



INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

**A tributação das sociedades insolventes em sede de Imposto sobre o Rendimento
das Pessoas Coletivas: evidência empírica em Portugal**

Ana Cristina dos Santos Arromba Dinis

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial

**COIMBRA
2013**

A tributação das sociedades insolventes em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas: evidência empírica em Portugal

Ana Cristina dos Santos Arromba Dinis

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, realizada sob a orientação da Doutora Cidália Maria da Mota Lopes, do Dr. Pedro Miguel de Jesus Marcelino e do Doutor Alexandre Miguel Fernandes Gomes da Silva.¹

COIMBRA

2013

¹ Este trabalho foi redigido ao abrigo do Novo Acordo Ortográfico

Agradecimentos

A todos os meus amigos e familiares que, com todo o apoio, contribuíram para a realização desta dissertação, em particular, ao meu marido Frederico Dinis, à Amélia Paulos e à Susana Simões.

Um agradecimento muito especial aos meus orientadores, Doutora Cidália Lopes, Dr. Pedro Marcelino e Doutor Alexandre Silva, por toda a disponibilidade, compreensão, revisão e motivação, fundamentais para a realização deste trabalho.

Um reconhecimento muito particular à Comissão de Apreciação e Controlo da Atividade dos Administradores da Insolvência, por toda a informação disponibilizada.

Um agradecimento à Doutora Cristina Góis (Coordenadora do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial), à Direção-Geral da Administração da Justiça, ao Centro de Estudos Fiscais e aos Serviços de Biblioteca do ISCAC, por todo o apoio que facultaram.

A todos os Administradores da Insolvência, à Autoridade Tributária e Aduaneira (Diretores de Serviços, Diretores de Finanças e Chefes dos Serviços de Finanças) e Magistrados Judiciais que contribuíram com as suas respostas aos questionários que se lhes foi colocado, e sem as quais este estudo não seria possível.

Resumo

Numa sociedade e num mercado em convulsão, a insolvência de empresas é um tema na ordem do dia, pelas implicações sociais e económicas que acarreta. E em tempo de crise, como atualmente, há cada vez mais empresas em situação de insolvência. O fenómeno da insolvência empresarial tem sido objeto de estudo nas mais diversas áreas, e a controvérsia tem acompanhado, desde sempre, a sua abordagem. O tema é complexo, e torna-se ainda mais polémico quando abraça outro como a tributação das sociedades insolventes, também ele complexo. Este estudo pretende, assim, identificar e analisar os principais problemas suscitados pelo regime fiscal da tributação do produto da liquidação das sociedades insolventes. Para o efeito elaborámos um estudo empírico que avalia e confronta as opiniões de Administradores da Insolvência (AI), da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e de Magistrados Judiciais (MJ), com o objetivo de contribuir para uma melhor solução na tributação de empresas neste regime.

Palavras-chave: Insolvência, Tributação, Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), Benefícios Fiscais

Abstract

In the current turmoil of society and market, the insolvency of companies is a topic on the agenda because of social and economic implications that entails. And in time of crisis, like now, more and more companies became insolvent. The phenomenon of corporate insolvency has been studied in several areas, and the controversy has followed ever since, their approach. The subject is complex, and it becomes even more controversial when hugging each other as the taxation of insolvent companies, also complex. This study thus aims to identify and analyze the main problems raised by taxation of insolvent companies. To this end we drew up an empirical study that evaluates and confronts the opinions of the Insolvency Administrators, the Tax and Customs Authority, and Judicial Magistrates, with the aim of contributing to a better solution for business taxation in this regime.

Keywords: Insolvency, Taxation, Tax Income, Tax Benefits

“Provavelmente não existe questão mais intratável e controversa na legislação falimentar moderna do que a distribuição dos ativos do falido entre os seus credores. A questão ressurge toda a vez que há um grande processo de falência ou uma grande recessão económica, como aquela da qual somente recentemente muitos países industrializados emergiram. Nessas épocas, os credores reclamam, amargamente, sobre o tratamento desleixado que recebem do sistema falimentar.”

*JACOB S. ZIEGEL*²

² Tradução livre do original: “There is probably no more intractable or controversial question in modern insolvency law than the distribution of an insolvent’s assets among its creditors. The issue arises anew every time there is major bankruptcy or serious economic recession, such as the one from which many industrialized countries have only recently emerged. At such times, creditors complain bitterly about how shabbily the bankruptcy system treats them”, ZIEGEL, J. S. (1995), “Preferences and priorities in Insolvency Laws: Is There a Solution?”, UK, 39 *St Louis University Law Journal* 793, in <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/stlulj39&div=37&id=&page=>.

ÍNDICE GERAL

Agradecimentos
Introdução Geral

PARTE I – A tributação das sociedades insolventes em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC): enquadramento normativo e revisão da literatura

Capítulo I - Noções fundamentais de Fiscalidade

1.1. Introdução	14
1.2. Conceitos fundamentais	14
1.3. Notas conclusivas	22

Capítulo II – As sociedades insolventes: análise quantitativa

2.1. Introdução	23
2.2. Análise quantitativa das sociedades insolventes na estrutura empresarial portuguesa	24
2.3. Análise quantitativa da insolvência no contexto internacional	29
2.4. Notas conclusivas	31

Capítulo III – O regime jurídico das sociedades insolventes em Portugal: conceitos teóricos

3.1. Introdução	31
3.2. A insolvência: análise de conceitos teóricos	32
3.3. O regime jurídico das sociedades insolventes em Portugal	39
3.4. Notas conclusivas	43

Capítulo IV - O regime fiscal das sociedades insolventes

4.1. Introdução	43
4.2. O sistema fiscal português na insolvência	44
4.3. Os benefícios fiscais no processo de insolvência	56
4.4. A tributação das sociedades insolventes: comparações internacionais	61
4.5. Notas conclusivas	71

PARTE II – A tributação das sociedades insolventes em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC): metodologia de investigação e análise de dados

Capítulo V – Estudo empírico: metodologia de investigação

5.1. Introdução	73
5.2. Definição dos objetivos de estudo	74
5.3. As hipóteses de investigação	75
5.4. Definição das variáveis em estudo	77

5.5. Metodologia e caracterização da amostra	78
5.6. Notas conclusivas	93

Capítulo VI – Estudo empírico: análise e discussão de resultados

6.1. Introdução	94
6.2. Análise dos Resultados	94
6.3. Dos resultados empíricos aos pressupostos teóricos	110
6.4. Notas conclusivas	112

PARTE III – A tributação das sociedades insolventes em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC): conclusões finais e perspetivas futuras

Capítulo VII – Conclusões finais e perspetivas para futuras investigações

BIBLIOGRAFIA	120
---------------------	-----

ÍNDICE DE APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Censos a Administradores da Insolvência	124
APÊNDICE 2 – Censos à Autoridade Tributária	128
APÊNDICE 3 – Censos a Magistrados Judiciais	131
APÊNDICE 4 – Tabelas de Variáveis (SPSS)	134
APÊNDICE 5 – Tabela de Frequências 1 – Variáveis comuns G1-G2-G3	135
APÊNDICE 6 – Tabela de Frequências 2 – Variáveis G1	138
APÊNDICE 7 – Tabela de Frequências 3 – Respostas G1-G2-G3	140

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Processos de falência, insolvência e recuperação de empresas nos tribunais judiciais de 1ª instância, 2º trimestre	24
Figura 2 - Escalões de valor dos processos de falência, insolvência e recuperação de empresas findos nos tribunais judiciais de 1ª instância, 2º trimestre	25
Figura 3 - Tipo de pessoa envolvida nas insolvências decretadas nos tribunais judiciais de 1ª instância, 2º trimestre	25
Figura 4 - Processos do 2º trimestre de 2012 com créditos reconhecidos que apresentaram pagamentos (dados amostrais)	26
Figura 5 - Taxa de recuperação de créditos no 2º trimestre de 2012 (dados amostrais)	26
Figura 6 – Ações de insolvência por distrito	27
Figura 7 – Ações/Decisões de insolvência por setor de atividade	28
Figura 8 – Evolution of insolvency 2000- 2009 (base 100 – 2000)	29
Figura 9 – Number of bankruptcies, average 2006 = 100, Trend-Cycle	30
Figura 10 – Falências – Total de Ocorrências	30

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Profissão	86
-----------------------	----

Gráfico 2 – Género	87
Gráfico 3 – Grau Académico	87
Gráfico 4 – Área de Conhecimento	88
Gráfico 5 – Experiência Profissional	88
Gráfico 6 – Distrito de Atividade	89
Gráfico 7 – Certificação Profissional do Administrador da Insolvência	89
Gráfico 8 – Função do Administrador da Insolvência: duas vertentes do processo de insolvência	90
Gráfico 9 – Insolvência com recuperação ou insolvência com liquidação?	90
Gráfico 10 – Nomeações em processo de insolvência	91
Gráfico 11 – Tipologia de empresas	91
Gráfico 12 – Planos de recuperação aprovados	92
Gráfico 13 – Apreensão de bens em processo de insolvência	92
Gráfico 14 – Encerramento dos processos por insuficiência da massa	93
Gráfico 15 – Tempo de liquidação dos bens apreendidos para a massa insolvente	93
Gráfico 16 – Alterações ao CIRE e primazia à recuperação de empresas	96
Gráfico 17 – Alterações ao art.º 65º do CIRE	96
Gráfico 18 – Sujeição implícita da massa insolvente a IRC	97
Gráfico 19 – Exercício de atividade económica pela massa insolvente	97
Gráfico 20 – Produto da liquidação dos ativos insolventes é rendimento	98
Gráfico 21 – Benefícios fiscais no processo de insolvência	98
Gráfico 22 – Personalidade jurídica da massa insolvente	99
Gráfico 23 – Sujeição a IRC do produto da venda dos bens num processo de liquidação da massa insolvente	99
Gráfico 24 – Capacidade contributiva da massa insolvente	100
Gráfico 25 – Alteração do regime jurídico da insolvência	100
Gráfico 26 – Alteração ao CIRC	101

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – A tributação das sociedades insolventes: impacto da jurisprudência	60
Quadro 2 - Análise comparativa das principais abordagens sobre a tributação das sociedades insolventes	69
Quadro 3 – Type of legal system (origin of bankruptcy law)	71
Quadro 4 – Censos a Administradores da Insolvência	83
Quadro 5 – Censos à Autoridade Tributária e Aduaneira	84
Quadro 6 – Censos a Magistrados Judiciais	85
Quadro 7 – Amostra e taxa de resposta	86
Quadro 8 – Teste de “Qui-Quadrado” para a independência (variável: profissão)	102
Quadro 9 – Teste Binomial Variável 10	104
Quadro 10 – Teste Binomial Variável 11	104
Quadro 11 – Teste Binomial Variáveis 12, 15 e 17	105
Quadro 12 – Teste Binomial Variável 13	106
Quadro 13 – Teste Binomial Variável 14	107
Quadro 14 – Teste Binomial Variável 16	107
Quadro 15 – Teste Binomial Variável 18	108
Quadro 16 – Teste Binomial Variáveis 26 e 27	109

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Ações de insolvência por distrito	28
Tabela 2 – Ações/Decisões de insolvência por setor de atividade	28
Tabela 3 – Origem etimológica das palavras falência e insolvência	33

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E SÍMBOLOS

AI – Administradores da Insolvência ³
AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRE – Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
CRP – Constituição da República Portuguesa
CSC – Código das Sociedades Comerciais
DGAJ – Direção Geral da Administração da Justiça
DGCI – Direção Geral de Contribuições e Impostos
DGPJ – Direção Geral da Política de Justiça
G1 – Administradores da Insolvência
G2 – Autoridade Tributária e Aduaneira
G3 – Magistrados Judiciais
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
LGT – Lei Geral Tributária
MJ – Magistrados Judiciais
RJPADLEC – Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e Liquidação de Entidades Comerciais
SPSS – Statistical Package Social Science

³ Sempre que nos referirmos aos Administradores de Insolvência (AI), estaremos a considerar a posição da APAJ Associação Portuguesa dos Administradores Judiciais.

Introdução Geral

O presente trabalho versa sobre o enquadramento fiscal das sociedades⁴ insolventes em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) em Portugal. É um tema que consideramos de especial relevância sob vários pontos de vista.

Numa sociedade e num mercado em convulsão, a insolvência de empresas é um tema na ordem do dia, pelas implicações sociais e económicas que acarreta. E em tempo de crise, como atualmente, há cada vez mais empresas em situação de insolvência.

A insolvência é hoje vista sobretudo como o reflexo das dificuldades económicas e das medidas de austeridade a que poucas empresas escapam. As entidades apresentam-se incapazes de solver os compromissos assumidos, com situações económico-financeiras inábeis e incapazes de pagar as suas dívidas.

O fenómeno da insolvência empresarial tem sido objeto de estudo nas mais diversas áreas, e a controvérsia tem acompanhado desde sempre, a sua abordagem. FERNANDES e MARIO (2010) sublinham, a este propósito, a complexidade do tema, que se torna ainda mais polémico quando abraça outro tema como a tributação das sociedades insolventes.⁵

A tributação das sociedades insolventes é em nossa opinião um tema controverso associado fundamentalmente à falta de simplificação do sistema fiscal em Portugal. LOPES (2008) evidencia que a ciência fiscal tem dado seguramente até há relativamente pouco tempo mais atenção aos objetivos da equidade e da eficiência do que à simplicidade e aos problemas de viabilização ou funcionamento do sistema fiscal. Por isso, destaca que, a preocupação em torno da simplificação fiscal deve-se, em parte,

⁴ O nosso estudo refere-se às sociedades comerciais, que são aquelas que têm por objeto a prática de atos de comércio e adotam o tipo de sociedade definido nos termos do art.º 1º do CSC, nomeadamente as sociedades por quotas e as sociedades anónimas, etc..

⁵ FERNANDES, Carolina M., MARIO, Pouri do Carmo (2010), “Ensaio sobre a essência contabil versus a forma jurídica: (D)efeitos na tributação de uma massa falida”, Brasil, Universidade Federal de Minas Gerais, in: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/453.pdf>.

à necessidade de minimizar os custos decorrentes do funcionamento do sistema fiscal⁶, onde se incluem os custos resultantes das sociedades em processo de insolvência.

É pois, sobre a tributação das sociedades insolventes que nos propomos debruçar no presente trabalho.

1.1. Apresentação e justificação teórica do tema

A controvérsia do tema “tributação das sociedades insolventes” assenta na procura pela fundamentação dos princípios da tributação e, pela sua devida aplicação, o que origina as mais diversas questões no processo de insolvência entre Administradores da Insolvência (AI)^{7 8} – figura nuclear do instituto da insolvência, essencial à marcha do processo⁹, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e os Tribunais (MJ). Vejamos porquê.

Trata-se de saber se a massa insolvente¹⁰ está ou não sujeita a tributação e se o produto da liquidação dos ativos insolventes deverá ou não ser abrangido pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Serão as sociedades insolventes sujeitos passivos de imposto? Deverá o produto da liquidação da massa insolvente estar sujeito a tributação em sede de IRC?

⁶ LOPES, Cidália Maria da Mota (2008), *Quanto custa pagar impostos em Portugal?*, Coimbra, Almedina, pp. 13-17.

⁷ O administrador da insolvência exerce a sua atividade sob a fiscalização do juiz e em cooperação com a comissão de credores, se existir e tem como tarefa principal, entre outras, preparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, conforme podemos constatar da leitura dos artigos, 52.º, 55.º e 58.º do CIRE.

⁸ “A nomeação de um administrador de insolvência é necessária face à desconfiança na capacidade de administração do devedor, que a sua insolvência naturalmente pressupõe”, in LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2012), 4ª edição, *Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, pp.113. A nomeação do AI é da competência do juiz, e o processo de recrutamento que consta do estatuto do administrador de insolvência, é regulamentado na Lei 32/2004, de 22 de julho, sem prejuízo do disposto no CIRE, conforme refere o n.º 3 do artigo 52.º do CIRE. Nos termos do artigo 53.º do CIRE, a escolha também pode ser feita pelos credores, de pessoa que esteja ou não inscrita na lista oficial, desde que o juiz não considere que a mesma pessoa não tem idoneidade ou aptidão para o exercício do cargo, que é manifestamente excessiva a retribuição aprovada pelos credores ou, quando se trate de pessoa não inscrita na lista oficial.

⁹ “A quem são cometidas, entre muitas outras de caráter predominantemente preparatório ou instrumental, as tarefas relativas à liquidação do património do devedor”, Cfr. FERNANDES, Luís A. Carvalho e LABAREDA, João (2006), *Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas Anotado*, Lisboa, Quid Juris, pp. 189.

¹⁰ De acordo com o conceito dado pelo n.º 1 do art.º 46.º do CIRE, “a massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo”.

Nesse sentido, a AT tem entendido a massa falida ou insolvente como um sujeito passivo e a consequente sujeição a IRC da liquidação dos ativos insolventes. Por sua vez, os AI defendem que uma sociedade insolvente não exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e que, portanto, a partir do momento em que todos os bens são apreendidos para a massa insolvente, o produto da sua liquidação não está sujeito a tributação em sede IRC, sendo esta opinião corroborada por alguma jurisprudência nacional.¹¹ Não existe, por isso, consenso entre os diversos intervenientes do processo de insolvência, no que diz respeito à sujeição a imposto destas sociedades. Trata-se, deste modo, de um tema pertinente e cuja discussão merece ser tida em conta no meio académico.

A presente investigação revela-se então importante pelos motivos que seguidamente enumeramos. Em primeiro lugar, tanto quanto é do nosso conhecimento, não existem em Portugal muitos estudos que tenham abordado a tributação das sociedades insolventes e suas implicações. E em segundo lugar, a atual conjuntura económica, de crise e consequente aumento de falências e insolvências, tornam o tema pertinente, atual e relevante.¹²

1.2. Objetivos de investigação

Este estudo tem como objetivo geral de investigação o regime insolvencial, em especial a tributação das sociedades em sede IRC, numa realidade cingida às sociedades com sede ou direção efetiva em território português. A presente investigação tem como objetivos específicos os seguidamente apresentados.

Em primeiro lugar, apresentar uma visão crítica dos fatores que determinam ou deixariam de determinar a sujeição a IRC da massa insolvente e do produto da sua liquidação, através de uma solução, recorrendo a um estudo empírico com base numa

¹¹ Ver como exemplo os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: Processo 01891/02, 26/02/2003, Processo 01895/02, 21/01/2003, Processo 01079/03, 29/10/2003 e Processo 0617/10, 09/02/2011.

