 1.º n.º 1 do CIS, o Imposto do Selo incide sobre atos, contratos, e outras situações jurídicas que se encontrem previstas na Tabela Geral do IS⁸⁶, sendo o imposto mais antigo do sistema fiscal português⁸⁷.

Sujeito a alterações ao longo dos anos, com o fim do imposto sobre sucessões e doações, passou a ter uma dupla natureza: por um lado, o IS propriamente dito, e, por outro, o IS sobre as transmissões gratuitas as quais, tendo por objeto as diversas operações que se encontram previstas no n.º 3 do art. 1.º do CIS, são tributadas de acordo com a verba 1.2 da Tabela Geral do IS⁸⁸.

No IS existem benefícios fiscais relativos às situações de insolvência, como passaremos a analisar.

Nos termos do art. 269.º do CIRE, existe uma isenção de IS para determinados atos quando estes se encontrem previstos em planos de insolvência, planos de pagamentos, planos de recuperação, ou quando sejam praticados no âmbito da liquidação da massa

⁸⁴ Nos termos do 268.º n.º 3 do CIRE: “o valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas”.

⁸⁵ FERNANDES, Luís A. Carvalho, João LABAREDA (2013), pág. 968.

⁸⁶ O art. 1.º n.º 1 do CIS prevê que o IS “incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previsto na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas”.

⁸⁷ De acordo com o preâmbulo do DL n.º 287/2003 teria sido criado a 24/12/1660.

⁸⁸ NABAIS, José Casalta (2019), págs. 616 e 617.

insolvente⁸⁹. Dado que o CIS apresenta uma incidência essencialmente referida a operadores económicos, será sujeito passivo quem realizar tal operação.

Os BF relativos ao IS previstos no Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), transitaram, na sua essência, para o art. 269.º do CIRE. Estão em causa isenções aplicáveis, sobretudo, no quadro de planos de revitalização, o que nos permite dizer que surgem num sentido de aliviar a carga fiscal do devedor, auxiliando a sua recuperação⁹⁰. Não obstante ser um benefício que também é aplicável nos casos de liquidação, a partir da posição do legislador é possível entender que a isenção prevista no CIRE tem como principal objetivo a recuperação das empresas.

Quanto à jurisprudência, verificamos que a questão chave a este propósito reside na al. e) do art. 269.º, quanto ao seu âmbito de aplicação. Encontramos o acórdão do STA, processo n.º 0866/13, de 25 de setembro de 2013, o qual concluiu que para se beneficiar da isenção em análise não basta o facto tratar-se de atos de venda praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente, mas antes ser necessário que o bem vendido integre o ativo de uma empresa⁹¹.

Como veremos de seguida, também no IMT surgem dúvidas ao nível dos elementos do ativo da empresa.

4.3. Em Sede de IMT

O IMT é um imposto que incide sobre a riqueza dos sujeitos passivos⁹², encontrando-se regulado no Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT). Para Saldanha Sanches, a existir um fundamento para

⁸⁹ O artigo 269.º do CIRE prevê que: ‘‘Estão isentos de imposto do selo, quando a ele se encontrem sujeitos, os seguintes atos, desde que previstos em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente: a) as modificações dos prazos de vencimento ou das taxas de juros dos créditos sobre a insolvência; b) (Revogada); c) a constituição de nova sociedade ou sociedades; d) a dação em cumprimento de bens da empresa e a cessão de bens aos credores; e) a realização de operações de financiamento, o trespasse ou a cessão da exploração de estabelecimentos da empresa, a constituição de sociedades e a transferência de estabelecimentos comerciais, a venda, permuta ou cessão de elementos do ativo da empresa, bem como a locação de bens; f) a emissão de letras ou livranças; g) a constituição ou prorrogação de garantias’’. Carvalho Fernandes e João Labareda, consideram que este artigo isenta de tributação uma série de atos quando previstos em planos de insolvência, de pagamentos, ou em liquidação da massa insolvente, mas também atos deles decorrentes, como é o caso da sua alínea f). Cfr. FERNANDES, Luís A. Carvalho, João LABAREDA (2013), pág. 969.

⁹⁰ A este propósito, Menezes Leitão considera que se trata de um benefício fiscal com vista a evitar mais encargos fiscais para o devedor. Para mais desenvolvimentos, LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2017), pág. 306.

⁹¹ Cfr. o Ac. do STA, processo n.º 0866/13, de 25/09/2013.

⁹² Cfr. PIRES, José Maria Fernandes (2013), pág. 213.

existência deste imposto, consistirá na riqueza criada pela aquisição de direitos reais⁹³. Temos, portanto, um imposto que é pago por aquele que adquire os direitos, quando da aquisição onerosa de direitos reais⁹⁴.

Como tal, nos termos do art. 2.º n.º 1 do CIMT, este imposto abrange as transmissões onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre imóveis que se encontrem localizados em território português⁹⁵.

Também o IMT apresenta, nos arts. 7.º e seguintes do CIMT, diversas isenções. Não obstante, o nosso foco incide sobre os benefícios fiscais aplicáveis na insolvência, os quais se encontram previstos no CIRE.

O art. 270.º deste código prevê, no seu n.º 1⁹⁶, três isenções, que se aplicam aos planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação, e, no n.º 2⁹⁷, uma isenção quanto a determinados atos, abrangendo para além dos planos referidos no n.º 1, também operações praticadas no âmbito da liquidação da massa insolvente.

