



Escola de Ciências Sociais e Humanas

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos
considerados incobráveis

Mariana Trigo Antunes Ribeiro Pereira

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Direito das Empresas – Especialização em Direito das Sociedades Comerciais

Orientador:

Doutor António Espírito Santo,
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

Outubro, 2016

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

Aos meus pais, por tudo.
Ao Francisco e à Ânia, por todo o carinho.

Agradeço, em especial, ao Doutor António Espírito Santo, orientador da presente dissertação, pelo seu esforço, orientação e disponibilidade

Resumo

A crise económica e financeira que se tem sentido em Portugal fez aumentar, em termos significativos, a quantidade de sociedades comerciais portuguesas devedoras, bem como as sociedades declaradas insolventes.

Por diversas vezes, as empresas que, a certa altura, estabeleceram uma relação comercial com as sociedades ora insolventes acabam por não receber quaisquer montantes, ainda que tenham reclamado créditos, o que sucede, à partida, em virtude do património diminuto da insolvente.

Não recebendo quaisquer valores, os montantes que os mesmos iriam rececionar com os negócios celebrados poderão – e deverão, acrescente-se – ser considerados valores incobráveis.

Contudo, a questão coloca-se quanto ao que sucederá ao IVA já liquidado pelo credor, aquando a celebração do negócio com a ora insolvente.

Muitas vezes, a regularização desse imposto é o que permite ao credor não ter perdas colossais com os negócios celebrados com a empresa ora insolvente ou em situação de insuficiência de bens.

Ora, o CIVA possui situações específicas em que a regularização deste imposto será possível, não prevendo outras – e aqui reside o cerne do nosso trabalho e o motivo da escolha do presente tema – cuja previsão legal se torna crucial de forma a evitar uma desigualdade colossal entre os diversos credores, consoante a situação em que a devedora se encontra.

A presente dissertação pretende abordar assim a questão da regularização do IVA nos créditos de sociedades comerciais, considerados incobráveis, e, em especial a situação específica da regularização nos processos de insolvência das sociedades comerciais devedoras.

Palavras-chave: Créditos considerados incobráveis; IVA; Regularização; insolvência.

Abstract

The economic and financial crisis felt in Portugal in the last times has increased, significantly, the amount of portuguese commercial companies in debt, as well as portuguese commercial companies declared insolvent.

For several times, the companies that, at some point, establish a business relationship with the companies that became insolvent, end up by not receiving any amounts, even when they claim credits, what succeeds, usually, because of the small patrimony of the insolvent.

Not receiving any values, the amounts that they would receive with the business concluded should, and one may add, must be considered uncollectible.

However the question is what will happen to the V.A.T. already paid by the creditor, when the business was celebrated with the insolvent.

Often, the regularization of this tax is what allows the creditor not to have huge losses with the businesses celebrated with the insolvent or in the eminence of being insolvent.

The V.A.T. code indicates very specific situations in which the regularization of V.A.T. is possible, not foreseeing others – and here is the core of our work and the reason for the choice of this theme – whose legal provision becomes crucial in way to prevent a huge inequality among the different creditors, according to the situation of the debtor.

So, the present dissertation pretends to approach the question of the V.A.T. regularization in the credits of commercial companies considered irrecoverable, and in special, the specific situation of the regularization in the commercial insolvency proceedings.

Key-words: Credits considered irrecoverable; VAT; Regularization; Insolvency.

Índice

Resumo.....	IV
Abstract	V
Glossário de siglas.....	VIII
Introdução.....	- 1 -
Capítulo I – A obrigação de liquidação de IVA para as sociedades comerciais	- 3 -
Capítulo II – Da Regularização do IVA em geral	- 5 -
2.1. Evolução legislativa do CIVA quanto ao regime da regularização do imposto	- 5 -
2.2. Em especial, as alterações impostas através da LOE 2013	- 6 -
2.2.1. Créditos de cobrança duvidosa vs créditos incobráveis.....	- 7 -
2.2.2. As alterações às al.s b) do n.º7 do 78.º (e n.º4 do art. 78.º-A) do CIVA.....	- 10 -
2.2.3. A certificação como novo requisito nos créditos incobráveis.....	- 10 -
2.2.4. O prazo para regularização de IVA nos créditos incobráveis.....	- 12 -
2.3. As alterações introduzidas pela LOE 2015: o regime atual.....	- 12 -
Capítulo III – As críticas ao regime de regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis: A carência de previsão de situações	- 15 -
3.1. A regularização do IVA no PEPEX	- 15 -
3.2. A regularização do IVA no âmbito do procedimento administrativo de dissolução e liquidação de sociedades comerciais	- 19 -
3.2.1. A regularização do IVA de créditos por dívidas da sociedade extinta após partilha	- 24 -
3.2.2. A regularização do IVA de créditos por dívidas da sociedade extinta sem partilha	- 28 -
Capítulo IV – As críticas ao regime de regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis: A incoerência do sistema	- 31 -
4.1. A regularização do IVA nas Ações Executivas.....	- 31 -
4.2. A regularização do IVA no âmbito de um PER ou SIREVE	- 37 -
4.3. Da exigência de posse de certidão judicial e certificação por ROC	- 40 -
Capítulo V – Em especial, a regularização do IVA nos processos de insolvência.	- 43 -
5.1. Generalidades	- 43 -
5.1.1. O processo de insolvência como fim para a satisfação dos direitos dos credores.	- 43 -
5.1.2. Sentença de declaração de insolvência e o seu carácter.....	- 43 -

5.1.3. Reconhecimento e graduação dos créditos, assembleia de credores e plano de insolvência.....	- 50 -
5.2. Os vários momentos de incobrabilidade na regularização do IVA em processos de insolvência.....	- 51 -
5.2.1. A insolvência de caráter pleno.....	- 61 -
5.2.2. A insolvência de caráter limitado.....	- 65 -
5.2.3. A insolvência de caráter pleno que dá lugar ao encerramento do processo por insuficiência da massa.....	- 65 -
Conclusão.....	- 67 -
Bibliografia.....	- 70 -

Glossário de siglas

Ac. – Acórdão

AE – Agente de Execução

al. – Alínea

al.s – Alíneas

art. – Artigo

art.s – Artigos

AT – Administração Tributária

CC – Código Civil

Cfr. – Confira

CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CPC – Código de Processo Civil

CRP – Constituição da República Portuguesa

i.e. – Isto é

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LOE 2007 – Lei do Orçamento de Estado para 2007, aprovada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro

LOE 2010 – Lei do Orçamento de Estado para 2010, aprovada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril

LOE 2013 – Lei do Orçamento de Estado para 2013, aprovada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro

LOE 2015 – Lei do Orçamento de Estado para 2015, aprovada pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro

LOE 2016 – Lei do Orçamento de Estado para 2016, aprovada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março

n.º – Número

Ofício – Ofício Circulado da AT, sob o n.º 30161/2014, de 08-07-2014

TRC – Tribunal da Relação de Coimbra

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

TRP – Tribunal da Relação do Porto

p. – Página

PER – Processo Especial de Revitalização

p.ex. – Por exemplo

RCP – Regulamento das Custas Processuais

RIE – Registo Informático de Execuções

RJPADLEC – Regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de março

RNPC – Registo nacional de pessoas coletivas

ROC – Revisor Oficial de Contas

SS – Segurança Social

SIREVE – Sistema de Recuperação de Empresas por via Extrajudicial

STA – Supremo Tribunal Administrativo

Introdução

“(…) para que a economia respire saudavelmente, necessário é que as dívidas vão sendo pagas. Dessa forma, os credores podem pagar também aos seus credores e assim sucessivamente. Uma interrupção neste circuito pode gerar consequências em cadeia.”¹

A liquidação do IVA é efetuada, pelo sujeito passivo, na emissão da fatura e não no momento em que se obtém o pagamento como contrapartida dos bens/serviços faturados.

Pelo que, a regularização do IVA prevista no artigo 78.º e seguintes do CIVA permite ao credor deduzir, a seu favor, o imposto que efetivamente liquidou e entregou nos cofres do Estado, mas cuja contrapartida pecuniária referente à transação comercial realizada com o ora devedor, nada recebeu.

Atualmente, demonstra-se possível a regularização do IVA perante créditos de cobrança duvidosa, e no que releva na presente dissertação, perante créditos considerados incobráveis.

Com a crise económica e financeira que Portugal atravessou, e da qual lentamente se recupera, o acréscimo de sociedades comerciais incumpridoras foi notório. O não pagamento de dívidas gera um ciclo de sociedades devedoras que necessitam que os seus devedores paguem os montantes em dívida de modo a que também aquelas possam liquidar as dívidas que possuem para com outras entidades.

Verifica-se assim, que tal como refere ALEXANDRE MARTINS, cujo entendimento supra se transcreveu a falta de liquidação de dívidas despoletará consequências em cadeia.

Face ao exposto, a regularização do IVA surge, por diversas vezes, para as sociedades credoras, como um último meio de não “perder tudo” com o negócio celebrado entre a sociedade que incumpriu o pagamento da contrapartida pecuniária devida pelos bens/serviços prestados e a sociedade que ora pretende regularizar o imposto.

¹ Cfr. Alexandre de Soveral Martins, 2015, Um Curso de Direito da Insolvência, Almedina, p.11.

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

Deste modo, a determinação do momento de incobrabilidade do crédito é fundamental para apurar e delimitar a existência de direito e possibilidade do credor regularizar o imposto anteriormente liquidado.

Ora, como infra se demonstrará, são vários os momentos de incobrabilidade de créditos, os quais diferem consoante o devedor se encontre perante um processo de execução, de insolvência, PER ou SIREVE.

Capítulo I – A obrigação de liquidação de IVA para as sociedades comerciais

“O IVA visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase.”²

O IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo de bens e serviços devido legalmente (cfr. art. 103.º n.º 2 da CRP e 8.º n.º1 da LGT), qualifica-se como um imposto plurifásico, em virtude de ser legalmente exigido ao longo do percurso comercial, i.e., sendo devido com a produção, o mesmo continua a ser exigível até à fase de venda ao consumidor final.

O apuramento deste imposto é efetuado com base no método das faturas, i.e., cada sujeito passivo deverá entregar “(...) ao Estado em cada período de imposto a diferença entre o imposto liquidado nas operações realizadas e o imposto deduzido nas aquisições de bens e serviços adquiridos para o exercício da atividade tributada”³.

Sendo, o imposto cobrado ao longo de todo o circuito económico, a todos os agentes que nele intervêm⁴, a dívida fiscal de cada um deles “é calculada pelo método do crédito do imposto, em que cada sujeito passivo ao IVA liquidado em cada transação deduz o imposto suportado nas compras desse mesmo período”⁵, surgindo, deste modo, como um imposto neutral.

Deste modo, torna-se crucial a existência de uma conta corrente referente a cada empresa, funcionando a mesma como, conforme se retira do texto preambular do CIVA, “(...) uma conta corrente do contribuinte, debitada pelo montante da sua declaração periódica e creditada pelos pagamentos efectuados.”

Cumprir e salientar que, a neutralidade do imposto ora em apreço ficará prejudicada “(...) sempre que o destinatário/adquirente de uma transação não liquida a sua dívida, uma

² Cfr. Preâmbulo do CIVA, aprovado pelo Decreto-lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro.

³ Cfr. Cidália Lança, 2013, O Imposto sobre o Valor Acrescentado, em Lições de Fiscalidade, (coordenador: Vasco Branco Guimarães), Almedina.

⁴ Segundo Bruno Botelho Antunes, 2008, Da Repercussão Fiscal no IVA, Almedina, p. 91, “A emissão da fatura, no que à repercussão tributária respeita, representa a materialização de um outro dever do sujeito passivo: o de cobrar imposto na respectiva actividade económica ou, dito de outra forma, o dever de repercutir”.

⁵ Cfr. Susana Claro e Hugo Salgueirinho Maia, Recuperação de Iva de Créditos Incobráveis ou de Cobrança Duvidosa, em Cadernos IVA 2014, Autores Vários (coordenação: Sérgio Vasques), 2014, Almedina, p. 470.

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

vez que o imposto cobrado, apesar de não ser recibo pelo operador económico, tem de ser por este entregue nos cofres do Estado”⁶.

Como anteriormente referido, o IVA é o imposto que tributa todas as operações económicas ao longo da cadeia de transações⁷.

Pelo exposto, acompanhamos o entendimento de ALEXANDRA MARTINS e PEDRO MOREIRA, de que, estando em causa créditos incobráveis, a regularização⁸ de IVA surge como um meio de equilíbrio “(...) entre, por um lado, o direito do contribuinte à justiça material e à tributação de acordo com a sua real capacidade contributiva e o interesse do Estado em assegurar o crédito tributário e evitar a fraude fiscal”⁹.

No mesmo sentido, ter-se-ia que concluir ao analisar o estabelecido no Ac. STA, de 22-04-2015 (Proc. 0879/14), designadamente:

“(...) deve recordar-se que o artigo 90.º, n.ºs 1, da diretiva IVA obriga os Estados-Membros a reduzir o valor tributável e, em consequência, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que este não receba, depois de efetuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida (v. acórdão de 3 de julho de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Colet., p. I-3801, n.º 6). Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da diretiva IVA, nos termos do qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida, que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão Goldsmiths, já referido, n.º 15)., cfr. entre outros, o acórdão proferido no processo n.º C-588/10, datado de 26/01/2012. (...).”

Conclui-se que, já comunitariamente se estabelecia a obrigação de regularização de IVA sempre que ao montante devido a esse título, não correspondesse, após a realização da transação comercial respetiva, a receção pela sociedade que ora pretende efectuar a regularização, da totalidade da contrapartida pecuniária devida pela celebração de tal negócio.

⁶ Cfr. Susana Claro e Hugo Salgueirinho Maia, *Recuperação de Iva...*, cit., p. 470.

⁷ Cfr. Martins, Alexandra; Moreira, Pedro, 2014, *Regularizações de IVA, A alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o erro Material ou de Cálculo e o Erro de Enquadramento ou de Direito*, em *Cadernos IVA 2014*, Autores Vários (coordenação: Sérgio Vasques), Almedina, p. 55 e ss.

⁸ A regularização do imposto ora em apreço, nestes termos, apenas pode ter lugar caso o IVA já tenha sido, previamente, liquidado em faturas e registado em Declarações fiscais submetidas à AT. Sobre o assunto, veja-se Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins e Raquel Franco, 2014, *Regularizações de IVA: Pistas para Auditoria e Contabilidade*, em *Cadernos IVA*, Autores Vários (coordenação: Sérgio Vasques), Almedina, p. 169.

⁹ Alexandra Martins e Pedro Moreira, *Regularizações...*, cit., p.60.

Capítulo II – Da Regularização do IVA em geral

2.1. Evolução legislativa do CIVA quanto ao regime da regularização do imposto

De forma a compreender o objeto do presente estudo, cumpre aludir, ainda que sucintamente, à evolução do regime de regularização do IVA ao longo dos tempos.

Desde a versão originária do CIVA que se encontrava prevista a possibilidade de dedução deste imposto em créditos incobráveis, designadamente, “em processos de execução, falência ou insolvência” (art. 71.º n.º8 do CIVA na redacção de 1984).

Em virtude das alterações introduzidas pela LOE 2007, o art. 71.º n.º8 do CIVA passou a referir-se à possibilidade de dedução do IVA quanto a créditos incobráveis, em processo de execução “após o registo da suspensão de instância a que se refere a alínea c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil” e, “em processo de insolvência quando a mesma seja decretada”.

A partir de 25-06-2008, a solução manteve-se, no entanto, o artigo 71.º n.º8 do CIVA passou a ser o artigo 78.º n.º7 do mesmo Código (em virtude das alterações introduzidas pelo DL n.º 102/2008, de 20 de junho).

Através do art. 93.º da LOE 2010, a partir de 29-04-2010, acrescentou-se às situações supra referidas, a possibilidade de regularização do imposto aquando a celebração de “acordo obtido em procedimento extrajudicial de conciliação, em conformidade com o Decreto-Lei n.º 316/98, de 20 de Outubro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 201/2004, de 18 de Agosto.”

Ainda com a LOE 2010, e no que ora concerne aos processos executivos, passou a estabelecer-se que a regularização do imposto era possível desde que a mesma tivesse origem “após o registo a que se refere a alínea c) do n.º 2 do art. 806.º do Código do Processo Civil”.

Por sua vez, até 2012 apenas se encontrava sujeito a confirmação de ROC a regularização realizada ao abrigo do disposto no n.º8 do art. 78.º do CIVA àquela data aplicável (cfr. n.º9 do

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

art. 78.º do CIVA àquela data aplicável, ao dispor “[o] valor global dos créditos referidos no número anterior (...)”.

Note-se que aquela certificação visava a documentação referente ao valor dos créditos e imposto a deduzir, bem como, as diligências de cobrança realizadas sem sucesso por parte do credor.

Assim, ainda que não tenham todos os momentos de incobrabilidade entrado em vigor na mesma data, é passível de concluir que, desde (pelo menos) 2010 até 2012, era possível regularizar o IVA anteriormente liquidado, através da dedução do mesmo, sem necessidade de certificação por ROC, no que aos créditos considerados incobráveis aqui concerne, em três momentos, a saber: i) após o registo do encerramento da ação executiva, por não terem sido encontrados bens penhoráveis, no RIE; ii) em processo de insolvência quando a mesma fosse decretada, i.e., após a existência de sentença de insolvência e, iii) nos termos de acordo obtido em procedimento extrajudicial de conciliação.

2.2. Em especial, as alterações impostas através da LOE 2013

A entrada em vigor da LOE 2013, a 1 de janeiro de 2013, introduziu alterações de extrema relevância no regime de regularização do IVA, o que desde logo se verificou através da alteração de algumas das disposições normativas supra identificadas e da introdução de novas normas, que se mantiveram inalteradas desde a entrada em vigor daquele diploma até 31-12-2014, como infra se observará.

Ora, com o diploma neste ponto identificado, a al. b) do n.º7 do art. 78.º do CIVA, referente aos processos de insolvência, foi alterada no sentido de passar a encontrar-se prevista a possibilidade de regularização do imposto consoante uma de duas situações se verificasse, a saber, “(...) quando a mesma [a insolvência] for decretada de carácter limitado ou após a homologação da deliberação prevista no art. 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (...)”.

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

Por sua vez, a al. c) da mesma disposição foi atualizada, estabelecendo a possibilidade de regularização do imposto em PER, desde que tal se verificasse após a homologação pelo juiz do plano de recuperação previsto no art. 17.º-F do CIRE.

A par com esta última alteração, foi aditada uma nova situação passível de regularização de IVA, designadamente, no âmbito do SIREVE, desde que a regularização tivesse lugar após a celebração de acordo previsto no art. 12.º do Decreto-lei n.º 178/2012, de 3 de agosto (cfr. al. d) n.º7 do art. 78.º do CIVA).

2.2.1. Créditos de cobrança duvidosa vs créditos incobráveis

Ainda que, com a presente dissertação, não se pretenda estudar o respetivo regime, não se pode deixar de referir uma inovação introduzida pela LOE 2013 no que concerne aos ora designados “créditos de cobrança duvidosa”, cujo regime se encontra consagrado nos art.s 78.º-A a 78.-D do CIVA.

Pelo que, cumpre fazer uma breve alusão a este regime, de modo a distingui-lo do regime aplicável aos créditos considerados incobráveis, este sim, foco da presente dissertação.

