

CJT

13

Julho
Setembro
2016

CADERNOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Artigos

03 | A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente

*Bruno Santiago
Beatriz Capelo Gil*

16 | Reflexões sobre o regime da tributação dos residentes não habituais

Hélder Borges Vilela

30 | O regime fiscal das pequenas e médias empresas

José Casalta Nabais

**45 | Informação de Jurisprudência
Julho/Setembro de 2016**

*Dulce Neto
Jorge Lopes de Sousa
Paula Cadilhe
Tânia Carvalhais Pereira
Viviana Ribeiro*

A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente (*)

I. Introdução: objecto de estudo

O processo de insolvência é um processo de execução universal motivado pela impossibilidade de um devedor cumprir as suas obrigações vencidas, quer se trate de pessoa singular ou colectiva, e da consequente necessidade de satisfazer os direitos dos seus credores. O DL n.º 53/2004, de 18/3, que aprovou o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), quebrou com o paradigma do anterior Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF), de cariz marcadamente social e cuja finalidade era a recuperação das empresas, vigorando actualmente o sistema “insolvência – liquidação” com algumas atenuações, mantendo-se como seu propósito primordial a satisfação dos créditos dos credores (¹).

De forma a assegurar o integral cumprimento das obrigações do devedor, é nomeado um Administrador da Insolvência no decurso do processo (²), que é responsável pela gestão do património do insolvente que compõe a massa falida e pela alienação dos bens que a constituem, como teremos oportunidade de aprofundar. Sucede, porém, que os actos de disposição praticados pelo Administrador da Insolvência poderão gerar rendimento sujeito a tributação, *maxime* quando o valor pelo qual o bem é

alienado for superior ao valor pelo qual havia sido adquirido. Ora, nesta situação sobre quem recai o encargo do pagamento do imposto?

Por um lado, admite-se que a dívida tributária assim gerada seja classificada como uma dívida da massa insolvente, com base na norma do art. 51.º, n.º 1, alínea c), do CIRE (³), por aí ter tido origem. Por outro lado, também se pode considerar tratar-se de uma dívida do próprio insolvente. No primeiro caso, estar-se-á a acrescentar o Estado ao rol de credores da insolvência, que poderão ver diminuída a possibilidade de ressarcimento total das dívidas de que são titulares. No segundo caso, o insolvente será onerado com o pagamento de imposto devido por rendimento que não usufruiu, por pertencer à massa insolvente o bem alienado e por se destinar ao ressarcimento das restantes obrigações a que o insolvente se encontra adstrito. *Quid juris?*

II. A natureza jurídica da massa insolvente

Uma vez declarada a insolvência são apreendidos todos os bens do devedor à data (⁴), assim como todos os bens e direitos que venha a adquirir na pendência do processo, nos termos do art. 46.º, n.º 1, do CIRE. De acordo com o preâmbulo daquele diploma, “o objectivo precípua de qualquer processo de insolvência é a satisfação, pela forma mais eficiente possível, dos direitos dos credores”, pelo que a manei-

(*) Por vontade expressa dos Autores o texto segue a grafia anterior ao novo acordo ortográfico.

(¹) O sistema actual foi particularmente mitigado com a entrada em vigor da Lei n.º 16/2012, de 20/4, que introduziu como mecanismo de recuperação o processo especial de revitalização, previsto nos arts. 17.º-A e segs. do CIRE.

(²) Esta regra geral comporta algumas excepções, como veremos adiante.

(³) “Salvo preceito expresso em contrário, são dívidas da massa insolvente, além de outras como tal qualificadas neste Código: c) As dívidas emergentes dos actos de administração, liquidação e partilha da massa insolvente”.

(⁴) Salvo raras excepções, conforme o art. 46.º, n.º 2, do CIRE.

ra mais eficaz de o concretizar requer a constituição de um património separado composto pelos bens do devedor que sejam susceptíveis de penhora⁽⁵⁾, permitindo, assim, que estes respondam pelas suas dívidas.

A separação dos bens que compõem a massa insolvente do restante património do devedor conduz à criação de um património autónomo ou separado. Efectivamente, a massa falida constitui um *património autónomo* que inclui os direitos patrimoniais penhoráveis do insolvente, caracterizando-se por um regime especial de responsabilidade por dívidas⁽⁶⁾. De acordo com a doutrina maioritária, os patrimónios autónomos caracterizam-se por responderem por dívidas próprias (distribuído por duas vertentes complementares: só o património autónomo responde pelas suas dívidas e o património autónomo só responde pelas suas dívidas) e por se distinguirem do património geral, o que implica a impossibilidade de extinção, por confusão, dos créditos e dívidas do seu titular no âmbito desse património⁽⁷⁾. Do teor do art. 46.º, n.º 1, do CIRE decorre expressamente que a massa insolvente se destina à satisfação dos credores da insolvência, que, por sua vez, apenas poderão ver o seu crédito pago pelo produto da massa falida.

A constituição de um património autónomo não acarreta o aparecimento de uma nova subjectividade jurídica, distinta do devedor insolvente que lhe deu origem. Muito simplesmente, a massa insolvente consiste num conjunto de bens pertencentes à pessoa insolvente que, porém, não os poderá administrar ou alienar, por se encontrarem afectos à satisfação dos interesses dos seus credores. De acordo com o art. 81.º, n.º 1, do CIRE, a declaração de insolvência retira imediatamente ao insolvente os poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa falida, que passam a caber ao Administrador da Insolvência. Ou seja, a massa in-

⁽⁵⁾ Sem prejuízo dos bens isentos de penhora que o insolvente voluntariamente apresentar e desde que a sua impenhorabilidade não seja absoluta.

⁽⁶⁾ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, vol. I, 6.ª ed., Lisboa, Universidade Católica Editora, 2012, pp. 158 e 159.

⁽⁷⁾ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, cit., pp. 158 e 159.

solvente é um património autónomo cuja gestão compete a um terceiro que não o seu titular.

III. Os deveres do Administrador da Insolvência

O papel do Administrador da Insolvência revela-se essencial para a chegada a bom porto do processo de insolvência e garantia da satisfação dos interesses dos credores. Como tivemos oportunidade de mencionar, na maioria dos casos, e imediatamente após a declaração de insolvência, fica o devedor privado dos poderes de administração e disposição dos bens integrantes da massa falida, que passam para o Administrador da Insolvência⁽⁸⁾. O legislador optou, assim, por transferir o controlo dos bens que possam responder pelas dívidas do devedor para um indivíduo isento, imparcial e habilitado para o efeito.

