

Trabalho da Unidade Curricular
de
Regimes Fiscais Especiais
Maio – 2015

IVA nas Sociedades insolventes
(art.78º do C.IVA e conexos)

Docente :

Professora Doutora Cidália Maria da Mota Lopes

Aluno :

ISCAC14679 : João PM de Oliveira

Sumário Executivo

No contexto de uma insolvência, os credores podem reaver o “seu” IVA. A recente remodelação do código do C.IVA, visa clarificar e sistematizar as regras para os credores de uma empresa insolvente poderem reaver o IVA.

Para os credores, esta remodelação do C.IVA atingiu o seu objetivo de simplificação, celeridade e segurança jurídica, devolvendo o IVA aos credores de forma clara, em diversas etapas lentas, mas com a necessária segurança jurídica e equidade fiscal.

No entanto desta remodelação resultou como corolário uma enorme barreira legal à viabilização das empresas devedoras. De facto o presente normativo provoca ao devedor o imediato aparecimento no devedor de uma enorme dívida fiscal. Dívida esta que é despoletada pelo credor quando este inicia o processo de reaver o seu IVA, sem qualquer intervenção do devedor. Esta dívida fiscal não tem origem em qualquer incumprimento fiscal por parte do devedor.

O devedor que apenas tinha dívidas comerciais para com os seus fornecedores, depara-se com o súbito emergir de uma dívida fiscal no valor de todo o IVA contido nas faturas dos seus fornecedores. Pela sua dimensão, imediatismo e dificuldade em incluir num plano de recuperação de apenas dívidas passadas, ameaça a viabilização de todas as empresas em recuperação.

ÍNDICE :

I – Resumo & Abstract	pág. 3
II – Introdução	pág. 4
III – A Insolvência e os Impostos	pág. 5
IV – O IVA e a Insolvência	pág. 7
IV-1 – O IVA nos processos extrajudiciais	pág. 7
IV-2– O IVA na liquidação (venda) pelo AI	pág. 8
IV-3 – O IVA de um plano de aprovado	pág. 9
V – O Novo procedimento de recuperação do IVA de uma insolvência	Pág. 11
VI – Conclusões	pág. 15
VII – Bibliografia	pág. 15

I - Resumo

Este trabalho pretende incidir, exclusivamente, sobre o artigo 78º do código do IVA, sem no entanto o desentranhar de toda a envolvente legal em que se insere, nomeadamente o código das Insolvências.

Pretende-se esclarecer os princípios gerais deste imposto, ao longo de um processo de insolvência que é um processo judicial urgente, que não é suscitado pelos recursos para a relação, e que termina tão rapidamente, como começou.

O princípio geral é o de o IVA poder ser recuperado caso o devedor seja declarado insolvente. Neste contexto é necessário esclarecer o “quando”, “como” e “quem” e em que “situações” se pode proceder ao seu reembolso.

Por fim debruçamo-nos sobre os corolários inesperados desta remodelação do C.IVA.

I - Abstract

This work focus exclusively on a single article from the Portuguese V.A.T. code, (art.78º-C.IVA) without stripping it from the legal entronement, specially the Portuguese bankruptcy code (CIRE).

The intention is to clarify how to implement this tax throughout the bankruptcy proceedings, urgent proceedings, that do not stop to listen a higher Appeal Court, and finish as fast as started.

The “rule of thumb” is that any creditor can receive back “is” VAT money if the debtor goes bankrupt. In this context is necessary to clarify the situation, how, when, and who.

Last but not least, we focus in the unexpected corollaries of this VAT remodelling.

II - Introdução

Numa insolvência os fundamentos dos créditos por impostos são distintos dos fundamentos do crédito comercial. O crédito comercial é concedido de forma voluntária e esclarecida. Os impostos não são voluntariamente emprestados pelo Estado ao devedor. O devedor apropria-se deles. Esta dicotomia origina uma clara distinção no tratamentos dos credores. A legal soberania das decisões dos credores num processo de insolvência, apenas pode incidir sobre os seus créditos voluntários, e não sobre os impostos, que o Estado não concedeu de forma voluntária. No entanto os restantes créditos do Estado por empréstimos, subsídios e outras subvenções concedidas voluntariamente integram e incorporam o conjunto dos restantes credores comuns, pelo que não são objeto de estudo neste trabalho.

