

Direção de Serviços do IRC (DSIRC)
Direção de Serviços do IVA (DSIVA)
Direção de Serviços do IMI (DSIMI)
Direção de Serviços do IMT, do IS, do IUC e das Contribuições Especiais (DSIMT)
Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC)
Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários (DSGCT)
Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT)

INSOLVÊNCIA
Obrigações Fiscais das Pessoas Coletivas em situação de Insolvência (revisão de instruções anteriores)

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Código do IMI
Código do Imposto do Selo
Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas

Artigos 8.º, 117.º, 118.º, 120.º, 121.º e 123.º
Artigos 28.º, 29.º, 32.º, 34.º e 36.º
Artigos 8.º e 9.º
Verba 28 da Tabela Geral
Artigos 36.º, 51.º, 65.º, 81.º, 128.º, 149.º, 150.º, 156.º, 172.º, 269.º e 270.º

CIRCULAR Nº 10/2015

1. Tendo-se concluído ser necessário, face às alterações legislativas entretanto vigentes, reanalisar o teor da Circular n.º 1/2010 que divulga o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) quanto a um conjunto de questões tributárias conexas com o processo de insolvência de pessoas coletivas, aprova-se o guião anexo com vista a clarificar e facilitar o cumprimento das principais obrigações fiscais por parte dos administradores da insolvência ou de outros representantes de tais entidades.

2. A definição do enquadramento tributário das pessoas coletivas em situação de insolvência e das obrigações fiscais que sobre elas impendem, constante do presente guião, tem por base o estudo realizado por um grupo de trabalho mandatado para o efeito e o entendimento por este preconizado, superiormente sancionado por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 14 de julho de 2015.

3. A orientação ora fixada fundamenta-se nos seguintes pressupostos essenciais:

- a) A declaração de insolvência não determina a extinção da sociedade verificando-se a continuidade da respetiva personalidade tributária até ao registo do encerramento definitivo da liquidação;



- b) Uma pessoa coletiva em situação de insolvência continua a existir, enquanto sujeito passivo de impostos, mantendo-se obrigada ao cumprimento das obrigações fiscais previstas nos códigos tributários;
- c) Pelo que, o disposto no artigo 65.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, não pode ser interpretado no sentido de determinar:
 - i) A perda da personalidade tributária da pessoa coletiva insolvente, subsistindo a suscetibilidade de esta ser sujeito de relações jurídicas tributárias no decurso do processo de liquidação;
 - ii) Qualquer tipo de exclusão do âmbito de incidência de impostos; ou
 - iii) A extinção de obrigações fiscais que ainda não se tenham constituído na esfera da pessoa coletiva insolvente à data da deliberação de encerramento do estabelecimento, ou
 - iv) O afastamento das obrigações que venham a incidir sobre a insolvente em resultado das operações de liquidação que sejam realizadas até à extinção do processo de insolvência;
- d) A deliberação de encerramento do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente, a que se refere o n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, sendo comunicada oficiosamente pelo tribunal, pode ser determinante da cessação de atividade para efeitos fiscais (IRC e IVA), no pressuposto de que a atividade da pessoa coletiva insolvente deixará de ser exercida e que, conseqüentemente, deixará de lhe ser exigível o cumprimento das obrigações fiscais especificamente emergentes da prossecução normal de uma atividade;
- e) Todavia, a dispensa integral do cumprimento de obrigações fiscais subseqüentes verificar-se-á apenas nos casos em que estejam já esgotados os ativos da pessoa coletiva insolvente e desde que a liquidação e partilha da massa insolvente não integre atos supervenientes com relevância em termos de incidência tributária;
- f) A inatividade ou a não exploração de estabelecimentos compreendidos na massa insolvente não significa de *per si* a impossibilidade de ocorrência de factos tributários posteriores, nem legítima que tais factos se devam excluir da tributação;
- g) Sendo, todavia, de reconhecer que as transmissões de bens compreendidos na massa insolvente que ocorram após a deliberação do encerramento de estabelecimento revestem uma natureza específica, devendo ser consideradas vendas judiciais,

com os consequentes efeitos na tributação em sede dos impostos sobre o rendimento e a despesa, nomeadamente quanto à definição do valor tributável e procedimentos de liquidação.

4. É revogada a Circular n.º 1/2010, de 2 de fevereiro de 2010.

