



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS
DOS ADMINISTRADORES DE INSOLVÊNCIA**

Tese apresentada para obtenção do grau de Mestre em Direito

Orientador: Doutor Rui Duarte Morais

por Ana Filipa Ferreira Antunes

ESCOLA DE DIREITO DO PORTO

Novembro de 2012

ÍNDICE

1. Delimitação do tema e sistematização adotada	6
2. Funções do Administrador de Insolvência	9
2.1. Como administrador.....	10
2.2. Como liquidatário	14
2.3. Como fiscalizador.....	17
3. Fundamentos da responsabilidade.....	19
Por danos	19
Subsidiária de acordo com o disposto nos arts. 23.º e 24.º da LGT.....	22
4. Conclusões	37
Bibliografia.....	43

ABREVIATURAS E SIGLAS

A.	Autor
Ac.	Acórdão(s)
al. (als.)	Alínea(s)
art. (arts.)	Artigo(s)
CC	Código Civil
CCom	Código Comercial
Cfr. ou Cf.	Confrontar; Confirmar
CEJ	Centro de Estudos Judiciários
cit. (cits.)	Citada(o) ou Citadas(os)
CPC	Código de Processo Civil
CRP	Constituição da República Portuguesa
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CIRE	Código de Insolvência a Recuperação de Empresas
CIRC	Código do Imposto sobre rendimentos de Pessoas Coletivas
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CIRS	Código do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Singulares
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre Transmissões
CIVA	Código do Imposto sobre o valor Acrescentado
DL	Decreto-Lei
ed. (eds.)	Edição (Edições)
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
n.º (n.ºs)	Número(s)
Nt.	Nota
Ob.	Obra
p. (pp.)	Página(s)
proc.	Processo

ROC	Revisor Oficial de Contas
ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCAS	Tribunal Central Administrativo do Sul
TC	Tribunal Constitucional
TOC	Técnico Oficial de Contas
TRE	Tribunal da Relação de Évora
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa
TRP	Tribunal da Relação do Porto
v.g.	<i>Verbi gratia (por exemplo)</i>
Vd.	<i>Vide</i>
vol.	Volume
UCP	Universidade Católica Portuguesa
Últ.	Último

Dedico e agradeço

Ao Dr. Rui Duarte Morais, pela orientação, pautada pelo
apoio e rigor.

À Luísa Lourenço, pela preciosa ajuda, pelas dicas e, acima
de tudo, pela amizade.

Ao Pedro Viamonte, a quem agradeço a paciência para
corrigir as minhas falhas informáticas.

Aos meus Avós, são a minha raiz e o meu exemplo de
integridade, amor e carinho.

A toda a minha família.

Ao Miguel, meu irmão, a minha vida não teria qualquer
piada sem a sua presença.

Ao Zé Eduardo, pelos dias cheios que me deu até hoje e os
demais que preencheri ao seu lado.

Aos meus Pais, acima de tudo, um profundo obrigada,
porque nada do que alcancei seria possível sem o seu apoio
inexcedível.

1. Delimitação do tema e sistematização adotada

Ao abrir o diploma que regula as insolvências, o Código da Insolvência e Recuperação de Empresas, lê-se de imediato no seu artigo 1.º que o processo de insolvência é *um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores*¹.

A situação de insolvência ocorre *quando o devedor se encontre impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas* ou, no caso das pessoas coletivas, *quando o seu passivo seja manifestamente superior ao ativo*. Perante isto, pode o devedor ou qualquer credor, incluindo-se nestes o Ministério Público, avançar com o pedido de declaração de insolvência, nos termos dos arts. 18.º e 20.º do CIRE.

Na sentença de declaração de insolvência, o juiz, entre outras obrigações, declara a insolvência e nomeia um administrador de insolvência², que se tornará, daí em diante, o gestor e administrador único do insolvente.

Sucintamente, a sentença de declaração de insolvência subtrai ao devedor o poder de gerir os seus bens enquanto os credores não virem ressarcidos os seus créditos, ou até que a massa insolvente deixe de existir; ao devedor está vedada a prática de quaisquer atos que possam afetar a massa insolvente. Pode concluir-se pois, que, a insolvência comporta: efeitos sobre o devedor – arts. 81.º e ss.; efeitos processuais, arts. 85º e ss.; efeitos sobre os créditos arts. 90.º e ss. e efeitos sobre os negócios em curso arts. 102º e ss.

¹Art.º 1.º do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março de 2004, na redação dada pela Lei 16/2012, de 20 de Abril de 2012.

² Art. 52.º, n.º 1 do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março de 2004, na redação dada pela Lei 16/2012, de 20 de Abril de 2012.

O administrador de insolvência é uma figura central e essencial em todo este processo, conduz e rege a insolvente, ocupando-se de funções tão diversas como *preparar o pagamento das dívidas do insolvente* ou *prover (...) à conservação e frutificação dos direitos do insolvente*.³

A primeira parte do nosso estudo prender-se-á com uma contextualização da figura do administrador de insolvência, que é a peça chave deste nosso trabalho, abordando as suas funções, o seu desempenho e quais os meios de atuação ao longo do processo.

LUÍS M. MARTINS⁴ apelida o administrador de insolvência de *Maestro*, pois entende que é o *chefe do grupo, aquele que dita as ordens, impondo na maioria das vezes a sua “interpretação” musical*.

Com efeito, aquele ocupa um lugar de liderança em todo o processo de insolvência, contudo a lei atribui-lhe obrigações. Destas obrigações o lugar de maior controvérsia e destaque é ocupado por aquelas que lhe são impostas pela Administração Tributária. É precisamente sobre as obrigações, tanto as gerais como as tributárias que versa o terceiro capítulo do presente estudo. Não deixaremos, obviamente, de nos debruçar sobre a mais polémica atuação da Administração Tributária, que lança mão à reversão da execução fiscal e a usa contra os administradores de insolvência, fazendo-os ocupar o mesmo lugar que os administradores, gerentes ou diretores, como devedores subsidiários.

Olhamos também ao direito comparado, nomeadamente aproveitando e adaptando o entendimento doutrinal espanhol que, como se verá, tem uma posição vincada sobre a responsabilidade subsidiária dos administradores de insolvência que nos levou a uma profunda reflexão.

³ MENEZES LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE, *Direito da Insolvência*, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 2012, p. 120.

⁴ MARTINS, LUÍS M., in www.insolvencia.pt, consultado em 22/11/2012.

Terminaremos o presente estudo apresentando o entendimento que perfilhamos e, ainda, as conclusões que retiramos de toda a exposição.

Esperemos que o *Maestro* nos coordene e dirija a um grande final.

2. Funções do Administrador de Insolvência

A insolvência é um processo de execução universal e, em poucas palavras, mais não é do que a impossibilidade de cumprimento, por parte do devedor, das suas obrigações já vencidas. Ao falar em insolvência ressaltam três conceitos fundamentais a assinalar: a falta de pagamento, a irregularidade e exigência⁵.

A insolvência pode ser atual ou iminente, sendo a primeira aquela situação em que o devedor não pode cumprir regularmente as obrigações que lhe são exigíveis e, no segundo caso, e iminente nos casos em que o devedor de forma antecipada preveja que não conseguirá cumprir de forma regular e pontual as suas obrigações. Tanto a insolvência atual como a iminente têm a mesma valoração no momento em que o devedor, espontânea e livremente, se apresenta à insolvência.

O que verdadeiramente releva para a insolvência é a insusceptibilidade de satisfazer obrigações que, pelo seu significado no conjunto do passivo do devedor, ou pelas próprias circunstâncias do incumprimento, evidenciam a impotência, para o obrigado, de continuar a satisfazer a generalidade dos seus compromissos.⁶

Pode apresentar-se à insolvência o devedor, aquele que for legalmente responsável pelas dívidas do devedor, qualquer credor (independentemente da natureza dos seus créditos) e o Ministério Público em representação das entidades cujos interesses lhe estão legalmente confiados (art. 20.º do CIRE). O devedor, quando toma consciência da situação falimentar em que se encontra, tem a obrigação de, no prazo de 60 dias, se apresentar à insolvência, sob pena de, por sentença, esta ser declarada culposa. Em Espanha, a vantagem principal da insolvência ser solicitada pelo próprio devedor consiste na manutenção da gestão da empresa pelo próprio,

⁵AGUILAR, MARINA RUBIO, *Crédito Tributario y Concurso de Acreedores*, Almeria, 2009, p.385

⁶ Neste sentido, Ac. Relação do Porto, de 26/10/2006, redator RODRIGUES PIRES, disponível em www.dgsi.pt

sendo que somente no caso deste autorizar será o administrador de insolvência feito responsável pela gestão da mesma.

Uma vez decretada a insolvência, é nomeado um administrador de insolvência que tem como função administrar o património insolvente, com vista à sua recuperação ou liquidação, dependendo dos objetivos traçados para o mesmo. Esta administração é feita com a supervisão da assembleia de credores, uma vez que são os credores que irão decidir, juntamente com o administrador da insolvência⁷, o futuro da empresa.

MENEZES LEITÃO⁸ entende que [o] *administrador de insolvência tem essencialmente como funções assumir o controlo da massa insolvente, proceder à sua administração e liquidação e repartir pelos credores o respectivo produto final.*

Os poderes do Administrador de Insolvência são latos e resultam essencialmente da lei, encontrando-se quase todos elencados nos arts. 55.º, 61.º, 62.º, 78.º, 81.º, 82.º, 128.º, 164.º, 172.º, 188.º e 193.º do CIRE, entre outras funções.

