

O processo de insolvência enquanto realidade fiscal

Paula Martins Cunha

Advogada

RESUMO

O presente estudo visa fornecer pistas de análise para alguns dos problemas de articulação de duas áreas distintas do Direito: o direito da Insolvência e o direito Fiscal.

As relações entre estes dois campos do Direito merecem reflexão e busca de soluções, de modo a esclarecer questões que se manifestam quotidianamente. Os problemas inerentes ao devedor/insolvente e à sua qualificação enquanto sujeito passivo de imposto; a manutenção das obrigações fiscais declarativas após a declaração de insolvência; a legalidade das liquidações oficiosas em caso de inactividade da devedora após a declaração de insolvência e a extinção da sociedade e das consequentes obrigações fiscais em caso de encerramento do processo por insuficiência de massa são entre outras, questões que a prática pretende ver respondidas.

O problema ganha novos contornos num momento em que a insolvência das sociedades é uma realidade presente e recorrente na actual conjuntura económico – financeira, agravada por uma constante necessidade de alteração legislativa no domínio fiscal.

Assim, por recurso à análise legislativa, doutrinal e jurisprudencial de ambos os ramos do Direito, e da visão de cada um deles perante o fenómeno da insolvência, procura-se através deste breve estudo estabelecer elos de ligação entre aqueles distintos ramos de direito, com o objectivo imediato de encontrar soluções para as questões que, diariamente, se colocam àqueles que trabalham com estas duas realidades distintas, embora conexas: a insolvência e a fiscalidade.

ABSTRACT

This study aims to provide insight analysis to some problems of articulation between two distinct areas of the law: the Insolvency and Tax.

The relations between these two fields of law deserve reflection and search for solutions in order to clarify issues that arise daily. The insolvent problems and their qualification as a taxable person; the maintenance of the declarative tax obligations after the declaration of insolvency; the

legality of official settlements in case of inactivity of the insolvent and the extinction of society and the tax obligations in case of closure due to insufficient mass insolvent, among others, are questions that practice want to see answered.

The issue gains new contours when the insolvency of companies is a recurring reality in the current economic and financial context, aggravated by a constant need for legislative changes in the tax field.

Thus, using the legislative, doctrinal and jurisprudential analysis of both mentioned areas of law, and through the vision of each of them of the insolvency phenomenon, this brief study intends to establish links between those different branches of law, with the aim of finding solutions to the questions that daily arise to those who work with these two distinct, though related realities: insolvency and taxation.

1.- O Insolvente enquanto *Sujeito Passivo*

1.1 - A perspectiva da AF (Circular 1/2010)

1.1.1 – Da personalidade Tributária

A questão da personalidade tributária da sociedade, após a declaração de insolvência, encontra-se plasmada em norma interna, emanada da administração tributária, através da Circular nº 1/2010, de 2 de Fevereiro, de acordo com a qual 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 estão 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).

Com efeito, a declaração de insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta, por força do disposto 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 se considera 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.

O que significa que, 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 em tudo o que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, conforme dispõe o n.º 2 do art. 146º do CSC.

Aliás, nos termos dos artigos 156º, n.º 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 n.º 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, assim, a qualidade de sujeito passivo de IRC, nos termos do disposto no art. 2º do CIRC, devendo manter-se à luz do art. 123º do mesmo diploma a contabilidade organizada conforme a lei comercial e fiscal, com a derrogação dos princípios contabilísticos como 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 n.º 1 do art. 6º do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (EOTOC), com as alterações introduzidas pelo Dec.-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro face à susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias (art.º 15.º, LGT) no processo de liquidação (v.g., na realização de activos) que determina a manutenção da qualidade de sujeito passivo, em linha com o CI A perspectiva da AF (Circular 1/2010).

1.1.2 - Obrigações fiscais que subsistem durante a liquidação de empresas insolventes

a) Obrigações em sede de IRC

Durante o período de liquidação as empresas insolventes mantêm a obrigação de proceder à liquidação e ao pagamento do imposto, nos termos previstos na alínea a) do artigo 89.º e no n.º 1 do artigo 104.º, ambos do CIRC.

Sem prejuízo do disposto no n.º 7 do artigo 118.º do CIRC, deve apresentar, nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, a declaração com as alterações verificadas, nomeadamente, quanto à designação social passando a designar-se por “sociedade em liquidação” ou, simplesmente, “em liquidação”, conforme decorre do n.º 3 do artigo 146.º do CSC.

A sociedade insolvente “em liquidação” deve, ainda, 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 n.º 1 do artigo 117.º, a qual deve conter a identificação do TOC, bem como 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 n.º 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 n.º 10 do artigo 117.º do referido Código, devendo ser subscritas por um técnico oficial de contas.

b) Obrigações em sede de IVA

Em sede de IVA, a sociedade insolvente “em liquidação” deve apresentar, nos termos do artigo 32.º do CIVA, uma declaração de alterações, indicando no quadro 17 a respectiva identificação e no quadro 04 aditando à designação social a expressão “sociedade em liquidação” ou, simplesmente, “em liquidação”, conforme decorre do n.º 3 do artigo 146.º do CSC.

Esta declaração deve conter obrigatoriamente a identificação/ assinatura do respetivo técnico oficial de contas.

Deve, igualmente, emitir, em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 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, bem como 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.

Nos períodos de tributação em que tenha sido apurado imposto a favor do Estado, a sociedade insolvente deve proceder ao pagamento do imposto que se mostrar devido, nos prazos legais definidos em função da periodicidade em que se encontram enquadrados, bem como 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 n.º 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 conjugadamente dos artigos 141.º, n.º 1, alínea e); 146.º, n.º 1, e 161.º, todos do CSC com o artigo 206.º, n.º 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.

c) 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, conforme dispõe o n.º 8 do art. 8.º 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 n.º 1 do art. 79.º 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:

- a) 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 n.º 2 do art. 79.º do CIRC, o que naturalmente implica o cumprimento das respectivas obrigações declarativas.
- b) 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, conforme dispõe a al. b) do n.º 2 do Art. 79.º 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, conforme dispõe o n.º 1 do art. 120.º do CIRC.
- c) 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 (n.º 3 do art. 79.º 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), conforme 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, conforme dispõe o art. 38, nº 2, al. b), do CIRE.

