

**“As reversões fiscais contra  
os Administradores  
Judiciais”**

**Instrução de Serviço n.º 60198/2019  
de 30 de outubro**

*XXII Encontro Nacional da  
Associação Portuguesa dos  
Administradores Judiciais*



# IMPOSTOS NA INSOLVÊNCIA E NA RECUPERAÇÃO?



- Com a declaração de insolvência mantém-se a personalidade jurídica do insolvente, pelo que a massa insolvente não é um sujeito passivo distinto do insolvente. Consequentemente, independentemente da data do facto tributário – anterior ou posterior à data da declaração da insolvência – o sujeito passivo dos impostos é o insolvente.
- Não obstante a manutenção da personalidade jurídica do insolvente, decorrem, após a declaração de insolvência, alterações na vida da entidade insolvente, com consequências, designadamente, no âmbito do regime da responsabilidade subsidiária, a que se refere o artigo 24.º da LGT.



# Sujeito Passivo...

- ✓ O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, 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 direto, substituto ou responsável. (N.º 3 do Art.º 18.º LGT)
- ✓ Personalidade tributária (artigo 15.º LGT)
  - ✓ Susceptibilidade de ser sujeito de relações tributárias.
- ✓ Capacidade tributária (n.º 2 do artigo 16.º LGT)
  - ✓ Tem capacidade tributária quem tiver personalidade tributária.

# “ Personalidade jurídica

- *Acórdão do STA de 24.02.2011, recurso n.º 01145/09*

*(...)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, 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 (cfr. artigo 146.º do CSC). Isto é, a dissolução é apenas uma modificação da situação jurídica da sociedade, que se caracteriza pela sua entrada em liquidação.(...)*

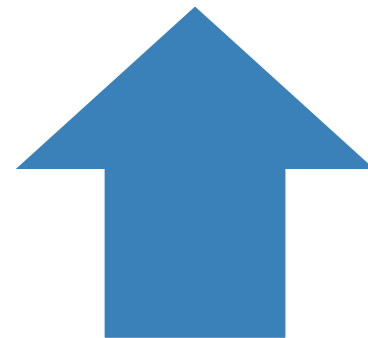
Objeto da  
relação jurídica  
tributária  
artigo 30.º LGT



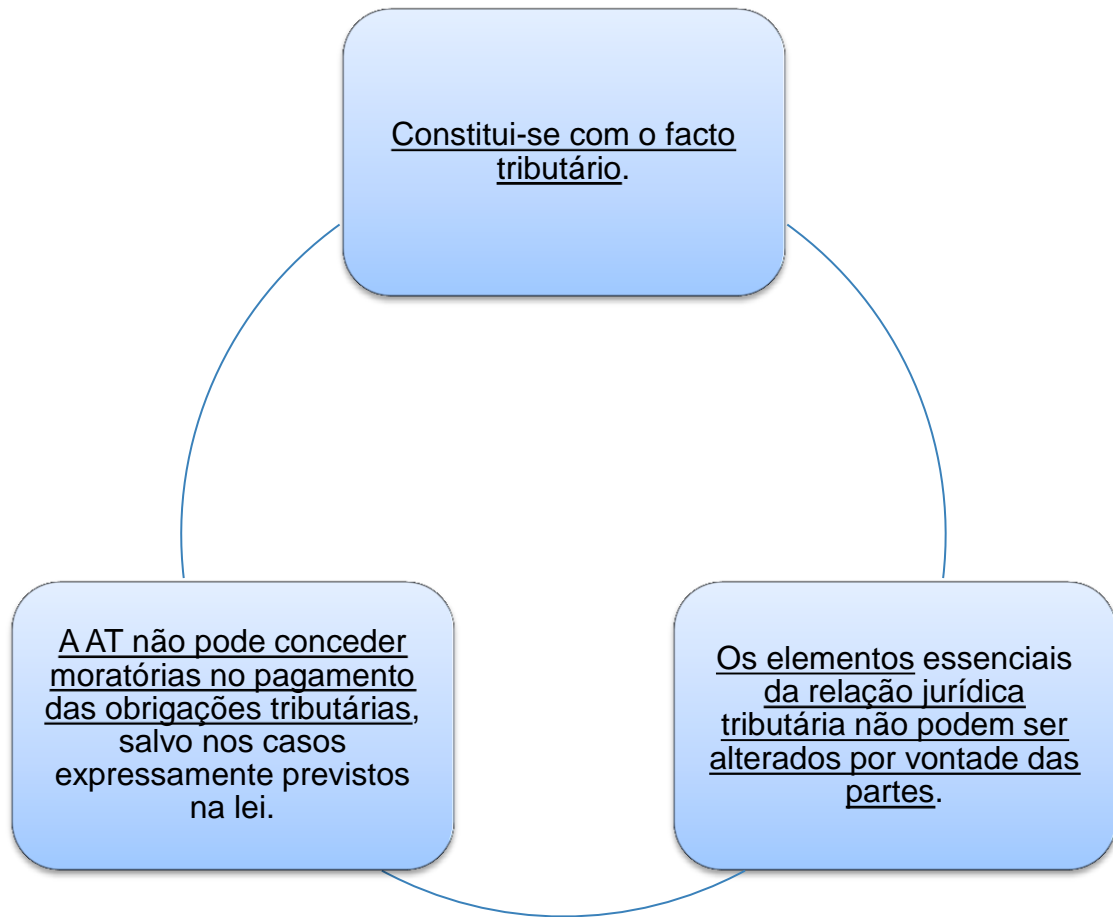
**O crédito tributário é indisponível**, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.