Carvalho Fernandes e João Labareda referem que se trata de um artigo que beneficia quer os devedores, quer os credores, uma vez que a isenção é concedida tendo em conta os atos em si mesmo⁹⁸. Os n.ºs 1 e 2 deste artigo distinguem-se, sobretudo, quanto à sua abrangência, na medida em que enquanto o primeiro privilegia qualquer plano de insolvência, de pagamentos ou de recuperação, isto é, a recuperação de uma empresa, o segundo abrange também a liquidação da massa insolvente⁹⁹.

O n.º 2 tem sido alvo de abordagem particular por parte da AT e da jurisprudência, designadamente, quanto à questão dos elementos do ativos que são ou não abrangidos, tal como acontece, ainda que num contexto distinto, com o IS. Neste sentido, e tendo em conta as posições administrativas e jurisprudenciais tomadas com o decurso do tempo¹⁰⁰, surgiu um acórdão uniformizador de jurisprudência – acórdão do STA n.º 3/2017, no

⁹³ SANCHES, José Luís Saldanha (2007), pág. 440.

⁹⁴ Cfr. SANCHES, José Luís Saldanha (2007), págs. 439 e 440.

⁹⁵ Cfr. art. 2.º n.º 1 do CIMT.

⁹⁶ O art. 270.º n.º 1 do CIRE prevê que se encontram isentas de IMT as seguintes transmissões onerosas de imóveis: “a) as que se destinem à constituição de nova sociedade ou sociedades e à realização do seu capital; b) as que se destinem à realização do aumento do capital social da sociedade devedora; c) as que decorram da dação em cumprimento de bens da empresa e da cessão de bens aos credores”.

⁹⁷ Já o n.º 2 do art. 270.º do CIRE estabelece também a isenção de pagamento de IMT dos “atos de venda, permuta ou cessão de empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos, ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”.

⁹⁸ FERNANDES, Luís A. Carvalho, João LABAREDA (2013), pág. 970.

⁹⁹ Cfr. PAIVA, Carlos, Mário JANUÁRIO (2014), págs. 154 e 155.

¹⁰⁰ Para mais desenvolvimentos, vejamos a posição tomada na Circular N.º 10/2015.

processo n.º 1521/15 –, estabelecendo que a isenção em causa se aplica quer às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, quer aos casos em que as vendas e as permutas se tratam de elementos do ativo da empresa insolvente, com a condição de estas se enquadrarem num plano de insolvência, de pagamento, ou ainda na liquidação da massa insolvente¹⁰¹.

Neste sentido, a AT, através da Circular n.º 4/2017, veio alterar o ponto III do anexo à Circular N.º 10/2015 relativo ao art. 270.º do CIRE, instituindo que a aplicação dos benefícios constantes do n.º 2 “(...) não depende da coisa vendida, permutada ou cedida abranger a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento”, pelo que os atos correspondentes (de venda, permuta ou cessão), “(...) de forma isolada, de imóveis da empresa ou de estabelecimentos desta estão isentos de IMT, desde que integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”¹⁰².

4.4. A Aplicação dos Benefícios

Uma vez abordados os benefícios fiscais previstos no CIRE, cumpre agora referir, para cada um, como são aplicados.

Como vimos, a concessão de um benefício pode ocorrer automaticamente, ou depender de reconhecimento. A este respeito Sara Luís Dias entende que, quer relativamente aos impostos sobre o património, quer aos sobre o rendimento, o reconhecimento das isenções ocorre de forma automática, dado que, no primeiro caso, inexistem quaisquer normativos que exijam a instauração de um procedimento administrativo prévio para o reconhecimento, e, no segundo, o legislador especificou, no CIRC, quais as isenções que dependem de reconhecimento, não constando as previstas no CIRE¹⁰³.

Ora, quanto aos impostos sobre o património, o art. 10.º n.º 1 do CIMT estabelece que as isenções são reconhecidas através do pedido, junto dos serviços competentes, por parte dos interessados¹⁰⁴. Não obstante, o n.º 8 do mesmo artigo, prevê, na sua al. d), que

¹⁰¹ Cfr. Ac. do STA n.º 3/2017, no processo n.º 1521/15 – Pleno da 2.ª Secção, de 29/03/2017.

¹⁰² Cfr. Circular N.º 4/2017.

¹⁰³ Cfr. DIAS, Sara Luís (s.d.), disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/209.pdf, consult. em 17/02/2021.

¹⁰⁴ De acordo com o art. 10.º n.º 1 do CIMT “as isenções são reconhecidas a requerimento dos interessados, a apresentar antes do ato ou contrato que originou a transmissão junto dos serviços competentes para a decisão, mas sempre antes da liquidação que seria de efetuar”.

são de reconhecimento automático as isenções constantes de legislação extravagante ao CIMT, desde que seja entregue a declaração prevista no art. 19.º n.º1 do CIMT, isto é, a declaração modelo 1 do IMT¹⁰⁵. Por tal razão, encontramos uma Informação Vinculativa da AT¹⁰⁶, que estabelece o reconhecimento automático da isenção do 270.º n.º2 do CIRE, e um Parecer Direção de Serviços Jurídicos e do Contencioso da Direção de Serviços do IMT, do IS, dos Impostos Rodoviários, e das Contribuições Especiais (DSIMT)¹⁰⁷, que conclui que os benefícios dos artigos 269.º e 270.º do CIRE são automáticos, e, também, decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)¹⁰⁸, que apontam neste mesmo sentido.