É oficiosa e gratuita a comunicação, por via eletrónica, do 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), conforme dispõe o art. 72º-A, nº 1, do Código de Registo Comercial.

1.2 - A perspectiva dos Tribunais Administrativos e Fiscais

Na perspectiva adoptada na nossa jurisprudência, na qualificação da sociedade insolvente enquanto sujeito passivo de imposto o decisivo não é a ausência da prossecução do objecto social, mas sim a cessação de actividade.

Deste modo, qualquer que seja a causa da dissolução, a sociedade em liquidação continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC e permanece vinculada a obrigações fiscais (v.g., a manutenção de contabilidade organizada) e obrigações declarativas (através do AI).

Para o efeito, os Tribunais Administrativos e Fiscais têm apontado as seguintes razões:

- Pode ser reiniciada a actividade (recuperação da empresa); ou
- Durante o período de liquidação pode existir alguma actividade económica geradora de rendimentos sujeitos a IRC (fruto, por exemplo, de negócios de execução duradoura que tiveram início antes da declaração de insolvência ou da confirmação de negócios do falido posteriores à declaração de insolvência), podendo ser apurado lucro;
- A execução universal dos bens e a presença de uma situação económica deficitária não impede que se possam verificar ganhos fortuitos e inesperados e/ou vendas de bens por valores que podem não só solver todas as dívidas como gerar sobras;
- Incrementos patrimoniais para os quais nenhuma razão subsiste com o objectivo de se furtarem à tributação em sede de IRC.

Citando, aqui, o douto aresto do STA, Proc.º 01145/09, de 24-02-11: “A sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação (...) mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas” (através do respectivo AI).

A justiça tributária alcança-se pela tributação de cada um, de acordo com a sua capacidade contributiva (art.º 104.º, n.º 2, CRP).

No caso das empresas a sua capacidade contributiva é revelada pelo seu lucro real, pelo que, a consideração de inexistentes custos e proveitos obtidos ou incorridos constitui violação do princípio da tributação do lucro real.

A inexistência de actividade e, em consequência, de qualquer lucro susceptível de tributação em sede de IRC, implica a inexistência de rendimento tributável (leia-se, lucro ou facto tributário), pelo que, a liquidação, ainda que oficiosa, não pode manter-se na ordem jurídica. Sendo o acto tributário inválido, por inexistência de facto tributário, deve o mesmo ser anulado (Acórdão TCA Sul, Proc.º 03436/09, de 13-10-09).

Deste modo, a inexistência de facto tributário em resultado da inactividade do sujeito passivo e falta de obtenção de quaisquer receitas constitui um vício que pode ser imputado à liquidação oficiosa do imposto por falta de entrega da declaração periódica de rendimentos (*vide* Acórdão do STA, Proc.º 01145/09, de 24-02-11).

2. A Dispensa de entrega de declaração de alterações e cessação de IRC

O programa do XVII Governo Constitucional dispunha que “os cidadãos e as empresas não podem ser onerados com imposições burocráticas que nada acrescentam à qualidade do serviço”, determinando ainda que “no interesse conjunto dos cidadãos e das empresas, serão simplificados os controlos de natureza administrativa”.

O DL 122/2009, de 21 de Maio, concretizou uma medida do SIMPLEX da responsabilidade dos Ministérios das Finanças e da Administração Pública, da Justiça e do Trabalho e da Solidariedade Social que visou simplificar as comunicações das empresas ao Estado, ficando o contribuinte dispensado da entrega da declaração de alterações sempre que as alterações em causa sejam de factos sujeitos a registo na CRC (art.º 32.º, n.º 3, do CIVA e art.º 118.º, n.º 7, do CIRC - Aditados pelo DL 122/2009, de 21.5, em vigor desde 01-10-09).

Neste sentido, é oficiosa e gratuita a comunicação, por via electrónica, do conteúdo dos seguintes actos de registo aos serviços da administração tributária e da segurança social:

- A declaração de insolvência (dissolução);
- A nomeação e destituição do administrador de insolvência;
- A dissolução e o encerramento da liquidação.

3. A ilegalidade das liquidações oficiosas em resultado da inactividade

A questão a deslindar é a de saber se a sociedade dissolvida na sequência do processo de insolvência continua ou não a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, mantendo-se, assim, vinculada a obrigações fiscais, nomeadamente declarativas.

Perante as normas contidas no Código das Sociedades Comerciais (CSC), podem ser várias as causas de dissolução das sociedades, constituindo causas gerais de dissolução *a declaração de insolvência, a deliberação dos sócios, o decurso do prazo fixado no contrato, a realização completa do objecto contratual e a ilicitude superveniente do objecto contratual* (conforme CAPÍTULO XII, artigos 141º e seguintes).

Porém, qualquer que seja a causa de dissolução, ela acarreta uma fase de liquidação do património societário conducente à extinção da sociedade, pois, como decorre do disposto no artigo 160.º, n.º 2, do CSC, a sociedade só é considerada extinta após o registo do encerramento da liquidação, mantendo até lá a personalidade jurídica, sendo sujeito de direitos e obrigações, a quem continua a ser aplicável, embora com as necessárias adaptações e em tudo que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas (conforme artigo 146.º do CSC).

Quer isto dizer que, a dissolução opera apenas uma modificação da situação jurídica da sociedade, que se caracteriza pela sua entrada em liquidação. Razão por que, em termos fiscais, deverá ser apresentada no Serviço de Finanças, no prazo de 15 dias a contar da data da dissolução, a declaração de alterações referida no n.º 5 do artigo 118.º do CIRC, indicando-se no Q. 17 a identificação dos liquidatários, e aditando-se no Q. 04 à designação social a expressão «*sociedade em liquidação*» ou simplesmente «*em liquidação*» (artigo 146.º, n.º 3 do CSC).