¹² Desde o início do ano, todos os dias 25 empresas pedem insolvência. O comércio é o sector mais afetado, com 1535 pedidos de insolvência até finais de novembro, mas a construção e o imobiliário têm vindo a ganhar terreno, mandando para o desemprego uma média de 430 trabalhadores ao dia. E as medidas de combate ao flagelo tendem a tardar. O Governo incluiu no OE para 2013 uma 'Agenda para a Construção e o Imobiliário', mas não adiantou ainda o que vai fazer, num sector que já perdeu, só no último ano, 110 mil empregos. Fonte: Portal da Insolvência (2012), in <http://www.insolvencia.pt/>.

amostra referenciada dos processos de insolvência em Portugal, partindo de uma análise ao IRC, tendo como base o CIRC, no seu fundamento principal de corresponder às exigências da tributação empresarial, concretizando o conceito de sujeito passivo. Em segundo lugar, pretende-se aferir dos conceitos gerais do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE)¹³, comparando a dissolução e liquidação das sociedades comerciais com a liquidação dos ativos insolventes e determinar os efeitos da insolvência no regime fiscal, evidenciando o impacto dos benefícios fiscais em sede de IRC no processo de insolvência. Em terceiro, e último lugar, comparar o modelo português de insolvência com outros modelos internacionais, analisando no contexto internacional a problemática fiscal da tributação de sociedades insolventes.

1.3. Estrutura da dissertação

A presente dissertação encontra-se organizada em três partes. A primeira parte será dedicada à revisão da literatura e enquadramento normativo da insolvência e a segunda à apresentação da metodologia de investigação e à análise de dados. Na terceira e última parte retiraremos as conclusões que decorrem da análise efetuada.

Na primeira parte serão abordadas noções relevantes para a contextualização das sociedades insolventes no que diz respeito à abordagem quantitativa destas na sociedade. Iniciaremos o nosso estudo, como não poderia deixar de ser, pela análise do CIRC, do CIRE e os seus conceitos gerais. Procederemos de seguida ao estudo do regime fiscal do processo de insolvência, no que toca a tributação em sede de IRC, a benefícios fiscais, isenções e impacto fiscal. E, por último, far-se-á uma breve análise comparativa dos diferentes estudos realizados internacionalmente. Na segunda parte, dedicada à metodologia de investigação e análise de dados, desenvolveremos os aspetos metodológicos da nossa investigação, realizando-se testes estatísticos, com vista à confirmação das hipóteses, e analisaremos os resultados obtidos. Finalmente, na terceira parte deste trabalho, discutiremos os resultados obtidos e as principais conclusões da análise efetuada.

¹³ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004 de 18 de Março, alterado pela Lei n.º 16/2012 de 20 de abril e atualizado até à Lei n.º 66-B/2012, 31 de dezembro.

PARTE I – A tributação das sociedades insolventes em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC): enquadramento normativo e revisão da literatura

Capítulo I – Noções fundamentais de Fiscalidade

1.1. Introdução

Ao analisar-se o fenómeno da insolvência empresarial na ótica da fiscalidade é indiscutível o enquadramento de conceitos de fiscalidade. Este capítulo permitirá observar diversos conceitos, os quais consideramos fundamentais à compreensão deste estudo, nomeadamente, no que toca ao enquadramento das sociedades insolventes em matéria fiscal, que faremos no capítulo relativo ao seu regime fiscal.

A análise que procuraremos efetuar neste capítulo centra-se essencialmente nos conceitos de lucro tributável, de rendimento, de atividade, de justiça fiscal, de capacidade contributiva, de sujeito passivo e benefícios fiscais. Pretendemos uma análise muito simples, mas sem descuar o rigor, com vista ao posterior enquadramento das sociedades insolventes em matéria de tributação, no capítulo referente ao seu regime fiscal.

1.2. Conceitos fundamentais

1.2.1. O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC)

Segundo NABAIS (2012) o conceito de imposto que vai pressuposto no dever de pagar impostos, não pode deixar de ser caracterizado a partir da própria constituição.¹⁴

Podemos então definir que o sistema fiscal português tem por isso a sua base na Constituição da República Portuguesa (CRP), que define os princípios orientadores, nomeadamente no que se refere ao tipo de impostos e a direitos e garantias dos

¹⁴ NABAIS, José Casalta (2012), *O Dever Fundamental De Pagar Impostos - Contributo Para a Compreensão Constitucional Do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina. pp. 223.

contribuintes.¹⁵ No art.º 103.º da CRP define-se que os impostos são criados por lei, logo é competência da Assembleia da República, que determina entre outras, a incidência e a taxa. O art.º 104.º da CRP estabelece os princípios gerais sobre o modo como são distribuídos os encargos tributários entre as várias categorias de contribuintes: pessoas coletivas e pessoas singulares.

Os impostos podem classificar-se em impostos sobre o rendimento pessoal, impostos sobre o consumo e impostos sobre o património. Para além de outros impostos sobre factos ou bens específicos.¹⁶ No nosso trabalho cingimo-nos, apenas, ao estudo dos impostos sobre o rendimento.¹⁷

Introduzida a Reforma Fiscal de 1988, foram instituídos dois impostos sobre o rendimento de características unitárias.¹⁸ Assim, desde 1989, a tributação do rendimento passou a efetuar-se através do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Importa para este estudo analisarmos mais especificamente IRC, tal como já definimos anteriormente.¹⁹

Para este trabalho interessa desde logo analisar o conceito de lucro tributável, acolhido pelo CIRC.

¹⁵ Artigo 103.º CRP (Sistema fiscal) ” 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

Artigo 104.º CRP (Impostos) “1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. 3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”.

¹⁶ Artigo.º 104.º da CRP.

¹⁷ A escolha incidiu sobre o IRC pela convicção de que, no processo de insolvência, se trata de um imposto muito polémico e com um impacto elevado na tributação das sociedades insolventes.

¹⁸ MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (1998), CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, *Sistema Fiscal Português*, Editora Rei dos Livros, pp. 9-10.

¹⁹ O IRC foi instituído com a publicação do Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 de novembro, que aprovou o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1989, republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, sendo a última alteração constante da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro - OE. O IRC trata-se de um imposto sobre o rendimento, numa ótica de rendimento acréscimo ou incremento patrimonial; direto, pois incide diretamente sobre a capacidade contributiva; real, uma vez que visa a tributação dos rendimentos das pessoas coletivas sem atender à sua especificidade subjetiva ou situação pessoal; estadual, vigorando em todo o território tendo como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado; periódico, renovando-se sucessivamente por todos os períodos de tributação, dando origem a sucessivas obrigações tributárias anuais independentes umas das outras, se bem que numa lógica de continuidade da atividade, conforme o demonstra o mecanismo de reporte de prejuízos fiscais; ordinário, por contrapartida a extraordinário; global e único, por incidir sobre todo o conjunto de rendimentos provenientes das diversas fontes do sujeito passivo; proporcional, por a taxa se manter constante independentemente da matéria coletável; principal, porque goza de autonomia quer ao nível normativo quer ao nível das relações tributárias concretas.

A obtenção de rendimentos pelos respetivos sujeitos passivos determina o nascimento da obrigação do imposto. Mas, o âmbito dos rendimentos sujeitos a imposto é condicionado não só pela residência do seu titular, como pelo exercício ou não, a título principal, de atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Genericamente, a tributação do rendimento em sede de IRC baseia-se assim na realidade económica constituída pelo lucro real, conceito que é explicitamente definido no CIRC, ao reportar-se o lucro à diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação, tal como definido no art.º 3º do CIRC.²⁰

Nos termos do art.º 3º do CIRC, a obtenção de rendimentos pelos respetivos sujeitos passivos determina o nascimento da obrigação do imposto. Assim, as entidades cujo objetivo seja a prática de operações económicas de carácter empresarial incluindo as prestações de serviços, isto é, que através da coordenação de fatores produtivos intervenham na produção ou distribuição de bens ou serviços para o mercado, são tributadas de acordo com o respetivo lucro²¹.

Segundo o Ministério das Finanças (1998) o IRC instituiu uma forma moderna de tributação, na medida em que passou a ter como objetivo a tributação global e personalizada do rendimento, através da adoção de um conceito amplo de rendimento: o conceito de rendimento acréscimo, uma vez que para efeitos de IRC é o acréscimo de riqueza que é objeto de tributação (diferença entre o património final e o inicial de uma entidade económica num período de tributação).²²

Mas como se define o rendimento?

²⁰ Artigo 3º CIRC (Base do imposto): “O IRC incide sobre: a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (...)”.

²¹ Importa referir que para este estudo interessam as entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e que, tal como definido nos termos do n.º 4 do art.º 3.º do CIRC, são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

²² CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, Direção-Geral dos Impostos (1998), “Sistema Fiscal Português”, Editora Rei dos Livros, pp. 11.

Para SALDANHA SANCHES (2010) “o rendimento foi o conceito criado pelos economistas nos séculos XVIII e XIX”.²³

SANTOS (2003) realça que a classificação dos impostos toma como critério distintivo a natureza económica da matéria tributável que eles atingem. Com efeito, a capacidade fiscal de um contribuinte decorre dos recursos económicos de que dispõe para satisfação das suas necessidades e estes, por sua vez, podem ser tributados segundo perspetivas distintas, nomeadamente, a do momento em que o contribuinte aufera esses recursos que, assim, assumem a natureza de ganho - caso em que se perfila um imposto sobre o rendimento. Na busca de uma conceção fiscal de rendimento idónea para traduzir a capacidade contributiva de um contribuinte foram avançadas duas teses principais: a da chamada teoria da fonte, segundo a qual o rendimento de uma pessoa é a soma dos bens suscetíveis de avaliação pecuniária que, num certo período, lhe advém da utilização das fontes produtivas de que dispõe; e a teoria do incremento patrimonial, que identifica o rendimento com o enriquecimento líquido de uma pessoa no decurso de um dado período, o equivalente à soma algébrica do seu consumo com a variação (positiva ou negativa) do seu património nesse espaço de tempo. Alinham-se desse modo, duas conceções distintas: a de rendimento-produto, noção restrita por apenas contemplar os proventos que decorrem periodicamente de uma fonte permanente, o que exclui todos aqueles que possuam carácter excecional, e a de rendimento-acrécimo, noção lata que engloba qualquer incremento patrimonial, independentemente da sua forma, da sua origem, da sua natureza constante ou fortuita ou do destino que se lhe possa dar.

Para o autor a prática dos sistemas fiscais tende, entretanto, a privilegiar este último conceito, uma vez que, por princípio, se entende mal que alguns ganhos que inequivocamente aumentam a capacidade económica de uma pessoa sejam excluídos da noção de rendimento pelo simples facto de não resultarem da participação direta numa atividade produtiva.²⁴ A simples definição de uma matéria tributável não implica, por si, qualquer consequência fiscal.²⁵ Mas para que isso se verifique é preciso que ocorra

²³ SALDANHA SANCHES, J. L. (2010), *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, pp. 38.

²⁴ SANTOS, J. A. (2003), *Teoria Fiscal*, Lisboa, Universidade Técnica de Lisboa, ISCSP, pp. 255-257.

²⁵ SANTOS evidencia que a escolha da matéria tributável é, em boa medida, prescrita pelo quadro socioeconómico onde o imposto tem lugar no qual se contornam condicionantes tão importantes como as tradições históricas, as estruturas políticas, económicas e administrativas ou a internacional. A afirmação de que "o sistema fiscal é a

ainda o chamado *facto gerador do imposto* (também designado por *facto tributário* ou *pressuposto de facto do imposto*), algo que se pode descrever como o acontecimento de natureza jurídica ou material que, deviamente delimitado na lei, faz nascer a obrigação tributária. Assim, uma vez definida a matéria tributável, é a ocorrência de um *facto tributário* legalmente previsto que determina o nascimento da obrigação de pagar o imposto. Assim, no caso de um imposto sobre o rendimento, a matéria tributável é o próprio rendimento, enquanto o *facto tributário* (que torna a pessoa obrigada ao imposto) é a perceção de um certo rendimento no decurso de um determinado ano.²⁶

Nos termos do art.º 8.º, n.º 5 do CIRC, relativamente às entidades com sede ou direção efetiva em território português é possível verificar que a cessação da atividade ocorre “na data do encerramento da liquidação ou na data da fusão ou cisão, quanto às sociedades extintas em consequência destas; ou na data em que a sede e a direção efetiva deixem de se situar em território português; ou na data em que se verificar a aceitação da herança jacente ou em que tiver lugar a declaração de que esta se encontra vaga a favor do Estado; ou ainda na data em que deixarem de verificar-se as condições de sujeição a imposto”.

Independentemente dos factos descritos, pode ainda a administração fiscal declarar oficiosamente a cessação de atividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma atividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial em condições de a exercer, tal como definido no n.º 6 do art.º 8.º do CIRC.

Importa também analisar o conceito de justiça fiscal. O ideal da justiça fiscal tem suscitado uma particular atenção ao longo do tempo, bem expressa nos inúmeros trabalhos académicos que o abordam, como referem BAIRRADA e MARTINS (2008).²⁷

expressão de uma sociedade” representa bem mais do que uma simples figura retórica. A título de exemplo, o autor apresenta o imposto russo que, no tempo de Pedro, o Grande (1672-1725) tributava o uso de barba ou de bigode e o imposto proposto durante a Revolução Francesa, cuja matéria tributável era a inteligência de cada um.

²⁶ SANTOS, J. A. (2003), *Teoria Fiscal*, Lisboa, Universidade Técnica de Lisboa, ISCS, pp. 274-276.

²⁷ BAIRRADA, C. e MARTINS, A. (2008), “Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal”, *Economia Global e Gestão*, ISCTE, vol. 13, n.º 3, Lisboa, pp. 2, in <http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf>.

Segundo NABAIS (2012) o Princípio da Igualdade Fiscal exige que o que é (essencialmente) igual, seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade.²⁸

O que é um imposto justo? Qual o padrão para aferir o grau de justiça de um sistema fiscal? São as questões que SANTOS (2003) coloca e que considera que não têm resposta objetiva e universalmente aceite, visto que qualquer solução será, sempre, baseada em considerações morais cuja validade está condicionada a um referencial concreto de espaço e de tempo. Daí que, quando muito, o problema deverá confinar-se à questão: "Num dado contexto, o que é que é justo?".

De facto, se é certo que a afirmação de que "o sistema fiscal deve ser justo" sempre se revelou pacífica, não é menos verdade que tal afirmação tem suscitado diversas interpretações. A variedade de posições doutrinárias que têm sido desenvolvidas sobre este assunto pode, ainda assim, ser recolhida em dois critérios tradicionais de justiça fiscal: o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva.²⁹

É por isso fundamental, para este estudo, observarmos o conceito de capacidade económica ou capacidade de pagar impostos, no sentido de posteriormente sabermos se as sociedades insolventes têm capacidade para pagar impostos.

Segundo SANTOS (2003) e de harmonia com o Princípio da Capacidade Contributiva, um sistema fiscal é justo se a repartição dos impostos pelos cidadãos for feita de acordo com a sua capacidade económica, independentemente do grau de satisfação que cada um possa retirar da fruição dos bens e serviços públicos.³⁰ Nesta perspetiva, para o autor, o fundamento do imposto reside no facto de ser, apenas, enquanto membro de uma comunidade política organizada e unicamente porque faz parte dela, que qualquer cidadão incorre no dever de pagar impostos. Deve fazê-lo, aliás, não na proporção dos benefícios que dela retira, mas segundo as suas "forças pecuniárias", pois qualquer indivíduo, atuando isoladamente, jamais poderá atingir o pleno desenvolvimento da sua

²⁸ NABAIS, José Casalta (2012), *O Dever Fundamental De Pagar Impostos - Contributo Para a Compreensão Constitucional Do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, pp. 435-520.

²⁹ SANTOS, J. A. (2003), *Teoria Fiscal*, Lisboa, Universidade Técnica de Lisboa, ISCSP, pp. 395.

³⁰ *Idem, Ibidem*, pp. 405-412.

personalidade: só em colaboração com os restantes membros da sociedade em que está inserido lhe será dado a conseguir esse objetivo central da vida humana. Daí que cada pessoa tenha uma quota-parte de responsabilidade perante o bem comum que se projeta no dever de contribuir para ele de harmonia com a sua capacidade.

O autor aborda ainda este conceito da capacidade contributiva baseando-se na Lei Geral Tributária (LGT), que considera que a condição de sujeito passivo é explicitamente reservada aos entes que estão vinculados ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, como substituto ou como responsável. E o estabelecimento de um imposto tem como objetivo primordial a captação de uma receita, pelo que o legislador fiscal começa por visar o possuidor de uma manifestação concreta de capacidade produtiva - a condição básica para que alguém possa proporcionar a transferência de recursos económicos que o imposto traduz, daí que de acordo com a nossa LGT, só algumas das pessoas vinculadas ao cumprimento de obrigações fiscais, no quadro de um determinado imposto, assumem a qualidade de sujeitos passivos.³¹

Assim, para o autor, uma vez afastada a solução das capitações, a opção básica que se oferece ao legislador é a da escolha para base do imposto de um elemento capaz de indiciar a capacidade económica de uma pessoa, quer nas suas fontes (v.g., um rendimento), quer nas suas manifestações (v.g., um consumo).³²

É necessário, por isso, definir o conceito de sujeito passivo.

Interessam-nos noções fundamentais, tal como o facto de que a obrigação tributária decorre da verificação de um facto (conjugação de pressupostos tributários) a que a lei, e só ela, liga como consequência a sujeição a imposto. Importa, por isso, concretizar o conceito de sujeito passivo, que se acolhe em IRC.

O art.º 2.º do CIRC (sujeitos passivos) refere, de uma forma geral, que estão sujeitas ao

³¹ *Idem, Ibidem*, pp. 211.

Artigo 4º LGT (Pressupostos dos Tributos) - 1 - Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património. (...)