Considera-se crédito de cobrança duvidosa¹⁰, o crédito que apresentar um risco de incobrabilidade devidamente justificado, seja porque i) o devedor está em mora há mais de 24 meses, tendo sido realizadas diligências para o recebimento do crédito, existam provas de imparidade (e o ativo tenha sido desreconhecido contabilisticamente), ou, porque, ii) o crédito encontra-se em mora há mais de 6 meses, não sendo superior a € 750,00, com IVA incluído, e o devedor seja sujeito particular ou sujeito passivo que realize apenas operações isentas sem direito a dedução, conforme se retira do art. 78.º-A n.º2 do CIVA.

Concentremo-nos na primeira hipótese.

¹⁰ Cfr. artigo 78.º-A n.º 6 do CIVA que identifica situações de exclusão, determinando tipos de créditos que não podem ser considerados de cobrança duvidosa ou incobráveis.

Relativamente ao requisito de realização de diligências para o recebimento dos valores em dívida, consideramos que se deve entender por diligências para este fim, desde logo, quaisquer interpelações realizadas pelo credor, ao devedor, com vista a obter o pagamento¹¹.

Por sua vez, a mora do devedor será contabilizada a partir da data de vencimento do crédito, o que implica, obviamente, que os créditos não tenham sido liquidados. Nos termos do art. 78.º-A n.º3 do CIVA, “considera-se que o vencimento do crédito ocorre na data prevista no contrato celebrado entre o sujeito passivo e o adquirente ou, na ausência de prazo certo, após a interpelação prevista no art. 805.º do Código Civil”.

Relativamente às provas objetivas de imparidade, cumpre determinar que, por definição, a imparidade consiste, em termos contabilísticos (ainda que pouco rigorosos), na perda de valor de um determinado bem. Ou seja:

“a imparidade traduz na prática a situação mediante a qual um activo representa para o negócio e para a criação de valor desse negócio uma capacidade de geração de resultados que, se mensurada com pressupostos adequados, corresponderá a um valor diferente ao que se encontra inscrito na contabilidade e, se esse valor apurado alternativamente se revelar inferior à quantia contabilizada, diremos que o activo que está reconhecido na contabilidade se encontra em imparidade.”¹²

Nos termos do parágrafo 24 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro Instrumentos Financeiros¹³ (NCFR 27) existirão provas objetivas de que um ativo está em imparidade caso estejamos perante as seguintes situações:

¹¹ Considera-se ainda que sejam diligências para o recebimento, a realização de notificações judiciais avulsas, uma vez que, com a finalidade de interromperem a prescrição, funcionam por diversas vezes como interpelação oficial.

Todavia, possuímos alguma dúvida que, a este respeito, possa a injunção ser considerada como diligência de recebimento, uma vez que, na mesma, não se solicita o pagamento direto dos montantes em dívida, mas sim o reconhecimento de que o devedor se encontra em incumprimento quanto ao pagamento de determinada quantia, referente a determinada relação comercial previamente estabelecida. Nesses termos, a injunção funciona como mecanismo de obtenção de título executivo de modo a que se possa diligenciar pelo recebimento, através, desde logo, de ações executivas, e não como diligência para obtenção do pagamento.

¹² Conforme constatado por João Amaro Santos Cipriano, em Sebenta do Curso Online DIS1809 “SNC: Imparidade de activos e contingências” Módulo I, p. 4.

¹³ Segundo Clotilde Celorico Palma e António Carlos Santos, 2014, Código do Iva e RITI. Notas e Comentários, Almedina, p. 453, a utilização de normas contabilísticas não implica a “aceitação do conceito contabilístico de

- “(a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;
- (b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;
- (c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;
- (d) Torne -se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;
- (e) O desaparecimento de um mercado activo para o activo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor;
- (f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de activos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado activo financeiros individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.”

Por sua vez, determina o Ofício da AT que, a par com os requisitos supra mencionados, que são cumulativos, para que se possa considerar um crédito como de cobrança duvidosa, torna-se ainda necessário que “o ativo tenha sido desreconhecido contabilisticamente”.

Apesar de este último não encontrar menção expressa no art. do CIVA já mencionado, note-se que, no entendimento da AT, este último demonstra-se como o derradeiro requisito para a consideração de determinado crédito como de cobrança duvidosa.

Ou seja, não basta que existam provas de imparidade, a mesma tem de estar contabilisticamente registada.¹⁴

Pelo que, da análise do regime decorre “uma sequência lógica: só estamos perante um crédito considerado incobrável se o facto que o qualifica for anterior à qualificação como crédito de cobrança duvidosa”¹⁵.

crédito de cobrança duvidosa ou sequer o regime previsto no Código do IRC mas a definição de um conceito autónomo de crédito incobrável para efeitos de regularização do IVA.”

¹⁴ Relativamente ao processo de regularização dos créditos de cobrança duvidosa, consultar os artigos 78.º-B a 78.º-D do CIVA.

¹⁵ Cfr. Clotilde Celorico Palma, e António Carlos Santos, Código do IVA..., cit., p. 453.

Por fim, o art. 78.º-A n.º4, adotou um regime idêntico ao disposto no art. 78.º n.º7, ambos do CIVA.

Ora, a única circunstância que os distingue, a aplicação temporal, pelo que, nos termos dos n.ºs 6 e 7 do art. 198.º da LOE 2013, o disposto nos n.ºs 7 a 12, 16 e 17 do art. 78.º do CIVA é aplicável somente aos créditos vencidos antes de 1 de janeiro de 2013, enquanto que o regime aditado pela LOE 2013, previsto nos art.s 78.º-A a 78.º-D do CIVA aplicar-se-á aos créditos vencidos após a entrada em vigor daquela LOE, ou seja, após 01-01-2013.

2.2.2. As alterações às al.s b) do n.º7 do 78.º (e n.º4 do art. 78.º-A) do CIVA

Em virtude da regularização do IVA em processos de insolvência ser matéria que se tratará, autonomamente, atendendo às suas especificidades, no Capítulo V da presente dissertação, opta-se por tratar as alterações legislativas referentes à al. b) do n.º7 do 78.º (e al. b) do n.º4 do art. 78.º-A) do CIVA introduzidas pela LOE 2013, também nesse capítulo.

Pelo que, por ora, apenas cumpre identificar, sem tecer quaisquer considerações, que a LOE 2013 passou a estabelecer a possibilidade de regularização do imposto nos processos de insolvência quando a insolvência “for decretada de carácter limitado” ou “após a homologação da deliberação prevista no art. 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas”.

2.2.3. A certificação como novo requisito nos créditos incobráveis

Por sua vez, a LOE 2013 introduziu uma alteração significativa ao estabelecer a exigência de certificação por ROC nos créditos considerados incobráveis.

Como anteriormente referido, apenas se encontrava sujeito a confirmação por ROC a regularização de IVA realizada ao abrigo do disposto no n.º 8 do art. 78.º do CIVA àquela data aplicável (cfr. n.º 9 do art. 78.º do CIVA), ou seja, a dedução do imposto em caso de o valor de crédito:

- i) não ser superior a € 750,00, com IVA incluído e se encontrar em dívida por mais de 6 (seis) meses (cfr. al. a) daquele art.);
- ii) ser superior a €750,00 e inferior a €8.000,00, com IVA incluído, desde que:

- a) o nome do devedor conste do RIE como executado contra quem foi movido um processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por falta de bens penhoráveis (cfr. al. b) do art. em análise), ou,
- b) exista oposição de fórmula executória em requerimento de injunção ou reconhecimento do montante em dívida através de ação de condenação (cfr. al. c) do mesmo art.), ou
- c) o nome do devedor conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução (cfr. al. e) do art. ora em apreço).

Às situações supra elencadas nos pontos i) e ii) demonstra-se ainda como requisito para a dedução do IVA, que o devedor seja ou um particular ou um sujeito passivo que realize apenas operações isentas que não confirmam direito a dedução.

Existe, por último, uma outra situação que confere direito à dedução do IVA nos termos do art. 78.º n.º8 do CIVA, designadamente, quando o valor dos créditos seja inferior a € 6.000,00 com IVA incluído, desde que, se trate ora de um devedor que seja sujeito passivo com direito a dedução e, o montante em dívida tenha sido reconhecido em ação de condenação ou reclamado em ação executiva, tendo o devedor sido citado editalmente (cfr. al. d) daquele art.).

Ora, com a entrada em vigor da LOE 2013 passou a ser obrigatória a certificação por um ROC, de que os requisitos para a regularização do IVA em créditos considerados incobráveis se encontram reunidos, porquanto o n.º 9 do art. 78.º do CIVA passou a ter a seguinte redação:

“O valor global dos créditos referidos no número anterior, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências devem encontrar-se documentalmentemente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas, devendo este certificar, ainda, que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução do imposto respeitante a créditos considerados incobráveis nos termos do n.º7 deste art..”

Note-se que, também a regularização de IVA ao abrigo do disposto no n.º4 do art. 78.º-A se encontra sujeita a certificação por ROC, conforme estipula o n.º3 do art. 78.º-D do CIVA, aditado pela LOE 2013.

2.2.4. O prazo para regularização de IVA nos créditos incobráveis

Como supra se constatou, a LOE 2013 veio destrinçar o regime aplicável aos créditos vencidos antes e após 01-01-2013. Ora, se à partida o regime da incobrabilidade parece em tudo semelhante, tal já não se poderá afirmar no que respeita ao prazo para regularização do IVA.

Assim, no âmbito da regularização de um crédito considerado incobrável a que se aplique o regime disposto no art. 78.º-A e seguintes do CIVA, o credor respectivo, apenas possui um prazo de dois anos “a contar do 1.º dia do ano civil seguinte”, sem necessidade de pedido de autorização prévia, mas reservando-se a AT a faculdade de controlar a posteriori a legalidade de tal pretensão, cfr. art. 78.º-B n.º3 do CIVA.

Ora, no âmbito da regularização de IVA em créditos incobráveis a que seja aplicável o disposto no art. 78.º do CIVA, possui o credor um prazo de quatro anos, nos termos do art. 98.º n.º2 do CIVA.¹⁶

2.3. As alterações introduzidas pela LOE 2015: o regime atual.

Com a entrada em vigor, a 01-01-2015 da LOE 2015, e no que ora concerne, especificamente, à dedução de IVA em créditos incobráveis, mantiveram-se, de forma geral, os momentos de incobrabilidade para regularização do imposto, exceto no que se retira das alterações a que infra se aludirá.

A LOE 2015, por uma questão de mera precisão legislativa, atualizou a referência ao artigo “c) do n.º 2 do artigo 806.º do Código do Processo Civil” prevista na al. a) do do n.º7 do art. 78.º do CIVA, referente à regularização nos processos de execução, para a “alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código do Processo Civil”.

Outra alteração registada pela LOE 2015 ocorre relativamente à regularização em processo de insolvência, porquanto passa a estabelecer-se que a realização do IVA é possível quando a mesma “for decretada de carácter limitado” ou ainda, “após o trânsito em julgado da sentença

¹⁶ No mesmo sentido, vide, Informação Vinculativa da At, de 14-06-2016, no âmbito do processo n.º 10516.

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

de verificação e graduação de créditos (...) ou, quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no art. 156.º do mesmo Código”.

Pelos motivos explanados no ponto 2.2.2 da presente dissertação, as alterações introduzidas também por esta LOE quanto à regularização de IVA em processo de insolvência serão analisadas em capítulo autónomo, termos em que se remete para o Capítulo V.

Por sua vez, não foram alteradas as normas do CIVA referentes à exigência de certificação por ROC do cumprimento dos requisitos para a regularização de IVA em créditos considerados incobráveis (cfr. Art. 78.º n.º 9 e 78.º-D n.º 3 do CIVA).

Conforme havíamos identificado, o disposto no art. 78.º n.ºs 7 e 9 do CIVA aplica-se somente a créditos vencidos antes de 01-01-2013, aplicando-se o disposto no art. 78.º n.º 4 e 78.º-D n.º 3 do CIVA aos créditos vencidos após 01-01-2013.

Ainda assim, atento o teor das disposições normativas, a distinção temporal não interferiria nesta circunstância porquanto a existência de certificação seria sempre, aparentemente, um requisito para a regularização de IVA referente a créditos incobráveis.

Contudo, no que concerne à certificação enquanto requisito para a regularização, cumpre atender ao estabelecido no Ofício da AT de 08-07-2014.

Ora, naquele, determina a AT que, no caso de créditos vencidos antes de 01-01-2013:

“- Se a incobrabilidade se verificar a partir de 01/01/2013, data da entrada em vigor da Lei do OE 2013, ROC deve certificar se os requisitos legais para a regularização do imposto estão verificados;

-Se a incobrabilidade se verificar antes de 01/01/2013, não há lugar a certificação por ROC.”

Pelo que, o ofício da AT acaba por colocar a tónica da (in)exigência de certificação por ROC na data da ocorrência de incobrabilidade dos créditos, a par da distinção temporal de aplicação dos art.s determinada pela data de vencimento de créditos.

Assim, segundo a AT, o que o legislador pretendeu com a alteração introduzida pela LOE 2013, e que se mantém atualmente quanto a este aspeto, foi determinar que, relativamente aos créditos incobráveis vencidos antes de 01-01-2013, regulados pelo disposto no art. 78.º do CIVA, apenas seria exigível a certificação por ROC da regularização caso os créditos além da

data de vencimento ser anterior a 01-01-2013, possuam ainda uma data de incobrabilidade posterior a 01-01-2013.

Conforme previsto no Ofício, a data de incobrabilidade de um crédito apurar-se-á consoante a verificação de cada uma das situações elencadas no art. 78.º n.º7 do CIVA, ou seja, e conforme dispõe o Ofício “[a] incobrabilidade considera-se verificada na data do registo informático de execuções, do trânsito em julgado da sentença ou homologação, ou do acordo previsto no art. 12º do Decreto-lei n.º 178/2012”, i.e., consoante o caso em apreço.

Nestes termos, seguindo-se o previsto no Ofício da AT, a regularização do IVA encontra-se sujeita a certificação por ROC no caso de créditos vencidos após 01-01-2013 e, no caso de créditos vencidos antes de 01-01-2013 e considerados incobráveis em data posterior a 01-01-2013.

Por sua vez, e nos termos do Ofício, o ROC deverá certificar não só que se encontram verificados os requisitos legais para a dedução de imposto como ainda deverá certificar as certidões judiciais existentes relativas às al.s a), b) e c) do n.º7 do art. 78.º e, mesmas al.s do n.º4 do art. 78.º-A do CIVA, bem como, a efetiva existência do acordo referido na al. d) de ambas as disposições identificadas.

Por fim, consideramos relevante salientar uma vez mais, que a dedução do imposto relativo a créditos considerados incobráveis nos termos do 78.º-A n.º4 CIVA apenas se demonstra possível se os créditos não se encontrarem excluídos pelo 78.º-A n.º6 e 7 do CIVA.

Quanto a este último aspeto, note-se que, dispõem o n.º6 e 7 do art. 78.º-A do CIVA, que não se consideram créditos incobráveis, e de uma forma muito resumida: i) os créditos cobertos por seguro ou por qualquer garantia real; ii) os créditos de pessoas coletivas com as quais o sujeito passivo esteja em situação de relação especial nos termos do art. 63.º n.º4 do CIRC; iii) os créditos em que, no momento da realização da operação, o adquirente dos bens/Serviços conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por insuficiência de bens; iv) os créditos em que, no momento da realização da operação, o adquirente dos bens/Serviços tenha sido declarado insolvente em processo judicial anterior; v) os créditos sobre o Estado, etc; vi) os créditos em que tenha ocorrido transmissão da titularidade dos mesmos.

Capítulo III – As críticas ao regime de regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis: A carência de previsão de situações

3.1. A regularização do IVA no PEPEX

O art. 78.º do CIVA foi modificado conforme supra referido pela LOE 2015. Ora, com esta alteração foram deixados de parte alguns regimes que deveriam, salvo melhor opinião, ter sido abrangidos, sob pena da sua não inclusão consistir à presente data, num factor de discriminação entre os credores. Vejamos.

Entrando em vigor a 01.09.2014, a Lei n.º 32/2014, de 30 de maio, aprovou o procedimento extrajudicial pré-executivo, comumente designado por PEPEX.

Este procedimento visa a adopção de um procedimento extra-judicial para todos os credores possuidores de um título executivo que, após pagamento de taxas de justiça significativamente inferiores às exigidas no processo executivo, permite, através da realização de consultas prévias às bases de dados, aferir sobre se o devedor em causa é titular ou não de bens que possam, em última análise, justificar a dedução de uma ação executiva.

Nos termos do art. 25.º, conjugado com o art. 15.º, ambos da Lei n.º 32/2014, perante a i) decisão de não convolação do PEPEX em processo executivo, ii) a inexistência de bens, iii) a não oposição por parte do devedor e/ou iv) a ausência de pagamento da quantia em dívida, o AE àquele PEPEX possui a obrigação de inclusão do respetivo processo na lista pública de devedores, sendo que, após a inclusão mencionada, dispõe o credor da faculdade de obtenção de certidão eletrónica de incobrabilidade da dívida, através da solicitação da sua emissão ao AE.

O art. 25.º n.º 2 da lei supra referida estabelece o seguinte:

“[a] dívida referente à certidão é considerada incobrável para fins fiscais e comunicada à administração fiscal por via eletrónica, para efeitos do disposto no n.º 7 do art. 78.º e no n.º 4 do art. 78.º- A do Código do IVA (...) e no art. 41.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) (...)”.

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

Ou seja, o legislador teve, com a LOE 2015 e, mais tarde, com a LOE 2016, a possibilidade de alterar os art.s do CIVA referentes aos créditos incobráveis, de forma a adequá-los com a legislação especial atualmente em vigor.

Contudo, não o fez. Em vez de aditar uma al. ao n.º 7 do art. 78.º e ao n.º 4 do art. 78.º - A do CIVA, referente à regularização do imposto nos processos de PEPEX, o legislador optou por manter a solução adoptada com a LOE 2013, continuando a fazer menção somente a quatro momentos de regularização.

Ora, os momentos de regularização de IVA previstos nos art.s supra enunciados encontram-se, desde logo, num elenco taxativo.

Assim, e por força das circunstâncias, não seria de admitir a regularização dos créditos incobráveis em qualquer outra situação que as previstas nas disposições normativas anteriormente identificadas.

Todavia, e como supra referido, a regularização do IVA de um crédito cujas diligências de cobrança consistiram na instauração do PEPEX, encontra-se regulada por Lei. O CIVA foi aprovado por Decreto-lei.

Sob a égide de que Decreto-lei e Lei possuem igual valor (cfr. art. 112. n.º2 da CRP), sempre se terá que referir que, a Lei que aprovou o PEPEX é anterior à LOE 2015 que fez alterações ao disposto nos art.s do CIVA relativamente aos créditos incobráveis, não aditando, porém, qualquer al. ao elenco taxativo das situações que conduzem à possibilidade de regularização do imposto.

Nesta senda, salvo melhor opinião, ainda que os diplomas não se contradigam diretamente, tendo em consideração que o CIVA possui um elenco taxativo mas que nenhuma das Leis que o alteraram e que são posteriores à Lei do PEPEX, revoga expressamente o art. 25.º daquela última, somos a considerar que lei especial prevalece sobre lei geral.

Pelo que, apesar da falha legislativa do legislador, sempre se terá que incluir nas situações originadoras de regularização do IVA, os créditos cuja incobrabilidade se verificou no âmbito do PEPEX.

