

# Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência\*

*Suzana Tavares da Silva\*\**

*Marta Costa Santos\*\*\**

1.	As dificuldades na articulação entre o regime jurídico dos créditos fiscais e o CIRE .....	1
2.	Indisponibilidade do crédito tributário e garantias do crédito tributário.....	4
2.1.	A indisponibilidade do crédito tributário: razão de ser e confronto com o regime dos privilégios creditórios .....	4
2.2.	A indisponibilidade do crédito tributário na jurisprudência .....	9
2.3.	O “nivelamento” dos credores: uma proposta interpretativa.....	13
3.	Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Insolvência e reversão do processo de execução fiscal.....	16
3.1.	Responsabilidade do Administrador de insolvência pelo cumprimento das obrigações acessórias .....	18
3.2.	Responsabilidade do Administrador de insolvência pelo cumprimento da obrigação principal ...	20
4.	Considerações finais.....	23

## 1. As dificuldades na articulação entre o regime jurídico dos créditos fiscais e o CIRE

Segundo o estudo «COSEC Insolvências e PER»<sup>1</sup>, 3311 empresas declararam insolvência no primeiro semestre do ano, um número que apesar de tudo representa uma diminuição de 10% relativamente ao mesmo período de 2012. Dentro deste universo, as

---

\* O texto teve na sua origem uma conferência proferida pela primeira autora no Encontro de Direito da Insolvência, promovido pela Universidade Lusófona do Porto, em 1 de Junho de 2012. Todavia, a versão escrita que agora se publica corresponde a um trabalho ampliado e actualizado, que contou com os valiosos contributos da segunda autora.

\*\* Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

\*\*\* Assistente Convidada da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

<sup>1</sup> Referimo-nos ao estudo «COSEC Insolvências e PER no 1.º Semestre 2013», disponível em <http://www.cosec.pt>.

microempresas são as mais afectadas, representando cerca de 66,7% das insolvências registadas, seguindo-se as pequenas empresas com 18,7%.

No estudo efectuado pela Seguradora *Crédito Y Caución*<sup>2</sup>, concluiu-se que os processos de insolvência em 2012 registaram um aumento de 61% face a 2010. Segundo o *Destaque estatístico trimestral*, apresentado em Julho de 2013, pela Direcção-Geral da Política de Justiça<sup>3</sup>, verifica-se um aumento acentuado do número de processos de falência, insolvência e recuperação de empresas entrados nos tribunais judiciais de primeira instância, com particular destaque para o aumento verificado no primeiro trimestre de 2011 face aos períodos homólogos dos anos anteriores. A comparação dos períodos homólogos relativos ao primeiro trimestre de 2007 e ao primeiro trimestre de 2013 revela um aumento de cerca de 444,4% no número de novos processos. Este crescimento é acompanhado por um aumento similar do número de processos findos, cuja variação em igual período foi de cerca de 411,8%. Em 2013, o número de processos pendentes no final do primeiro trimestre apresenta um aumento de cerca de 19,6% face ao que se registava no final do primeiro trimestre de 2012 e um aumento de 101,4% face ao primeiro trimestre de 2007. Dados que revelam à saciedade a relevância actual do tema e a razão pela qual a boa articulação entre as normas do direito da insolvência e do direito tributário desperta o nosso interesse e preocupação.

Nestes processos de insolvência, a Administração Tributária surge, muitas vezes, como a principal credora, mas os principais intervenientes (advogados, magistrados, representantes da Fazenda Pública e administradores da insolvência) têm revelados muitas dificuldades em gizar uma correcta articulação entre as normas dos diplomas legais que disciplinam o processo de insolvência e as regras e princípios do direito tributário. Uma articulação que a Crise Económica e Financeira tornou mais frequente, mas que juridicamente se vem revelando também mais complexa<sup>4</sup>.

A recente revitalização do processo falimentar português<sup>5</sup> assentou num paradigma de maior flexibilização quanto ao futuro dos insolventes, acompanhado por

---

<sup>2</sup> Disponível em <http://www.creditoycaucion.es/pt/>

<sup>3</sup> Disponível em <http://www.dgpj.mj.pt>

<sup>4</sup> Neste sentido, Sara VEIGA DIAS, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Universidade do Minho, Escola de Direito, 2012, p. 1.

<sup>5</sup> Retratando a evolução da disciplina da falência/insolvência, v. Catarina SERRA, *O Regime Português da Insolvência*, 5.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2012; Luís MENEZES LEITÃO, *Direito da*

uma crescente responsabilização das entidades participantes nas negociações tendentes à revitalização. É pois neste sentido, e tendo em conta o novo quadro valorativo, que importa reflectir sobre a actuação da Administração Tributária (na qualidade de credora) nos processos de insolvência, não perdendo de vista os condicionalismos legais aos quais a mesma se encontra subordinada.

Uma das preocupações formulada expressamente pelo legislador na exposição de motivos da proposta de Lei n.º 39/XII<sup>6</sup> foi a de que o reforço das providências de reestruturação e revitalização dos insolventes não afectasse os créditos tributários e os interesses do Estado na sua cobrança<sup>7</sup>. Portanto, apesar de o mote principal do novo regime jurídico assentar na optimização das soluções de recuperação e revitalização dos insolventes, era dado um sinal expresso de que isso não poderia sobrepor-se à natureza indisponível dos créditos tributários.

Assim, perante os dados estatísticos antes mencionados, dos quais resulta uma inequívoca predominância de créditos fiscais nas situações de insolvência, e o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários reafirmado pelo legislador no preambulo da lei, é nosso propósito neste texto analisar o regime dos créditos fiscais no processo de insolvência, discutir até que ponto aquele regime poderá ser um entrave à concreta efectivação dos (novos) fins legais gizados para a insolvência e, por último, indagar da possibilidade de aplicação aos Administradores de Insolvência do regime jurídico da responsabilidade tributária.

Uma reflexão cuja necessidade é também reforçada pelo facto de, recentemente, se multiplicarem as decisões administrativas internas que atribuem ao Administrador de Insolvência, de forma crescente, a missão de cumprir um vasto leque de obrigações

---

*Insolvência*, 4.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2012; Nuno SILVA VIEIRA, *Insolvência e Processo de Revitalização*, Quid Juris, Sociedade Editora, 2012.

<sup>6</sup> Diploma que procedeu à sexta alteração ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, alterado pelos Decretos-Lei n.ºs 200/2004, de 18 de Agosto, 76-A/2006, de 29 de Março, 282/2007, de 7 de Agosto, 116/2008, de 4 de Julho, e 185/2009, de 12 de Agosto, simplificando formalidades e procedimentos e instituindo o processo especial de revitalização.