No que toca ao IRC, quer o art. 10.º do CIRC, quer o 268.º do CIRE, não fazem qualquer menção quanto à isenção, prevista nesta última norma, carecer de reconhecimento. Assim, concluímos, tal como Sara Luís Dias, pela não exigência de um ato prévio a anteceder a concessão do benefício¹⁰⁹, uma vez que será lógico entender, que se o art. 10.º do CIRC consagra os casos onde é necessário o reconhecimento prévio por um membro do Governo responsável pela área das finanças para uma determinada situação, e se a do 268.º do CIRE não consta, então será porque o legislador não pretendeu que fosse antecedida de um reconhecimento.

Em suma, concluímos que a aplicação dos benefícios fiscais presentes no CIRE ocorrem de forma automática, por falta de previsão legal noutra sentido, entendimento que parece ser sufragado pela própria AT.

¹⁰⁵ Nos termos do art. 10.º n.º 8 al. d) do CIMT “são de reconhecimento automático, competindo a sua verificação e declaração ao serviço de finanças onde for apresentada a declaração prevista no n.º 1 do artigo 19.º, as isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código”. Já o art. 19.º n.º1 do CIMT prevê que “a liquidação do IMT é de iniciativa dos interessados, para cujo efeito deve apresentar, em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos, uma declaração de modelo oficial devidamente preenchida”.

¹⁰⁶ A Informação Vinculativa da AT, referente ao Processo n.º 20090001914 – IVE n.º 431, de 24/03/2019, quanto ao artigo 270.º n.º2 do CIRE, estabelece no seu ponto 4 que “este benefício é de reconhecimento automático, competindo a verificação e declaração ao Serviço de Finanças onde for apresentada a declaração (de modelo oficial) prevista no n.º1 do artigo 19.º do CIMT (Cfr. Al. d) do artigo 10.º do CIMT – alteração introduzida pela Lei 64-A/08, de 31/12)”.

¹⁰⁷ O Parecer da DSIMT n.º 166, relativo ao Processo n.º 634/2008, acerca dos arts. 269.º e 270.º do CIRE, veio esclarecer e concluir, no seu ponto 14 al. a), que “os benefícios fiscais dos arts. 269.º e 270.º do CIRE são automáticos, não dependendo de qualquer ato administrativo de reconhecimento da administração fiscal ou de qualquer outra entidade pública”.

¹⁰⁸ Vejamos a decisão do CAAD quanto ao Processo n.º 424/2019-T, de 15/11/2019, a qual prevê, na matéria de direito, que a isenção ao nível do IMT e do IS, dos arts. 269.º e 270.º do CIRE correspondem a um benefício de natureza automática, sem necessitar de haver reconhecimento, frisando apenas a necessidade de que seja entregue o modelo 1 do IMT, declarando essa isenção.

¹⁰⁹ DIAS, Sara Luís (s.d.), disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/209.pdf, consult. em 17/02/2021.

5. A Recuperação das Empresas em Situação da Insolvência

De modo a amenizar os impostos a serem pagos pelos contribuintes, o Estado, por vezes, abdica de determinados montantes, isto é, de receitas fiscais. Cumpre abordar o cerne da questão, ou seja, perceber se o referido apoio, por um lado, se mostra necessário, proporcional e adequado, e por outro lado, se coloca em causa uma igualdade, ou seja, se conduz a um problema concorrencial e discriminatório entre as empresas.

5.1. Os Apoios Fiscais e a Correspondência com o Interesse Público

O pagamento de impostos corresponde a uma temática sempre presente no dia a dia, dada a dificuldade de muitos contribuintes para cumprirem com as suas obrigações. O objetivo principal da cobrança de um imposto será a obtenção de receitas de forma a concretizar as necessidades públicas¹¹⁰. Porém, em certos casos, e tal como já foi referido anteriormente, existe a redução destes impostos através de benefícios fiscais.

Deste modo, ao longo das diversas normas que os contêm, podemos encontrar benefícios que se aplicam às mais diversas áreas e setores, o que demonstra, desde logo, a abrangência de tal figura.

A criação e concessão de um benefício fiscal tem de ser, obrigatoriamente, antecedida de uma análise ao nível do interesse público, dado que a sua atribuição implica um custo para o Estado. Para que se dê a possibilidade de um sujeito passivo usufruir de uma redução do imposto a pagar, tem de haver algo que se superiorize ao princípio da igualdade e ao critério da capacidade contributiva, o qual apenas pode acontecer por um interesse que seja manifestamente superior ao de contribuir tributariamente.

Cada Estado apresenta ideias político-económicas que pretende concretizar. Todavia, para garantir que tais objetivos são prosseguidos, numa sociedade livre e democrática, necessita de estimular os privados. Objetivos como a criação ou manutenção de postos de trabalho correspondem a uma preocupação constante dos governos de cada Estado, uma vez que é a partir da laboração, e do que dela advém, que os cidadãos conseguem atuar no ordenamento. Assim, para assegurar que os seus objetivos são cumpridos, o Estado cria condições que incentivam e levam os agentes económicos a seguir tal caminho. Um desses incentivos são os benefícios fiscais, através dos quais, o

¹¹⁰ Neste sentido, LOPES, Cidália Maria da Mota (2008), pág. 25.

Estado, diminuindo ou abdicando, por um lado, de certa parte de um imposto, garante, por outro, que os seus objetivos irão ser cumpridos.

Como tal, podemos dizer que a isenção ou redução de um imposto com vista à prossecução de medidas como a manutenção de empregos, promoção de certas regiões do país, entre outras, correspondem a um interesse extrafiscal superior que permite derrogar os princípios abordados.

