

C E N T R O DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES INSOLVENTES

Cidália Mota Lopes Ana Arromba Dinis

Lisboa, 28 de Junho de 2018

ESTRUTURA

I. AS SOCIEDADES INSOLVENTES: BREVE ABORDAGEM QUANTITATIVA

II. O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS NA INSOLVÊNCIA

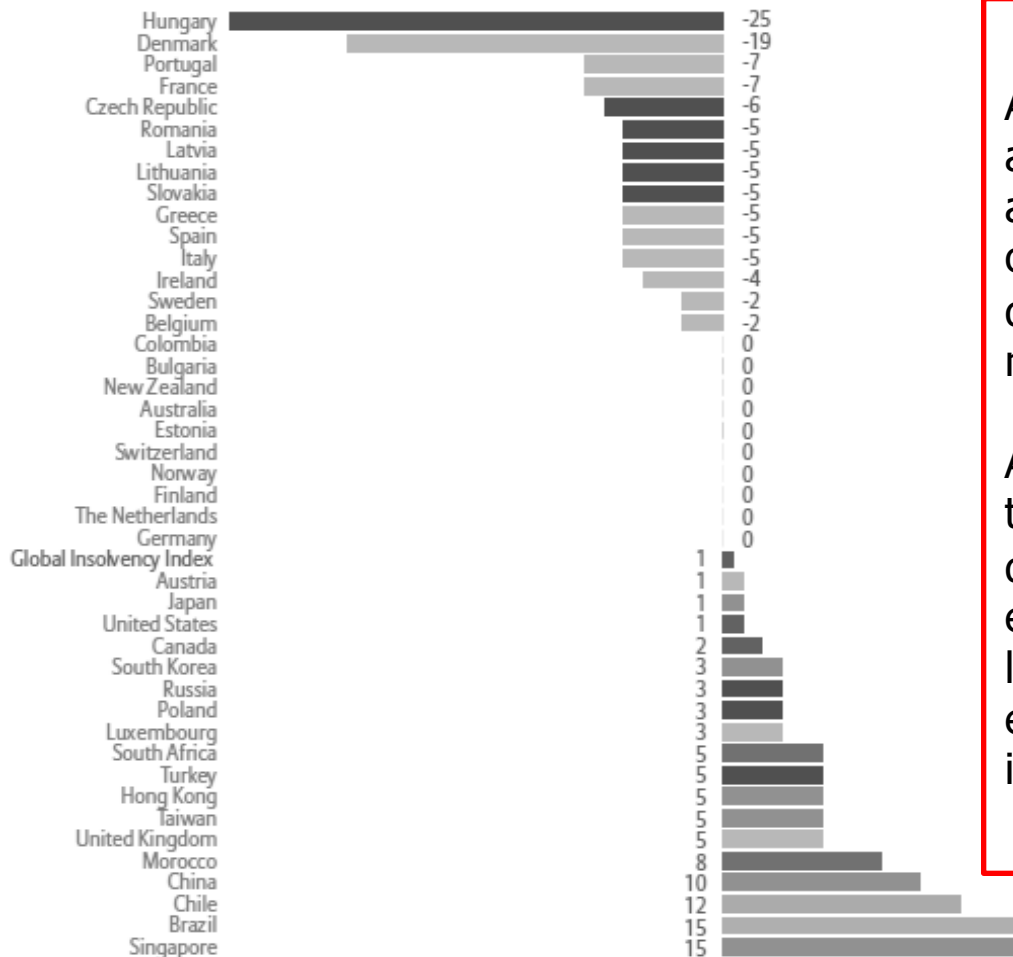
II.1 - A tributação da massa insolvente em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)

II.2 - O regime fiscal da insolvência em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