<sup>7</sup> Como se refere no fim do 3.º parágrafo, da proposta de Lei n.º 39/XII, «As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primacial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social».

tributárias. Circunstância a que acresce, na prática, a promessa feita pelo Conselho de Ministros, a 19 de Janeiro de 2008, segundo a qual o PER seria «uma revolução a nível da economia», não passa, em muitos casos, de um mecanismo dilatatório, utilizado pelos agentes económicos pré-insolventes para evitar a anulação dos negócios jurídicos entretanto celebrados.

## **2. Indisponibilidade do crédito tributário e garantias do crédito tributário**

Da leitura das decisões judiciais mais recentes, concluímos que não existe uma jurisprudência uniforme quanto a aplicação das regras legais que consagram o carácter indisponível do crédito tributário (artigo 30.º/2 da LGT). Além disso, algumas decisões deixam ainda transparecer uma certa dificuldade em tratar correctamente a temática da indisponibilidade do crédito tributário em articulação com o regime jurídico das respectivas garantias. Vejamos, mais em pormenor, estas questões.

### **2.1. A indisponibilidade do crédito tributário: razão de ser e confronto com o regime dos privilégios creditórios**

Os n.ºs 2 e 3 do artigo 36.º da LGT são peremptórios ao estabelecer que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes e que a Administração Tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei.

Perante esta disposição legal, demonstrativa do carácter *ex lege* da obrigação fiscal<sup>8</sup>, que está, de resto, na origem da natureza indisponível do crédito tributário, importa começar por averiguar se a Administração Fiscal terá algum espaço de livre valoração para admitir o sacrifício, parcial ou total, de créditos tributários.

O carácter *ex lege* da obrigação tributária, embora se não confunda com ele, está, como dissemos, na origem do regime da *indisponibilidade* dos créditos tributários, pois é

---

<sup>8</sup> Sobre o carácter indisponível do crédito tributário *v.* Suzana TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal. Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, pp. 162.

precisamente o facto de a Fazenda Pública estar a exigir (em sede de execução fiscal ou através da respectiva reclamação em outro processo judicial) créditos fiscais pertencentes ao Estado, resultantes de obrigações que correspondem à materialização de um dever fundamental de igualdade na contribuição para os encargos públicos<sup>9</sup>, que justifica o facto de as condições para a redução ou extinção desses créditos tributários dependerem de normas legais (concretização do princípio da legalidade fiscal), e não ficarem assim na disponibilidade da Administração Tributária, assegurando-se, desta forma, o respeito pelo mencionado princípio da igualdade (artigo 30.º/ n.º 2 da LGT).

É também por esta razão – por estarmos perante uma obrigação que materializa um dever fundamental de contribuição para os encargos públicos, segundo uma igualdade relativa, medida pela capacidade contributiva – que a referida indisponibilidade do crédito tributário prevalece sobre qualquer legislação especial, incluindo o regime da insolvência, à excepção apenas das normas especiais, como aquelas que concedem perdões fiscais ao abrigo de regimes especiais de recuperação de créditos tributários<sup>10</sup>.

Além de indisponíveis, os créditos fiscais são *irrenunciáveis*, e, por tal facto, definitivos (artigo 60.º do CPPT).

Com efeito, percorrendo a legislação fiscal, verificamos que em momento algum o legislador concede a possibilidade de sacrifício dos créditos tributários. Aliás, a própria concessão de moratórias encontra-se vedada, a não ser nos casos e condições expressamente previstos na lei (artigos 36.º/3 da LGT e 85.º/3 do CPPT), permitindo-se apenas ao sujeito passivo, em determinadas circunstâncias, requerer o pagamento em prestações das dívidas tributárias (artigos 86.º e 196.º do CPPT).

Neste contexto, importa, porém, começar por compreender a diferença entre a *indisponibilidade do crédito tributário* e os *privilégios creditórios*, *i. e.*, entre, por um lado, a impossibilidade de prescindir da cobrança do crédito tributário, nos termos legalmente prescritos, por decisão administrativa ou judicial (excepto quando, já o dissemos, uma tal

---

<sup>9</sup> Sobre a natureza fundamental do dever de pagar impostos *v.*, entre nós, por todos, José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra.

<sup>10</sup> É o caso dos regimes legais excepcionais que admitem regras especiais em matéria de regularização de dívidas de natureza fiscal, como o recente Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de Outubro.

solução se encontre expressamente prevista em lei fiscal especial) e, por outro, as garantias legalmente reconhecidas aos créditos tributários que determinam, em caso de concurso de credores, o “*lugar em que recebe*” a Fazenda Pública.

De acordo com o disposto nos artigos 22.º e 23.º, n.º 1 da LGT, o crédito tributário é *indisponível*, podendo ser exigido não só ao sujeito passivo originário, mas também aos responsáveis subsidiários através da reversão do processo de execução fiscal. Contudo, e de acordo com os artigos 23.º, n.º 2 da LGT e 153.º, n.º 2 do CPPT, a reversão contra estes últimos depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários. Estamos, neste caso, perante a de *indisponibilidade* do crédito fiscal por parte do respectivo credor. Regra que consubstancia, na realidade, um princípio legal de âmbito geral, pois ele encontra igualmente acolhimento no regime jurídico da insolvência, encontrando-se expressamente previsto no regime jurídico da exoneração do devedor, onde o legislador teve o cuidado de estipular que a mesma não abrange os créditos tributários (alínea d), n.º 2, artigo 245.º do CIRE)

De facto, o que se tem vindo a permitir no domínio dos processos de recuperação económica é um *regime especial de pagamento em prestações das dívidas fiscais*, que, em si, há-de ter-se ainda como uma expressão do disposto no artigo 196.º do CPPT, ou seja, um caso de cumprimento da obrigação tributária (indisponível) segundo o regime legal em vigor. Com efeito, o artigo 196.º, n.º 7 do CPPT fixa que «[Q]uando, no âmbito de processo de recuperação económica se demonstre a indispensabilidade da medida e, ainda, quando os riscos inerentes à recuperação dos créditos o tornem recomendável, a administração tributária pode estabelecer que o regime prestacional seja alargado até ao dobro do limite máximo previsto no número anterior, com a observância das condições previstas nos n.ºs 3 e 6.»

Para uma melhor articulação dos regimes, o artigo 122.º da Lei do Orçamento do Estado para 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28/4) veio esclarecer que os planos prestacionais autorizados nos termos do artigo 196.º do CPPT, por decisão anterior à entrada em vigor da LOE/2010, poderiam ser reformulados para efeitos de aplicação do previsto no n.º 7 do artigo 196.º daquele Código, caso a Administração Tributária considerasse indispensável a medida para assegurar a efectiva recuperação dos créditos tributários.