Entende a melhor doutrina que “[o] administrador deve prover ao exercício de todos os direitos de carácter patrimonial que integram a massa e garantir, dentro das possibilidades, a melhor rentabilidade dos bens apreendidos de sorte a que, no mínimo, ela cubra a inflação; deve obviar à realização de despesas e à contenção de encargos desnecessários ou que não gerem um retorno, pelo menos, equivalente, a valores actualizados; e deve promover a alienação dos bens pelos meios e modos que, em concreto, se mostrem mais adequados à maximização do valor dos mesmos”⁽⁹⁾. Desta forma, o Administrador irá representar o devedor em todos os assuntos com carácter patrimonial que relevem para a insolvência, excluindo os actos de natureza pessoal que assumem relevância patrimonial, tal como o casamento ou o divórcio⁽¹⁰⁾. Caso a socie-

⁽⁸⁾ No entanto, o juiz pode determinar que a administração da massa insolvente se mantenha na esfera de competências do devedor, caso este preencha os pressupostos previstos no art. 224.º, n.º 2, do CIRE.

⁽⁹⁾ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 2.ª ed., Lisboa, Quid Juris, 2013, p. 342.

⁽¹⁰⁾ Vide SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, dissertação de Mestrado, Escola de Direito da Universidade do Minho, 2012, p. 117, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21395/4/Sara%20Lu%C3%ADs%20da%20Silva%20Veiga%20Dias.pdf> (consultado em 14/2/2016).

dade esteja em fase de liquidação, a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações declarativas tributárias cabe aos respectivos liquidatários ou ao Administrador da Insolvência, nos termos do art. 117.º, n.º 10, do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), não obstante o entendimento da Autoridade Tributária profeso na Circular n.º 10/2015, de 9/9, que apenas menciona a responsabilidade do Administrador da Insolvência.

O Administrador da Insolvência é nomeado pelo juiz e escolhido de entre as listas oficiais de Administradores, podendo o juiz ter em conta as indicações do próprio devedor e da comissão de credores, nos termos do art. 52.º, n.ºs 1 e 2, do CIRE⁽¹¹⁾. É dada preferência, na primeira designação, ao administrador judicial provisório, caso exista⁽¹²⁾.

Em concreto, o Administrador da Insolvência concentra em si todas as funções referentes à gestão dos bens integrantes da massa insolvente, exercendo pessoalmente as competências do seu cargo, salvo os casos que obriguem ao patrocínio judiciário e à concordância da comissão de credores, de acordo com o disposto no art. 55.º, n.º 2, do CIRE. O Administrador da Insolvência pode ainda ser coadjuvado no exercício das suas funções, e sob a sua responsabilidade, por técnicos ou outros auxiliares, remunerados ou não, ou ainda pelo próprio devedor (apenas mediante prévia concordância da comissão de credores, se existir, ou do juiz, na falta desta), nos termos do art. 55.º, n.º 3, do CIRE.

No exercício das suas tarefas, deve o Administrador prestar todas as informações necessárias sobre a administração e liquidação da massa insolvente ao tribunal e à comissão de credores, encontrando-se a sua actuação sujeita a fiscalização do tribunal, que pode, a qualquer momento, exigir informações sobre quaisquer assuntos ou até a apresentação de um relatório de toda a actividade por si desenvolvida e do estado da administração e liqui-

dação da massa insolvente, consoante o disposto nos arts. 55.º, n.º 5, e 58.º do CIRE.

A actuação do Administrador da Insolvência desdobra-se em três vertentes: como administrador de facto da massa insolvente, como seu liquidatário e fiscalizador. Tivemos já oportunidade de nos pronunciar quanto à primeira vertente e iremos agora desenvolver as duas últimas.

Enquanto liquidatário, o Administrador da Insolvência irá proceder ao encerramento antecipado de um ou vários dos estabelecimentos do devedor em momento prévio à assembleia de apresentação do relatório⁽¹³⁾. Caberá ao Administrador da Insolvência a preparação do pagamento das dívidas do devedor à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, designadamente das que constituem produto da alienação, que lhe incumbe promover, dos bens que a integram, conforme o art. 55.º, n.º 1, alínea *a*), do CIRE.

O Administrador da Insolvência actua enquanto mero fiscalizador quando não lhe compitam a administração e disposição dos bens integrantes da massa insolvente, o que ocorrerá – raramente – quando o devedor mantenha aquelas competências nos termos dos arts. 223.º e segs. do CIRE. Consequentemente, o Administrador da Insolvência irá intervir na insolvência de modo muito menos activo do que quando é responsável pela gestão e disposição da massa insolvente, não se limitando a sua actuação, no entanto, à de mero espectador. O Administrador da Insolvência mantém todas as suas restantes funções e tem o dever de comunicar ao tribunal e à comissão de credores, quando existir⁽¹⁴⁾, qualquer facto que desaconselhe a subsistência da gestão da massa pelo devedor. Em segundo lugar, o Administrador da Insolvência pode exigir que

⁽¹¹⁾ A assembleia de credores pode prescindir da criação de comissão de credores, de acordo com o art. 67.º, n.º 1, do CIRE.

⁽¹²⁾ Nomeado oficiosamente pelo juiz quando haja justificado receio da prática de actos de má gestão pelo insolvente, nos termos do art. 31.º, n.ºs 1 e 2, do CIRE.

⁽¹³⁾ Previsto no art. 155.º do CIRE e inclui, entre outros, a análise do estado da contabilidade do devedor e a opinião do Administrador da Insolvência sobre os documentos de prestação de contas e de informação financeira juntos aos autos pelo devedor, e a indicação das perspectivas de manutenção da empresa do devedor (quando exista), no todo ou em parte, da conveniência de se aprovar um plano de insolvência, e das consequências decorrentes para os credores nos diversos cenários figuráveis.

⁽¹⁴⁾ Quando não exista comissão de credores, a comunicação deve ser feita a todos os credores que tiverem reclamado os seus créditos, nos termos do art. 226.º, n.º 1, do CIRE.

todos os recebimentos e pagamentos fiquem a seu cargo, de modo a garantir que o devedor não se mantenha no *caminho da ruína* que provocou o processo de insolvência em primeiro lugar. Não obstante manterem a sua eficácia, o devedor, na veste de administrador, deve abster-se de contrair novas obrigações quando a elas se opuser o Administrador da Insolvência, e de praticar actos de administração extraordinária sem o consentimento daquele.