Por outro lado, segundo o Código do IRC, são sujeitos passivos deste imposto, entre outros, as sociedades comerciais com sede ou direcção efectiva em território português, as quais são tributadas pelo respectivo lucro até à cessação de actividade (artigo 2.º, alínea a), e

artigo 3.º, n.º 1, alínea a)), cessação que, relativamente às sociedades em liquidação, só ocorre na data de encerramento da liquidação (artigo 8.º, n.º 5, alínea a) do CIRC).

Isto é, a sociedade dissolvida só se considera extinta após o registo do encerramento da liquidação (artigo 160.º, n.º 2 do CSC), razão por que deverá ser apresentada no respectivo serviço de finanças, no prazo de 30 dias a contar da data da cessação de actividade, a declaração de cessação de actividade, indicando no Q. 07 a data de encerramento da liquidação.

Por conseguinte, em termos fiscais e designadamente para a aplicação dos mecanismos estruturais do IRC, o que é decisivo não é a ausência de prossecução do objecto social, mas sim a cessação de actividade, a qual só ocorre nas situações expressamente previstas no n.º 5 do artigo 8º do CIRC.

Por aqui logo se vê que qualquer que seja a causa da dissolução, a sociedade em liquidação continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC, permanecendo vinculada a obrigações fiscais. Isto é, inexistindo qualquer excepção prevista na lei, todas as sociedades dissolvidas, qualquer que seja a causa da dissolução, mantêm obrigações fiscais e obrigações declarativas, sendo a sua responsabilidade do liquidatário ou do administrador da insolvência, conforme expressamente é referido pelo n.º 10 do artigo 117.º do CIRC.

E assim sendo, a declaração de insolvência e a entrada em período de liquidação da massa insolvente não determina, por si só, a cessação em Imposto sobre o Rendimento.

O que se compreende, na medida em que durante o período de cessação progressiva da existência da sociedade, ou período de liquidação, pode existir alguma actividade económica geradora de rendimentos sujeitos a IRC (fruto, por exemplo, de negócios jurídicos que se continuaram a realizar, mormente negócios de execução duradoura que tiveram início antes da declaração de insolvência, ou fruto da confirmação de negócios do insolvente posteriores à declaração de insolvência), podendo o “*Resultado da Liquidação*”, evidenciado pelo respectivo “*Balanço*”, apresentar lucro. Aliás, o facto de uma sociedade ter sido declarada insolvente e haver entrado em fase de liquidação, não obsta a que a sociedade possa retomar a sua actividade comercial após ter sido declarada insolvente (artigos 230.º e 234.º do CIRE).

O que significa que, relativamente às sociedades em liquidação em processo de insolvência, não é o facto de se tratar de uma execução universal de bens e de se estar em presença de 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 esses para os quais nenhuma razão subsiste para se furtarem a tributação em sede de IRC.

Verificada, pois, a continuidade da sua qualidade de sujeito passivo de IRC, nos termos do artigo 2º do respectivo Código, o lucro tributável destas sociedades é, porém, determinado com referência a todo o período de liquidação do património societário. Ou seja, o período de tributação não será igual a um ano, como impõe, em princípio, o n.º1 do artigo 8.º do CIRC, tendo, antes, a duração correspondente à fase de liquidação, como estipulado pelo n.º 8 desse artigo 8.º.

O mesmo é referido pelo n.º 1 do artigo 79.º do CIRC, que integra a subsecção V desse Código (com a epígrafe “*Liquidação de sociedades e outras entidades*”), onde se estipula que o lucro tributável das sociedades em liquidação é determinado com referência a todo o período de liquidação.

Esse preceito determina o seguinte:

Artigo 79º - Sociedades em liquidação

1 - Relativamente às sociedades em liquidação o lucro tributável é determinado com referência a todo o período de liquidação.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, observar-se-á o seguinte:

a) As sociedades que se dissolvam devem encerrar as suas contas com referência à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a dissolução até à data desta;

b) Durante o período em que decorre a liquidação e até ao fim do exercício imediatamente anterior ao encerramento desta, haverá lugar, anualmente, à determinação do lucro tributável respectivo, que terá natureza provisória e será corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação;

c) No exercício em que ocorre a dissolução deverá determinar-se separadamente o lucro referido na alínea a) e o lucro mencionado na primeira parte da alínea b).

3 - Quando o período de liquidação ultrapasse três anos, o lucro tributável determinado anualmente, nos termos da alínea b) do número anterior, deixa de ter natureza provisória.

4 - Os prejuízos anteriores à dissolução e na data desta ainda dedutíveis nos termos do artigo 46º, poderão ser deduzidos ao lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, se este não ultrapassar três anos.

5 - À liquidação de sociedade decorrente da declaração de nulidade ou da anulação do respectivo contrato é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos números anteriores.

Sendo o lucro tributável das sociedades em liquidação determinado com referência a todo o período da liquidação, compreende-se a obrigação imposta pela alínea a) do n.º 2, de encerramento das contas com referência à data da dissolução, com vista à determinação separada do lucro tributável anterior (correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a dissolução até à data desta), do lucro tributável posterior (correspondente a todo o período de liquidação) - alínea c) do n.º 2. O que implica, naturalmente, obrigações declarativas.

Neste contexto, e visto que o preceito não traça qualquer distinção quanto às causas de dissolução que determinaram a liquidação do património societário, nem excepciona, de algum modo, a liquidação ocorrida em processo de insolvência, não se vislumbra razão para que o seu regime não seja aplicável (ainda que parcialmente, isto é, na parte que não seja incompatível com o regime processual da massa insolvente) a essa forma de liquidação. Até porque o que a lei não distingue, também o intérprete não deve, em princípio, distinguir.

Acresce que do facto de o n.º 5 do artigo 65.º do CIRC estender a aplicação do preceito aos casos de “*anulação ou nulidade dos contratos de sociedade*” não significa necessariamente que o legislador tenha pretendido a sua aplicação somente aos casos de *dissolução voluntária* da sociedade e que, por isso, tenha sentido necessidade de estender esta disciplina àquela forma de liquidação do património societário. A razão mais provável da norma contida no n.º 5 do artigo 79º do CIRC é a de o legislador ter sentido necessidade de esclarecer esse aspecto por virtude de o Código Comercial (cuja regulamentação seguiu de perto) não englobar a invalidade do contrato no capítulo dedicado à dissolução das sociedades (Capítulo XII, artigos 141º e segs.).