³² SANTOS evidencia que pode dizer-se que a matéria tributável de um imposto de capitação era o próprio indivíduo, uma vez que, na sua forma mais primária (a capitação simples), o imposto lhe era exigido pelo simples facto de existir, isto é, sem qualquer conotação com a sua capacidade económica, *Idem, Ibidem*, pp. 275.

imposto as pessoas coletivas. Esse conceito é explicitamente definido no seu n.º 1 (art.º 2.º do CIRC) ao referir que são sujeitos passivos do IRC as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português, as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território. Aqui podemos distinguir entre sujeitos passivos por obrigação pessoal (residentes) em que o âmbito de incidência pessoal do imposto estende-se a todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva (local a partir do qual se faz a gestão global da empresa) em território português, e sujeitos passivos por obrigação real (não residentes).³³

Mas a lei concede excepcionalmente a certos sujeitos passivos benefícios fiscais para não ficarem na obrigação do imposto, apesar de em relação a eles se verificarem os pressupostos que condicionam o aparecimento da obrigação do imposto.³⁴

Para este estudo é importante abordar os benefícios fiscais para posteriormente sabermos o seu impacto no regime fiscal da insolvência.

Por definição, o benefício fiscal é um regime especial de tributação que envolve uma vantagem ou simplesmente um desagravamento fiscal perante o regime normal, assumindo-se como uma forma de “isenção, redução de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e reintegrações e/ou outras medidas fiscais” desta natureza, atendendo ao disposto no n.º 2 do art.º 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), que reforça no seu n.º 1 que se consideram benefícios fiscais “as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

³³ Delimitamos o nosso estudo às entidades que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nos termos do art.º 3.º do CIRC.

³⁴ Segundo SOUSA, Abílio (2013), não podemos confundir a isenção com a não-sujeição, já que ter isenção significa que se está “debaixo” da incidência do imposto, mas o sujeito passivo é desobrigado ao seu pagamento (beneficia de isenção). Não sujeição traduz uma realidade que não encontra enquadramento nas normas de incidência. SOUSA, Abílio (2013), *Estatuto dos Benefícios Fiscais Comentado*, Porto, Vida Económica, pp. 17.

Para SALDANHA SANCHES (2010) a lei fiscal está sempre cheia de um conjunto de pequenas exceções, de regimes especiais, de benefícios fiscais que, ainda que no seu cômputo final alterem profundamente a distribuição da carga tributária, escapam quase sempre à perceção da grande maioria dos contribuintes. São exceções que estilhaçam a lógica interna do sistema e os princípios de oneração, são um conjunto de "contra normas" (normas excepcionais) que o contribuinte normal percebe mal, mas que lhe transmitem a noção (exata) de que as leis fiscais são injustas³⁵.

Ainda que, conforme defende XAVIER DE BASTO (1994) o abuso de benefícios fiscais, de regulamentações e os regimes de exceção sejam, em princípio, fonte de complexidade e constituam muitas vezes um incentivo à descoberta de novas vias para evasão fiscal, os próprios benefícios são justificados como políticas para encorajar certo tipo de comportamento mais desejável ou certas atividades.³⁶

Por isso, e a propósito da legitimação e perigos dos benefícios fiscais³⁷, SALDANHA SANCHES (2010) destaca que a desigualdade de tratamento entre factos semelhantes com alguns excluídos de tributação exige uma justificação, sob pena de um regresso aos privilégios fiscais. Poderemos encontrar razões para a atribuição de um regime fiscal mais favorável, mas a multiplicação destas razões - e a consequente multiplicação de benefícios fiscais (que depois de serem concedidos tendem a perpetuar-se independentemente de um juízo renovado sobre a sua real eficácia) - é um dos problemas principais dos sistemas fiscais de hoje.³⁸

1.3. Notas conclusivas

Neste capítulo analisámos diversos conceitos fiscais fundamentais, os quais são necessários à compreensão deste estudo.

Iniciámos este capítulo com a observação do conceito de IRC, com vista a abordarmos

³⁵ SALDANHA SANCHES, J. L. (2010), *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, pp. 43.

³⁶ Cf. XAVIER DE BASTO, J.G. (1994), "Uma reflexão sobre a Administração fiscal", *Notas Económicas*, nº 4, in LOPES, Cidália Maria da Mota (2008), *Quanto custa pagar impostos em Portugal?*, Coimbra, Almedina, pp. 124-127.

³⁷ Além da questão financeira, consideramos a posição dos contribuintes face a situações diferenciadoras.

³⁸ SALDANHA SANCHES, J. L. (2010), *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, pp. 49.

conceitos gerais do CIRC, com relevância para o enquadramento posterior das sociedades insolventes, nomeadamente no que se refere à sua sujeição a IRC. Analisámos também outros conceitos que considerámos fundamentais, nomeadamente o da justiça fiscal, o da capacidade contributiva e o de sujeito passivo que se acolhe em IRC. Finalizámos com a abordagem aos benefícios fiscais.

Na verdade, conforme veremos seguidamente, os conceitos agora abordados são cruciais para a correta análise do regime fiscal da insolvência.

Seguidamente, iremos efetuar uma análise quantitativa das sociedades insolventes, relevante para enquadramento neste estudo, de forma a observarmos a importância, pertinência e atualidade do tema deste trabalho, inserido no contexto empresarial atual.

Capítulo II – As sociedades insolventes: análise quantitativa

2.1. Introdução

No primeiro capítulo observámos diversas noções de fiscalidade, de grande importância para o enquadramento que faremos posteriormente das sociedades insolventes.

Neste capítulo pretendemos apresentar uma análise quantitativa das sociedades insolventes. Consideramos que esta análise é relevante de forma a podermos observar a evolução da insolvência empresarial ao longo do tempo, o que reforça a importância do nosso tema.

Este capítulo encontra-se dividido da forma que seguidamente descrevemos. Primeiramente faremos uma análise quantitativa das sociedades insolventes na estrutura empresarial portuguesa. Para tal, recorreremos às estatísticas sobre os processos de falência, insolvência e recuperação de empresas, publicadas regularmente em Portugal, pela Direção Geral da Política de Justiça (DGPI).³⁹ Seguidamente analisaremos quantitativamente a insolvência num contexto internacional, recorrendo para o efeito a

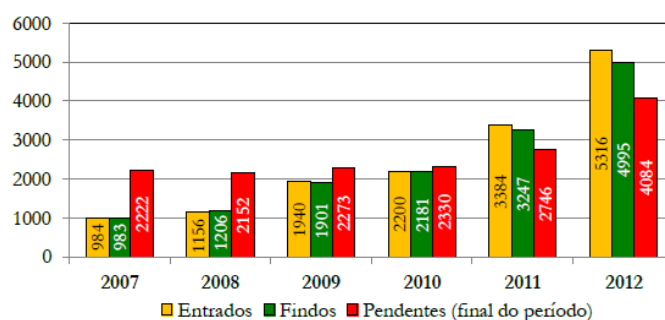
³⁹ PÁGINA DA DIREÇÃO GERAL DA POLÍTICA DE JUSTIÇA in <http://www.dgpi.mj.pt/>.

estudos e relatórios internacionais diversos como fonte bibliográfica.

2.2. Análise quantitativa das sociedades insolventes na estrutura empresarial portuguesa

O movimento processual nos tribunais judiciais de 1ª instância, no 2º trimestre de cada ano consta da figura 1.

Figura 1 - Processos de falência, insolvência e recuperação de empresas ⁴⁰



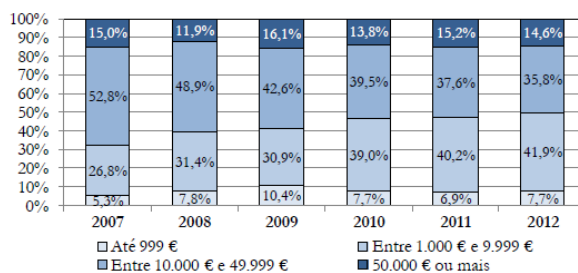
Fonte: Direção Geral da Política de Justiça

Pela análise da **figura 1**, a qual compara os segundos trimestres dos anos de 2007 a 2012, observa-se um aumento acentuado do número de processos de falência, insolvência e recuperação de empresas nos tribunais judiciais de 1ª instância, em Portugal, em especial no segundo trimestre de 2012. A comparação dos períodos homólogos relativos ao segundo trimestre de 2007 e de 2012 revela um aumento de cerca de 440,2% no número de processos que deram entrada.

Nesta análise é interessante verificar também a caracterização dos processos de falência, insolvência e recuperação de empresas findos no 2º trimestre de cada ano, tendo em conta o escalão de valor, de acordo com a figura 2.

⁴⁰MINISTÉRIO DA JUSTIÇA (2012), “Estatísticas trimestrais sobre processos de falência, insolvência e recuperação de empresas” (2007-2012), *Boletim de Informação Estatística Trimestral 6*, Direção Geral da Política de Justiça, in http://www.djpp.mj.pt/sections/siej_pt/.

Figura 2 - Escalões de valor dos processos findos ⁴¹

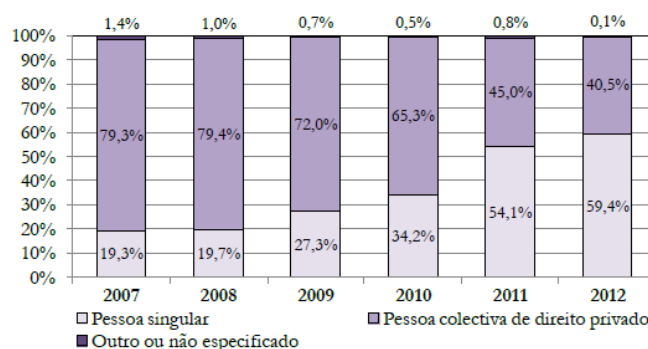


Fonte: Direção Geral da Política de Justiça

Da análise da **figura 2** é possível observar uma tendência de aumento da proporção de processos cujo valor se encontra entre 1.000 € e 9.999 €, com um aumento de cerca de 15,0 pontos percentuais. Os escalões até 999 € e 50.000 € mantiveram aproximadamente constante o seu peso no total de processos (mais 2,5 pontos percentuais e menos 0,5 pontos percentuais, respetivamente, entre o segundo trimestre de 2007 e o segundo trimestre de 2012).

Um dos itens que é possível verificar também na análise é o tipo de pessoa envolvida nas insolvências decretadas. Vejamos, então, a figura 3.

Figura 3 - Tipo de pessoa envolvida nas insolvências decretadas ⁴²



Fonte: Direção Geral da Política de Justiça

Da leitura da **figura 3** é possível verificar um aumento, na comparação homóloga do segundo trimestre de 2007 com o segundo trimestre de 2012, do peso das pessoas

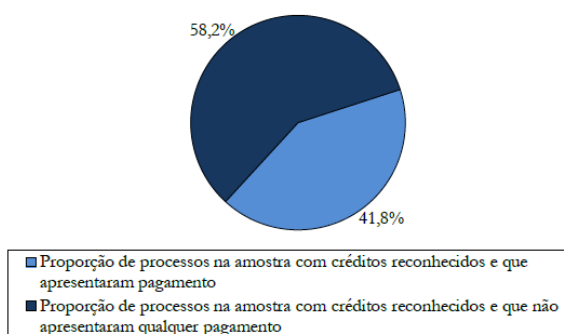
⁴¹ *Idem, Ibidem.*

⁴² *Idem, Ibidem.*

singulares no total de processos (passando de 19,3% para 59,4%, ou seja, mais do que uma triplicação do peso), acompanhado por uma redução comparável a nível das pessoas coletivas de direito privado (passando de 79,3% para 40,5% e registando uma diminuição de 38,8 pontos percentuais). Nas pessoas singulares e nas pessoas coletivas de direito privado, observa-se, todavia, independentemente de aumentos ou reduções no respetivo peso relativo, um aumento do número absoluto das insolvências decretadas.

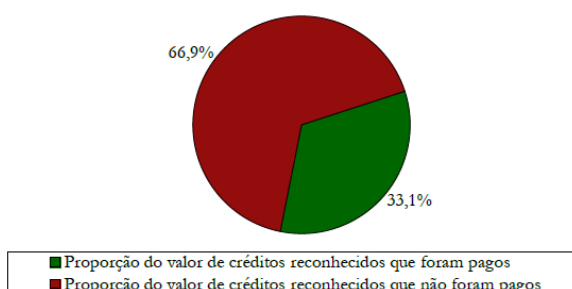
Sobre os dados amostrais da taxa de recuperação de créditos nos processos de falência, insolvência e recuperação de empresas ⁴³, observa-se a figura 4.

Figura 4 - Processos com créditos reconhecidos que apresentaram pagamentos (dados amostrais)⁴⁴



Fonte: Direção Geral da Política de Justiça

Figura 5 - Taxa de recuperação de créditos (dados amostrais)⁴⁵



Fonte: Direção Geral da Política de Justiça

⁴³ *Idem, Ibidem.* Dimensão da amostra igual a 317 processos; dimensionamento efetuado a partir da fórmula de cálculo da dimensão amostral para proporções, para uma dimensão populacional igual a 1.782 processos, nível de significância igual a 5% (o que corresponde a um intervalo de confiança a 95%) e precisão absoluta de 5% (correspondente à diferença máxima entre os valores das proporções amostrais apresentados e os verdadeiros valores dessas proporções na população).

⁴⁴ *Idem, Ibidem.*

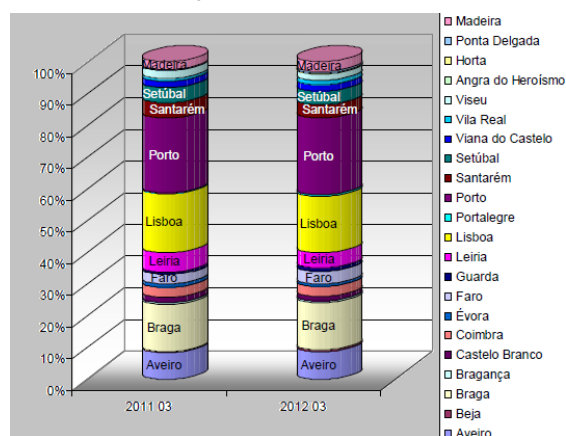
⁴⁵ *Idem, Ibidem.*

Restringindo a análise aos processos que apresentaram créditos reconhecidos (**figura 4**), é possível observar que a proporção de processos que apresenta algum tipo de pagamento de créditos é de 41,8%, em relação aos 58,2% que não apresentam qualquer tipo de pagamento. A **taxa de recuperação de créditos**, ou seja a proporção do montante de créditos pagos em comparação com o montante de créditos reconhecidos, cifra-se em apenas 33,1% (**figura 5**). Os restantes 66,9% do montante de créditos reconhecidos pelos tribunais não foram correspondidos por um pagamento efetivo dos mesmos.

A COFACE Portugal também publica com frequência estudos das empresas com registo de ações de insolvência em Portugal.⁴⁶

Assim, apresentamos na figura 6, um estudo recente, com referência ao 1º trimestre de 2012, em comparação com o mesmo período de 2011, os aspetos que consideramos mais relevantes para este estudo.

Figura 6 – Ações de insolvência por distrito



Fonte: COFACE

Da análise da figura 6, é possível observar que os Distritos em que se registaram maior número de ações de insolvência foram os seguidamente apresentados na tabela 1.

⁴⁶ PÁGINA DA COFACE (2012), in http://www.cofaceportugal.pt/CofacePortal/ShowBinary/BEA%20Repository/PT/pt_PT/images/estudos/Insolvencias_1Q2012.

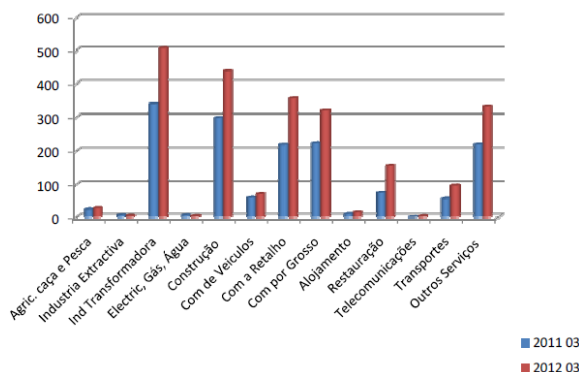
Tabela 1 - Ações de insolvência por distrito

Com variações homólogas no 1.º trimestre acima da média (51,5%)			
Distrito	Nº de insolvências	Crescimento (face ano)	% Total insolvências
Porto	567	+54%	24,1%
Aveiro	206	+60%	8,7%
Com variações homólogas abaixo da média			
Distrito	Nº de insolvências	Crescimento (face ano)	% Total insolvências
Lisboa	418	+45%	17,7%
Braga	347	+48%	14,7%
Leiria	112	+15,5%	4,8%

Fonte: Elaboração Própria

Analisando a figura 7, podemos observar o número de ações de insolvência por setor de atividade.

Figura 7 – Ações/Decisões de insolvência por setor de atividade



Fonte: COFACE

Verificamos então que os sectores de atividade em que ocorreu o registo de maior número de ações de insolvência foram o do comércio, da indústria transformadora, da construção civil e da restauração.

Tabela 2 – Ações/Decisões de insolvência por setor de atividade

Sector de atividade	Nº de insolvências	Crescimento (face ano)	% Total insolvências
Comércio	751	+50%	32%
Indústria Transformadora	506	+48%	21%
Construção Civil	439	+47%	19%
Restauração	153	+104%	6,5%

Fonte: Elaboração Própria

Analisamos seguidamente a insolvência no contexto internacional.

2.3. Análise quantitativa da insolvência no contexto internacional

Na União Europeia e de acordo com um estudo da Comissão Europeia⁴⁷ podemos analisar as estatísticas da insolvência na figura que se apresenta seguidamente.