Contudo, o ofício circulado n.º 60.074, 7 de Julho de 2010<sup>11</sup>, acabaria por restringir a aplicação do artigo 122.º apenas àqueles planos de pagamentos autorizados por decisão anterior à entrada em vigor da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (ou seja, por decisão anterior a 29 de Abril de 2010), e que tivessem por base um Procedimento Extrajudicial de Conciliação (PEC) ou um Processo de Insolvência. Para além desta condição temporal, no entendimento da Fazenda Pública, que aqui actua no âmbito de uma função administrativa de mera aplicação da lei e não no domínio do seu espaço de valoração próprio (ou seja, trata-se de critérios interpretativo de aplicação da lei e não do exercício de poderes discricionários), o plano deve estar a ser regularmente cumprido e não devem existir falhas para que o alargamento do prazo possa ser aprovado.

Perante este cenário legal perfunctoriamente traçado, é já possível registar algumas dificuldades na coordenação entre os regimes legais tendo em vista o cumprimento da finalidade ambicionada pelo princípio *par conditio creditorum*<sup>12</sup>, que actualmente pauta a ideologia falimentar. A natureza *indisponível, irrenunciável e intransmissível* do crédito tributário, condicionadora da actuação da Administração Tributária nos processos de insolvência, impede, desde logo, que a mesma possa anuir na aprovação de um plano que exija um perdão parcial ou total das dívidas fiscais.

Já em matéria de *privilégios creditórios*, confrontamo-nos com as regras legais sobre as diversas garantias reconhecidas à Fazenda Pública no processo de cobrança dos créditos tributários<sup>13</sup>. Garantias que se traduzem não apenas na graduação preferencial dos créditos tributários no contexto das reclamações de créditos<sup>14</sup> em sede das diversas execuções (artigos 733.º a 753.º do Código Civil), mas ainda na obrigação de citação dos serviços de finanças nos processos de execução comum (artigo 80.º CPPT e n.º 5 do artigo 37.º do CIRE)<sup>15</sup>.

---

<sup>11</sup> Ofício circulado emitido na sequência do processo 4195/2010 DGPC.

<sup>12</sup> Este princípio traduz a necessidade de ressarcimento proporcional e igualitário de todos os credores do Insolvente, estando plasmado no artigo 1.º do CIRE e no ponto 6 do preâmbulo do mesmo Código.

<sup>13</sup> Sobre os diversos problemas jurídicos suscitados pela figura dos privilégios creditórios em geral, e também no domínio das obrigações tributárias, *v.*, entre nós, por todos, Luís LUCAS PIRES, *Dos privilégios creditórios: regime jurídico e sua influência no concurso de credores*, Almedina, Coimbra, 2003.

<sup>14</sup> Sobre a reclamação de créditos tributários *v.* Sara VEIGA DIAS, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Universidade do Minho, Escola de Direito, Abril de 2012.

<sup>15</sup> Na prática, quem procede à citação das entidades referidas no n.º 5 do artigo 37.º do CIRE é o próprio Tribunal a requerimento dos Administradores de Insolvência, os quais continuam a dar

Em boa verdade, o resultado prático do cúmulo destes dois regimes – da indisponibilidade do crédito tributário e dos privilégios creditórios de que o mesmo beneficia nos termos das diversas leis fiscais – determina, em muitos casos, a frustração dos objectivos do CIRE, mas esse não é um fundamento suficiente para que dele se pudesse pretender retirar uma subalternatização do regime jurídico fiscal aos princípios e às regras do CIRE e, sobretudo, pôr em causa a regra da indisponibilidade do crédito tributário.

Poderia, isso sim, pensar-se, *de lege ferenda* – pois qualquer solução diferente da que actualmente resulta de forma expressa da lei não está na disponibilidade da Administração Tributária ou do Tribunal e apenas na do legislador – numa nova ponderação entre o interesse público na garantia do cumprimento dos débitos tutelados e o interesse público na recuperação dos agentes económicos, que justificaria uma limitação dos privilégios creditórios (mas nunca excepção à regra da indisponibilidade do crédito tributário). Esta nova ponderação que aqui sugerimos vai ao encontro do que já foi até reconhecido pelo Tribunal Constitucional, embora em circunstâncias diversas, quando considerou que no confronto entre o interesse público na garantia do cumprimento dos débitos tutelados, presente no privilégio creditório imobiliário consagrado no artigo 111.º do CIRS e a protecção da confiança do credor que tem o seu crédito garantido por hipoteca, o segundo deveria prevalecer sobre o primeiro<sup>16</sup>. Nada impedira o legislador de estipular que em processo de insolvência, os privilégios creditórios da fazenda pública, *máxime* a preferência na graduação dos créditos, seriam neutralizados ou especialmente reduzidos. Uma solução deste tipo deixaria intocado o crédito fiscal que a Administração Tributária poderia cobrar, não só a partir da execução de outros bens do sujeito passivo que não integrassem a massa, como ainda em sede de reversão do processo de execução fiscal sobre os responsáveis tributários.

---

cumprimento ao disposto no artigo 181.º do CPPT, requerendo, «no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença, a citação pessoal dos chefes dos serviços periféricos locais da área do domicílio fiscal do falido ou onde possua bens ou onde exista qualquer estabelecimento comercial ou industrial que lhe pertença (...)» (n.º 1) e «a avocação dos processos em que o falido seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de falência» (n.º 2).

<sup>16</sup> Referimo-nos ao Ac. do Tribunal Constitucional n.º 362/2002.

## 2.2. A indisponibilidade do crédito tributário na jurisprudência

O artigo 196.º, n.º 1, do CIRE permite que o plano de insolvência contenha providências de perdão ou redução do valor dos créditos sobre a insolvência, quer quanto ao capital, quer quanto aos juros. Nesse preceito, porém, não se faz qualquer alusão à impossibilidade de que tais medidas possam ser aplicadas aos créditos tributários, os quais não podem, salvo disposição legal expressa nesse sentido, ser afectados no seu valor e na sua forma de pagamento por aquele plano, e muitos encontram nesta “falta de excepção expressa” uma “questão jurídica controversa” e uma abertura para questionar o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, alegando, em razão da especialidade da matéria, a prevalência do regime do CIRE sobre a Lei Geral Tributária.

Como tivemos oportunidade de referir, a Fazenda Pública está legalmente impossibilitada de aceitar medidas que impliquem uma redução ou extinção dos seus créditos (uma tal decisão não cabe no domínio do espaço de valoração próprio, pois o legislador não deixou – nem o princípio da legalidade fiscal permitiria que deixasse – qualquer abertura para a discricionariedade), por mais que isso se possa revelar necessário e favorável à recuperação do insolvente<sup>17</sup>.

Contudo, nem sempre a perspectiva jurisprudencial respeita os condicionalismos jurídico-legais referidos no ponto anterior.

Um bom exemplo do que acaba de ser dito é o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 13 de Janeiro 2009 (Proc. 08A3763), onde se reflecte o que antes referíamos a propósito de uma certa tendência, presente em alguma doutrina e jurisprudência, no sentido de não distinguir correctamente a indisponibilidade do crédito tributário e as respectivas garantias. Vejamos.