Os referidos poderes dividem-se essencialmente em três áreas de intervenção, determinada a maioria das vezes pelo objetivo que é estipulado para a sociedade insolvente, seja liquidar ou recuperar. Ao administrador podem caber então os deveres de administrar, liquidar e fiscalizar.

2.1. Como administrador

Quando uma empresa se apresenta à insolvência de forma atempada, pode usar o processo como um instrumento de gestão de forma a alcançar o seu objetivo, no caso de este ser a recuperação. Contudo, a decisão não se encontra na esfera da insolvente e sim dos seus credores, como iremos aprofundar.

⁷ Em Espanha, a *administración concursal* é um órgão colegial, composto por um jurista (advogado), um economista (ou ROC) e um credor (comum ou com privilégio creditório geral).

⁸ MENEZES LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE, *Ob. Cit.*, p. 247.

Ao administrador de insolvência, no período que antecede a realização da assembleia de credores, cabe fazer uma extensa análise da atividade exercida pelo devedor nos últimos três anos, as causas que originaram a situação em que se encontra, a possibilidade de se recuperar, e tudo o que demais entender necessário para que seja possível processar a recuperação da empresa ou a evidente necessidade de optar pela liquidação. É um dever que lhe compete⁹. Os resultados deste trabalho de pesquisa e conhecimento do estado em que se encontra o insolvente devem ser compilados num relatório, que irá ser apresentado e apreciado na assembleia de credores. A assembleia destina-se exatamente a isso: *apreciar o relatório do administrador de insolvência*¹⁰, constituindo um momento crucial no percurso de uma sociedade insolvente, pois é aí que se tomam todas as decisões, nomeadamente votando-se das decisões: votando-se sobre o *encerramento ou manutenção em atividade do insolvente*.

Se o administrador da insolvência e a assembleia de credores entenderem que existe viabilidade e que a empresa tem capacidade para se reestruturar quer económica quer financeiramente, decidem em assembleia optar pela *manutenção em atividade* e encarregam o administrador de insolvência de elaborar o plano de insolvência¹¹, que não é mais do que uma solução organizada e programada de viabilização para o insolvente.

Resulta expressamente do citado art. 1.º do CIRE que o corolário de todo o processo de insolvência é a satisfação dos credores, e que esta deve ocorrer preferencialmente por meio de um plano de insolvência que se baseie e resulte na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente.¹²

⁹ MENEZES LEITÃO, *Ob. Cit.*, p. 115.

¹⁰ MENEZES LEITÃO, *Ob. Cit.*, p. 247.

¹¹ A este propósito refere MENEZES LEITÃO, *Ob. Cit.*, p. 248 e 249, também neste momento deve a assembleia (...) *fixar a remuneração a atribuir ao administrador*, de acordo com o art. 22.º, n.º 3 da Lei 32/2004, bem como devem *igualmente fixar a remuneração devida pela elaboração desse plano*, de acordo com o art. 23.º, da Lei 32/2004

¹² Sendo uma espécie de limitação ao recurso à liquidação, devendo esta ocorrer sempre em último lugar e quando apenas isso se afigure possível.

A recuperação da empresa tem início com a apresentação do plano de insolvência que pode ser apresentado pelo administrador de insolvência, por iniciativa própria ou a pedido da assembleia de credores (art. 193.º, n.º 2 e 156.º, n.º 3 do CIRE), devendo neste último caso cumprir o prazo razoável que se lhe impõe¹³.

O plano de insolvência compreende basicamente o pagamento dos créditos sobre a insolvência, a liquidação da massa insolvente e a sua repartição pelos titulares dos créditos¹⁴. Entende MENEZES CORDEIRO¹⁵ que, muito embora o conteúdo concreto de cada plano de insolvência dependa da vontade das partes, com base no art. 195.º, n.º 2, alínea b) do CIRE, é possível apresentar uma *classificação exemplificativa* de planos de insolvência, que abrangem: o plano de liquidação, o plano de recuperação, o plano de transmissão da empresa e o plano misto.

Por estar sujeito ao princípio da igualdade de credores, o plano de insolvência não tem que obrigatoriamente dar preferência de pagamento a determinados credores privilegiados, cujos privilégios decaem ou se extinguem com a declaração de insolvência¹⁶.

*O plano de insolvência pode conter providências com incidência no passivo do devedor, referindo a lei, como exemplo, o perdão ou a redução do valor dos créditos, seja quanto ao capital, ou quanto aos juros, podendo considerar também o condicionamento do reembolso de todos os créditos às possibilidades do devedor, modificando prazos de vencimento ou taxas de juros*¹⁷, excetuando a tudo isto os créditos tributários. Esses créditos, face ao art. 30.º, n.º 3 da LGT, aditado pela Lei do

¹³ O prazo não decorre de uma imposição legal, contudo, é do entendimento generalizado que 60 dias são razoáveis, atento ao facto de a partilha e liquidação da massa insolvente não se poderem prolongar além desta data. Neste sentido, cfr. CARVALHO FERNANDES7JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência*, sub. art. 193.º, n.º 8, p. 639-640.

¹⁴ A elaboração do plano de insolvência obedece ao pp. da igualdade de credores

¹⁵ MENEZES CORDEIRO, *O Direito* 137 (2005), III, p. 503

¹⁶ Neste sentido, surge jurisprudência quanto aos créditos do Estado, cfr. Ac. RL 22/11/2007, redator PEDRO LIMA GONÇALVES, disponível em www.dgsi.pt

¹⁷ MENEZES LEITÃO, *Ob. Cit.*, p. 288

Orçamento de Estado de 2010, não podem ser reestruturados, renegociados ou limitados¹⁸.

O plano de insolvência carece de aprovação em assembleia de credores, por meio de voto, e a subsequente homologação pelo juiz através de sentença (na qual apenas é fiscalizada a legalidade do plano de insolvência, uma vez que o seu conteúdo é livremente fixado pelos credores). A referida homologação determina o trânsito em julgado da decisão, levando ao encerramento do processo, nos casos em que este se traduza na recuperação da empresa insolvente. Se assim for, a sociedade comercial retoma a sua atividade. O plano de insolvência que determine o encerramento do processo pode, como forma de garantir o cumprimento, prever a fiscalização do administrador de insolvência. Mas sobre este assunto debruçar-nos-emos adiante.

Em suma, a execução do plano de insolvência acarreta dois efeitos: a produção das alterações dos créditos sobre a insolvência, conforme o plano e a atribuição de eficácia, pela sentença homologatória, que confere eficácia aos atos ou negócios jurídicos previstos no plano.

Com o início da execução do plano de insolvência, quando assim for estipulado, passa a competir ao administrador de insolvência assumir um papel de tutor. Quando tal for determinado, na publicação do registo de encerramento do processo é incluída a referência a esse facto, com divulgação, se for o caso, dos atos que necessitam de consentimento do administrador de insolvência para que se possam realizar e do limite dentro do qual é lícita a concessão de novos créditos. Nesse caso, o administrador de insolvência tem de prestar as informações constantes do art. 220.º, n.º 2 do CIRE. A fiscalização não se pode prolongar por mais de 3 anos, cessando logo que estejam satisfeitos os créditos sobre a insolvência.

¹⁸ Esta alteração vem contrária a jurisprudência anterior, que entendia que o Estado, enquanto credor tributário e parte interventiva nos processos de insolvência, pode aderir a um plano de insolvência que preveja, quanto às dívidas fiscais, perdão parcial de juros e moratórias, tendo por base o pp. da igualdade e de autorregulação da insolvência pelos credores. Neste sentido, cfr. Ac. TRL de 17/07/2008, redator R. NETO NEVES, disponível em www.dgsi.pt

2.2. Como liquidatário

Ao administrador de insolvência cabe especialmente, como explica MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO¹⁹, para além das demais tarefas que o CIRE lhe atribui, em particular a preparação do pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente²⁰, que por norma são produto das alienações dos bens que a integram (competência do administrador de insolvência, nos termos do art. 55.º, n.º 1, alínea a)). A liquidação encontra-se regulada nos arts. 156.º e ss. do CIRE, sendo processada como apenso ao processo principal e resumindo-se a um processo que *se destina a permitir a satisfação, ao menos parcial, dos credores do insolvente*²¹. Mais não é que uma conversão do património que integra a massa insolvente numa quantia pecuniária a distribuir pelos credores²².

O processo de encerramento deve ser encarado como um processo subsidiário ou supletivo²³, a usar apenas quando a recuperação se não afigure de todo possível. E, ainda que se determine ser esse o caminho a seguir para certa sociedade, tal não invalida que aquele seja afetado, na medida em que se pode verificar a dispensa, a suspensão ou interrupção da liquidação, nos termos que dispõem os arts. 156.º e 171.º do CIRE.

O art. 171.º, n.º 1, do CIRE configura a possibilidade de a liquidação ser dispensada pelo juiz, quando o devedor seja uma pessoa singular e a massa não compreenda uma empresa. Nestes casos, é exigência legal que o insolvente entregue ao administrador de insolvência uma quantia em dinheiro²⁴. Esta dispensa tem que ser solicitada pelo administrador de insolvência, que não poderá fazer sem que previamente tenha sido obtido acordo do devedor.

¹⁹ EPIFÂNIO, MARIA DO ROSÁRIO, *Manual de Direito da Insolvência*, 4.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2012, p. 61.

²⁰ Noção de massa insolvente surge no art. 46.º do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas.

²¹ MENEZES LEITÃO, *Ob. Cit.*, p. 251.