O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial.



# Constituição e alteração da relação jurídica tributária - Art. 36.º LGT



“

## Facto tributário

- *Situação factual e concreta que só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal.*
  - *As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objetivos.*
  - *Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “sine qua non” da fixação da matéria tributável e da liquidação efetuada*
- ***Isenção Vs Incidência Vs Não sujeição***



# “ Normas de Incidência

- *Todas as normas que estabelecem o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, abrangendo as normas que determinam o sujeito, a matéria coletável, e a taxa do imposto.*
- *Incidência Real ou Objetiva Vs Incidência Pessoal ou Subjetiva*

# “ Ato tributário

- *É um ato emanado pela administração tributária, no desempenho da “atividade tributária”, e que faz produzir efeitos jurídicos na pessoa do contribuinte*
- *Tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstrata e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto.*



## Acórdão STA - Processo: 0876/15 de 11/08/2017

*I - A circunstância de se estar em presença de uma situação jurídica de falência e de liquidação do património não 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.*

*II - Por conseguinte, se na sociedade falida ocorrer atividade económica geradora de rendimentos sujeitos a IRC, tais rendimentos encontram-se sujeitos às regras de tributação previstas nos arts. 73º e segs. do CIRC; todavia, se não ocorrer atividade económica não pode haver lugar a tributação, por inexistência de facto tributário, não sendo aplicável à liquidação de bens da massa insolvente as regras do art.º 73º e segs. do Código do IRC.*

# Em quem realizar a notificação da liquidação?

## N.º 3 do Art.º 41.º CPPT

*A notificação não é um elemento intrínseco do ato tributário e, portanto, não é um requisito da sua validade, mas simples condição da sua eficácia*

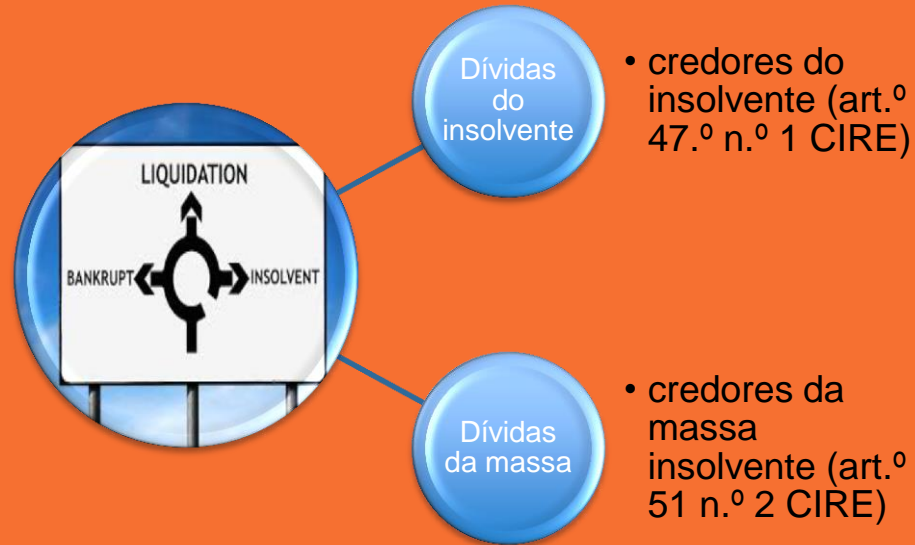


**Notificação ou citação das pessoas coletivas ou sociedades**

O disposto no número anterior não se aplica se a pessoa coletiva ou sociedade se encontrar em fase de liquidação ou falência, caso em que a diligência será efetuada na pessoa do liquidatário.

# Conceito de massa insolvente

## Artigo 46.º CIRE



A massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo.