Em suma, não se vê motivo para que a liquidação derivada da dissolução em processo de insolvência tenha um tratamento diferenciado das demais liquidações de patrimónios societários. O facto de a sociedade ser declarada insolvente não obsta, pois, a que se mantenham, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa insolvente, as disposições que regem as sociedades não

dissolvidas, designadamente as regras previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação.

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

- no exercício em que ocorre a dissolução, o lucro tributável é determinado separadamente, contemplando o período decorrido desde o início do exercício e a data da dissolução e o período decorrido entre esta e o termo desse exercício – artigo 79.º, n.º 2, alínea a) e c) – o que implica o cumprimento das respectivas obrigações declarativas;

- durante o período em que decorre a liquidação, deverá determinar-se anualmente o lucro tributável respectivo, que terá natureza *provisória* e será corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação – artigo 79.º, n.º 2, alínea b) – o que implica a obrigação de apresentação de declaração anual de rendimentos por cada exercício completo posterior ao da dissolução, nos respectivos prazos legais (n.º 1 do artigo 120.º do CIRC).

- no exercício em que ocorre o encerramento da liquidação, há que apresentar declaração referente ao período decorrente entre o início desse exercício e a data do encerramento da liquidação (declaração do período da cessação) e declaração relativa a todo o período da liquidação, a menos que o lucro tributável determinado anualmente durante esse período tenha perdido natureza provisória e assumido natureza definitiva por virtude de o período de liquidação ter ultrapassado três anos.

É certo que é duvidoso se na insolvência as declarações anuais podem ou devem perder a natureza *provisória* e adquirir natureza *definitiva* por virtude de o período de liquidação ter ultrapassado dois anos (n.º 3 do art.º 79.º) e se os prejuízos anteriores à dissolução devem deixar de poder ser deduzidos ao lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação se este ultrapassar dois anos (n.º 4 do art.º 79.º).

No entanto, também não se pode descurar que os acréscimos patrimoniais porventura ocorridos no processo de insolvência não podem ser temperados por pagamentos por conta nem pela dedução de custos, gerando resultados provisórios verdadeiramente distorcidos na óptica da anualidade; sendo que, por outro lado, a maior parte das insolvências acolhem diversos litígios com tempos processuais autónomos que se furtam à gestão temporal do liquidatário e podem mesmo retardar a liquidação, não estando, assim, o processo de insolvência vocacionado para a observância do aludido prazo de dois anos.

Por tudo o que fica exposto se conclui que, mesmo que em processo de gestão ou liquidação da massa insolvente, a sociedade continua a ter de cumprir, através do respectivo liquidatário, com obrigações fiscais declarativas.

Face ao expandido, coloca-se, assim, a questão da legalidade/ilegalidade do acto de liquidação de IRC por inexistência de facto tributário, traduzido na alegação de total ausência de exercício de actividade e falta de obtenção de quaisquer rendimentos passíveis de tributação.

Como refere *CARDOSO DA COSTA*, “ *Curso de Direito Fiscal* “, 2^aed., 1972, pág. 126, “*frequentemente o legislador fiscal liga a obrigação do imposto à prática de actos, ao exercício de actividades e ao gozo de situações, que são disciplinadas enquanto tais pelo direito privado*”.

Nesses casos, o facto gerador do imposto deriva ou é pelo menos influenciado nos seus contornos pela celebração dum negócio jurídico de determinado tipo. E, assim, no duto ensinamento de *ALBERTO XAVIER*, “*Conceito e Natureza do Acto Tributário*”, p. 324, “*O facto tributável com ser facto típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos que, por esta nova óptica, se convertem em elementos do próprio facto*”.

Ora, face à declaração de insolvência a prova da inexistência de actividade é de fácil obtenção.

Então qual o critério a utilizar para determinar a existência/inexistência de actividade?

Como ensina Fernando Olavo, in “Manual de Direito Comercial”, 1º-165 e 559:

Empresa comercial... “ *em sentido subjectivo, não é mais do que o comerciante; em sentido objectivo, é a actividade que o comerciante exerce profissionalmente, servindo-se de uma organização de maior ou menor importância-o estabelecimento.*”

Empresa em sentido lato... “ *é a actividade profissionalmente exercida e disposta de organização em ordem à realização de fins de produção ou troca de bens e serviços*”.

Assim, é fundamentalmente a real natureza da actividade exercida pela insolvente capaz de gerar valores tributáveis, pois que ao direito fiscal importa sobretudo a real configuração das situações de facto, “*a realidade económica, a realidade de facto* “, “ *a relação económica* “ (conforme os Acs. S.T.A. de 23/7/1980 e de 11/3/1981, ADs. 227º-1310 e 236º,237º-1 049).

Importa, pois, em primeiro plano, analisar a natureza da actividade exercida e se a mesma gerou lucro.

O Imposto, in casu o IRC, incide sobre os lucros das sociedades comerciais que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola-conforme artº 3º, nº 1 a) do CIRC. E tem de presumir-se que a insolvente, como sociedade comercial que é, exerce uma daquelas actividades na medida em que ela é dotada de uma organização empresarial, tendo a seu cargo a realização de actividades de natureza marcadamente económica.

Assim, o pressuposto ou razão da existência de tal tributação, é a prática de uma actividade bem caracterizada geradora de rendimento, sendo da conjugação desse facto que a lei faz depender o surgimento da relação jurídica do imposto.

A obrigação tributária, por seu turno, surge com a prática do facto tributário definido na respectiva norma de incidência; é o facto tributário chamado - *Conforme Alberto Xavier "Manual de Direito Fiscal", págs. 247 e ss.*

E o lucro, na definição legal (artº 3º, nº 2 do CIRC) consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas no CIRC. Ou seja, o lucro abrange todos e quaisquer ganhos que traduzam um acréscimo de valor patrimonial e não apenas o fluxo regular de rendimentos ligados às categorias tradicionais da distribuição funcional. Donde que a determinação da base de incidência supõe, necessariamente, o desenvolvimento de uma actividade, pelo sujeito passivo, de natureza comercial com base numa estrutura empresarial.