Quando o Administrador da Insolvência procede à alienação de um activo da massa insolvente por montante superior ao de aquisição, realizando uma mais-valia fiscal sujeita a tributação, facilmente se constata que a venda efectuada pelo Administrador da Insolvência se insere nas competências que lhe foram legalmente atribuídas, dado que deduziu da massa insolvente os bens ou direitos necessários à satisfação das dívidas desta, nos termos do art. 172.º, n.º 1, do CIRE, assumindo a representação do devedor. Aliás, só assim poderá acudir às pretensões dos credores. Caso não o fizesse, o Administrador da Insolvência poderia incorrer em responsabilidade civil pelos danos culposamente causados tanto ao devedor como aos credores no exercício das suas funções, tal como decorre do art. 59.º do CIRE.

Contudo, as particularidades do processo de insolvência dificultam a configuração da relação jurídico-fiscal a que a mais-valia gerada pela venda de um bem da massa falida dá origem. Em particular, discute-se sobre quem recairá o dever de efectuar a prestação tributária⁽¹⁵⁾ ou, por outras palavras, quem será o sujeito passivo de imposto pelo facto tributário ocorrido com a alienação de um bem da massa insolvente pelo Administrador da Insolvência.

IV. O sujeito passivo da relação jurídico-fiscal

Nas palavras de SALDANHA SANCHES, “[o] Direito Fiscal é um ramo do Direito Público com os seus princípios fundamentais definidos em sede constitucional. A sua natureza de Direito Público não impede, contudo, a adopção de técnicas criadas pelo Direito Privado como forma de enquadramento me-

⁽¹⁵⁾ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 8.ª ed., Coimbra, Almedina, 2015, p. 245.

todológico do seu objecto. Entre essas formas extraídas do Direito Privado [encontra-se] a relação jurídica tributária”⁽¹⁶⁾ ⁽¹⁷⁾. Neste âmbito, a noção de relação jurídica é comumente empregada para estudar a relação entre os contribuintes e o Estado, permitindo a compreensão e modulação das suas interações.

A doutrina da relação jurídico-fiscal vai buscar inspiração à teoria da relação jurídica de matriz civilística, mas distancia-se desta em variados aspectos. A primeira grande diferença prende-se com a natureza das partes na relação jurídico-fiscal; ao contrário da relação jurídica civil, pautada pela tendencial igualdade entre as partes, na relação jurídico-fiscal o Estado não se despe do *ius imperium* na sua interacção com o contribuinte.

A relação jurídico-fiscal compreende um sujeito activo e um sujeito passivo. A Lei Geral Tributária (LGT) opera como ponto de partida para melhor identificar os sujeitos desta relação regulada pelo Direito, distinguindo entre o sujeito activo e o passivo recorrendo ao critério da exigibilidade do cumprimento da obrigação tributária. Em concreto, o art. 18.º, n.º 1, determina que o sujeito activo é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente, quer através de representante. Por outro lado, o sujeito passivo “é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”, de acordo com a redacção do n.º 3 daquele artigo⁽¹⁸⁾. Neste seguimento, verifica-se que o sujeito passivo corresponde ao devedor do imposto, o que inclui não só o contribuinte directo (a pessoa relativamente

⁽¹⁶⁾ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 245.

⁽¹⁷⁾ Para um maior desenvolvimento sobre a natureza da relação jurídica tributária, vide SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 9.ª ed. (reimpressão), Coimbra, Almedina, 1998, pp. 161 e segs.

⁽¹⁸⁾ A Ley General Tributaria aprovada pela Ley 58/2003, de 17/12, qualifica como sujeitos passivos as “heranças jacentes, comunidades de bens e as demais entidades que, carecendo de personalidade jurídica, constituam uma unidade económica ou um património separado susceptível de tributação”, nos termos do seu art. 35.º, n.º 4.

à qual se verifica o facto tributário) mas também o substituto e o responsável, *i. e.*, outros sujeitos que poderão ser chamados ao cumprimento da obrigação de imposto por força da lei, como analisaremos com maior detalhe no próximo capítulo.

Uma interpretação literal da lei tributária abre a porta à subsunção do património na noção de sujeito passivo, uma vez que, dada a especificidade do Direito Fiscal, não há uma necessária coincidência entre a personalidade jurídica considerada em geral e a personalidade tributária ⁽¹⁹⁾. Face à norma plasmada no art. 18.º, n.º 1, da LGT, o espectro de entidades que podem ser qualificadas como sujeitos passivos não se cinge apenas às pessoas singulares e colectivas, incluindo patrimónios e organizações de facto e de direito que se encontrem obrigadas ao cumprimento de uma prestação tributária, desde que uma disposição legal assim o determine.

O CIRC é peremptório ao considerar como sujeito passivo não só as sociedades mas também “as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas”, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do art. 2.º, e ainda “as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS”, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo. As normas de incidência indicadas *supra* vêm na esteira do estabelecido na LGT ao sujeitar ao pagamento de IRC entidades desprovidas de personalidade jurídica, nas quais se incluem os patrimónios autónomos.

Contudo, a atribuição de personalidade tributária aos patrimónios autónomos causa dificuldades de índole prática, nomeadamente para se saber sobre quem recairá a obrigação de entrega de imposto e o cumprimento de obrigações declarativas. Assim, caso o legislador fiscal opte por considerar um património autónomo como sujeito passivo de imposto, terá também de resolver quem irá cumprir as obrigações desse património autónomo. Para uma

ideia mais cabal das dificuldades que aqui se levantam, iremos abordar como o legislador do imposto sobre o rendimento resolveu relativamente a três tipos diferentes de patrimónios autónomos: os fundos de investimento, as heranças jacentes e as heranças indivisas.

Os fundos de investimento são patrimónios autónomos que constituem organismos de investimento colectivo em valores mobiliários, actualmente regulados pelo Regime Geral dos Organismos de Investimento Colectivo, aprovado pela Lei n.º 16/2015, de 24/2, e pelo Regime Jurídico do Capital de Risco, do Empreendedorismo Social e do Investimento Especializado, aprovado pela Lei n.º 18/2015, de 4/3. Por força da alínea b) do n.º 1 do art. 2.º do CIRC, os rendimentos obtidos pelos fundos de investimento encontram-se sujeitos ao pagamento daquele tributo ⁽²⁰⁾, adquirindo assim personalidade tributária e possuindo número de identificação fiscal próprio, nos termos do art. 11.º, n.º 2, alínea b), do DL n.º 14/2013, de 28/1 ⁽²¹⁾. Para além do mais, a Administração fiscal tem entendido que a qualidade de sujeito passivo de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) se estende aos fundos de investimento imobiliário, mobiliário e fundos de pensões, ao abrigo do art. 2.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA (CIVA), de acordo com o art. 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva do Conselho (77/388/CEE), de 17/5/1977 (renumerada pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11/2006, e a que actualmente corresponde o art. 9.º, n.ºs 1 e 2), não obstante aquele artigo apenas se referir a pessoas singulares e colectivas, não fazendo incidir o imposto expressamente sobre entidades despersonalizadas, como são os fundos de investimento. Através do Ofício-Circulado n.º 90005/2005, de 28/7, e da Informação Vinculativa proferida no processo n.º A100 2004091, em 10/2/2006, a Autoridade Tributária considerou que, apesar de se

⁽²⁰⁾ O art. 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais regula a tributação em IRC dos rendimentos obtidos por fundos de investimento mobiliário e imobiliário.