Segundo o STJ, passamos a citar:

*Os arts. 30.º, n.º 2, e 36.º, n.º 3, da LGT, e art. 85.º do CPPT, têm o seu campo de aplicação na relação tributária, em sentido estrito, não encontrando apoio no contexto do processo especial como é o processo de insolvência, onde o Estado deve intervir também com o fito de contribuir para uma solução, diríamos, de olhos postos na insolvência, se essa for a vontade dos credores, numa perspectiva ampla de auto-regulação de que a desjudicialização do regime consagrado no CIRE é uma das*

---

<sup>17</sup> No mesmo sentido, Sara VEIGA DIAS, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, ob. cit., pp. 74 e ss.

*essenciais características.*

E para aquele tribunal terá de ser assim, uma vez que:

*Numa perspectiva de adequada ponderação de interesses, tendo em conta os fins que as leis falimentares visam, seria desproporcional que o processo de insolvência fosse colocado em pé de igualdade com uma mera execução fiscal, servindo apenas para a Fazenda Nacional actuar na mera posição de reclamante dos seus créditos, mais a mais privilegiados, sem atender à particular condição dos demais credores e da insolvência.*

Entendia o Supremo que a manutenção dos privilégios dos créditos do Estado e de outras entidades, nomeadamente da Segurança Social, poderia conduzir a que todo o esforço de recuperação do insolvente ficasse a cargo dos credores comuns ou preferenciais do insolvente<sup>18</sup>, que:

*«teriam de arcar com a modificabilidade e mesmo a supressão dos seus créditos e garantias, ante o Estado que, nada cedendo, se colocava numa posição de jus imperii num processo em que só excepcionalmente poderá ter tratamento diferenciado. Seria transformar uma excepção, ditada por razões de ordem pública, em regime-regra, com o que seria debilitado o princípio da proporcionalidade».*

Embora esta tenha sido a posição dominante na jurisprudência<sup>19</sup>, não podemos deixar de assinalar as respectivas fragilidades. Fragilidades que se prendem, essencialmente, com dois grandes aspectos: 1) não existe qualquer suporte legal que permita a um tribunal homologar um plano de insolvência que contenha um perdão de dívida fiscal, mesmo que esse plano tenha tido a concordância da Fazenda Pública; 2) aquela jurisprudência confunde, de forma notória, a indisponibilidade do crédito tributário com as garantias do mesmo.

É inegável que o plano de insolvência traduz a possibilidade que o devedor tem de, com a aprovação dos credores, continuar em actividade, integrando o referido plano medidas destinadas à recuperação e à definição da forma de pagamento dos seus débitos.

---

<sup>18</sup> No sentido de que há uma equiparação entre a execução comum e a falência, uma vez que em ambos processos se visa “obter numerário à custa dos bens apreendidos para satisfazer os créditos dos credores”, e que, por essa razão, a apreensão de bens e a penhora são actos equivalentes para efeitos de contagem dos prazos em que os créditos fiscais se hão-de ter por privilegiados *v.* Luís LUCAS PIRES, *Dos privilégios creditórios: regime jurídico e sua influência no concurso de credores*, dissertação de mestrado em ciências jurídico-civilísticas na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2002, pp.191-205 (192).

<sup>19</sup> *V.* acórdãos da Relação do Porto de 15.12.2005, processo n.º 0535648; de 13.7.2006, processo n.º 0631637; de 26.5.2008, processo n.º 0852239; no acórdão de 26.10.2006, processo n.º 1930-06-2 da Relação de Guimarães

Mas tal não justifica que se possa afastar do processo de insolvência a aplicação dos artigos 30.º, n.º 2 e 36.º, n.º 3 da LGT, e do artigo 85.º do CPPT, o que seria não só *ilegal*, por violar directamente os preceitos legais acabados de mencionar, mas ainda violador dos mais elementares critérios de juridicidade que informam o direito tributário (princípio da igualdade na contribuição para os encargos públicos) e o direito económico europeu (princípio da concorrência e da proibição de auxílios de Estado).

Importa não esquecer que o mencionado acórdão do STJ é anterior à Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (LOE/2011), que aditou o n.º 3 ao artigo 30.º da LGT, onde se estipula a “prevalência” do regime da indisponibilidade do crédito tributário consagrado naquele diploma sobre a legislação especial. Até esta data, a posição dominante na jurisprudência<sup>20</sup> era a de que a lei especial, neste caso, o CIRE, derogaria a aplicação da lei geral, neste caso, a LGT. Uma interpretação que, por tudo quanto já dissemos, violava os princípios fundamentais informadores do direito tributário. Em nosso entender, o aditamento do n.º 3 ao artigo 30.º à LGT não trouxe qualquer conteúdo inovador, devendo mesmo considerar-se uma norma de carácter interpretativo, pois a solução nele vertida defluía já dos princípios jurídicos fundamentais ordenadores no nosso sistema jurídico e dos princípios constitucionais que conformam o Estado fiscal.

Assim, em nosso entender, o STJ sempre laborou em erro, uma vez que o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais não é apenas vinculativo para a Administração Tributária, não se trata de uma regra consagrada em circular interpretativa, mas antes uma norma legal igualmente vinculativa para o administrador da insolvência, a assembleia de credores e o próprio juiz, que chamado a homologar o plano, estaria sempre vinculado a verificar a sua conformidade com a lei e o direito. Aliás, a nosso ver, o regime da *indisponibilidade* do crédito tributário, por consubstanciar uma expressão legal do princípio fundamental da igualdade na contribuição para os encargos públicos é, em si, um regime tendencialmente indisponível para o próprio legislador, que apenas se encontra legitimado para estipular excepções a ele na medida em que circunstâncias excepcionais de conjuntura económica assim o justifiquem.

---

<sup>20</sup> É o caso do Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 11/05/2010, processo n.º 552/09.0TBSJM.P1.

Pese embora o erro, a verdade é que após o referido aditamento legal<sup>21</sup> a jurisprudência daquele Tribunal Superior se alterou (apesar de não ter ficado convencida de que de facto laborava em erro!), podendo ler-se nos arestos mais recentes o seguinte:

*“tendo a Lei n.º 55.º-A/2010, de 31/12, determinado expressamente a aplicação do n.º 3 do art. 30.º da LGT aos processos de insolvência pendentes e com planos não homologados, é por demais evidente que não podem os tribunais deixar de cumprir este comando legal, posto que nos termos do art. 3.º da Lei n.º 52/2008, de 28-08 (LOFTJ) incumbe-lhes assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, sendo certo que, nos termos do art. 8.º, n.º 2, do CC o tribunal está vinculado ao dever de obediência à lei, não podendo tal dever ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo”<sup>22</sup>.*

Todavia, continuam a registar-se contradições jurisprudenciais nesta matéria<sup>23</sup>, o que conduz a um clima de insegurança jurídica, prejudicando não apenas o cumprimento do interesse público, *máxime* o respeito pelo princípio da igualdade na contribuição para os encargos públicos, como ainda o próprio regular funcionamento da economia. Verifica-se que alguns tribunais persistem não só numa suposta igualdade de graduação entre os créditos da Fazenda Pública e os dos restantes credores no processo de insolvência, como

---

<sup>21</sup> De acordo com o artigo 125.º da Lei 55-A/2010 de 31 de Dezembro, o n.º 3 do artigo 30.º da LGT aplica-se «aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos».