Figura 8 – Evolution of insolvency 2000- 2009 (base 100 – 2000)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Austria	100	97	99	106	118	132	126	118	118	131
Belgium	100	104	106	111	116	116	112	113	125	147
Bulgaria	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Croatia	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Cyprus	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Czech Rep.	100	99	87	69	59	51	51	46	45	62
Denmark	100	132	139	142	148	141	112	136	209	316
Estonia	100	88	146	157	149	143	120	69	146	280
Finland	100	98	100	98	86	80	82	81	92	126
France	100	100	102	114	113	114	109	115	133	155
Germany	100	114	132	139	139	130	121	103	104	120
Greece	100	87	72	60	72	73	67	63	70	84
Hungary	100	118	124	154	156	159	189	194	223	339
Iceland	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Ireland	100	129	115	101	97	94	95	97	207	383
Italy	100	92	92	90	97	104	88	52	63	86
Latvia	100	111	131	191	148	94	108	126	152	279
Lithuania	100	142	193	150	171	186	183	146	231	414
Luxembourg	100	126	115	110	112	114	105	111	98	121
Malta	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Montenegro	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Netherlands	100	121	139	178	186	189	166	129	130	228
Norway	100	100	125	146	120	99	85	80	102	152
Poland	100	130	145	139	80	76	50	37	33	48
Portugal	100	109	124	155	167	106	108	128	215	257
Romania	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Serbia	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Slovakia	100	104	125	104	82	136	142	66	48	74
Slovenia	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
Spain	100	92	125	122	112	105	103	106	305	645
Sweden	100	110	118	122	114	101	91	86	94	121
Turkey	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a	n.a
United Kingdom	100	104	104	97	92	101	107	85	112	140

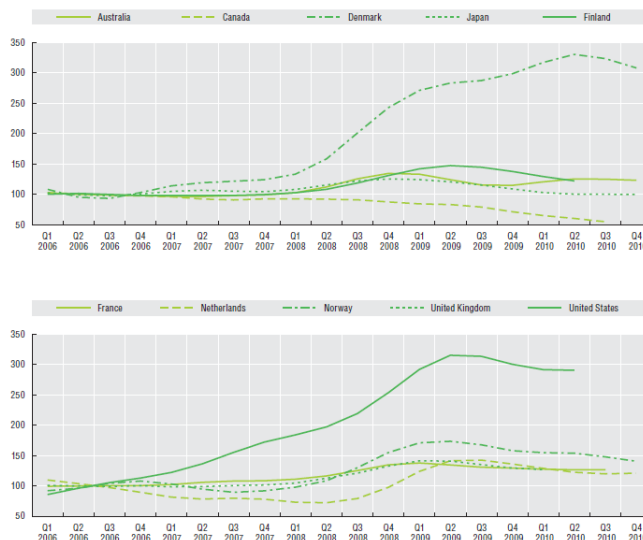
Fonte: Euler Hermes, Les défaillances dans le monde

Também no relatório da OCDE de 2011⁴⁸ é possível analisar o número de insolvências ao longo do tempo, como podemos observar na figura que se segue.

⁴⁷ COMISSÃO EUROPEIA (2011), “Business Dynamics Survey: START-UPS, BUSINESS TRANSFERS AND BANKRUPTCY: Final Report”, Bruxelas, in http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business-environment/files/business_dynamics_final_report_en.pdf.

⁴⁸ OCDE (2011), “Entrepreneurship at a Glance”, OECD Publishing, in <http://www.startupgreece.gov.gr/sites/default/files/Entrepreneurship%20at%20a%20Glance%202011.pdf>.

Figura 9 – Number of bankruptcies, average 2006 = 100, Trend-Cycle



Fonte: Stalink

Também no Brasil, é possível verificar a evolução do número de insolvências na figura que apresentamos seguidamente.

Figura 10 – Falências – Total de Ocorrências

Mês	Falências							
	Requeridas				Decretadas			
	Micro e Pequena Empresa	Média Empresa	Grande Empresa	Total	Micro e Pequena Empresa	Média Empresa	Grande Empresa	Total
Jan-10	90	23	19	132	63	6	-	69
Feb-10	106	36	15	157	47	5	1	53
Mar-10	123	44	28	195	56	7	1	64
Abr-10	90	40	16	146	60	7	1	68
Mai-10	95	43	24	160	76	5	1	82
Jun-10	94	37	18	149	54	7	-	61
Jul-10	112	36	29	177	50	2	1	53
Ago-10	119	46	21	186	55	5	3	63
Set-10	118	44	30	192	50	6	1	57
Out-10	108	28	37	173	46	5	2	53
Nov-10	92	35	21	148	52	3	1	56
Dez-10	88	23	19	124	44	6	3	53
Jan-11	89	32	10	131	35	2	4	41
Feb-11	94	34	6	134	60	2	2	64
Mar-11	108	33	31	172	52	-	1	53
Abr-11	94	24	15	133	46	3	1	50
Mai-11	105	38	25	168	46	6	1	53
Jun-11	98	34	17	159	43	7	3	53
Jul-11	116	31	20	167	58	5	1	64
Ago-11	121	29	20	170	54	7	4	65
Set-11	76	20	12	108	75	7	-	82
Out-11	86	28	17	131	37	3	-	40
Nov-11	101	43	20	164	35	3	-	38
Dez-11	65	38	17	120	35	3	-	38
Jan-12	70	31	23	124	29	3	1	33
Feb-12	79	46	27	152	35	9	1	45
Mar-12	104	39	30	173	52	15	3	70
Abr-12	89	51	25	165	55	9	-	64
Mai-12	105	67	31	203	34	10	2	46
Jun-12	92	52	24	168	51	8	4	63
Jul-12	110	50	40	200	34	6	1	41
Ago-12	118	50	24	192	67	12	1	80
Set-12	82	32	21	135	41	10	3	54
Out-12	82	45	25	152	61	14	1	76
Nov-12	78	36	22	136	49	7	1	57
Dez-12	87	31	21	139	25	8	6	39

Fonte: Indicador Serasa Experian de Falências e Recuperações

Da leitura das figuras 8, 9 e 10 podemos observar que o número de processos de insolvência tem aumentado significativamente nos últimos anos de forma transversal em todos os países analisados. Na Europa, podemos verificar que a maior evolução se centra em Espanha, e que Portugal se encontra na lista de países com o maior registo de

insolvências. Este cenário é também possível de se verificar com maior incidência no Japão, nos Estados Unidos da América e no Brasil. Comparando a evolução ao longo do tempo, observamos que o registo de insolvências aumenta significativamente a partir do ano 2008, ano em que a crise financeira se abateu sobre o mundo.

2.4. Notas conclusivas

As entidades apresentam-se incapazes de solver os compromissos assumidos, com situações económico-financeiras inábeis e incapazes de pagar as suas dívidas. Ao longo dos anos é possível observar o forte aumento de insolvências. É uma realidade que vai além de Portugal e que é transversal no mundo, como os dados quantitativos aqui mostraram.

No próximo capítulo será abordado o regime jurídico das sociedades insolventes em Portugal. A relevância da nossa abordagem prende-se com o facto de podermos observar a distinção entre os vários conceitos, por forma a melhor enquadrarmos a temática da insolvência, e analisarmos de forma simples o processo de insolvência português.

Capítulo III – O regime jurídico das sociedades insolventes em Portugal: conceitos teóricos

3.1. Introdução

No capítulo anterior analisámos quantitativamente a evolução do número de sociedades insolventes, quer em Portugal, quer no contexto internacional.

Nesta secção pretende-se analisar o regime jurídico das sociedades insolventes. Este capítulo encontra-se dividido em duas secções. Em primeiro lugar, observaremos diversos conceitos teóricos do regime jurídico das sociedades insolventes, fundamentais para a compreensão da temática da insolvência. Em segundo, e último lugar, analisaremos o regime jurídico das sociedades insolventes em Portugal, nomeadamente no que toca à evolução histórica da regulamentação insolvencial, à análise sumária do

processo de insolvência e à comparação simples entre os diversos regimes jurídicos em Portugal.

3.2. A insolvência: análise de conceitos teóricos

3.2.1. Conceitos de insolvência, dissolução, liquidação e extinção

Nos termos do CIRE⁴⁹, uma empresa encontra-se em situação de insolvência quando está incapaz de cumprir algumas das suas obrigações vencidas ou se o seu ativo é insuficiente para satisfazer o passivo exigível. Do CIRE, constam dois pressupostos para o pedido de declaração de insolvência. Um pressuposto objetivo – a existência de uma situação de insolvência atual ou iminente, previsto no art.º 3.º do CIRE e um pressuposto subjetivo – ser um dos sujeitos passivos previstos no artigo 2º do CIRE⁵⁰.

Daqui resultam entre outros dois conceitos fundamentais: insolvência atual e insolvência iminente. Só o incumprimento de obrigações vencidas obriga ao requerimento de insolvência atual, mas também em caso de insolvência iminente.

Segundo FERNANDES e LABAREDA (2006) a insolvência iminente caracteriza-se pela ocorrência de factos que, não tendo ainda conduzido a esse incumprimento que determina a situação de insolvência atual, com grande probabilidade a vão determinar a

⁴⁹ Artigo 3.º - Situação de insolvência - 1 - É considerado em situação de insolvência o devedor que se encontre impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas. 2 - As pessoas coletivas e os patrimónios autónomos por cujas dívidas nenhuma pessoa singular responda pessoal e ilimitadamente, por forma direta ou indireta, são também considerados insolventes quando o seu passivo seja manifestamente superior ao ativo, avaliados segundo as normas contabilísticas aplicáveis. 3 - Cessa o disposto no número anterior, quando o ativo seja superior ao passivo, avaliados em conformidade com as seguintes regras: a) Consideram-se no ativo e no passivo os elementos identificáveis, mesmo que não constantes do balanço, pelo seu justo valor; b) Quando o devedor seja titular de uma empresa, a valorização baseia-se numa perspetiva de continuidade ou de liquidação, consoante o que se afigure mais provável, mas em qualquer caso com exclusão da rubrica de trespasse; c) Não se incluem no passivo dívidas que apenas hajam de ser pagas à custa de fundos distribuíveis ou do ativo restante depois de satisfeitos ou acautelados os direitos dos demais credores do devedor. 4 - Equipara-se à situação de insolvência atual a que seja meramente iminente, no caso de apresentação pelo devedor à insolvência.

⁵⁰ Artigo 2.º - Sujeitos passivos da declaração de insolvência – “1 - Podem ser objeto de processo de insolvência: a) Quaisquer pessoas singulares ou coletivas; b) A herança jacente; c) As associações sem personalidade jurídica e as comissões especiais; d) As sociedades civis; e) As sociedades comerciais e as sociedades civis sob a forma comercial até à data do registo definitivo do contrato pelo qual se constituem; f) As cooperativas, antes do registo da sua constituição; g) O estabelecimento individual de responsabilidade limitada; h) Quaisquer outros patrimónios autónomos. 2 - Excetuam-se do disposto no número anterior: a) As pessoas coletivas públicas e as entidades públicas empresariais; b) As empresas de seguros, as instituições de crédito, as sociedades financeiras, as empresas de investimento que prestem serviços que impliquem a detenção de fundos ou de valores mobiliários de terceiros e os organismos de investimento coletivo, na medida em que a sujeição a processo de insolvência seja incompatível com os regimes especiais previstos para tais entidades”.

curto prazo, exatamente pela insuficiência do ativo líquido e disponível para satisfazer o passivo exigível.⁵¹

A “insolvência” não se confunde com a “falência”, tal como atualmente entendida, uma vez que a impossibilidade de cumprir obrigações vencidas, em que a primeira noção fundamentalmente consiste, não implica a inviabilidade económica da empresa ou a irrecuperabilidade financeira postuladas pela segunda, mesmo até porque nos casos em que é o devedor que se apresenta à insolvência, pode esta apenas ser iminente.⁵²

Curiosamente, e até se atendermos à origem etimológica das palavras, percebemos as diferenças entre conceitos. Vejamos a tabela seguidamente apresentada.

Tabela 3 – Origem etimológica das palavras falência e insolvência

Palavra	Origem	Verbo	Significado
Falência	<i>Fall</i>	<i>fallere</i>	A fingir, induzir em erro, ou falsidade nas promessas.
Insolvência	<i>Solvo</i>	<i>in solvere</i>	Inverso da solvência, não poder pagar, não resolver, ou não poder cumprir as suas obrigações.

Fonte: Elaboração Própria

A insolvência, enquadrada num processo de execução, tem por finalidade a satisfação dos credores, que pode ser conseguida através de um plano de insolvência, baseado na recuperação empresa ou, quando tal não é possível, na liquidação do património do devedor insolvente, com a consequente repartição do produto obtido pelos credores, nos termos do art.º 1º do CIRE.⁵³ A noção de insolvência não deve ser confundida com as

⁵¹ FERNANDES, Luís A. Carvalho e LABAREDA, João (2006), *Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas Anotado*, Lisboa, Quid Juris, pp. 71.

⁵² LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2012), 4ª edição, *Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, pp. 15.

⁵³ O CIRE define a finalidade do processo de insolvência: Artigo 1.º - Finalidade do processo de insolvência - 1 - 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. 2 - Estando em situação económica difícil, ou em situação de insolvência meramente iminente, o devedor pode requerer ao tribunal a instauração de processo especial de revitalização, de acordo com o previsto nos artigos 17.º-A a 17.º-I.

noções de dissolução e liquidação, ainda que todas nos possam encaminhar para a extinção de uma sociedade. Importa por isso definir mais especificamente cada um destes conceitos.⁵⁴

Nos termos do Código das Sociedades Comerciais (CSC)⁵⁵, a dissolução de uma sociedade é uma modificação da situação jurídica que se caracteriza pela sua entrada em liquidação. Neste sentido, a personalidade jurídica da sociedade conserva-se até ao registo do encerramento da liquidação. Com a dissolução a sociedade termina a persecução do objeto social e entra imediatamente em liquidação, aplicando-se ainda nos casos de insolvência o disposto nas respetivas leis de processo.⁵⁶

Segundo CABRITA (2004)⁵⁷, a dissolução das sociedades é um processo que se prolonga no tempo e que pode ser separado em três fases, como a seguir descrevemos. Em primeiro lugar, a fase da dissolução propriamente dita. Em segundo lugar, a fase da liquidação. Em terceiro e último lugar, a fase de partilha.

Uma empresa que se dissolve inicia um processo de liquidação, o qual será conducente ao desaparecimento da empresa. A dissolução é, por isso, uma fase necessária e prévia à liquidação, pelo que a partir do ato de dissolução, a empresa entra na fase em que se desenvolve o respetivo processo de liquidação.

Segundo o art.º 141º do CSC, a sociedade dissolve-se imediatamente nos casos previstos no contrato e, ainda, pelo decurso do prazo fixado no contrato, por deliberação dos sócios, pela realização completa do objeto contratual, pela ilicitude superveniente

⁵⁴ Consultar Portal da Empresa, in <http://www.portaldaempresa.pt>.

⁵⁵ Aprovado pelo Decreto-Lei 262/86 de 2 de setembro e republicado pelo Decreto-Lei 76-A/2006 de 29 de março.

⁵⁶ Nos termos do art.º 146º do CSC, o qual define as regras gerais da liquidação: “1 - Salvo quando a lei disponha de forma diversa, a sociedade dissolvida entra imediatamente em liquidação, nos termos dos artigos seguintes do presente capítulo, aplicando-se ainda, nos casos de insolvência e nos casos expressamente previstos na lei de liquidação judicial, o disposto nas respetivas leis de processo. 2 - A sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica e, salvo quando outra coisa resulte das disposições subsequentes ou da modalidade da liquidação, continuam a ser-lhe aplicáveis, com as necessárias adaptações, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas. 3 - A partir da dissolução, à firma da sociedade deve ser aditada a menção «sociedade em liquidação» ou «em liquidação». 4 - O contrato de sociedade pode estipular que a liquidação seja feita por via administrativa, podendo igualmente os sócios deliberar nesse sentido com a maioria que seja exigida para a alteração do contrato. 5 - O contrato de sociedade e as deliberações dos sócios podem regulamentar a liquidação em tudo quanto não estiver disposto nos artigos seguintes. 6 - Nos casos em que tenha ocorrido dissolução administrativa promovida por via oficiosa, a liquidação é igualmente promovida oficiosamente pelo serviço de registo competente”.

⁵⁷ CABRITA, Pedro (2004), “Dissolução de Sociedades”, Lisboa, *Verlag Dashöfer*, pp. 2-3.

do objeto contratual e pela declaração de insolvência da sociedade.

Importa distinguir que se à data da dissolução, a sociedade não tiver dívidas, podem os sócios proceder imediatamente à partilha dos haveres sociais, nos termos do art.º 156º do CSC⁵⁸, situação que é irrealizável em caso de insolvência, por definição.

As operações ligadas à liquidação têm a sua origem na decisão que teve por objetivo pôr fim à atividade da empresa – a decisão de dissolução. A partir desse momento, inicia-se um período durante o qual se pretende realizar os bens e direitos que integram o ativo, que consiste em converter em disponibilidades líquidas, os saldos das diversas contas do ativo. Em simultâneo, com estas operações, devem satisfazer-se as responsabilidades pendentes. No final do período deverá restar um valor remanescente líquido, o qual será distribuído pelos sócios da sociedade.

Com a publicação do Decreto-Lei 76-A/2006, de 29 de março, foi aprovado o Regime Jurídico dos Procedimentos Administrativos de Dissolução e Liquidação de Entidades Comerciais (RJPADLEC).⁵⁹ É muito importante reconhecer que este regime nada tem a ver com o processo de insolvência, conforme decorre da aplicação do CIRE.⁶⁰ O RJPADLEC define inclusivamente no seu art.º 3º que se, durante a tramitação dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais, for pedida a declaração de insolvência da entidade comercial, os atos praticados ao abrigo dos procedimentos ficam sem efeito, seguindo o processo de insolvência os termos previstos no CIRE.⁶¹ As normas da liquidação da sociedade constantes do

⁵⁸ Artigo 156.º - Partilha do ativo restante – “1 - O ativo restante, depois de satisfeitos ou acautelados, nos termos do artigo 154.º, os direitos dos credores da sociedade, pode ser partilhado em espécie, se assim estiver previsto no contrato ou se os sócios unanimemente o deliberarem. 2 - O ativo restante é destinado em primeiro lugar ao reembolso do montante das entradas efetivamente realizadas; esse montante é a fração de capital correspondente a cada sócio, sem prejuízo do que dispuser o contrato para o caso de os bens com que o sócio realizou a entrada terem valor superior àquela fração nominal. 3 - Se não puder ser feito o reembolso integral, o ativo existente é distribuído pelos sócios, por forma que a diferença para menos recaia em cada um deles na proporção da parte que lhe competir nas perdas da sociedade; para esse efeito, haverá que ter em conta a parte das entradas devida pelos sócios. 4 - Se depois de feito o reembolso integral se registar saldo, este deve ser repartido na proporção aplicável à distribuição de lucros. 5 - Os liquidatários podem excluir da partilha as importâncias estimadas para encargos da liquidação até à extinção da sociedade”.