²² EPIFÂNIO, MARIA DO ROSÁRIO, *Ob. Cit.*, p. 244

²³ Já acima, no ponto 2.1., se referiu que a escolha deve recair, sempre que seja possível, na recuperação da empresa.

²⁴ Refere MENEZES LEITÃO, *Ob. Cit.*, p. 252, que essa *quantia não pode ser inferior àquela que resultaria da liquidação*, mas que se compreende ser *um requisito muito difícil* de cumprir por estarmos face a uma insolvência, em que se pressupõe a inexistência de liquidez.

Antes de iniciar a liquidação, e ainda previamente à assembleia de credores, o administrador de insolvência pode, se entender que tal se justifica, proceder de imediato ao encerramento dos estabelecimentos do devedor, desde que a comissão de credores lhe confira essa autorização ou o devedor autorize, nos casos em que não haja comissão de credores²⁵.

Após a sentença da declaração de insolvência transitar em julgado²⁶, tendo-se realizado a assembleia de apreciação do relatório e sem oposição dos credores, pode o administrador de insolvência iniciar a venda dos bens que se encontram apreendidos para a massa insolvente. Todavia, e ainda que não se reúnam as autorizações acima referidas, pode o administrador de insolvência, caso entenda que os bens se encontram em evidente deterioração e depreciação, o administrador de insolvência tem a liberdade de os alienar os mesmos²⁷, tendo contudo, caso se decida por promover esta venda antecipada de bens, que comunicar esse facto ao juiz, ao devedor e à comissão de credores (no caso desta existir).

A liquidação tem como prazo de cumprimento um ano²⁸ contado da data da assembleia de apreciação do relatório, e o seu incumprimento, por um lado, constitui uma causa constitui justificativa da destituição do administrador de insolvência, bem como a sua responsabilidade pelos danos causados, ao abrigo do disposto no art.º 59, n.º 1 do CIRE, uma vez que violou claramente os seus deveres de atuação. Aliás, o lucro tributável da sociedade insolvente é determinado com referência a todo o período de liquidação do património societário. Quer isto significar que o período de tributação poderá não ser igual a um ano, como sucede no regime normal de tributação, mas terá

²⁵ Nos casos em que o devedor se opõe ao encerramento e não há comissão de credores, o administrador de insolvência pode fazê-lo quando para tal tiver autorização do juiz (art. 157.º, n.º 2 do CIRE)

²⁶ Nos termos do processo civil, uma decisão considera-se transitada em julgado quando já não admite reclamação ou recurso ordinário. No caso da sentença de insolvência, transita quando já não for possível deduzir reclamação, oposição ou recurso, por estes terem efeito suspensivo. Neste sentido, cfr. CARVALHO FERNANDES, LUÍS A./ JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência*, Quid Iuris, 2009 sub art. 158.º, n.º 6, p. 523..

²⁷ Art. 158.º, n.º 2 do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março de 2004, na redação dada pela Lei 16/2012, de 20 de Abril de 2012.

²⁸ Que, caso haja motivos verdadeiramente justificativos, poderá ser prolongado por períodos de seis meses consecutivos (art. 169.º do CIRE).

sempre a duração correspondente à fase de liquidação, como como sucede n regime normal de tributação, mas terá sempre, de acordo com o disposto no art. 8.º do CIRC, uma duração correspondente ao período em que se desenrola a fase de liquidação.

Contudo, antes do encerramento, cabe ao administrador de insolvência proceder ao pagamento das dívidas da massa insolvente²⁹. O pagamento dos créditos encontra-se regulado nos arts. 172.º e ss. do CIRE, no qual está determinado que em primeiro lugar se liquidam as dívidas da massa insolvente³⁰ e apenas posteriormente os créditos sobre a insolvência. Para este efeito, deverá o administrador de insolvência deduzir da massa insolvente os bens e direitos necessários para a satisfação destas dívidas.

Existem aspetos específicos de tutela de certos créditos, como é o caso daqueles do Estado e das Autarquias locais, que beneficiam tanto de privilégios creditórios especiais e gerais, como de mobiliários e imobiliários e também de hipoteca legal. Os privilégios especiais encontram-se titulados pelo Código Civil, no art. 744.º, bem como em cada diploma que regula os impostos em particular, como por exemplo nos arts. 122.º, n.º 1 e 39.º do CIMI, art. 111.º do CIRS e art. 108.º do CIRC

Se os rendimentos da massa insolvente não forem suficientes, deve o administrador de insolvência promover a venda e, com o produto da mesma³¹, satisfazer a dívida, salvaguardando sempre que a venda não prejudique os créditos garantidos, nos termos do art. 172.º, n.º 1 do CIRE.

Uma vez encerrada a liquidação da massa insolvente, o processo é remetido à conta, para ser enviado à distribuição e para se processar o rateio final. Aqui, o administrador de insolvência pode usar dos seus conhecimentos e apresentar uma proposta de distribuição e de rateio final. Há casos, embora muito pouco comuns, em

²⁹ Elencadas no art.º 51 do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas.

³⁰ Aqui se incluem as dívidas que previsivelmente vier a constituir até ao encerramento do processo, cfr. Art. 172.º, n.º 1, na sua parte final.

³¹ A lei proíbe o administrador de insolvência de adquirir, quer pela sua pessoa quer por terceiro, de bens ou direitos compreendidos na massa insolvente, qualquer que seja a modalidade da venda. A violação desta imposição constitui fundamento para a destituição com justa causa, bem como obriga à devolução dos bens sem direito a reaver a prestação efetuada.

que o produto da liquidação é suficiente para pagamento dos créditos sobre a insolvência e, nesses casos, o saldo (a lei denomina de *remanescente*) deve ser entregue ao administrador de insolvência, que determinará como se irão distribuir e processar os pagamentos³².

2.3. Como fiscalizador

Toda a atividade do administrador de insolvência está sujeita à fiscalização do juiz, o qual pode, a todo o tempo e se assim entender relevante, exigir informações sobre quaisquer assuntos ou solicitar que aquele apresente um relatório da atividade desenvolvida e do estado em que se encontra a administração e a liquidação. Mas, independentemente desta fiscalização, é sua obrigação prestar, tanto à comissão de credores como ao tribunal, todas as informações importantes e necessárias sobre a administração e a liquidação da massa insolvente (art. 55.º, n.º 5 do CIRE)³³.

A atividade do administrador está sujeita à obrigatoriedade de prestar contas do exercício do seu cargo, devendo fazê-lo quando terminar o exercício das suas funções, muito embora o juiz, a comissão de credores ou a assembleia de credores possam solicitá-lo em qualquer fase do processo.

Além de ser fiscalizado, o administrador de insolvência pode também ocupar o lugar de fiscalizador. Nos casos em que o plano de insolvência implique o encerramento do processo, há a possibilidade de colocar a fiscalização do processo nas mãos do administrador de insolvência, bem como a fazer depender a prática de determinados atos executados pelo devedor dependentes de autorização concedida pelo administrador de insolvência, sob pena de *se tornarem ineficazes em relação à massa*³⁴. Também nos casos em que exista a possibilidade de colocar o devedor a administrar a massa

³² Art. 184.º, n.º 2 do Código de Insolvência e recuperação de Empresas

³³ Caso evidente da inspiração do CIRE na Ley Concursal, no seu art. 152.º dispõe que [c]ada tres meses, a contar de la apertura de la fase de liquidación, la administración concursal presentará al juez del concurso un informe sobre el estado de las operaciones, que quedará de manifiesto en la secretaría del juzgado.

³⁴ MENEZES LEITÃO, *Ob. Cit.*, p. 296

insolvente³⁵ e se opte por tal, como forma de garantir o cumprimento, prevê-se a fiscalização do administrador de insolvência, devendo este dar o seu consentimento quando estejam em causa assunção de obrigações que resultem de atos de administração extraordinária, como dispõe o art. 226.º, n.º 2, alínea b) do CIRE.

As funções do administrador da insolvência que aqui se resumem a fiscalizar a administração da massa insolvente pelo devedor e comunicar imediatamente ao juiz e à comissão de credores quaisquer circunstâncias que desaconselhem a subsistência da situação (não havendo comissão de credores, a comunicação é feita a todos os credores que tiverem reclamado os seus créditos). Se entender que tal é necessário, o administrador da insolvência pode exigir que fiquem a seu cargo todos os recebimentos em dinheiro e todos os pagamentos. Também o juiz, oficiosamente ou a pedido da assembleia de credores pode proibir a prática de determinados atos pelo devedor sem a aprovação do administrador da insolvência, aplicando-se, com as devidas adaptações, o disposto no art. 81.º, n.º 6 do CIRE.

Muito embora nunca deixe de ser um órgão da insolvência, e neste sentido se pronuncia a jurisprudência³⁶, entendemos que o administrador de insolvência, quando cede o seu lugar ao devedor, cede também a função de *administrador*, passando a ocupar a de *fiscalizador*. Isto no sentido em que, no lugar de gerir a massa insolvente, passa a ter competências específicas para fiscalizar a administração que foi acometida ao devedor e comunicar quaisquer circunstâncias que desaconselhem esta administração (art. 226.º do CIRE). Nestes casos torna-se muito relevante diferenciar a responsabilidade em que pode incorrer o administrador de insolvência quando mantém ou não a faculdade de administrar. Entendemos aqui que não pode ser responsabilizado, quando ocupa o lugar de não administração e apenas fiscaliza determinadas ações, pois

³⁵ De referir que a administração da massa pelo devedor foi concebida no direito português por influência direta da lei alemã. Daí que, na globalidade, as regras que regulam o instituto no CIRE correspondam, com alguma fidelidade, às regras que regulam originariamente a *Eigenverwaltung na Insolvenzordnung* (InsO) – arts. 270.º a 285.º da InsO.