⁽²¹⁾ A Circular n.º 6/2015, de 17/6, que veio recentemente exprimir o entendimento da Autoridade Tributária sobre o novo regime fiscal aplicável aos fundos de investimento colectivo, estabelece que sejam dados números de identificação fiscal distintos a cada um dos compartimentos patrimoniais autónomos de entidades que assim estejam constituídas.

⁽¹⁹⁾ Vide JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 248.

tratar de entidades destituídas de personalidade jurídica, os fundos de investimento assumem a qualidade de sujeitos passivos de IVA. Por essa razão, cabe às sociedades gestoras daqueles fundos a sua representação, nos termos do art. 16.º da LGT, o que, de acordo com a Informação Vinculativa *supra*, “significa que os efeitos jurídicos dos actos praticados por estas se reflectem de imediato na esfera jurídica dos fundos que gerem. Às sociedades gestoras compete exercer os direitos e obrigações em nome e por conta dos fundos que gerem, pelo que ficam adstritas ao cumprimento das obrigações tributárias, nomeadamente declarativas ou de liquidação de impostos se for o caso”.

Em segundo lugar, a herança jacente é “a herança aberta, mas ainda não aceita nem declarada vaga para o Estado”, de acordo com o art. 2046.º do Código Civil, uma vez que “não é absolutamente indispensável que o direito subjectivo tenha um titular actual. Na medida em que se encontra destinado a um sujeito que necessariamente assumirá a sua titularidade, com efeitos desde o momento em que deixou de pertencer ao anterior titular.” (22). E ainda nas palavras de CARVALHO FERNANDES, a herança jacente traduz “o espaço de tempo que separa a vocação do exercício do direito de suceder.” (23). Este património apenas poderá ser qualificado como sujeito tributário se uma norma de incidência o qualificar como tal, o que faz o art. 2.º, n.º 2, do CIRC, ao incluir no grupo de entidades desprovidas de personalidade jurídica sujeitas àquele tributo as heranças jacentes.

Também a herança indivisa corresponde a um património autónomo, uma vez que o art. 2097.º do Código Civil dispõe que “[o]s bens da herança indivisa respondem colectivamente pela satisfação dos respectivos encargos”, enquanto o art. 2071.º permite concluir que os credores de encargos da herança só se podem fazer pagar pelos bens hereditários (24). A

(22) DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4.ª ed., Lisboa, Encontro da Escrita Editora, 2012, p. 168.

(23) LUÍS A. CARVALHO FERNANDES, *Lições de Direito das Sucessões*, 3.ª ed., Lisboa, Quid Juris?, p. 257.

(24) LUÍS A. CARVALHO FERNANDES, *Lições de Direito das Sucessões*, *cit.*, p. 337.

herança indivisa estabelece-se em momento posterior do procedimento sucessório, formando-se após a sua aceitação. A doutrina civilística tem vindo a entender que a herança indivisa não tem quer personalidade jurídica, quer personalidade judiciária, ao contrário da herança jacente, que possui personalidade judiciária nos termos do art. 12.º, alínea *a*), do Código de Processo Civil. A jurisprudência dos tribunais superiores considera que as heranças indivisas têm personalidade tributária, sendo susceptíveis de ser sujeitos de relações jurídico-tributárias (25), atribuindo-se-lhes número de identificação fiscal de acordo com o art. 16.º do DL n.º 14/2013, de 28/1. Porém, a herança indivisa carece de representação pelo cabeça-de-casal nos procedimentos e processos tributários que se mostrem necessários para a manutenção da integridade patrimonial da herança e cumprimento das suas dívidas tributárias, uma vez mais ao abrigo do art. 16.º da LGT.

Face a este périplo por alguns institutos que, tal como a massa insolvente, são patrimónios autónomos, e verificada a sua personalidade tributária, cumpre apurar se a massa falida pode ou não ser considerada sujeito passivo de imposto. Não obstante a redacção da LGT, a massa insolvente não é sujeito de imposto sobre o rendimento por não existir norma de incidência que o determine e, *a fortiori*, não possui quer personalidade, quer capacidade tributárias (26). Conclui-se, assim, que a massa insolvente não é sujeito passivo de imposto por não preencher os requisitos de incidência pessoal anteriormente indicados.

O regime legal em vigor mantém o devedor insolvente como sujeito passivo do imposto devido pela mais-valia fiscal realizada com a alienação de um activo da massa insolvente, que conserva a sua personalidade tributária nos termos gerais durante o processo de insolvência (27), posição também su-

(25) *Vide* a este respeito os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 10/7, proferido no processo 39/02, relatado pelo Juiz Conselheiro Almeida Lopes, e de 24/10, proferido no processo 550/12, de 24/6, relatado pelo Juiz Conselheiro Pedro Delgado.

(26) Nos termos dos arts. 15.º e 16.º da LGT.

(27) Ainda quanto a este respeito, *vide* os Ofícios Circulados n.ºs 63 918 e 30 003 referentes às obrigações em sede de IVA no processo especial de falência de empresas.

fragada pela Autoridade Tributária na Circular n.º 10/2015, de 9/9, ao considerar que “[u]ma pessoa colectiva em situação de insolvência continua a existir, enquanto sujeito passivo de impostos, mantendo-se obrigada ao cumprimento das obrigações fiscais previstas nos códigos tributários”. Em particular, a Autoridade Tributária parte do pressuposto essencial de que as alterações introduzidas no CIRE pela Lei n.º 16/2012, de 20/4, não podem ser “interpretadas no sentido de determinar (...) a perda da personalidade tributária da pessoa colectiva insolvente, subsistindo a susceptibilidade de esta ser sujeito de relações jurídicas tributárias no decurso do processo de liquidação”. Todavia, coloca-se a questão de saber se o insolvente é também o responsável pelo pagamento e entrega do tributo, não obstante todos os seus bens penhoráveis terem sido apreendidos a favor da massa insolvente.