O IVA no contexto de uma empresa em estado de insolvência pode ser tratado de 3 formas distintas consoante a processo jurídico usado para abordar as dificuldades.

- Acordo extrajudicial de credores, SIREVE e PER, (ver nota)
- Gestão corrente com vista à aprovação de um plano de viabilização,
- Durante a liquidação do ativo da empresa pelo Administrador de Insolvência.

Estes 3 casos podem e devem ainda ser vistos por 3 prismas diferentes.

- Os efeitos no devedor,
- Os efeitos no credor,
- O ponto de vista da ATA (finanças).

Este trabalho divide-se em 3 partes principais. No cap. III abordamos o tema das insolvências e dos diversos processos à disposição dos intervenientes. No cap. IV abordamos a incidência do IVA nas 3 distintas fases acima descritas. Por fim no cap. V aborda-se a questão da inviabilização dos processos de recuperação por via da última atualização do art.78º - C.IVA.

De facto a presente formula legal encontrada para devolver o IVA aos credores, coloca as empresas recuperáveis em imediata situação de aprofundado incumprimento, com a agravante dos créditos comerciais passarem a ser créditos fiscais, caindo assim na esfera das responsabilidades dos gestores e do Administrador da Insolvência (AI).

III - A Insolvência e os Impostos

Antes de prosseguirmos, torna-se necessário clarificar uma palavra importante, na interação tributária com a insolvência. De facto a palavra “**liquidação**” tem vários e distintos significados correntes e mesmo jurídicos que é importante aclarar antes de prosseguir.

Em linguagem coloquial “liquidar” geralmente entende-se como pagar uma dívida, ou destruir uma empresa. Já na literatura fiscal, “liquidar” define-se como sendo “calcular e declarar” uma responsabilidade fiscal. No contexto dos códigos societários (art. 142º e 146º CSC) “liquidar” uma empresa é o processo com o qual os sócios comandam ordeiramente a venda e a transformação em dinheiro líquido, dos bens e direitos de uma empresa, depois de terem decidido dissolver a sua sociedade na conservatória do Registo Comercial. No final deste processo, a empresa liquida (calcula e declara) o seu IRC. e deve paga-lo antes de ratear o remanescente dinheiro líquido pelos sócios.

Já num processo de insolvência “liquidar” uma empresa é um pouco distinto da liquidação decidida pelos sócios, em 3 aspetos cruciais (ver Título VI do CIRE). Aqui o processo de “liquidação” é decidido pelos credores e não pelos sócios, é comandado pelo Administrador da insolvência, (art.55ºCIRE) e o produto não é repartido pelos sócios mas sim pelos credores.

Mas existe uma situação quase impossível de ocorrer, mas que cria uma exceção teórica. Quando o produto da liquidação (venda) é superior às dívidas inclusive depois de ressarcidos os credores, o remanescente teórico é distribuído aos sócios depois de se pagar o respetivo IRC (art.184 CIRE). É esta possibilidade teórica, que justifica a obrigação de o AI “liquidar” (calcular e declarar) o IRC no final de uma “liquidação” (venda) dos bens de uma empresa. Na prática nunca se observa nenhum lucro no final de nenhuma liquidação de um processo de insolvência, razão pela qual os AI's nunca entregam a declaração de IRC, nem são muito incomodados por isso, pois se a entregassem geralmente o imposto seria nulo.

Decidindo um Juiz aceitar iniciar um processo de insolvência de uma empresa, uma das suas primeiras obrigações é convidar a ATA e a SS através do seu representante, o Ministério Público, a virem ao processo reclamar os seus créditos. (art. 37º, nº2 do CIRE)

Relativamente a este assunto, quem responde ao tribunal é sempre a repartição local, através do MP, que relata exatamente ao cêntimo quais os impostos em falta naquele momento, mas geralmente agregando todos os impostos coimas e juros num todo, sem discriminar o IVA. No entanto, a ATA esquece-se que também está obrigada a declarar quais os impostos e

créditos apreendidos que são do insolvente, à data. Estes créditos do insolvente sobre o Estado podem e devem ser apreendidos pelo AI (art.149ºCIRE) à ordem da “massa insolvente” ou eventualmente compensados (art.99ºCIRE) nos termos legalmente apropriados e com a anuência do AI.