³⁶ Ac. TRL de 23/03/2010, redatora ANA RESENDE, mesmos nos casos em que a administração é feita pelo devedor, *não deixa o administrador de insolvência de existir como órgão da insolvência, exercendo, em conformidade, os poderes de representação que lhe são legalmente atribuídos.*

não lhe pode ser exigido o zelo e diligência aos quais está obrigado quando exercer as funções por inteiro.

3. Fundamentos da responsabilidade

3.1. Por danos

Quando falamos de responsabilidade por danos no exercício das suas funções, além da responsabilidade disciplinar³⁷, referimo-nos à responsabilidade civil. A lei estabelece que, quando do exercício das suas funções resultem danos, causados tanto ao devedor como aos credores da insolvência e da massa insolvente, por inobservância culposa dos deveres que lhe são incumbidos, responderá civilmente o administrador de insolvência pelos mesmos. No exercício das suas funções, deve por isso manter sempre a maior independência e isenção, não prossequindo quaisquer objetivos diversos dos inerentes ao exercício da sua atividade. O regime próprio de responsabilidade pelos prejuízos causados no exercício das suas funções está previsto e regulado no art. 59.º do CIRE.

Passemos então a explicar.

A inobservância culposa, que acima referimos, pressupõe a existência de culpa, que, apesar de aqui estar em causa uma violação de deveres, não se pode presumir. MENEZES LEITÃO³⁸ entende que *no exercício das funções o administrador de insolvência deve pautar-se pela diligência de um administrador da insolvência criterioso e ordenado*, nos termos do art. 59.º, n.º 1 do CIRE, e é nestes termos que a culpa deve ser apreciada, como fundamento da responsabilização.

Quando a satisfação integral dos créditos dos credores da massa insolvente se tornar impossível por danos decorrentes de atos do administrador de insolvência, este

³⁷Neste sentido, cfr. Estatuto do Administrador de Insolvência, Lei n.º 32/2004, de 22 de Julho, nomeadamente arts. 16.º e ss.

³⁸ MENEZES LEITÃO, *Ob. Cit.*, p. 121.

responde por esses mesmos danos. Esta responsabilidade, evidentemente, exclui-se quando, tendo em conta circunstâncias alheias à diligência do administrador de insolvência, a massa insolvente se torne insuficiente. Agora imaginemos que, na sequência de um desenrolar que não era de todo previsível, e embora o administrador de insolvência estivesse a ser suficientemente cuidadoso e responsável, a massa insolvente perde valor e torna-se insuficiente para satisfação dos credores. A quem cabe o ónus da prova? É o administrador de insolvência que, em sua defesa, deverá provar que os acontecimentos eram imprevisíveis e que agiu sempre com zelo e responsabilidade é nele que recai o ónus da prova.

Há uma relação fiduciária³⁹ entre o administrador de insolvência e a sociedade. O serviço que ele presta é a favor dos credores mas também da sociedade, pois envolve a atribuição de poderes alargados sobre ela e sobre o seu património. E são esses poderes que podem ser mal usados.

IGNACIO TIRADO⁴⁰ entende que [o]s administradores de insolvência devem exercer o cargo com a diligencia de um representante leal. Com isso, a lei da insolvência (Ley Concursal) estabelece expressamente o dever de lealdade dos membros do órgão. Trata-se de um dever próprio de todo aquele que gere recursos externos. (...) O dever de atuar como um representante leal consiste em cuidar dos assuntos da insolvência como se fossem seus. Os administradores de insolvência devem abster-se de aproveitar o cargo para obter benefícios próprios ou de terceiros que não se incluam no interesse da insolvência (tradução livre).

Quando o administrador de insolvência entenda não ter competência para analisar, gerir ou administrar determinadas situações ou matérias, deve providenciar esse acompanhamento técnico. Pois *a lealdade dos administradores de insolvência reflete-se tanto no dever de realizar determinadas condutas como a obrigação de*

³⁹ CARNEIRO DA FRADA, MANUEL A., *A responsabilidade dos administradores na insolvência*, revista da Ordem dos Advogados, consultada online (www.oa.pt) em 27/11/2012.

⁴⁰ TIRADO, IGNACIO, *Los Administradores Concursales*, Madrid, p. 143 e ss.

*abster-se em realizar outras*⁴¹. Assim nos casos em que o administrador de insolvência, seja por necessidade de acompanhamento técnico e especializado ou por apenas necessitar de ajuda extraordinária, contrata pessoas para que com ele administrem uma determinada insolvência⁴², responderá aquele solidariamente quer pelos atos quer pelas omissões desses seus auxiliares, estando na base desta responsabilidade a presunção de culpa do administrador de insolvência (*in elegendo, in instruendo ou in vigilando*⁴³), que deveria zelar, tutelar e promover a boa conduta dos seus auxiliares.

Contudo, a lei tem um cuidado de fixar uma temporalidade nesta responsabilização, preceituando a responsabilidade do administrador de insolvência apenas pelas *condutas e omissões danosas ocorridas após a sua nomeação* (cfr. art. 59.º, n.º 4 do CIRE). Tem pois a responsabilidade um prazo prescricional de dois anos⁴⁴, contados da data em que o lesado tiver conhecimento do direito que lhe compete, mas nunca podendo ser invocada se igual período tiver decorrido desde a data em que o administrador de insolvência cessou funções. Sobre este prazo, CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA⁴⁵ entendem que é demasiado curto, mas que *tem a vantagem de conferir estabilidade às situações criadas, a que se associará um normalmente rápido conhecimento da lesão pelo atingido neste tipo de situações*, contudo não se entende um prazo tão curto a aplicar aos casos em que a cessação de funções não ocorreu com o termo do processo ou com a destituição por justa causa. A responsabilidade, tem obrigatoriamente que ser invocada pelo lesado neste prazo que a lei sob pena de prescrever. E, se decorrerem mais de dois anos da cessação de funções do administrador de insolvência, a prescrição é automática, independentemente de o lesado ter tido ou não conhecimento.

⁴¹ TIRADO, IGNACIO, *Ob. Cit.*, p. 145

⁴² De acordo com o disposto no art. 55.º do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março de 2004, na redação dada pela Lei 16/2012, de 20 de Abril de 2012. Neste sentido, MENEZES LEITÃO, *Ob. Cit.*, p. 117

⁴³ Neste sentido, cfr. MENEZES LEITÃO, *Ob. Cit.*, sub. art. 59.º, n.º 1, p. 108.

⁴⁴ Art. 59.º, n.º 5 do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março de 2004, na redação dada pela Lei 16/2012, de 20 de Abril de 2012.

⁴⁵ *Ob. Cit.*, sub. art. 59.º, n.º 15, p. 274.

Porém, entendemos que o regime de responsabilidade previsto no art.º 59.º do CIRE apenas aproveita aos casos em que o lesado é o insolvente ou um credor da massa insolvente ou da insolvência, como *figuras do processo*. Caso haja outros lesados, mesmo que na sua origem estejam atos do administrador de insolvência no exercício das suas funções, deve aplicar-se o regime geral da responsabilidade, estabelecido nos arts. 483.º e ss. do C.C. Nos casos do regime de responsabilidade civil extracontratual a prescrição é de três anos a contar da data em que o lesado teve conhecimento do direito que lhe compete⁴⁶.

3.2. Subsidiária de acordo com o disposto nos art.º 23.º e 24.º da LGT

Como já expusemos, a Lei 16/2012, de 20 de Abril, representa a mais recente alteração ao regime do CIRE. Inúmeras expectativas rodeavam esta lei, no sentido desta trazer alterações significativas que viessem pautar a relação entre os administradores de insolvência e a Administração Tributária, nomeadamente no que respeita ao cumprimento de obrigações fiscais. Tal não se verificou e, na nossa opinião, o legislador perdeu uma oportunidade para definir alguns contornos ainda pouco claros nesta relação.

Por outro lado, as alterações introduzidas trouxeram novidades no que à responsabilidade diz respeito, e é sobre estas que nos vamos agora debruçar.

Já vimos que o CIRE possui um regime próprio de responsabilidade pelos prejuízos causados no exercício das suas funções e foi neste sentido que o legislador entendeu aperfeiçoar a lei, nomeadamente no que ao art. 65.º diz respeito.

Com este novo regime foram apuradas regras que se tornam essenciais na responsabilização: há agora um dever geral de informação e prestação de contas dos administradores de insolvência (cfr. Ponto 2.1.), mas que não prejudica o dever de

⁴⁶ Neste sentido, Ac. TRE, de 17/03/2011, redator ANTÓNIO M. RIBEIRO CARDOSO, disponível em www.dgsi.pt.

elaborar e depositar as contas anuais do insolvente, nos termos legalmente obrigatórios pelo CSC. Este dever subsiste na esfera de todos os representantes legais do insolvente, que estão incumbidos de cumprir as suas obrigações fiscais, sob pena de responder pelo incumprimento.

A responsabilidade tributária mais não é do que uma especificidade da obrigação do administrador de insolvência pelo cumprimento dos seus deveres, neste caso o *dever de realizar adequadamente o reconhecimento e o pagamento do crédito tributário do credor reclamante. Aqui, a principal diferença da invocação das outras responsabilidades, é que a lei torna-os responsáveis por essas dívidas mas de forma subsidiária. Isto é, não responsabiliza pelo dano causado, mas sim como responsáveis subsidiários da existência não paga dessa dívida. Diferentemente da responsabilidade civil ou penal, que subsume a responsabilidade a uma conduta negligente ou dolosa.* (tradução livre)⁴⁷.