V. O sujeito passivo de imposto e a responsabilidade tributária

O tema da responsabilidade tributária assume especial relevo no processo de insolvência. O sujeito passivo de imposto, *i. e.*, quem se encontra vinculado ao cumprimento da obrigação tributária, pode sê-lo a um de três títulos: como contribuinte directo, como substituto ou como responsável⁽²⁸⁾ ⁽²⁹⁾.

Regra geral, o *contribuinte directo* responderá em primeiro lugar pelo cumprimento da obrigação fiscal. No entanto, a responsabilidade tributária pode abranger outros actores para além do sujeito passivo *originário*: referimo-nos ao substituto, ao responsável solidário e ao responsável subsidiário. De acordo com a melhor doutrina, o *substituto* é “chamado a pagar a prestação tributária normalmente, isto é, na base de um desenvolvimento normal da relação jurídica de imposto”⁽³⁰⁾, materializando-se no sujeito

passivo “que fica obrigado ao pagamento do tributo em vez do contribuinte, por se encontrar em posição que permite assegurar o pagamento com maior segurança e facilidade”⁽³¹⁾. O mecanismo mais comum de substituição tributária (e muitas vezes confundido com este instituto) é o da substituição com retenção na fonte⁽³²⁾, previsto no art. 20.º, n.º 1, da LGT, que apenas poderá ser utilizado caso haja disposição legal que o determine. O substituto encontra-se assim onerado com a obrigação de entregar o imposto devido pelo contribuinte directo, por se encontrar em melhor posição de cumprir aquela obrigação tributária. Este mecanismo é característico dos impostos sobre o rendimento e o substituto poderá responder nos termos do art. 28.º da LGT⁽³³⁾ caso não entregue as importâncias devidas a título de imposto ao Estado. Embora a legislação seja omissa quanto ao fenómeno da substituição sem retenção, no qual o próprio substituto é credor do contribuinte substituído, esta figura ocupa um lugar no ordenamento jurídico português⁽³⁴⁾. Exemplo paradigmático deste instituto é a cobrança da contribuição para o audiovisual pelas entidades fornecedoras de electricidade⁽³⁵⁾.

A LGT dispõe no seu art. 22.º as directrizes gerais para a avaliação e imputação da *responsabilidade tributária*. Assim, remete para o regime do direito civil no que se refere à responsabilidade tributária do cônjuge do sujeito passivo, variando de acordo com

⁽²⁸⁾ SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 381.

⁽²⁹⁾ Para maiores desenvolvimentos sobre o instituto da retenção na fonte, *vide* DIOGO FEIO, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra Editora, 2001.

⁽³⁰⁾ Quanto for imputável ao sujeito passivo o retardamento da entrega do tributo retido ou a reter no âmbito da substituição tributária são por ele devidos juros compensatórios, nos termos do art. 35.º da LGT e dos arts. 91.º do CIRS e 114.º do CIRC.

⁽³¹⁾ A jurisprudência do STA tem reconhecido este instituto, tal como decorre do Acórdão de 25/3/2015, proferido no processo 1080/13, relatado pelo Juiz Conselheiro Ascensão Lopes.

⁽³²⁾ Para maiores desenvolvimentos, *vide* ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA, OLÍVIO MOTA AMADOR, SÉRGIO VASQUES, “O Financiamento do Serviço Público de Televisão e a Nova Contribuição para o Audiovisual”, *Fiscalidade*, 2004, n.º 17, pp. 5 a 38. A Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2017 eliminou a menção ao mecanismo de substituição tributária na liquidação da contribuição para o audiovisual.

⁽²⁸⁾ Na sua acepção *latu sensu*, *vide* CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, *cit.*, p. 243.

⁽²⁹⁾ Para uma análise das três categorias de sujeito passivo referidas, *vide* NUNO DE OLIVEIRA GARCIA e ANDREIA GABRIEL PEREIRA, “Notas sobre Intermediação, Substituição e Responsabilidade Tributária”, *Estudos em Homenagem a Miguel Galvão Teles*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 441 a 455.

⁽³⁰⁾ SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, *cit.*, p. 230.

o regime patrimonial de bens escolhido, nos termos do n.º 3 daquele artigo. O mesmo artigo vem esclarecer que a responsabilidade tributária por dívidas de outrem, à qual nos iremos referir adiante é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária, de acordo com o disposto no n.º 4.

A responsabilidade tributária *subsidiária* encontra-se prevista entre os arts. 23.º e 27.º da LGT, sendo o seu caso clássico o da responsabilidade dos administradores e outros responsáveis técnicos, previsto no art. 24.º. A responsabilidade subsidiária de indivíduos que exerçam funções, ainda que apenas de facto, de administração ou de gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente comparados entende-se por serem estes os que maior influência e autoridade têm quanto ao destino e resultados financeiro e económico das empresas, que determinam o pagamento (ou não) das suas obrigações tributárias⁽³⁶⁾.

Finalmente, em sede de responsabilidade tributária, importa mencionar a responsabilidade *solidária* dos gestores de bens ou direitos de não residentes, prevista no art. 27.º da LGT, uma norma que nos levanta as maiores reservas de conformidade constitucional.

Vimos já que no processo de insolvência tanto o devedor singular como o colectivo mantêm a sua qualidade de sujeitos passivos da relação jurídica fiscal. Mas serão eles os responsáveis pelo pagamento e entrega do tributo devido à Administração Fiscal?

A Administração fiscal já tomou posição expressa sobre esta questão [em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo], distinguindo o responsável pelo pagamento consoante:

- a) O facto tributário ocorra em data anterior à declaração de insolvência, ou
- b) O facto tributário ocorra em data posterior à declaração de insolvência.

Na primeira situação, e de acordo com o plasmado na Circular n.º 10/2015, de 9/9, a Autoridade Tributária entende que as dívidas são da responsa-

⁽³⁶⁾ Para maiores desenvolvimentos, *vide* PAULO PITTA E CUNHA, JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes*, Lisboa, Lex, 1999.

bilidade da pessoa colectiva insolvente e devem ser reclamadas, nos termos do art. 128.º do CIRE e no prazo da alínea j) do n.º 1 do art. 36.º do mesmo diploma, ao Administrador da Insolvência.