Autoridade Tributária e Aduaneira, 9 de setembro de 2015

A Diretora-Geral,



Helena Alves Borges

GUIÃO PARA O CUMPRIMENTO
DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS DE PESSOAS COLECTIVAS
EM SITUAÇÃO DE INSOLVÊNCIA
(Anexo à Circular n.º 10)

I - OBRIGAÇÕES FISCAIS APÓS A DECLARAÇÃO DE INSOLVÊNCIA

1. Declaração de alterações

A entrega da declaração de alterações de atividade é dispensada sempre que os dados objeto de alteração respeitem a factos sujeitos a registo na Conservatória do Registo Comercial, conforme dispõe o n.º 3 do artigo 32.º do Código do IVA e o n.º 7 do artigo 118.º do Código do IRC.

Não existe, assim, obrigatoriedade de apresentação desta declaração quando estejam em causa a declaração de insolvência, a nomeação e a destituição do administrador da insolvência ou o encerramento do processo de insolvência, factos que são registados oficiosamente com base na respetiva certidão permanente na Conservatória do Registo Comercial, conforme dispõe a alínea b) do n.º 2 do artigo 38.º e o n.º 2 do artigo 230.º do CIRE.

Sendo, todavia, modificados quaisquer outros dos elementos constantes da declaração de inscrição no registo/início de atividade que não consubstanciem atos sujeitos a registo, continua a ser obrigatória a entrega da declaração de alterações, designadamente, para comunicação da alteração do número de identificação bancária (NIB/IBAN), eventualmente necessário para o pagamento de reembolsos no decurso do processo de insolvência.

2. Outras obrigações declarativas e de pagamento

2.1. Em sede de IRC:

Após a declaração de insolvência - e desde que a assembleia de credores não tenha deliberado o encerramento da atividade do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente nos termos do n.º 2 do artigo 156.º do CIRE, as pessoas coletivas insolventes continuam obrigadas a submeter, por transmissão eletrónica de dados, nos termos do artigo 120.º do Código do IRC, a declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do

**Dispensa de
apresentação
da declaração
de alterações**

**Obrigatoriedade
da
apresentação
da declaração
de alterações**

**Declarações
periódicas de
IRC
obrigatórias**

mesmo código, mantendo-se igualmente obrigadas ao cumprimento das obrigações relativas à liquidação e pagamento do imposto.

Caso seja deliberado o encerramento de estabelecimento compreendido na massa insolvente e comunicado tal facto à AT pelo tribunal, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, é assumida a cessação oficiosa, prevista no n.º 6 do artigo 8.º do Código do IRC, pelo que, a partir desse momento, e sem prejuízo do cumprimento de obrigações decorrentes de factos tributários anteriores, as pessoas coletivas insolventes só ficam obrigadas à entrega da declaração periódica de rendimentos e à respetiva liquidação e pagamento do imposto, relativamente aos períodos de tributação em que se verifique a existência de qualquer facto tributário sujeito a IRC, atendendo ao que dispõe o n.º 7 do artigo 8.º do Código do IRC.

2.2. Em sede de IVA:

A declaração de insolvência não altera, por si só, a qualidade de sujeito passivo de IVA da pessoa coletiva insolvente, qualidade essa que se mantém até à data da cessação de atividade, subsistindo, designadamente, nos termos do n.º 2 do artigo 29.º do Código do IVA, a obrigatoriedade de entrega de declarações periódicas, mesmo que não haja operações tributáveis no período correspondente.

Caso seja deliberado o encerramento de estabelecimento compreendido na massa insolvente e comunicado tal facto pelo tribunal à AT, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, é declarada oficiosamente pela AT a cessação oficiosa daquele sujeito passivo, ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 34.º do Código do IVA, sem prejuízo do cumprimento das obrigações fiscais nos períodos de imposto em que se verifique a ocorrência de operações tributáveis, em que devam ser efetuadas regularizações ou em que haja lugar ao exercício do direito à dedução.

Após esta cessação oficiosa, verifica-se a dispensa de obrigações fiscais em sede de IVA, mas apenas caso a liquidação e a partilha da massa insolvente não venham a integrar atos supervenientes com relevância em termos de incidência ou regularização do IVA, ou do exercício do direito à dedução por parte da pessoa coletiva insolvente.

Não se verificando tais circunstâncias, i.e., se após a cessação oficiosa de atividade, a pessoa coletiva insolvente continuar a realizar, ainda que ocasionalmente, transmissões de bens ou prestações de serviços correspondentes ao exercício de uma atividade económica que, nos termos do artigo 2.º do Código do IVA, implicam a sua qualificação como sujeito passivo de IVA, existe a obrigatoriedade de dar cumprimento, intercalada ou sucessivamente consoante o caso, às obrigações previstas no Código do IVA nos períodos de imposto em que se verifique

**Dispensa após
cessação
oficiosa de
atividade**

**Declarações
periódicas de
IVA
obrigatórias**

**Dispensa após
cessação
oficiosa de
atividade**

**Operações
tributáveis e
direito à
dedução do
IVA no período
de liquidação**

a ocorrência de operações tributáveis, em que devam ser efetuadas regularizações ou em que haja lugar ao exercício do direito à dedução.