É ponto assente, pois, que ao identificar a “comercialidade” da actividade da sociedade com base no carácter empresarial das operações económicas realizadas, o CIRC centra a qualificação a efectuar na noção de empresa como realidade jurídico -económica à qual é necessária a combinação de meios técnicos, humanos e financeiros com a finalidade de intervir na produção ou distribuição de bens ou serviços.

Ora, não existindo actividade da sociedade, não há volume de negócios algum.

Como se vê do artº 17º nº 1 do CIRC uma das componentes do lucro tributável é o resultado líquido do exercício expresso na contabilidade, sendo este resultado uma síntese de elementos positivos (proveitos ou ganhos) e elementos negativos (custos ou perdas).

Aliás, é imperativo constitucional que a tributação das empresas deverá incidir sobre o seu rendimento real (art. 104º, nº 2 da CRP), o que significa que a tributação tem de ser efectuada pelo rendimento real e efectivo;

O que quer dizer que o facto gerador, embora possa ser decomposto em outros factos igualmente relevantes, é assim considerado como uma realidade unitária na perspectiva da sua aptidão para fazer nascer a dívida fiscal.

E provada a inexistência de actividade o acto tributário não se verificou.

Com efeito, a justiça tributária alcança-se pela tributação de cada um, de acordo com a sua capacidade contributiva (artº106º, nº1 da CRP).

É claro, que o conceito de justiça, tal como o conceito de capacidade contributiva, por serem a transposição jurídica de axiomas éticos, não têm uma definição exacta e precisa, antes surgindo, como princípios orientadores do ordenamento jurídico tributário.

No caso das empresas, a sua capacidade contributiva é, na verdade, revelada fundamentalmente pelo seu **lucro real**, por opção legal e constitucional (conforme nº2 do artº104º da CRP).

Pelo que, apurando-se que no exercício a insolvente não exerceu qualquer actividade, estamos perante uma situação de inexistência de factos tributários, resultante da inactividade da insolvente, pelo que a liquidação oficiosa de imposto (IRC) apurada nestes termos não se poderá manter na ordem jurídica por respeito ao princípio da capacidade contributiva (artº 104º da CRP), interpretado no sentido de que as sociedades apenas devem ser tributadas quando têm rendimento e na exacta medida desse rendimento.

4. Liquidação vs Encerramento do Processo por insuficiência de massa: competência para o encerramento da empresa em termos fiscais

No quadro do CIRE, especificamente no respectivo Título XI referente ao “encerramento do processo”, há que atender aos seguintes normativos:

- a) Artigo 230.º Quando se encerra o processo;
- b) Artigo 232º - Encerramento por insuficiência da massa insolvente;
- c) Artigo 233.º - Efeitos do encerramento; e
- d) Artigo 234.º - Efeitos sobre sociedades comerciais.

À questão em apreço interessam-nos as situações contempladas nos n.ºs 3 e 4 do artigo 234.º, a saber:

“3. Com o registo do encerramento do processo após o rateio final, a sociedade considera-se extinta.

4. No caso de encerramento por insuficiência da massa, a liquidação da sociedade prossegue, nos termos gerais.”

Assim, prevê-se no n.º 3 a extinção da sociedade por via do encerramento do processo de insolvência, quando neste tenha tido lugar (no sentido de iniciado e completado até ao rateio final) a liquidação da massa insolvente.

O encerramento do processo concursal que, através do preenchimento total das fases de liquidação do património social e de pagamento, preenche os mesmos objectivos que, fora do quadro desse processo, seriam preenchidos pela observância dos passos previstos para a liquidação de uma sociedade comercial, nos artigos 146.º a 165.º do CSC, origina, segundo o n.º 3 do artigo 234.º do CIRE, a extinção da sociedade.

Já no que tange ao n.º 4 do artigo 234.º do CIRE, estão previstas as situações em que não ocorreram operações de liquidação no quadro do processo de insolvência, em função do encerramento (antecipado) deste por insuficiência da massa, quer essa situação de insuficiência decorra da situação prevista no artigo 39.º, n.º 1 do CIRE, quer essa insuficiência da massa seja supervenientemente detectada no decurso do processo concursal, nos termos do artigo 232.º do CIRE, ou seja, posteriormente à sentença de declaração de insolvência cujo objecto não se apresentava inicialmente limitado nos termos do artigo 39.º, n.ºs 1 e 7 do CIRE.

Nestas hipóteses, ou seja nas situações em que o processo, por o encerramento não ter passado por uma fase de liquidação ou não a ter completado, não implicou uma actividade relativamente ao património social que se possa considerar equivalente à que é pressuposta e concretizada nos artigos 146.º a 165.º do CSC (incluindo nesta a liquidação administrativa introduzida pelo DL 76-A/2006, de 29 de Março), o encerramento do processo não pode ter esse efeito existencial sobre a sociedade: será necessário, para alcançar esse resultado, recorrer, fora do processo de insolvência, aos mecanismos gerais aptos à produção desse efeito (extinguir a sociedade liquidando o seu património), sendo estes procedimentos os previstos na lei geral.

Ou seja, será necessário preencher todos os requisitos substanciais e procedimentais conducentes à extinção de uma sociedade comercial.

De notar que na redacção anterior à alteração introduzida pelo DL 76-A/2006, de 29/03, o nº4, do art. 234º do CIRE determinava que a liquidação prosseguisse “nos termos gerais”, ou seja, de acordo com as normas do Código das Sociedades Comerciais (Cfr. Luís. A. Carvalho Fernandes, in CIRE anotado, pág. 776).

Diferente era o anterior regime do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e Falência (art. 187º), que determinava que, perante a verificação da insuficiência dos bens apreendidos para satisfação das custas e mais despesas do processo, se procedia à imediata liquidação dos bens apreendidos, destinando-se o produto da liquidação ao pagamento das custas e despesas de administração.