<sup>22</sup> Cf. Acórdão do STJ de 10 de Maio de 2012 (processo n.º 368/10.0TBPVL-D.G1.S1).

<sup>23</sup> A título de exemplo, veja-se o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 23 de Maio de 2013 (processo n.º 17210/12.0T2SNT-A.L1-8), segundo o qual «I – O CIRE em vigor não dispõe de qualquer norma que determine a aplicação aos créditos da Fazenda Nacional de regime diverso daquele que se aplica, nas insolvências, aos restantes créditos; II – O legislador não isentou os créditos do Estado e (ou) de outros entes públicos, da submissão ao plano de insolvência, prevalecendo o CIRE, enquanto lei especial, sobre a lei geral (LGT e CPPT); III – O desacordo do Estado relativamente ao plano de insolvência não impede a sua aprovação, desde que verificado o respetivo quórum por parte dos demais credores, já que, os créditos da Fazenda Pública foram tratados naquela lei especial, do mesmo modo que os outros, em respeito pelo princípio da igualdade imposto pelo respetivo art.194º».

Em sentido diverso, o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 18 de Junho de 2013 (processo n.º 4021/12.2TBGMR.G1), dispõe no sumário o seguinte: «1º. Atento o disposto no n.º 3 do artigo 30º da LGT, introduzido pelo art. 125º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, nos processos de especiais de revitalização, não é possível, contra vontade do Estado, reduzir ou extinguir créditos tributários e/ou conceder moratória; 2º- Os créditos da Segurança Social revestem natureza tributária; 3º- A homologação de um plano de recuperação aprovado pela assembleia de credores, sem respeitar o regime previsto nos artigos 1º e 2º do DL n.º 411/91, de 17/10 e no artigo art. 30º, nsº 2 e 3 da LGT, por contemplar a concessão do pagamento a prestações do crédito do Instituto de Segurança Social, I.P. sem que tenha sido dada a competente autorização, é ineficaz relativamente a este credor, não produzindo quaisquer efeitos quanto ao mesmo.».

Também a Relação do Porto tem sufragado a última perspectiva, *v.*, por todos, Acórdão de 28 de Junho de 2013 (processo n.º 4944/12.9TBSTS-A.P1).

ainda na sua igual qualificação como disponíveis, sustentada em interpretações jurídicas que não encontram na letra da lei a correspondência verbal exigida pelas regras da hermenêutica.

Como já tivemos oportunidade de demonstrar, por imperativo legal (que para este efeito se apresenta como expressão legal de um imperativo jufundamental), não é possível à Fazenda Nacional sujeitar a diferentes regras de pagamento e cobrança os créditos tributários que venham a ser reclamados em processo de insolvência, estando-lhe vedado consentir em eventuais benefícios, moratórias ou perdões fiscais, para além dos casos que o legislador expressamente venha a disciplinar.

Assim, um plano de insolvência que preveja perdões de dívida fiscal não poderá ser homologado pelo Tribunal, mesmo que o Ministério Público, em representação da Fazenda Pública, dê a sua anuência a tal plano. E isto porque a disponibilidade dos créditos tributários não se encontra, como temos vindo a reiterar no texto, nem domínio das matérias que possam ser reconduzidas a espaços de valoração próprios da Administração<sup>24</sup>, nem mesmo no espaço de livre conformação do legislador, que nesta sede deve igualmente garantir, primeiramente, o respeito pelos princípios fundamentais do Estado Fiscal e pelo princípio da igualdade na contribuição para os encargos públicos, e ainda a conformidade da solução legislativa nacional com as condicionantes do direito europeu em matéria de direito da concorrência e de auxílios de Estado.

Ora, na nossa perspectiva, trata-se de uma falsa questão discutir se a Fazenda Nacional deve ou não consentir na redução ou perdão do pagamento de créditos fiscais, de acordo com o n.º 2, do artigo 192.º do CIRE. À Fazenda Pública não é reconhecido qualquer poder discricionário nesta matéria, o que significa que qualquer decisão daquela entidade que contrarie o disposto na LGT se há-de ter, para todos os efeitos, por inválida.

### **2.3. O “nivelamento” dos credores: uma proposta interpretativa**

Questão diferente é saber se é ou não possível estabelecer um regime legal de

---

<sup>24</sup>De resto, o próprio artigo 192º do CIRE apenas prevê a possibilidade de os credores exercerem a faculdade de afastar, no caso concreto, o desencadeamento da solução supletiva legal, mas não os autoriza a “derrogar” normas de carácter imperativo.

“nivelamento” dos credores, incluindo da Administração Tributária e da Segurança Social, no processo de insolvência. Ora, não é nosso propósito discutir nesta sede os méritos ou deméritos de uma opção política que pretenda erigir o processo de insolvência a instrumento de nivelamento dos credores, através da “neutralização”, nesse processo, das garantias legais dos créditos tributários (os privilégios creditórios) relativamente aos restantes créditos da massa da insolvência. O mesmo é dizer que o legislador pode vir a consagrar uma solução legal que torna mais difícil a cobrança do crédito tributário a partir da massa da insolvência, na medida em que a Administração Tributária poderia ser equiparada, nessa sede, a um credor comum. Uma solução que não poria em causa as características especiais dos créditos tributários, designadamente, o respectivo regime de indisponibilidade.

Esse parece ser, de resto, o sentido proposto pelo direito falimentar quando o CIRE aponta uma solução de nivelamento dos créditos no artigo 212.º, n.º 1, onde se estipula que «[A] proposta de plano de insolvência considera-se aprovada se, estando presentes ou representados na reunião credores cujos créditos constituam, pelo menos, um terço do total dos créditos com o direito de voto, recolher mais de dois terços da totalidade dos votos emitidos e mais de metade dos votos emitidos correspondentes a créditos não subordinados, não se considerando com tal as abstenções». Acabou-se, desta forma, com a necessidade de aprovação dos credores garantidos ou privilegiados para que o plano vincule e afecte os seus créditos. Uma solução que, porém, é duvidoso que se possa aplicar, sem mais, aos créditos tributários, no sentido de neutralizar os privilégios creditórios da Fazenda Pública.