Durante o processo de insolvência, o anterior gestor continua a ter de entregar as declarações fiscais, (IVA & IRC e etc...) mas não tem poderes para pagar ao TOC, e o contrato do TOC só pode ser renovado pelo AI se a comissão de credores lhe libertar esses fundos da “massa”, continuando o TOC amarrado ao dever de colaboração.

De facto a determinação dos impostos correntes resulta (geralmente) da contabilidade. Ora o art.110º do CIRE determina o fim imediato dos contratos de prestação de serviços, incluindo o do TOC. O art.81º do CIRE determina que os anteriores gestores perdem todos os poderes de administração, nomeadamente o poder de pagar ao TOC. E o art.65º, nº2 do CIRE mantém na esfera das obrigações do antigo gestor a responsabilidade pela regular entrega das obrigações declarativas fiscais, em linha com o art.s 2º, 117º e 123º do CIRC que determinam a necessidade de manter a contabilidade organizada durante a liquidação (venda) da empresa. Por outro lado o EOTOC no seu art.6º determina que as obrigações do TOC não se extinguem automaticamente, mantendo se o seu dever de diligência previsto no art.52º EOTOC, e a obrigação de disponibilizar os documentos ao AI conforme prescreve o EOTOC no seu art.16º.

Incidindo este trabalho apenas sobre o IVA, não podemos deixar de dedicar um parágrafo aos restantes impostos. Quanto ao IRC, ao IMT, e ao IS, aplicam-se as regras gerais dos impostos com a peculiaridade de poderem beneficiar de certas isenções nos respetivos códigos e as decorrentes dos art.s 267º a 270º do CIRE. Quanto ao IMI e IUC são impostos precípuos, ou seja impostos devidos pelas coisas, pelo que apesar de a empresa insolvente ser a responsável pela dívida, esta responsabilidade deverá ser paga com os fundos da “massa insolvente” geridos pelo AI, que é sobre quem recai a obrigação de providenciar e ordenar o seu pagamento. (acórdão 01024/12 de 06-03-2014)

No entanto com o IVA tudo é diferente. Num processo de insolvência o IVA aplica-se em toda a sua extensão, com as respetivas exceções apenas e exclusivamente previstas no C.IVA, nada diferindo das de uma empresa em situação corrente e normal, sendo a responsabilidade pelo seu cumprimento, liquidação (cálculo e declaração) e pagamentos devidos claramente do AI, com os fundos da massa insolvente. Veja-se a propósito a circular nº1/2010 da ATA.[1]

IV – O IVA e a Insolvência

IV-1 – O IVA nos processos extrajudiciais

Quando uma empresa se encontra em situação económica difícil, antes de recorrer aos tribunais, pode e deve atempadamente tentar reescalonar as suas obrigações por forma a poder cumpri-las. Existem 2 formas extrajudiciais de reescalonar as suas obrigações, o SIREVE e o PER.

O SIREVE é totalmente extrajudicial e apenas abrange os credores convidados para a negociação. Toda a restante vida económica da empresa e as respetivas obrigações fiscais continuam totalmente inalteradas. O Estado, se convidado e se aceitar o convite, fica impedido de prosseguir processos fiscais enquanto decorrerem as negociações.

O PER é extrajudicial na medida em que as negociações decorrem fora do tribunal mediadas não pelo Juiz mas por um Administrador Judicial Provisório. A única intervenção do Juiz destina-se a suspender provisoriamente os processos executivos que estejam a decorrer contra o devedor, incluindo os processos fiscais, e iniciar e encerrar o processo.

Em ambos os casos a gestão continua inequivocamente acometida aos anteriores gestores. Mesmo no PER, o AI não pratica qualquer ato de gestão corrente. Deste modo podemos afirmar que do ponto de vista das obrigações fiscais nada mudou, mantendo-se todas as obrigações dos gestores e da empresa e a total inimputabilidade do AI.

Findas as negociações, em ambos os casos, o devedor pode e deve solicitar ao tribunal a homologação do Acordo aprovado pelos credores, com o devedor.