# Dívidas da Massa Insolvente



- Para ser exigível o pagamento de qualquer tributo à massa insolvente é necessário qualificar esse encargo como dívida da massa insolvente.
- Com efeito, com a declaração de insolvência, o administrador de insolvência, só pode dispor dos ativos da massa insolvente para pagamentos, em duas situações:
  - a. Para pagar as dívidas da massa e,
  - b. Para pagamento do rateio de acordo com a verificação e graduação dos créditos fixada.
- Conforme decorre do disposto no artigo 51.º do CIRE, nomeadamente as alíneas c) e d) são dívidas da massa insolvente, as emergentes de atos praticados de administração, liquidação e partilha da respetiva massa, bem como, resultantes da atuação do administrador no exercício das suas funções.
- No que respeita às dívidas fiscais, o que releva, antes de mais, é o momento do facto tributário. Assim, são dívidas da massa insolvente aquelas que resultam de factos tributários ocorridos em data posterior à data da declaração de insolvência.
- Por outro lado, também só são dívidas da massa insolvente aquelas que, designadamente no caso do IUC e IMI, respeitem a bens incluídos na relação dos bens apreendidos para a massa insolvente, nos termos do artigo 46.º e 149.º do CIRE. Assim, só serão dívidas da massa insolvente aquelas cujo facto tributário ocorreu após a declaração de insolvência e que respeitem a bens incluídos na relação dos bens apreendidos para a massa insolvente (ex. IMI e IUC).

# Dívidas que não são da Massa Insolvente



- Todas que resultam de factos tributários ocorridos em data anterior à data da declaração de insolvência;
  - Não releva o momento da liquidação ou a data limite de pagamento, que podem ocorrer já após a declaração da insolvência.
  - Também não releva o facto dos atos de notificação ou de citação terem de ser praticados junto do administrador judicial, como decorre do n.º 3 do artigo 41.º do CPPT.
- Todas cujo facto tributário seja posterior à declaração de insolvência, mas respeitem a bens não incluídos na relação dos bens apreendidos para a massa insolvente.

# A reversão...





# A Lei n.º 8/2018 de 2 de março...

## Artigo 1.º

### Objeto

A presente lei:

c) Define a responsabilidade por dívidas tributárias dos administradores judiciais e titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, que sejam investidos nessas funções na sequência de acordo celebrado nos termos do RERE, da aprovação de plano de revitalização homologado no âmbito de Processo Especial de Revitalização (PER) ou de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência.

# A Lei n.º 8/2018 de 2 de março...

## Artigo 33.º

### Responsabilidade dos administradores judiciais

Os administradores judiciais ou titulares de órgãos de administração de uma pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado, que sejam investidos nessas funções na sequência de acordo celebrado nos termos do RERE, da aprovação de plano de revitalização homologado no âmbito de PER ou de plano de recuperação aprovado no âmbito de processo de insolvência, são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si, pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo ou depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação.

# O artigo 24.º da LGT...



Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos

1 - Os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

# O artigo 26.º da LGT...



## Responsabilidade dos liquidatários das sociedades

1 - Na liquidação de qualquer sociedade, devem os liquidatários começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respetivas.

2 - A responsabilidade prevista no número anterior fica excluída em caso de dívidas da sociedade que gozem de preferência sobre os débitos fiscais.

3 - Quando a liquidação ocorra em processo de falência, devem os liquidatários satisfazer os débitos fiscais em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos nele proferida.

# Dívidas suscetíveis de fundamentar a reversão do administrador da insolvência

- A responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24.º da LGT apenas é de aplicar aos administradores da insolvência por créditos fiscais emergentes da sua própria atividade de administração e liquidação dos bens da massa insolvente. Isto é, apenas podem ser responsabilizados por dívidas qualificadas da massa insolvente.
- O administrador da insolvência só poderá ser revertido:
  - por dívidas cujo facto tributário ocorra em momento posterior à data da declaração da insolvência, independentemente do momento da liquidação ou da sua cobrança (nomeadamente a data limite de pagamento)
  - por dívidas cujo facto tributário seja posterior à declaração de insolvência mas respeitem a bens incluídos na relação dos bens apreendidos para a massa insolvente, pois só estas podem ser consideradas como dívidas da massa insolvente e, como tal, passíveis de pagamento imediato e da sua responsabilidade.

# Fundamento legal para a reversão do administrador da insolvência

- O fundamento legal para a reversão será sempre a alínea a) do n.º 1, do artigo 24.º da Lei Geral Tributária (LGT), porque, para que o administrador da insolvência possa ser responsabilizado, é necessária a prática efetiva dos atos de gestão conducentes à obrigação do imposto em causa. Cumulativamente com a alínea a) do artigo 24.º da LGT, mas nunca isoladamente, poderá igualmente haver invocação da alínea b) do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, quando o administrador de insolvência ainda se encontre investido nas suas funções à data limite de pagamento, fundamentos que devem constar do despacho de reversão.
- Só em situações de substituição de administrador de insolvência é que o administrador substituto poderá ser revertido apenas pela referida alínea b), devendo, no entanto, e em simultâneo, ser o administrador substituído, revertido pela alínea a).