Certamente que para evitar que o património existente seja desviado para o pagamento de dívidas da massa, nada vindo a restar para pagamento das dívidas da insolvência – finalidade do processo (Cfr. Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, in Direito da Insolvência, pág. 297) – a lei optou pelo encerramento, mas talvez considerando a possibilidade de em sede de liquidação administrativa, os encargos do procedimento poderem não esgotar o activo existente, associada à competência para o registo do encerramento da liquidação, determina que a liquidação prossiga nessa sede. Só assim se explica que não seja o juiz a declarar logo o encerramento da liquidação.

Importa salientar que a previsão legal contempla apenas duas hipóteses: imediato encerramento da liquidação e encerramento da liquidação diferido para o final do procedimento administrativo que, recebida a comunicação do tribunal, tenha prosseguido, como a nomeação de um ou mais liquidatários (arts. 15º, nº5 e 24º, nº 6 do RJPADLEC). O encerramento da sociedade é o único resultado visado por lei, com o consequente registo e extinção da sociedade.

Está, assim, legalmente afastada a possibilidade de o Conservador deixar de declarar imediatamente o encerramento sem prosseguir com o procedimento de liquidação, com a designação de liquidatário(s).

A lei tomou como mais favorável para os sócios e para os credores não prosseguir com uma liquidação que terminaria necessariamente na afectação do activo restante ao pagamento dos encargos do processo – e apenas de parte deles -, nada sobejando para pagar a credores e/ou partilhar pelos sócios.

Se relativamente à opção do CIRE, de encerramento do processo de insolvência, é adequado falar de inutilidade do prosseguimento, tendo em atenção a respectiva finalidade, quanto à opção do RJPADLEC, pode dizer-se que tem como razão de ser a ponderação dos interesses de sócios e credores.

É neste sentido que Luís A. Carvalho Fernandes e João Labareda, anotando o artigo 39º do CIRE, afirmam que “quando é declarada a insolvência de uma pessoa colectiva e o processo segue o que pode considerar-se o curso típico normal, não resta dúvida de que a respectiva dissolução e extinção é uma decorrência necessária deste processo.

Em face, porém, do que determina o nº 7 do artigo 39º, quando a sentença declaratória de insolvência segue a forma simplificada aqui prevista e assim transita em julgado, o processo não deixa de ser, por si só, insuficiente, para concretizar a liquidação da pessoa colectiva atingida, a qual é promovida oficiosamente pelo conservador do registo comercial competente, de acordo com as disposições combinadas do nº 4 do artigo 234º do CIRE e do artigo 15º, nº 5, alínea g), do regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e liquidação de entidades comerciais, que constitui o Anexo III do Decreto-Lei nº 76-A/2006, de 29 de Março.”

O artigo 141º, do CSC, sob a epígrafe, “Casos de dissolução imediata”, refere no nº 1, alínea e), que “A sociedade se dissolve nos casos previstos no contrato e ainda pela declaração de insolvência da sociedade.”

“A sociedade dissolvida entra imediatamente em liquidação” artigo 146º n.º 1 do mesmo diploma, sendo que “A sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica” n.º 2 deste normativo.

Dispõe, ainda, o art. 160.º n.º 2 do mesmo diploma que “A sociedade se considera extinta, mesmo entre os sócios, e sem prejuízo do disposto nos art. 162.º a 164.º do Código das Sociedades Comerciais, pelo registo do encerramento da liquidação”.

Assim, a dissolução da sociedade não equivale à sua extinção.

A sociedade, como relação e como pessoa colectiva, não se extingue pela dissolução, sendo necessário que outros factos jurídicos se produzam para que a extinção se verifique.

No caso de a sociedade estar dissolvida mas não extinta, por não estar encerrada a sua liquidação, a sociedade goza de personalidade jurídica, de personalidade judiciária e de capacidade judiciária (n.º 2 do art.º 5º e 9 n.º 1 e 2 do CPC), mantendo intactas a sua personalidade e a sua capacidade judiciárias.

O DL 76-A/2006 de 29/03, no seu artigo 1º, nº3 e anexo III, estabelece regras para que, designadamente, as entidades comerciais que já não têm existência real ou que não cumprem as regras do CSC, sejam extintas.

Assim, na secção III – procedimento administrativo da liquidação - artigo 15º, nº5, al. g), refere-se que “o procedimento administrativo de liquidação é instaurado oficiosamente pelo conservador, mediante auto que especifique as circunstâncias que determinaram a instauração do procedimento e no qual nomeie um ou mais liquidatários, quando:

g) o tribunal que decidiu o encerramento de um processo de insolvência por insuficiência da massa insolvente tenha comunicado esse encerramento ao serviço do registo competente, nos termos do artigo 234º, nº4 do CIRE.”

Como supra se referiu, a insuficiência da massa insolvente, no caso de insolvência de uma sociedade comercial, pode ser constatada na própria declaração de insolvência, nos termos do artigo 39º do CIRE, ou, após esta, na subsequente tramitação do processo concursal, neste último caso nos termos do artigo 232º do CIRE.

Em ambos os casos ocorre o encerramento do processo, sem que se proceda à liquidação do património social.

No caso de encerramento do processo por insuficiência da massa, nos termos do nº 4 do artigo 234º do CIRE, o encerramento do processo concursal não corresponde à extinção da sociedade insolvente, devendo a liquidação da mesma ter lugar (fora desse processo) através do procedimento administrativo de dissolução e de liquidação de entidades comerciais, previsto no Anexo III ao Decreto-Lei nº 76-A/2006, de 29 de Março. Tal significa que neste caso só com o registo do encerramento da liquidação a sociedade fica extinta (art.160ºnº2 do Código das Sociedades Comerciais).

Efectuado o registo de encerramento da liquidação, com a consequente extinção da sociedade, é aplicável ao activo e passivo restantes o regime previsto nos arts. 163º e 164º do CSC para as situações de superveniência de activo e passivo.

Com efeito, determinando a lei que, em face da verificação da insuficiência do activo existente para suportar os encargos com o procedimento, seja de imediato encerrada a liquidação, é manifesto que a subsistência de bens por partilhar é uma situação que resulta da própria lei.

A definição da situação jurídica em que ficam aqueles bens, em resultado da extinção da sociedade, é naturalmente determinada pelo direito substantivo, ou seja pelo CSC, e não pelo RJPADLEC.