Duma primeira leitura do atual corpo do art. 65.º, o que de imediato nos chama a atenção é o balizamento temporal do processo, podendo-se mesmo dizer que foram criados dois momentos: o primeiro quando há lugar ao encerramento e o segundo quando se opta pela manutenção da atividade. Aprofundemos.

Ambos os momentos estão intrinsecamente relacionados com o art. 156.º, n.º 2 do CIRE, que determina que na assembleia de credores terá que ser deliberado o *encerramento ou manutenção em actividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente*. Com a nova lei, nos casos em que se decida pelo encerramento da atividade, deixa de ser obrigatória a apresentação das declarações fiscais, devendo o tribunal, oficiosamente, comunicar este facto à Administração Tributária, para que esta proceda à cessação da atividade⁴⁸. Deliberado o encerramento, nos casos em que a administração for confiada ao administrador de insolvência é da sua

⁴⁷ CORDÓN, FAUSTINO MORENO, *Comentarios a la Ley Concursal*, Tomo I, 2ª edição, 2010, art. 36.º, I.

⁴⁸ No caso das pessoas coletivas a cessação de atividade respeita a IVA (art. 34.º, n.º 1 do CIVA) e IRC (art.8.º, n.º 5 do CIRC).

responsabilidade cumprir as obrigações fiscais, que se formem no período que medeia a sentença de declaração da insolvência e a data da assembleia de credores em que é decretado o encerramento.

O outro momento que referimos ocorre quando em assembleia de credores se determine a manutenção da empresa em atividade, e neste caso as obrigações fiscais passam para a esfera de quem fica responsável pela administração do insolvente, o que, em regra, respeita aos administradores de insolvência.

Na prática, e a nosso ver, estas novas disposições prendem-se com a responsabilização do administrador de insolvência pela prestação de contas no período desde a sua nomeação até à cessação de funções. Isto ocorrerá tanto com o encerramento como com o fim do período que exerça, se for encarregue de fiscalizar o cumprimento do plano de insolvência.

Desde o ano 2010, a Administração Tributária tem seguido uma orientação específica, baseando-se na Circular n.º 1/2010⁴⁹ que, pelo seu carácter uniformizador e auxiliar dos serviços na aplicação de normas reveste-se de enorme importância, se reveste de enorme importância. Dadas as dúvidas existentes, a Administração Tributária considerou necessário elaborar esta ordem de execução vinculativa. Em resultado, desde 2010, a sua ação tem vindo a pautar-se pelo respeito à circular.

Resulta desta Circular n.º 1/2010 (que não teve lugar a qualquer alteração até à presente data⁵⁰, muito embora vigore há cerca de seis meses a redação trazida pela Lei 16/2012) que a dissolução da sociedade nos termos do art. 141.º, n.º 1, alínea e) do CSC

⁴⁹ Estas orientações administrativas de carácter genérico (que compreendem todas as regras de carácter genérico provenientes do Executivo) conhecem previsão legal na LGT, art. 68.º, n.º 4, alínea b). Aí se refere que são *orientações genéricas* as constantes de: circulares, regulamentos e instrumentos de idêntica natureza. Quanto ao objeto destas orientações administrativas genéricas, consiste, sempre de acordo com a norma atrás mencionada, na *interpretação das normas tributárias*, sendo que se trata de normas *que estiverem em vigor no momento do facto tributário*. O CPPT, no art. 55.º, n.º 1 consigna-lhes a finalidade de *uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços*. Neste sentido, *cfr.* LOPES DE SOUSA, JORGE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 6.ª ed., Lisboa, 2011

⁵⁰ A data a que nos referimos é 23 de Novembro de 2012.

*não implica a sua concomitante extinção*⁵¹, que só se verificará com o registo (cfr. art. 160.º do CSC), *pele que a necessidade de exercer os seus direitos e de cumprir as obrigações que, nos vários domínios, subsiste, durante a fase de liquidação, o que justifica o disposto n.º 2 do art.º 146.º do CSC (o qual estabelece que uma sociedade mesmo em fase em liquidação mantém a sua personalidade jurídica e, como tal, continuam a ser-lhe aplicadas as disposições que a lei impõe às sociedades não dissolvidas).*

É neste *perdurar da personalidade jurídica* do insolvente, que se soma à capacidade tributária e que se mantém mesmo após a dissolução, como se encontra definida no art. 15.º da LGT, que encontramos o cerne do entendimento da Administração Tributária, que se resume à não afetação da declaração de insolvência às obrigações fiscais, nomeadamente àquelas que resultam dos impostos IRC e IVA.⁵²

Decorre desta Circular n.º 1/2010 que, conjugando o disposto nos arts. 65.^{o53} e 268.º do CIRE com os arts. 117.º a 125.º do CIRC resulta, *para as pessoas colectivas em situação de insolvência, o cumprimento de obrigações em sede de IRC, v.g. a obrigação de proceder à liquidação e ao pagamento do imposto, nos termos do art. 89.º, alínea a) ou submeter, por transmissão electrónica de dados, nos termos previsto no art. 120.º do CIRC, a declaração periódica de rendimentos.* Mais acresce a referência que a responsabilidade de cumprir as obrigações declarativas que o CIRC prevê para as sociedades insolventes respeitam ao administrador de insolvência,

⁵¹ Muito embora haja entendimento jurisprudencial contrário, afirmando que *[a] declaração de insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades e essa dissolução equivale à morte do infractor, de harmonia com o disposto nos artigos 61.º e 62.º do RGIT e artigo 176.º, n.º 2, alínea a) do CPPT, daí decorrendo a extinção da obrigação do pagamento de coimas e da execução fiscal instaurada tendente à sua cobrança coerciva.* Neste sentido, cfr. Acórdão do STA, de 09/02/2011, redator DULCE NETO, disponível em www.dgsi.pt

⁵² Neste sentido, Ac. STA, de 24/02/2011, redator DULCE NETO, disponível em www.dgsi.pt, *a sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.*

⁵³ A Circular n.º 1/2010 refere o art. 65.º do CIRE sempre com anterior redação (Lei 53/2004 de 18 de Março) à Lei 16/2012, e é neste sentido que a interpretamos.

conforme decorre expressamente do art. 117.º, n.º 10 do CIRC. Como sabemos, é inerente à transmissão eletrónica de dados o uso de uma palavra-passe e, caso a sociedade insolvente a não possua, determina a Administração Tributária que é ao administrador de insolvência que cabe, de forma a cumprir as suas obrigações, proceder ao respetivo pedido⁵⁴. Contudo, é sempre feita a ressalva que nas declarações entregues deve constar, obrigatoriamente, a identificação do TOC ou ROC responsável à data.

Entendemos que, neste campo, a Administração Tributária está correta, pois mesmo nas sociedades insolventes, apesar de se tratar de uma execução universal de bens que em regra resulta de uma situação económica deficitária, nada obsta a que se possam verificar ganhos fortuitos e inesperados, vendas de bens por valores que podem não só solver todas as dívidas, como gerar excedentes. E, por tal, não assistiria qualquer razão para que lhes fosse dispensada a tributação em sede de IRC.

Mas não é apenas sobre IRC que se debruça a Circular n.º 1/2010, também em sede de IVA impõe a sua orientação, determinando quais são as obrigações específicas de uma pessoa coletiva que se apresente à insolvência, nomeadamente: de imediato, mal seja decretada a insolvência, tem que fazer constar da sua designação social a expressão *sociedade em liquidação*, conforme decorre do art. 146.º, n.º 3 do CSC, bem como proceder à remoção dessa menção quando em assembleia se determinar a manutenção da sociedade em atividade; continuar a emitir faturas ou documentos equivalentes quando haja lugar a transmissão de serviços e proceder ao correto apuramento do imposto em cada período de tributação. As razões que nos levam a concordar com as obrigatoriedades decorrentes do IVA são igualmente as mesmas do IRC: a probabilidade de, mesmo na fase de insolvência, ocorrerem vendas e transações e por tal, devem estas ser sempre declaradas.

⁵⁴ Cfr. o n.º 3 da Portaria 1339/2005, de 30 de Dezembro.

Uma obrigação que não resulta desta Circular n.º 1/2010, mas que se encontra esclarecida e estabelecida por um pedido de informação vinculativo⁵⁵, está relacionada com o pagamento do IMI, após declaração de insolvência e sentença que decretou a apreensão do imóvel para entrega imediata ao administrador da insolvência. Transmite a Administração Tributária que, enquanto não houver uma nova transmissão de propriedade, a pessoa ou empresa declarada insolvente pode continuar a ser proprietária do imóvel. O sujeito passivo pediu o esclarecimento, alegando que o prédio em causa tinha sido apreendido a favor da massa insolvente e que esse facto havia sido registado na Conservatória do Registo Predial, por tal, o IMI devia ser cobrado à massa insolvente, através do administrador de insolvência. Em resposta, concluiu a Administração Tributária que mesmo com a sentença de declaração de insolvência e a consequente apreensão dos prédios a favor da massa insolvente, não há mudança de sujeito passivo do IMI e como é considerado insolvente o devedor que se encontre impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas (art. 3.º, n.º 1 do CIRE), as dívidas de IMI vencidas em data anterior à declaração de insolvência devem ser reclamadas ao administrador da insolvência, nos termos do art. 128.º do CIRE, que, após a sua verificação, assegurará o respetivo pagamento – art. 55.º, n.º 1, alínea a) do CIRE.