Em qualquer dos casos, deste dispositivo legal não resulta (nem poderia resultar) qualquer modificação do carácter indisponível do crédito tributário. Assim, a referida disposição legal obriga os intérpretes e aplicadores da lei e do direito a construir um segmento normativo interpretativo que salvaguarde o carácter *indisponível, irrenunciável, intransmissível* e, até modificação legal, *especialmente garantido* do crédito tributário, ao mesmo tempo que assegura que a execução dos planos de insolvência aprovados não será prejudicada pelas especificidades legais atribuídas (porque intrínsecas) aos créditos tributários.

Uma via possível seria a prevista no regime espanhol, segundo o qual a *Hacienda*

*Publica*, se for detentora de créditos privilegiados, tem o direito de se abster, mantendo-se à margem da celebração do plano de insolvência e, portanto, quanto aos seus créditos, fica imune às decisões que forem tomadas (artigos 134.º, n.º 2 da Ley Concursal<sup>25</sup> e 164.º, n.º 4 da Ley general Tributaria, na versão vigente desde 29 de Setembro de 2013<sup>26</sup>).

Uma segunda via, no nosso entender mais coerente até que a adoptada pelo legislador espanhol, tendo em conta a legislação em vigor, seria a sentença homologatória do plano de insolvência, quando implicasse um “sacrifício do crédito tributário”, com ou sem a concordância da Fazenda Pública, poder ser equiparada a uma situação de excussão do património do insolvente. Ou seja, a uma situação de “fundada insuficiência de bens penhoráveis” (artigo 23.º, n.º 2 da LGT e artigo 153.º, n.º 2, al. b) do CPPT), verificando-se, conseqüentemente, uma carência da importância arrecada (artigo 262.º do CPPT), para efeitos de fundamentar a reversão do processo de execução fiscal sobre os responsáveis tributários.

Em outras palavras, se no âmbito de um plano de insolvência for decidido um perdão parcial dos créditos, os créditos tributários não são afectados, mas na medida em que dessa decisão resulte uma impossibilidade de as referidas quantias serem cobradas por conta da venda dos bens da massa insolvente, poderá a Administração Tributária prosseguir com a execução dos referidos créditos sobre os responsáveis subsidiários (entenda-se administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão). E estes, uma vez satisfeitas as quantias em dívida à Administração Tributária, ficam com um crédito comum (a título de direito de regresso), sobre a sociedade insolvente.

Nestes casos, a mera aprovação do plano de insolvência pela maioria dos credores,

---

<sup>25</sup> «Los acreedores privilegiados sólo quedarán vinculados al contenido del convenio si hubieren votado a favor de la propuesta o si su firma o adhesión a aquélla se hubiere computado como voto favorable. Además, podrán vincularse al convenio ya aceptado por los acreedores o aprobado por el juez, mediante adhesión prestada en forma antes de la declaración judicial de su cumplimiento, en cuyo caso quedarán afectados por el convenio».

<sup>26</sup> «El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria».

do qual resulte um perdão parcial de dívida, é, em si, suficiente para afastar a ilegitimidade do responsável no processo de reversão da execução fiscal, bem como a ilegalidade da reversão em sede de oposição à execução fiscal, sustentadas na ausência de prévia excussão do património do devedor originário.

A solução proposta possibilita, no nosso ponto de vista, que, por um lado, uma eventual “revitalização” da sociedade em processo de insolvência, que dependa do referido perdão parcial dos créditos, não seja impedida pela Administração Tributária, mas, por outro, também não ponha em causa o carácter indisponível e especialmente garantido do crédito tributário. Trata-se, portanto, de consagrar um princípio de igualdade que acautela devidamente a diferença existente entre os créditos fiscais e os créditos comuns (artigo 194.º, n.º 1 do CIRE).

Além disso, não podemos deixar de salientar que um eventual perdão do crédito tributário nunca seria válido à luz do ordenamento jurídico actual, pois abriria a possibilidade de uma empresa receber, por esta via, um auxílio de Estado não consentido pelo direito europeu, na medida em que uma tal ajuda se revelaria altamente penalizadora da concorrência entre os agentes económicos.

### **3. Responsabilidade Tributária Subsidiária do Administrador de Insolvência e reversão do processo de execução fiscal**

As especificidades do crédito fiscal devem ser tomadas em linha de conta não apenas em matéria de perdão de dívida, mas também em matéria de responsabilidade tributária.

Segundo o artigo 65.º, n.º 5 do CIRE, as eventuais dívidas tributárias que possam surgir entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência. Após tal deliberação, as eventuais obrigações declarativas e fiscais extinguem-se necessariamente.

Se o encerramento não vier a ser deliberado, as obrigações fiscais são da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar (artigo 65.º, n.º 4 do CIRE).

Até 2010, era interpretação generalizada entre a doutrina e a jurisprudência que a transferência da administração e gestão da massa insolvente para o administrador de insolvência apenas permitiria exigir-lhes o cumprimento das obrigações tributárias constituídas após a declaração de insolvência e que a respectiva satisfação teria lugar por conta dos bens compreendidos na massa.

Contudo, a Circular n.º 1/2010, de 2 de Fevereiro<sup>27</sup>, cunhou uma nova interpretação, atribuindo ao administrador de insolvência o ónus de apresentar as declarações fiscais de IVA e IRC após a declaração de insolvência. Segundo esta nova interpretação, a liquidação judicial de uma sociedade passou a ser equiparada a uma liquidação normal, obrigando as empresas insolventes, através do Administrador da massa, a cumprir com obrigações em sede de IRC e de IVA.

Neste seguimento, alguns serviços de Finanças começam a qualificar os administradores de insolvência como responsáveis subsidiários pelo cumprimento das dívidas tributárias das sociedades insolventes que deveriam ser pagas com o produto da massa insolvente, fundamentando essa solução no artigo 24.º da LGT e no artigo 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias. Os administradores de insolvência passaram assim a ser incluídos no leque de responsáveis subsidiários, que, na falta ou insuficiência de bens do devedor e no caso de o pagamento não ser efectuado dentro do prazo, respondem pelas dívidas fiscais, através do mecanismo de reversão do processo de execução fiscal.

Este aparente alargamento do instituto jurídico da responsabilidade tributária aos administradores da insolvência encontraria fundamento no facto de a declaração de insolvência da empresa não implicar a cessação imediata da sua actividade, o que justificaria nestes casos a manutenção das obrigações fiscais, as quais só poderiam ser cumpridas pelo administrador da insolvência, que, para este efeito, actuaria como gerente daquelas entidades. Por esse motivo, o artigo 24.º da LGT permitiria chamar o

---

<sup>27</sup> Esta Circular tem como objecto as obrigações fiscais em caso de insolvência para efeitos de IRC e IVA. Disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D0921D42-66D1-4152-A5A6-9543848187FA/0/Circular\\_1\\_2010.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D0921D42-66D1-4152-A5A6-9543848187FA/0/Circular_1_2010.pdf)

administrador de insolvência a responder pelas dívidas e obrigações fiscais do insolvente, quer estas fossem anteriores, quer posteriores à declaração de insolvência<sup>28</sup>.