É certo que, ao contrário do que consta da letra do nº1, do referido art. 164º (“Verificando-se, depois de encerrada a liquidação e extinta a sociedade, a existência de bens não partilhados”), não se está perante uma verificação (de existência de activo não partilhado) posterior ao encerramento da liquidação, mas o elemento racional aponta claramente no sentido da aplicação daquele regime.

Ora, de acordo com o CSC, a extinção da sociedade não tem como efeito a transformação dos bens do activo em *res nullius*.

No âmbito de uma abordagem aprofundada da situação de activo e passivo superveniente, nomeadamente no plano dogmático, escreve Raúl Ventura, in *Liquidação e Dissolução de Sociedades*, págs. 479 e 480:

“Perante os preceitos do CSC que hoje disciplinam o activo e o passivo superveniente, não há que partir de concepções dogmáticas para chegar a soluções concretas, mas sim enquadrar aqueles preceitos numa explicação dogmática adequada:

Expressamente estabelecida na lei a responsabilidade dos sócios, em certa medida, pelas dívidas da sociedade e a titularidade dos sócios nos bens sociais, uns e outros não incluídos na liquidação, ficam afastadas teorias que, por qualquer processo técnico – jurídico, concluam ou pela cessação de qualquer titularidade ou que atribuam esta à sociedade. Há apenas que explicar *como e porquê* desses débitos, bens, créditos terem como sujeito a sociedade passarem a ser encabeçados nos sócios.

O *como* não pode deixar de ser uma sucessão (...);

O *porquê*, é em primeiro lugar intuitivo; desaparecida a sociedade-sujeito e mantidos os direitos da sociedade ou contra esta, só os sócios podem ser os titulares desse activo e passivo. A explicação jurídica dessa intuição reside na extensão do direito de cada sócio relativamente ao património ex-social. Os sócios têm direito ao saldo da liquidação, distribuído pela partilha. Se tiverem recebido mais do que era seu direito, porque há débitos sociais insatisfeitos, terão de os satisfazer; se tiverem recebido menos, porque não foram partilhados bens sociais, terão direito a eles.”

Encerrado que é, por imposição da lei, o procedimento administrativo de liquidação, e atendendo à situação jurídica que para os bens resulta da extinção da sociedade, o destino

desses bens há-de ser aquele que vier a ser decido no âmbito do procedimento extrajudicial previsto no CSC, ou seja, segundo o regime geral dos procedimentos de liquidação, em relação ao qual os regimes constantes do CIRE e do RJPADLEC constituem regimes especiais.

Mesmo que se entendesse que nos encontrávamos confrontados com uma lacuna, chegaríamos à conclusão que seria de aplicar o mesmo mencionado regime, por aplicação analógica, considerando precedentes as razões justificativas da regulamentação do caso de activo superveniente (art. 10º, nº2 do CC), ao invés de interpretar ab-rogativamente o mencionado, nº6, do art. 24º no sentido de que haverá sempre lugar ao prosseguimento do procedimento de liquidação.

Só em caso extremo, de contradição insanável entre duas disposições legais – cfr. João Batista Machado, *in* Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pág. 186 – é admissível a interpretação abrogante, sob pena de postergação do regime legal de interpretação da lei (cfr. art. 9º do CC).

Mesmo que se considerasse não ser possível o recurso àquela analogia, a solução prevista na lei para o caso de integração de lacuna legal, em falta de caso análogo, traduzir-se-ia em aplicar norma que o próprio intérprete criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema (art. 10º, nº3 do CC) e não em sacrificar a disposição legal que, pelo regime que instituiu, tivesse sido “causadora” de lacuna quanto à regulação de algum ponto desse regime.

Esclarecida a questão da necessidade de recorrer ao procedimento administrativo de dissolução/liquidação administrativa no caso de encerramento do processo de insolvência por insuficiência de massa, coloca-se a questão de saber a quem compete proceder a essa liquidação se ao Administrador de Insolvência se ao gerente/administrador.

Ou seja, constituindo a cessação de funções do administrador de insolvência um dos efeitos do encerramento do processo de insolvência (art. 233º, nº1º, al. b)) e não prosseguindo o processo administrativo de liquidação, não havendo, assim, designação de liquidatário(s), cabe nesta sede saber a quem compete proceder a essa liquidação se ao Administrador de Insolvência se ao gerente/administrador.

Como é consabido a declaração de insolvência priva o insolvente, por si ou pelos seus administradores, dos poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente, que passam a competir ao administrador da insolvência (art.º 81 do CIRE), ou seja, com a declaração de insolvência abre-se uma nova fase na vida da sociedade – a sua

liquidação – competindo ao administrador da insolvência os poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente, incluindo os de representação para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência (art.º 81 n.º 4 do CIRE); esta representação, como resulta daquela disposição, circunscreve-se aos aspetos de natureza patrimonial que interessem à insolvência, o que equivale a dizer que relativamente aos demais, em tudo o que extravase aqueles, a representação da sociedade (em liquidação, mas não extinta) caberá ao seu gerente, *ex vi* art.º 252 n.º 1 do CSC.

Quer isto significar que numa primeira fase (após a declaração de insolvência) apesar de ainda não se ter apurado se o devedor é ou não responsável pela situação de insolvência, atenta a desconfiança existente na capacidade de administração (ou dos seus órgãos sociais), o legislador optou por, em regra, transferir os poderes de administração e gestão da massa insolvente para alguém imparcial e especialmente capacitado para o efeito, o Administrador de Insolvência.

Assim, e como refere o n.º 4 do artigo 81.º do CIRE, o Administrador de Insolvência assumirá a representação do devedor em todos os assuntos com carácter patrimonial que importem à insolvência.

O Administrador de Insolvência concentrará assim todas as funções relativas à gestão da massa insolvente, exercendo-as pessoalmente, nos termos do n.º 2 do artigo 55.º do CIRE, podendo ser coadjuvado pela comissão de credores (n.º 1 do artigo 55.º do CIRE) e, sob sua responsabilidade, por técnicos ou outros auxiliares, incluindo o próprio devedor (este mediante prévia concordância da comissão de credores, ou, na falta desta, do juiz - n.º 3 do artigo 55.º do CIRE).