Neste momento, antes de avançarmos na temática, torna-se necessário abordar o instituto da reversão da execução fiscal.

De acordo com o mais recente acórdão que versa sobre esta matéria⁵⁶, perante a declaração de insolvência do devedor originário onde os créditos exequendos não foram satisfeitos por insuficiência de bens da massa insolvente, a Administração fiscal pode prosseguir com a reversão contra os responsáveis subsidiários.

⁵⁵ Processo n.º 2011 000263 – IVE n.º 1871, com despacho de concordância do Subdiretor Geral substituto legal do Diretor-geral dos Impostos, disponível em info.portaldasfinancas.gov.pt

⁵⁶ Acórdão do TCAS, de 17/04/2012, redator EUGÉNIO SEQUEIRA, disponível em www.dgsi.pt

Mais resulta deste acórdão que o disposto no art. 180.º, n.º 1 do CPPT, determina a sustação dos processos de execução fiscal que entretanto forem instaurados já depois de declarada a insolvência, devendo os mesmos ser remetidos ao processo de insolvência, *tendo em vista a sua apensação e reclamação dos respectivos créditos, em tal execução universal*, excluindo, porém, aqueles *em que não houve tal fase de reclamação de créditos* – há casos em que a declaração de insolvência pode ter efeitos limitados, sem que haja lugar à fase da reclamação de créditos, quando não existem bens para pagar as custas do processo e as dívidas previsíveis da massa insolvente - *os processos de execução fiscal para aí não devem ser remetidos, sob pena de nos encontrarmos a praticar um acto inútil, tudo se passando como se por tal insolvência a Fazenda Pública não tenha obtido o pagamento dos seus créditos exequendos que, por tal massa insolvente deveria ter sido satisfeita* – cfr. art.ºs 46.º e 47.º do mesmo CIRE – *pelo que poderão, depois, prosseguir com vista a esse pagamento, agora contra os responsáveis subsidiários, ao abrigo do disposto os art.ºs 18.º, n.º3 da LGT e 153.º, n.º2, alínea b) do CPPT, já que aquele n.º1 do art.º 180.º deste Código, apenas se reporta ao executado falido (ora insolvente), contra o qual não poderão ser intentadas novas acções executivas ou prosseguirem as já instauradas, que não contra os responsáveis subsidiários pelo seu pagamento*⁵⁷.

Conclui-se que a reversão pelas dívidas vencidas antes da declaração da insolvência, apenas não pode ter lugar se, por facto imputável à Administração fiscal, as mesmas não tenham sido pagas pelo produto da massa insolvente por não terem sido reclamadas, havendo produto da venda dos bens para as satisfazer - algo que no caso *sub iudice* do duto acórdão não sucedeu. Assim, por interpretação *a contrario* se entende que, a reversão da execução fiscal tem sempre lugar quando não haja factos que responsabilizem a Administração Tributária no não pagamento da dívida pelo produto da massa da insolvência, se esta tiver reclamado os seus créditos atempadamente.

⁵⁷ Neste sentido, cfr. Acórdão do STA de 04/06/2008, relator FRANCISCO RHOTES, disponível em www.dgsi.pt.

A *Ley General Tributaria* (espanhola), no seu art. 43.º, n.º 1 alínea c) prevê que são responsáveis subsidiários pelas dívidas tributárias *Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración*⁵⁸. Há, na redação do citado artigo, uma evidente distinção temporal na origem das dívidas que revertem subsidiariamente: as dívidas que surgiram antes da insolvência e as dívidas que são posteriores à declaração de insolvência, sendo as primeiras respeitantes créditos da insolvência e as segundas a créditos da massa insolvente⁵⁹.

Por força das obrigações resultantes da Circular n.º 1/2010, e usando deste instituto, a Administração Tributária passou a atuar contra os administradores de insolvência, imputando-lhes a responsabilidade prevista no art. 24 da LGT recorrendo à reversão da execução fiscal com base no art. 23.º, n.º 3 do referido diploma.

Ora, o art. 23.º, n.º 3 da LGT determina que, nos casos em que não se conseguir apurar a suficiência dos *bens penhorados ao devedor principal e responsáveis solidários*, por ainda não estar definido o montante exato por que o responsável ou responsáveis subsidiários irão responder, haverá lugar imediato à reversão (embora com suspensão da execução até à completa excussão dos bens do devedor principal). Entende a Administração Tributária que não se trata aqui de uma faculdade à disposição do órgão da execução fiscal, mas de um dever legal, uma vez que a realização do objetivo fundamental da execução fiscal justifica a proteção legal dos créditos que lhe são devidos, através da reversão, ainda numa fase precoce da execução, com vista à

⁵⁸ Tomou-se a decisão de manter a redação do artigo na sua língua original, em virtude da tradução lhe retirar sentido.

⁵⁹ MUÑOZ; ALBERTO VILLARREAL, *La responsabilidad tributaria de la síndicos, liquidadores, administradores concursales y auxiliares delegados*, Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid, N.º. 23 de 2011, p. 35 a 51

maximização das possibilidades de cobrança do valor em dívida. Por sua vez, a *situação líquida negativa* de uma sociedade insolvente traduz-se numa situação de insuficiência de bens penhoráveis desta, da qual deve resultar a preparação imediata da reversão contra diretores, administradores ou gerentes.

Por interpretação extensiva do disposto nos arts. 23.º e 24.º da LGT e da Circular n.º 1/2010, tem vindo a Administração Tributária, desde a data a que respeita a circular, a proceder à reversão contra os administradores de insolvência, figurando estes como responsáveis subsidiários pelas dívidas da massa insolvente.

A decisão de reversão fiscal deve ser fundamentada de acordo com o disposto no art. 23.º, n.º 4 da LGT, sendo que os administradores de insolvência não estão numa posição especial nem privilegiada que lhes permita influenciar ou determinar o cumprimento das obrigações tributárias, porquanto o património da massa insolvente destina-se apenas a ser liquidado e atribuído aos credores graduados. Entrando nesta fase, a massa insolvente deixa de ter agregado um TOC ou ROC, bem como contabilidade organizada, porque apenas se destina a ser rateada pelos credores e o escopo do administrador de insolvência é, exclusivamente, a atribuição de valor aos credores, por via da liquidação do património da massa insolvente, não podendo assumir os deveres funcionais de um TOC. Neste sentido, a responsabilidade por um eventual incumprimento de declarações fiscais ou outras apenas deverá ser assacada ao devedor principal (insolvente) e, se for o caso, ao ROC ou TOC em cuja atuação se subsume o incumprimento das declarações fiscais ou outras infrações, por incumprimento dos deveres de fiscalização e regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal, bem como a assinatura de declarações fiscais e demonstrações financeiras, bem como refere a Circular n.º 1/2010.

Após a declaração de insolvência, os únicos responsáveis pelo cumprimento das declarações de imposto são aqueles a quem está atribuída a competência legal para o

efeito, e que em regra são os TOC, embora seja competência do administrador de insolvente verificar se estes cumprem essas obrigações.

A mais recente alteração do CIRE, pela redação da Lei 16/2012, segue uma linha de interpretação neste sentido, determinando que a responsabilidade do administrador existe apenas quando a sociedade se mantém em atividade, nunca quando foi determinado o seu encerramento.

Entendemos salvaguardar, no entanto, que com a devida fundamentação se poderá responsabilizar subsidiariamente, por força da reversão da execução fiscal, o administrador de insolvência pelas dívidas contraídas após a declaração de insolvência. Neste sentido, ALBERTO MUÑOZ VILLARREAL⁶⁰ considera que, no caso de a dívida ser um crédito da insolvência (*crédito concursale*), o pressuposto subjetivo da reversão é o facto de o administrador não ter levado a cabo a gestão necessária para o cumprimento integral do crédito tributário, sem que seja tido em conta – como já se fará de seguida – se o administrador de insolvência realiza funções de fiscalização ou de administração⁶¹. Nos casos em que a dívida respeita a um crédito da massa insolvente, considera que estamos perante uma responsabilidade idêntica e com os mesmos pressupostos daquela que aproveita aos administradores, diretores e gerentes. Refere até, na sua exposição, que há inúmeros autores espanhóis que optam por não aprofundar esta questão, simplesmente fazendo remissão para o regime que respeita aos administradores, diretores e gerentes. Se bem que requer sempre ser interpretada com a salvaguarda do *disposto nas leis que regulam as insolvências*. Da mesma forma, diz este autor, *há que ter em conta e diferenciação a responsabilidade em que pode incorrer quando o administrador de insolvência mantém ou não a faculdade de administrar* (tradução livre). Pois, se não tem a faculdade de atuar como administrador (no sentido real do verbo, como aquele que administra), considera maioritariamente a doutrina

⁶⁰ MUÑOZ, ALBERTO VILLARREAL, *Op. Cit.*, p. 48.

⁶¹ Posição fortemente criticada por MARTÍNEZ CARRASCO, *Aspectos Tributários de la Nueva Ley Concursal*, Quincena Fiscal, n.º 6 de 2005, p. 9

espanhola que o facto de este não ter intervenção direta, atuando como mero fiscalizador nos casos em que a administração fica a cargo do devedor⁶², não lhe pode ser exigida a satisfação dos créditos tributários.

A *Ley General Tributaria* (Espanhola) exclui também a responsabilidade quando se prove que o administrador de insolvência atuou com a diligência e zelo necessários ao cumprimento das obrigações tributárias, pois é pressuposto das infrações tributárias que tenha havido *ações ou omissões dolosas ou culposas com qualquer grau de negligência*.