⁵⁹ Alterado pelo Decreto-Lei n.º 318/2007, de 26 de Setembro e pelo Decreto-Lei n.º 250/2012, de 23 de novembro.

⁶⁰ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março Objeto de inúmeras alterações, as últimas com a publicação da Lei n.º 16/2012 de 20 de abril e da Lei n.º 66-B/2012, 31 de dezembro.

⁶¹ O RJPADLEC enuncia nos seus artigos 4º e 5º, as condições de início do procedimento administrativo de dissolução quer voluntário, quer oficioso: Artigo 4.º Início voluntário do procedimento - 1 - As entidades comerciais, os membros de entidades comerciais, os respetivos sucessores, os credores das entidades comerciais e os credores de

RJPADLEC destinam-se a regular a partilha do património societário da sociedade dissolvida, sendo a liquidação feita no interesse dos sócios. Já no que toca às normas do CIRE, estas tratam da liquidação dos ativos insolventes e regulam a venda dos bens apreendidos para a massa insolvente, em favor dos credores da sociedade declarada insolvente.⁶²

Nos termos do art.º 160.º do CSC, a sociedade considera-se extinta, pelo registo exclusivo do encerramento da liquidação. Para finalizar este capítulo, podemos ainda definir que, em termos gerais, a liquidação é um processo que vai culminar com a extinção da empresa dissolvida.

3.2.2. A massa insolvente e a sua liquidação

Na sentença que declarar a insolvência, e nos termos do art.º 36º do CIRE, o juiz decreta a apreensão, para imediata entrega ao administrador da insolvência, dos elementos da contabilidade do devedor e de todos os seus bens, ainda que arrestados, penhorados ou por qualquer forma apreendidos ou detidos.

O conceito de massa insolvente é definido no art.º 46.º do CIRE, e destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo.

sócios e cooperadores de responsabilidade ilimitada podem iniciar o procedimento administrativo de dissolução mediante a apresentação de requerimento no serviço de registo competente quando a lei o permita (...)

Artigo 5.º Início oficioso do procedimento - O procedimento administrativo de dissolução é instaurado officiosamente pelo conservador, mediante auto que especifique as circunstâncias que determinaram a instauração do procedimento e que identifique a entidade e a causa de dissolução, quando resulte da lei (...).

⁶² Aliás, essa distinção é também feita pela DGPI, ao evidenciar que há inúmeras situações de empresas em processo de insolvência, a onerar desnecessariamente o Estado, uma vez que se trata de um processo bastante dispendioso, em condições de serem dissolvidas por via administrativa que, por não terem património, deveriam ser dissolvidas à luz deste regime e não do CIRE: “Tem sido notada uma tendência para a utilização indevida do processo de insolvência por parte de credores que pretendem, por esta via, obter o pagamento mais célere dos créditos que detêm sobre a empresa em dificuldades económicas, mas ainda não insolvente, evitando assim o recurso à ação executiva e aproveitando o impacto que uma eventual declaração de insolvência poderia ter na imagem comercial da empresa. Foi também apontada como problemática a articulação do regime da insolvência com o regime de dissolução administrativa de sociedades, que tem como consequência o aumento de custos para o tesouro público, pois são bastante mais elevados que os que resultariam para o Estado”. De referir que, tendo o processo de insolvência o objetivo de satisfação dos credores, em qualquer circunstância, os credores das referidas sociedades nunca serão pagos pelos créditos que disponham perante as sociedades que se encontrem em tais circunstâncias, uma vez que não há património que possa ser alienado para satisfazer tais direitos de crédito.

A assembleia de credores delibera sobre o encerramento ou manutenção em atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente, nos termos definidos no art.º 156º do CIRE. Pelo que, 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. No entanto, a suspensão da liquidação não obsta à venda dos bens da massa insolvente, nomeadamente os que não possam ou não se devam conservar por estarem sujeitos a deterioração ou depreciação, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 158º do mesmo diploma.

Antes de proceder ao pagamento dos créditos sobre a insolvência, e conforme determina o art.º 172º do CIRE, o administrador da insolvência deduz da massa insolvente os bens ou direitos necessários à satisfação das dívidas desta, incluindo as que previsivelmente se constituirão até ao encerramento do processo.

São dívidas da massa insolvente, nos termos do art.º 51º do CIRE, as custas do processo de insolvência, as remunerações do administrador da insolvência e as despesas deste e dos membros da comissão de credores, as dívidas emergentes dos atos de administração, liquidação e partilha da massa insolvente, as dívidas resultantes da atuação do administrador da insolvência no exercício das suas funções, entre outras resultantes de contrato.

A determinação do âmbito dos rendimentos é muito importante, como sublinham FERNANDES e LABAREDA (2006) uma vez que estando eles afetos à satisfação prioritária das dívidas da massa, não podem ser utilizados para pagamento aos credores da insolvência, antes da respetiva liquidação integral, devendo ser usados para esse fim apenas no rateio final, a não ser que manifesta e comprovadamente excedam o necessário para honrar as dívidas da massa insolvente.⁶³ Mas a maioria das vezes, e atendendo ao âmbito das dívidas da massa, os rendimentos não são suficientes para honrar os compromissos prioritários da massa insolvente, evidenciam os autores.

Por um lado, a consequência disso é que todas as dívidas de funcionamento da empresa

⁶³ “Caberá ao juiz fazer essa fiscalização”, in FERNANDES, Luís A. Carvalho e LABAREDA, João (2006), *Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas Anotado*, Lisboa, Quid Juris, pp. 584.

nascidas no período posterior à declaração de insolvência – dívidas laborais, fiscais, bancárias, de fornecimento, etc. – por serem consideradas dívidas da massa insolvente, são pagas prioritariamente à satisfação dos credores da insolvência e, sendo muitas vezes a exploração deficitária, na liquidação da massa insolvente, aos credores da insolvência ficará apenas aberta a porta da opção pelo encerramento da empresa.⁶⁴

Por outro lado, e 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, e de acordo com o preceituado no art.º 39.º do CIRE, o processo de insolvência é declarado findo logo que a sentença transite em julgado.⁶⁵

Com a declaração de insolvência, extinguem-se os privilégios creditórios e as garantias reais, nos termos do art.º 97.º do CIRE⁶⁶. A propósito desta extinção, FERNANDES e LABAREDA (2006)⁶⁷, referem que o antecedente daquele artigo, na sua versão original era o art.º 152.º do CPEREF, que introduziu uma grande alteração no regime falimentar, na medida em que anteriormente à sua entrada em vigor se revelava altamente negativa a influência dos créditos privilegiados. Estava em causa não só o grande número de credores privilegiados a concorrer a tais processos como, na grande maioria dos casos, o grande volume dos créditos que eles representavam. Ainda que o regime agora instituído recupere a subsistência de privilégios nascidos antes da instauração do processo de insolvência, atendendo ao tempo em que se constituíram, não se abandona, segundo os autores, o facto de se estender ao Estado e a outras entidades os deveres de solidariedade económica e social que se exigem da generalidade dos credores, na recuperação das empresas em situação económico-financeira difícil, a que chamam “dar exemplo de participação no sacrifício comum”.

⁶⁴ *Idem, Ibidem*, pp. 241.

⁶⁵ Sem prejuízo da tramitação até final do incidente limitado de qualificação da insolvência, nos termos do referido artigo.

⁶⁶ Art.º 97.º CIRE – Extinção de privilégios creditórios e garantias reais: “Extinguem-se, com a declaração de insolvência: a) Os privilégios creditórios gerais que forem acessórios de créditos sobre a insolvência de que forem titulares o Estado, as autarquias locais e as instituições de segurança social constituídos mais de 12 meses antes da data do início do processo de insolvência (...)”.

⁶⁷ FERNANDES, Luís A. Carvalho e LABAREDA, João (2006), *Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas Anotado*, Lisboa, Quid Juris, pp. 377-379.

Resumindo, no que toca às sociedades e no processo de insolvência, são possíveis de aplicação as situações que de seguida se descrevem.

Por um lado, existindo insuficiência da massa insolvente ou havendo o pagamento das dívidas aos credores, o processo de insolvência é encerrado. Por outro lado, a assembleia de credores pode deliberar a manutenção da atividade do estabelecimento. Depois, a assembleia de credores pode deliberar o encerramento do estabelecimento.

No primeiro caso, encerrando-se o processo de insolvência, a empresa pode continuar a sua atividade normalmente. No segundo caso, e acordado um plano de insolvência, a atividade da empresa também pode continuar normalmente. No terceiro e último caso, a empresa vai para liquidação.

3.3. O regime jurídico das sociedades insolventes em Portugal

A realidade insolvencial não é nova. Sempre existiram negócios que correram mal e o Estado, no exercício do seu poder, tem-se visto obrigado a regulamentar esta problemática, com o objetivo primário de salvaguardar os direitos dos credores. Esta preocupação de regulamentação é, por isso, e desde há muito tempo imposta, pelo que são importantes alguns aspetos que contextualizam a evolução do direito da insolvência.

Segundo LEITÃO (2012) já no Direito Romano na sua fase mais primitiva (Direito Quiritário), admitia-se *addicere*, isto é, a adjudicação do devedor insolvente, que permanecia em estado de servidão para com os credores durante sessenta dias. Se não solvido o débito neste período o devedor poderia ser vendido ou morto.⁶⁸ A cobrança do débito dava-se diretamente na pessoa do devedor, levando-o a ser única garantia de todos os credores. Neste período, caso houvesse um concurso de credores, ou seja, mais de um credor, o devedor poderia ser morto e o seu corpo esquartejado e dividido entre os credores, como satisfação proporcional aos seus créditos. Com o decorrer do tempo foram desenvolvidas outras formas de cobrança e penalização dos devedores ainda no Direito Romano. São delas exemplo, a execução patrimonial através da lei *Lex Poetelia*

⁶⁸ Nesta fase seguimos de muito perto LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2012), 4ª edição, *Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, pp. 23-77.

Papira que veio abolir o critério de responsabilidade pessoal, proibindo a venda como escravo ou a morte do devedor para satisfação dos seus créditos.

Na Idade Média, a falência é vista como delito, acusando o falido de infâmia ou seja *Falliti Sunt Fraudatores*.⁶⁹ Foi nesta época que apareceu a ideia de que o crédito comercial é de interesse geral e não apenas do credor e do devedor, pelo que a tutela estatal passou a assumir especial relevo já que a atuação dos credores estava condicionada à disciplina judiciária. Os concursos creditórios eram rigidamente disciplinados, atribuindo ao Juiz a função de zelar pelos bens do devedor guardando-os para o momento certo serem vendidos e o valor era partilhado entre os credores. Neste momento, na Idade Média, observou-se a falência no sentido individual.

Na Era Napoleónica, o Código Napoleónico ou seja o Código Comercial Francês (1897), e que teve preponderante influência do instituto falimentar, impôs graves restrições ao falido, ocorrendo então a distinção entre devedores honestos e desonestos.

Em Portugal, LEITÃO (2012) descreve que a evolução do regime da insolvência, se apresenta como extremamente diversificada e da qual é possível identificar três fases.

A primeira fase – sistema de falência-liquidação, que vai desde os primórdios até ao Código do Processo Civil de 1961 e onde o objetivo da falência é a satisfação dos credores. Em 1833, o Código Comercial definia falência como “inabilidade para satisfazer pagamentos”, e, em 1898, enunciava que se “presume em estado de quebra, que deve ser judicialmente declarada, o comerciante que cessa os pagamentos das suas obrigações comerciais”. O Código de Falências de 1899 e o Código do Processo Comercial de 1905 apontavam como pressuposto da declaração de falência a insolvabilidade do comerciante. Em 1935, foi publicado o novo Código de Falências.

A segunda fase - sistema de falência-saneamento, que vai desde o Código do Processo Civil de 1961 até ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) de 2004. A reforma mais importante ocorreu através do Decreto-Lei nº 132/93 de 23 de

⁶⁹ “Os falidos são fraudadores, enganadores”.

Abril, que aprovou o Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF). A principal inovação do CPEREF foi a abolição da distinção entre falência e insolvência. Nesta fase o objetivo do processo divide-se em dois: liquidação e recuperação, dando prevalência a este último. O CPEREF, assente mais na ideia da reabilitação patrimonial das empresas insolventes, tendo-se, no entanto, mostrado incapaz de resolver o problema da insolvência, foi revogado pelo CIRE.

Por último, a terceira fase – retorno ao Sistema de falência-liquidação, foi desencadeada pelo CIRE de 2004, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março. Apesar de o CIRE ter revogado o CPEREF, este continuou a aplicar-se aos processos de recuperação da empresa e de falência pendentes à data de entrada em vigor do CIRE.⁷⁰ O processo de insolvência passou a ter como fim principal a satisfação dos credores, de que a recuperação da empresa era um mero instrumento. Numa época de profunda crise económica e financeira, a introdução do sistema de falência-liquidação levou a um aumento extraordinário de insolvências em Portugal. Com a Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, procedeu-se à 6.ª alteração do CIRE, o que faz pressupor o retorno a uma fase de falência-saneamento.⁷¹

O processo de insolvência apresenta-se na seguinte análise sumária da tramitação do processo⁷²: impulso processual; apreciação liminar e eventual adoção de medidas cautelares; sentença de declaração de insolvência e eventual impugnação⁷³; apreensão dos bens⁷⁴; reclamação de créditos, restituição e separação de bens; assembleia de credores e apreciação do relatório; liquidação da massa insolvente⁷⁵; sentença de verificação e graduação de créditos; pagamento aos credores⁷⁶; incidente de qualificação da insolvência; encerramento do processo⁷⁷.

A estrutura delineada pode apresentar alguns desvios, em caso de encerramento por

⁷⁰ Nos termos do Artigo 12.º - Regime transitório – do Decreto - Lei n.º 53/2004, de 18 de março.

⁷¹ Apesar destas alterações ao CIRE, estas serviram para atenuar a forma radical com que o diploma inicial se guiava pelo sistema de falência-liquidação, mas as alterações foram mais de forma do que conteúdo, in LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2012), 4ª edição, *Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, pp. 76.

⁷² Cfr. diploma preambular do Decreto – Lei n.º 53/2004 de 18 de março.

⁷³ Nos termos do art.º 36.º, CIRE.

⁷⁴ Nos termos do art.º 149.º, CIRE.

⁷⁵ Nos termos do art.º 158.º, CIRE.

⁷⁶ Nos termos do art.º 173.º e ss., CIRE.

⁷⁷ Nos termos do art.º 230.º, CIRE.

insuficiência da massa insolvente, manutenção da administração da empresa pelo devedor, apresentação de plano de pagamento aos credores, e havendo lugar ao período de cessão, para efeitos de exoneração do passivo restante, após o encerramento do processo de insolvência.

SERRA (2004) refere que o processo de insolvência português é muito semelhante ao *Insolvenzverfahren* da *InsO* - direito das falências alemão,⁷⁸ e o seu objetivo é, tanto quanto possível, a satisfação equitativa dos credores⁷⁹. O processo de insolvência (chamado *Regelinsolvenzverfahren*) pode segundo as regras legais ser realizado por meio da administração, liquidação e distribuição da massa falida. A fase de liquidação da massa insolvente compreende a venda de todos os bens apreendidos pelo administrador da insolvência.⁸⁰ Os intervenientes no processo podem também, num plano de falência, acordar em outras disposições, sobretudo com vista à manutenção da empresa.⁸¹ Cabe à assembleia de credores deliberar sobre o encerramento ou a manutenção em atividade do estabelecimento ou estabelecimentos compreendidos na massa insolvente.⁸²

Relativamente à aplicação do CIRE ao longo do tempo é possível verificar-se⁸³ que a recuperação de empresas insolventes não logrou afirmar-se, na prática, como uma alternativa efetiva à liquidação da empresa, o que resulta do número limitado de casos em que a opção fundamental dos credores consiste na recuperação do insolvente, e que tal não deriva de constrangimentos de ordem jurídica - DGPI (2010).

Aponta-se como principal razão para o fracasso da recuperação de empresas, enquanto meio alternativo à liquidação para satisfação dos interesses dos credores, a situação económica e financeira já muito débil das empresas aquando da declaração de

⁷⁸ SERRA, Catarina (2004), *O Novo Regime Português da Insolvência, Uma Introdução*, Coimbra, Almedina, pp. 49.

⁷⁹ Sendo o processo de insolvência um processo de execução coletiva, aplica-se um procedimento *par conditio creditorum*, que significa um tratamento igualitário entre todos os credores da mesma categoria, ou seja, condição de igualdade dos credores.

⁸⁰ Cfr. art.º 158, n.º 1, CIRE.

⁸¹ § 1 S.1, Insolvenzordnung da InsO, in <http://ec.europa.eu/civiljustice/bankruptcy/bankruptcy ger pt.htm>.

⁸² SERRA, Catarina (2004), *O Novo Regime Português da Insolvência – Uma Introdução*, Coimbra, Almedina, pp. 57. Cfr. art.º 156º n.º 2, CIRE.

⁸³ MINISTÉRIO DA JUSTIÇA(2010), “Regime Jurídico da Insolvência e Recuperação de Empresas – Estudo de avaliação sucessiva”, Direção Geral da Política de Justiça, in http://www.dgpj.mj.pt/sections/politica-legislativa/anexos-pendencias/sections/politica-legislativa/anexos-pendencias/anexo-iv-estudo-dezembro/downloadFile/file/AnexoIV_Relatorio_Insolvencias.pdf.

insolvência, pelo que, as condições de viabilidade económica da empresa insolvente acabam por ser pouco atrativas para os credores - DGPJ (2010).

O dever de apresentação à insolvência que impende sobre as empresas é incumprido na generalidade dos casos e o motivo aventado para tal facto consiste na tendência frequente, porventura de cariz cultural, do insolvente para tentar solucionar os problemas económico-financeiros da empresa até ao último momento - DGPJ (2010).

3.4. Notas conclusivas

Neste capítulo observámos, em primeiro lugar, diversos conceitos teóricos, nomeadamente os referentes à insolvência, dissolução, liquidação e extinção, bem como à massa insolvente. Depois, em segundo lugar destacámos a evolução histórica da regulamentação insolvencial, por forma a enquadrarmos a análise sumária do processo de insolvência com o objetivo de comparar os diversos regimes jurídicos em Portugal. Em terceiro, e último lugar, apresentámos do estudo de avaliação sucessiva da DGPJ os principais resultados no que se refere ao regime jurídico da insolvência e da recuperação de empresas.