No entanto, havendo um benefício fiscal, existe também, em regra, uma diminuição da receita do Estado¹¹¹. Neste sentido, o n.º 3 do art. 2.º do EBF afirma que os benefícios fiscais, ao se desviarem do princípio da tributação do rendimento global líquido, são considerados despesas fiscais¹¹²⁻¹¹³. Contudo, apesar de tecnicamente corresponderem à causa da despesa fiscal, os benefícios nem sempre conduzem à sua criação, uma vez que alguns geram o abdicar de receitas além do facto tributário, pois, caso não existissem, não haveria igualmente receita efetiva a cobrar¹¹⁴.

Da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro (Lei de Enquadramento Orçamental), decorre a obrigatoriedade de se dar a conhecer quais os valores a que se está a renunciar, a justificação económico-social existente, e ainda de que forma se compensará essa baixa de receitas resultantes da aplicação de benefícios fiscais¹¹⁵⁻¹¹⁶.

Tal exigência mostra-se extremamente relevante, porque apesar de os referidos apoios fiscais, num sentido orçamental, não implicarem uma diminuição propriamente dita do património do Estado, uma vez que não haverá uma saída monetária deste para os contribuintes, vão acarretar uma redução da receita tributária que seria liquidada e cobrada em condições normais, afetando assim o património do Estado, mas num sentido plurianual¹¹⁷.

¹¹¹ Embora haja uma perda de receita, Amável da Costa, Paulo Rainha, Freitas Pereira realçam que a médio longo prazo, o benefício que se concedeu, pode proporcionar determinadas circunstâncias, que possibilitem a recuperação desse montante, e possivelmente, ainda um maior montante cobrado. COSTA, Amável Sílvio da, J. H. Paulo Rato RAINHA, M. H. de Freitas PEREIRA (1977), pág. 14.

¹¹² Cfr. MACHADO, Jónatas E.M., Paulo Nogueira da COSTA (2016), pág. 466.

¹¹³ A despesa fiscal pode ser definida como o cômputo total das receitas tributárias de que o Estado abdica, devido a determinadas opções políticas. Tal ação por parte do Estado justifica-se através de um incentivo económico que é concedido aos contribuintes. Neste sentido, MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira (2018), págs. 51 e 52.

¹¹⁴ Cfr. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira (2018), pág. 75.

¹¹⁵ Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020), págs. 477 e 478.

¹¹⁶ Para mais desenvolvimentos, arts. 37.º e 42.º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.

¹¹⁷ Cfr. MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira (2004), pág. 171.

Trata-se, portanto, de um interesse dos contribuintes, isto é, de um interesse público, gerando assim dúvidas, mais do que relativamente à sua aplicação, quanto à sua viabilidade. Está em causa saber se compensa sacrificar parte de receita tributária, para apoiar a recuperação de empresas, ou seja, por um lado, a possibilidade de com tais mecanismos se lograr a recuperação, e, conseqüentemente, a manutenção de empregos, o desenvolvimento económico, entres outros, e, por outro, o ir buscar a fatia correspondente a essa perda de receita, aos restantes contribuintes, desde logo às restantes empresas.

5.2. O Impacto Causado pelos Benefícios Concedidos na Vida das Empresas

5.2.1. Os Benefícios Fiscais Enquanto Política do Estado

Como podemos depreender do que foi referido nos anteriores capítulos, os benefícios fiscais resultam de opções do Estado com vista a alcançar um determinado objetivo. Estamos, então, perante uma figura que tem origem em objetivos políticos que, para o Estado, interessa que se realizem, configurando-se, assim, como uma política de incentivo.

Segundo Guilherme Martins, podemos dizer que o conceito de incentivo é composto por três elementos: um elemento de imputabilidade, uma vez que, este é imputável a um sujeito de clara natureza pública, isto é, o Governo enquanto sujeito público, tendo como missão o arrecadar de receitas para atingir os diversos objetivos nos vários domínios de intervenção; outro de vantagem económica, a qual apenas é possível através da renúncia, por parte do Estado, das suas receitas; e um último, de financiamento, na medida em que podemos estar perante incentivos financeiros propriamente ditos, investimentos públicos, e ainda benefícios fiscais¹¹⁸.

Neste sentido, podemos concluir que o sucesso dos benefícios fiscais consiste no concretizar dos objetivos para os quais foram criados, ou seja, fazer com que o Estado prossiga os seus fins políticos, os quais se traduzem no atingir de metas económico-sociais. Trata-se, portanto, de duas matérias que se completam como se formassem um ciclo, em que, inexistindo uma, a outra torna-se impossível de se realizar. A este respeito

¹¹⁸ MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira (2018), págs. 42 a 47.

vejamos a Lei Geral Tributária (LGT), onde, no seu artigo 14.º n.º 3¹¹⁹ prevê do que depende a criação de benefícios fiscais.

5.2.2. Os Objetivos Económico-sociais

Neste seguimento, chegamos aos objetivos económico-sociais dos benefícios fiscais aqui em causa, os quais se destinam à recuperação das empresas em situação de insolvência. Temos, que atentar à situação através de um ponto de vista de uma economia capitalista dinâmica, onde é necessário perceber se é preferível que o mercado atue eliminando as empresas não competitivas e levando à criação de novas empresas (possivelmente até maiores e com maior número de postos de trabalho), ou se se deve optar pela recuperação do tecido empresarial existente, nomeadamente quando estão em causa empresas competitivas que atravessam dificuldades ocasionais.