II.3 - A tributação do património no processo de insolvência

II.4 - Os benefícios fiscais no processo de insolvência

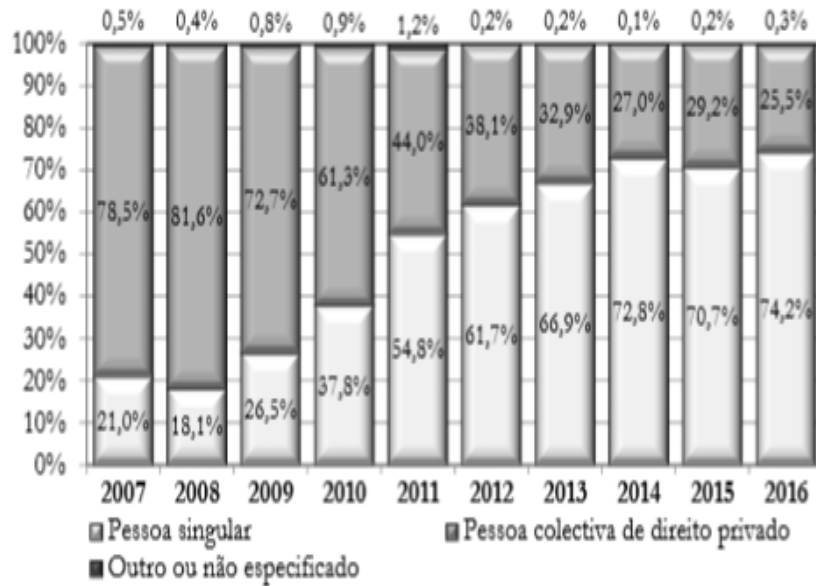
AS SOCIEDADES INSOLVENTES: BREVE ABORDAGEM QUANTITATIVA



As estimativas das insolvências apontaram no sentido de um agravamento para o ano 2017, onde se estimava um crescimento de 1% das insolvências em todo o mundo.

Ainda assim, Portugal contrariou a tendência, com uma estimativa de descida do número de insolvências em 7%, colocando-se em terceiro lugar como o país com maior estimativa de queda das insolvências.

AS SOCIEDADES INSOLVENTES: BREVE ABORDAGEM QUANTITATIVA



Direção Geral de Política de Justiça
(2017)

- Inversão da tendência do tipo de pessoa envolvida nas insolvências decretadas em Portugal.

- **Aumento do peso das pessoas singulares** no total de processos (passando de 21,0% para 74,2%, ou seja, mais do que uma triplicação do peso), acompanhado por uma redução das pessoas coletivas de direito privado (passando de 78,5% para 25,5% e registando uma diminuição de 52,9%).

(No final do terceiro trimestre de 2016, e comparativamente ao mesmo período de 2007)

A TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC) DAS SOCIEDADES INSOLVENTES

INCIDÊNCIA DO IRC (art.º 1º a 8.º CIRC)

- ➡ SUJEITO PASSIVO (art. 2.º do CIRC); **Quem?**
- ➡ BASE DO IMPOSTO (art. 3.º do CIRC); **O quê?**
- ➡ TERRITÓRIO (art. 4.º do CIRC); **Onde?**
- ➡ PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art. 8.º do CIRC). **Quando?**

A TRIBUTAÇÃO EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC) DAS SOCIEDADES INSOLVENTES

As sociedades insolventes são sujeitos passivos em sede de IRC?

Devemos considerar que o produto da liquidação da massa insolvente é acréscimo de riqueza e concorre para a determinação da matéria coletável?

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Processo 01145/09, 24/02/2011

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 CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Processo 0617/10, 09/02/2011

Pois embora a sociedade dissolvida, em liquidação, mantenha a sua personalidade jurídica, nos termos do art.º 146º, n.º 2 do CSC, são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”, um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos.

DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL: considerações gerais

- Na determinação do lucro tributável existem **diferentes** modelos:

➡ **Modelo da dependência (*One System Book*)**

➡ **Modelo de independência ou autonomia (*Two System Book*)**

➡ **Modelo de dependência parcial**

Sampaio, 2000; Tavares, 1999; Schanz et. Al. 2010

DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL: considerações gerais

- Na determinação do lucro tributável Portugal adotou:
- **Modelo de DEPENDÊNCIA PARCIAL** cf. art.º 17.º do CIRC
- Art.º 17.º do CIRC estipula ainda que:
- **A contabilidade deve estar organizada de acordo com o SNC e outras disposições específicas de cada setor de atividade**

SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (SNC)

NCRFs - Normas contabilísticas e de relato financeiro

NCRF-PE - Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades

NCRF-ME - Norma contabilística e de relato financeiro para microentidades

Rubricas	Microentidades		Pequenas Entidades		Médias Entidades		Grandes Entidades
	Até 31-12-2015	A partir de 01-01-2016	Até 31-12-2015	A partir de 01-01-2016	Até 31-12-2015	A partir de 01-01-2016	A partir de 01-01-2016
Total do balanço	500.000€	350.000€	1.500.000€	4.000.000€	+ 1.500.000€	20.000.00€	+ 20.000.000€
Volume de negócios líquido	500.000€	700.000€	3.000.000€	8.000.000€	+ 3.000.000€	40.000.00€	+ 40.000.000€
Número médio de empregados durante o período	5	10	50	50	+ 50	250	+ 250