Apenas agora, com a homologação do acordo, temos um impacte fiscal. Ambas as partes incorporam o Acordo nos seus impostos nomeadamente em IRC e nos restantes impostos, com as regalias e benefícios fiscais já descritos. O SIREVE dificilmente beneficia das isenções do CIRE, que indubitavelmente se aplicam a um acordo no âmbito do PER.

Quanto ao IVA, depois destes acordos serem homologados, do ponto de vista dos credores a parte dos créditos por estes perdoados no acordo SIREVE ou PER, pode ser imediatamente deduzida na sua declaração de IVA seguinte, na sua globalidade. Quanto ao devedor, na sua próxima declaração de IVA tem a obrigação de regularizar o IVA recuperado pelos seus credores, liquidando-o e pagando-o imediatamente a pronto.

Se o perdão dos credores for grande e abranger créditos sujeitos a IVA, o próximo pagamento de IVA pelo devedor pode enorme, provocando um imediato incumprimento das suas responsabilidades fiscais, por parte de uma empresa acabada de viabilizar e que hipoteticamente poderia apenas ter dívidas “não fiscais”.

IV-2– O IVA na Liquidação (venda) pelo AI

Regra geral, não sendo aprovada nenhuma medida de viabilização da empresa, cabe ao AI “liquidar” a empresa insolvente pelo melhor valor possível, pagar a totalidade dos encargos com estes procedimentos, as custas do AI, as custas do tribunal e os impostos devidos durante este processo (apenas estes). Finalmente, com o dinheiro remanescente da “massa” rateia esse valor pelos credores da insolvência.

Ao longo deste processo o AI pode e deve tentar vender os ativos da empresa usando vários métodos que devem ser aplicados numa determinada ordem antes de poder passar ao método seguinte. As regras do C.IVA aplicam-se consoante o método de venda dos ativos da empresa insolvente.

O AI deve sempre começar por tentar vender o estabelecimento em funcionamento, segundo o art. 199º do CIRE, passando depois a tentar vender o ativo como um todo (art 161º do CIRE) e só por fim deverá e poderá “retalhar” a empresa em estabelecimentos autónomos destinados a serem vendidos por forma suscetível de constituírem um ramo de atividade independente. Nada disto sendo possível, o AI pode e deve vender tudo de forma espartilhada, “peça-a-peça”, nas modalidades e nos termos do art. 164º e restante legislação aplicável.

Todas as primeiras opções descritas não são consideradas transmissões de bens para efeitos de IVA, nos termos do nº4 do art.3º do C.IVA, pelo que não existe IVA a “liquidar” (calcular e declarar), nem a pagar, fruto desta “liquidação” (venda). Apenas ao enveredar pela última opção fica o AI obrigado a liquidar (calcular) e pagar IVA

Se o AI tiver mantido o contrato com o TOC e a atividade comercial (IVA) ainda estiver aberta nas finanças, então basta “liquidar” (calcular e entregar) a última declaração de IVA, pagar, e se quiser aproveita e faz o último IRC, o qual com as dívidas aos credores deverá ser negativíssimo apesar destas vendas.

Se a atividade comercial (IVA) já estiver encerrada nas finanças, o AI deverá fazer uma liquidação (calculo) autónoma de IVA e pagar o IVA aí liquidado (declarado). Caso contrário corre o risco de vir a ser tributado e revertido por métodos indiretos. [2]

No contexto deste sub-capítulo todos estes IVA's são da responsabilidade do AI.

IV-3 – O IVA de um Plano Aprovado

Estão à disposição dos credores e do devedor vários planos destinados a viabilizar as empresas, que se aplicam consoante a situação em que a Empresa se encontra.

1. O plano de insolvência mais simples é uma mera metodologia de venda de ativos, isoladamente ou na forma de estabelecimentos autónomos.
2. O plano de insolvência na sua versão mais complicada pode destinar-se a acabar empreitadas, obras e construções antes do encerramento definitivo, com o propósito de reduzir as indemnizações a pagar por incumprimentos contratuais recebendo o pagamento devido, sempre em benefício dos credores.
3. O plano de recuperação destina-se a viabilizar a empresa por forma a que ela possa continuar aproximadamente com a mesma estrutura, atividade, gestão e gestores.

Todos estes 3 planos atravessam uma fase comum de gestão controlada, durante a qual se mantêm os anteriores gestores em gestão corrente, passando o AI a ser o responsável máximo, inclusive pelos impostos, mesmo que solidariamente com os gestores correntes.