A entrada de uma empresa em situação de insolvência corresponde a uma prática atual e recorrente dadas as fragilidades económicas existentes. Diariamente existem insolvências a correr e a dar entrada nos tribunais portugueses, pelo que, convém, desde logo, frisar que um dos aspetos mais importantes para a tomada de decisão da concessão de apoios fiscais com vista à recuperação de uma empresa, terá de ser a da sua viabilidade no curto e no médio prazos. Tal, assim o será, na medida em que se apoiamos a redução de um determinado imposto, teremos que ter, mais tarde, um resultado positivo quer para o Estado, quer para o interesse público.

A preocupação da criação, mas sobretudo manutenção, dos empregos, é transversal a todos os Estados, principalmente em situações de insolvência. Como vimos, existem determinados programas de recuperação das empresas, de modo a saldar as dívidas aos credores, e certos benefícios fiscais com vista à recuperação da própria empresa, para a satisfação de razões extrafiscais, como é o caso do emprego. Tal acontece pois os demais impostos existentes sobre os salários, as transações, e outros, são suportados pelas empresas, o que, em situação de dificuldade, podem levar a graves problemas de cumprimento das obrigações, tornando, assim, visível o impacto da fiscalidade a este nível¹²⁰.

¹¹⁹ De acordo com o art. 14.º n.º 3 da LGT, ‘‘a criação de benefícios fiscais depende da clara definição dos seus objetivos e da prévia quantificação da despesa fiscal’’.

¹²⁰ Cfr. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020), págs. 509 e 510.

Qualquer benefício que seja criado com vista à diminuição da carga tributária de uma empresa, estando esta, ainda para mais, num quadro de insolvência, é tido como fundamental para a sua recuperação. Em consequência, com a recuperação de uma empresa, existe a continuidade da laboração (ainda que, em certos casos, possa ser diminuída), manutenção de empregos, o que, mantém a vida económica do país em funcionamento, e a vida das famílias mais tranquila. Com a perda de receita que corresponde aos benefícios criados, o Estado vai recuperar tais montantes futuramente na tributação das mesmas empresas, não aumentando, mas procedendo à normal liquidação, uma vez que, se estas encerrassem, poderia não haver lugar a qualquer receita.

Todavia, não sendo viável a continuidade de laboração de certas empresas, seja porque os valores em dívida são muito avultados, seja porque não é visível a sustentabilidade num futuro próximo, podendo situações semelhantes verificarem-se posteriormente, a criação de novas empresas pode traduzir-se num cenário vantajoso para o mercado e para os trabalhadores dos respetivos setores.

Temos, portanto, uma ação que deve ser bem ponderada e que depende claramente de caso para caso. Em suma, tendo em conta as causas que levaram à situação de insolvência¹²¹ e à viabilidade da recuperação, se existir uma grande possibilidade de um retorno posterior e um crescimento da sua atividade, será uma boa decisão política a aplicação de tais benefícios, mas pelo contrário, se tal cenário não for tido como provável, há que ponderar a atuação do mercado, tendo sempre presente os credores existentes.

5.2.3. A Concorrência e Discriminação na Esfera dos Agentes Económicos

Desta forma, existindo a atribuição de benefícios com vista à recuperação das empresas, talvez possamos compreender que, o restante universo de empresas se possa sentir alvo de discriminação e de concorrência desleal. Ora, a este respeito, há, desde logo, a realçar, o facto de uma situação de insolvência corresponder a um estado que nenhum outro sujeito pode desejar. Trata-se de um cenário excecional, que se pretende reverter, pelo que é natural que o método com que o caso é tratado, seja diferente da chamada tributação regra.

¹²¹ Tendo em conta o que analisamos, é conveniente a presença de uma insolvência não culposa para que ocorra a atribuição de um benefício fiscal.

Depois, importa ter presente, que além dos benefícios fiscais existentes para as empresas na situação referida, existem, e vão existindo, sem prejuízo do carácter excecional que os define, outros benefícios que se aplicam ao universo das empresas em geral. Benefícios para a criação de emprego¹²², ou para a reestruturação empresarial¹²³, são dois desses exemplos, os quais têm também grande importância para o sucesso empresarial.

Todavia, mesmo que assim não o fosse, há que entender que, como vimos, decorre do princípio da capacidade contributiva que a tributação deve ocorrer segundo a riqueza de cada sujeito passivo, pelo que havendo dificuldade e estando em causa um plano de revitalização (ou mesmo de liquidação, como é o caso da aplicação em certas circunstâncias de benefícios do CIRE), se compreenda que tais empresas tenham menores encargos fiscais, quer para ajudar na sua recuperação, quer, nos casos de liquidação, para salvaguardar o interesse dos credores.

A questão da capacidade contributiva e da igualdade, encontra-se presente em vários acórdãos do TC¹²⁴, estabelecendo, nomeadamente o n.º 306/2010, de 23 de setembro de 2010, que o princípio da igualdade pode ser concretizado através de três vertentes: uma que se encontra na generalidade da lei, isto é, na aplicação a todos; uma segunda na uniformidade da lei vertente, ou seja, para situações iguais tratamentos iguais, e para situações diferentes tratamentos diferentes, sendo a diferença aferida pela

¹²² O revogado art. 19.º do EBF corresponde a um desses casos. Até à bem pouco tempo, este artigo incentivava a criação líquida de emprego, estabelecendo que “para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respetivo montante, contabilizado como custo do exercício”. Não obstante, existem muitos outros benefícios presentes no EBF e em legislação avulsa que podem ser aproveitados pelas empresas tendo em conta os seus objetivos em particular.