É o que sucederá, caso a liquidação da massa insolvente venha ainda a envolver atos com relevância tributária em sede de IVA (v.g. regularizações que devam ser efetuadas) ou operações tributárias que consubstanciem prestações de serviços (v.g. locação de instalações, cedências de posição contratual, etc.), bem como caso a pessoa coletiva insolvente pretenda ainda exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens ou serviços indispensáveis na fase de liquidação.

Porém, caso os únicos atos com relevância, em termos do Código do IVA, realizados posteriormente no âmbito da liquidação e partilha da massa insolvente, correspondam a transmissões de bens compreendidos na massa insolvente que se devem assumir como vendas judiciais, bastará que o administrador da insolvência assegure o procedimento especial de liquidação do imposto devido previsto no n.º 5 do artigo 28.º do Código do IVA, não sendo exigível o cumprimento de quaisquer outras obrigações.

Para os efeitos atrás referidos, a liquidação e pagamento do imposto devem ser efetuados nos serviços de finanças, através de documento de cobrança (P2). O comprovativo do pagamento, acompanhado de documento emitido pelo administrador de insolvência (onde constem os elementos a que se refere o n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA) é considerado meio idóneo para o suporte do exercício do direito à dedução por parte dos adquirentes dos bens.

3. Obrigações específicas de pagamento de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e de Imposto do Selo que impendem sobre a massa insolvente

Sempre que o facto tributário, definido nos termos dos artigos 8.º e 9.º do Código do IMI e da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), ocorra em data anterior à declaração de insolvência, as dívidas de IMI e de Imposto do Selo (verba 28 da TGIS) são da responsabilidade da pessoa coletiva insolvente e devem ser reclamadas no processo de insolvência nos termos previstos no artigo 128.º do CIRE e no prazo constante da alínea j) do n.º 1 do artigo 36.º do mesmo código.

Caso, porém, o facto tributário ocorra em data posterior à declaração de insolvência, as dívidas de IMI e de Imposto do Selo (verba 28 da TGIS), referentes a prédios que tenham sido apreendidos no cumprimento do determinado na alínea g) do n.º 1 do artigo 36.º do CIRE para entrega ao administrador da insolvência, são já consideradas dívidas da massa insolvente e como tal enquadráveis no artigo 51.º do CIRE, devendo ser pagas pelo administrador da insolvência conforme previsto no artigo

**da massa
insolvente**

**Realização, em
exclusivo, de
vendas de bens
compreendidos
na massa
insolvente**

**Dívidas
anteriores à
declaração de
insolvência**

**Dívidas
posteriores
relativas a bens
que integram a
massa insolvente**

172.º do CIRE.

Apesar de se reconhecer que a declaração de insolvência não tem por efeito qualquer transmissão dos bens da pessoa coletiva insolvente para a respetiva massa insolvente e, como tal, o sujeito passivo do IMI e do Imposto do Selo (verba 28 da TGIS) continua a ser a pessoa coletiva insolvente, a sentença que declara a insolvência decreta a apreensão dos bens do insolvente e a sua entrega imediata ao administrador da insolvência (artigos 149.º e 150.º do CIRE), ficando os representantes da pessoa coletiva insolvente imediatamente privados dos poderes de administração e de disposição sobre esses bens, que passam a ser exercidos pelo administrador da insolvência (n.º 1 do artigo 81.º do CIRE).

Daí que, embora os documentos de cobrança continuem a ser emitidos em nome do sujeito passivo (a pessoa coletiva insolvente), o respetivo pagamento deva ser exigido à massa insolvente.

4. Outras obrigações acessórias

4.1. A apresentação da IES/DA pela sociedade insolvente

Após a declaração de insolvência, mantém-se a obrigatoriedade de apresentação da declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do Código do IRC, nos termos previstos no artigo 121.º do mesmo Código.

Inexistindo qualquer exclusão legal, especificamente dirigida às sociedades objeto de processo de insolvência ou, em geral, às sociedades em liquidação, não é legítimo considerar que as sociedades insolventes, ainda que tenham registado a cessação de atividade, por decorrência do disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, ficam dispensadas da apresentação de tal declaração, tanto mais que não está em causa uma obrigação de natureza exclusivamente fiscal, visto que esta declaração, para além de permitir o cumprimento da obrigação fiscal prevista no Código do IRC, integra, em simultâneo, o registo da prestação de contas exigível ao nível do Registo Comercial e informações para fins estatísticos requeridas pelo Instituto Nacional de Estatísticas (INE) e pelo Banco de Portugal (BdP).

