

XXVII

ENCONTRO NACIONAL APAJ



REVERSÕES DOS AJ'S E FISCALIDADE

Suzana Costa (Advogada e Docente do Ensino Superior)

&

Ana Arromba Dinis (Contabilista Certificada e Docente do Ensino Superior)

21 de novembro | Guimarães

1

XXVII
ENCONTRO NACIONAL APAJ



21 de novembro | Guimarães

Agenda

Obrigações fiscais em caso de decisão de manutenção em atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente

Obrigações fiscais em caso de decisão de encerramento da atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente (liquidação da massa insolvente)

Deveres e responsabilidades do Administrador Judicial no cumprimento das obrigações fiscais e declarativas

xxx

xxx

xxx

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

2



Obrigações fiscais em caso de decisão de manutenção em atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente

Caso a assembleia de credores não opte pelo encerramento de atividade, a entidade insolvente mantém todas as obrigações fiscais, incluindo a obrigação de submeter a declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) e declaração periódica de IVA, e mantém a obrigação de liquidação e pagamento dos impostos.

Deverá a empresa insolvente dar cumprimento às obrigações tributárias, declarativas e de pagamento decorrentes da sua atividade, dispondo de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização dos impostos e obedecendo às demais obrigações impostas pelos códigos tributários, tal e qual como se nunca tivesse sido declarada insolvente.

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

3



Obrigações fiscais em caso de decisão de encerramento da atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente (liquidação da massa insolvente)

- A manutenção da personalidade tributária da sociedade insolvente em fase de liquidação

Como dispõe a al. e) do n.º 1 do artigo 141.º do CSC, a declaração de insolvência determina a dissolução da sociedade, mas não a sua extinção que só se verificará, nos termos do n.º 2 do artigo 160.º do CSC, com o registo do encerramento definitivo da liquidação, como já havia sido exposto anteriormente.

Ora, é nesse pressuposto que se deve entender a posição da AT, defendida, nomeadamente na Circular nº 10/2015, de 9 de setembro?

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

4

Obrigações fiscais em caso de decisão de encerramento da atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente (liquidação da massa insolvente)

art.º 120.º do CIRC

OBRIGAÇÕES FISCAIS E DECLARATIVAS EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

A partir da cessação oficiosa em sede de IRC as pessoas coletivas insolventes só ficam obrigadas à entrega da declaração modelo 22 e à respetiva liquidação e pagamento do imposto, relativamente aos períodos de tributação em que se verifica a existência de **qualquer facto tributário sujeito a IRC**.

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

5

Obrigações fiscais em caso de decisão de encerramento da atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente (liquidação da massa insolvente)

OBRIGAÇÕES FISCAIS E DECLARATIVAS EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS IRC DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS	BENEFÍCIOS FISCAIS 01 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF) 02 PERÍODO 	IRC MODELO 22 ANEXO D
--	---	--

No campo 424 são inscritos os rendimentos e os ganhos que estão a influenciar o resultado líquido do período, mas que estão isentos de IRC por força do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 268.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE).

Quando estejam em causa mais-valias fiscais isentas resultantes, por exemplo, da devolução em cumprimento de bens e direitos do devedor e variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido (n.º 1 e 2 do artigo 268.º do CIRE), o respetivo montante **não deve ser inscrito no quadro 07 da declaração modelo 22, nem incluído neste campo 424**. Porém, este montante deve ser indicado, a título meramente informativo, no **quadro 04-B** deste anexo D.

Na mesma linha de raciocínio, quanto ao aberto de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, o credor reduz o valor dos créditos, beneficiando da dedutibilidade fiscal do respetivo gasto ou perda que lhe é conferida pelo disposto no n.º 3 do artigo 268.º do CIRE, o montante da redução **não é inscrito no quadro 07 da declaração modelo 22, nem neste campo**, devendo apenas ser indicado, a título meramente informativo, no **quadro 04-B** deste anexo D.

04-B Campo 424 - INFORMAÇÃO ADICIONAL (art.º 268.º do CIRE)	
Ocorreu no período de tributação um dos factos previstos no art.º 268.º do CIRE? Em caso afirmativo, indique: <ul style="list-style-type: none"> • Mais-valias fiscais isentas nos termos do art.º 268.º, n.º 1 • Variações patrimoniais positivas isentas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 268.º, n.º 1 e 2) • Gastos ou perdas dedutíveis apurados pelo credor em resultado da redução de créditos (art.º 268.º, n.º 3) 	
Sim <input type="checkbox"/> Não <input checked="" type="checkbox"/>	
<input type="text"/> . . .	
<input type="text"/> . . .	
<input type="text"/> . . .	