Deste modo, questiona-se como poderá o IVA referente a créditos reconhecidos em sentença declarativa de condenação, que não alcançaram a via executiva, ser regularizado seguindo os trâmites previstos no CIVA (cfr. art. 78.º n.º8 al. c) do CIVA), se este último não prevê a regularização naquela situação específica.

Mais, só assim se poderia considerar, ao atender a que, no art. 78.º n.º8 al. c) do CIVA (ainda que para créditos vencidos antes de 01-01-2013) se determina serem passíveis de regularização (além dos incobráveis) os créditos de valor superior a € 750,00 e inferiores a € 8.000,00 que tenham sido reconhecidos em injunção com aposição de fórmula executória ou ação de condenação mas sem recurso a ação executiva.

Ora, questiona-se qual o sentido de se admitir a regularização do IVA nesses casos quando, em tais situações, nem sequer existe certeza jurídica da inexistência ou insuficiência de bens do devedor e, por sua vez, não admitir a regularização no âmbito do PEPEX (ainda que aqui como incobrável) quando no âmbito do PEPEX, aquando o momento de regularização, i) já existiram consultas que atestaram a inexistência de bens e, ii) a incobrabilidade dos créditos em tais situações resulta da lei.

Parece-nos que tal solução cria um fosso entre situações que conduzem, inevitavelmente, a uma situação de discriminação entre credores.

Contudo, e uma vez que o art. 25.º da Lei que aprovou o PEPEX não especifica regras referentes aos procedimentos a adotar nesta regularização, antes remetendo para o CIVA, deverá cumprir-se o disposto nesse Código para os restantes casos.

De todo o modo, na situação em apreço, o momento a partir do qual se demonstrará possível a regularização será, claro está, após emissão da certidão e respetiva comunicação à AT, pelo AE; contudo, salvo melhor opinião, parece-nos que a incobrabilidade se deverá ter por verificada com a inclusão do devedor na lista pública de devedores (note-se que, também nos processos de insolvência de carácter pleno é exigida a emissão de uma certidão pelo tribunal, mas que o momento de incobrabilidade se verifica antes, com o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos).

Contudo, o modelo de certidão a emitir pelo AE (cfr. Anexo XIV da Portaria n.º 349/2015, de 13 de outubro, que regula a plataforma informática de suporte ao procedimento extrajudicial pré-executivo) apenas refere que aquele “certifica (...) que foi (foram) incluído(s) na lista pública de devedores a(s) seguinte(s) pessoa(s) ou entidade(s)”, procedendo-se à identificação das partes e ao valor peticionado pela sociedade credora.

Ora, visando a regularização do imposto de um crédito cujo montante nada recebeu, e recorrendo ao PEPEX, perante a inexistência de bens do devedor e a inclusão deste pelo AE, na lista pública de devedores, o credor terá que solicitar ao AE a emissão de uma certidão para fins fiscais que, na realidade, nada certifica, que não a inclusão do devedor na lista pública dos devedores – que, sendo pública, à partida, por todos poderá ser consultada.

Para a emissão de tal certidão, além dos valores já expendidos com a ação reconhecedora do crédito e com as diversas fases do PEPEX, o credor terá ainda que despende o valor de € 25,50 (cfr. art. 20.º n.º1 alínea d) da Lei do PEPEX).

Salvo melhor opinião, parece-nos sujeitar o credor – que dos seus créditos nada irá receber relativamente ao devedor requerido no PEPEX – ao pagamento de mais uma quantia que se revela, à primeira análise, por desnecessária.

Isto é, um credor que recorre ao PEPEX encontra-se legalmente vinculado à regularização nos trâmites do disposto nos art.s 78.º e 78.º-A do CIVA (consoante a data de vencimento do seu crédito), nesse caso, atendendo a que o momento de incobrabilidade é a inclusão na lista pública dos devedores e que o PEPEX foi um procedimento que apenas surgiu em 2014, as regularizações de IVA, no âmbito deste, encontrar-se-ão sempre sujeitas a certificação por ROC.

Pelo que, deixa-nos algumas dúvidas a solução encontrada pelo legislador quanto à remessa eletrónica, pelo AE, de uma certidão por ele emitida que se limita a certificar que no âmbito do processo x, intentado pelo requerente y, o devedor z foi incluído na lista pública.

Deixa-nos ainda algumas reticências, considerando que tal certidão representa mais uma despesa para o credor, à qual acrescerão os custos com o ROC.

O previsto anteriormente ganha maior ênfase ao atender-se à realidade societária portuguesa de micro/médias empresas, as quais possuem dividas não muito elevadas; e, especialmente, ao considerar-se que a certidão, ainda que remetida eletronicamente para a AT, possui uma cláusula final excludente de qualquer responsabilidade do AE, ao determinar que “[c]abe ao requerente (credor) decidir se estão reunidas as condições para que o direito de crédito se considere incobrável para efeito das leis fiscais”.

Ora, se cabe ao credor aferir do cumprimento de todos os requisitos necessários à regularização do IVA, questiona-se porque motivo estabeleceu o legislador a obrigatoriedade da remessa da certidão pelo AE à AT.

3.2. A regularização do IVA no âmbito do procedimento administrativo de dissolução e liquidação de sociedades comerciais

A dissolução de uma sociedade comercial pode provir de causas de dissolução imediata (das quais se destaca a declaração de insolvência da sociedade) previstas no artigo 141.º do CSC e causas de dissolução temporalmente dilatada por via administrativa, que poderão ser de origem voluntária (nos termos do art. 142.º do CSC e art. 4.º do RJPADLEC ex vi art. 144.º do CSC), ou com carácter oficioso (cfr. 143.º do CSC e art. 5.º do RJPADLEC ex vi art. 144.º do CSC).

Conforme identifica a presente epígrafe, no que aqui concerne, atenderemos ao procedimento administrativo de dissolução, relativamente ao objeto do estudo: a regularização do IVA.

No entendimento de SARA AUGUSTO¹⁷, que ora se transcreve:

“[a] dissolução da sociedade é então um acto jurídico que põe fim a um contrato de sociedade, tendo por objectivo liquidar e partilhar o património remanescente e resulta da verificação de uma causa de dissolução contudo tal verificação não significa a extinção automática das sociedades porquanto, como adiante se verá, a sociedade conserva a sua personalidade jurídica

¹⁷ Cfr. Augusto, Sara, 2012, A Liquidação Societária – Aspectos Teóricos e Práticos, Dissertação de mestrado, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa, orientador: Prof. Doutor José Engrácia Antunes, Porto, p. 8

até ao registo do encerramento da liquidação. Neste sentido, a dissolução corresponde a uma modificação da situação jurídica da sociedade e não à sua extinção.”

O presente procedimento, existente desde 2006, à semelhança do que sucede com o regime do PEPEX, não se encontra previsto como uma das situações que origina a possibilidade de regularização do respetivo IVA.

O início do procedimento administrativo de dissolução de sociedades comerciais ocorrerá, com carácter voluntário, através da apresentação para tal por parte de determinada sociedade comercial, sob os fundamentos previstos no art. 4.º n.º1 do RJPADLEC, seja essa apresentação feita por solicitação da sociedade comercial, dos seus sócios, ou dos seus credores.

Por sua vez, será oficiosamente instaurado o procedimento administrativo de dissolução, por um conservador, sempre que o mesmo se encontre fundamentado por causa prevista no art. 5.º do RJPADLEC, das quais se destaca, a título exemplificativo, a falta de registo, pela sociedade, da prestação de contas durante dois anos consecutivos.

Sendo iniciado o procedimento (cfr. art. 6.º do RJPADLEC), deverá ser publicado o respetivo aviso no site <https://publicacoes.mj.pt>, (cfr. art. 167.º n.º1 do CSC, conjugado com o art. 8.º n.º8 do RJPADLEC), dirigido aos credores da sociedade comercial, através do qual se adverte estes últimos de que se iniciaram as diligências do procedimento administrativo de dissolução e de liquidação, encontrando-se a correr um prazo de dez dias para a prestação de informação à conservatória sobre os respetivos créditos e direitos que detenham sobre a sociedade comercial em causa, bem como informação sobre qualquer conhecimento que possuam dos bens e direitos de que esta última seja titular.

Deste modo, os credores apenas possuem um prazo de dez dias para reportarem a existência de passivo da sociedade comercial que se encontra em procedimento de dissolução.

O prazo de apenas dez dias implica que os credores tenham um controlo rigoroso do portal das publicações MJ quanto aos seus devedores.

Ora, atendendo à realidade portuguesa de micro-sociedades, torna-se difícil exigir que estas possuam um controlo minimamente frequente dos seus devedores, que lhes permita observar o site onde se publicam os avisos, em virtude da falta de recursos humanos para tal.

Por outro lado, e numa lógica distinta, também as grandes (ainda que em menor número) empresas deverão ter dificuldade em efetuar o referido controlo porquanto, ainda que possuam recursos humanos suficientes para tal, acabam por ter um número substancial de entidades devedoras, o que, certamente, dificultará um controlo total de, no mínimo, dez em dez dias.

Conforme se retira do art. 9.º n.º1 do RJPADLEC, tratando-se de procedimento oficioso, e, i) caso não seja possível retirar dos elementos do processo, a existência de qualquer ativo ou passivo a liquidar; ou, ii) se os notificados nos termos daquela disposição, não comunicarem ao serviço de registo competente o ativo e o passivo da entidade comercial, deverá o conservador declarar, simultaneamente, a dissolução e o encerramento da liquidação da sociedade comercial.

Nos termos da mesma disposição normativa, se dos elementos do processo resultar a existência de ativo e passivo a liquidar, após a declaração da dissolução da sociedade comercial pelo conservador, seguir-se-á o procedimento administrativo de liquidação, sem que ocorra qualquer outra notificação.

Tornando-se definitiva a decisão do conservador de termo do procedimento, este lavrará oficiosamente o registo da dissolução, bem como, o registo do encerramento da liquidação.

Este último apenas se concretizará caso do processo constem elementos que demonstrem que não foi apurada a existência de qualquer ativo ou passivo a liquidar (cfr. art. 13.º, 14.º e 11.º n.º1 e 4, todos do RJPADLEC).

Ora, cumpre analisar o que sucederá nas restantes situações – as quais relevam para o estudo na presente dissertação – perante a existência da decisão de dissolução da sociedade comercial, ainda que do processo constem elementos que demonstrem a existência de passivo a liquidar pela sociedade comercial em causa.

Nesta senda, “tornando-se necessário dar destino aos valores que constituem o património da sociedade, cumprir as obrigações da sociedade, cobrar os créditos que lhe são devidos e, depois de satisfeitas todas as dívidas da sociedade, entregar aos sócios o remanescente”¹⁸, iniciar-se-á o procedimento de liquidação (cfr. art. 146.º n.º1 do CSC).

Após a dissolução, a sociedade comercial em liquidação mantém a sua personalidade jurídica (Cfr. art.146.º n.º 2 e 3 do CSC), “[a]inda que, durante a liquidação, os actos praticados sejam no sentido de cessação ou extinção das relações societários e não no sentido da prossecução do seu objecto social”¹⁹.

Pelo que, não se verificando o disposto no art. 147.º do CSC, uma das finalidades imediatas da liquidação é a satisfação de “todas as dívidas da sociedade para as quais seja suficiente o activo social” (cfr. art. 154.º n.º1 e 156.º n.º1 1.ª Parte, ambos do CSC), iniciando-se a liquidação do passivo pelo pagamento das dívidas fiscais, nos termos do art. 26.º n.º1 da LGT.

O procedimento de liquidação poderá iniciar-se por requerimento, à semelhança do que sucede no procedimento de dissolução voluntário (art. 15.º n.º1 do RJPADLEC), sendo que se considerará como procedimento de liquidação voluntário, sempre que, no procedimento de dissolução voluntária seja tomada a decisão de dissolução; ou, oficiosamente, nos termos e circunstâncias previstas no art. 15.º n.º 5 do RJPADLEC, o que sucederá, a título de exemplo, i) caso a decisão de dissolução tenha sido proferida em procedimento de dissolução iniciado oficiosamente (cfr. art. 146.º n.º6 do CSC), ii) se o tribunal que decidiu o encerramento de um processo de insolvência por insuficiência da massa insolvente tenha comunicado esse encerramento ao serviço de registo competente (cfr. n.º 4 do art. 234.º do CIRE).

Através do procedimento de dissolução com conseqüente liquidação, nos termos supra enunciados, pretende-se (passe-se a redundância) liquidar o ativo da sociedade comercial, partilhando o remanescente (cfr. art. 20.º n.º1 do RJPADLEC).

¹⁸ Cfr. Augusto, Sara, A Liquidação Societária..., cit., p. 10

¹⁹ Cfr. Augusto, Sara, A Liquidação Societária..., cit., p. 12

Contudo, sempre que, no âmbito de um processo de insolvência, o tribunal respectivo decida pelo seu encerramento por insuficiência da massa insolvente e o comunique ao serviço de registo competente, o procedimento de liquidação é iniciado oficiosamente, devendo o conservador declarar imediatamente o encerramento do procedimento de liquidação, excepto se do processo de insolvência resultar a existência de ativos que permitam suportar os encargos com o procedimento administrativo de liquidação (cfr. art. 24.º n.º6 do RJPADLEC).

Por sua vez, nos termos do art. 20.º n.º5 do RJPADLEC, “[a]provadas as contas e liquidado integralmente o passivo social, é o valor do activo restante partilhado entre os membros da entidade comercial de harmonia com a lei aplicável”.

Sendo que, sempre que a liquidação da totalidade dos bens se verifique como inconveniente ou impossível, o conservador convoca para uma conferência de interessados, os credores não pagos, de forma a se “deliberar sobre o pagamento do passivo ainda existente e a partilha dos bens remanescentes” (cfr. art. 21.º n.º1 do RJPADLEC).

À partida, por todo o supra exposto, concluir-se-á que, sempre que o conservador não esteja legalmente vinculado ao encerramento imediato do procedimento de liquidação – o que sucederá a título de exemplo nos termos do art. 24.º n.º2 do RJPADLEC – existirá um período, por regra, no máximo de dois anos (art. 150.º do CSC), referente à realização das diligências tidas por necessárias para efetivar a liquidação e consequente partilha do ativo social remanescente.

Com a decisão definitiva do encerramento da liquidação, o consequente registo e comunicação às entidades competentes (RNPC, AT, SS e aos serviços que geram o cadastro comercial), tal facto será inscrito no ficheiro central das pessoas coletivas, dispensando-se à sociedade comercial a entrega de quaisquer declarações de cessação de atividade ou de encerramento de estabelecimento comercial (cfr. art. 25.º e 26.º, ambos do RJPADLEC) e, consequentemente, por regra, a sociedade considerar-se-á extinta nos termos do artigo 160.º n.º2 do CSC.

Todavia, terminada a liquidação, podem os sócios deliberar o regresso da sociedade à atividade (art. 161.º n.º1 e 3 do CSC), desde que, i) o passivo tenha sido totalmente liquidado,

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

ii) não se mantenha nenhuma causa de dissolução e, iii) o capital social cubra o saldo de liquidação.

Após a sucinta exposição do regime administrativo de dissolução e liquidação das sociedades comerciais, cumpre ora apreciar o dito regime no que à regularização do IVA concerne.

Como referido inicialmente, não se encontra legalmente prevista, quer no CIVA, quer em legislação especial, a regularização de IVA de créditos cuja sociedade devedora entrou em processo de dissolução, e conseqüente liquidação.

Para a presente dissertação apenas nos interessarão as situações em que, após efectuada a liquidação da sociedade devedora não seja possível satisfazer, integralmente, as dividas contraídas com os credores sociais, tenha ou não existido partilha de ativo aos sócios.

O RJPADLEC não esclarece sobre o que sucederá sempre que o (eventual) ativo de uma sociedade não seja suficiente para liquidar o passivo social total.

Assim, caso o resultado da liquidação não permita a liquidação total do valor que determinado credor possui a seu favor, deverá este bastar-se com a liquidação parcial da divida da sociedade comercial sua devedora ou, sequer, satisfazer-se com a ausência de amortização de quaisquer montantes face aos valores em divida?

3.2.1. A regularização do IVA de créditos por dívidas da sociedade extinta após partilha

Esclarece o CSC que, uma vez extinta a sociedade, mas existindo ainda passivo por satisfazer, poderão os credores agir contra os sócios da sociedade ora extinta (considerando-se os liquidatários, os seus representantes legais, cfr. art. 163.º n.º2 e 5 do CSC) porquanto se consideram aqueles responsáveis “pelo passivo social não satisfeito ou acautelado, até ao montante que receberam na partilha, sem prejuízo do disposto quanto a sócios de responsabilidade ilimitada” (art. 163.º n.º1 do CSC).

Assim, sempre que após a dissolução, liquidação (desde que tenha existido partilha de ativo entre os sócios) e conseqüente extinção de uma sociedade comercial, permaneçam por liquidar dividas para com outras sociedades, serão os sócios da sociedade ora extinta, responsáveis pela satisfação de tais créditos.

Porém, a responsabilidade dos ora ex-sócios, se limitada pela natureza da então sociedade, apenas existe na proporção do que aqueles receberam aquando a partilha do ativo remanescente daquela²⁰.

No entendimento de COUTINHO ABREU, que ora se transcreve:

“[o] fundamento da solução legalmente consagrada no art.163º do CSC radica numa ideia de sucessão na titularidade da relação jurídica, embora de âmbito limitado pela extensão do direito de cada sócio relativamente ao antigo património social. Como explica Raúl Ventura, os sócios têm direito ao saldo de liquidação distribuído pela partilha; mas, se houverem recebido mais do que era seu direito porque havia débitos sociais insatisfeitos, terão de ser eles a satisfazê-los, agora, à custa dos bens que receberam”²¹

Ora, e conforme identifica ANA FERREIRA “uma vez estabelecido um limite legal de responsabilidade ao montante recebido na partilha, há um entrave à satisfação total dos créditos dos credores quando esta for superior ao valor recebido pelos sócios”²².

Ora, de acordo com o supra referido, o mecanismo do art. 163.º do CSC somente poderá ser utilizado pelo credor que não viu o seu crédito social satisfeito, caso tenha existido partilha de ativo entre os sócios. Assim, sempre que não exista a referida partilha, tal mecanismo deixará de se poder utilizar.

Mais, o direito ora em apreço apenas se mantém na esfera jurídica do credor durante cinco anos a contar do registo da extinção da sociedade (art. 174.º, n.º 3 do CSC).

²⁰ Neste sentido, o Ac. do TRL, proferido no âmbito do processo n.º 6804.10.9TBALM.L1-1, de 24-06-2014, ao estabelecer que “os antigos sócios (ora réus) não são devedores pessoais da autora, mas sim substitutos da devedora inicial, e que se durante a existência jurídica da sociedade só o património desta (e não dos sócios) responde pela dívida social, após a sua extinção a posição dos antigos sócios não pode sofrer qualquer agravamento relativamente àquelas dívidas. (...) Trata-se de um corolário do facto de só o património social responder para com os credores pelas dívidas da sociedade – art. 197º, n.º 3, do C.S.C.”

²¹ Cfr. Abreu, Jorge M. Coutinho (Coord.), Código Das Sociedades Comerciais Em Comentário, Volume II, Almedina, p. 689.

²² Cfr. Ferreira, 2015, Ana, A Liquidação Societária e a Responsabilidade pelo passivo superveniente, Dissertação de mestrado, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa, orientador: Prof. Doutor Armando Triunfante, Porto, p. 35.