¹²³ O art. 60.º do EBF prevê isenções ao nível de IMT, IS, dos emolumentos e de outros encargos que decorram da prática de atos de reestruturação ou de acordos de cooperação (n.º1). Para PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020), pág. 510, o conceito de reestruturação empresarial “engloba um vasto conjunto de operações que refletem alterações na estratégia, nos ativos, na estrutura financeira ou nas operações de produção e distribuição que têm em vista melhorar o desempenho de uma empresa ou de um conjunto de empresas e, desse modo, criar valor”. Estão, como tal, em causa operações de fusão, cisão, de incorporação de ramos de atividade (n.º3), com o objetivo de tornar a empresa mais valorizada e competitiva, afastando-a assim de cenários de insolvência. Ao nível da isenção do IMT prevista na al. a) do n.º 1 deste art. 60.º, o ac. do STA, processo n.º 0433/16.0BALSB 0433/16, de 20/05/2020, conclui que a criação deste benefício fiscal teve em vista “criar mecanismos que permitam a renovação e reestruturação das empresas com perspetivas de expansão nesse mercado alargado, com vista a fortalecer o tecido empresarial, aumentando a competitividade e a concorrência”.

¹²⁴ A este respeito vejamos, a título do exemplo, os acs. do TC n.º 695/2014, referente ao processo n.º 1265/2013 – 3.ª Secção, de 15/10/2014 e n.º 306/2010, referente ao processo n.º 107/2010/ - 3.ª Secção, de 23/09/2010, ou o ac. do TCA Norte, processo n.º 00385/13.9BEPRT, de 16/02/2017, os quais abordam a questão da igualdade e capacidade contributiva desta forma.

capacidade contributiva; e uma terceira vertente que consiste na proibição de discriminações entre contribuintes sem que exista qualquer fundamento¹²⁵⁻¹²⁶.

Estão, aqui, em causa situações que merecem um tratamento diferenciado, mas racional, isto é, que não ultrapassem uma barreira que leve a um sentimento de discriminação dos demais contribuintes.

Não obstante, existirão sempre empresas que se endividam (pagando juros) para honrarem os seus compromissos fiscais, e que estarão em concorrência com o restante universo de empresas que não paga atempadamente os seus impostos.

A concorrência dos mercados pode ser vista, por um lado, enquanto uma concorrência perfeita, onde existem muitas empresas e consumidores, mas também, por outro lado, enquanto rivalidade entre empresas, ocorrendo quer por meio de interação estratégica, quer por imitação ou até mesmo oportunismo comercial¹²⁷. Ora, temos presente a concorrência na perspetiva de diferenças que possam surgir devido à aplicação de benefícios a umas e não a outras.

Assim, encontramos o Estado a intervir no meio económico das empresas de modo a prosseguir objetivos políticos. A maior parte dos benefícios fiscais criados, tal como refere João Confraria, são aproveitados por empresas à escala mundial¹²⁸. Tal remete para a origem histórica das leis de defesa da concorrência, onde os ganhos da grande dimensão empresarial aumentaram, nomeadamente por força do desenvolvimento tecnológico e da mão-de-obra, trazendo ao de cima problemas concorrenciais agravados pela globalização¹²⁹. Assim, com uma maior capacidade de meios e recursos, as grandes empresas apresentam um forte poder de mercado e uma enorme mobilidade geográfica, superiorizando-se, desta forma, às empresas locais¹³⁰⁻¹³¹.

Não obstante, esta temática implica que esclareçamos quando os benefícios fiscais devem ser qualificados como constituindo auxílios de Estado. Freitas Pereira entende que

¹²⁵ Cfr. Ac. do TC n.º 306/2010, referente ao processo n.º 107/2010/ - 3.ª Secção, de 23/09/2010.

¹²⁶ Autores como Rogério Fernandes Ferreira, Sérgio Vasques, Jorge Miranda ou Casalta Nabais são deste entendimento.

¹²⁷ Cfr. CONFRARIA, João (2005), págs. 43 e 44.

¹²⁸ Cfr. CONFRARIA, João (2005), págs. 90 a 92.

¹²⁹ Cfr. CONFRARIA, João (2005), pág. 91.

¹³⁰ Cfr. CONFRARIA, João (2005), pág. 92.

¹³¹ Vejamos as empresas que se deslocam para determinado local do país, ou que empregam um número substancial de trabalhadores, de modo a aproveitarem os benefícios fiscais existentes. Tal já não se sucede com a grande parte das pequenas e médias empresas, pois todo o envolvimento económico necessário é substancial.

os benefícios fiscais constituem auxílios de Estado, existindo, a este respeito, regras internacionais que os Estados têm de respeitar, para que não interfiram com as regras da concorrência¹³².

António Santos considera que os auxílios de Estado são direta ou indiretamente atribuídos pelo poder político estadual ou a ele imputados¹³³. Nos termos do art. 107.º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), os auxílios de Estado correspondem aos auxílios concedidos pelos Estados que falseiam ou ameaçam falsear a concorrência, favorecendo determinadas empresas ou produções¹³⁴. Embora perante esta definição pareça, à partida, que todos os auxílios são incompatíveis com o mercado interno, os n.ºs 2 e 3 do mesmo art. estabelecem auxílios que se excetua a esta incompatibilidade.

Ora, tendo em conta a definição de auxílio de Estado prevista no art. 107.º do TFUE, a este respeito, a jurisprudência europeia estabelece que um apoio concedido pelo Estado falseia ou ameaça falsear a concorrência quando é suscetível de melhorar a posição concorrencial do beneficiário em relação às restantes empresas com quem concorre, mesmo que não contribua para uma expansão da empresa beneficiária, e mesmo que o montante de auxílio ou a empresa em apreço sejam de valor, ou tamanho reduzido¹³⁵.