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

6



Obrigações fiscais em caso de decisão de encerramento da atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente (liquidação da massa insolvente)

OBRIGAÇÕES FISCAIS E DECLARATIVAS EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

Uma vez nessa situação a empresa insolvente não estará obrigada ao envio de documento de pagamento, que é gerado após a submissão da respectiva declaração periódica (da qual fica dispensada), a liquidação e pagamento do imposto devem ser efetuados nos serviços de finanças, através de guia de pagamento do modelo P2, DUC (Documento Único de Cobrança)

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

7



Obrigações fiscais em caso de decisão de encerramento da atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente (liquidação da massa insolvente)

OBRIGAÇÕES FISCAIS E DECLARATIVAS EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

Regularização do IVA de créditos de cobrança duvidosa e de créditos incobráveis

A regularização do IVA respeitante a créditos considerados incobráveis sofreu profundas alterações em relação aos créditos vencidos a partir de 01.01.2013, por força da introdução no CIVA dos artigos 78.º-A a 78.º-D, aditados pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

8

Obrigações fiscais em caso de decisão de encerramento da atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente (liquidação da massa insolvente)

OBRIGAÇÕES FISCAIS E DECLARATIVAS EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

Se o sujeito passivo, credor de uma empresa insolvente, regulariza IVA a seu favor:

**REG. A
FAVOR DO ESTADO**

Regularizações: Anulação total ou parcial do imposto

Artigo 78.º-B

A apresentação de um pedido de autorização prévia determina a notificação do adquirente pela AT, por via eletrónica, para que efetue a correspondente retificação, a favor do Estado, da dedução inicialmente efetuada (n.º 5 do art. 78.º-B).

No caso previsto no n.º 4 do art.º 78.º-A [créditos considerados incobráveis] é comunicado ao adquirente do bem ou serviço, que seja um sujeito passivo do imposto, a anulação total ou parcial do imposto, para efeitos de retificação da dedução inicialmente efetuada, devendo esta comunicação identificar as faturas, o montante do crédito e do imposto a ser regularizado, o processo ou acordo em causa, bem como o período em que a regularização é efetuada (º 9).

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

9

Obrigações fiscais em caso de decisão de encerramento da atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente (liquidação da massa insolvente)

OBRIGAÇÕES FISCAIS E DECLARATIVAS EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

Se no processo de insolvência se recupere total ou parcialmente os créditos, considerados de cob. duv. ou incob.:

**REG. A
FAVOR DO ESTADO**

Regularizações: Anulação total ou parcial do imposto

Artigo 78.º-C

Sempre que o adquirente não efetue a retificação da dedução ... a Autoridade Tributária e Aduaneira emite liquidação adicional... correspondente ao imposto não retificado pelo devedor...

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

10

- A aplicação do disposto no artigo 65.º do CIRE?

(...) n.º 2 - As obrigações declarativas ... subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento;

n.º 3 - Com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º [Deliberações da assembleia de credores de apreciação do relatório], extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade.

n.º 4 - Na falta da deliberação ... as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar.

n.º 5 - As eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir-se entre a declaração de insolvência e a deliberação ... são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência...

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

11

Deveres e responsabilidades do Administrador Judicial no cumprimento das obrigações fiscais e declarativas

Responsabilidades dos administradores da insolvência pelas dívidas fiscais anteriores e/ou posteriores à declaração da insolvência

O facto tributário ocorre em data anterior à declaração de insolvência?

O facto tributário ocorre em data posterior à declaração de insolvência?

A responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais (declarativas e de pagamento) é imputável à entidade insolvente e aos seus representantes legais:

- Anteriores órgãos sociais (artigo 224.º CIRE) OU
- Administrador judicial (artigo 228.º CIRE)

n.º 4 do artigo 65.º do CIRE

Dever de contabilidade organizada?

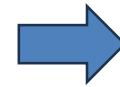
Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

12



Alguns conceitos:

Sujeito passivo – 3 modalidades



13



18.º LGT

Contribuinte direto: pessoa que consta das normas de incidência de cada imposto

Substituto: pessoa que paga imposto em vez do contribuinte, por imposição legal – ex.º retenção na fonte - art.º 20.º LGT

Responsável: terceiro que, por força da lei, responde pela dívida do contribuinte solidária ou subsidiariamente – art.º 21.º SS LGT

14

Alguns conceitos:

Responsabilidade tributária:

- Originária ou subsidiária
- Conjunta ou solidária

15

Direitos dos responsáveis subsidiários:

- Direitos de defesa 22.º, 5 LGT
- Direito de audição; 23.º, 4 LGT
- Direito a que notificação contenha informação completa – 37.º CPPT
- Direito de excussão prévia – 23.º, 2 LGT
- Direito a ter desconto nos juros e encargos caso pague no prazo de oposição 23.º, 5 LGT

16

23.º LGT

- 2- A reversão contra o responsável subsidiário depende da **fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.**
- 3- Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados (...) o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado (...)