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho

REGRAS GERAIS – Determinação do lucro tributável (art.º 3.º CIRC)


O legislador fiscal define **LUCRO** como

a diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no CIRC (art.º. 3.º n.º 2 do CIRC) => diferença entre dois balanços sucessivos

O lucro contabilístico e o lucro tributável (SNC - CIRC)

Balanço

ATIVO	N
PASSIVO	
CAPITAL PRÓPRIO 51 – Capital social RL PERÍODO	



REGRAS GERAIS – Determinação do lucro tributável (art.º 17.º CIRC)

O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas no artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do **resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado**, determinados **com base na contabilidade** e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC (art.º. 17.º do CIRC)

A TRIBUTAÇÃO DA MASSA INSOLVENTE EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

A tributação em sede de IRC:
Regime Geral e/ou Regime Simplificado

Artigo 106.º
Pagamento especial por conta

?

2009... 2014... 2015... 2016... 2018

Artigo 86.º-A - Regime Simplificado

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8 CIRC)

INFERIOR A UM ANO

- Ano do início da atividade;
- Ano da cessação da atividade;
- Quando as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo período;
- Quando seja adoptado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido (grupo sociedades).

SUPERIOR A UM ANO

- Sociedades em liquidação (terá a duração correspondente à liquidação com limite máximo de 2 anos – art.º 79º CIRC).

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8) SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º

A cessação, relativamente às entidades com sede ou direcção efectiva em território português, ocorre na data do encerramento da liquidação.

(cf. al. a) do nº 5 do art. 8.º CIRC)

Código das Sociedades Comerciais

Artigo 160.º - Registo comercial

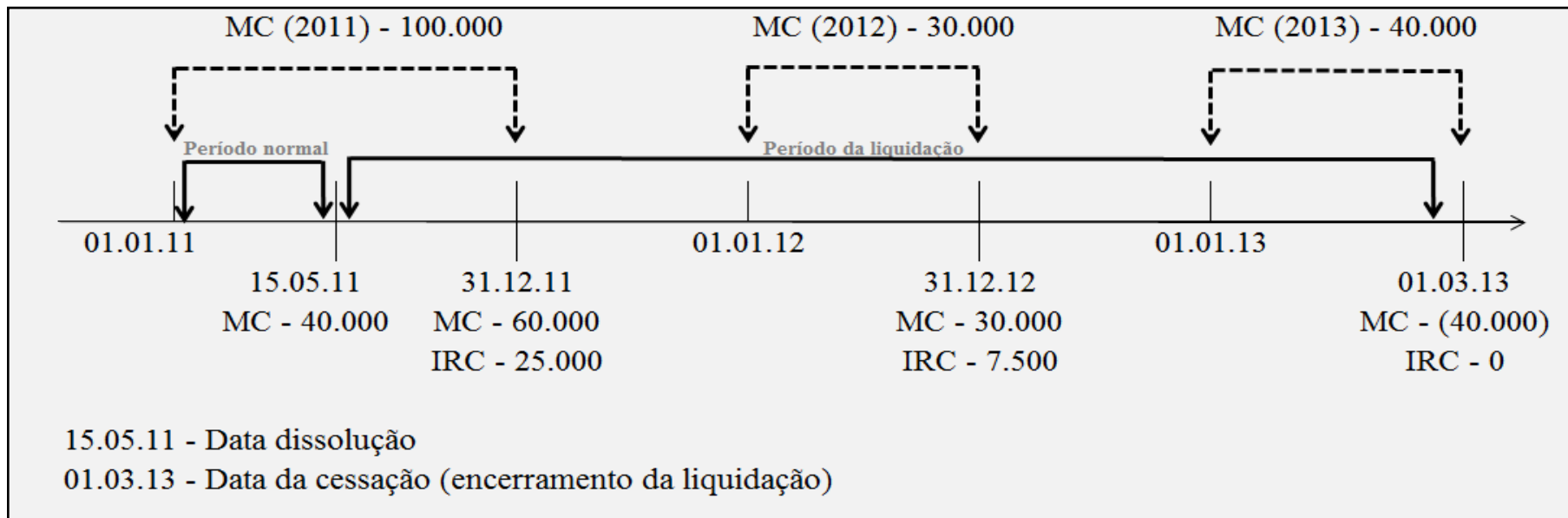
- 1 - Os liquidatários devem requerer o registo do encerramento da liquidação.
- 2 - A sociedade considera-se extinta, mesmo entre os sócios e sem prejuízo do disposto nos artigos 162.º a 164.º, pelo registo do encerramento da liquidação.