Seguidamente, e, depois de enquadrados todos os conceitos que consideramos pertinentes para este estudo, analisaremos o regime fiscal das sociedades insolventes, que é o suporte desta investigação.

Capítulo IV – O regime fiscal das sociedades insolventes

4.1. Introdução

Nos capítulos anteriores observou-se quantitativamente a evolução das sociedades insolventes em Portugal e no mundo, e analisaram-se diversos conceitos de fiscalidade e de insolvência, pertinentes para o enquadramento jurídico e fiscal da insolvência. Nesta parte do nosso estudo pretende-se analisar e discutir o regime fiscal da insolvência, nomeadamente, no que se refere ao enquadramento em sede de IRC.

Assim, em primeiro lugar, abordaremos o sistema fiscal na insolvência, no que diz respeito à tributação das sociedades insolventes em Portugal, em sede de IRC. Depois, analisaremos os benefícios fiscais no processo de insolvência e discutiremos a sua aplicação. Por fim, faremos algumas comparações internacionais, com enfoque na temática fiscal em alguns países sobre a temática da tributação das sociedades insolventes.

4.2. O sistema fiscal português na insolvência

O CIRC como foi publicado não atribuiu nenhum capítulo especial à matéria da tributação na falência/insolvência. No entanto, em diversos artigos refere-se ao processo de insolvência, ainda que de forma indireta. Vejamos de seguida alguns dos artigos.

A AT concentra a sua aplicação na Subsecção V – Liquidação de sociedades e outras entidades, nomeadamente no art.º 79.º, que se refere à determinação do lucro tributável⁸⁴. Os artigos 80.º a 82.º referem-se respetivamente ao resultado de liquidação, ao resultado da partilha e à liquidação de pessoas coletivas que não sejam sociedades.⁸⁵

⁸⁴ O lucro tributável das sociedades em liquidação será determinado com referência a todo o período de liquidação (n.º 1 do art.º 79.º do CIRC), pelo que deverão ser observados os procedimentos enumerados no n.º 2 do art.º 79.º do CIRC: – Encerramento das contas à data da dissolução, com vista à determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a dissolução até à data desta; – Durante o período de liquidação e até ao fim do exercício imediatamente anterior ao seu encerramento, haverá que, anualmente, determinar o lucro tributável respetivo, que terá natureza provisória e será corrigido face à determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação; – No exercício em que ocorre a dissolução, o lucro tributável deverá ser determinado separadamente, contemplando o período decorrido entre o início do exercício e a data da dissolução e o período que decorre entre esta e o termo do exercício, não obstante a entrega de uma única declaração Mod. 22 respeitante a todo o período de tributação. Vejamos o seguinte exemplo.

Exemplo:				
1.1.11	1.4.11	31.12.11	31.12.12	1.3.13
	MC-3000	MC-2000	MC-5000	MC-1500
		IRC-250 ⁽¹⁾	IRC-1250	IRC-375
01.04.11 – Data da dissolução				
01.03.13 – Data da cessação (encerramento da liquidação e consequente registo na Conservatória do Registo Comercial)				
⁽¹⁾ Em 2011, sendo a matéria colectável não superior a €12.500, a taxa do IRC era de 12,5%				

Fonte: SILVA, J.A. (2012), “IRC 2012 – Determinação da matéria coletável e cálculo do imposto”, Maia, APECA – Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração

⁸⁵ Na determinação do *resultado da liquidação*, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considera-se como valor de realização daqueles o respetivo valor de mercado (art.º 80.º do CIRC). Quanto ao *resultado da partilha*, englobado para efeitos de tributação dos sócios no exercício em que for posto à sua disposição, é dado pelo valor atribuído a cada um deles deduzido do valor de aquisição das respetivas partes sociais (n.º 1 do art.º 81.º do

No art.º 106.º, relativamente ao Pagamento Especial por Conta, o CIRC refere que as sociedades que se encontrem com processos no âmbito do CIRE, a partir da data de instauração desse processo, ficam dispensadas de efetuar o seu pagamento.⁸⁶ Com os artigos 117.º a 125.º resulta, para as pessoas coletivas em situação de insolvência, o cumprimento de obrigações em sede de IRC, designadamente proceder à liquidação e ao pagamento do imposto (nos termos previstos na alínea *a*) do artigo 89.º e no n.º 1 do artigo 104.º), bem como cumprir as diversas obrigações declarativas, que são da responsabilidade do administrador da insolvência, conforme decorre expressamente do n.º 10 do artigo 117.º, nomeadamente a entrega da declaração periódica de rendimentos (art.º 120º do CIRC) e da declaração anual de informação contabilística e fiscal (art.º 121.º do CIRC).

No que diz respeito ao regime fiscal de uma sociedade insolvente, nomeadamente quando se decide a sua liquidação e a não manutenção da empresa em questão, as respostas obtidas não são pacíficas para a maioria dos Administradores da Insolvência (AI), os quais defendem, antes de mais, os interesses dos credores das empresas insolventes.

CIRC), o qual (n.º 2 do art.º 82.º do CIRC): – *Se positivo*, é considerado como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efetivamente verificadas para a realização de capital, tendo o eventual excesso a natureza de mais-valia tributável. – *Se negativo*, é considerado como menos-valia, sendo dedutível apenas quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução, chamando-se a atenção para o disposto no n.º 3 do art.º 45.º do CIRC. Vejamos o seguinte exemplo.

<i>Exemplo:</i>	
Valor da partilha	15.000
Valor nominal	6.000
<i>a)</i> valor de aquisição	8.000
<i>b)</i> valor de aquisição	4.000
Na hipótese da alínea <i>a)</i> , o ganho tributável será de:	$15.000 - 8.000 = 7.000$
sendo, considerado na sua totalidade rendimento de aplicação de capitais.	
Na hipótese da alínea <i>b)</i> , o ganho tributável será de:	$15.000 - 4.000 = 11.000$
sendo:	$15.000 - 6.000 = 9.000$, rendimento de aplicação de capitais
	$6.000 - 4.000 = 2.000$, mais-valia

Fonte: SILVA, J.A. (2012), “IRC 2012 – Determinação da matéria coletável e cálculo do imposto”, Maia, APECA – Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração

⁸⁶ Art.º 106º CIRC – Pagamento Especial por Conta – “1 - Sem prejuízo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º, os sujeitos passivos aí mencionados ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efetuar durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adotarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respetivo”. (...).

Ao longo de todos os anos de aplicação do CIRE e de outros normativos jurídicos relativos à insolvência/falência, a problemática fiscal foi constante, nomeadamente na posição dos AI em contraposição com a posição da AT. Pelo facto de não existir um regime fiscal especial para as empresas insolventes, salienta-se então a necessidade de clarificar esta situação por forma a simplificar a tributação do processo de insolvência. Esta clarificação contribuirá certamente para a desburocratização do sistema fiscal e judicial.

Os AI entendem que não há atividade quando se delibera a liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores, já que não se visa o lucro⁸⁷ mas apenas o pagamento aos credores, não se realizando por isso operações económicas de carácter empresarial (art.º 3º, n.º 4⁸⁸, CIRC a contrario).⁸⁹ Defendem, por isso os AI, que uma sociedade insolvente não exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o que, por não obter rendimentos, a dispensará do pagamento de qualquer imposto e inclusivamente da entrega da declaração de rendimentos.⁹⁰

No entanto, a posição da AT foi, desde sempre, contrária à dos AI, tendendo a considerar que uma empresa que tivesse sido dissolvida na sequência de processo falimentar continuava a existir como sujeito passivo até à data do encerramento da liquidação, e não apenas quando se decidisse a sua manutenção, assim se mantendo vinculada a obrigações fiscais e, logo, à entrega atempada das obrigações declarativas.⁹¹ Não obstante as contradições que pudessem surgir, na prática, era prudente cumprir o que determinava a AT, ainda que o fosse sob a forma de doutrina.⁹²

⁸⁷ Sobre o qual incide o IRC e correspondente à diferença positiva entre o património líquido no fim e no início do período de tributação.

⁸⁸ O n.º 4, do art.º 3º do CIRC define que “são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”.

⁸⁹ Reclamação APAJ, Processo 9/10.6BCPRT, Tribunal Central Administrativo Norte, disponível em http://www.apaj.pt/ficheiros/oposicao_da_acciao_principal.pdf.

⁹⁰ Exigível, nos termos do art.º 117º CIRC – Obrigações declarativas.

⁹¹ Atenda-se a título de exemplo ao Ofício-Circulado n.º 63 918-SIVA, de 05.06.1995: CIVA - Falências, assim como ao Ofício-Circulado n.º 30 003-SIVA, de 15.04.1999: CIVA – Falências – Direitos e Obrigações dos Sujeitos Passivos após a Declaração de Falência, in http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/.

⁹² Já quando o CPEREF vigorava não existia legislação específica nesta matéria da tributação, pelo que todas as obrigações eram cumpridas pelos Liquidatários Judiciais ao abrigo das diversas publicações doutrinárias da DGCI. Com a Lei nº 16/2012 de 20 de abril, e nomeadamente com a alteração do artigo 65º do CIRE, finalmente se fazem referência ao cumprimento das obrigações fiscais no CIRE, que subsistem na esfera do insolvente, e que se

Posteriormente, a AT emitiu, aprovou e fez entrar em vigor a Circular nº 1/2010, de 2 de fevereiro cujos efeitos se repercutiram na esfera dos AI, com obrigações impostas que não decorriam de qualquer norma legal prevista CIRE, daí a necessidade de alteração ao art.º 65º do CIRE, que acabou por surgir pela Lei nº 16/2012 de 20 de abril.⁹³ Apesar de terem existido muitas dúvidas nessa matéria, TIAGO (2012) refere que esse era o entendimento dos Tribunais Fiscais, e encontrava-se “vertido no acórdão do STA, Proc.º 01145/09⁹⁴, e que está em consonância com o entendimento adotado pela Administração Fiscal de que a declaração de insolvência da sociedade não a desobriga do cumprimento de obrigações fiscais declarativas, tal como consta da Circular nº 1/2010, de 2 de fevereiro”.⁹⁵ No referido Acórdão consta que a sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.

No sentido de esclarecer esta problemática, foram colocadas algumas questões no *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*⁹⁶. As questões que se colocaram eram essencialmente as seguintes: cessariam ou não as obrigações declarativas e de registo comercial, isto é,

apresentavam muito duvidosas no regime anterior.

⁹³ Artigo 65º CIRE – Contas anuais do devedor: “1 - O disposto nos artigos anteriores não prejudica o dever de elaborar e depositar contas anuais, nos termos que forem legalmente obrigatórios para o devedor. 2 - As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento. 3 - Com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade. 4 - Na falta da deliberação referida no número anterior, as obrigações fiscais passam a ser da responsabilidade daquele a quem a administração do insolvente tenha sido cometida e enquanto esta durar. 5 - As eventuais responsabilidades fiscais que possam constituir-se entre a declaração de insolvência e a deliberação referida no n.º 3 são da responsabilidade daquele a quem tiver sido conferida a administração da insolvência, nos termos dos números anteriores”.

⁹⁴ MINISTÉRIO DA JUSTIÇA (2011), Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 01145/09, 24/02/2011, <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e855a5ff7425a7378025784800530ac4?OpenDocument>.

⁹⁵ TIAGO, Filomena (2012), “A empresa insolvente mantém a personalidade tributária”, Porto, *Vida Económica*, in <http://www.vidaeconomica.pt/gen.pl?p=stories&op=view&fokey=ve.stories/79852>.

⁹⁶ Inclusivamente no próprio relatório constava que não seriam líquidas as obrigações tributárias do insolvente no período em que decorresse o processo de insolvência; MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2009), Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, “Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal”, pp.719, in http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFfinal.pdf.

entregariam ou não as declarações de rendimentos e as declarações periódicas do IVA e de cessação de atividade e registariam ou não o “encerramento da liquidação”? Em caso afirmativo, quem seria a entidade responsável pelo cumprimento dessas obrigações?

O Relatório do Grupo de Trabalho evidenciava também a existência de decisões judiciais que entendem que à liquidação da massa falida não se aplicam as regras do Código das Sociedades relativas à liquidação voluntária das sociedades, inexistindo obrigações declarativas resultantes de atos praticados durante a liquidação falencial. Daí que, o mesmo recomendava que, sendo esta matéria conexas à da personalidade tributária da massa insolvente, mas que se projetaria essencialmente em sede de IRC ou IRS, e em sede de IVA, se se deveria ponderar a compatibilização dos normativos dos códigos tributários com as normas do CIRE. Neste contexto, ponderou-se a harmonização dos pressupostos da cessação da atividade em ambos os impostos, tendo em vista a redução sempre que possível das obrigações declarativas do insolvente.

Assim, procedeu-se à tão esperada alteração do CIRE.⁹⁷ Com a nova redação do art.º 65º, relativo às contas anuais do devedor, esta questão relativa ao cumprimento das obrigações fiscais esperou-se finalmente esclarecida, já que “com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do artigo 156.º, extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade”.

Segundo ESTEVES *et al.* (2012) essa alteração do CIRE veio clarificar o regime aplicável ao cumprimento de obrigações fiscais, que surgia insuficiente no regime anterior nomeadamente na sequência da decisão de deliberação de encerramento da atividade, caso em que se extinguem necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais.⁹⁸

Mas LANÇA (2012) evidencia que ainda assim não ficou devidamente esclarecida esta

⁹⁷ Aditamento pela Lei n.º 16/2012 de 20 de abril.

⁹⁸ ESTEVES, M. J., AMORIM, S.A., VALÉRIO, P. (2012), *Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas Anotado*, Porto, VidaEconómica Grupo Editorial, pp. 92.

temática, pois a verdade é que a norma do CIRE parece contrariar a lei fiscal, nomeadamente o CIRC, já que na data do encerramento da liquidação é que ocorre a cessação de atividade do ponto de vista fiscal.⁹⁹ Na prática a liquidação da massa insolvente nem sempre é tão célere como se pretende que seja e pode demorar anos e anos.¹⁰⁰ Por isso, as dúvidas continuam na fase de liquidação da massa insolvente.¹⁰¹

Ainda assim, e de acordo com o Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia¹⁰², as normas da liquidação da sociedade não se devem confundir com as da liquidação dos ativos insolventes, porque enquanto aquelas se destinam a regular a partilha do património societário da sociedade dissolvida, sendo a liquidação feita no interesse dos sócios, estas regulam a venda dos bens arrolados para a massa insolvente como se se tratasse de um processo executivo, feita no interesse dos credores.

Mas a AT tem uma posição contrária. Senão vejamos.

A AT (2010) defende que a sujeição às normas de incidência fiscal, mesmo em fase de liquidação dos ativos insolventes nada terá de extraordinário à luz dos princípios subjacentes à tributação em sede de IRC, nos termos do CIRC. Isto porque, o facto de ser declarada a insolvência e eventualmente cessar a prossecução do objeto social da empresa, não significa que esta deixe de obter rendimentos sujeitos em IRC e tal assim é pois estes não derivam apenas do exercício efetivo de uma atividade económica e há que ter em conta, designadamente, as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do exercício. A AT afirma ainda que uma vez declarada a insolvência, deixa de se conceber o exercício em comum de uma atividade económica com o fim de repartir lucros, mas não deixam de se verificar as condições de sujeição ao IRC, porque o que é relevante é que, ainda que se considerasse que as entidades insolventes não exercem de facto atividade, nunca passariam, em razão da insolvência, a ser classificadas como não exercendo a título principal. Mais, defende que não é apenas a

⁹⁹ LANÇA, Filomena (2012), “MF e MJ não se entendem sobre empresas em insolvência”, Porto, *Jornal de Negócios*, in <http://www.inverbis.pt>.

¹⁰⁰ O produto da liquidação deve ser depositado à medida que a liquidação se for efetuando, nos termos do art.º 167º do CIRE e a mesma deve estar encerrada no prazo de um ano, a contar da data da assembleia de apreciação do relatório, ou no final de cada período de 6 meses subsequentes, salvo razões que justifiquem o prolongamento.

¹⁰¹ Relembrar que a liquidação compreende a venda de todos os bens apreendidos pelo Administrador de Insolvência.

¹⁰² Despacho Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia, Processo 236/03.2TYVNG, 18/04/2007.

legislação fiscal a chamar a si a tributação destas entidades, mas o próprio CIRE que o determina, o que decorre designadamente do art.º 268º do diploma, pois, vem confirmar a incidência das entidades insolventes designadamente, mas não só, aos impostos sobre o rendimento principalmente porque ao estabelecer aí isenções fiscais, vem precisamente confirmar a sujeição das entidades insolventes às obrigações tributárias normais pelos atos de gestão e liquidação dos ativos insolventes.¹⁰³

Mas LANÇA (2012) observa que sendo o CIRE a lei mais recente não se deve depreender que revoga as leis mais antigas? A nova regra do art.º 65º não significa que uma empresa insolvente que encerre o seu estabelecimento fica de facto dispensada das suas obrigações declarativas e fiscais e deixa por isso de estar sujeita a IRC na liquidação dos seus ativos? Por outro lado, a Circular nº 1/2010 continua em vigor e agora passa a existir um problema de falta de uniformidade entre os vários Códigos.¹⁰⁴

Consideramos por isso ser exigível a alteração do sistema fiscal no que se refere às sociedades insolventes, nomeadamente no que toca à clarificação da sua tributação, para que estas questões deixem de existir.

No que toca à tributação no processo de insolvência, colocam-se também outras questões de justiça fiscal, que na nossa aceção, se prendem com o não cumprimento do princípio da igualdade.

Nem todas as sociedades declaradas insolventes se encontram em situação de efetiva cessação de atividade, como já pudemos observar no capítulo anterior. Mas para as que cessam de facto a atividade, porque entende a Autoridade Tributária que a massa falida exerce uma atividade sujeita a tributação? O CIRE ao prever benefícios fiscais no processo de insolvência em sede de IRC, que afastam da tributação a liquidação dos bens de uma sociedade insolvente naquelas circunstâncias específicas, em que medida respeita o princípio da igualdade? O problema da falência é o facto de que se tem de atribuir uma determinada quantidade de um bem divisível quando não há o suficiente

¹⁰³ Oposição da AT no processo 9/10.6BCPRT, Tribunal Central Administrativo Norte, disponível em <http://www.apaj.pt/ficheiros/oposicaoadaadministracaofiscal.pdf>.