Após declaração de insolvência, a Administração Tributária ocupa o mesmo lugar que um qualquer outro credor do insolvente, isto é, fica num patamar igualitário, não podendo nunca ser especialmente favorecida. A consequência deste *reposicionamento* é que, para ver os seus créditos pagos⁶³, a Administração Tributária tem a obrigação de proceder à reclamação dos seus créditos, como qualquer outro credor. E qual é a função do administrador de insolvência? Este tem como funções, nomeadamente, gerir estes credores, elaborando uma lista graduada dos créditos que a estes respeitem. Aqui a doutrina espanhola⁶⁴ volta novamente a ter relevância, dizendo que nos casos em que o administrador de insolvência qualifique erroneamente um crédito outorgando-lhe garantias que não tem, ou quando não proceda aos pagamentos da forma como estão previstos e planeados, deverá sempre ser responsabilizado.

O seu primordial objetivo é satisfazer os credores da insolvência, por via da liquidação da massa insolvente, conforme dispõe o art. 46.º do CIRE, bem como o art. 55.º do CIRE, na parte em que refere expressamente que as *tarefas acometidas ao administrador de insolvência são preparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa do património da massa insolvente*.

⁶² Cfr. Ponto 2.3. do presente estudo.

⁶³ Mesmo que estes créditos disponham de privilégio creditório sobre a massa insolvente, cfr. 2.2.

⁶⁴ FÉRNANDEZ AMOR, J.A., *La Responsabilidad fiscal de los administradores e sucesores de personas jurídicas*, Barcelona, 2005, p.122

Resulta da conjugação deste dois artigos que o administrador de insolvência, para satisfazer os créditos dos credores que hajam sido reclamados, deverá preparar o pagamento das dívidas à custa do património do insolvente. Ou seja, nada na lei obriga o administrador de insolvência a proceder ao pagamento direto das dívidas fiscais, mas sim satisfazer todos e quaisquer credores da massa insolvente com a liquidação do património. Não há obrigatoriedade preferencial. E, como tal, a Administração Tributária não pode nunca exigir ou querer sujeitar o administrador de insolvência à prática de atos que violem expressamente o CIRE e ainda menos poderá sujeitar o administrador de insolvência a ter que satisfazer primordialmente, em preterição dos restantes, os créditos da Administração Tributária.

A Circular n.º 1/2010 desrespeita razões de base como de especialidade das normas, pois o CIRE, como norma especial, prevalece sobre a norma geral e razões de princípio, pela falta de fundamentação legal para que permita a imputação de responsabilidade aos administradores de insolvência, na ausência de qualquer norma que expressamente o preveja, sendo uma clara violação ao princípio da legalidade.

O CIRE é a lei especial aplicável a todos os casos em que existam atos ou relações jurídicas relacionados com a massa insolvente, prevalecendo sobre as normas do direito falimentar face às normas reguladoras das sociedades comerciais. Assim, havendo normas confluentes, prevalece o CIRE sobre as restantes.⁶⁵

Contudo, nada obsta a que a Administração Tributária, se assim o entender, possa responsabilizar o administrador de insolvência, através de um meio que acima já expusemos: a responsabilidade civil. Se a Administração Tributária entender e fizer prova que em foi virtude de atos não diligentes do administrador de insolvência, o qual não atuou como um *administrador criterioso e ordenado* na liquidação do património e por tal este se tornou insuficiente para o cumprimento as dívidas fiscais, poderá assacar

⁶⁵ Nestes termos, avançou a Associação Portuguesa de Administradores de Insolvência com uma Providência Cautelar e uma Ação Administrativa Especial contra o Ministério das Finanças, tendo em vista suspender a eficácia dos atos administrativos que têm vindo a proceder às reversões da execução fiscal contra os administradores de insolvência, consultado em www.apaj.pt, a 26/11/2012.

responsabilidade, no exercício da sua atividade profissional, nos termos do art. 59.º do CIRE. Mas esta responsabilidade não se pode nunca confundir com a responsabilidade subsidiária tributária, que envolve a figura da reversão da execução fiscal no património pessoal do administrador de insolvência, pelo exercício da sua atividade profissional.

O administrador de insolvência durante todo o processo está como que vinculado à defesa dos interesses dos credores e deve proscrever que se prossigam sempre esses interesses, em detrimento de quaisquer outros.

Regra geral, os pressupostos da responsabilidade são uma atuação contrária à lei, mas neste caso, para que seja responsabilizado e, em consequência revertido, *non se lhe exige culpa grave, bastando para tal que não atue com a diligencia devida e exigida às suas funções*⁶⁶ e que essa omissão produza o resultado aqui em causa. Mas quais são os atos e o que lhe é exigível? Nos casos em que se opte pela manutenção da atividade empresarial, é exigível ao administrador de insolvência que realize uma adequada laboração e gestão empresarial, conservadora e prudente.

Como já abordámos, o art. 43.º, n.º 1, alínea c) da *Ley General Tributária* regula duas hipóteses de responsabilidades subsidiárias que afetam a falência de administrador e liquidatário: a responsabilidade por dívidas da insolvência ou por dívidas pós insolvência⁶⁷. A aplicação de uma ou outra disposição varia de acordo com o momento em que nasce o crédito. No caso de se verificar a dívida - que não esteja liquidada - antes da situação da administração de insolvência ou liquidação, o administrador apenas é responsável se não tiver feito as diligências necessárias para a implementação completa das obrigações. Portanto, encontramos-nos perante um pressuposto objetivo da responsabilidade. É necessário que os administradores de insolvência, por negligência ou má-fé, tenham violado obrigações pendentes das entidades que administram. O segundo pressuposto da responsabilidade afeta dívidas posteriores à situação da insolvência. Neste caso, o preceito diz que *perante obrigações*

⁶⁶ FAUSTINO CORDÓN MORENO, *Op. Cit.*, art. 36.º, II, ponto 1.

⁶⁷ RODRIGUEZ, J. MÁRQUEZ, *La hacienda pública y los procesos concursales*, 2006, p. 125 e ss.

fiscais e sanções posteriores (...) responderá como administradores quando lhe tiverem sido atribuídas funções de administração. Destaca-se precisamente esta última parte: este segundo tipo de responsabilidade só pode ser invocado nos casos em que as funções de gestão foram efetivamente atribuídas e desempenhadas pelo administrador de insolvência bem como o nascimento da dívida teve lugar já depois da declaração de insolvência.

O ordenamento jurídico português, contrariamente ao espanhol (como já vimos), não prevê em qualquer dos seus diplomas a possibilidade de figurar legitimamente o administrador de insolvência como *subsidiário tributário* pelo não cumprimento das obrigações tributárias da insolvente, pois a verdade é que os administradores de insolvência não se encontram legalmente elencados no conjunto de devedores solidários ou em regime de substituição (subsidiários) que possam ser abarcados pelo instituto da reversão de dívidas fiscais. A lei prevê apenas que tal responsabilidade possa ser imputada aos gerentes, diretores ou administradores da insolvente – mas, no nosso entendimento, nada obsta a que se faça uma interpretação analógica e extensiva, aliás, como tem vindo a Administração Tributária a fazer. Contudo, o que esta tem operado é à reversão da execução fiscal por dívidas da massa, o que na nossa ótica, como já explicamos, não se afigura correto. A questão da responsabilidade tributária surge-nos como inegável mas apenas dívidas quando a insolvência já se encontre efetivamente declarada. Mas, devido à ausência de base legal, entendemos que, na configuração, tal apenas poderá ser possível se, ao invocar a responsabilidade, a Administração Tributária conseguir dar como devidamente provada e fundamentada a culpa do administrador de insolvência por não ter desempenhado a gestão necessária para que se cumprisse o crédito tributário. Isto é, se estivermos diante da omissão daquilo que não mais deveria ser do que a gestão necessária, por parte do administrador de insolvência, para cumprimento integral e efetivo do crédito tributário reclamado, então não se nos afiguram dúvidas que há responsabilidade. É uma espécie

de responsabilidade civil que opera *ex lege*, isto é, na maior parte das ocasiões, o legislador designa aqueles cuja conduta põe em risco determinado direito, neste caso seria o crédito tributário.

É inegável que poderá ser por força da grave situação falimentar em que o insolvente se encontra, que o administrador se veja impossibilitado de cumprir as obrigações tributárias. Mas, deverá diligenciar fazê-lo sempre, mesmo quando o preveja como algo de impossível alcance. Pois, e já o referimos anteriormente, o ónus da prova recai na sua esfera. Por tal, caso o não faça, são estas as circunstâncias que justificam que o legislador imponha o dever de satisfazer a dívida a um sujeito que talvez não seja efetivamente o qual despoletou a realização do facto gerador, mas que estava encarregue de prevenir o seu surgimento.