A jurisprudência majoritária²³ tem seguido o entendimento de que ao credor corresponde o ónus de provar quer a existência de passivo, quer a existência do ativo e da partilha do mesmo pelos ora ex-sócios, conforme previsto no art. 342.º n.º1 do CC²⁴.

Assim, a sociedade credora vê diminuídas as garantias de recuperação do montante relativo ao seu crédito, em virtude da responsabilidade dos sócios – não sendo esta total, uma vez que, apenas é responsável quem possua a qualidade de sócio no momento da partilha e, em simultâneo, se trate de sócio que tenha efetivamente recebido algum montante/bem (cfr. Ac. TRC, processo n.º 119/14.0TBCTB.C1, de 05-05-2015) – apenas existir na exacta proporção do ativo que foi partilhado.

Mais, a sociedade acaba por ver também diminuída a possibilidade de satisfação do seu crédito em virtude da prova (que, salvo melhor opinião, caracterizamos como diabólica), de que a sociedade efetivamente possuía ativo, apesar das dívidas não satisfeitas, e que os sócios realmente obtiveram proveitos da distribuição desse ativo.

Ora, nestes exatos moldes, o credor estará perante uma sociedade devedora extinta, sendo a sua única possibilidade de recuperação do crédito, a instauração de uma ação contra os sócios de tal sociedade, a qual se revela de extrema dificuldade, porquanto, é exigido ao primeiro que prove não só o seu crédito (o que todo o sentido fará), mas ainda que a sociedade tinha ativo e, além disto, que o mesmo foi distribuído pelos sócios.

Sendo que, ainda que consiga o credor provar o supra referido, deparar-se-á o mesmo com outro obstáculo, designadamente, o facto de a assunção da responsabilidade pelo seu crédito apenas se concretizar na exata medida do ativo distribuído, o qual poderá, assim, ser insuficiente para satisfação integral do seu crédito.

²³ Vejam-se no sentido mencionado: Ac. TRC, processo n.º 119/14.0TBCTB.C1, de 05-05-2015; Ac. TRL, processo n.º 6804.10.9TBALM.L1-1, de 24-06-2014; Ac. TRP, processo n.º 418/11.3TTVCT.P2, de 22-04-2013; e Ac. TRP, processo n.º 1886/06.0YYPRD-D.P1, de 28-04-2009.

²⁴ Em sentido diferente, entende Sara Augusto, *A Liquidação Societária...*, cit., p. 41, que, “[r]elativamente à prova dos factos alegados pelo credor no momento da propositura da ação para responsabilizar os sócios pelo passivo insatisfeito, consideramos que, de acordo com o art. 342.º, n.º 1 do CCiv. o credor apenas está obrigado a provar o seu direito sobre a sociedade, cabendo aos sócios provar, nos termos do art. 342.º, n.º 2 do CCiv. que da liquidação da sociedade não resultou qualquer saldo ou não resultou saldo suficiente para satisfazer o crédito peticionado.”

Aliás, como determinou RAÚL VENTURA, (cujo entendimento aqui se transcreve), “a solução do problema do passivo superveniente ou débitos sociais insatisfeitos depois da partilha entre os sócios não é inteiramente satisfatória, no sentido de que não atinge o máximo de protecção idealmente concebível, mas é aquela em que a protecção é levada até ao ponto em que o direito tem de recuar perante os factos.”²⁵

Deste modo, não se concebe sob que motivo não se adita o procedimento de dissolução e liquidação, ao elenco das situações de créditos incobráveis passíveis de regularização de IVA.

Ainda que se entendesse como difícil de admitir a previsão da regularização do IVA de um crédito, perante uma sociedade extinta por via do procedimento de dissolução administrativa, em virtude de, havendo partilha de bens por sócios, sempre ser possível ao credor socorrer-se do mecanismo do art. 163.º do CSC, não se poderia, em nossa opinião, recusar ao credor a possibilidade de regularização do seu crédito após a constatação judicial de que o ativo distribuído aos sócios não se demonstra suficiente para satisfação da totalidade do seu crédito.

Aliás, nesse momento, a incobrabilidade do crédito, ainda que parcial, já se tem mais do que verificada. Veja-se que, em todos os momentos de incobrabilidade previstos no CIVA, o que existe é o reconhecimento da insatisfação de certo crédito.

Ora, se com o RIE (nos processos de execução) se prova as diligências de cobrança cujo resultado foi a insuficiência de bens do devedor, já no processo de insolvência de carácter pleno, ao se encontrar prevista a possibilidade de regularização após o momento respectivo de incobrabilidade não existe uma efetiva certeza de que o ativo do devedor será, de facto, insuficiente para a satisfação do crédito em causa (pois, sempre que se considere que a mesma não será, à partida, total, poderá ser parcial), sendo até possível que aquele processo de insolvência resulte na aprovação de um plano (o que determinará, em princípio, a satisfação, ou, pelo menos, uma maior probabilidade de que venha a ocorrer, no mínimo, a satisfação parcial da dívida).

Ou seja, enquanto o procedimento administrativo de dissolução e liquidação das sociedades comerciais se encontra construído numa lógica da extinção futura da sociedade, o processo de insolvência, por sua vez, encontra-se regulado com vista à satisfação dos credores mas sob

²⁵ Cfr. Raúl Ventura, Dissolução e Liquidação de Sociedades, Almedina, p. 470.

uma orientação não excludente, à primeira oportunidade, da recuperação da sociedade devedora²⁶.

Desta forma, questionamo-nos que sentido encontrou o legislador ao não permitir a regularização de IVA de um crédito não satisfeito após o término de um procedimento que visa a extinção da sociedade comercial, e antes prever a possibilidade de tal regularização no processo de insolvência, quanto ao montante perdoado (cfr. Ofício AT), após a homologação do plano de insolvência aprovado em assembleia de credores, que visará a satisfação dos créditos.

Seguimos o mesmo entendimento, com as devidas adaptações, no que concerne às situações de existência de liquidação e partilha de bens pelos sócios, com inexistência da satisfação do direito de um credor da sociedade por culpa dos liquidatários.

Isto é, apesar dos credores possuírem o mecanismo do art. 158.º do CSC, que torna o liquidatário pessoalmente responsável pela satisfação do crédito, tal implicará, uma vez mais, o recurso por sociedades comerciais (de pequena dimensão, no que à realidade portuguesa concerne) à via judicial e consequentes expensas, sem a garantia da satisfação.

Termos em que não se compreende o motivo que determina a proibição de regularização de IVA perante estas situações, uma vez que se tratam de situações em que a cobrabilidade de um crédito se demonstra extremamente dificultada.

3.2.2. A regularização do IVA de créditos por dívidas da sociedade extinta sem partilha

Diferente da situação exposta no ponto anterior, será aquela em que, apesar da existência de processo de dissolução, não tenha existido partilha de bens pelos sócios, em virtude da

²⁶ Chegando-se a esta conclusão em virtude das alterações operadas pela reforma de 2012 do CIRE, porquanto, e conforme determina Alexandre de Soveral Martins, Um Curso ..., cit., p. 13, antes de 2012 “[a] satisfação dos credores teria lugar através da liquidação do património do devedor insolvente e da repartição do produto obtido pelos credores ou através de um plano de insolvência, que podia conter medidas de recuperação da empresa”. Contudo, atualmente, a sistemática alterou-se e, continuando a ser a satisfação dos credores o objectivo principal da insolvência, parece que a tónica se coloca ora em potenciar a via da recuperação através da elaboração e aprovação de um plano de insolvência.

inexistência de liquidação por alegada ausência de ativo social, verificando-se posteriormente a presença de dívidas perante credores sociais.

Segundo evidencia ANA FERREIRA²⁷, às situações ora em apreço, não será aplicável o mecanismo do passivo superveniente previsto no art. 163.º do CSC, porquanto, conforme supra constatado, não existirá responsabilidade dos sócios por substituição à sociedade, por dívidas desta, sempre que os mesmos nada tenham recebido.

Os casos que frequentemente conduzirão a esta situação serão os de extinção imediata das sociedades comerciais, através do procedimento especial previsto no art. 27.º do RJPADLEC²⁸, que autoriza a extinção imediata da sociedade desde que, i) tenha sido instaurado procedimento de dissolução e, sejam apresentadas ii) ata de assembleia geral que comprove deliberação unânime dos sócios em requerer a dissolução e, iii) declaração dos sócios de que não existe ativo ou passivo a liquidar.

Sendo que, nos termos do art. 29.º n.º1 do RJPADLEC, assim que o pedido anteriormente referido for apresentado, é proferida pelo conservador, de forma imediata, decisão de declaração da dissolução e do encerramento da liquidação da sociedade.

Este mecanismo poderá consubstanciar-se num meio dos devedores escaparem ao cumprimento das suas obrigações para com os seus credores, uma vez que, como anteriormente referido, para a extinção de sociedade bastará a declaração de inexistência de ativo/passivo.

Independentemente da complexidade da solução a adoptar perante a falsificação de documentos²⁹ pelo sócio que apresenta requerimento, perante conservador, ao qual anexa declaração de inexistência de ativo ou passivo da sua sociedade, e uma vez que o estudo aprofundado do encerramento administrativo, não se caracteriza como o objeto da presente dissertação, cumpre analisar a situação do encerramento do ponto vista da regularização do IVA.

²⁷ Cfr. Ana Ferreira, A Liquidação..., cit., p. 39

²⁸ Considerando que se trata de um procedimento que “abre caminho a uma utilização fraudulenta, prejudicando os credores sociais, essencialmente por se dispensar qualquer prestação de contas nos moldes exigidos pelo art. 149.º”, cfr. Ana Ferreira, A Liquidação..., cit., p. 41

²⁹ Neste sentido, cfr. Ac. TRC, no processo n.º 2125/13.3TAVIS.C1, de 02-03-2016.

Ora, à semelhança do que sucede nas situações anteriormente referidas, também aqui não se compreende como é que a existência de uma cessação em virtude de um procedimento especial de extinção imediata da sociedade, após constatação de existência de passivo (ao contrário do que foi alegado), não constituirá uma causa fundamentada para regularização de IVA.

Poderá contra argumentar-se suportando-se tal posição no facto de que, neste caso em concreto, não haverá reconhecimento judicial do crédito.

Contudo, não se inserindo o mesmo nos créditos passíveis de regularização (por serem caracterizados como de cobrança duvidosa), ficarão os respetivos credores prejudicados, ao contrário de outros, porque não possuem o seu crédito reconhecido judicialmente.

Ora, esse reconhecimento judicial apenas não sucedeu pois, de boa-fé, aqueles credores confiaram que o devedor iria liquidar os montantes em dívida, não tendo, por isso, recorrido aos meios de cobrança judicial.

Sendo que, como o devedor não entrou em processo de insolvência/PER/SIREVE, pelo que não puderam os credores reclamar créditos nesse âmbito.

Por sua vez, note-se que, conforme anteriormente referido, são passíveis de regularização do imposto, os créditos considerados incobráveis num processo de insolvência de carácter limitado, verificando-se essa incobrabilidade com a declaração de insolvência.

Ora, nos processos de insolvência de carácter limitado, não existe lugar ao reconhecimento de créditos, ao contrário do que sucede na insolvência de carácter pleno. Desta forma, a argumentação do não reconhecimento judicial do crédito como fundamento para a inexistência da previsão da regularização do IVA em créditos considerados incobráveis com o procedimento de extinção da sociedade por dissolução e liquidação administrativa, não deverá prevalecer.

Por fim, a recusa de regularização nos momentos identificados nos pontos anteriores revela a colocação do credor de uma sociedade comercial extinta por dissolução administrativa (que não se integre em nenhuma das situações previstas como de cobrança duvidosa) numa situação de discriminação perante qualquer outro credor de sociedades comerciais em que se verifiquem as situações previstas no CIVA para regularização por incobrabilidade.

Capítulo IV – As críticas ao regime de regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis: A incoerência do sistema

4.1. A regularização do IVA nas Ações Executivas

Através da ação executiva, o credor solicita a realização de providências adequadas à realização coativa de uma obrigação que lhe é devida, possuindo as acções executivas vários fins, seja a) o pagamento de quantia certa, b) a entrega de coisa certa ou, c) a prestação de um facto.

Nos processos executivos, existe possibilidade de regularização do IVA pelos credores desde que verificado o momento de incobrabilidade do respectivo crédito, i.e., após o registo do fim do processo executivo no RIE, por não terem sido encontrados bens penhoráveis (cfr. art. 78.º n.º7 al. a) do CIVA em conjugação com o art. 717.º n.º2 al. b) do CPC).

Tal registo encontra-se incumbido ao AE respectivo (cfr. art. 717.º n.º 4 do CPC).

Ora, após contacto com esta realidade a nível profissional, é-nos passível de concluir que o processo de registo não depende, de todo, do credor, e que o mesmo poderá demorar vários meses até estar concluído, porquanto, a atualização do registo pelo AE, nem sempre é feita, e, quando o é, acaba por demorar bastante tempo até ser efetuado, ainda que o credor o solicite diretamente – claro está, que a demora se encontra diretamente conectada com o AE adstrito ao processo em causa.

De modo a fazer face a este problema, existindo uma ação executiva finda por falta de bens penhoráveis e, verificando-se que o credor solicitou ao respectivo AE a atualização do RIE quanto ao processo executivo em causa, não tendo, porém, este último, procedido a tal registo, sem qualquer culpa do credor, entendem alguns autores que se encontrarão nestas circunstâncias reunidos os requisitos para regularização do IVA nos termos do art. 78.º n.º7 al. a) do CIVA, porquanto “o mero formalismo do registo que, não sendo cumprido, não lhe pode de boa-fé ser imputado”.³⁰

³⁰ Cfr. Susana Claro e Hugo Salgueirinho Maia, *Recuperação de Iva...*, cit., p. 482.

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

Entendimento que, pelas razões identificadas pelos autores, sufragamos.

Por outro lado, e no que à regularização do IVA nas execuções concerne, imagine-se a seguinte hipótese.

A sociedade comercial X coloca uma ação executiva contra a sociedade comercial Y, com vista ao pagamento de quantia certa devida por esta última em virtude de serviços prestados ou bens entregues àquela pela primeira sociedade. O título executivo que a sociedade comercial X possui, determina que à ação executiva em causa se empregue o processo sumário (cfr. 550.º do CPC).

No âmbito do processo sumário, o requerimento executivo é imediatamente remetido para o AE, sem precedência de despacho judicial, procedendo aquele às consultas e diligências prévias de penhora, antes da citação do executado (cfr. art. 855.º n.º 1 e 3 do CPC).

Ora, por mais que se trate de um processo com vista à sua celeridade, a verdade é que, dependendo do AE, o qual não possui a seu cargo apenas um processo executivo, haverá uma certa demora – ainda que razoável – no processo.

Nestes termos, questiona-se o que sucederá se, desde a entrada do requerimento executivo, o pagamento da FASE 1 referente aos honorários do AE pelo credor, a distribuição do processo e a remessa do mesmo ao AE, até ao efetivo início das consultas por este último, entrar o ora executado em procedimento administrativo de dissolução.

Como se sabe, o credor possui um prazo de dez dias após o aviso publicado no <https://publicacoes.mj.pt>, de que o devedor se encontra em dissolução, para informar sobre os créditos que possui relativamente à sociedade ora devedora. Assim, ainda que, antes da colocação de ação executiva seja aquele site consultado pelo credor, seguramente que o prazo de dez dias será ultrapassado caso o devedor entre em dissolução, p.ex., no dia seguinte à consulta pelo credor e consequente instauração de ação executiva, e ainda que se trate de um processo sumário de execução (tendencialmente mais célere).

Ora, tendo o devedor entrado em dissolução após a entrada do requerimento executivo e antes de realizadas as consultas, se com as suas consultas, o AE verificar este facto, o mesmo

comunicará tal facto ao Exequente. Contudo, questiona-se qual deverá ser a conduta do AE no que concerne ao prosseguimento ou não dos autos.

De acordo com o artigo 162.º do CSC, as ações em que a sociedade fosse parte, à data da sua extinção, continuam após aquela, substituindo-se a sociedade pela generalidade dos sócios, não devendo a instância ser suspensa, pelo que, não se demonstra necessária habilitação.

No caso hipotético supra indicado, ainda não existe uma extinção da sociedade executada, existindo somente a informação de que o procedimento de dissolução se iniciou. Pelo que, deverá a ação executiva ser suspensa e retomada após a extinção da sociedade? Consideramos que não. Da leitura do art. 162.º do CSC deverá retirar-se que, se as ações não se suspendem com a extinção da sociedade, então tão pouco serão suspensas perante o procedimento de dissolução. Entendimento que prosseguirá, especialmente, se atendermos ao facto de as sociedades manterem, até à extinção, a sua personalidade jurídica.

Por sua vez, considerando-se ora outra hipótese: no âmbito de uma ação executiva que corria os seus termos, verificou o AE que a sociedade que se pretendia executar já se encontrava extinta (previamente à entrada do requerimento executivo) em virtude de procedimento administrativo de dissolução, procedeu aquele à seguinte comunicação ao Exequente relativamente à execução em causa: “Suspensão: Falecimento ou extinção - alínea a) do nº 1 do art. 269º do CPC. A execução está suspensa em resultado do falecimento ou extinção de algum dos intervenientes.”

Contudo, demonstra-se dúbio que, no caso supra exposto, tenha que existir uma suspensão da ação executiva, ainda que a mesma tenha sido proposta após a extinção da sociedade.

Nestes termos, destaca-se que a única solução que restará ao Credor será a tentativa de recuperação do crédito por via da instauração de ação judicial prevista no art. 158.º ou 163.º, ambos do CSC, (ou prossecução de ação executiva de acordo com as mesmas disposições normativas) nos termos já analisados no ponto 3.2.2.

No âmbito desses mecanismos, caso a dívida não seja totalmente satisfeita (e não se caracterize como crédito de cobrança duvidosa), não possuirá o credor mecanismos para

regularização de IVA, pelo que se têm aqui por reproduzidas as críticas já identificadas quanto ao presente assunto.

No sentido do recurso aos dois mecanismos supra referidos, no âmbito da situação em apreço, cumpre aludir ao disposto no Ac. do TRL³¹, do qual se reproduz alguns excertos que merecem o nosso acolhimento (com destaque a negrito nosso):

«No caso de acções propostas depois de extinta a sociedade, no entender de Raul Ventura^[8], o art. 163º oferece aos credores sociais duas alternativas: a) propositura de acção contra os sócios responsáveis na medida em que o forem (nº1 do art. 163º); ou, b) propositura da acção contra a “generalidade dos sócios”, na pessoa dos liquidatários (nº2 do art. 163º).

A solução alternativa consagrada no nº2 do art. 162º, “consiste em *despersonalizar* os sócios, para efeitos processuais, admitindo a propositura das acções contra a “generalidade” deles e ao mesmo tempo atribuir aos liquidatários (ou outras pessoas na falta deles), a representação processual dessa generalidade^[9]”.

“A intenção deste preceito consiste em estabelecer um mecanismo que coloque os credores sociais na situação, relativamente a litígios judiciais, tanto quanto possível idêntica àquela que eles deparariam se a sociedade não se tivesse extinguido, mas sem, contudo, esquecer essa extinção^[10]”. (...) E, **alguma jurisprudência tem vindo a defender que, embora o nº 2 do art. 163º aluda explicitamente às acções a propor, também se aplica quando a acção já se encontra proposta contra a sociedade, apurando-se durante a pendência da mesma que, à data da interposição, já tinha sido levado ao registo o acto definitivo.**

“Neste caso, até por razões de economia processual, a acção prossegue contra os sócios, na pessoa dos liquidatários, entendendo-se, embora com alguma divergência jurisprudencial, que a acção prossegue sem que seja necessário a suspensão da instância e a dedução de incidente de habilitação^[12]”.