No presente estudo, estão em causa empresas fragilizadas, que se encontram em recuperação, mas que, apesar de se encontrarem nesse estado, continuam a concorrer com os restantes agentes económicos, uma vez que continuam a estar no mercado, a ter atividade. Existe uma questão de justiça tributária, como vimos, ao nível da igualdade e da capacidade contributiva dos sujeitos em causa que tem que ser corretamente aplicada, nomeadamente na tomada de decisão entre um plano de revitalização ou a venda dos ativos da empresa e repartição do produto obtido pelos credores, ainda que ambos apresentem benefícios ao nível do CIRE.

¹³² PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020), pág. 480.

¹³³ SANTOS, António Carlos dos (2003), pág. 123.

¹³⁴ De acordo com o art. 107.º do TFUE ‘‘ Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções’’.

¹³⁵ Cfr. Acs. do TJUE de 03 de março de 2005, caso *Heiser*, C-172/03, e de 19 de setembro de 2000, caso *Alemanha/Comissão*, C-156/98.

Conclusão

Tendo em conta a exposição realizada, cumpre efetuar um levantamento das principais ideias e conclusões que decorrem da elaboração desta dissertação.

Dada a importância e atualidade do fenômeno da insolvência, podemos constatar que esta se apresenta regulada de uma forma específica, existindo apoios do Estado para minimizar os danos que dele advêm, mas havendo princípios constitucionais que limitam e regulam a aplicação de tais apoios.

Relativamente aos apoios fiscais à recuperação, estes revestem a forma de benefícios que eliminam ou reduzem o valor dos impostos a pagar, criando diferenças entre as empresas em situação de insolvências, e as restantes. Contudo, tais medidas têm como pressuposto objetivos políticos. O Estado, para atingir as suas metas, cria determinados benefícios direcionados à recuperação das empresas, consistindo estes num meio de redução dos encargos destas, facilitando, deste modo, quando possível, a sua recuperação.

Para o Estado é vantajoso que exista um grande número de empresas, com elevados números de transações, uma vez que, desta forma, haverá um maior número de sujeitos e operações a tributar, isto é, uma maior receita. Simultaneamente, ocorrerá competitividade e um melhoramento das condições económico-sociais do próprio país, através da existência de empregos e tudo o resto que deles advém. Corresponde, portanto, a determinados fatores que, combinados, resultam na tão desejada prossecução do seu escopo político. Ora, a dúvida que pode surgir diz respeito à viabilidade da recuperação da empresa, no sentido de perceber se é benéfico revitalizar estas empresas ou permitir que o mercado atue e se criem outras novas empresas, dadas as questões concorrenciais e discriminatórias.

Neste sentido, no que toca à concorrência e à discriminação, importa dizer que a aplicação dos referidos apoios às empresas em situação de insolvência envolve discrepâncias no universo empresarial. Ainda que estejam em causa empresas fragilizadas e situações excecionais, temporárias, cujo conteúdo a salvaguardar exige que medidas excecionais sejam aplicadas, estas empresas continuam ativas no mercado, mantendo assim a sua atividade e, conseqüentemente, a concorrência com as restantes. Como resulta da doutrina e jurisprudência analisada, tratam-se de medidas que se encontram associadas

a um princípio da capacidade contributiva, envolvendo o conceito de justiça fiscal, o qual se torna relevante a este propósito, procurando equilibrar as possíveis diferenças.

Em suma, é possível concluir, que a aplicação de tais benefícios às situações analisadas, que como vimos, ocorre de forma automática, é importante para a recuperação destas empresas e para todo o meio envolvente. Embora certos casos possam incitar a um encerramento e à criação de uma nova empresa, constata-se que a figura dos benefícios fiscais se demonstra essencial para o interesse público, nomeadamente para os intervenientes, tais como os credores, que com a empresa em funcionamento poderão não sofrer consequências tão avassaladoras, os devedores, que terão através de um plano de revitalização uma oportunidade de reestruturar a empresa, os trabalhadores, que não perderão o emprego e consequentemente a sua fonte de rendimento, entre outros.

Assim, para além de ser possível concretizar estes objetivos, é também possível o Estado atingir os seus, os quais, por sua vez, acabam por culminar em melhores condições económico-sociais, favorecendo a sociedade e a vida empresarial no seu todo.

Referências Bibliográficas

Livros

CONFRARIA, João (2005) – *Regulação e Concorrência, desafios do século XXI*. Lisboa: Universidade Católica Editora.

COSTA, Amável Sílvio da, J. H. Paulo Rato RAINHA, M. H. de Freitas PEREIRA (1977) – *Benefícios Fiscais em Portugal*. Coimbra: Livraria Almedina.

DINIS, Ana Cristina dos Santos Arroomba, Cidália Maria da Mota LOPES (2017) – *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*. 2ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, SA.

DOURADO, Ana Paula (2019) – *Direito Fiscal*. 4ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, SA.

ESTEVES, Maria José, Sandra Alves AMORIM (2019) – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – Breves notas e Jurisprudência*. Porto: Vida Económica – Editorial, SA.

FERNANDES, Luís A. Carvalho, João LABAREDA (2013) – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*. 2ª Edição. Lisboa: Quid Juris – Sociedade Editora Lda.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2017) – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas – Anotado*. 9ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, SA.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2019) – *Direito da Insolvência*. 9ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, SA.

LOPES, Cidália Maria da Mota (2008) – *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal?* Coimbra: Edições Almedina, SA.