17

Casos concretos de responsabilidade tributária (LGT):

Art.º 24.º Administradores, gerentes, ROC e TOC

Art.º 25.º - EIRL

Art.º 26.º - liquidatários

Art.º 27.º - gestores de bens ou direitos de não residentes

Art.º 28.º - substitutos/contribuintes

18



**Casos concretos de responsabilidade tributária (LGT):
Art.º 26.º - liquidatários**

- 1 - Na liquidação de qualquer sociedade, devem os liquidatários começar por satisfazer as dívidas **tributárias**, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas.
- 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 **insolvência**, devem os liquidatários satisfazer os débitos **tributários** em conformidade com a ordem prescrita na sentença de verificação e graduação dos créditos nele proferida.

19



**Casos concretos de responsabilidade tributária (LGT):
Art.º 28.º - substitutos/contribuintes**

- 1 - Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes. 105.º E 107.º RGIT

E as quantias não retidas?

20

**Casos concretos de responsabilidade tributária (LGT):**

SUBSTITUIÇÃO: Artº 20.º LGT

- Retenção definitiva – ex.º pagamento a um não residente

-Retenção a título de pagamento por conta (33.º LGT) –
ex.º pagamento de salário a um trabalhador ao longo do
ano

-Diferente responsabilidade do substituto!

21

**Casos concretos de responsabilidade tributária (LGT):****Art.º 28.º - substitutos/contribuintes**

2 - Quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final, **cabe ao substituído a responsabilidade originária** pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios (...)

Paga trabalhador (contribuinte) e empresa responde subsidiariamente

22

**Casos concretos de responsabilidade tributária (LGT):
Art.º 28.º - substitutos/contribuintes**

3 - Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram.

1.º paga a empresa (substituto)

- Subsidiariamente paga ao substituído (não residente, por ex.º)

23

Artigo 103.º CIRS

Responsabilidade em caso de substituição

1 - Em caso de substituição tributária, é aplicável o artigo 28.º da lei geral tributária, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

4 - Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido.

24

O regime da Lei Geral Tributária

Artigo 24º

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 colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

25

5. O regime da Lei Geral Tributária

Artigo 24º

Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos

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 colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

26

Artigo 24º**Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos**

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.

27

Art.º 24.º, 1 Divide ónus da prova:

Alínea a) prova cabe à AT.

Alínea b) prova cabe ao administrador ou gerente – prova diabólica ou prova do facto negativo

O art.º 32.º da LGT, por sua vez, impõe aos administradores de pessoas coletivas um especial dever de diligência no cumprimento dos deveres tributários dessas entidades.

28

STA Processo 01289/15.6BELRA de 12 de maio de 2021

O conhecimento pelo órgão da execução fiscal da declaração de insolvência da sociedade originária devedora é fundamento bastante para que considere haver fundada insuficiência do património daquela, a justificar a reversão contra o responsável subsidiário pela dívida exequenda (art. 23.º nºs 2 e 7 LGT).

2 fenómenos:

- Aceleração da reversão contra os anteriores gerentes
- Aumento das inspeções respeitantes aos 4 anos anteriores e respetivas liquidações adicionais

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

29

STA Processo 1835/12.7BELRS 28 de outubro de 2021

I. No âmbito de um processo de insolvência, o administrador de insolvência pode exercer funções com diferentes configurações, podendo as mesmas revestir as características de funções de administrador de facto, de liquidatário ou de mero fiscalizador.

II. **A reversão contra um administrador de insolvência, no quadro do art.º 24.º, n.º 1, al. b), da LGT ou do art.º 8.º, n.º 1, do RGIT, só é compatível se se concluir que o mesmo exerce funções equiparáveis às de um gestor de facto.**

II.

III. O exercício efetivo de funções de gestão é um dos pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária dos gestores, cabendo à AT o ónus da prova de demonstrar tal exercício efetivo de funções

IV. Suscitando-se no PEF o exercício das funções de administração em sede de insolvência pelo próprio devedor e nada dizendo a AT a esse respeito, essa inércia reverte contra si.

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

30

"Relativamente à responsabilidade subsidiária pelas dívidas da massa insolvente, julgamos poderá a mesma ser assacada ao Administrador de Insolvência quando este exerça, na pendência do processo de insolvência, a administração da insolvente.

Neste caso, poderá a AT aplicar o disposto no n.º 1 do artigo 24.º da LGT, responsabilizando subsidiariamente o Administrador de Insolvência pelas dívidas da massa insolvente.