Como se afirma no Ac. do TRP de 06.07.2009, que defende a **aplicação analógica do disposto no nº1 do art. 162º**, “o que ocorre nestes casos, é um incidente anómalo, mediante o qual ocorre uma modificação subjectiva da instância, através da qual os sócios, ou os sócios liquidatários, são chamados a intervir e substituir a sociedade extinta, sem que daí decorra, necessariamente, a suspensão da instância, processando-se tal incidente do modo o mais expedito possível^[13]”.

Assim, **se no decurso da execução se constatar que se encontra registado o encerramento da liquidação da sociedade executada, deverá ser dado conhecimento de tal facto ao exequente, que poderá ainda requerer o prosseguimento da acção executiva contra os respectivos sócios:**

³¹ Cfr. Ac. TRL, no processo n.º 5799/09.6TBOER.L1-7, de 08-05-2012

a) se o encerramento da liquidação ocorrer na pendência da execução, e depois desta ter sido citada, a sociedade considerar-se-á substituída pela generalidade dos sócios, representados pelos liquidatários, não se suspendendo a execução e não sendo necessária a habilitação – art. 162º CSC.

b) se o encerramento da liquidação da sociedade executada for anterior à propositura da execução:

· fazendo intervir os sócios na acção executiva mediante a dedução do respectivo incidente de habilitação (nº1 do art. 163º)[14],ou

· solicitando o prosseguimento da execução contra a generalidade dos sócios, representados pelos liquidatários.

Concluindo, e notificado o exequente do encerramento da liquidação da sociedade executada, ou ele requer o prosseguimento da execução contra os antigos sócios, nos termos dos arts. 162º ou 163º do Código das Sociedades Comerciais, ou, nada requerendo, haverá, então, que declarar extinta a execução.»

Por outro lado, caso o exequente, notificado da extinção da sociedade (ora executada), não peticione que a acção executiva prossiga nos termos supra expostos, a acção executiva será então extinta.

Nesta senda, cumpriria questionar se a conseqüente extinção da acção executiva, por inutilidade superveniente da lide, não poderia antes sê-lo por insuficiência de bens da executada, porquanto, encontrando-se a mesma extinta em virtude do encerramento do procedimento administrativo de dissolução e liquidação, tal significará, como supra analisado, que, a sociedade (executada) não mais possui um ativo social passível de liquidar o crédito cujo montante pretende o exequente que seja pago.

Ora, analisando as situações de créditos passíveis de regularização de IVA derivados da sua incobrabilidade, consegue apurar-se que o regime se encontra redigido segundo uma lógica de incobrabilidade por verificada a insuficiência dos bens/capital capaz de liquidar os montantes referentes aos créditos cujo IVA se pretende regularizar.

Deste modo, questiona-se sobre se o registo no RIE da extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis, que concede o direito à regularização do IVA, não poderá suceder, também, nas situações de cessação da execução por extinção da sociedade executada, uma vez que, extinta aquela pelo procedimento de liquidação, tal significa que, à data em que

é extinta a execução, a sociedade executada (extinta), não possui bens susceptíveis de penhora.

Tal hipótese apenas se coloca numa tentativa de resolução da discriminação latente existente quanto às sociedades comerciais credoras de sociedades extintas pela via administrativa.

Ainda assim, uma vez que o executado necessita de ser citado e que, atenta a extinção da sociedade, essa citação não se verificará como possível, parece que, realmente, a extinção da execução nestes casos, sempre que não exista prossecução da mesma contra os sócios ou liquidatários, não poderá fundar-se na inexistência de bens, mas antes noutra causa de extinção (cfr. art.849.º n.º1 al. f) do CPC), em virtude da inutilidade da lide.

Não se conseguindo resolver através do processo executivo, a situação de discriminação supra mencionada considerarmos que deveria existir lugar à regularização de IVA nos créditos que uma sociedade comercial possui contra outra, que se verifiquem como não recuperáveis, em virtude do procedimento administrativo de dissolução e liquidação desta última.

Nestes termos, entendemos que essa regularização deverá ser possível após a extinção da pessoa coletiva por via daquele procedimento administrativo, ainda que possa o credor socorrer-se dos mecanismos previstos nas duas disposições normativas anteriormente identificadas.

Primeiro, porque a prova da existência de ativo (e partilha, em certos casos) que incumbe ao credor, no âmbito daquelas ações judiciais, é deveras difícil, e, refira-se, uma condição severa para a recuperação do seu crédito.

Segundo, porque sendo a probabilidade de recuperação do crédito contra sócios/liquidatários reduzida, ainda que o credor venha a receber algum montante em virtude de tais ações, tal não poderia ser argumento para excluir a possibilidade de regularização.

E, não poderia, uma vez que dispõe o n.º 12 do art. 78.º do CIVA que, a recuperação, parcial ou total, dos créditos cujo imposto, associado a créditos incobráveis, foi regularizado, obrigará à entrega do IVA pelos sujeitos passivos, no período em que se verificar o seu

recebimento, independentemente dos prazos previstos nos art.s 45.º e 46.º, ambos da LGT aplicável ex vi art. 94.º n.º1 do CIVA.

Em sentido semelhante, agora relativamente aos créditos vencidos após 01-01-2013, estabelece o n.º3 do art. 78.º-C do CIVA que, após a recuperação dos créditos, devem os sujeitos passivos entregar o IVA “correspondente ao montante recuperado com a declaração periódica a apresentar no período do recebimento, (...) ficando a dedução do imposto pelo adquirente dependente da apresentação de pedido de autorização prévia, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo anterior.”

4.2. A regularização do IVA no âmbito de um PER ou SIREVE

O PER destina-se à sociedade comercial que se encontre em difícil situação económica ou, em situação de insolvência iminente; visando o mesmo o estabelecimento de negociações entre a sociedade devedora e os seus credores.

Conforme refere LUÍS MENEZES LEITÃO³², a diferença entre o PER e o SIREVE reside na circunstância de no SIREVE apenas poderem recorrer sociedades comerciais e os empresários individuais, enquanto que, qualquer tipo de devedor poderá recorrer ao uso do PER.

Como supra mencionado, perante a existência de uma sociedade comercial detentora de um crédito sobre uma sociedade comercial devedora em procedimento ao abrigo do regime do PER ou do SIREVE, conforme disposto no CIVA, é possível à sociedade credora a regularização do IVA referente ao seu crédito, após a homologação judicial do plano de recuperação, ou após a celebração de acordo, respetivamente (cfr. art.s 78.º n.º7 al.s c) e d) do CIVA).

Contudo, ao contrário do que sucede em todas as situações anteriormente descritas (excecionalmente, à partida, as situações em que exista regularização de IVA por aprovação de plano de insolvência), a aprovação de um plano no âmbito de um PER ou SIREVE, implicará,

³² Luís Menezes Leitão, Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado, 2015, 8.ª ed., Almedina, p.70

pelo menos na generalidade dos casos, o perdão de parte da dívida, ou a indicação de novos prazos de pagamento.

Ora, nestes casos, o legislador não identificou sobre qual montante deverá incidir a regularização do imposto. Isto é, deverá regularizar-se o IVA tendo em consideração o montante total de capital (anteriormente) em dívida, ou apenas regularizar-se o imposto tendo em conta o montante da dívida que se encontra ora perdoado (em virtude da aprovação de um plano no âmbito destes dois mecanismos de recuperação de empresas)?

Segundo a AT, “[n]os casos das alíneas b), c) e d) do n.º 4 do artigo 78º-A, existindo plano de insolvência, plano de recuperação ou acordo homologados, envolvendo um plano de pagamentos com perdão de dívida, só é possível regularizar o IVA incluído na parte perdoada.”³³

Contra, encontram-se SUSANA CLARO e HUGO SALGUEIRINHO MAIA³⁴. Os autores identificados referem, como supra já havíamos evidenciado, que a ausência de especificação do montante é uma técnica legislativa que não é feliz, deixando, aliás, margem para a recuperação total do IVA.

Determinam ainda aqueles autores que, precisamente, essa ausência de especificação, em conjugação com a obrigação de devolução ao Estado do montante referente a IVA regularizado cujo crédito tenha sido, posteriormente à regularização, liquidado (cfr. art. 78.º n.º 12 do CIVA) determina que se deve seguir o entendimento de que, perante os casos supra expostos, a recuperação integral do IVA é o que fará maior sentido.

Porém, o argumento de que o artigo 78.º n.º12 do CIVA nunca teria aplicação prática nos presentes casos se a regularização ocorresse apenas relativamente ao montante perdoado, perfilhado por aqueles autores, não nos parece ser suficiente para sustentar a regularização do IVA tendo por consideração o montante total do crédito. Vejamos.

³³ Cfr. Ofício AT, p. 7.

³⁴Cfr. Susana Claro e Hugo Salgueirinho Maia, *Recuperação de Iva...*, cit., p. 484: “[a]ssim não fosse e o n.º 12 nunca teria aplicação prática quanto aos créditos recuperáveis no âmbito do PER e do SIREVE, já que apenas uma teorização extrema presumiria o cumprimento de uma obrigação natural por parte do devedor após o perdão de dívida.”

Ao regime da regularização de IVA por incobrabilidade encontra-se inerente uma lógica de que os credores, com um elevado grau de probabilidade, não irão receber o montante do crédito que possuem a favor da sociedade devedora.

Termos em que, o artigo 78º n.º 12 do CIVA terá aplicação sempre que, regularizando-se o IVA de um crédito incobrável, o crédito respetivo venha a ser liquidado pela sociedade devedora, ainda que parcialmente. Tratar-se-ão de situações raras, porém, certamente, não inexistentes.

Contudo, como referimos, não consideramos que o art. 78.º n.º 12 do CIVA tenha sido configurado para a regularização do montante total de crédito a favor de sociedade devedora em caso de PER ou SIREVE.

Aliás, a norma é clara: “[n]os casos em que se verificar a recuperação dos créditos, total ou parcialmente, os sujeitos passivos são obrigados a proceder à entrega do imposto, no período em que se verificar o seu recebimento (...)”, ou seja, em todos os casos em que se verificar a recuperação de algum crédito que já havia sido considerado incobrável e cujo IVA respetivo fora já regularizado.

Ora, entendemos que deverá existir regularização do IVA quanto ao montante perdoado (porquanto, a não ser que o mesmo seja liquidado por um mero dever de ordem moral e social pelo devedor, visto que este último, com a aprovação de um plano e o conseqüente perdão parcial de dívida, deixa de estar legalmente vinculado ao pagamento total).

Sendo que, o facto de não admitirmos a regularização do montante total não implica a não aplicação do art. 78.º n.º12 do CIVA às situações em que o devedor se encontre em PER ou SIREVE. Aliás, o mesmo aplicar-se-á sempre que, ainda que não vinculado a tal, o devedor venha liquidar o montante perdoado (e cujo IVA foi já regularizado).

Deste modo, o entendimento de que a regularização do IVA em casos de PER e SIREVE, deverá suceder tendo por referência o montante total do crédito, aquando a celebração de plano com perdão de dívida, suportado na circunstância de, não sendo assim, o artigo 78.º n.º12 não ter aplicação aos casos de PER e SIREVE, não pode prevalecer.

Mais, a consideração de um crédito como incobrável pressupõe que a recuperação desse mesmo crédito não se verifique como possível, ou caso assim não seja, a possibilidade de recuperação seja de difícil concretização.

Ora, perante uma sociedade devedora que se encontre em PER ou SIREVE, tendo sido elaborado um plano de pagamentos com perdão de parte das dívidas, a recuperação total do crédito efetivamente já não se demonstra possível; contudo, sempre se dirá que a recuperação do montante de crédito não perdoado se demonstra possível (ainda que, por vezes, a mesma apenas ocorra findo um período alargado de tempo), porquanto, caso assim não se sucedesse, não teria o plano sido aprovado naqueles termos.

Assim, sendo os planos aprovados pelos credores sob a perspetiva de recuperação da sociedade devedora, sentido não fará que os mesmos credores possam regularizar o IVA referente à totalidade dos créditos sob o fundamento da sua incobrabilidade, a qual é gerada e determinada perante uma situação de efetiva impossibilidade e/ou extrema dificuldade de recuperação.

Tal apenas poderá suceder, e quanto a este ponto perfilhamos o entendimento da AT, relativamente à parte do crédito que foi perdoado no âmbito daqueles procedimentos e que, conseqüentemente, o credor sabe, à partida, que nunca irá receber; a não ser claro está que a sociedade devedora proceda ao seu pagamento, ainda que a tal não se encontre obrigada – o que, admitamos, não sucederá com uma frequência minimamente estável.

4.3. Da exigência de posse de certidão judicial e certificação por ROC

Para a operacionalização da regularização do IVA torna-se necessário que a sociedade credora seja detentora de certidão judicial enquanto documento comprovativo de que, no âmbito de determinado processo, nada recebeu. Esta certidão é exigida no âmbito da regularização do imposto em créditos considerados incobráveis, por via da insolvência da sociedade devedora.

Neste sentido, para a AT, e conforme estabeleceu aquela no seu Ofício de 2014, os sujeitos passivos podem regularizar o IVA após o trânsito em julgado da sentença de verificação e

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

gradação de créditos, todavia, deverão estar “na posse da correspondente certidão judicial que certifique o teor da sentença e a data do respectivo trânsito em julgado, a identificação do credor, os créditos reconhecidos e os respectivos montantes”.

Pelo que, e ainda que tal esteja disposto quanto aos créditos vencidos após 01-01-2013, é nosso entendimento que, atendendo a que independentemente do vencimento do crédito, as fases de incobrabilidade para dedução do imposto são as mesmas em qualquer uma das situações, devem as certidões referentes a créditos vencidos antes de 01-01-2013, mas com data de sentença de verificação e graduação de créditos posterior a essa data, fazer menção da data do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, e não à data da insolvência.

Por sua vez, a certificação por ROC do cumprimento dos requisitos legais para regularização do imposto, é exigível em todas as situações que tornam passível de existir essa regularização, desde que, conforme determina o Ofício da AT, o momento em que se verifique a incobrabilidade seja posterior a 01-01-2013, porque sendo anterior, a certificação não é exigida.

Ora, questiona-se que sentido fará a exigência pela AT de certificação por ROC perante as situações em que se exige uma certidão judicial como comprovativo do que o ROC irá certificar, i.e., que o crédito em causa existe e que não foi pela sociedade devedora liquidado. Vejamos.

Por um lado, as secretarias dos tribunais encontram-se excessivamente ocupadas, o que conduzirá a que, nas Comarcas mais lotadas, o prazo para emissão dessas certidões ultrapasse, diversas vezes, um prazo considerado minimamente razoável.

Sendo que, tal demora, a par com os emolumentos que têm de ser desembolsados pelo credor da insolvente para ter acesso a tais certidões, torna não muito exequível o sistema atual de prova escolhido pela AT para a regularização do imposto.

A emissão de uma certidão por uma secretaria judicial implica o desembolso pela sociedade credora da quantia de € 20,40 (cfr. art. 9.º n.º3 do RCP).

Ora, se tal quantia não terá impacto no universo de sociedades comerciais enquanto o seu dispêndio for puramente ocasional e fortuito, imagine-se uma sociedade comercial cuja carteira de clientes seja composta por sociedades maioritariamente em processo de insolvência, que tenha, por isso, que desembolsar aquela quantia (que à partida pareceria diminuta) para regularizar o IVA de todos os créditos relativamente a todos os seus clientes insolventes.

Ora, atenta essa hipótese, claro que a sociedade credora terá que desembolsar uma quantia exorbitante se considerarmos que a mesma, enquanto credora de várias insolventes, no âmbito desses processos, pouco ou nada irá receber.

Acresce ao exposto, a necessidade da sociedade credora ter que contratar ainda um ROC para certificar a documentação exigida, de modo a verificar-se a regularização de IVA.

Ora, atendendo a que, para se encontrar apto a regularizar o IVA, o credor terá de possuir toda a documentação certificada por um ROC (sendo este último que irá atestar que aquele crédito efetivamente existe), questiona-se com que fundamento se exige ainda como requisito, a posse de uma certidão judicial.

Parece-nos que a reunião dos dois requisitos *supra* referidos, no caso de processos de insolvência, se tornam requisitos demasiado exigentes para as sociedades comerciais credoras de pequena dimensão.

Considerando que, a generalidade dos credores não possuirá créditos garantidos ou privilegiados, o que contribuirá para que, ainda que reclamem créditos em processo de insolvência (pleno), dificilmente irão receber qualquer quantia, defendemos que a regularização do IVA funcionará aí como um último mecanismo de recuperação da sociedade credora, face à insolvência da sociedade devedora.

Deste modo, o recurso ao regime da regularização de IVA deveria ser um processo célere e agilizado e não constantemente burocratizado, de forma a não o tornar moroso, o que nos parece ser o que sucede atualmente.

Capítulo V – Em especial, a regularização do IVA nos processos de insolvência.

5.1. Generalidades

5.1.1. O processo de insolvência como fim para a satisfação dos direitos dos credores.

O processo de insolvência é, maioritariamente, um processo motivado e liderado pelos credores do insolvente, cabendo a estes a decisão de como pretendem a recuperação do seu crédito, podendo optar pelo encerramento do estabelecimento do insolvente e a sua consequente liquidação ou, pela manutenção da sua atividade.

Aliás, determina o próprio preâmbulo do CIRE que “[n]ão valerá, portanto, afirmar que no novo Código é dada primazia à liquidação do património do insolvente. A primazia que efectivamente existe, não é demais reiterá-lo, é a da vontade dos credores”.

Ora, estabelece o art. 3.º do CIRE as situações em que se encontrará uma pessoa (singular ou coletiva) em situação de insolvência. Em termos gerais, consagra o n.º 1 daquele mesmo art., que se estará perante uma situação de insolvência quando o devedor não se encontre apto para o cumprimento de obrigações cujo prazo de vencimento já se atingiu – existindo um dever do devedor se apresentar à insolvência nos termos previstos no art. 18.º do CIRE.

5.1.2. Sentença de declaração de insolvência e o seu carácter.

A declaração de insolvência consiste em sentença proferida pelo juiz, através da qual, o mesmo determina que o devedor se encontra em insolvência (considerando os requisitos para o mesmo, previstos no art. supra referido), determinando, ainda, os termos do decurso do processo, conforme estabelecido no art. 36.º n.º1 e 39.º n.º1, ambos do CIRE.

O património do devedor a partir do momento da declaração de insolvência passa a ser designado por massa insolvente, tendo como objetivo a satisfação dos credores da insolvência (cfr. art. 46.º n.º1 do CIRE).

Como veremos, a insolvência pode ser de carácter limitado ou pleno. Assumindo a insolvência plena, para o que ora se visa estudar, como o que ocorre na generalidade dos casos, consideramos ser relevante a definição de figuras/mecanismos que assumem um papel de destaque nas insolvências de carácter pleno, ainda que não possuam aplicação nas insolvências de carácter limitado.

Determina o art. 191.º n.º 1 do CIRE que o incidente de qualificação de insolvência com carácter limitado apenas terá lugar nas circunstâncias dos arts 39.º n.º 1 e 232.º n.º 5, ambos do CIRE.