Na segunda situação, e estando em causa prédios apreendidos no cumprimento da alínea g) do n.º 1 do art. 36.º do CIRE, as referidas dívidas “são já consideradas dívidas da massa insolvente e como tais enquadráveis no artigo 51.º do CIRE, devendo ser pagas (...) conforme previsto no artigo 172.º do CIRE”, ou seja, o pagamento deverá ser exigido à massa insolvente, contrariamente à posição anteriormente defendida pela AT: era ao *insolvente* que cabia o pagamento das obrigações tributárias, uma vez que era ele o seu devedor⁽³⁷⁾, embora não dispusesse dos poderes de administração e de gestão dos bens que integram a massa insolvente⁽³⁸⁾.

De acordo com a Autoridade Tributária, “apesar de se reconhecer que a declaração de insolvência não tem por efeito qualquer transmissão dos bens da pessoa colectiva insolvente para a respectiva massa insolvente e, como tal, o sujeito passivo do IMI e do Imposto do Selo (verba 28 da TGIS) continua a ser a pessoa colectiva insolvente, a sentença que declara a insolvência decreta a apreensão dos bens do insolvente e a sua entrega imediata ao Administrador da Insolvência (artigos 149.º e 150.º do CIRE), ficando os representantes da pessoa colectiva insolvente imediatamente privados dos poderes de administração e de disposição sobre esses bens, que passam a ser exercidos pelo Administrador da Insolvência (n.º 1 do artigo 81.º do CIRE)”.

No mesmo sentido, o disposto no art. 81.º, n.º 4, do CIRE, estabelece que “[o] administrador da insolvência assume a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à insolvência”, no qual se incluem as dívidas tributárias que se

⁽³⁷⁾ *Vide* o acórdão proferido pelo STA no processo 1024/12, de 6/3/2014, relatado pelo Juiz Conselheiro Ascensão Lopes. Considerando que a responsabilidade pelo pagamento do imposto compete ao insolvente, *vide* a Informação Vinculativa proferida no processo n.º 2011 000263, de 13/1/2012, referente à responsabilidade pelo pagamento de IMI após a declaração da insolvência e apreensão do prédio a favor da massa insolvente.

⁽³⁸⁾ Que, na maioria dos casos, corresponde ao património disponível do insolvente.

vençam em data posterior à declaração de insolvência. Acresce ainda que é da responsabilidade do Administrador da Insolvência o pagamento de todas as dívidas tributárias qualificadas como dívidas da massa ⁽³⁹⁾, sem que o insolvente venha a ter qualquer intervenção no seu cumprimento. E ainda, caso venham a ser constituídas quaisquer responsabilidades fiscais entre a declaração de insolvência e a deliberação de encerramento da actividade do estabelecimento, o seu cumprimento cabe a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, que será, a maioria das vezes, o Administrador da Insolvência, nos termos do art. 65.º, n.º 5, do CIRE ⁽⁴⁰⁾. Nestas situações, se é o Administrador da Insolvência que deve administrar e dispor do património do insolvente, também, verdadeiramente, apenas poderá ser o Administrador da Insolvência a cumprir a obrigação tributária dali decorrente e a responsabilizar-se por garantir a disponibilidade do montante a que corresponde o imposto.

Como já vimos a propósito dos deveres do Administrador da Insolvência, os seus poderes de actuação visam a satisfação de interesses de terceiros, configurando-se como verdadeiros poderes funcionais. Por outras palavras, o Administrador da Insolvência não pode discricionariamente decidir que obrigações pagar e que obrigações deixar por cumprir. Uma vez que a dívida tributária em causa é uma dívida da massa insolvente, deverá ser paga com preferência sobre as demais, tal como prevê o art. 172.º, n.º 1, do CIRE. Sucede que, caso o Administrador da Insolvência não entregue o imposto devido pela alienação de activo integrante da massa falida, é expectável que a Administração Fiscal proceda à cobrança coerciva da dívida através da instauração de um processo de execução fiscal ⁽⁴¹⁾. Porém, a legislação falimentar em vigor parece colidir com a legislação fiscal: por um lado, o art. 88.º,

n.º 1, do CIRE, não admite a instauração ou prosseguimento de execuções contra o insolvente após a declaração de insolvência; por outro lado, o art. 180.º, n.º 6, do CPPT, admite a instauração de processos de execução fiscal às obrigações tributárias que se vençam após “a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução” ⁽⁴²⁾.

A doutrina defende a harmonização destas duas disposições com base na unidade do sistema jurídico. Nas palavras do Juiz Conselheiro Lopes de Sousa, “a interpretação razoável daquele n.º 6, que se compagina com a unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do Código Civil), é a de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência ou insolvência ou do despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação ou de insolvência” ⁽⁴³⁾, uma orientação que tem vindo a ser firmada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo ⁽⁴⁴⁾.

VI. O sujeito passivo de imposto e a responsabilidade pelo pagamento de imposto quando o insolvente é pessoa singular

O insolvente pessoa singular mantém-se como sujeito passivo das obrigações tributárias que a ele respeitam, pois é ele que goza de personalidade e capacidade tributárias, e legitimidade passiva conferida por lei. O insolvente deverá cumprir as suas dívidas fiscais pessoalmente sem intervenção do Administrador da Insolvência, não obstante estar impedido de, regra geral, vender os bens de que é titular. Na eventualidade de a alienação de activos da massa insolvente realizar uma mais-valia fiscal,

⁽³⁹⁾ De acordo com o art. 172.º do CIRE.

⁽⁴⁰⁾ Ainda que não seja deliberado o encerramento do estabelecimento, “as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar”, de acordo com o n.º 4 do art. 65.º.

⁽⁴¹⁾ Cfr. arts. 148.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

⁽⁴²⁾ Mantém a redacção originária do DL n.º 433/99, de 26/10, que aprovou o CPPT, quando ainda se encontrava em vigor o CPEREF.

⁽⁴³⁾ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, 6.ª ed., vol. III, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 324.

⁽⁴⁴⁾ De acordo com os acórdãos proferidos nos processos 102/09, de 12/11/2009; 51/10, de 14/4/2010; e 981/10, de 6/4/2011.

o insolvente será tributado em sede de IRS, nos termos do art. 10.º do CIRS.

A jurisprudência tem entendido que, caso o Administrador da Insolvência proceda à alienação de bens que integram a massa insolvente por valor superior àquele pelo qual tinham sido adquiridos pelo insolvente, o sujeito passivo é a pessoa singular a que a massa pertence, e o imposto daí decorrente será pago pela massa falida, de acordo com o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto proferido no processo n.º 8729/12.4TBVNG-G.P1, de 2/7/2015, relatado pelo Juiz Desembargador Pedro Martins ⁽⁴⁵⁾.