4. Conclusões

- A insolvência é um processo de execução universal, toda a sua tramitação encontra-se regulada no CIRE.
- O primeiro aspeto que resulta expressamente de todo o legalmente preceituado para a insolvência é o de que objetivo principal do processo de insolvência é a garantia patrimonial dos credores. Tal desiderato pode ser prosseguido através da liquidação do património do devedor insolvente, com a conseqüente repartição do produto da venda pelos credores, ou através da aprovação de um plano de insolvência, plano esse que pode passar, embora não necessariamente, pela recuperação da empresa compreendida no património do devedor à data da declaração de insolvência, ou seja, na designada massa insolvente.
- Uma vez decretada a insolvência, é nomeado um administrador de insolvência que tem por função administrar a empresa insolvente, com vista à sua recuperação ou liquidação, dependendo dos objetivos da mesma. Contudo, esta administração é feita com a supervisão da assembleia de credores, uma vez que são os credores que irão decidir, juntamente com o administrador da insolvência o futuro da empresa.
- O Administrador de Insolvência é uma figura central e essencial neste processo. É um órgão auxiliar da lei, que administra a massa insolvente no interesse dos credores e tem uma especial incumbência de, no respeito à lei, fazer cumprir o CIRE nas suas mais variadas vertentes.
- Além de vários interesses particulares, o processo de insolvência envolve o interesse público. O administrador de insolvência é nomeado através de uma lista oficial promovida pelo Estado e a sua atividade está regulada na lei, tanto no CIRE, como no Estatuto dos Administradores de Insolvência, Lei 32/2004, de 22 de Julho.

- A regulação do mercado das obrigações não cumpridas pelo devedor, que se torna insolvente, e a consequente liquidação ou recuperação da atividade e do património constitui o principal escopo das suas funções. Tal regulação do mercado tem particular expressão através da forma como se processa toda a sua colaboração.
- As suas funções repartem-se em três tipos de atuação: como administrador, como liquidatário e como fiscalizador.
- Como administrador, age sempre no interesse dos credores, administra a massa insolvente, para que se possa processar ao pagamento das dívidas que tenham sido reclamadas no âmbito do processo em causa, elabora um plano de insolvência, que depois de aprovado em assembleia de credores, passará a ser executado, por regra com a sua supervisão regulada pelo período de três anos.
- Como liquidatário, compete-lhe da mesma forma pagar as dívidas, sendo que o principal objetivo é fazer com que o produto da liquidação, por ele promovida, da massa insolvente, se torne suficiente para responder à totalidade dos créditos. O seu dever resulta numa simples conclusão: promover e transformar o património que integra a massa insolvente numa quantia pecuniária para distribuir pelos credores de forma a garantir, ao menos parcial, a sua satisfação.
- A sua função como fiscalizador tem especial significado nos casos em que a administração da insolvência se atribui ao devedor insolvente. Nestes casos, quando o juiz entende ser necessário, determina que o administrador de insolvência fique encarregue de fiscalizar o devedor, bem como determina que certos atos careçam da sua autorização para que se promovam. Aqui, é do nosso entender que a competência de administração se transfere, saindo da esfera do administrador de insolvência e passando para o devedor. E, por tal, não pode este ser responsabilizado quando o exercício das suas funções fica reduzido e o

devedor mantém sempre, ainda que forma limitada, uma capacidade discricionária de atuação ao longo do processo.

- E, falando em de responsabilidade, chegamos ao principal assunto do nosso trabalho.
- O administrador de insolvência, no exercício das suas funções, além da responsabilidade disciplinar, está sujeito a responsabilidade por danos. Quando do exercício das suas funções resultem danos tanto para o devedor como para o credor, responde civilmente o administrador de insolvência
- O legislador consagrou ainda a possibilidade de responsabilidade civil do administrador da insolvência em casos de danos causados ao devedor, aos credores da insolvência e da massa insolvente, pela inobservância culposa dos deveres que lhe incumbem.
- A culpa nesses casos não se presume, sendo apreciada de acordo com a mesma regra que é aplicável aos gerentes e administradores das sociedades comerciais, ou seja, atendendo aos parâmetros de diligência de um administrador da insolvência criterioso e ordenado.
- Responderá o administrador da insolvência ainda pelos danos causados aos credores da massa insolvente, se a insuficiência para a satisfação integral dos respetivos direitos advier de ato por ele praticado.
- No caso de imprevisibilidade da insuficiência da massa, tendo em conta as circunstâncias conhecidas do administrador e aquelas que ele não devia ignorar, estará porém excluída a responsabilidade, cabendo ao administrador da insolvência o ónus dessa prova.
- Se os danos forem causados por atos e omissões dos auxiliares do administrador da insolvência, será este responsável solidariamente, a menos que prove que não houve culpa da sua parte (*in eligendo, in instruendo ou in*

vigilando) ou que mesmo com a diligência devida tais danos se não teriam evitado (art. 59.º n.º 3 do CIRE).

- A responsabilidade prescreve decorrido o prazo de dois anos a contar da data em que o lesado tomou conhecimento do direito que lhe compete, mas nunca depois de decorrer igual período sobre a data em que cessou funções.
- A violação dos deveres do administrador pode resultar de comportamentos positivos ou omissivos, exigindo-se ainda a verificação dos pressupostos comuns da responsabilidade delitual, ou seja, facto voluntário do agente, ilicitude, culpa, dano e nexos de causalidade entre a ação e o dano.
- Importa, pois, que o administrador de insolvência esteja consciente de que *é um servidor da justiça e do direito e, como tal, mostrar-se digno da honra e das responsabilidades que lhes são inerentes*. Deve ter sempre presente que a finalidade principal do processo de insolvência é a tutela patrimonial dos credores. Assim, é dentro destes dois eixos de atuação que o administrador de insolvência deve pautar a sua atividade, sob pena de incorrer em responsabilidade.
- Além desta responsabilidade civil por danos, existe também a responsabilidade tributária, que resulta da reversão da execução fiscal no administrador de insolvência, como responsável subsidiário nos termos dos arts. 23.º, n.º 3 e 24.º do LGT.
- As obrigações que a Administração Tributária impõe ao administrador de insolvência resultam da Circular n. 1/2010, resultando o seu campo de aplicação nos impostos IRC e IVA.
- Por força da Circular n. 1/2010, conjugada com o disposto nos art. 23, n.º 3 da LGT, tem vindo a Administração Tributária a operar sobre os administradores de insolvência a reversão da execução fiscal, por incumprimento das suas obrigações.

- Contudo, não decorre expressamente de nenhum diploma legal português que os administradores de insolvência possam figurar como responsáveis subsidiários nos processos de reversão fiscal.
- A Administração Fiscal tem, no nosso entender, vindo a fazer uma interpretação extensiva da lei, equiparando estes aos *administradores, gerentes e diretores*, contra os quais a lei prevê a responsabilidade subsidiária.
- Uma vez que no exercício das suas funções estão aqueles sujeitos ao cumprimento zeloso e diligente de obrigações patrimoniais do insolvente, a Administração Tributária entende que, nesse período, são estes os únicos administradores efetivos da sociedade e é resultado da sua atuação que provém as dívidas.
- Contudo, entendemos que estes apenas poderão ser responsáveis por dívidas da insolvência, ou seja dívidas que resultam pós processo de insolvência e quando, efetivamente, exerçam controlo na gestão do património.
- Nas dívidas que surjam após a declaração de insolvência, não resulta para nós qualquer dúvida que tal se possa responsabilizar e reverter, no sentido em que se estas dívidas não foram cumpridas e as funções de administração lhe estavam atribuídas - então sim, o administrador de insolvência tem culpa na frustração do crédito.
- Como vimos, é precisamente nesta distinção temporal do momento do nascimento da dívida que se constrói a legislação na legislação espanhola que regula esta matéria.
- Entre o CIRE e a Circular n.º 1/2010 parece-nos existirem obrigações e responsabilidades desajustadas e desencontradas para o exercício de funções do administrador de insolvência.

- A Administração Tributária atua, neste momento, operando à reversão da execução fiscal contra o administrador de insolvência, mas não tem suporte legal que fundamente o uso deste instituto.
- É por demais evidente a necessidade de rever e harmonizar as legislações falimentar e fiscal, nomeadamente no domínio prático, esclarecendo quais as regras (e a conseqüente responsabilidade se não forem cumpridas) impostas ao desempenho das funções dos administradores de insolvência.

Bibliografia

Aguillar, Marina Rubio, *Credito tributário y Concurso de Acreedores*, Almeria, 2009, p. 385 a 398;

Amor, J.A. Fernandez, La responsabilidade fiscal de los administradores e sucesores de personas jurídicas, Barcelona, 2005, p. 122 a 190

Carneiro da Frada, Manuel A., *A responsabilidade dos administradores na insolvência*, revista da Ordem dos Advogados, consultada online (www.oa.pt) em 27/11/2012.

Carrasco, Martinez, *Aspectos Tributarios de la Nueva Ley Concursal*, Quincena Fiscal, n.º 6, 2005, p. 9 a 14

Carvalho Fernandes Luís A. / João Labareda, *Código da Insolvência*, Quid Iuris, 2009

Cordón, Faustino Moreno, *Comentários a la Ley Concursal*, Tomo I, 2.ª Edição, Madrid, 2010

Epifânio Maria do Rosário, *Manual de Direito da Insolvência*, 4.º edição, Almedina, Coimbra, 2012

Lopes de Sousa, Jorge, *Código de Processo e Procedimento Anotado*, 6.ª edição, Lisboa, 2011

Menezes Cordeiro, António, O Direito 137, II, 2005, p. 503 a 506

Menezes de Leitão, Luís Manuel Teles de, *Direito da Insolvência*, 4.^a Edição, Almedina, Coimbra, 2012, p. 120 a 249

Muñoz, Alberto Villarreal, *La responsabilidad tributaria de los síndicos, liquidadores, administradores concursales y auxiliares delegados*, Revista Juridica Universidade Antónoma de Madrid, n.º 23, Madrid, 2011, p. 35 a 51

Rodriguez, J. Marquez, *La Hacienda Publica y los procesos concursales*, Barcelona, 2006, p. 125 a 153

Tirado Ignácio, *Los Administradores Concurales*, Madrid, 2005, p. 143 a 180