CONCEITOS DE DISSOLUÇÃO, LIQUIDAÇÃO E EXTINÇÃO

- **Dissolução** - fase prévia, que se traduz na modificação da situação jurídica, que se caracteriza pela entrada em liquidação da sociedade – art.º 141º e art.º 146.º CSC
- **Liquidação** - realização dos bens e direitos que integram o ativo, que consiste em converter em disponibilidades líquidas, os saldos das diversas contas do ativo - art.º 146.º CSC
- **Extinção** - registo exclusivo do encerramento da liquidação – art.º 160.º CSC

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8) SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º

A tributação das sociedades em liquidação **Antes de 2014**



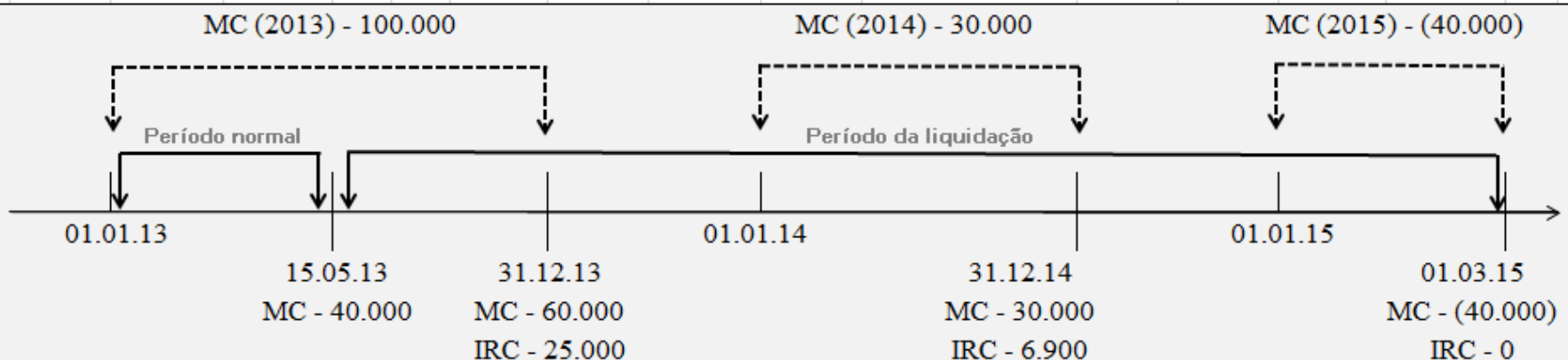
PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8) SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º

Cálculo do IRC na declaração do período da liquidação **Antes de 2014**

Matéria Coletável	Cálculo do imposto
2011 100.000	IRC total (entrega DM22 obrigatórias)
2012 30.000	$25.000 + 7.500 + 0 =$ 32.500
2013 -40.000	IRC (entrega DM22 período liquidação)
<u>90.000</u>	$25\% \times 40.000 + 25\% \times [60.000 + 30.000 + (40.000)] =$ <u>22.500</u>
	IRC a recuperar <u>10.000</u>

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8) SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º

A tributação das sociedades em liquidação **Depois de 2014**



15.05.13 - Data dissolução

01.03.15 - Data da cessação (encerramento da liquidação)

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8) SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º

Cálculo do IRC na declaração do período da liquidação **Depois de 2014**

Matéria Coletável	Cálculo do imposto
2013 100.000	IRC total (entrega DM22 obrigatórias)
2014 30.000	$25.000 + 6.900 + 0 =$ 31.900
2015 -40.000	IRC (entrega DM22 período da liquidação)
<u>90.000</u>	$25\% \times 40.000 + 21\% [60.000 + 30.000 + (40.000)] =$ <u>20.500</u>
	IRC a recuperar <u>11.400</u>

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO (art.º 8.º, nº 4 e nº 8) SOCIEDADES EM LIQUIDAÇÃO - art.º 79.º

Principais aspetos a ter em conta – art.º 79.º CIRC

A Declaração facultativa é vantajosa se:

- .Existir redução de taxa
- .Ao existir **reporte de prejuízos** o período de liquidação não for superior a 2 anos

Se período de liquidação > 2 anos, as liquidações dos anos do período de liquidação são definitivas não há lugar a declaração facultativa

OBRIGAÇÃO DE CONTABILIDADE ORGANIZADA

Circular 10/2015 - Entendimento da CNC

“Uma sociedade comercial, objeto de um processo de insolvência em fase de liquidação e partilha da massa insolvente, **não fica dispensada de cumprir com as obrigações legais de contabilidade organizada** após a data da deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento”.