¹⁰⁴ LANÇA, Filomena (2012), “MF e MJ não se entendem sobre empresas em insolvência”, Porto, *Jornal de Negócios*, in <http://www.inverbis.pt>.

para satisfazer as exigências de todos os credores.¹⁰⁵

Quando na liquidação dos ativos insolvente, a AT ainda exige imposto estará a ser tido em conta a capacidade contributiva da sociedade insolvente?

Por isso, em nossa opinião, a AT deverá ter em conta que o IRC não é um imposto de capitação e que os impostos não podem ser exigidos apenas pelo simples facto da sociedade existir e que há que ter em conta a sua capacidade económica.

Relativamente ao processo de insolvência, colocamos a seguinte questão com necessidade de clarificação: a liquidação dos ativos insolventes é uma atividade produtiva que origina enriquecimento líquido, pelo que é considerada rendimento? Ao consultarmos o art.º 1.º do CIRE, quando define o conceito de processo de insolvência¹⁰⁶, devemos considerar que o produto desta liquidação é acréscimo de riqueza e que concorre para a determinação da matéria coletável?

Segundo TIAGO (2012) nas sociedades declaradas insolventes, não é o facto de se tratar de uma execução universal de bens e de se estar perante uma situação económica deficitária, que impede que se possam verificar ganhos fortuitos e inesperados, vendas de bens por valores que podem não só solver todas as dívidas como gerar sobras, incrementos patrimoniais. Como tal, nenhuma razão subsiste para se furtarem à tributação em sede de IRC. O lucro tributável da sociedade insolvente é, contudo, determinado com referência a todo o período de liquidação do património societário.¹⁰⁷

Atendendo ao conceito de rendimento acréscimo, para efeitos de IRC, e considerando que a tributação do rendimento em sede de IRC incide sobre a realidade económica

¹⁰⁵ MORENO-TERNERO, J.D., VILLAR, A. (2002), “Bankruptcy Rules and Progressive Taxation”, Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas, S.A., Espanha, pp.3, in http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0CEUOFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.researchgate.net%2Fpublication%2F5134429_BANKRUPTCY_RULES_AND_PROGRESSIVE_TAXATION%2Ffile%2F79e4150766ca07a89e.pdf&ei=gegUUffqFIOJhOfX4IHICw&usq=AFQjCNF6NPCXC1r4ooVia141STViZGIHA&bvm=bv.42080656.d.d2k.

¹⁰⁶ 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”.

¹⁰⁷ TIAGO, Filomena (2012), “A empresa insolvente mantém a personalidade tributária”, Porto, Vida Económica, in <http://www.vidaeconomica.pt/gen.pl?p=stories&op=view&fokey=ve.stories/79852>.

constituída pelo lucro, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo¹⁰⁸, evidencia que “a venda de bens que integrem o ativo imobilizado de uma sociedade entretanto declarada falida, efetuada nos autos de liquidação do respetivo ativo, não integra o conceito de mais-valias e menos-valias previsto no art.º 43º do CIRC¹⁰⁹”. E que “com a declaração de falência, não há mais ativo imobilizado, *qua tale*, sendo, antes, todos os bens apreendidos, passando a constituir um novo património, a chamada ... "(...)"um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, primeiramente, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos”. Mais, confirma uma sentença recorrida, de uma forma muito objetiva: “O Exmo. magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, declarada a falência da sociedade, cessa a prossecução do seu objeto social - e, portanto, a obtenção de lucros, que é a base do IRC (art.º 1º e 3º do CIRC) - não mais havendo ativo imobilizado nem existências enquanto tais, sendo apreendidos todos os bens que passam a constituir o património “...”: "um acervo de bens (...)", faltando, pois, o facto tributário pois que o não pode ser nunca a própria liquidação...” evidenciando ainda que “só através de uma ficção jurídica se poderia considerar lucro tributável o produto da alienação de património afetado ao pagamento de dívidas que já não consegue cobrir”.

Também o Supremo Tribunal Administrativo¹¹⁰ sublinha que “a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades e essa dissolução equivale à morte do infrator”, e vem confirmar a sentença, do Acórdão de 29/10/2003, pois embora a sociedade dissolvida, em liquidação, mantenha a sua personalidade jurídica, nos termos do art.º 146º, nº 2 do CSC, “são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”, um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos

¹⁰⁸ MINISTÉRIO DA JUSTIÇA (2003), Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 01079/03, 29/10/2003, <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/32e17fdc3a9cbdfc80256dea003ec11b?OpenDocument&ExpandSection=1>.

¹⁰⁹ Atual art.º 46.º - Conceito de mais-valias e de menos-valias.

¹¹⁰ MINISTÉRIO DA JUSTIÇA (2011), Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 0617/10, 09/02/2011, <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/478991baa56b1ff78025783a003f0ebb?OpenDocument>.

reconhecidos”.

Com a decisão da liquidação da sociedade, esta dissolve-se e passa a existir uma massa insolvente. Será a massa insolvente uma entidade coletiva e conseqüentemente sujeito passivo de IRC?

Com referência à apreensão dos bens e “proferida a sentença declaratória da insolvência, procede-se à imediata apreensão dos elementos da contabilidade e de todos os bens integrantes da massa insolvente¹¹¹”, como determina o art.º 149.º.

Também com o começo da venda de bens, define que “transitada em julgado a sentença declaratória da insolvência e realizada a assembleia de apreciação do relatório, o administrador da insolvência procede com prontidão à venda de todos os bens apreendidos para a massa insolvente¹¹², independentemente da verificação do passivo, na medida em que a tanto se não oponham as deliberações tomadas pelos credores na referida assembleia” e que “mediante prévia concordância da comissão de credores, ou, na sua falta, do juiz, o administrador da insolvência promove, porém, a venda imediata dos bens da massa insolvente¹¹³ que não possam ou não se devam conservar por estarem sujeitos a deterioração ou depreciação”, no art.º 158.º do mesmo diploma.

Ao longo do seu texto, o CIRE refere sempre a massa insolvente, não mais de fala em sociedade.

Tendo em conta os princípios que regeram a reforma fiscal em Portugal e a alteração da estrutura da tributação do rendimento, não há dúvidas de que em sede de IRC e sendo decidida a manutenção da atividade de uma sociedade insolvente, o cumprimento total das suas obrigações quer contabilísticas quer fiscais lhe está inerente, e se trata de um sujeito passivo do imposto, conforme explicitaremos.

¹¹¹ Nosso sublinhado.

¹¹² Nosso sublinhado.

¹¹³ Nosso sublinhado.

O problema surge quanto às pessoas coletivas insolventes que não continuam a sua atividade, na sequência da deliberação da assembleia de credores, que decide o encerramento do estabelecimento, nos termos definidos no CIRE.

Em Portugal, a AT tem entendido a massa falida ou insolvente como um sujeito passivo de IRC. Mas fará sentido esta aceção?

TIAGO (2012) salienta que conforme se emana da Administração Fiscal, a personalidade tributária da insolvente, tal como definida no artigo 15.º da Lei Geral Tributária (LGT), não é afetada pela declaração de insolvência, pois inerente ao respetivo processo de liquidação está a realização de operações abrangidas pelo campo de incidência do IRC e do IVA.¹¹⁴ De acordo com o n.º 5 do art.º 8º do CIRC, que refere que a cessação de atividade ocorre na data do encerramento da liquidação, a autora defende que até que ocorra o registo do encerramento da liquidação a sociedade mantém a personalidade jurídica e como tal é sujeito de direitos e obrigações, continuando a ser-lhe aplicável, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, conforme dispõe o n.º 2 do art.º 146º do CSC. TIAGO (2012) ainda que nos termos dos artigos 156º, n.º 2, e 234º do CIRE, ao decidir-se a manutenção da atividade da empresa após a declaração de insolvência ou a sua retoma, a sociedade declarada insolvente mantém a sua personalidade jurídica e tributária. Assim, a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias no processo de liquidação determina a manutenção da qualidade de sujeito passivo. Por fim, conclui que em termos fiscais o que é decisivo é a cessação de atividade, pelo que o que é decisivo não é a ausência de prossecução do objeto social, mas sim a cessação de atividade, mantendo por isso a sociedade em liquidação a qualidade de sujeito passivo de IRC, nos termos do disposto no art.º 2º do CIRC.

Para os AI quando uma sociedade insolvente mantém a atividade, é evidente que a situação fiscal enquanto sujeito passivo se mantém. Diferente será a situação da entidade insolvente que cessa de facto atividade, e que, portanto, deixa de ser sujeito

¹¹⁴ TIAGO, Filomena (2012), “A empresa insolvente mantém a personalidade tributária”, Porto, *Vida Económica*, in <http://www.vidaeconomica.pt/gen.pl?p=stories&op=view&fokey=ve.stories/79852>.

passivo para efeitos de IRC. Isto porque após a declaração de insolvência, a entidade em causa deixa de consubstanciar uma estrutura económica que visa alcançar o lucro através do desenvolvimento de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, para se transformar num conjunto de bens, sem qualquer ligação funcional entre si, que se destinam, tão só, a satisfazer os credores. Assim, após a declaração de insolvência opera-se a dissolução da sociedade, facto que permite concluir que, do ponto de vista subjetivo, tal entidade deixará, a partir desse momento, de configurar qualquer das figuras previstas no artigo 2.º do CIRC, enquanto sujeito passivo.¹¹⁵

Aliás, o Supremo Tribunal Administrativo¹¹⁶ vem inclusivamente expor que a falência leva à morte da pessoa física ao referir que a dissolução, por declaração de falência de sociedade arguida em processo contraordenacional, acarreta a extinção do respetivo procedimento¹¹⁷, por dever considerar-se, para o efeito, equivalente à morte de pessoa física.

Como poderá a AT considerar sujeito passivo uma entidade que estará morta juridicamente?

O CIRE prevê benefícios fiscais no processo de insolvência, e como na ótica da AT só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que *a priori* está sujeito, a mesma pressupõe a própria sujeição ao imposto, independentemente de se decidir a liquidação ou a manutenção da sociedade declarada insolvente.¹¹⁸

Conforme resulta do exposto, podemos concluir que este tema se trata de uma matéria muito polémica e inacabada em discussões e conclusões, quer na academia, quer na vida empresarial e profissional.

¹¹⁵ Providência Cautelar de Suspensão de Eficácia Contra o Ministério das Finanças, APAJ – Associação Portuguesa dos Administradores Judiciais, Processo 9/10.6BCPRT do Tribunal Central Administrativo do Norte.

¹¹⁶ MINISTÉRIO DA JUSTIÇA (2005), Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 0524/05, 16/11/2005, in <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf>.

¹¹⁷ O acórdão considera a extinção jurídica para efeitos fiscais, logo com a declaração da insolvência, sem afastar o conceito de que até que ocorra o registo do encerramento da liquidação, uma sociedade mantém a personalidade jurídica, definida nos termos do CSC.

¹¹⁸ Processo 9/10.6BCPRT do Tribunal Central Administrativo do Norte, e da contestação da Direção de Serviços de Consultoria Jurídica e Contencioso, da Direção Geral dos Impostos, datada de 12.2010.

Apesar das controvérsias, e a propósito dos benefícios fiscais no processo de insolvência, é muito importante o seu enquadramento e análise, conforme faremos na secção que se segue.

4.3. Os benefícios fiscais em sede de IRC no processo de insolvência

Aquando da publicação da Lei 39/2003, de 22 de agosto, que autorizava o Governo a aprovar o CIRE, o seu art.º 9º já referia os benefícios fiscais no âmbito do processo de insolvência, por isso, quando o Decreto-lei nº 53/2004, de 18 de março que aprovou o CIRE foi publicado, referia a importância de manter-se no essencial os regimes existentes no CPEREF, quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais. O CIRE prevê, por isso, benefícios fiscais no processo de insolvência, em particular em sede de IRC, nos termos do seu art.º 268.º.¹¹⁹

RATHENAU (2006) define que qualquer obrigação, seja ela de fonte contratual ou legal, tem de ser cumprida genericamente pela parte devedora para que a obrigação se extinga. Como não podia deixar de ser, surgem litígios quando o credor considera incumprida a sua pretensão contra o devedor.¹²⁰ É o que acontece num processo de insolvência, como temos vindo a observar ao longo deste trabalho. Mas, o devedor cumpre a obrigação quando realiza a prestação a que está vinculado.¹²¹ Quando analisamos o artigo 268.º do CIRE, é possível aferir das formas de extinção das obrigações, nomeadamente a dação em cumprimento e a cessão de bens aos credores. Ocorre dação em cumprimento quando o devedor oferece bens móveis ou imóveis para cumprimento da dívida e o credor aceita.¹²² A cessão de bens aos credores verifica-se quando estes, ou alguns deles são encarregados pelo devedor de liquidar o património

¹¹⁹ Artigo 268.º - Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas - 1 - As mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor. 2 - Não entram igualmente para a formação da matéria coletável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência ou em plano de pagamentos. 3 - O valor dos créditos que for objeto de redução, ao abrigo de plano de insolvência ou de plano de pagamentos, é considerado como custo ou perda do respetivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

¹²⁰ RATHENAU, Alexander (2006), “O cumprimento e incumprimento das obrigações no direito português”, in <http://www.rathenau.com/incumprimentocom.pdf>.

¹²¹ Cf. art.º 762º n.º 1 do Código Civil Português (CC).

¹²² Código Civil Português, Capítulo VIII - Causas de extinção das obrigações além do cumprimento, Secção I - Dação em cumprimento. Art.º 837º e sgts. do CC.

deste, ou parte dele, e repartir entre si o respetivo produto, para satisfação dos seus créditos.¹²³

Os benefícios fiscais em sede de IRC a que alude o CIRE têm, em nossa opinião, uma força de estímulo para um determinado comportamento, nomeadamente nas figuras da dação em cumprimento e da cessão de bens, e nas variações patrimoniais, que resultam da alteração das dívidas do insolvente previstas num plano de insolvência ou num plano de pagamentos. Consideramos por isso que, nas posições que tem tomado, a AT privilegia a manutenção das sociedades declaradas insolventes, preferindo o seu saneamento, e não tanto promove a sua liquidação, com vista à extinção, uma vez que os referidos benefícios fiscais são concedidos apenas na presença da extinção das obrigações sob a forma daquelas figuras jurídicas. Podemos inclusivamente verificar que a AT defende que procedendo o administrador da insolvência, na qualidade de fiel depositário dos bens do devedor, como representante da massa insolvente, e não em nome próprio, à alienação onerosa de bens imóveis na mesma integrados, não poderá tal situação ser confundida com as mais-valias realizadas por efeito das figuras jurídicas da dação em cumprimento de bens do devedor (realização de uma prestação, diferente da que é devida, com o fim de extinguir imediatamente a obrigação) e da cessão de bens aos credores (em que o devedor encarrega os credores de liquidar o seu património ou parte dele e de repartirem entre si o respetivo produto para satisfação dos seus créditos) a que, expressamente, se refere o art.º 268.º, n.º 1, do CIRE.¹²⁴

FERNANDES e LABAREDA (2006)¹²⁵, esclarecem que os benefícios fiscais a que refere o CIRE contribuem para a concretização das medidas em que se inserem os atos e as isenções a que respeitam, nomeadamente a isenção de tributação, em sede de IRS e IRC, das mais-valias resultantes de atos de dação em cumprimento de bens do devedor e de cessão aos credores de bens ou elementos do ativo da empresa, não sendo as mais-valias tidas em conta na determinação da matéria-coletável dos referidos impostos. O

¹²³ Código Civil, Capítulo VII - Cumprimento e não cumprimento das obrigações, Secção IV - Cessão de bens aos credores. Art.º 831º do CC.

¹²⁴ Conforme se extrai da leitura da Informação Vinculativa, Processo 5957/2010 da Direcção Geral dos Impostos. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (2010), Informação Vinculativa, Processo 5957/2010, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/B88EB745-5794-49A6-8C8C-00AFC4C8030F/0/ProcN%C2%BA5957_2010IRS.pdf.

¹²⁵ FERNANDES, Luís A. Carvalho e LABAREDA, João (2006), *Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas Anotado*, Lisboa, Quid Juris, pp. 254-255.

mesmo se aplica no que se refere às variações patrimoniais positivas, que resultam da alteração das dívidas do insolvente previstas num plano de insolvência ou num plano de pagamentos. Os autores defendem ainda que o benefício fiscal previsto atua pela não consideração de tais variações patrimoniais na formação do lucro tributável em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas.

Mas o benefício fiscal ali previsto não se resume ao devedor insolvente. Também, no sentido de incentivar os credores, a apoiar as medidas de redução de crédito previstas em planos de insolvência ou de pagamentos, referem os autores, o n.º 3 do art.º 268.º do CIRE, estabelece em seu benefício, medidas que asseguram um tratamento fiscal mais favorável das consequências de tais medidas, relativamente à determinação da matéria coletável dos impostos sobre o rendimento. Parece-nos que os autores irão de encontro à posição da AT¹²⁶ quando evidenciam que uma vez que no âmbito da dação em cumprimento e da cessão de bens, se o devedor receber ainda alguma coisa do credor, essa fatia é passível de imposto, desde que corresponda a uma mais-valia efetiva, esclarecendo ainda que o que está isento é pois, a mais-valia a que apenas corresponde diminuição do passivo, mas não também a que gera aumento do ativo, e que por isso justifica por si a sujeição a IRC. O mesmo acontece no que se referem às variações patrimoniais positivas que resultam da alteração das dívidas do insolvente previstas num plano de insolvência ou num plano de pagamentos, nos termos do n.º 2 do artigo 268.º do CIRE. Pela natureza da situação coberta, só podem estar em causa alterações de dívidas no quadro de uma atividade empresarial, entendida no sentido do art.º 5.º¹²⁷, pois de outro modo, a modificação não é suscetível de encargos fiscais em sede de impostos sobre o rendimento, evidenciam os autores.

Também de acordo com o Tribunal da Relação do Porto¹²⁸ podemos inclusivamente observar que a dação em cumprimento de bens móveis não deixa de operar a transmissão do direito de propriedade dos bens do devedor para o credor, pelo que mesma transmissão deveria ser declarada para efeitos de IRC, nos termos do art.º 16.º,

¹²⁶ A Autoridade Tributária defende que só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que a priori está sujeito, pelo que se pressupõe a sujeição ao imposto das sociedades insolventes, independentemente de se decidir a sua liquidação ou a sua manutenção.