Por sua vez, dispõe o art. 39.º n.º1 do CIRE, o seguinte:

“Concluindo o juiz que o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e não estando essa satisfação por outra forma garantida, faz menção desse facto na sentença de declaração da insolvência, dando nela cumprimento apenas ao preceituado nas al.s a) a d) e h) do n.º 1 do art. 36.º, e, caso disponha de elementos que justifiquem a abertura do incidente de qualificação da insolvência, declara aberto o incidente de qualificação com carácter limitado, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o disposto na al. i) do n.º 1 do art. 36.º”.

Assim, na insolvência de carácter pleno, o juiz, na sentença de declaração de insolvência procede à indicação dos elementos identificativos do processo e das partes (cfr. al.s a) e b) do art. 36.º do CIRE), à fixação de residência dos administradores do devedor, nomeando administrador de insolvência, à indicação de que a administração da massa de insolvente ficará a cargo do devedor quando verificados os requisitos do 224.º n.º2 do CIRE, à determinação da apreensão imediata dos bens do devedor, ordenando ao devedor a entrega imediata ao administrador de insolvência os documentos do art. 24.º e, por sua vez, a entrega ao Ministério Público de todos os elementos que evidenciem a prática de qualquer infração penal, assim como, adverte os credores de diversos formalismos no processo de insolvência (cfr. al.s l) e m) do art. 36.º do CIRE), marcando prazo para reclamação de créditos e reunião da assembleia de credores.

Por sua vez, na insolvência de carácter limitado, o juiz apenas procede à indicação dos elementos identificativos do processo e das partes, à fixação de residência dos administradores do devedor, à nomeação de administrador de insolvência e, por fim, sempre que necessário, ordena a entrega ao Ministério Público de todos os elementos que evidenciem a prática de qualquer infração penal.

Deste modo, torna-se possível concluir que, ao contrário do que sucede na insolvência de carácter pleno, não haverá lugar a marcação de prazo para reclamação de créditos³⁵.

Cumprir ainda determinar que, após a qualificação da insolvência como de carácter limitado, face à insuficiência da massa³⁶, pode qualquer credor do insolvente requerer o complemento de sentença.

Este, traduz-se no pagamento do interessado (credor) de uma quantia – traduzida em caução – para que seja cumprida e seguida a tramitação adotada no processo de insolvência de carácter pleno, referenciada no art. 36.º do CIRE.

A ausência de requerimento para complemento de sentença determina a continuidade da titularidade dos poderes de administração e disposição do património do devedor, ora insolvente, ficando o administrador de insolvência limitado à elaboração de parecer sobre os factos relevantes para a qualificação da insolvência como culposa.

³⁵ Note-se que, quanto à importância da reclamação de créditos, no processo de insolvência genericamente considerado, determina Menezes Leitão, que a mesma “não é, no entanto, essencial para o reconhecimento do crédito, dado que o administrador de insolvência tem o dever de reconhecer, não apenas os créditos reclamados, mas também os que constem dos elementos da contabilidade do devedor ou sejam por outra forma do seu conhecimento”, afirmando ainda que, por sua vez, “os credores da massa não estão sujeitos ao dever de reclamar os seus créditos, devendo aguardar que os mesmos lhe sejam liquidados com precipuidade”, cfr. estabelece o Autor em Direito da Insolvência..., cit., p.232.

³⁶ Existe uma presunção de insuficiência da massa insolvente, designadamente, quando a mesma, ou seja, o património do devedor, seja inferior a €5.000,00 (cinco mil euros), conforme estabelecido no artigo 39.º n.º9 do CIRE.

Contudo, a ausência de complemento de sentença, determina o encerramento do processo após o trânsito em julgado da sentença de insolvência, sendo que, por sua vez, após o encerramento do processo, pode ser instaurado novo processo de insolvência.

Todavia, qualquer pessoa que o solicite, fica vinculado ao pagamento de um montante que o juiz considere adequado, cuja finalidade é a garantia do pagamento das custas e das dívidas que se estimem para a massa insolvente (cfr. art. 39.º n.º 7 do CIRE).

Pelo que, no fundo, aquele pagamento corresponderá a um valor certamente aproximado ao que teria o credor interessado de desembolsar, a título de caução, caso requeresse o complemento de sentença, nos termos do n.º 3 do art. 39.º do CIRE³⁷.

Face ao todo exposto, cumpre salientar que os efeitos da declaração de insolvência de carácter limitado e pleno³⁸ serão, como já se poderá calcular e brevemente se referiu, distintos. Vejamos.

Antes de mais, são vários os fins que se visa obter com os efeitos da declaração de insolvência, assim, enquanto uns visam a proteção da massa insolvente ou do comércio em geral, outros surgem como medida sancionatória do insolvente.

Sob o Título IV³⁹, destaca o CIRE os seguintes efeitos da sentença⁴⁰ de declaração de insolvência de carácter pleno: i) transferência dos poderes de administração e disposição, ii) apreensão de bens, iii) fixação de residência dos administradores do devedor, iv) vínculo obrigacional do devedor, v) a suspensão de ações executivas e a apensação de ao processo de insolvência de ações pendentes e, vi) a dissolução da sociedade insolvente.

³⁷ Veja-se Luís M. Martins, *Processo de Insolvência...*, cit., p. 177, sobre a declaração de insolvência de carácter limitado, entendendo aquele autor sobre esta que “solicitar o complemento de sentença é, no fundo, pedir que o processo de insolvência prossiga nos termos comuns pois, embora o CIRE não o diga, este artigo prevê uma declaração de insolvência restrita, de efeitos reduzidos”.

³⁸ Para conhecimento de quais os requisitos obrigatórios desta sentença, observe-se o disposto no artigo 36.º do CIRE.

³⁹ Criticando a sistematização adoptada e determinando que deveria o CIRE ter distinguido entre efeitos em relação ao insolvente e efeitos em relação aos atos praticados por aquele, veja-se Menezes Leitão, 2012, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 6.ªEd., Almedina, p. 118.

⁴⁰ Trataremos aqui somente os efeitos que se constituem em virtude do insolvente ser uma pessoa coletiva.

Determina o art. 81.º n.º 1 do CIRE que os poderes de administração e disposição dos bens da massa insolvente que até então cabiam ao devedor, passam, em geral⁴¹, para o Administrador de Insolvência, termos em que este último assume a representação do devedor para todos os efeitos de carácter patrimonial^{42, 43}.

A este propósito, salienta LUÍS M. MARTINS⁴⁴, que os poderes de administração transferidos para o administrador de insolvência incidiram apenas sobre os bens “compreendidos na massa” insolvente. Em termos gerais, o devedor recupera os poderes de administração e disposição após o encerramento do processo.

Por sua vez, a fixação de residência supra mencionada justifica-se porquanto a mesma visa impedir que os administradores do insolvente, enquanto pessoa colectiva, mudem de residência ou dela se ausentem por períodos elevados de tempo, até para o bom decurso do incidente de qualificação da insolvência⁴⁵, caso o mesmo tenha lugar no processo (cfr. art. 36.º n.º 1 al. c) art. 6.º do CIRE).

Na insolvência de carácter pleno, existe ainda lugar à apreensão de bens do devedor. Esta realizar-se-á nos termos do art. 149.º e 36.º n.º1 al. g), ambos do CIRE.

Observe-se que o art. 149.º do CIRE apresenta uma vasta abrangência relativamente aos bens que poderão ser apreendidos a favor da massa insolvente, não podendo, no entanto, ser integrados, no entanto, os bens que hajam sido apreendidos em processo penal e/ou em processo de contraordenação, bem como, os processos isentos de penhora, salvo se o

⁴¹ Note-se as seguintes normas que, a título de excepção, determinam que em certas situações não existirá aquela transferência de poderes do devedor para o Administrador de Insolvência: 39.º n.º7 alínea a), 251.º e 223.º CIRE.

⁴² Entende Menezes Leitão, 2012, Direito da Insolvência, 4.ªEd, Almedina, p. 163 que, “o administrador da insolvência não pode pretender representar o insolvente em relação a actos, que embora com incidência patrimonial, têm natureza pessoal, como o casamento, o divórcio ou o testamento”.

⁴³ Cfr. Artigos 81.º n.º4 e 5 do CIRE.

⁴⁴ Luís M. Martins, Processo de ..., cit., p. 257.

⁴⁵ Pode o incidente de qualificação determinar a insolvência como culposa, ou fortuita (cfr. artigo 189.º n.º1 e 191.º N.º1, ambos do CIRE).

Relativamente à distinção entre os incidentes de qualificação e os seus efeitos, veja-se, Joana Albuquerque Oliveira, 2012, Curso de Processo de Insolvência e Recuperação de Empresas, 2.ªEd, Almedina, p. 95 a 99.

insolvente os apresentar de forma voluntária e os mesmos não integrarem a categoria de bens absolutamente impenhoráveis⁴⁶.

A sentença de declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer ações executivas que estejam a decorrer durante o processo de insolvência, assim como, impede a instauração de novas ações daquele tipo (cfr. art. 88.º do CIRE). O que se justifica porque, repare-se, a ação executiva tem como finalidade a recuperação do crédito através da penhora de bens do executado – esses mesmos bens, num processo de insolvência, integrarão, à partida, a massa insolvente. Ora, não seria lógico a continuação de uma ação executiva em que se penhorasse um mesmo bem que no âmbito da insolvência pudesse ser vendido na sequência da liquidação do insolvente.⁴⁷

Por outro lado, deve o administrador de insolvência requerer a apensação de todas as ações em que estejam em causa bens compreendidos na massa insolvente, sempre que aquele considere relevante a sua apensação atendendo aos fins do processo (cfr. art. 85.º do CIRE).

Seguindo o entendimento de LUÍS M. MARTINS⁴⁸, a apensação de ações pendentes ao processo de insolvência visa evitar que, em tais processos judiciais, obtenham os credores aí em causa a satisfação do seu crédito, sem que tenham reclamado créditos no processo de insolvência.

Ou seja, basicamente, visa-se que todos os credores se encontrem em pé de igualdade no que concerne à possibilidade de recuperação do seu crédito, impedindo que uns procedam à recuperação em detrimento de outros credores que se sujeitaram às regras e ordenação de créditos criada no âmbito do processo de insolvência.

Mais, a sentença de insolvência determina o vencimento imediato dos valores que o insolvente possua (cfr. art. 91.º do CIRE), sendo que, nos termos do art. 90.º do mesmo

⁴⁶ Neste sentido, Luís M. Martins, *Processo de...*, cit., p. 359.

⁴⁷ No entanto, e como bem Luís M. Martins, *Processo de...*, cit., p. 273, distingue, as ações executivas e respetivas diligências suspendem-se, não tendo, por isso, do exequente proceder à sua extinção, uma vez que, como determina aquele autor, “caso o exequente não tenha conseguido obter a satisfação do seu crédito no processo em que o reclamou, poderá haver eventualmente a necessidade de a repor (a execução) em movimento”.

⁴⁸ Luís M. Martins, *Processo de ...*, cit., p. 267.

Código, os credores do insolvente apenas podem exercer os direitos contra aquele no decurso, e enquanto este subsistir, do processo de insolvência.

Finalmente, com a declaração de insolvência, o devedor fica vinculado a um dever de colaboração e de informação, nos termos previstos no art. 83.º do CIRE, sendo que, a violação de qualquer um dos seus deveres, pode fazer incorrer o insolvente em responsabilidade perante o incidente de qualificação de insolvência, sendo que, tal sempre acontecerá caso estejamos perante um incumprimento reiterado, conforme prevê o art. 186.º n.º2 al. i) do CIRE⁴⁹.

As pessoas coletivas declaradas insolventes são, conseqüentemente, dissolvidas⁵⁰, “passando a sua personalidade colectiva a restringir-se à prática dos actos necessários para a liquidação do seu património”, sendo que, “a dissolução do insolvente pode, no entanto, cessar com um regresso à actividade da sociedade após o encerramento do processo”⁵¹.

Nos termos do art. 234.º n.º 1 do CIRE, aquele regresso à atividade verifica-se, independentemente de deliberação societária, caso seja aprovado plano de insolvência que determine a continuação da sociedade devedora.

Por sua vez, aquele regresso pode ainda verificar-se, agora, por deliberação dos sócios, caso o encerramento do processo suceda a pedido do devedor (cfr. art.s 234.º n.º 2 e 230.º n.º 1 al. c), ambos do CIRE).

Identificados os efeitos da sentença de declaração de insolvência de carácter pleno, cumpre evidenciar que a sentença de declaração de insolvência de carácter limitado, ao invés do que acontece com a primeira, produz como principais efeitos, os seguintes: i) manutenção dos poderes de administração na esfera do devedor e, ii) encerramento do processo após o trânsito em julgado da sentença.

⁴⁹ Determinando que tais deveres são violados quer o insolvente não faça aquilo a que está adstrito, quer o mesmo se coloque, de forma reiterada “voluntária e permanentemente em situação de indisponibilidade para cumprir esses deveres”, veja-se o Ac. TRP, proferido no âmbito do processo n.º 7462/07.3TBVNG-B.P1, em que é Relator, Maria Catarina, de 15-07-2009.

⁵⁰ Note-se, no entanto, que esta extinção da personalidade das pessoas coletivas apenas acontecerá após o registo do encerramento do processo de insolvência, o que, por sua vez, apenas sucede após o rateio final.

⁵¹ Cfr. Menezes Leitão, *Direito da Insolvência...*, cit., p. 172.

Note-se, por fim, que o grau de diferença entre os efeitos da sentença de insolvência limitada ou plena, sempre dependerá de se é ou não requerido complemento de sentença, no decurso da insolvência de caráter limitado, nos termos anteriormente mencionados.

5.1.3. Reconhecimento e graduação dos créditos, assembleia de credores e plano de insolvência.

A reclamação de créditos, consagrada no art. 128.º do CIRE, consiste na reivindicação por parte dos credores do insolvente, dos créditos que possuam contra este.

A reclamação tem um prazo relativamente curto, contando-se este logo após a publicação do anúncio (no site www.citius.mj.pt) da sentença de declaração de insolvência.

Cabe ao Administrador de Insolvência juntar todos os créditos reconhecidos, reclamados e não reconhecidos, numa lista provisória (cfr. 129.º n.º 1 do CIRE). Caso nenhum interessado impugne a lista provisória de créditos elaborada pelo Administrador de Insolvência, cabe ao juiz a homologação da mesma, através da elaboração de sentença de verificação e graduação de créditos (cfr. art. 130.º n.º 3 do CIRE).

Por último, resta-nos fazer uma breve referência a um mecanismo importante que, atualmente, e como veremos infra, constitui um dos momentos após o qual é possível a dedução do IVA, perante créditos incobráveis, em insolvências de caráter pleno, designadamente, o plano de insolvência.

O plano de insolvência (regulado nos art.s 192.º e ss. do CIRE) consiste num plano onde se determinará, a título de exemplo, os termos dos pagamentos aos credores – desde logo, se existe ou não perdão de alguma parte da dívida, se existe período de carência no pagamento daquela, etc. (cfr. art. 195.º do CIRE).

Por sua vez, note-se que, apesar do plano de insolvência consistir numa total faculdade dos credores, dependendo aquele da aprovação destes para vigorar, os credores não poderão elaborar um plano de insolvência nos exatos termos que entenderem, uma vez que, sempre

poderá o juiz recusar a proposta de plano de insolvência que lhe apresentarem caso entenda estar perante algumas das situações previstas nas al.s do art. 207.º do CIRE, o que sucederá, desde logo, caso o plano de insolvência se demonstre inexecutável.

Como se referiu, a aprovação do plano encontra-se a cargo dos credores, sendo que, para o efeito, deve ser convocada assembleia de credores nos termos do art. 209.º do CIRE.

No entanto, também após a aprovação do plano possui o juiz alguns poderes, designadamente, o de poder não homologar o plano aprovado em assembleia de credores, caso o mesmo se encontre elaborado nas condições previstas no art. 215.º do CIRE. Por outro lado, encontra-se o juiz vinculado à não homologação do plano se tal lhe for solicitado conforme o estabelecido no art. 216.º do CIRE.

5.2. Os vários momentos de incobrabilidade na regularização do IVA em processos de insolvência

Ao tratar-se, anteriormente, das alterações introduzidas pela LOE 2013 e LOE 2015 quanto aos momentos de regularização do IVA optou-se por apenas tratar as alterações registadas na regularização em processos de insolvência no âmbito do presente capítulo, atendendo ao carácter específico e peculiar das mesmas, e à circunstância de algumas alterações merecem as nossas críticas, o que apenas poderia ser efetuado em sede própria, tal como se efetuou nos capítulos III e IV da presente dissertação.

Nestes termos, cumpre apreciar, em primeiro lugar, as alterações impostas através da LOE 2013.

Assim, nos processos de insolvência, existe possibilidade de regularização do imposto quando a insolvência “for decretada de carácter limitado” ou “após a homologação da deliberação prevista no art. 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas”.

No que concerne à segunda parte da al. b) do n.º7 do art. 78.º do CIVA e à dedução do IVA por sujeito passivo em processos de insolvência, após a “homologação da deliberação prevista

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

no art. 156.^o” do CIRE, sempre se terá que atender ao regime configurado em tal disposição normativa.

Ora, e de forma a melhor se compreender o aqui exposto, estabelece o art. 156.^o do CIRE (com destaque nosso nas referências sublinhadas) o seguinte:

“1. Na assembleia de apreciação do relatório deve ser dada ao devedor, à comissão de credores e à comissão de trabalhadores ou aos representantes dos trabalhadores a oportunidade de se pronunciarem sobre o relatório.

2 - A assembleia de credores de apreciação do relatório delibera sobre o encerramento ou manutenção em actividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente.

3 - Se a assembleia cometer ao administrador da insolvência o encargo de elaborar um plano de insolvência pode determinar a suspensão da liquidação e partilha da massa insolvente”.

Sendo assim, analisemos por partes.

O relatório mencionado no art. supra identificado é o relatório referido no art. 155.^o do CIRE, designadamente, o relatório⁵² cuja elaboração, o Administrador de Insolvência está vinculado a realizar e, do qual deverá constar a análise deste face aos documentos que lhe hajam sido entregues pelo insolvente, bem como a sua análise sobre a contabilidade do devedor, a que o mesmo passa a ter acesso, em virtude das suas funções.

Compete ainda ao Administrador de Insolvência, a indicação, naquele relatório, das perspectivas e expectativas de manutenção da actividade da sociedade insolvente, bem como das vantagens ou desvantagens da elaboração de um plano de insolvência, sendo que, caso se conclua pela elaboração deste último, deverá o Administrador de Insolvência apresentar a remuneração que estima ter que auferir na sequência da elaboração de tal plano.

Ora, analisando o disposto no art. 36.^o n.^o 1 al. n) do CIRE, observamos que a marcação e, conseqüentemente, a realização de assembleia de apreciação do relatório é tão só uma opção do juiz, não sendo, pois, a realização da mesma como obrigatória.

⁵² Ao relatório deve o administrador de insolvência anexar a lista provisória de créditos, conforme dispõe o artigo 155.^o n.^o2 do CIRE.

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

Todavia, determina o art. 36.º n.º 2 do CIRE que, i) caso tenha sido requerido pelo devedor a exoneração do passivo restante, ii) tenha sido determinado que a administração fique a cargo do devedor ou, iii) que seja previsível a apresentação de um plano de insolvência, a realização daquela assembleia passa a ser obrigatória.