Relembrando o que se disse anteriormente, é característica dos patrimónios autónomos a sua responsabilidade por dívidas próprias. Consequentemente, uma vez que o bem alienado é parte integrante da massa falida, a dívida tributária a que deu origem deverá ser satisfeita por bens pertencentes à massa insolvente, ao abrigo do disposto no art. 51.º, n.º 1, alínea c), do CIRE. Se assim não fosse, estar-se-ia a contrariar a própria aceção de património autónomo e a desvirtuá-la de qualquer conteúdo e utilidade.

VII. O sujeito passivo de imposto e a responsabilidade pelo pagamento de imposto quando o insolvente é pessoa colectiva

E quando o insolvente é uma pessoa colectiva? A responsabilidade pelo pagamento do imposto que se mostre devido pela alienação de bens da massa falida também é da pessoa colectiva insolvente?

Nesta sede importa começar por referir que, nos termos do art. 65.º, n.º 2, do CIRE e da referida Circular n.º 10/2015, de 9/9, o cumprimento das obrigações fiscais é imputável à pessoa colectiva insolvente e aos seus representantes legais, salvo nas circunstâncias descritas *infra*. Ainda de acordo com a Circular, “[n]o período entre a declaração da insolvência e a deliberação de encerramento do estabelecimento, essa responsabilidade fica cometida àquele a quem tiver sido atribuída a administração da insolvência,

⁽⁴⁵⁾ Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fd1f/ee9cbc696061c44480257e830048e624?OpenDocument> (consultado em 14/2/2016).

podendo, por isso, os responsáveis continuar a ser os anteriores titulares dos órgãos sociais competentes da pessoa colectiva insolvente, ou ser já responsável o Administrador da Insolvência nomeado, caso lhe seja atribuído poderes para a administração do património da insolvente”. Não tendo sido deliberado o encerramento do estabelecimento, a “responsabilidade pelo cumprimento das dívidas fiscais cabe a quem ficar cometida a administração da pessoa colectiva insolvente (cfr. n.º 4 do artigo 65.º do CIRE)”.

No que se refere à liquidação da sociedade, o art. 26.º, n.º 1, da LGT estabelece que “[n]a liquidação de qualquer sociedade, devem os liquidatários começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas”. Esta norma deve ser lida em articulação com o n.º 1 do art. 151.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), já que os membros da administração da sociedade passam a ser seus liquidatários após a sua dissolução ⁽⁴⁶⁾ ⁽⁴⁷⁾. Os liquidatários mantêm os poderes, deveres e responsabilidade dos membros do órgão de administração da sociedade, com todas as especificidades inerentes à situação de dissolução da sociedade ⁽⁴⁸⁾, incluindo o pagamento de todas as dívidas da sociedade para as quais seja suficiente o activo social, de acordo com o art. 154.º, n.º 1, do CSC. Em situação de insolvência, o pagamento das dívidas deve respeitar a “ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos nele proferida”, nos termos do disposto no art. 26.º, n.º 3, da LGT. Pode acontecer que o ressarcimento dos créditos fiscais seja preterido por outros que gozem de preferência sobre aqueles, situação em que opera a regra especial do art. 26.º, n.º 2, da LGT, que nestas situações de preferência afasta a responsabilidade solidária dos liquidatários.

⁽⁴⁶⁾ De acordo com a alínea e) do art. 141.º do CSC, a declaração de insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade. Nesse seguimento, e ao abrigo do art. 146.º, entra aquela em fase de liquidação. No entanto, a extinção da pessoa colectiva só se verificará com o registo do encerramento da liquidação, nos termos do art. 160.º, n.º 2.

⁽⁴⁷⁾ No entanto, os sócios da sociedade podem, a qualquer momento e sem justa causa, deliberar a destituição de liquidatários e nomear novos liquidatários, em acréscimo ou substituição dos primeiros, conforme o art. 151.º, n.º 2, do CSC.

⁽⁴⁸⁾ Nos termos do art. 152.º do CSC.

No entanto, a efectivação da responsabilidade solidária dos liquidatários está condicionada à verificação de determinados pressupostos. No entendimento da doutrina maioritária, “não podendo esta norma ofender os princípios constitucionais da proporcionalidade e da justiça, deverá entender-se que tal responsabilidade apenas existirá quando houver nexos de causalidade entre a actuação dos liquidatários e impossibilidade de pagamento.”⁽⁴⁹⁾ Daqui decorre que a Administração Fiscal não poderá responsabilizar os liquidatários por qualquer incumprimento das obrigações tributárias da sociedade, já que aqueles terão de proceder à satisfação dos créditos respeitando a ordem fixada por sentença judicial, correndo o risco de a sociedade não possuir património suficiente para a satisfação daquelas obrigações fiscais.

Temos, pois, que quando o insolvente é uma pessoa colectiva o responsável pelo pagamento do imposto é a própria pessoa colectiva, podendo os liquidatários ser solidariamente responsáveis para com aquela caso as dívidas fiscais da sociedade não sejam satisfeitas em primeiro lugar (excepto em situações em que existam outros créditos com preferência sobre os créditos fiscais).

Pese embora o disposto na lei, alguns Administradores da Insolvência defendem que não deverá haver lugar ao pagamento de IRC pela sociedade insolvente por não ser prosseguida qualquer actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, mas sim e apenas a satisfação das obrigações da sociedade insolvente, razão pela qual não haverá lucro sobre o qual o IRC possa incidir. A jurisprudência dos tribunais superiores tem vindo, contudo, a recusar este entendimento, tendo o Supremo Tribunal Administrativo afirmado que “[a] sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRSC para a tribu-

tação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.”⁽⁵⁰⁾

Não obstante o disposto na lei e na jurisprudência somos de opinião, na esteira de alguma doutrina⁽⁵¹⁾, que no que respeita a rendimentos obtidos na liquidação da massa insolvente a solução legal é desajustada e não serve os interesses do comércio jurídico. De facto, a liquidação da sociedade no processo falimentar não é em benefício da sociedade ou dos sócios mas sim dos seus credores, não beneficiando os primeiros do rendimento assim gerado. Neste prisma, entende-se a posição adoptada pelos Administradores da Insolvência por não ser a tributação deste rendimento adequada à verdadeira capacidade económica das sociedades insolventes, que, pelas circunstâncias singulares em que se encontram, não podem ser equiparadas aos outros sujeitos passivos de IRC, pelo que, a haver incidência de imposto nesta fase de liquidação da massa falida, com mais propriedade consideramos que o sujeito passivo do imposto assim gerado deveria ser a massa insolvente, representada pelo Administrador da Insolvência. Ou seja, podendo, como vimos, os patrimónios autónomos ser sujeitos passivos de imposto, designadamente de IRC, seria recomendável, do nosso ponto de vista, que o sujeito passivo nestas situações fosse a massa falida e não a pessoa colectiva insolvente.