Tal interpretação da lei tem suscitado muita contestação por parte dos administradores de insolvência<sup>29</sup>, os quais, baseando-se no CIRE, consideram que a partir do momento em que a assembleia de credores decide a liquidação da empresa, o produto da liquidação se destina a ressarcir os credores e não a satisfazer dívidas liquidadas após a declaração da insolvência, embora posteriores à mesma.

Importa, nos pontos que se seguem, discutir esta questão mais em pormenor.

### **3.1. Responsabilidade do Administrador de insolvência pelo cumprimento das obrigações acessórias**

O papel activo assumido pelos particulares na gestão dos impostos é hoje notório, manifestando-se, como alerta Casalta Nabais, quer através da liquidação e cobrança por eles levada a cabo, que representa uma parte significativa dos impostos, através do mecanismo de autoliquidação (IRC, IVA e contribuições para a segurança social das entidades patronais), quer por via da técnica de retenção na fonte (IRS sujeito a taxas liberatórias definitivas e contribuições para a segurança social dos trabalhadores). Além disso, quando a liquidação se mantém a cargo da Administração Tributária, esta apura o

---

<sup>28</sup> Na mesma linha de pensamento, *v.* Informação Vinculativa de 2011, processo n.º 2011 000263 – IVE n.º 1871, respeitante ao sujeito passivo de IMI – prédios integrados na massa insolvente, segundo a qual «as dívidas de IMI vencidas em data anterior à declaração de insolvência devem ser reclamadas ao administrador da insolvência, nos termos do artigo 128.º do CIRE, que, após a sua verificação, assegurará o respectivo pagamento - alínea a) do n.º 1 do artigo 55.º do CIRE». Defende-se, desta forma, que «as colectas de IMI que venham a ser devidas e que se vençam em data posterior à declaração de insolvência são da responsabilidade do insolvente, tanto mais que este se mantém na titularidade dos prédios integrados na massa insolvente, embora privado dos correspondentes poderes de administração e de disposição», ou seja, «com a sentença e declaração de insolvência e a conseqüente apreensão dos prédios a favor da massa insolvente, não há mudança de sujeito passivo do IMI».

<sup>29</sup> A contestação dos administradores de insolvência ficou, de resto, bem patente na providência cautelar, intentada pela APAJ – Associação Portuguesa de Administradores Judiciais, contra o Ministério das Finanças e da Administração Pública, para suspensão de eficácia do despacho de concordância do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (despacho n.º 1280/2009.XVII, de 25/09/2009), com o acto administrativo de sancionamento de instruções, constantes da Circular n.º 1/2010, de 2 de Fevereiro de 2010 (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14/01/2011, processo 994/10.8BEAVR). Disponível em [http://www.apaj.pt/ficheiros/ACORDAO\\_PROV\\_CAUTELAR.pdf](http://www.apaj.pt/ficheiros/ACORDAO_PROV_CAUTELAR.pdf).

imposto a pagar com base nos dados fornecidos pelos contribuintes na declaração anual de rendimentos. Isto permite-nos concluir que a Administração Tributária se cinge, cada vez mais, a funções de fiscalização da actuação dos particulares<sup>30</sup>, devendo, no entanto, assegurar que os custos de cumprimento das obrigações fiscais não assumem valores desproporcionados.

É a este contexto que devemos reconduzir a questão em apreço. As empresas dissolvidas na sequência de um processo de insolvência mantêm a sua capacidade jurídica até à data do encerramento da liquidação, o que significa que durante esse período mantêm também a sua capacidade tributária e, por essa razão, estão vinculadas ao cumprimento das obrigações fiscais, incluindo à entrega atempada das obrigações declarativas<sup>31</sup>.

Como já tivemos oportunidade de referir, é este o conteúdo da Circular n.º 1/2010, na qual se sustenta que a personalidade tributária da empresa insolvente (artigo 15.º da LGT) não é afectada pela declaração de insolvência, porquanto inerente ao respectivo processo de liquidação está a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)<sup>32</sup>.

Compreende-se, assim, a interpretação veiculada pela Administração Tributária, uma vez que, em termos fiscais, o que é decisivo para efeitos de cessação da capacidade tributária é a cessação de actividade, a qual só ocorre nas situações expressamente previstas na al. a), do n.º 5, do art. 8.º, do CIRC. O momento relevante para a extinção das obrigações fiscais não é, portanto, a ausência de prossecução do objecto social, mas sim a cessação de actividade. É neste sentido que se compreende o disposto no n.º 10, do artigo 117.º do CIRC, onde se pode ler que todas «as obrigações declarativas que ocorram

---

<sup>30</sup> Para um aprofundamento da questão *v.* José CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, pp. 147-152.

<sup>31</sup> *V.*, neste sentido, Acórdão do STA, de 24/02/2011, processo n.º 01145/09, segundo o qual «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».

<sup>32</sup> *V.* Artigos 146.º, n.º 1 e 160.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais e artigo 8.º, n.º 5 do Código de Imposto das Pessoas Colectivas.

posteriormente à dissolução são da responsabilidade dos respectivos liquidatários ou do administrador da falência».

Sem dúvida que a multiplicação de obrigações acessórias que recaem sobre o administrador de insolvência dificultam, em parte, a tarefa do mesmo, principalmente se tivermos em conta que o mesmo actua sozinho na administração da massa, e na maior parte dos casos não reúne, nem lhe é exigido que reúna, conhecimentos multidisciplinares nas áreas jurídica, económica e de gestão, os quais seriam importantes para uma boa gestão dessa massa. Mas a inversa também é verdadeira, e não é pelo facto de o mesmo não reunir o referido leque de conhecimentos que o cumprimento das obrigações legais poderia ser dispensado.

### **3.2. Responsabilidade do Administrador de insolvência pelo cumprimento da obrigação principal**

Esclarecida a razão pela qual a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias acessórias, no período decorrente após a declaração de insolvência da empresa, cabe, em primeira linha, ao administrador de insolvência, importa agora analisar o que é que sucede com a obrigação principal, ou seja, com a obrigação de pagar o montante de imposto apurado no acto de liquidação.

É evidente que a obrigação de pagamento do imposto não poderá recair directamente sobre o administrador de insolvência, pois mesmo após a declaração da insolvência, o sujeito passivo do imposto continua a ser a empresa. Todavia, naquele momento os gerentes e administradores encontram-se já desprovido de poderes de administração e de disposição dos bens, passando o administrador de insolvência a assumir a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência. É neste contexto que devemos apurar se, e em que termos, o administrador da insolvência poderá ser pessoalmente chamado a satisfazer a dívida tributária da empresa insolvente.