MACHADO, Jónatas E. M., Paulo Nogueira da COSTA (2016) – *Manual de Direito Fiscal – Perspetiva Multinível*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira (2004) – *A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*. Coimbra: Livraria Almedina.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira (2018) – *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

NABAIS, José Casalta (2015) – *Por um Estado Fiscal Suportável*. Vol. IV, col. “Estudos de Direito Fiscal”, Coimbra: Edições Almedina, SA.

NABAIS, José Casalta (2019) – *Direito Fiscal*. 11ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, SA.

PAIVA, Carlos, Mário JANUÁRIO (2014) – *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2020) – *Fiscalidade*. 6ª edição. Coimbra: Edições Almedina, SA.

PIRES, José Maria Fernandes (2013) – *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. 2ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, SA.

SANCHES, José Luís Saldanha (2007) – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

SANCHES, José Luís Saldanha (2010) – *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos.

SANTOS, António Carlos dos (2003) – *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Livraria Almedina.

SANTOS, J. Albano (2003) – *Teoria Fiscal*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.

SERRA, Catarina (2019) – *Lições de Direito da Insolvência*. Coimbra: Edições Almedina, SA.

SILVA, Germano Marques da (2018) – *Direito Penal Tributário*. Lisboa: Universidade Católica Editora.

Artigos em Revistas Científicas

DINIS, Ana Cristina dos Santos Arromba, Cidália Maria da Mota LOPES, Pedro Miguel de Jesus MARCELINO (2014) – “As sociedades insolventes e a tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) em Portugal”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 7, N.º2, págs. 113 a 141.

Referências Eletrónicas

DIAS, Sara Luís, ‘‘Os benefícios fiscais no processo de insolvência e no PER’’, *s.d.*. Disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/209.pdf, consult. em 17/02/2021.

DINIS, Ana Cristina dos Santos Arromba, *et al.*, ‘‘A Tributação das Sociedades Insolventes: Evidência Empírica em Portugal’’, (2015). Disponível em https://www.scielo.br/pdf/rcf/v27n70/pt_1519-7077-rcf-201500020.pdf, consult. em 19/03/2021.

Informações do Ministério das Finanças

Circular da AT n.º 1/2010, de 02/02/2010, disponível em: http://www.taxfile.pt/file_bank/news0610_2_1.pdf.

Circular da AT n.º 10/2015, de 09/09/2015, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/Circular_10_2015.pdf.

Circular da AT n.º 4/2017, de 10/02/2017, disponível em: http://www.apaj.pt/outrosdocs/Circular_4_2017_Isen%C3%A7%C3%A3o%20IMT.pdf

Informação Vinculativa da AT, referente ao processo n.º 20090001914 – IVE n.º 431, de 24/03/2009, disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/patrimonio/cimt/Documents/IVE%20431%20-%20201914_2009%20-%20CIRE.pdf.

Parecer da Direção de Serviços Jurídicos e do Contencioso, DSIMT, n.º 166, de 16/07/2008, disponível em: <https://www.notarios.pt/NR/rdonlyres/61B4D407-F503-4120-BDCE-CFDD9323C08B/883/ParecerdaDGI.pdf>.

Jurisprudência

- Do Tribunal da Relação

Ac. do TR de Coimbra, processo n.º 2710/16.1T8VIS.C1, de 07/03/2017, disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/b064e05a976897b6802580df003c8cfe?OpenDocument>.

Ac. do TR de Guimarães, processo n.º 815/16.8T8GMR.G1, de 10/11/2016, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/-/BCE83D79968AB90B8025807A005AAAA3>.

- Do Tribunal Central Administrativo

Ac. do TCA Norte, processo n.º 00385/13.9BEPRT, de 16/02/2017, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/c17cc01c9ee3e787802580f8002d8396>.

Ac. do TCA Sul, processo n.º 08251/14, de 13/07/2016, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/024588158909513C80257FEF004BDD9A>.

- Do Supremo Tribunal Administrativo

Ac. do STA, processo n.º 0144/11, de 25/01/2012, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ccd9bca48f9067f7802579a3004d1c85?OpenDocument&ExpandSection=1>.

Ac. do STA, processo n.º 01145/09, de 24/02/2011, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e855a5ff7425a7378025784800530ac4?OpenDocument>.

Ac. do STA, processo n.º 0866/13, de 25/09/2013, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dfcedf1ffe47cf2380257bf80047940a?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

Ac. do STA n.º 3/2017, referente ao processo n.º 1521/15 – Pleno da 2.ª Secção, de 29/03/2017, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/107094688/details/maximized>.

Ac. do STA, processo n.º 0433/16.0BALS 0433/16, de 20/05/2020, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3c9d2a289d9d9d85802585750066798e?OpenDocument>.

- Do Tribunal Constitucional

Ac. do TC n.º 84/2003, referente ao processo n.º 531/99 – Plenário, de 12/02/2003, disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030084.html>.

Ac. do TC n.º 306/2010, referente ao processo n.º 107/2010/ - 3.ª Secção, de 23/09/2010, disponível em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/2679174/details/maximized>.

Ac. do TC n.º 695/2014, referente ao processo n.º 1265/2013 – 3.ª Secção, de 15/10/2014, disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140695.html>.

- Do Centro de Arbitragem Administrativa

Decisão Arbitral do CAAD, processo n.º 424/2019-T, de 15/11/2019, disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=424%2F2019-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=4456.

- Do Tribunal de Justiça da União Europeia

Ac. do TJUE de 19 de setembro de 2000, caso Alemanha/Comissão, C-156/98, disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45644&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7028286>

Ac. do TJUE de 03 de março de 2005, caso Heiser, C-172/03, disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf;jsessionid=975A2623CD2251C42F6079874C7FFCD2?text=&docid=55033&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7027628>