## Responsabilidade do administrador de insolvência nos termos do n.º 3 do artigo 26.º da LGT

- Importa salientar que a responsabilidade que possa vir a ser imputada ao administrador de insolvência nos termos do artigo 24.º da LGT (responsabilidade subsidiária) conforme anteriormente explanado não se deve confundir com a prevista no n.º 3 do artigo 26.º da LGT «*Quando a liquidação ocorra em processo de falência, devem os liquidatários satisfazer os débitos fiscais em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos nele proferida.*» que configura uma responsabilidade solidária. Em consequência, tal como prevê o preceito, apenas em caso de violação na satisfação de créditos fiscais conforme determinado na sentença de verificação e graduação de créditos, pode ocorrer esta responsabilidade pessoal e solidária do administrador de insolvência

# Liquidações oficiosas após a data de cessação de atividade comunicada pelo Tribunal à AT

- Após a data de cessação de atividade comunicada pelo tribunal à AT não deverão ser emitidas liquidações oficiosas, com base em presunção de rendimentos, designadamente de IVA. No entanto, caso tal tenha ocorrido, estas dívidas também não são suscetíveis de reversão para o administrador da insolvência.
- Caso os serviços detetem, no âmbito da preparação de um processo para reversão, por sua iniciativa ou por tal ter sido invocado pelo administrador de insolvência em audiência prévia, que (i) a data da cessação invocada pelo administrador de insolvência não consta ou não coincide com a constante no sistema da AT, bem como que (ii) há liquidações oficiosas em momento posterior ao da data de cessação de atividade comunicada pelo tribunal à AT, devem questionar a Direção de Serviços responsável pelo imposto, sobre a eventual promoção da respetiva revisão oficiosa.
- Ressalva-se apenas a hipótese de as liquidações oficiosas provirem de operações tributáveis sujeitas a imposto, proveniente de atos de gestão, administração e disposição de bens e direitos afetos à massa insolvente, apurado através de elementos concretos que permitam a sua quantificação, e não de uma simples operação aritmética de putativos rendimentos.



# Procedimentos

- Abster-se de proceder a reversões na pessoa do administrador de insolvência no caso de dívidas tributárias cujo facto tributário é anterior à data da declaração de insolvência, mesmo que o prazo de pagamento voluntário tenha ocorrido ou terminado, na vigência do processo falimentar;
- Abster-se de proceder a reversões na pessoa do administrador de insolvência no caso de dívidas tributárias cujo facto tributário é posterior à data da declaração de insolvência, mas o imposto respeita a bens não incluídos na relação dos bens apreendidos para a massa insolvente;
- Abster-se de proceder a reversões na pessoa do administrador de insolvência no caso de dívidas tributárias cuja liquidação oficiosa ocorreu após a data de cessação de atividade comunicada pelo tribunal à AT, com base em rendimentos presumidos;
- Fazer sempre constar do despacho de reversão a qualificação das dívidas exigíveis, como dívidas da massa e respetiva fundamentação;
- No âmbito da apreciação do alegado em audição prévia, ou sempre que invocado, solicitar, se necessário, a relação dos bens apreendidos para a massa insolvente, bem como suscitar junto da Direção de Serviços competente a legalidade das liquidações efetuadas após a data da cessação de atividade comunicada pelo tribunal à AT;

# Procedimentos

- No âmbito da apreciação a que se refere o n.º 3 do artigo 208.º do CPPT, revogar despachos de reversão, que visem responsabilizar o administrador de insolvência por dívidas cujo facto tributário é anterior à data da declaração de insolvência, que respeitem a bens não apreendidos para a massa insolvente ou que tenham por objeto dívidas cuja liquidação não é devida;
- Do mesmo modo, devem ser revogados os despachos de reversão em que, não obstante se verificarem os pressupostos da reversão, o fundamento legal utilizado para o efeito não foi a alínea a) do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, fora do caso da substituição do administrador da insolvência;
- No âmbito de processos de oposição e na fase processual prevista para o efeito, não contestar e revogar despachos de reversão, quando relativos a dívidas cujo facto tributário é anterior à data da declaração de insolvência ou sendo posterior, o fundamento da reversão utilizado não foi a alínea a) do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, bem como respeitem a bens não apreendidos para a massa insolvente ou que tenham por objeto dívidas cuja liquidação já não é devida;
- Não interpor recurso de decisões judiciais cujo fundamento de procedência seja qualquer um dos mencionados no número anterior.

**OBRIGADO PELA VOSSA  
ATENÇÃO**