

**De:** DSGCT - Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários

**Enviado:** quarta-feira, 30 de Outubro de 2019 15:20

**Para:** UGC - Unidade dos Grandes Contribuintes; AT-CI-DIREÇÃO DE FINANÇAS - DIREÇÕES; AT-CI-SERVIÇOS DE FINANÇAS

**Cc:** Gabinete Diretor Geral da AT; Ana Cristina Bicho; DSJT - Direção de Serviços de Justiça Tributária; DSAI - Direção de Serviços de Auditoria Interna; AT- RAM - Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira; DSCPAC - Direção de Serviços de Comunicação, Promoção e Apoio ao Cumprimento; AJFF - NPE - Núcleo de Processos Executivos; DSCJC - Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso

**Assunto:** Instrução de Serviço n.º 60198/2019 - Série I - DSGCT - INSOLVÊNCIAS - Reversão contra Administrador de Insolvência - Dívidas da Massa Insolvente - Verificação dos pressupostos legais

Ex.m.º(s) Sr.(s)

Diretor da UGC

Diretores de Finanças

Chefes de Finanças

*C/c ao Gabinete da Sra. Diretora Geral, Sra. SDG Justiça Tributária e Aduaneira, DSJT, DSAI, AT-RAM, DSCPAC, AJFF e DSCJC*

O instituto da responsabilidade tributária subsidiária permite que a responsabilidade derivada de uma dívida exigida originariamente ao devedor no processo de execução fiscal possa ser imputada e exigida a um terceiro, por via da reversão no processo.

Neste contexto, conjugando os diferentes regimes jurídicos, importa clarificar em que circunstâncias pode haver lugar à reversão, e quem pode figurar como revertido, havendo declaração de insolvência.

### **I – Enquadramento prévio**

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.

Assim,

### **II – Declaração de insolvência**

Considera-se que a insolvência é declarada na data constante no despacho judicial (artigo 36.º n.º 1 alínea a) do CIRE), podendo esta data ser consultada no portal citius através do endereço <https://www.citius.mj.pt/Portal/consultas/ConsultasCire.aspx> ou através da aplicação SIGIRE (Sistema de Gestão de Insolvências e Revitalização de Empresas) constante nas aplicações da Justiça e Contencioso / Execuções Fiscais.

### **III – Cessação de atividade**

O n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, estabelece que, com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, do mesmo código, extinguem-se todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade.

Salienta-se que a data a que se irá reportar a data da cessação de atividade (n.º 3 do artigo 65.º do CIRE) e a data da declaração da insolvência (artigo 36.º n.º 1 alínea a) do CIRE) não são coincidentes.

### **IV – Dívidas da massa insolvente**

Para que possa 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).

#### **V – Dívidas que não são da massa insolvente**

Face ao exposto no ponto precedente, não são dívidas da massa insolvente (i) todas que resultam de factos tributários ocorridos em data anterior à data da declaração de insolvência e também (ii) aquelas cujo facto tributário seja posterior à declaração de insolvência, mas respeitem a bens não incluídos na relação dos bens apreendidos para a massa insolvente. De referir que, no caso mencionado em (i) 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.

#### **VI – Responsabilidade subsidiária**

##### **1. 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, nos termos do ponto IV antecedente.

Assim, o administrador da insolvência só poderá ser revertido (i) 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), bem como (ii) 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.

## 2. Fundamento legal para a reversão do administrador da insolvência

Neste caso, 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).

## 3. Reversão para outros responsáveis

No caso de não haver fundamento legal reverter a dívida para o administrador da insolvência, porque o facto tributário ocorreu antes da declaração de insolvência, o prosseguimento da execução fiscal contra eventuais responsáveis subsidiários ficará assegurado nos termos da alínea a) do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, sobre as pessoas que exerceram ao tempo as funções de gestão ou administração, recaindo sobre o órgão de execução fiscal, o ónus de alegar e provar que a insuficiência de bens no património da devedora suscetíveis de garantir aquele pagamento é culposamente imputável ao revertido.

Tratando-se de dívidas cujo facto tributário seja posterior à declaração de insolvência, mas respeitem a bens não incluídos na relação dos bens apreendidos para a massa insolvente, não há responsabilidade subsidiária, por impossibilidade de, nestes casos reverter contra o administrador da insolvência e também contra as anteriores pessoas que exerceram as funções de gestão ou administração. Por regra, estamos perante situações de insuficiência da massa para efeitos de liquidação. Esta insuficiência pode ser detetada pelo juiz, aquando da prolação da sentença declaratória da insolvência ou, em momento posterior, pelo administrador da insolvência. Na primeira hipótese aplica-se o disposto no artigo 39.º do CIRE. Na segunda hipótese aplica-se o disposto no n.º 4 do artigo 232.º do CIRE. Nesta situação em concreto de não apreensão de determinado bem, o mesmo mantém-se na esfera jurídica do executado (insolvente), e está na disponibilidade do órgão de execução fiscal efetuar as diligências coercivas.

Torna-se igualmente importante destacar a hipótese do Juiz, na sentença de declaração de insolvência, decidir que o devedor mantém as funções de administração e disposição da massa insolvente após a declaração de insolvência (alínea e) do artigo 36.º e n.º 1 e 2 do artigo 224.º do CIRE. Nesta situação, a função do administrador, é de mera fiscalização, pelo que não será igualmente defensável a reversão contra a sua pessoa, dado o insolvente possuir os mesmos poderes que são atribuídos ao administrador da insolvência nos termos do artigo 226.º do CIRE.

## **VII – 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.

#### **VIII – 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.

#### **IX – Procedimentos**

Face ao exposto, devem os serviços:

1. 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;
2. 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;
3. 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;

4. Fazer sempre constar do despacho de reversão a qualificação das dívidas exigíveis, como dívidas da massa e respetiva fundamentação;
5. No âmbito da apreciação do alegado em audiência 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;
6. 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;
7. 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, já mencionado;
8. 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;
9. Não interpor recurso de decisões judiciais cujo fundamento de procedência seja qualquer um dos mencionados no número anterior.

Com os melhores cumprimentos,

O Diretor de Serviços,

Carlos Alexandre Eira Matos Borges

**DSGCT - Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários**

Rua dos Fanqueiros, n.º 15, 5.º 1100-226 LISBOA

Geral: (+351) 218 812 600 - Fax: (+351) 218 812 834

CAT - Centro de atendimento telefónico - (+351) 707 206 707

E-mail: [dsgct@at.gov.pt](mailto:dsgct@at.gov.pt) Visite-nos em [www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)