Aprovado um qualquer plano e com a continuidade da empresa assegurada, os impostos correntes continuam a ser liquidados e pagos de forma normal, IVA incluído.

Se os impostos decorrentes da atividade regular, correntes e futuros, são facilmente implementados, já os impostos despoletados pela homologação de planos contendo perdões de dívidas têm efeitos inesperados. Vejamos por partes.

1. A homologação de um plano com providências que incidam nos impostos passados nada tem de especial. Os impostos que foram reclamados aquando da apresentação à insolvência serão regularizados pela empresa segundo um plano aprovado pela ATA e pelo IGFSS, aplicando-se a todos os impostos incluindo juros e coimas englobados num “todo” fácil de perceber.

2. A homologação de um plano com providências que incidem sobre os créditos laborais e bancários, também nada tem de interessante na nossa análise do IVA, pois não incorporam IVA.
3. Os problemas e os efeitos imprevistos aparecem nos créditos dos credores por fornecimento de bens e serviços comuns, créditos estes que obrigaram os fornecedores, agora credores, a "liquidar" IVA, (calcular declarar e depois pagar) quando emitiram a respetiva fatura de venda de bens e ou serviços.

Neste 3º caso, todos os impostos nascidos e vencidos após a declaração inicial de insolvência, durante as negociações, e referentes à atividade corrente deverão continuar a ser "liquidados" (calculados) e imediatamente pagos, IVA inclusive, como se nada especial se passasse.

No entanto os impostos despoletados por vendas de partes da empresa, edifícios e máquinas, beneficiam de diversas isenções, mas aplica-se-lhes sempre o C.IVA segundo as regras normais, sempre que este for devido, qualquer que seja o plano, beneficiando apenas das exclusões previstas no nº 4 art. 3º do C.IVA, mas sem nenhuma outra regalia despoletada pelo contexto da insolvência e legislada no CIRE.

Para a empresa devedora que está a tentar sobreviver, é aqui que começam os problemas sérios. De facto a implementação "à Letra da Lei" do art. 78º do C.IVA pelos devedores inviabiliza imediatamente todos os planos de recuperação, como se explicará no próximo capítulo.

Para os credores a situação contabilista começa agora a complicar-se nas miudezas contabilísticas e nas futuras declarações fiscais de IVA.

De facto, de cada vez que o devedor pagar a cada credor uma qualquer prestação de um qualquer hipotético plano de pagamentos, nessa altura o credor deverá fazer uma liquidação (cálculo declaração e pagamento) de IVA na parte proporcional do valor percebido, em linha com o nº12 do art. 78º do C.IVA.

Por exemplo, sempre que o credor receber uma prestação de 123€ deverá liquidar e entregar ao estado 23€. Este processo minucioso repete-se para todos os credores, em todos os meses, ao longo de toda a vigência do plano de pagamentos aprovado.

V – O Novo procedimento de recuperação do IVA de uma insolvência.

Assim que uma empresa suspende os seus pagamentos, por força de uma qualquer medida judicial de insolvência, ou simplesmente extra judicial, os seus credores começam (legitimamente) a tentar reduzir as suas perdas,

Começam por contabilizar como imparidade os créditos sobre o devedor por forma a extrair o seu parco benefício fiscal em IRC. Seguidamente e logo que possível, os credores cumprem as formalidades necessárias à recuperação do IVA que já liquidaram (calcularam, declararam e pagaram).

Ao longo das 3 situações já descritas, os credores enfrentam as formalidades que estão descritas no novo art. 78º do CIVA, nomeadamente nos pontos nº7 e nº12.

1-Nas medidas extrajudiciais (SIREVE e PER) têm de esperar pela sentença de homologação do acordo, para determinar as perdas suportadas e emitir a respetiva nota de crédito. Os TOC's assinam, os ROC's validam, etc... nada de novo.