Face ao exposto, cumpre criticar a solução encontrada pela LOE 2013, quanto à regularização do IVA em processo de insolvência, uma vez que a mesma fez incidir o momento para dedução do imposto em apreço numa só situação (i.e., num momento processual) que, desde a entrada em vigor da Lei n.º 16/2012, de 20 de abril⁵³, não se configura como um momento processual obrigatório no processo de insolvência.

Relativamente a esta disposição normativa, entendem CLOTILDE CELORICO PALMA e ANTÓNIO CARLOS SANTOS, que o momento de dedução na insolvência de carácter pleno será “após a homologação da deliberação da assembleia geral de credores sobre o encerramento ou manutenção em actividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente”⁵⁴.

Assim, seria possível a dedução de IVA, após a homologação da deliberação do 156.º n.º 2 do CIRE da decisão de encerramento ou continuidade da atividade do estabelecimento.

A deliberação sobre a continuidade do estabelecimento ocorrerá, como supra descrito, na assembleia de apreciação do relatório (cfr. art. 156.º n.º 2 do CIRE), por sua vez, e como já constatámos, esta assembleia decorre em data a fixar pelo juiz na sentença de declaração de insolvência.

Todavia, tem sido entendimento da AT que, para a regularização IVA é necessária a reclamação e reconhecimento dos créditos⁵⁵.

⁵³ Até então, a assembleia de apreciação do relatório demarcava-se como obrigatória, atendendo à ausência do disposto no n.º2 do artigo 36.º e ao facto de a alínea n) daquele mesmo artigo apenas fazer alusão à primeira parte da atual alínea n) daquela disposição normativa.

⁵⁴ Cfr. Clotilde Celorico Palma e António Carlos Santos, Código do IVA ..., cit., p. 447 e ss.

⁵⁵ Informação Vinculativa da AT, no processo n.º 2852, de 23-01-2012.

Trata-se de um processo em que o requerente solicita esclarecimentos sobre a dedução de imposto respeitante a créditos considerados incobráveis, determinando que “não tivemos conhecimento da insolvência, o Gestor da

Ora, tal como entendem CLOTILDE CELORICO PALMA e ANTÓNIO CARLOS SANTOS⁵⁶:

“(…) a reclamação de créditos segue uma tramitação e prazos específicos que não são compatíveis com a expressa previsão legal de que o sujeito passivo pode regularizar o crédito após a homologação da deliberação prevista no art. 156º do CIRE, o que indicia que o legislador não considerou a necessidade de o crédito ser reconhecido para que a regularização pudesse ocorrer”.⁵⁷

Mais, acrescentam os autores que “o reconhecimento de créditos não pode ser um requisito porque a reclamação de créditos não existe nos processos de insolvência de carácter limitado, o que exigiria créditos diferentes, consoante o tipo de insolvência”.⁵⁸

Por sua vez, entendemos que a existência da reclamação de créditos a ser um dos critérios para dedução do IVA, não poderá ser um requisito obrigatório, sem o qual, não poderá existir regularização do imposto.

Isto pois, como determinam os autores já identificados, “sendo o reconhecimento judicial do crédito um elemento de prova fiável”⁵⁹, a verdade é que, quando tal não suceda, deve o credor poder fazer prova do seu crédito de outra forma.

Insolvência não nos contactou como credores e claro não temos hipótese de ter conhecimento de todas as insolvências que são publicadas em diário da república”.

Todavia, entendeu a AT que “No que se refere a créditos incobráveis no âmbito de Processo de insolvência (...), para que o sujeito passivo credor possa exercer o seu direito à dedução/regularização, deve ter em seu poder uma certidão emitida pelo Tribunal competente que deve mencionar: i)- Declaração de Insolvência por meio de Sentença; ii)- O credor ter reclamado créditos e estes tenham sido reconhecidos; iii)- Que a Sentença tenha transitado em julgado. 7. No caso concreto, verifica-se que não se encontra cumprido o segundo item (ii) mencionado no ponto anterior, pelo que não reunindo a totalidade dos pressupostos referidos, não pode o requerente proceder à regularização do imposto.” (sublinhado nosso)

⁵⁶ Clotilde Celorico Palma e António Carlos Santos, Código do IVA ..., cit., p. 448.

⁵⁷ Ainda a este propósito, observe-se Luís M.Martins, Processo de..., cit., p. 372, ao determinar que não é possível o adiamento da realização da assembleia de apreciação de relatório caso ainda estiver a decorrer o prazo de reclamação de créditos aquando a realização da mesma.

⁵⁸ Clotilde Celorico Palma e António Carlos Santos, Código do IVA ..., cit., p. 448.

⁵⁹ Clotilde Celorico Palma e António Carlos Santos, Código do IVA ..., cit., p. 448.

Caso contrário estar-se-á a privilegiar o insolvente por não cumprir com as suas obrigações contratuais, estando, ainda, a exigir-se que o credor domine a situação da sociedade devedora – sendo que, se as empresas de grande dimensão poderão dispensar um trabalhador apenas para o trabalho de controlar o estado de solvência dos seus devedores – conseguindo assim agir em prazo para reclamar créditos, as pequenas e médias empresas, devido à sua dimensão e poucos recursos, não poderão salvar-se dessa forma, falhando muitas vezes o seu conhecimento sobre o decurso da insolvência dos seus devedores.

Pelo que, atento ao que foi evidenciado, o atual entendimento da AT só poderá violar o princípio da igualdade, no caso supra descrito. E, não se defenda que o credor tem o dever de diligenciar pelo pagamento do seu crédito, o que passará pela análise da respetiva solvabilidade, uma vez que, tal entendimento, colocará a responsabilidade no credor, assumindo-se dessa forma, e desde logo, que todos os contraentes não respeitarão o princípio da pontualidade do cumprimento do contrato, previsto no artigo 406.º n.º 1 do CC.

Atendendo ao supra exposto, parece-nos ter sido intenção do legislador apresentar a possibilidade de dedução do imposto, num momento em que se possuísse o pleno conhecimento do destino que os credores pretendiam dar ao estabelecimento ou estabelecimentos detidos a favor da massa insolvente.

Resultando em inúmeras dúvidas quanto ao momento passível de dedução, procedeu a AT à emissão de um Ofício em 08-07-2014 que visava clarificar a temática da regularização IVA, tal como denunciado no preâmbulo daquele Ofício.

Quanto à al. b) do n.º4 do art. 78.º-A do CIVA, determinou a AT, no seu Ofício:

«Nos casos de insolvência plena, aplicar-se-ia o segundo segmento do preceito, o qual refere: “após a homologação da deliberação prevista no art. 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas”. No entanto como não está prevista no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) a homologação de nenhuma das deliberações possíveis no quadro do art. 156.º do CIRE e, em consequência, a 2ª parte da al. b) necessitar de clarificação por parte do legislador, para as insolvências de carácter pleno, estabelece-se que o momento relevante para o início do prazo de regularização por parte dos credores é o do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos.»

Por ambos os art.s preverem, quer lógica quer semanticamente, exatamente o mesmo, consideramos que o esclarecimento da AT relativamente ao n.º4 do novo art. 78.º-A que, como supra referido, possui aplicação temporal distinta do art. 78.º n.º 7 do CIVA (nos termos dos n.º6 e 7 do art. 198.º da LOE 2013), deverá aplicar-se também aos créditos considerados incobráveis antes de 01-01-2013 e, como tal, o momento de dedução do imposto, será após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos.

Ora, a sentença de verificação e graduação de créditos, prevista no art. 140.º do CIRE, tem lugar dez dias após a audiência de julgamento, consistindo na ordenação dos créditos reconhecidos, por parte do juiz, atenta a lista de créditos reconhecidos e reclamados e dos créditos não reconhecidos apresentada pelo Administrador de Insolvência, nos termos do art. 129.º do CIRE, e das possíveis impugnações dos credores à lista apresentada.

De todo o modo, a situação supra explanada alvo das críticas supra expostas, representa uma situação que foi reconfigurada através da entrada em vigor da LOE 2015, como veremos infra.

Pelo que, a LOE 2013 veio reconfigurar o paradigma que se verificava durante o período decorrido entre 2010 e 31-12-2012, porquanto nessa altura, apenas se encontrava prevista a possibilidade de dedução de IVA “em processo de insolvência”, pelo que o regime em vigor naquele período não previa uma diferenciação consoante se tratasse de processos de insolvência de carácter pleno ou limitado.

Sendo que, por via da informação vinculativa da AT, de 06-09-2012, no processo n.º 3831 estabeleceu a Direção Geral dos Impostos o seguinte:

“10. Declarado aberto o incidente de qualificação com carácter limitado, qualquer interessado pode pedir o complemento da sentença. 11. Assim, sendo qualificada a insolvência com carácter limitado e não sendo requerido o complemento da sentença, "o processo de insolvência é declarado findo logo que a sentença transite em julgado, sem prejuízo da tramitação até final do incidente limitado de qualificação da insolvência". 12. Se for requerido o complemento de sentença, o incidente de qualificação da insolvência prossegue com carácter pleno, o que possibilitará ao sujeito passivo, no fim do processo, socorrer-se do mecanismo de dedução previsto no n.º 7 do art.º 78º, pois, nesse caso, poderá obter a certidão de sentença comprovativa de que os créditos foram reclamados. 13. Só assim nascerá o direito à regularização, nos termos

do nº 7 do artº 78º, e o sujeito passivo poderá, então, exercer tal direito (regularizar o IVA incluído nas faturas ou parte delas, não pagas, relativas ao crédito que deve ser reclamado, no prazo fixado pelo juiz, no caso de insolvência) em qualquer declaração posterior, mediante a inscrição do respetivo valor no campo 40 da declaração periódica, tendo em conta o disposto no nº 2 do artº 98º do CIVA, que refere o prazo de quatro anos para o exercício desse direito, contado a partir do momento em que nasce.”⁶⁰

Torna-se passível de concluir, deste modo, que a interpretação da AT – pelo menos, até dezembro de 2012 – era a de que, o credor que desejasse regularizar o IVA referente a valores em dívida por devedor (insolvente), teria sempre que reclamar créditos, independentemente, de se estar ou não num processo de insolvência de carácter limitado⁶¹.

Sendo que, caso se estivesse perante uma insolvência de carácter limitado, e como a mesma não prevê o mecanismo da reclamação de créditos, caberia ao credor – que já se encontrava prejudicado monetariamente (atento o incumprimento contratual do insolvente para com aquele) – o pagamento de uma quantia cuja finalidade seria o pagamento das custas ou dividas que a continuidade do processo poderia envolver, requerendo a convoção do processo em insolvência de carácter pleno e, nesses termos, reclamar os seus créditos.

Mais, ainda que o art. 39.º n.º 5 do CIRE determine que o credor que requer complemento de sentença, pode cobrar esses valores “às pessoas que, em violação dos seus deveres como administradores, se hajam absterido de requerer a declaração de insolvência do devedor, ou tenham feito com demora”, não nos parece ser exigível a uma sociedade credora que já não

⁶⁰ Ainda a este propósito veja-se o entendimento da AT, de 01-09-2011, no processo n.º 2437, especialmente ao determinar aquela (com nosso sublinhado) o seguinte:

“5. No que se refere aos créditos considerados incobráveis em PROCESSO DE INSOLVÊNCIA (...) temos que: a) O modelo adoptado pelo novo Código explicita desde o seu início que é a vontade dos credores a que comanda todo o processo. (...) Refira-se ainda, que no processo de insolvência é necessário que o crédito seja reconhecido e como tal conste da relação dos créditos incobráveis na totalidade ou parcialmente, pelo que necessita de ser reclamado. (...) Para poder proceder à regularização nos termos citados, tem que a requerente ter na sua posse certidão judicial, nos termos referidos no art.º 38.º n.º 2 do CIRE, onde conste que a empresa da qual é credora, foi declarada insolvente, com sentença já transitada em julgado, e só deste modo ficará, o sujeito passivo, em condições de provar que se encontram reunidos os requisitos adequados à regularização do IVA. 11. De referir ainda, que o sujeito passivo deve ter na sua posse prova de que os créditos reclamados se encontram reconhecidos.”

⁶¹ Também Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins e Raquel Franco, Regularizações de IVA..., cit., p. 170, determina que tal sempre foi um entendimento da AT.

recuperará a totalidade do valor do seu crédito, o pagamento de um valor que lhe permita reclamar créditos, para só, nessa altura, poder regularizar o imposto que já liquidou.⁶²

Por sua vez, e como complemento da nossa posição, defende SUZANA FERNANDES DA COSTA⁶³ que,

“Nestas [insolvências de carácter limitado], logo na fase inicial do processo, constata-se que os bens da entidade são manifestamente insuficientes para fazer face ao passivo e nem sequer chegam para cobrir as despesas do processo judicial (valor estimado em cinco mil euros). Face a essa constatação a insolvência não prosseguirá com as fases subsequentes de reclamação de créditos, elaboração de relatório pelo administrador e realização da assembleia de credores, sendo o processo rapidamente encerrado. (...) Muitos sujeitos passivos viram a regularização do IVA relativa a insolvências com carácter limitado posta em causa pela Autoridade Tributária, por não terem reclamado os seus créditos. A outros foi colocado como condição que solicitassem complemento de sentença (o que implicaria depósito à ordem do processo de, pelo menos, cinco mil euros). A interpretação dada pela Autoridade Tributária ao n.º 7, al.ª b) do art.º 78.º CIVA relativamente às insolvências limitadas, violava, a nosso ver, o princípio da boa-fé e o da segurança jurídica, para além de comportar uma restrição do direito à regularização do IVA incompatível com os princípios comunitários” (sublinhado nosso).

Entendem ainda GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS e RAQUEL FRANCO que a interpretação da AT supra evidenciada:

“(...) não só operava uma distinção não contida na lei – que não distinguia entre insolvências de carácter limitado e as restantes insolvências – como ainda acrescentava um requisito, igualmente não contido na lei, aplicável a sujeitos passivos cujos devedores fossem abrangidos por um processo de insolvência de carácter limitado”⁶⁴.

⁶² Cumpre evidenciar que, apesar de não concordarmos com a interpretação da AT, louvamos a solução encontrada pelo Ac. TRP, de 26-06-2007, no processo n.º 0722767, em que é Relator Emídio Costa, relativamente à insuficiência de meios do credor que quer requerer o complemento de sentença, pois determina aquele Acórdão o seguinte:

“A norma constante do n.º 3 do art.º 39º do CIRE viola o princípio constitucional do acesso ao direito consagrado no art.º 20º, n.º 1 da CRP, quando interpretada no sentido de que o requerente do complemento da sentença, quando careça de meios económicos, - designadamente, por beneficiar do apoio judiciário na modalidade de isenção de taxa de justiça e demais encargos com o processo - não pode requerer aquele complemento da sentença se não depositar a quantia que o juiz especificar nem prestar a garantia bancária alternativa.”

⁶³ No artigo: A regularização do IVA nos processos de insolvência, p. 41 e ss., disponível em http://www.sfcadvogados.pt/imgs/noticias/artigo_otoc_regulariza%C3%A7%C3%A3o_do_iva.pdf.

⁶⁴ Cfr. Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins e Raquel Franco, Regularizações de IVA..., cit., p. 172.

Ora, como mencionado, a LOE 2013 veio, finalmente, proceder à distinção entre os momentos de dedução, consoante o carácter da insolvência em causa.

Assim, como já referido, nas insolvências de carácter pleno, o momento de dedução passou a ser o do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos e, atualmente, como infra se constatará, em virtude das mais recentes alterações legislativas, e em alternativa, o da data de homologação do plano de insolvência, quando o mesmo exista.

Manteve-se, porém, com a LOE 2013, a mesma referência que já se estabelecia antes da sua entrada em vigor, para qualquer tipo de insolvência. Pelo que, o momento adequado para dedução nas insolvências de carácter limitado é “quando a mesma for decretada de carácter limitado”, sendo que, como vimos, o regime anterior a 2013 estabelecia como momento geral para dedução “quando a mesma [insolvência] seja decretada”.

Nestes termos, e com a LOE 2013, parece ter existido uma mudança de regime, apenas no que concerne às insolvências de carácter pleno.

Ora, parece defender SUZANA FERNANDES DA COSTA que a alteração legislativa proporcionada pela LOE 2013 causou o término da obrigatoriedade, segundo o entendimento da AT, de requerer o complemento de sentença para regularizar o imposto, uma vez que determina agora que “[n]as insolvências de carácter limitado basta para a regularização do IVA a sentença que declare a insolvência, mas é obrigatória certificação do ROC”⁶⁵.

Afigura-se-nos, porém, que a distinção entre os momentos de dedução que ocorre com a entrada em vigor da LOE 2013, não poderá ser argumento bastante para admitir que o entendimento da AT deixou, sem mais, de ser o da necessidade de o credor requerer o complemento da sentença para que possa regularizar o imposto.

⁶⁵ Cfr. Suzana Fernandes da Costa, A regularização do IVA nos processos de insolvência, p. 46 e ss., disponível em http://www.sfcadvogados.pt/imgs/noticias/artigo_otoc_regulariza%C3%A7%C3%A3o_do_iva.pdf. E, seguindo o mesmo entendimento, Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins e Raquel Franco, Regularizações de IVA..., cit., p. 174.

Seguimos tal entendimento porquanto, como já o mencionámos, o momento de dedução do IVA (em insolvência limitada) continua a ser idêntico ao que se estabelecia anteriormente em termos gerais.

Ainda assim, e não obstante o exposto, a solução a que chegam atualmente os autores⁶⁶ encontra-se correta – não devido à alteração legislativa da LOE 2013, uma vez que o art. 78.º n.º7 e/ou o art. 78.º-A n.º4 al. b), 1.ª parte, do CIVA, não especificam quais os requisitos necessários para a dedução em insolvência limitada, tal como sucedia anteriormente – mas sim, porque optou a AT, expressar de forma definitiva e sem margem para dúvidas, no seu Ofício⁶⁷, que, perante uma insolvência de carácter limitado (sublinhado nosso):

“(…) os sujeitos passivos com direito à dedução que tenham créditos sobre o insolvente, independentemente de terem intervindo no processo, ou de terem reclamado os respetivos créditos, podem regularizar a seu favor o IVA correspondente ao montante que tenha ficado por pagar, após o trânsito em julgado da sentença que declarou a insolvência com carácter limitado e desde que estejam na posse da correspondente certidão judicial donde constem estes elementos bem como a data do respetivo trânsito”.

Todavia, entendemos como GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS e RAQUEL FRANCO⁶⁸ que, deveria o legislador ter optado por clarificar, como determinam aqueles autores “qual o documento, em concreto, que é necessário ao credor obter para comprovar a incobrabilidade dos créditos para efeitos de IVA”, uma vez que, “tratando-se de matéria incluída no âmbito das garantias dos contribuintes, a lei não deveria deixar margem para a discricionariedade interpretativa”.

Isto, “(…) sob pena de, por via de regulamentos supostamente internos – mas cuja eficácia externa sobre os direitos dos contribuintes é indesmentível – se criarem requisitos para o exercício dos direitos que a lei não criou”⁶⁹.

No que concerne ao presente ponto, temos que, a solução adotada quanto ao momento de dedução do IVA, nas insolvências de carácter limitado, não poderia ser outra, uma vez que, a

⁶⁶ Veja-se ainda a este propósito, Susana Claro e Hugo Salgueirinho Maia, Recuperação de Iva..., cit., p. 475.

⁶⁷ Página 6 do Ofício Circulado da AT, supra mencionado.

⁶⁸ Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins e Raquel Franco, Regularizações de IVA..., cit., p. 174.