Obrigações contabilísticas das empresas
(art.º 123.º CIRC) – **Contabilidade organizada**

Circular 10/2015 - Entendimento da CNC

“O artigo 65.º do CIRE não derroga as obrigações de informação contabilística, nomeadamente decorrentes do novo SNC, bem pelo contrário, o n.º 1 do artigo 65.º **determina que devem ser elaboradas e depositadas as contas anuais**, nos termos em que forem legalmente obrigatórias para o devedor”.

Artigo 18.º Código Comercial - Obrigações especiais dos comerciantes - (...) “A dar balanço, e a **prestar contas.**”

A APRESENTAÇÃO DA IES/DA PELA SOCIEDADE INSOLVENTE

Circular 10/2015

IES Informação Empresarial Simplificada DECLARAÇÃO ANUAL	01	PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO	ANO	AT Autoridade Tributária e Aduaneira IRN Instituto dos Registos e do Notariado INE Instituto Nacional de Estatística BP Banco de Portugal	
	1	De ____ / ____ / ____ a ____ / ____ / ____	2		____
	02	ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL			
	SERVIÇO DE FINANÇAS	1	CÓDIGO		

06	DECLARAÇÕES ESPECIAIS				
DECLARAÇÃO COM PERÍODO ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO					
DECLARAÇÃO DE CONSOLIDAÇÃO	1	DECLARAÇÃO DO PERÍODO DE CESSAÇÃO	2	ANTES DA ALTERAÇÃO	3
				APÓS A ALTERAÇÃO	4
				DECLARAÇÃO DO EXERCÍCIO DO INÍCIO DE TRIBUTAÇÃO	5

08	SITUAÇÃO DA EMPRESA		
SITUAÇÃO DA EMPRESA			
1	2		
	Ano	EM: Mês	Dia

01 - Em atividade;
02 - Fim de atividade;
03- Dissolvida;
04- Liquidada.

Não está em causa uma obrigação de natureza exclusivamente fiscal, visto que esta declaração, para além de permitir o cumprimento da obrigação fiscal prevista no CIRC, integra, em simultâneo, o **registo da prestação de contas** exigível ao nível do Registo Comercial e informações para fins estatísticos requeridas pelo INE e pelo Banco de Portugal.

O REGIME FISCAL DA INSOLVÊNCIA EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

A massa insolvente é sujeito passivo em sede de IVA?

- No processo de insolvência, a liquidação do património do devedor refere-se ao exercício de uma atividade económica?
- São as operações de liquidação dos ativos insolventes sujeitas a IVA?

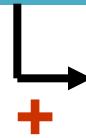
O REGIME FISCAL DA INSOLVÊNCIA EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

Incidência Real

TRANSMISSÕES DE BENS (Art.º 3.º)



Transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade

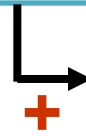


SITUAÇÕES ASSIMILADAS
(art.º 3.º n.º 3)

PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS (Art. 4.º)



Todas as operações efetuadas a título oneroso que não sejam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens



SITUAÇÕES ASSIMILADAS
(art.º 4.º n.º 2)

IMPORTAÇÕES DE BENS (Art.º 5.º)



Entrada de bens em território nacional provenientes de países terceiros

OPERAÇÕES Intracomunitárias (Art.º 1.º)



Quando efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas pelo Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

O REGIME FISCAL DA INSOLVÊNCIA EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

Regularizações de IVA

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

-Créditos de cobrança duvidosa

ROC

Artigo 78.º nº 8 do CIVA (créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013)

Artigo 78-A, nº 1 e nº 2 do CIVA (créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013) - sujeitos ou não à apresentação de pedido de autorização prévia

- Créditos incobráveis

ROC*

Artigoº 78.º, nº 7, b) CIVA (créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013)