De facto, a obrigação fiscal nasce no âmbito do exercício da função do Administrador da Insolvência, por ser este quem possui os poderes de administração e de disposição da massa falida, com nenhuma ou parca intervenção do devedor insolvente, revelando-se o Administrador da Insolvência o interveniente do processo de insolvência mais apto para o cumprimento da dívida tributária em apreço. Por outro lado, caso a massa insolvente fosse qualificada como sujeito passivo da obrigação, o pagamento do imposto operaria como uma verdadeira

⁽⁵⁰⁾ Processo 1145/09, de 24/2/2011, relatado pela Juíza Conselheira Dulce Neto. E ainda o acórdão do mesmo Tribunal proferido no processo 816/11, de 14/6/2012, relatado pelo Juiz Conselheiro Pedro Delgado.

⁽⁵¹⁾ ANA CRISTINA DOS SANTOS ARROMBA DINIS e CIDADIA MARIA DA MOTA LOPES, *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes, uma primeira abordagem*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 71.

⁽⁴⁹⁾ DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada*, cit., p. 257.

obrigação de um património autónomo: a massa insolvente só responde por dívidas próprias e essas dívidas só poderão ser por si respondidas.

Todavia, em nosso entender, mais do que dever-se considerar a massa falida como sujeito passivo de imposto em detrimento da pessoa colectiva insolvente, que é, até certo ponto, um tema mais formal do que substancial, consideramos, verdadeiramente, que a massa falida não devia estar sujeita a IRC, se não relativamente a todos os rendimentos, pelo menos relativamente a um leque mais alargado de situações do que o actualmente previsto no CIRE. Com efeito, de acordo com o art. 268.º, n.º 1, do CIRE, apenas estão isentas de IRC a dação em cumprimento de bens do devedor e a cessão de bens aos credores, tendo a Autoridade Tributária adoptado uma interpretação literal desta norma em despacho proferido no processo n.º 5957/2010, de 1/10. Admitimos que a *ratio* para esta isenção reside no facto de na dação e na cessão, em princípio, não haver lugar ao recebimento de quantias em dinheiro e, consequentemente, a incidência de imposto iria levantar problemas acrescidos face à falta de liquidez da sociedade insolvente. Todavia, em nosso entender, a mais-valia pela venda de um bem integrante da massa falida é equiparável, por identidade de razão, à dação em cumprimento por possuir os mesmos efeitos práticos: a obtenção de liquidez para pagar aos credores e, nesta medida, se a mais-valia realizada em caso de dação em cumprimento e em caso de cessão de bens está isenta de imposto, também deveria estar em caso de puras vendas⁽⁵²⁾. Em abono desta posição, dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo pronunciaram-se no sentido de que o produto da venda de bens da massa insol-

⁽⁵²⁾ Em sentido diferente, cfr. ANA CRISTINA DOS SANTOS ARROMBA DINIS e CIDÁLIA MARIA DA MOTA LOPES, *A Fiscalidade das Sociedades Insolventes, uma primeira abordagem*, cit., pp. 124 e 125, que consideram que a razão para a isenção reside em o legislador falimentar ter pretendido apenas isentar de IRC os actos de alienação de património que sugerem a manutenção da actividade societária. No entanto, em nosso entender, não há nada que indique ser esta a *ratio* da norma, por não serem a dação em cumprimento de bens do devedor e a cessão de bens aos credores exclusivas de sociedades activas e por ser aplicável, em sede de IRC, quer às sociedades insolventes na prossecução da sua actividade, quer às sociedades direccionadas para a liquidação.

vente para a satisfação dos credores não integra o conceito de mais-valia⁽⁵³⁾. De acordo com o acórdão de 29/10/2003, proferido no processo 1079/03, “a haver lugar a tributação não podiam deixar de deduzir-se os prejuízos fiscais anteriores à data da dissolução e com referência a todo o período de liquidação”, sendo que “só através de uma ficção jurídica se poderia considerar lucro tributável o produto da alienação do património afectado ao pagamento de dívidas que já não consegue cobrir.” Nas palavras do acórdão, “admitir a tributação sem lucros, reais ou presumidos, seria claramente inconstitucional”⁽⁵⁴⁾.

VIII. Resumo

No presente estudo procurámos tratar o tema da responsabilidade por dívidas fiscais decorrentes da liquidação de activos da massa insolvente. Iniciámos a exposição por algumas considerações de índole geral sobre o processo de insolvência e o procedimento de liquidação de bens da massa falida, debruçando-nos sobre a natureza jurídica da massa insolvente. Em seguida, foram analisados os deveres do Administrador da Insolvência que dizem respeito à administração e disposição da massa insolvente.

Na segunda parte do estudo desenvolvemos a noção de sujeito passivo da relação jurídico-fiscal e a sua ligação com a responsabilidade pelo pagamento do imposto, analisando os vários intervenientes da insolvência aos quais poderá ser imputada a responsabilidade pelo cumprimento das dívidas tributárias em apreço.

Por fim, concluímos pela inadequação do regime legal actual, decomposta em duas vertentes: uma vertente subjectiva, por o insolvente se manter como sujeito passivo de imposto, embora não disponha

⁽⁵³⁾ O primeiro acórdão proferido no processo 1079/03, de 29/10/2003, relatado pelo Juiz Conselheiro Brandão de Pinho, e o segundo no processo 448/14, de 3/11/2016, relatado pela Juíza Conselheira Ana Paula Lobo.

⁽⁵⁴⁾ Nesse seguimento, o acórdão proferido no processo 448/14, de 3/11/2016, parece admitir que “o que sobrou do produto da venda dos bens que integravam a massa insolvente depois de pagas as dívidas da massa e os créditos reconhecidos” poderá incluir-se no lucro tributável da sociedade insolvente.

dos poderes de administração e de gestão da massa insolvente o que recomendaria, *de iure condendo*, que o sujeito passivo fosse a massa falida; e uma vertente objectiva, por a isenção de tributação prevista no art.

268.º do CIRE dever ser aplicável, *mutatis mutandis*, às mais-valias realizadas com a alienação de activos da massa falida.

BRUNO SANTIAGO
BEATRIZ CAPELOA GIL