⁶⁹ Guilherme Waldemar D’Oliveira Martins e Raquel Franco, Regularizações de IVA..., cit., p. 174.

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

insolvência de caráter limitado deve ser prova bastante da insuficiência da massa insolvente, sendo, por isso, “a mais evidente prova de que uma dívida é insolvível”⁷⁰.

Deverá atender-se por ora às alterações introduzidas pela LOE 2015 na regularização do imposto nos processos de insolvência, que constituem, assim, o regime atualmente vigente.

5.2.1. A insolvência de caráter pleno

A LOE 2015, entrando em vigor a 01-01-2015, e no que concerne especificamente à regularização do imposto em apreço em processo de insolvência, de caráter pleno, passou a estabelecer a possibilidade de tal regularização “após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos” ou, “quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no art. 156.º do mesmo Código”.

Ora, a ser assim, e no que respeita, reitera-se, especificamente às insolvências de caráter pleno, tem-se dois momentos decisivos para dedução do IVA, conforme o caso concreto.

O momento de dedução genericamente aplicado será o do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos, ao passo que, sempre que exista homologação⁷¹ do plano de insolvência (cfr. art. 156.º n.º3 e 4 do CIRE), o momento indicado para regularização será a partir da data de homologação de tal plano.

A ser assim, portanto, retirou-se de modo expresso e definitivo, qualquer menção, simplista, à deliberação do art. 156.º do CIRE, i.e., à deliberação sobre o encerramento/continuidade do

⁷⁰ Susana Claro e Hugo Salgueirinho Maia, *Recuperação de Iva...*, cit., p. 475.

⁷¹ Estabelece o artigo 215.º (não homologação oficiosa) e 216.º (não homologação a requerimento dos interessados), ambos do CIRE, as causas passíveis de recusa do juiz da homologação do plano de insolvência. Todavia, tenha-se em consideração o entendimento de Menezes Leitão, *Direito da Insolvência*, p.293, designadamente, o de que, “Uma vez que o conteúdo do plano é livremente fixado pelos credores, o controlo jurisdicional do mesmo é limitado a questões de legalidade.”

Observe-se ainda o disposto no artigo 214.º do CIRE que prevê um prazo de dez dias a contar da aprovação do plano pela assembleia de credores (cfr. artigo 209.º n.º1 do CIRE) para que o juiz profira sentença de homologação do plano.

estabelecimento, optando-se agora pela continuação de alusão ao art. 156.º, desta vez, referindo-se ao plano de insolvência, mencionado no n.º 3 daquele art.

No entanto, conforme determina o Ac. TRC, de 03-07-2012, proferido no âmbito do processo n.º 1383/10.0T2AVR-H.C1, em que é Relator António Beça Pereira, “[o] plano de insolvência só produz efeitos jurídicos após o trânsito em julgado da decisão que o homologar”.

Termos em que, o momento processual indicado para regularização do IVA perante as situações de existência de plano de insolvência, será não a data de homologação do plano, mas sim a data do trânsito em julgado da sentença de homologação daquele plano.

Por sua vez, seguindo o entendimento de LUÍS M. MARTINS, a distinção entre aqueles dois momentos fará sentido, uma vez que “atento o estatuído no art.192.º, n.º 2, no caso de ser aprovado um plano de insolvência que regula o pagamento aos credores, não faz sentido existir uma sentença de verificação e graduação de créditos.”⁷²

De todo o modo, consideramos que a alteração trazida pela LOE 2015 teve um carácter infeliz quanto à redação da al. em apreço, se globalmente considerada.

Desde logo, estipula aquela al. que a dedução do imposto será possível em “(...) processo de insolvência, quando a mesma for decretada de carácter limitado, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos (...) ou, quando exista, a homologação do plano objeto da deliberação prevista no art. 156.º do mesmo Código”, i.e., a norma passa

⁷² Luís M. Martins, *Processo de...*, cit. p.348.

Estabelece ainda aquele autor que, apesar de, atendendo ao artigo mencionado a existência daqueles dois momentos processuais não faz sentido, a verdade é que, segundo o mesmo, poderá acontecer que seja aprovado um plano, existindo uma sentença de verificação e graduação de créditos, todavia, tais instrumentos não coexistem, pelo que, o plano de insolvência, enquanto mecanismo aprovado pelos credores, subsistirá face à sentença de verificação, “o que levará ao não cumprimento da sentença, pois a aprovação e homologação do plano de insolvência, derroga as normas do CIRE (art. 192.º n.º1) e encerra o processo (art. 230.º n.º1 al.b))”.

Veja-se a este propósito, o disposto no n.º3 do artigo 209.º do CIRE, em que determina, designadamente, que, o plano de insolvência pode ser aprovado antes do trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos. Sendo que, nessas situações, o plano de insolvência “acautela os efeitos da eventual procedência das impugnações da lista de credores reconhecidos (...) de forma a assegurar que, nessa hipótese, seja concedido aos créditos controvertidos o tratamento devido”.

imediatamente de uma solução indicada para a sentença de carácter limitado – regularização quando a mesma for decretada de carácter limitado – para a referência ao trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos.

Ora, na nossa opinião, o legislador não quis determinar que nas insolvências de carácter limitado apenas é possível deduzir o IVA após a sentença de verificação e graduação de créditos.

Aliás, ainda que o quisesse ter estabelecido, tal não teria aplicação porquanto essa suposta intenção entraria em direto conflito com a posição expressa no Ofício da AT, emitido em 2014.

Considera-se pois que o legislador apenas não teve a devida diligência ao redigir a norma que proporciona a regularização do IVA em créditos incobráveis, e, por isso, não separou as soluções distintas encontradas para os diferentes tipos de insolvência.

Nesta senda, consideramos que a presente norma, relativamente à insolvência de carácter pleno, contém em si mesma dois momentos distintos para regularização de IVA, conforme exista ou não homologação do plano.

Mais, tal entendimento surge por considerarmos que, além de existirem situações em que, apesar de proposto, o plano de insolvência não é homologado pelo juiz, existem ainda situações em que, simplesmente, não existe qualquer plano de insolvência ou proposta do mesmo. Aliás, a elaboração do plano é uma via totalmente opcional e não obrigatória. A este respeito veja-se o entendimento de Luís M. Martins⁷³ relativo às finalidades⁷⁴ do processo de insolvência.

⁷³ Luís M. Martins, *Processo de Insolvência Anotado e Comentado*, 2014, 3.ªEd, Almedina, p. 57 e ss.

⁷⁴ Consagra o artigo 1.º n.º1 do CIRE que “O processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores pela forma prevista num plano de insolvência, baseado, nomeadamente, na recuperação da empresa compreendida na massa insolvente, ou, quando tal não se afigure possível, na liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores.”

No mesmo sentido, determinou o legislador, ao estipular no preâmbulo do CIRE (do qual se destaca as expressões por nós sublinhadas), o seguinte:

“Sendo a garantia comum dos créditos o património do devedor, é aos credores que cumpre decidir quanto à melhor efectivação dessa garantia (...) é sempre da estimativa dos credores que deve depender, em última análise, a decisão de recuperar a empresa, e em que termos, (...) essa estimativa será sempre a melhor forma de realização do interesse público de regulação do mercado, (...) Aos credores compete decidir se o pagamento se obterá por meio de liquidação integral do património do devedor nos termos do regime disposto no Código, ou nos de que constem de um plano de insolvência que venham a aprovar (...)”.

Assim, possuindo os credores o poder de controlo sobre a narrativa que visam dar ao processo de insolvência – liquidação ou plano de insolvência – a escolha de qualquer uma das vias é, como se afirmou, meramente opcional, sendo que a liquidação é, por sua vez, um dos meios genericamente aplicável, atendendo a que, na sentença de insolvência de carácter pleno, o juiz ordena a apreensão imediata dos bens, como supra referido – destacando-se assim a ideia do processo de insolvência enquanto processo de execução universal, liderado pela vontade dos credores.

Em conclusão, nos processos de insolvência de carácter pleno, no regime atualmente em vigor, poderá existir regularização do imposto após a homologação do plano de insolvência, e, sempre que este não exista, após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos⁷⁵.

⁷⁵ Não se encontra assim em vigor o critério a que até aqui a AT considerava como requisito obrigatório, designadamente, a existência de reclamação de créditos por parte do credor.

Aliás, veja-se Suzana Fernandes da Costa, A regularização do IVA nos processos de insolvência, p. 41 e ss., visto que, ao fazer-se atualmente referência à sentença de verificação e graduação de créditos, não parece ser já entendimento da AT da obrigatoriedade de reclamação de créditos, uma vez que, enquanto credor do insolvente, posso não reclamar o meu crédito, mas vê-lo reconhecido, em função do acesso do administrador de insolvência a contabilidade do insolvente.

5.2.2. A insolvência de carácter limitado

A LOE 2015 em nada alterou o que se encontrava já legalmente previsto relativamente à dedução de IVA nas insolvências de carácter limitado, pelo que se mantém o anteriormente exposto no que concerne a esta situação, no ponto referente às alterações introduzidas pela LOE 2013.

Assim, a regularização do IVA ocorrerá em processo de insolvência de carácter limitado após a declaração de insolvência, devendo os credores provar os seus créditos através de faturas e demais documentos contabilísticos, uma vez que, no âmbito do presente processo, não existirá lugar a reclamação de créditos e, conseqüentemente, não haverá reconhecimento (ou não reconhecimento) judicial por parte do Administrador de Insolvência.

5.2.3. A insolvência de carácter pleno que dá lugar ao encerramento do processo por insuficiência da massa

Fora dos casos previstos anteriormente, cumpre fazer uma breve alusão às situações em que, na sentença de declaração de insolvência, o juiz fixa, entre outros elementos, prazo para reclamação de créditos e, mais tarde, mas antes que existe liquidação do património social⁷⁶, procede o mesmo ao encerramento do processo por insuficiência da massa insolvente, nos termos do art. 232.º do CIRE.

Por sua vez, estipula o art. 233.º do CIRE os efeitos do encerramento que, como determina MENEZES LEITÃO⁷⁷, basicamente, “se reconduzem à eliminação dos efeitos da declaração de insolvência”.

No que à regularização do IVA aqui concerne, consideramos que, não se encontrando expressamente prevista a presente situação, terão os credores de proceder à regularização do

⁷⁶ Veja-se o Ac. TRP, proferido no âmbito do processo n.º 85/10.1TTVLG.P1, de 14-02-2011.

⁷⁷ Cfr. Luís Menezes Leitão, 2015, Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, Almedina, p.250.

A falência dos momentos para regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis

imposto nos mesmos termos que se encontram previstos para as sentenças de caráter limitado, i.e., após o trânsito em julgado da sentença de declaração de insolvência.

Desde logo, porquanto, estabelece, o art. 232.º n.º5 do CIRE, que, caso se encontrasse aberto incidente de qualificação da insolvência, se o mesmo não se encontrar findo, prosseguirá os seus termos ora enquanto incidente limitado.

Conclusão

Consideramos o regime de regularização de IVA presente no CIVA como um regime legal portador de algumas falhas.

O mesmo não prevê certas situações que se verificam como cruciais enquanto momentos para a regularização e, como se tal não bastasse, possui certas deficiências quanto às circunstâncias já reguladas enquanto passíveis de possibilitar a regularização do imposto.

Ora, à semelhança do que expusemos ao longo da presente dissertação, tratando-se, inúmeras vezes, a regularização de IVA de uma última forma de recuperação pelo credor de algum valor relativamente aos negócios que celebrou com a sociedade comercial devedora, o regime da regularização, de forma a acautelar a posição dos credores, deveria pautar-se por ser um regime sem lacunas ou omissões – o que, lamentavelmente, e como tivemos oportunidade de expor, não sucede.

Termos em que, ao invés de se permitir a regularização do IVA de créditos considerados incobráveis em somente quatro situações, deve o legislador alterar o CIVA no sentido de passar a encontrar-se prevista a regularização no âmbito do PEPEX por tal consubstanciar, atualmente, uma situação de divergência entre o previsto na Lei n.º 32/2014, de 30 de maio e o previsto no artigo 78.º n.º7 e 78.º-A n.º4, ambos do CIVA.

Por sua vez, considerando que o regime da incobrabilidade se encontra construído numa lógica do reconhecimento da (provável) insatisfação de certo crédito, devem os créditos referentes a sociedades devedoras extintas por via do procedimento de dissolução administrativa consubstanciar situações que possibilitem, após análise da (in)existência de partilha de ativo pelos sócios, a regularização do imposto em causa por incobrabilidade. Assim, garantindo a diminuição de desigualdade entre credores consoante a situação em que o devedor se encontre, também as presentes situações devem ser aditadas como susceptíveis de regularização.

Por outro lado, sendo a regularização do IVA em créditos incobráveis apenas possível no âmbito de processos judiciais (com exceção do que sucede com o SIREVE) não se

compreende como se poderá obrigar os credores a participar nesses processos judiciais, pagando as taxas de justiça respetiva de modo a poderem regularizar o imposto em apreço.

Tão pouco se compreende como se obriga ainda que os credores procedam ao pagamento de uma taxa para obtenção por parte daquele de uma certidão judicial, emitida pelas secretarias dos respetivos tribunais onde correm os processos de insolvência, de forma a atestar que o credor efetivamente quanto ao processo judicial a correr termos, nada recebeu, se, tal não se demonstra bastante para a AT autorizar a regularização do IVA.

Aliás, o final requisito obrigatório para a AT consiste no dispêndio, por parte dos credores, de quantias com a contratação de um ROC, de forma a que este proceda à certificação, perante a AT, de que os requisitos para a efetiva regularização do imposto se encontram verificados e cumpridos.

Ora, reconhece-se que a desburocratização do regime da regularização do IVA nos créditos considerados incobráveis torna-se perigosa porquanto o que se pretende com os múltiplos requisitos (exigência de processos judiciais, certidões de tribunais confirmativas de que o processo efetivamente correu termos, certificação por ROC, entre outros) será evitar e combater as possíveis tentativas de reembolso fictício de IVA.

Não obstante, consideramos que a exigência que é feita ao credor de dispêndio de montantes pecuniários com certidões que não atestam informação que não pudesse ser constatada pelo ROC ou serviço de finanças competente (veja-se o exemplo da certidão emitida pelo AE no âmbito de um PEPEX), não deve continuar.

A solução poderia passar pela criação de um mecanismo que permitisse às secretarias dos tribunais informar os serviços de finanças sempre que o processo em causa atingisse uma certa fase (p.ex., nos processos de insolvência, quando fosse proferida a sentença de verificação e graduação de créditos).

Contudo, tal faz depender o mecanismo da regularização de secretarias judiciais que se encontram atualmente lotadas de trabalho e responsabilidade, o que se verifica, desde logo, pela retardação na emissão das certidões para fins fiscais requeridas pelos credores.

Considerando o atual panorama português, parece-nos que, premente será a atualização pelo legislador das situações que possibilitam a regularização de IVA em virtude dos créditos serem incobráveis.

Após a atualização do CIVA, deverá repensar-se o meio de prova, quer da efetiva existência do crédito, quer da participação do credor no processo judicial do devedor em causa. Sendo que, nos parece que a certificação por ROC deverá manter-se como requisito e condição para regularização do IVA porquanto, desse modo, a Autoridade Tributária confirma que a verificação e preenchimento dos pressupostos de regularização não só foi efetuada pelo credor (requerente), como uma entidade terceira e independente ao pedido de regularização.

Assim, e concluindo, qualquer solução que venha a ser adotada pelo legislador, deverá primar pela ponderação entre, por um lado, a necessidade de prudência da Autoridade Tributária e a transparência que deve ser exigida aos credores (requerentes da regularização), e, por outro, a não imputação ao credor da responsabilidade ou onerosidade por existência de passivo de outra sociedade (devedora, insolvente, extinta ou em processo de execução) que conduziu à apresentação de certo pedido de regularização de imposto sobre o valor acrescentado.

Bibliografia

- Abreu, Jorge M. Coutinho (Coord.), s.a., *Código Das Sociedades Comerciais em Comentário*, Volume II, Almedina
- Antunes, Bruno Botelho, 2008, *Da Repercussão Fiscal no IVA*, Almedina
- Augusto, Sara Cristina Trindade, 2012, *A Liquidação Societária – Aspectos Teóricos e Práticos*, Dissertação de mestrado, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa, orientador: Prof. Doutor José Engrácia Antunes, Porto
- Cipriano, João Amaro Santos, em Sebenta do Curso Online DIS1809 “SNC: Imparidade de activos e contingências” Módulo I, disponível em <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/SNC-ImparidadeActivosContingenciasDis1809.pdf>.
- Claro, Susana; Maia, Hugo Salgueirinho, 2014, *Recuperação de Iva de Créditos Incobráveis ou de Cobrança Duvidosa*, em Cadernos IVA Autores Vários (coordenação: Sérgio Vasques), Almedina
- Costa e Silva, Paula, 2005, *A liquidação da massa insolvente*. Disponível em: http://www.oa.pt/Conteudos/Art.s/detalhe_art..aspx?idsc=44561&ida=44625, (último acesso a 26-05-2015)
- Costa, Suzana Fernandes, 2013, *A regularização do IVA nos processos de insolvência*. Disponível em: http://www.sfcadvogados.pt/imgs/noticias/art._otoc_regulariza%C3%A7%C3%A3o_do_iva.pdf (último acesso a 01-06-2015)
- Ferreira, Ana Luísa Miranda, 2015, *A Liquidação Societária e a Responsabilidade pelo passivo superveniente*, Dissertação de mestrado, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa, orientador: Prof. Doutor Armando Triunfante, Porto
- Gomes, Edilmarina Rosário, 2013, *O Crédito tributário no processo de insolvência comercial*, Dissertação de mestrado, ISCTE-IUL, orientador: Prof. António Espírito Santo, 2015
- Lança, Cidália, 2012, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, em Lições de Fiscalidade, (coordenador: Vasco Branco Guimarães), Almedina
- Leitão, Luís Menezes, 2012, *Direito da Insolvência*, 4.ªEd, Almedina
- Leitão, Luís Menezes, 2012, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 6.ªEd, Almedina
- Leitão, Luís Menezes, 2015, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 8.ªed., Almedina
- Martins, Alexandre de Soveral, 2015, *Um Curso de Direito da Insolvência*, Almedina
- Martins, Alexandra; Moreira, Pedro, 2014, *Regularizações de IVA, A alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o erro Material ou de Cálculo e o Erro de Enquadramento ou de Direito*, em Cadernos IVA 2014, Autores Vários (coordenação: Sérgio Vasques), Almedina
- Martins, Guilherme Waldemar D'Oliveira; Franco, Raquel, 2014, *Regularizações de IVA: Pistas para Auditoria e Contabilidade*, em Cadernos IVA 2014, Autores Vários (coordenação: Sérgio Vasques), Almedina
- Martins, Luís M., 2014, *Processo de Insolvência Anotado e Comentado*, 3.ªEd, Almedina
- Sarmiento, Joaquim Miranda; Marques, Paulo, 2014, *IVA – Problemas Actuais*, 1.ªEd, Coimbra Editora

- Oliveira, Joana Albuquerque, 2012, *Curso de Processo de Insolvência e de Recuperação de Empresas*, 2.^aEd, Almedina
- Palma, Clotilde Celorico; Santos, António Carlos, 2014, *Código do IVA e RITI. Notas e Comentários*, Almedina
- Prata, Ana; Carvalho, Jorge Morais; Simões, Rui, 2013, *Código de Insolvência e Recuperação de Empresas Anotado*, Almedina