

FILOMENA TIAGO
JURISTA DA ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

A empresa insolvente mantém a personalidade tributária

Uma empresa que tenha sido dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir como sujeito passivo até à data do encerramento da liquidação, assim se mantendo vinculada a obrigações fiscais e, logo, à entrega atempada das obrigações declarativas.

Aquele é o entendimento dos tribunais fiscais e encontra-se vertido no acórdão do STA, Proc.º 01145/09, de 24-02-2011, e que está em consonância com o entendimento adotado pela Administração Tributária de que a declaração de insolvência da sociedade não a desobriga do cumprimento de obrigações fiscais declarativas, tal como consta da Circular nº 1/2010, de 2 de fevereiro. Nesta norma interna, emanada da administração tributária, sustenta-se que a personalidade tributária da insolvente, tal como definida no artigo 15.º da Lei Geral Tributária (LGT), não é afetada pela declaração de insolvência, porquanto inerente ao respetivo processo de liquidação está a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

A declaração de insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta, por força do nº 1 do Art. 146º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), em fase de liquidação. Contudo, a dissolução da sociedade não implica a sua imediata extinção, ou seja, a sociedade só se considera extinta com o registo do encerramento da liquidação. Dispõe o nº 2 do artigo 160º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) que a sociedade considera-se extinta pelo registo do encerramento da liquidação.

Disposição em consonância com o disposto no nº 5 do Art. 8º do Código de Imposto das Pessoas Coletivas (CIRC), que refere que a cessação de atividade ocorre na data do encerramento da liquidação.

Ou seja, até que ocorra o registo do encerramento da liquidação a sociedade mantém a personalidade jurídica e como tal é sujeito de direitos e obrigações, continuando a ser-lhe aplicável, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, cfr. dispõe o nº 2 do art. 146º do CSC.

Ademais, nos termos dos artigos 156º, nº 2, e 234º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), pode decidir-se a manutenção da atividade da empresa após a declaração de insolvência ou a sua retoma.

Deste modo, a sociedade declarada insolvente mantém a sua personalidade jurídica e tributária. Assim, a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias no processo de liquidação determina a manutenção da qualidade de sujeito passivo. Em termos fiscais o que é decisivo é a cessação de atividade, a qual só ocorre nas situações expressamente previstas na al. a) do nº 5 do art. 8º do CIRC. Ou seja, a cessação da atividade ocorre na data do encerramento da

liquidação. Quer isto significar que o que é decisivo não é a ausência de prossecução do objeto social, mas sim a cessação de atividade. A sociedade em liquidação mantém a qualidade de sujeito passivo de IRC, nos termos do disposto no Art. 2º do CIRC, devendo ser mantida à luz do Art. 123º do mesmo diploma a contabilidade organizada conforme a lei comercial e fiscal, com a derrogação dos princípios contabilísticos por exemplo o da "Continuidade" ou da "Especialização do Exercício".

Inerente à contabilidade organizada está a obrigatoriedade de dispor de técnico oficial de contas, atento o disposto nas alíneas a), b) e c) do nº 1 do Art. 6º do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (EOTOC), com as alterações introduzidas pelo Dec.-Lei nº 310/2009, de 26 de Outubro.

Obrigações fiscais que subsistem durante liquidação de empresas insolventes

- Obrigações em sede de IRC

Proceder à liquidação e ao pagamento do imposto, nos termos previstos na alínea a) do artigo 89.º e no nº 1 do artigo 104.º, ambos do CIRC.

Sem prejuízo do disposto no nº 7 do artigo 118.º do CIRC, apresentar, nos termos do nº 5 do mesmo artigo, declaração com as alterações verificadas, aditando-se, nomeadamente, à designação social "sociedade em liquidação" ou, simplesmente, "em liquidação", conforme decorre do nº 3 do artigo 146.º do CSC.

Submeter, por transmissão eletrónica de dados, nos termos previstos no artigo 120.º do CIRC, a declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do nº 1 do artigo 117.º, a qual deve conter a identificação do TOC.

Submeter, por transmissão eletrónica de dados, nos termos previstos no artigo 121.º do CIRC, a declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere a alínea c) do nº 1 do artigo 117.º, com a identificação do TOC.

Estas e as demais obrigações declarativas previstas no Código do IRC são da responsabilidade do administrador da insolvência, conforme decorre expressamente do nº 10 do artigo 117.º do referido Código, devendo ser subscritas por um técnico oficial de contas.

Obrigações em sede de IVA

Apresentar, nos termos do artigo 32.º do CIVA, uma declaração de alterações, indicando no quadro 17 a respetiva identificação e no quadro 04 aditando à designação social a expressão "sociedade em liquidação" ou, simplesmente, "em liquidação", conforme decorre do nº 3 do artigo 146.º do CSC. Esta declaração deve conter obrigatoriamente a identificação/assinatura do respetivo técnico oficial de contas.

Emitir, em conformidade com o disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 29.º do CIVA, em forma legal, uma fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou

prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do referido diploma.