2-Nas insolvências declaradas como sendo “limitadas” basta obter-se a certidão da sentença que declara a insolvência como sendo “limitada”. Esta sentença pode ser emitida em 2 momentos processuais distintos;

- Logo na sentença inicial de declaração de insolvência, se o Juiz entender que está imediatamente provado a não existência de bens suficientes para pagar o processo, então em linha com o art. 39º do CIRE, o Juiz encerra o processo de insolvência emitindo uma sentença de insolvência designada de “limitada”.
- O segundo momento costuma ocorrer na assembleia de apreciação do relatório do AI, conforme ao art. 155º. Face ao relatório do AI sobre o valor dos bens apreendidos a insolvência, conforme o art.153º, o Juiz pode decretar que constata que a empresa está no estado previsto no art 39º e do 232º e logo na sentença de promulgação da ata desta assembleia declara que a insolvência é “limitada” em conformidade com o art.232º. (todos do CIRE) Note-se que esta declaração está embebida, oculta, dentro da sentença de homologação da ata da assembleia de credores.

3-Nas medidas de recuperação judicial, nos planos de viabilização, aos credores basta-lhes esperar que o tribunal emita uma sentença intitulada “**sentença verificação e graduação de créditos**”, (SVGC) para logo imediatamente poderem recuperar a parte dos seus créditos por IVA.

- Esta sentença, SVGC, é a sentença descrita nos art's 130º e 140º do CIRE. São quase idênticos com a diferença que um artigo aplica-se quando não existem impugnações de créditos e o outro aplica-se após as hipotéticas impugnações estarem sanadas. No entanto os credores que procuram e solicitam estas sentenças ao tribunal não as costuma encontrar. De facto elas não costumam ser emitida isoladamente nem desentranhadas do contexto de outros atos processuais, pelo que passam despercebidas a todos, funcionários incluídos.
- De facto, esta sentença só pode ser emitida pelo Juiz depois de este receber o relatório do AI descrito no art. 155º do CIRE. O AI deveria apresentar o relatório cedo, mas costuma apresenta-lo apenas a tempo da 1ª assembleia de credores. Deste modo o prazo para o Juiz promulgar a sentença de verificação e graduação de créditos (art.130º CIRE) só expira após a assembleia de credores se ter realizado tornando-se assim um ato inútil, e portanto vedado ao Juiz.
- Assim o procedimento habitual é o Juiz esperar pela assembleia de credores inicial, prevista no art. 156º do CIRE, que tem como única finalidade apreciar o relatório do AI, o qual contem entre outras coisas a lista de créditos que ele reconhece aos credores conforme previsto no art 154º do CIRE.
- Se os Credores aprovarem o Relatório do AI, então, também estão a aprovar a lista provisória de créditos contida no relatório do AI. Quando o Juiz emitir a sentença de homologação da ata da assembleia de credores está então a homologar a tal sentença de SVGC elencada pelo AI, e contida no seu relatório, por sua vez contido na ata ora homologada.
- Portanto, quem precisar e procurar a SGVC conforme aos artigos 130º e ou 140º do CIRE, deve solicitar à secretaria do Tribunal a sentença de homologação da acta da assembleia de credores de aprovação do relatório do AI contendo a lista de créditos ali reconhecidos.

Aqui chegados e munidos da Certidão Judicial da SVGC o credor junta as faturas que o devedor ainda lhe deve e o AI reconheceu, junta a carta registada com AR enviada para o escritório do "Legal representante" da empresa insolvente, (o AI) e solicita ao seu ROC que tudo certifique. Em caso afirmativo, o credor pode finalmente proceder à respetiva recuperação do IVA que já tinha pago, todo o seu IVA, independentemente de empresa encerrar ou ser apresentado um plano de viabilização que lhe dê continuidade.

Estando esta correção da liquidação do IVA terminada com sucesso pelo lado dos credores, começa agora o pesadelo com o plano de viabilização do devedor.

1. Nos casos de encerramento imediato da empresa, as obrigações declarativas e contributivas já terminaram por via da declaração de insolvência limitada.
2. No caso de encerramento da empresa com liquidação (vendas) pelo AI, então coloca-se a questão teórica se este deverá proceder a uma liquidação (cálculo) corretiva do IVA que seja o reflexo simétrico da recuperação de IVA pelos credores. Ninguém o faz, nem o MP. Mas de facto o estado ao devolver o IVA sub-rogou-se nos créditos detidos pelos Credores, na parte do IVA (23%).
3. No caso de a empresa se encontrar em tentativa de recuperação, com a preparação, apresentação e negociação de um qualquer plano de viabilização, chegamos ao cerne deste artigo pois agora surgem os maiores problemas.