No entanto, como prevê o artigo 81.º do CIRE, nem sempre a administração e disposição da massa insolvente fica a cargo do Administrador, podendo o devedor, nos termos dos artigos 223.º a 229.º do CIRE, manter estas funções após a declaração de insolvência.

O legislador, contudo, não esclareceu devidamente o âmbito dos poderes do devedor no exercício da administração da massa, limitando-se a referir no n.º 5 do artigo 226.º do CIRE que “incumbe ao devedor exercer os poderes conferidos pelo Capítulo III do Título IV ao administrador da insolvência, mas só este pode resolver atos em benefício da massa insolvente”.

Ora, da análise do referido capítulo, verificamos que nenhuma das normas nele constantes se referem às funções do administrador. Julgamos, contudo, que terá o devedor os

mesmos poderes que são concedidos ao Administrador de Insolvência na administração da massa, com exceção dos referidos atos de resolução.

Nos termos do artigo 226.º do CIRE, a administração da massa insolvente pelo devedor é fiscalizada pelo Administrador de Insolvência.

Os atos, assim, praticados pelo devedor são eficazes, mesmo aqueles que, nos termos do n.º 2 do artigo 226.º do CIRE, não deveriam ter sido praticados sem consentimento do Administrador de Insolvência ou aos quais este se opôs.

Coloca-se, pois, a questão da competência para o cumprimento das obrigações fiscais após a declaração de insolvência.

Deste modo, sendo a administração e gestão da massa insolvente transferida para o Administrador de Insolvência incumbe-lhe o cumprimento, das obrigações tributárias exigíveis após a declaração de insolvência pelos bens compreendidos na massa.

Este, contudo, não parece ser o entendimento da AT. Veja-se, por exemplo, a informação vinculativa n.º 2011486, na qual se entendeu 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 consequente apreensão dos prédios a favor da massa insolvente, não há mudança de sujeito passivo do IMI.

Porém, salvo melhor opinião, não nos parece ser este o entendimento mais correto. De facto, o sujeito passivo do imposto continua a ser o devedor (tal como acontece, p. ex., relativamente a uma fatura emitida em seu nome, ao acordo de pagamentos ou a um contrato de empréstimo). Contudo, como já referido, a declaração de insolvência priva o insolvente dos poderes de administração e de disposição de bens, assumindo o Administrador de Insolvência a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência. Assim, por exemplo, os débitos derivados das obrigações tributárias verificadas após a declaração de insolvência são considerados dívidas da massa que, como prevê o artigo 172.º do CIRE, devem ser satisfeitas, nas datas dos seus vencimentos, pelo Administrador de Insolvência. Pelo que, por identidade de razões, deve este órgão da insolvência responsabilizar-se pelo cumprimento das obrigações tributárias.

Aliás, é neste sentido que dispõe o n.º 10 do artigo 117.º do CIRC, ao determinar que todas “as obrigações declarativas que ocorram posteriormente à dissolução são da responsabilidade dos respetivos liquidatários ou do administrador de insolvência”.

Só não será assim quando a administração da massa couber ao devedor, já que a posição do Administrador de Insolvência se limita aqui, como descrevemos, à fiscalização da atividade do devedor. Assim, deverá ser este a assumir a responsabilidade de cumprimento de todas as obrigações fiscais. Este entendimento foi, aliás, confirmado no CIRE, com a alteração operada ao artigo 65.º pela Lei n.º 16/2012 de 20 de Abril. O legislador veio esclarecer, nos novos n.ºs 4 e 5, que o cumprimento das obrigações fiscais surgidas desde a declaração de insolvência até à deliberação pelo encerramento da sociedade e liquidação da massa insolvente ou caso se opte pela manutenção da empresa em atividade caberão a quem tiver sido conferida a administração do insolvente.

Deste modo, ocorrendo o encerramento do processo nos termos do art. 232º do CIRE, prevê o nº4 do art. 234º daquele diploma que “a liquidação da sociedade prossegue nos termos do regime jurídico dos procedimentos de liquidação e de liquidação de entidades comerciais”.

Pelo que, sendo um dos efeitos do encerramento do processo por insuficiência de massa a recuperação pelo devedor do direito de disposição dos bens e a livre gestão dos negócios, cabe ao devedor e não ao AI, a competente instrução do procedimento de dissolução e liquidação da sociedade devedora e, conseqüente, extinção da sociedade em termos fiscais.

CONCLUSÃO:

A declaração de insolvência não surge como causa de extinção das obrigações tributárias. Com efeito, declarada a insolvência da sociedade tal determina a dissolução da sociedade mas não a sua extinção que apenas se verificará com o registo do encerramento definitivo da liquidação. Assim, acolhemos a posição da jurisprudência, entendendo que a sociedade mantém a sua personalidade jurídica e, conseqüentemente, a sua personalidade tributária, pelo que se mantém a sociedade insolvente também vinculada ao cumprimento de obrigações tributárias.

No que concerne, ao cumprimento das obrigações tributárias exigíveis após a declaração de insolvência caberá àquele que mantiver os poderes de representação da entidade insolvente (o Administrador de Insolvência ou o devedor).

Com o presente trabalho procurou-se proporcionar a reflexão sobre uma temática actual – a insolvência- enquanto realidade fiscal, interpretando e esclarecendo as disposições legais (da insolvência e fiscais), cuja interpretação se põe no quotidiano jurídico e que ainda não foram resolvidas, em definitivo, nem pela doutrina e nem pela jurisprudência.

Abrem-se, assim, pistas de resolução à caracterização do insolvente enquanto sujeito passivo de imposto e a, conseqüente, continuidade do cumprimento das obrigações tributárias; da validade das liquidações oficiosas efectuadas por reporte à estimativa de dados fiscais em caso de inactividade da sociedade e a tríplice realidade da liquidação da sociedade (societária, fiscal e da insolvência) em caso de encerramento do processo de insolvência por insuficiência de massa.

Espera-se com este trabalho, ser mais um suporte ao estudo de todos aqueles que nas mais diversas áreas do saber, em especial no campo jurídico, quotidianamente se debatem com estas e outras e questões.