No entanto, importa esclarecer que, no que toca à efetivação da responsabilidade subsidiária prevista na al. a) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, a AT terá o ónus de provar que o administrador/gerente teve culpa na insuficiência de património da pessoa coletiva."

(Sara Luís Dias, *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*, Almedina, 2021)

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

31

Acórdão do TCA-Sul, processo n.º 2244/11.0BELRS, 03-12-2020

- I. Os administradores de insolvência podem ser responsabilizados subsidiariamente, nos termos do art. 24º da LGT, pela prática de atos relacionados com o exercício da sua actividade de administração e liquidação da sociedade insolvente;
- II. Mas não respondem pelas dívidas vencidas ou liquidadas após a declaração judicial de insolvência mas constituídas anteriormente, pois essas nem respeitam ao exercício da sua actividade de administrador de insolvência, nem integram os créditos sobre a massa insolvente.
- III. No caso da responsabilidade pela insuficiência patrimonial prevista na alínea a) do artigo 8º do RGIT, bem como na responsabilidade pela falta de pagamento prevista na alínea b), recai sobre a Fazenda Pública o ónus da prova dos respectivos pressupostos de culpa ou imputabilidade.

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

32

Meios de defesa dos responsáveis subsidiários

- Reclamação graciosa, impugnação ou pedido arbitral
- Oposição à execução
- Pedido de revisão da matéria tributável – art.º 91.º LGT
- Pedido de revisão do ato tributário – art.º 78.º LGT

Reforma do contencioso tributário vai permitir uso de todos os meios de defesa ao dispor do devedor originário

33

CAAD FISCAL - Processo 150/2019-T - 31 de outubro de 2019
E Processo 507/2019-T de 19 de dezembro de 2019

CAE 1310- “Administradores de Bens” ou CAE 1519 referente a “Outros Prestadores de Serviços”.

“entende a AT, que o requerente inscreveu, indevidamente, no campo 404 Rendimentos de prestações de serviços não previstos nos campos anteriores, do Quadro 4-A, do respetivo anexo B, à declaração Mod. 3 do IRS, os rendimentos obtidos nos anos de 2016 e 2017, quando deveria tê-los inscrito no campo 403, referente aos Rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na Tabela ao abrigo do artigo 151.º do Código do IRS”.

CAAD: profissão não se encontra prevista na lista anexa ao art.º 151.º CIRS.
 Coeficiente aplicável é 0,35 e não 0,75 no regime simplificado do IRS

34

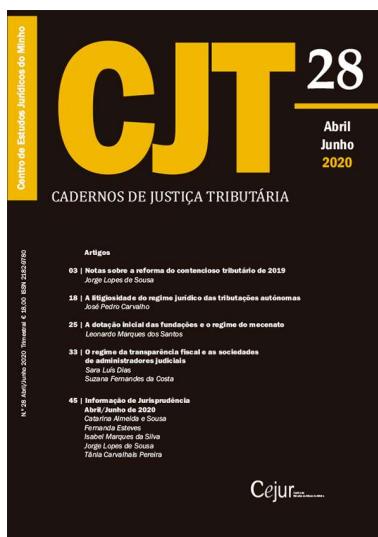
STA Processo 0871/19.7BEPRT, de 8 de junho de 2022

Não é aplicável às sociedades de Administradores de Insolvência o regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do IRC, para efeito de ser imputada no rendimento dos sócios, em sede de IRS, a matéria coletável da sociedade, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, uma vez que a atividade do Administrador Judicial não está especificamente prevista na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS.

Processo 096/19.1BALSB, 20 de janeiro de 2021 e Processo 0157/22.0BALSB. De 24 de maio de 2023 - tentativas de uniformização de jurisprudência – STA não conheceu recurso mas foi dizendo que não era a mesma atividade

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

35



COSTA, Suzana e DIAS, Sara:
“O regime de transparência
fiscal e as sociedades de
administradores judiciais”,
Cadernos de Justiça
Tributária - nº 28, 2020.

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

36



21 de novembro | Guimarães

Reforma do contencioso tributário

- Deverá ser adotada em 2026
- Vai acabar com efeito interruptivo duradouro da citação na prescrição das dívidas tributárias – dúvidas sobre como ficará a norma transitória
- Alargamento da maioria dos prazos de defesa – ex.º reclamação judicial dos atos dos órgãos de execução 30 dias: impugnação e pedido arbitral: 4 meses.

Suzana Costa & Ana Arromba Dinis

37



REVERSÕES DOS AJ'S E FISCALIDADE

Suzana Costa
suzana.costa@acmadvogados.pt
 &
 Ana Arromba Dinis
adinis@ipca.pt



Novembro, 2025

21 de novembro | Guimarães

38