No âmbito do processo de insolvência, o administrador de insolvência pode assumir três vestes distintas: a de administrador de facto; a de liquidatário ou a de mero fiscalizador. Assim, antes de apurar a sua responsabilidade tributária, teremos que determinar previamente o seu estatuto.

O n.º 1, do artigo 81.º, do CIRE estabelece que, por mero efeito da declaração de insolvência, o insolvente fica imediatamente privado dos poderes de administração e disposição dos bens integrantes da massa insolvente, que passam para o administrador de insolvência. Neste caso o administrador de insolvência fica investido nas vestes de administrador de facto, assumindo a gestão da massa insolvente, tarefa que exerce pessoalmente (n.º 2, artigo 55.º do CIRE), arcando ainda com a representação do devedor em todos os assuntos com carácter patrimonial que importem à insolvência (excepto a intervenção do devedor no próprio processo de insolvência, apensos e incidentes)<sup>33</sup>.

Caso a assembleia de credores opte pelo encerramento do estabelecimento e liquidação do património do devedor, a alínea a), do n.º 1, do artigo 55.º, do CIRE confere ao administrador de insolvência a missão de «[P]reparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, designadamente das que constituem produto da alienação, que lhe incumbe promover, dos bens que a integram». Ele assume, neste caso, o papel de liquidatário.

Por último, cabe ainda a hipótese de, reunidos os pressupostos dos artigos 223.º e 224.º do CIRE, o Juiz, na sentença de declaração de insolvência, determinar que o devedor mantem as funções de administração e disposição da massa insolvente após a declaração de insolvência (al. e) do artigo 36.º; n.º 1 do artigo 224.º e artigos 223.º a 229.º do CIRE). Nesta situação o administrador de insolvência actua como mero fiscalizador. Concordamos com os autores<sup>34</sup> que defendem que o devedor terá, neste caso, os mesmos poderes que são concedidos ao administrador de insolvência na administração da massa, excepto relativamente aos actos de resolução em benefício da massa insolvente (n.º 5, artigo 226.º do CIRE).

Perante esta diversidade de funções que o administrador de insolvência pode assumir no respectivo processo, não parece razoável, do nosso ponto de vista, que a todas elas corresponda a mesma solução em matéria de responsabilidade tributária pelo cumprimento da obrigação principal.

Nos casos em que actua como administrador de facto, compreende-se que sobre ele possam reverter, a título de responsável subsidiário, as execuções fiscais referentes às

---

<sup>33</sup> N.ºs 4 e 5 do artigo 81.º do CIRE.

<sup>34</sup> Luís CARVALHO FERNANDES: 2005. «A Qualificação da Insolvência e a Administração da Massa Insolvente pelo Devedor», *THEMIS*, p. 86.

dívidas tributárias verificadas após a declaração de insolvência (artigo 172.º CIRE<sup>35</sup>), que por ele não sejam pagas na data dos respectivos vencimentos.

Mais questionável será a responsabilidade pelos débitos constituídos antes da declaração de insolvência. Contudo, e apesar de a dívida ser anterior, cabe ao administrador gerir a massa de forma criteriosa, bem como assegurar a preferências que os créditos fiscais legalmente têm sobre os restantes créditos. Assim, provando-se que por culpa sua o pagamento do crédito tributário não foi satisfeito, seja ele anterior, seja posterior à declaração de insolvência, poderá o administrador ser responsabilizado, subsidiariamente, por via da reversão do processo de execução fiscal, nos termos do artigo 24.º da LGT<sup>36</sup> e no artigo 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Já quando actue como liquidatário, a sua responsabilidade pelo cumprimento da obrigação principal deverá ser apurada nos termos do disposto no artigo 26.º da LGT, ou seja, devem começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas. Uma responsabilidade que apenas fica excluída caso existam dívidas da sociedade que gozem de preferência sobre os débitos fiscais. Em qualquer dos casos, a existir uma sentença de verificação e graduação de créditos, os administradores de insolvência ficam vinculados ao respectivo cumprimento.

Quando a administração da massa couber ao devedor, limitando-se a posição do administrador de insolvência nesses casos à de mero fiscalizador da actividade desenvolvida pelo primeiro, cabe, no nosso entender, ao devedor assumir a

---

<sup>35</sup> No âmbito do pagamento aos credores é fundamental distinguir entre os “créditos sobre a massa” e os “créditos sobre a insolvência”, e dentro destes os “créditos garantidos”, os “créditos privilegiados”, os “créditos subordinados” e os “créditos comuns”. Para aprofundar esta questão, v. CATARINA SERRA: 2012. *O Regime Português da Insolvência*, pp. 136 e ss.

<sup>36</sup> Poderia colocar-se a questão de haver lugar também à inversão do ónus da prova, ou seja, à Administração Tributária bastaria a prova de que o Administrador da Insolvência estava no exercício das suas funções de administrador e ou de liquidatário no período em que deveria ter sido paga a dívida tributária, ainda que se trate de uma obrigação constituída em momento anterior à insolvência, para depois impender sobre ele o ónus de provar que o não pagamento da dívida não se ficara a dever a culpa sua, como se estabelece no artigo 24.º da LGT para a responsabilidade dos administradores de facto. Todavia, como se trata de uma solução legal especialmente gravosa e que não tem acolhimento expresso na letra do artigo, deve entender-se que, neste caso, não existe uma inversão do ónus da prova, cabendo à Administração Tributária o ónus da prova de que foi por culpa do Administrador da Insolvência que a dívida tributária não foi paga para que sobre ele possa reverter o processo de execução fiscal.

responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações fiscais, não havendo lugar a responsabilidade tributária do administrador de insolvência.

#### **4. Considerações finais**

Estas breves considerações sobre a análise de alguns pontos de (des)articulação entre o regime jurídico tributário e o CIRE permitiram-nos não só verificar o “estado da arte” sobre os assuntos abordados e rever a jurisprudência mais relevante sobre o tema, mas ainda deixar patente as dificuldades que um sistema judicial como o nosso, baseado numa dualidade de jurisdições, e sem cultura de diálogo entre os respectivos membros é capaz de gerar. Com efeito, não é apenas no direito da insolvência que a jurisprudência dos tribunais judiciais revela o seu profundo desconhecimento de alguns princípios elementares do direito público, o problema estende-se a outros domínios e deveria constituir um ponto de partida fundamental para a reflexão do poder político em matéria de reforma da justiça. Num contexto cada vez mais global, onde os tribunais assumem um papel preponderante na garantia dos direitos, mas, ao mesmo tempo, são responsáveis pela forma como o país e o seu sistema jurídico se apresenta perante os respectivos congéneres como mais ou menos competitivo, era importante que no plano interno, casos como este pudessem ser solucionados a partir de uma *governance judicial*, sem ser necessário o legislador andar, constantemente, a emendar a mão à jurisprudência.