*** Se a incobrabilidade se verificar antes de 01/01/2013 - NÃO**

Artigo 78.º - A, nº 4, b) CIVA (créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013)

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto Processo 0635505, 14/12/2006

Ao entregar um bem ao credor, com vista à extinção do crédito, o devedor transmite ao credor a propriedade desse bem, a título oneroso. Por isso, não podem deixar de se aplicar à dação em cumprimento também as exigências de forma que são aplicáveis ao contrato de compra e venda. A dação em cumprimento de bens móveis não deixa de operar a transmissão do direito de propriedade dos bens do devedor para o credor, pelo facto de não ter sido emitida fatura ou de a dação não ter sido incluída na declaração de IRC.

A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

A massa insolvente é sujeito passivo em sede de IMI?

- Sobre quem recai a obrigação de pagamento do IMI, se após a declaração da insolvência há a consequente apreensão do prédio a favor da massa insolvente?
- E subsiste essa obrigação no processo de insolvência?

A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

Artigo 8.º - CIMI – Sujeito passivo

O IMI é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar

A declaração de insolvência não tem por efeito a transmissão dos bens da pessoa coletiva insolvente para a respetiva massa insolvente, pelo que **a entidade insolvente continua a ser sujeito passivo do IMI**, mas o respetivo pagamento deve ser exigido à massa insolvente **(ainda que os documentos de cobrança sejam emitidos em nome da empresa insolvente)**.

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Processo 01024/12, 06/03/2014

(...) VI – O desapossamento da insolvente, do prédio gerador de IMI não pode deixar de relevar para efeitos da responsabilidade pelo pagamento do tributo tanto mais que nem sempre o bem é gerador de “passivos” podendo ao invés gerar rendas ou “activos”, não sofrendo dúvidas que tais rendas integrariam a massa insolvente para com ela serem satisfeitos os vários créditos de várias entidades (artº 81º do CIRE).

VII – Assim, consoante o valor de IMI em dívida, seja anterior ou posterior à declaração de insolvência, tal facto fará classificar o eventual crédito como um crédito sobre a (o) insolvente que carece de ser reclamado no âmbito do processo de insolvência pela Fazenda Pública – cfr. art.º 47.º do CIRE – ou como uma dívida da massa insolvente – cfr. art.º 51.º do CIRE –, respectivamente que, à semelhança de outros créditos (anúncios; honorários de peritos advogados; etc.), deverá ser paga de imediato.

A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÓNIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

A massa insolvente é sujeito passivo em sede de IMT?

- Há transmissão de imóveis integrados na massa insolvente, no seu processo de liquidação. É esta transmissão considerada onerosa? Não será essa operação isenta?

A TRIBUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

**Artigo 2.º CIMT - Incidência objetiva e territorial/
Artigo 4.º CIMT - Incidência subjetiva**

O IMT incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. O IMT **é devido pelos adquirentes** dos bens imóveis.

Sendo o IMT **devido pelos adquirentes** dos bens imóveis, de que forma pode obstar ao processo de insolvência?

OBRIGAÇÕES FISCAIS DECLARATIVAS E DE PAGAMENTO EM CASO DE LIQUIDAÇÃO DA MASSA INSOLVENTE

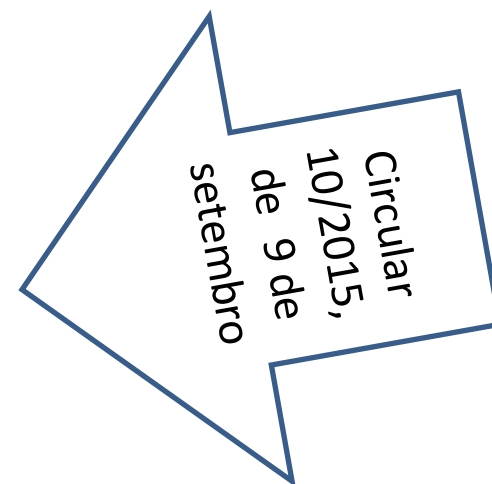
- **A manutenção da personalidade tributária da sociedade insolvente em fase de liquidação** (art.º 15.º LGT - Personalidade tributária)
- **Aplicação do disposto no artigo 65.º do CIRE** (dispensa apenas em caso de encerramento do estabelecimento)

OBRIGAÇÕES FISCAIS DECLARATIVAS E DE PAGAMENTO EM CASO DE LIQUIDAÇÃO DA MASSA INSOLVENTE

Circular 10/2015

- A empresa que tenha sido dissolvida num processo de insolvência continua a existir como sujeito passivo até à data do encerramento da liquidação
- Os administradores judiciais têm a responsabilidade de cumprir as obrigações fiscais da sociedade insolvente

Caso seja deliberado o encerramento de estabelecimento compreendido na massa insolvente e comunicado tal facto à AT pelo tribunal, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, é assumida a cessação oficiosa, prevista no n.º 6 do artigo 8.º do **CIRC**/ no n.º 3 do artigo 34.º do **CIVA**.



OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

**Até Lei 114/2017:
LOE 2018**

A liquidação de bens

Vs

A dação em cumprimento

A cessão de bens

As variações patrimoniais positivas

OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

Os benefícios fiscais são concedidos excecionalmente pela lei a certos sujeitos passivos para não ficarem na obrigação do imposto, apesar de em relação a elas se verificarem os pressupostos que condicionam o aparecimento da obrigação do imposto. Não confundir com a não-sujeição, já que ter isenção significa que se está “debaixo” da incidência do imposto.

CIRE

- **Artigo 268.º - Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas**
- **Artigo 269.º - Benefício relativo ao imposto do selo**
- **Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis**

OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

O CIRE vem confirmar a incidência das entidades insolventes ao impostos principalmente porque ao estabelecer aí isenções fiscais, confirma a sujeição das entidades insolventes às obrigações tributárias normais pelos atos de gestão e liquidação dos ativos insolventes?

E tal é assim pois só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que, a priori, está sujeito?

OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

Até Lei
**114/2017: LOE
2018**

Artigo 268.º - Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas

1- As mais-valias realizadas por efeito da **dação em cumprimento** de bens do devedor e da **cessão de bens aos credores** estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor.

2 - Não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as **variações patrimoniais positivas** resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação. [Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE]

3 - O valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. [Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE]

OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS

Resolução do Conselho de Ministros n.º 81/2017

Nova redação: Lei
114/2017: LOE 2018

Artigo 268.º - Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas

1 - Os rendimentos e ganhos apurados e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor, da cessão de bens e direitos dos credores **e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação**, estão isentos de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor. [Redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro]

?

2 - Não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as **variações patrimoniais positivas** resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação. [Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE]

3 - O valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência, plano de pagamentos ou plano de recuperação, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. [Redação dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE]

OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

IRC?

No âmbito da dação em cumprimento e da cessão de bens, se o devedor receber ainda alguma coisa do credor, essa fatia é passível de imposto, **desde que corresponda a uma mais-valia efetiva**, uma vez que o que está isento é pois a mais-valia a que apenas corresponde diminuição do passivo, mas não também a que gera aumento do ativo.

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Processo 01079/03, 29/10/2003

Com a declaração de falência, não há mais ativo imobilizado, qua tale, sendo, antes, todos os bens apreendidos, passando a constituir um novo património, a chamada ... “(...)” um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, primeiramente, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos. O Exmo. magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, declarada a falência da sociedade, cessa a prossecução do seu objeto social – e, portanto, a obtenção de lucros, que é a base do IRC (art.º 1º e 3º do CIRC) – não mais havendo ativo imobilizado nem existências enquanto tais, sendo apreendidos todos os bens que passam a constituir o património “...”: “um acervo de bens (...)”, faltando, pois, o facto tributário pois que o não pode ser nunca a própria liquidação...” (...) a declaração de falência pressupõe uma situação claramente deficitária e que esta seja economicamente inviável” (...) “só através de uma ficção jurídica se poderia considerar lucro tributável o produto da alienação de património afetado ao pagamento de dívidas que já não consegue cobrir.

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo 0524/05, 16/11/2005**

Ocorre a extinção jurídica para efeitos fiscais, logo com a declaração da insolvência, sem afastar o conceito de que até que se efetue o registo do encerramento da liquidação, uma sociedade mantém a personalidade jurídica, definida nos termos do CSC. A dissolução, por declaração de falência de sociedade arguida em processo contraordenacional, acarreta a extinção do respetivo procedimento, por dever considerar-se, para o efeito, equivalente à morte de pessoa física.

OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

(...) as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer **plano de insolvência**, de pagamentos ou de **recuperação** (...) igualmente os atos de venda, permuta ou cessão da empresa ou de estabelecimentos desta integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da **liquidação** da massa insolvente.

OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

Circular 10/2015

Para a aplicação da isenção prevista, a transmissão deveria abranger a universalidade da empresa ou estabelecimento.

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo

Processo 0724/16, 01/02/2017

Processo 01350/15, 20/01/2016

A isenção de IMT prevista pelo nº 2 do art. 270º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis (enquanto elementos do seu ativo), desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Processo 0707/17, 22/11/2017

(...) Estando provado que o insolvente exercia uma actividade comercial/empresarial e se encontrava enquadrado para efeitos fiscais no grupo dos rendimentos empresariais, não se mostrando provado ou sequer alegado que as dívidas que deram origem à insolvência não têm origem ou relação com aquela sua actividade e que os bens que constituíam a massa insolvente não se encontravam afectos e com relação com aquela actividade e/ou adstritos ao pagamento de tais dívidas empresariais, temos que considerar para efeitos daquele n.º 2 do artigo 270º do CIRE que o bem imóvel alienado se encontra abrangido pela isenção de IMT aí consagrada.

OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

Circular 4/2017

A aplicação dos benefícios fiscais previstos **não depende** da coisa vendida, permutada ou cedida abranger a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento

Artigo 270.º - Benefício relativo ao imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

Os contribuintes que pagaram indevidamente IMT porque não lhes era concedida a isenção, devem requerer aos serviços tributários a revisão das liquidações de IMT, para que as mesmas sejam anuladas e, em consequência, restituído o imposto pago (**prazo de 4 anos – invocar a ilegalidade do ato praticado – revisão oficiosa com base em erro imputável aos serviços**)

(art. 78.º n.º 1 da Lei Geral Tributária)

Artigo 8.º - CIMT - Isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito

São isentas do IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito (...) efetuadas em processo de falência ou de insolvência, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas **(dação em cumprimento)**.

ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Processo 01044/17, 14/03/2018

I - Quer o art.º 269 quer o art.º 270º do CIRE fazem um elenco detalhado dos actos que beneficiam de isenção de imposto de selo, quando devido, e, de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis indicando que tais actos, para beneficiarem das ditas isenções têm que cumprir um único requisito: estarem previstos ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente (actos) ou integrados (transmissões) em planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação. II - Trata-se de actos e transacções profundamente escrutinados pelo Tribunal onde corre termos o processo de insolvência, pelos administradores de insolvência, pelos credores da insolvência, pelo Magistrado do Ministério Público afecto ao processo, e, mais tarde pelos notários onde serão celebradas as escrituras públicas correspondentes. A prova de que as operações em questão se desenrolam num processo de insolvência é, diríamos, esmagadora. III - O legislador não conferiu à Administração Tributária qualquer poder vinculado ou discricionário relativamente à concessão desta isenção. IV - O artigo 10.º n.º 8, al. d) prevê que são de reconhecimento automático as isenções de reconhecimento automático constantes de legislação extravagante ao presente código, como é o CIRE.

- **Benefícios fiscais no decurso da insolvência – IVA**

A dação em cumprimento consiste numa transmissão de bens, na transmissão do direito de propriedade do devedor para o credor, com a finalidade da extinção da obrigação, e assim sendo, tal entrega de bens integra o conceito definido no artigo 3.º, n.º 1 do **CIVA** de transmissão de bens, sendo sujeita a imposto, uma vez que se transfere o direito de propriedade do bem. **Não sendo possível por isso a sua isenção!**

OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

- **Benefícios fiscais no decurso da insolvência - IVA**

A cessão de bens aos credores, e conforme dispõe o art.º 832º do CC, “deve ser feita por escrito e está, além disso, sujeita à forma exigida para a validade da transmissão dos bens nela compreendidos”. Consubstancia por isso uma transmissão de bens, sujeita a IVA. **Não sendo possível por isso a sua isenção!**

OS BENEFÍCIOS FISCAIS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

- **Benefícios fiscais no decurso da insolvência - IVA**

Nos termos do n.º 32 do artigo 9.º do CIVA, caso em que **haverá isenção de IVA** nas transmissões de bens afetos exclusivamente a uma atividade isenta, quando não tenham sido objeto do direito à dedução e bem assim as transmissões de bens cuja aquisição ou afetação tenha sido feita com exclusão do direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 21.º do CIVA.

C E N T R O DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES INSOLVENTES

Cidália Mota Lopes Ana Arromba Dinis

Lisboa, 28 de Junho de 2018