De facto no caso de existir um plano de recuperação, os credores podem recuperar o seu IVA logo após a 1ª assembleia de credores, ainda antes de se ter admitido à votação um qualquer plano. Plano que depois de admitindo tem de esperar 30 a 60 dias para poder ser votado, uma vez e outra, até conseguir ser aprovado.

Logo no mês seguinte à 1ª assembleia de credores, a empresa devedora recebe de todos os seus credores uma carta registada a comunicar que todos eles corrigiram a totalidade do IVA constante das suas faturas. IVA este referente à totalidade dos seus créditos em mora. É de notar que o plano de viabilização ainda não está em discussão e muito menos aprovado.

Fica assim a devedora obrigada pelo art.78-C, nº1 a liquidar (calcular e declarar) **TUDO** o IVA contido no seu saldo de crédito de fornecedores. O IVA que estava contido nos créditos **comuns** dentro das faturas dos seus fornecedores à data da apresentação à insolvência passa agora a ser uma dívida **fiscal** para com a ATA.

E se a devedora se esquecer de “re-liquidar” este IVA a ATA “re-liquida-o” oficiosamente pelo nº12 do mesmo preceito, o art. 78º do C.IVA.

Agora, mesmo que os seus credores venham a aprovar um perdão total de créditos, logo no mês seguinte à re-liquidação do IVA recuperado pelos seus credores, o devedor tem uma obrigação imediata e líquida de 23,5% de todos os seus créditos comuns. (como exemplo simplificado e aproximado)

Sendo esta obrigação (dívida fiscal) posterior à declaração de insolvência, e não fazendo ela parte da relação de créditos aprovados pelo AI na sua lista do art.154º do CIRE, não podem estes “novos” créditos fiscais ser incluídos no plano de pagamentos dos créditos que existiam antes da insolvência.

Com a agravante que a ATA não aprova nenhum plano de pagamentos (e tem o poder de os impugnar : D.L. 55-A de 2010) caso o devedor não cumpra com as obrigações fiscais emergentes entre o início da insolvência e a votação e homologação do plano, como por exemplo as obrigações decorrentes de todo deste novo IVA agora despoletado pelos seus credores por fornecimentos, quando fizeram a legítima declaração de IVA incorporando a legítima recuperação do seu IVA constante em todos os créditos comuns concedidos ao devedor.

Qualquer que seja um plano de pagamentos em prestações é sempre irrealista pedir a uma empresa que acabou de suspender os seus pagamentos por falta de liquidez e de crédito, que consiga pagar 23% (valor exemplificativo) a parte do IVA da totalidade dos seus créditos comerciais por fornecimentos durante o decorrer do processo negocial, e ainda por cima imediatamente, a pronto pagamento, sem qualquer plano prestacional que lhe valha.

VI – Conclusões

Com a presente remodelação do art. 78º do CIVA, foi clarificado e simplificado o processo de recuperação do IVA pelos credores de um devedor insolvente, mas levantaram-se novas questões para os devedores que querem recuperar a sua empresa.

O direito dos credores a reaver o “seu” IVA despoleta imediatamente uma nova e enorme dívida fiscal no devedor, dívida esta, que imediatamente inviabiliza, qualquer empresa em vias de recuperação.

Ao identificarmos e detalharmos os problemas despoletados por esta correção esperamos contribuir para uma reflexão e uma sequente evolução deste pormenor (importante) do Código do IVA,

Quando tantas empresas encerram e cada vez mais cresce o fenómeno da insolvência, é muito **relevante** conseguir recuperar as viáveis.

VII – Bibliografia

Livros:

1-Dinis, Ana e Lopes, Cidália, (2015), *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes*, Coimbra: Edições Almedina

2-Lopes, Cristina e Martins, António, (2015), *A Tributação por Métodos Indiretos*, Coimbra, Edições Almedina.

3- *Código da Insolvência e Recuperação de Empresas*, (2007), Lisboa, editado por DisLivro, atualizado pelo DL nº 39/XII de 2012.

4- *Fiscal, Códigos Tributários e Legislação conexa*, 34ª edição, (2015), Porto, PortoEditora