Proceder ao correto apuramento do imposto em cada um dos períodos de tributação previstos no CIVA, recorrendo nomeadamente às regras constantes dos seus artigos 19.º a 26.º e do artigo 78.º, as quais se integram no conceito de "liquidação do imposto" que o mesmo normalmente assume no Direito Fiscal.

Encontra-se ressalvada a possibilidade de exercício por parte dos sujeitos passivos em situação de insolvência declarada, do direito a dedução do imposto, nos termos dos artigos 19.º a 26.º do CIVA.

Proceder, nos períodos de tributação em que tenha sido apurado imposto a favor do Estado, ao pagamento do imposto que se mostrar devido, nos prazos legais definidos em função da periodicidade em que se encontram enquadrados.

Cumprir, na forma e prazos definidos na lei, as demais obrigações declarativas previstas no CIVA.

Em caso de pedido de reembolso, este será solicitado em declaração periódica, contendo a identificação do técnico oficial de contas responsável, submetida por transmissão eletrónica de dados, no prazo legal, após o que será deferido ou indeferido, consoante se encontrem ou não reunidas as condições legais previstas no artigo 22.º do CIVA e no Despacho Normativo nº 18-A/2010, de 1 de julho.

Na circunstância de, no decurso do procedimento de insolvência, se prever, em sede de plano de insolvência, a manutenção em atividade da empresa, na titularidade do devedor ou de terceiro, deve o sujeito passivo submeter, nos termos do artigo 32.º do CIVA, uma declaração de alterações, contendo: A retirada à designação social do devedor da menção "sociedade em liquidação" ou simplesmente "em liquidação", como decorre conjuntamente dos artigos 141.º, nº 1, alínea e); 146.º, nº 1, e 161.º, todos do CSC com o artigo 206.º, nº 1 do CIRE;

A adoção de qualquer eventual providência a que alude o artigo 198.º do CIRE. Assim, poder-se-á concluir que, nas sociedades declaradas insolventes, não é o facto de se tratar de uma execução universal de bens e de se estar perante uma situação económica deficitária que impede que se possam verificar ganhos fortuitos e inesperados, vendas de bens por valores que podem não só solver todas as dívidas como gerar sobras, incrementos patrimoniais. Como tal, nenhuma razão subsiste para se furtarem à tributação em sede de IRC.

Lucro tributável determinado separadamente

O lucro tributável da sociedade insolvente é, contudo, determinado com referência a todo o período de liquidação do património societário. Quer isto significar que o período de tributação não será igual a um ano, como sucede no regime normal de tributação, mas terá a duração correspondente à fase de liquidação, cfr. dispõe o nº 8 do art. 8º do

CIRC, que refere que o período de tributação pode ser superior a um ano relativamente a sociedades e outras entidades em liquidação, ou seja, que tem a duração correspondente à fase de liquidação.

O mesmo é referido no nº 1 do art. 79º do CIRC, que refere que o lucro tributável é determinado com referência a todo o período de liquidação.

Assim, para efeitos de determinação do lucro tributável, há que observar os seguintes procedimentos:

No período de tributação em que ocorre a dissolução, o lucro tributável é determinado separadamente, contemplando o período decorrido desde o início do exercício e a data de dissolução e depois o período decorrido entre a data da dissolução e o termo do período de tributação, als. a) e c) do nº 2 do art. 79º do CIRC, o que naturalmente implica o cumprimento das respetivas obrigações declarativas.

Durante o período em que decorre a liquidação determina-se anualmente o lucro tributável respetivo, que terá natureza provisória e será corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, cfr. dispõe a al. b) do nº 2 do Art. 79º do CIRC, o que igualmente implica a obrigação de apresentação da declaração periódica de rendimentos por cada período de tributação completo posterior ao da dissolução, nos respetivos prazos legais, cfr. dispõe o nº 1 do art. 120º do CIRC.

No período de tributação em que ocorre o encerramento da liquidação, há que apresentar a declaração periódica de rendimentos referente ao tempo decorrente entre o início do período de tributação e a data do encerramento da liquidação (declaração do período de cessação) e a declaração relativa a todo o período de liquidação, a não ser que o lucro tributável determinado anualmente durante esse período tenha perdido a natureza provisória e assumindo natureza definitiva em virtude de o período de liquidação ter ultrapassado dois anos (nº 3 do art. 79º do CIRC).

De notar que o contribuinte fica dispensado de entregar a declaração de alterações sempre que as mudanças em causa sejam de factos sujeitos a registo na Conservatória do Registo Comercial (CRC), cfr. dispõe o art. 32, nº 3, do CIVA e art. 118º, nº 7, do CIRC. Assim, a declaração de insolvência e a nomeação do Administrador de Insolvência são registadas oficiosamente, com base na respetiva certidão na CRC, cfr. dispõe o art. 38, nº 2, al. b), do CIRE.

É oficiosa e gratuitamente comunicada, por via eletrónica, o conteúdo dos atos de registo aos serviços da Administração Tributária e da Segurança Social:

- a declaração de insolvência (dissolução);
- a nomeação e destituição do Administrador de Insolvência; e,
- o encerramento da liquidação (extinção), cfr. dispõe o art. 72º-A, nº 1, do Código de Registo Comercial.