4.2. A obrigatoriedade de contabilidade organizada

A declaração de insolvência e posterior liquidação ou recuperação não implica qualquer especialidade em relação aos restantes sujeitos passivos que se encontrem em atividade, no que respeita às respetivas

**Obrigatoriedade
de
apresentação
da declaração
anual de
informação
contabilística e
fiscal**

**Observância das
obrigações**

obrigações contabilísticas, mantendo-se, nos termos e condições referidas no artigo 123.º do Código do IRC, a obrigatoriedade de dispor de contabilidade organizada nos termos da lei.

É este, aliás, também o entendimento da Comissão de Normalização Contabilística, que considera que:

- *“O artigo 65.º do CIRE não derroga as obrigações de informação contabilística, nomeadamente decorrentes do novo Sistema de Normalização Contabilística, bem pelo contrário, o n.º 1 do artigo 65.º determina que devem ser elaboradas e depositadas as contas anuais, nos termos em que forem legalmente obrigatórias para o devedor.*
- *Uma sociedade comercial, objeto de um processo de insolvência em fase de liquidação e partilha da massa insolvente, não fica dispensada de cumprir com as obrigações legais de contabilidade organizada após a data da deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento.”*

II - RESPONSABILIDADE PELO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS DAS PESSOAS COLETIVAS INSOLVENTES

A responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais é imputável à pessoa coletiva insolvente e aos seus representantes legais.

No período entre a declaração da insolvência e a deliberação de encerramento do estabelecimento, essa responsabilidade fica cometida àquele a quem tiver sido atribuída a administração da insolvência, podendo, por isso, os responsáveis continuarem a ser os anteriores titulares dos órgãos sociais competentes da pessoa coletiva insolvente, ou ser já responsável o administrador da insolvência nomeado, caso lhe seja atribuído poderes para a administração do património da insolvente.

Nas situações em que, na assembleia de credores, não seja deliberado o encerramento do estabelecimento e, portanto, se decida por um plano de insolvência, ou um plano de recuperação, a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais cabe a quem ficar cometida a administração da pessoa coletiva insolvente (cfr. n.º 4 do artigo 65.º do CIRE).

Contudo, independentemente de haver ou não deliberação de encerramento, desde que a pessoa coletiva insolvente entre em liquidação, vigora a norma especial do n.º 10 do artigo 117.º do Código do IRC, pelo que as obrigações declarativas são da responsabilidade do administrador da insolvência, conforme decorre expressamente daquela norma.

**legais de
contabilidade
organizada**

**O cumprimento
das obrigações
fiscais é
imputável a
quem
represente a
pessoa coletiva
insolvente**

**Obrigações
declarativas em
sede de IRC
relativas a
entidades em**

Em qualquer outro caso, em que se verifique a obrigatoriedade de apresentação declarativa após a cessação de atividade a que se refere o n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, a responsabilidade recai sobre os legais representantes da pessoa coletiva insolvente, conforme determinado no n.º 2 do mesmo artigo.

III – ÂMBITO DE APLICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS NO DECURSO DA INSOLVÊNCIA

(Relativamente a este ponto ver novo entendimento da AT veiculado na Circular n.º 4/2017)

A aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE depende dos bens imóveis transmitidos se integrarem na universalidade da empresa ou estabelecimento vendidos, permutados ou cedidos no âmbito do plano de insolvência ou de pagamentos ou da liquidação da empresa insolvente.

Assim, a transmissão isolada de bens da empresa não está isenta, sendo necessário que a coisa vendida, permutada ou cedida abranja a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento.

Por sua vez, o artigo 269.º do CIRE prevê isenção de imposto do selo para um elenco fechado de “atos” do qual não constam as “situações jurídicas” sujeitas a imposto do selo da verba 28 da TGIS.

Os benefícios previstos no referido artigo têm uma natureza dinâmica, não se limitando apenas a evitar mais encargos fiscais para o devedor, até porque em muitos deles o imposto do selo é devido pelo adquirente, antes se aplicando a um conjunto de atos.

Ora, com a introdução da verba 28 da TGIS, teve o legislador que introduzir alterações ao Código do Imposto do Selo de forma a incluir nas regras de incidência as “situações jurídicas”. O facto tributário consubstancia-se numa “situação jurídica” que resulta da detenção de património com determinadas características num determinado momento e não em qualquer “ato”.

É, assim, plenamente aplicável ao imposto do selo da verba 28 da TGIS, o entendimento preconizado para o IMI, constante do ponto 3 da parte I do presente guião.

**liquidação
cabem ao
administrador
da insolvência**

**Âmbito da
isenção de IMT
na aquisição de
imóveis**

**Âmbito da
isenção do
imposto do
selo**