¹²⁷ O art.º 5.º do CIRE define que “para efeitos deste Código, considera-se empresa toda a organização de capital e de trabalho destinada ao exercício de qualquer atividade económica”.

¹²⁸ MINISTÉRIO DA JUSTIÇA (2006), Tribunal da Relação do Porto, Acórdão, Processo n.º 0635505, 14/12/2006, in <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf>.

n.º 1 do CIRC, porque este imposto incide sobre o lucro tributável das sociedades comerciais (art.º 3º, n.º 1, al. a) do mesmo Diploma), para o qual contribuem todas as variações patrimoniais positivas ou negativas não refletidas no resultado líquido do exercício (art.º 21.º e art.º 24º do CIRC).

Por um lado, a questão que colocamos é: porque não englobam os benefícios fiscais as vendas efetuadas pelo administrador da insolvência, para que indiscutivelmente estas não fossem tributadas, já que o efeito que se pretende é exatamente o mesmo – a satisfação dos credores da sociedade insolvente?

Por outro lado, podemos interpretar o próprio art.º 268.º do CIRE, no sentido de que efetivamente só considera a isenção daquelas operações aí previstas, por serem as únicas em que efetivamente se deva considerar as sociedades insolventes sujeitos passivos de IRC, por continuarem a sua atividade. As mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores e as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência ou em plano de pagamentos pressupõem sempre a manutenção da sociedade insolvente e não a sua liquidação.

O facto de o legislador ser seletivo nas isenções parece ir no sentido de que apenas houve preocupação com atos de alienação de património em que a entidade se vai manter em atividade, porque a liquidação ordinária do património não está sujeita a imposto. Senão é caso para perguntar: qual a lógica de isentar a dação de bens em pagamento aos credores e não as vendas a terceiros? Tal não potencia a aceitação da dação em pagamento porque o benefício fiscal é para a insolvente e não para o credor. Tal isenção apenas faz sentido quando relacionada com um plano de insolvência e recuperação da atividade da insolvente para ajudar nessa recuperação, envolvendo os credores na solução. Daí que nos pareça que as isenções do art.º 268.º não terão em vista a liquidação e concluímos que o referido artigo não se aplicará às sociedades insolventes para as quais tenha sido deliberado o encerramento do seu estabelecimento, e posterior liquidação.

Resumidamente, apresentamos no quadro que se segue, as linhas gerais da jurisprudência observada ao longo deste capítulo.

Quadro 1 – A tributação das sociedades insolventes: impacto da jurisprudência

Ano	Autor(es)	País	Processo	Principais conclusões
2011	Supremo Tribunal Administrativo	Portugal	Acórdão, Processo 0617/10, 09/02/2011	Embora a sociedade dissolvida, em liquidação, mantenha a sua personalidade jurídica, são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”, um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos
2011	Supremo Tribunal Administrativo	Portugal	Acórdão, Processo 01145/09, 24/02/2011	A sociedade dissolvida na sequência de processo falimentar continua a existir enquanto sujeito passivo de IRC até à data do encerramento da liquidação, ficando sujeita, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual da massa falida, às disposições previstas no CIRC para a tributação do lucro tributável das sociedades em liquidação, mantendo-se vinculada a obrigações fiscais declarativas.
2005	Supremo Tribunal Administrativo	Portugal	Acórdão, Processo 0524/05, 16/11/2005	A dissolução, por declaração de falência de sociedade arguida em processo contraordenacional, acarreta a extinção do respetivo procedimento, por dever considerar-se, para o efeito, equivalente à morte de pessoa física
2003	Supremo Tribunal Administrativo	Portugal	Acórdão, Processo 01079/03, 29/10/2003	A venda de bens que integrem o ativo imobilizado de uma sociedade entretanto declarada falida, efetuada nos autos de liquidação do respetivo ativo, não integra o conceito de mais-valias e menos-valias previsto no CIRC. Só através de uma ficção jurídica se poderia considerar lucro tributável o produto da alienação de património afetado ao pagamento de dívidas que já não consegue cobrir.
2007	Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia	Portugal	Despacho, Processo nº 236/03.2TYVNG, 18/04/2007	As normas da liquidação da sociedade não se devem confundir com as da liquidação dos ativos insolventes, porque enquanto aquelas se destinam a regular a partilha do património societário da sociedade dissolvida, sendo a liquidação feita no interesse dos sócios, estas regulam a venda dos bens arrolados para a massa insolvente como se se tratasse de um processo executivo, feita no interesse dos credores
2006	Tribunal da Relação do Porto	Portugal	Acórdão, Processo nº 0635505, 14/12/2006	A dação em cumprimento de bens móveis não deixa de operar a transmissão do direito de propriedade dos bens do devedor para o credor, pelo que a mesma transmissão deve ser declarada para efeitos de IRC

Fonte: Elaboração Própria

No próximo capítulo apresentaremos algumas referências da literatura internacional, que consideramos pertinentes, no âmbito da temática da tributação na falência das sociedades.

4.4. A tributação das sociedades insolventes: comparações internacionais

Nesta parte pretendemos sobretudo destacar, no que respeita às sociedades insolventes, o quanto a questão fiscal não é pacífica, mesmo no contexto internacional. A referência a cada país será apresentada da forma que se segue. Em primeiro lugar, com um breve resumo do processo de insolvência e em segundo lugar, com uma abordagem à temática fiscal. A nossa escolha recaiu sobre o Brasil, a Espanha, os Estados Unidos e a Itália, por serem os países com referências de autores que pudemos observar na nossa pesquisa bibliográfica, relativamente à temática em estudo.

4.4.1. A insolvência no Brasil

No Brasil, o instituto da falência é atualmente regulado pelas disposições da Lei de Recuperação de Empresas e Falências, a qual trata da recuperação extrajudicial e da falência do empresário individual e da sociedade empresária.¹²⁹ Decretada a falência é aberto o concurso de credores com o fim de se arrecadar o ativo da sociedade e realizá-lo para pagamento do passivo verificado nos autos do processo de falência. A decretação da falência dá início ao processo de dissolução da sociedade. A personalidade jurídica da sociedade permanece intocada ao longo do processo de falência, embora outros aspetos da sua atividade sofram alterações, como a própria condução dos negócios sociais remanescentes, que passa à figura do administrador judicial, contudo os sócios ou acionistas conservam parte dos seus demais direitos patrimoniais perante a sociedade. A extinção da sociedade não se confunde com a dissolução e ocorre com o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica, tal como quando surge com o registo, a sua extinção está sujeita à mesma obrigação. A extinção só acontece, após o término do

¹²⁹BRASIL, LEI No 11.101, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2005, Presidência da República, Brasil, in http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm.

“processo liquidatório”.

No que toca à tributação das sociedades insolventes, FERNANDES e MARIO (2010) dão o seu contributo e destacam que com a falência o falido é desapossado do seu património e surge a massa falida, como uma “entidade contábil para fins e análises e controlos”, mas que não possui personalidade jurídica no direito positivo brasileiro e que muito menos se equipara a “pessoa para fins tributários”.¹³⁰

Contrariamente ao caso de Portugal, em que a AT sempre defendeu que as sociedades insolventes devem ser tributadas, os autores referem que existiram vários Pareceres Normativos da Secretaria da Receita Federal que reconheciam que a massa falida não se sujeitava às normas tributárias, já que aquela possui apenas a propriedade nominal dos bens arrecadados, sendo a administração da responsabilidade do administrador judicial. Ainda que a lei brasileira tenha considerado várias alterações às normas vigentes, no que toca à sujeição da massa falida¹³¹, os mesmos evidenciam que é um assunto muito polémico, sobretudo pelo facto de que “a tributação ou não da massa falida se relaciona diretamente com o pressuposto da essência económica da entidade contábil em contraposição ao da forma jurídica personificada ou não, trazendo à dimensão atual pontos conflituantes e seus possíveis efeitos”.¹³²

Realçamos ainda o facto de os autores não concordarem com a incidência de tributação sobre o património realizado, quando referem a liquidação total dos ativos para pagamentos de credores, já que não se pode tratar a venda em bloco dos ativos como uma receita, pois trata-se apenas do “melhor valor obtido” daqueles ativos em “processo forçado”. A tributação sobre os recursos apreendidos para a massa falida para saldar as suas dívidas não tem sustentação económica, nem mesmo jurídica. O que se tributa é o

¹³⁰ FERNANDES, Carolina M., MARIO, Pueri do Carmo (2010), “Ensaio sobre a essência contabil versus a forma jurídica: (D)efeitos na tributação de uma massa falida”, Brasil, Universidade Federal de Minas Gerais, in <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/453.pdf>, pp. 2.

¹³¹ Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Art.º 60, Liquidação Extra-Judicial e Falência: “As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo”, in <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei943096.htm>.

¹³² FERNANDES, Carolina M., MARIO, Pueri do Carmo (2010), “Ensaio sobre a essência contabil versus a forma jurídica: (D)efeitos na tributação de uma massa falida”, Brasil, Universidade Federal de Minas Gerais, in <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/453.pdf>, pp. 3.

património e não a receita e, “mais ainda, as garantias que sobraram para os credores”.¹³³

Por um lado, e à semelhança do que acontece em Portugal, para MARQUES (2005) o “tributo” é o principal elo de ligação entre o regime tributário e o regime falimentar, mas, no que se refere aos créditos fiscais, evidencia que existe uma ordem a ser seguida, sendo que os créditos ao administrador judicial e auxiliares, bem como os créditos aos serviços prestados à massa, despesas e custas judiciais com o processo de falência devem ser atendidos em primeiro lugar. Pois, somente após o cumprimento de todas as obrigações supramencionadas é que, finalmente, se pode pensar em pagar o “crédito tributário devido pela massa falida”. A reestruturação do regime jurídico da insolvência era necessária, com o objetivo principal de se aproximar os dois regimes.¹³⁴

Por outro lado, SPADOTTO (2005)¹³⁵ refere que os “débitos tributários” constituem um dos principais entraves para a recuperação económica de uma empresa, e que pela “antiga sistemática, o adquirente da empresa cuja quebra tinha sido decretada subrogava-se nas obrigações tributárias da empresa a qual a alienação havia recaído”, mas com essa “nova sistemática adotada pelo legislador, as dívidas tributárias que venham a recair sobre a venda dos bens do ativo da empresa não poderão ser exigidas do adquirente”.

4.4.2. A insolvência em Espanha

Em Espanha, a *Ley Concursal*¹³⁶ estabelece um único procedimento judicial para tratar o processo desencadeado pela insolvência de um devedor, o denominado “*concurso de acreedores*” (falência). O devedor encontra-se em situação de insolvência quando não pode cumprir regularmente as suas obrigações financeiras vencidas.¹³⁷ A insolvência é o único procedimento aplicável tanto aos devedores civis como aos comerciantes,

¹³³ *Idem, Ibidem*, pp. 6.

¹³⁴ MARQUES, L.A. (2005), “O tributo e o seu tratamento no novo regime jurídico de insolvência empresarial”, Brasil, in www.miggo.com.br/imgarq/176/248700_533.doc.

¹³⁵ SPADOTTO, Rafael D. C. (2005), “A venda de bens da massa falida e sua respetiva tributação sob a ótica da nova lei de falências”, Brasil, in http://www.ibrademp.org.br/arquivos/nova_lei_de_falencias2.pdf.

¹³⁶ ESPANHA, LEY CONCURSAL 22/2003, de 9 de julio, Cortes Generales, Espanha, in http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/122-2003.html.

¹³⁷ In http://ec.europa.eu/civiljustice/bankruptcy/bankruptcy_spa_pt.htm.

independentemente de se tratar de pessoas singulares ou coletivas. Tem como objetivo principal satisfazer os créditos dos credores na medida do possível, muito embora para a prossecução desta finalidade a Lei dê preferência às soluções que facilitem a continuidade da empresa e dos postos de trabalho.¹³⁸ Uma vez declarada a falência, inicia-se uma fase comum do procedimento em que se procede à elaboração do inventário dos ativos do devedor, bem como da lista de credores, devidamente classificados. A liquidação representa a solução alternativa ao acordo, apresentando natureza acessória. Apenas se dá início a um processo de liquidação quando for expressamente apresentado um pedido para o efeito e sempre que o acordo não tiver sido aceite, aprovado ou respeitado. A liquidação pressupõe a dissolução da sociedade ou da pessoa coletiva devedora.

Quanto às questões tributárias levantadas no processo de insolvência, evidenciamos o artigo de opinião de Medina (2012) que se refere às implicações fiscais na reforma da *Ley Concursal*, nomeadamente ao facto de a reforma ter sido acompanhada por uma série de outras alterações legislativas como por exemplo ao nível da *Ley General Tributaria*. Para o autor esta alteração terá um impacto que considera que não vai gerar qualquer benefício para o “concurso de acredores”, já que ao se favorecer a posição de crédito dos credores públicos em caso de falência, deixará de salvaguardar a posição dos credores, que é o principal interesse do processo de insolvência, mas ceder ao interesse público, que sairá favorecido em detrimento dos operadores económicos.¹³⁹ O autor apresenta ainda o exemplo da prática de insolvência britânica que, após a abolição dos privilégios dos créditos públicos, permitiu uma satisfação maior dos credores, e que permitiu aumentar as suas “*rentas disponibles*” e conseqüentemente as suas possibilidades de investimento e consumo, estimulando assim a economia e,

¹³⁸ Posição que é criticável por ESCOLÀ, M. E. (2004), quando defende que embora o Ministério da Justiça insista em destacar que a finalidade da nova regulação da falência é apoiar e assegurar a continuidade de empresas viáveis que estão temporariamente envolvidas numa situação de insolvência, a regulamentação estará longe de facilitar a realização desse objetivo, pois para a autora o pagamento das dívidas é o principal objetivo do novo regulamento, in “New Bankruptcy Act in Spain”, Espanha, *BROSA Abogados Y Economistas*, in http://www.imakenews.com/iln/new_bankruptcy_act_spain.pdf, pp.1.

¹³⁹ Tradução livre do original: “Sin embargo, no creemos, en absoluto, que el favorecimiento de la posición crediticia de los acreedores públicos en el concurso de acreedores vaya a generar ningún tipo de beneficio para el interés del concurso, el cual, no olvidemos, es principalmente el interés de los acreedores y no el subsidiario interés público implícito en el interés principal del mismo de forma indirecta, de forma tal que ese supuesto interés público se vea doblemente favorecido en detrimento de los “sufridos” operadores económicos generadores de riqueza y mayores ingresos públicos”, MEDINA, J. R. S. (2012), “Implicaciones fiscales de la reforma concursal”, Espanha, in <http://www.diariojuridico.com/opinion/implicaciones-fiscales-de-la-reforma-concursal.html>.

naturalmente, a receita fiscal do governo.¹⁴⁰ Em Portugal, as questões dos privilégios creditórios estão definidas de forma semelhante, no entanto a questão da tributação das sociedades insolventes não tem em conta em nossa opinião a questão do estímulo da economia.

4.4.3. A insolvência nos Estados Unidos

O processo de insolvência norte-americano é regulamentado pela lei federal, no *Bankruptcy Code*.¹⁴¹ A proteção aos credores é a base do ordenamento legal do código. A lei norte-americana prevê também diferentes tipos de proteção ao devedor, dependendo se o objetivo será de reorganizar as dívidas pessoais da empresa (sendo diferente no caso de produtor rural), ou de entidades públicas ou se se tratar de simples liquidação dos bens e das dívidas, no caso de os ativos não permitirem a recuperação do devedor. O *Bankruptcy Code* aborda a reorganização, que com a sua concessão, a empresa, tendo uma prorrogação temporária nos seus pagamentos e um perdão mesmo que parcial de seus débitos, volta a ter seu *status* de empresa viável, e assim evita a sua liquidação- o objetivo é salvar a sociedade. Já no que toca à liquidação, é indicada apenas para aquelas entidades que não possuem nenhuma hipótese de saldar as dívidas aos credores, onde é feita a liquidação de todo o património do devedor.

NEWTON (2000) no que se refere à temática da tributação na insolvência, e apesar de apelar à consciência fiscal, evidencia o efeito do imposto de determinadas operações, que pode impor maiores dificuldades às entidades que se encontram em insolvência, já de per si numa posição financeira débil. Não é incomum na falência a realização de lucro tributável durante o período de administração, a partir da venda de todos ou parte dos ativos ou de recuperações tributáveis, no entanto, as transações operacionais líquidas de perdas e outras deduções fiscais são muitas vezes incapazes de compensação

¹⁴⁰ *Idem, Ibidem*. Tradução livre do original: “Y ello en efecto es así, como ha puesto de manifiesto la práctica concursal británica tras la supresión de los privilegios del crédito público, si la satisfacción de los acreedores ordinarios fuese mayor, aumentarían sus respectivas rentas disponibles y, con ello, sus posibilidades de inversión y consumo; y sólo entonces, con esta necesaria -y drástica- reducción de los privilegios del crédito público, podrá estimularse la Economía y, en consecuencia, la recaudación fiscal de las Administraciones Públicas”.

¹⁴¹ USA BANKRUPTCY CODE (2009), USA, Office of the Law Revision Counsel, in <http://uscode.house.gov/pdf/2009/2009usc11.pdf>.

para minimizar o efeito do imposto.¹⁴² É o que acontece na nossa opinião em Portugal, mas que consideramos que a AT não reconhece.

KRAUSE e KAPILOFF (1966)¹⁴³ afirmam que quando a massa falida é criada existe uma imposição de imposto diretamente contra a propriedade e contra os credores, indiretamente pela redução do seu dividendo na falência, pelo que o efeito da falência é transferir a carga fiscal do devedor para os credores. O Governo recebe um imposto em virtude do processo de falência, que é obtido à custa dos credores, por isso, a questão do lucro tributável, durante a administração de propriedade numa falência é repleta de considerações de ordem social e económica. Em Portugal, esta posição é muitas vezes defendida na jurisprudência, mas a AT não a considera relevante, pelo que, em nossa opinião, o Estado acaba por não cumprir a sua função de proteção, nomeadamente no que toca aos credores, que são sacrificados no processo de insolvência, acabando por receber ainda menos do que é possível obter, quando a massa insolvente é tributada.

4.4.4. A insolvência em Itália

A lei italiana¹⁴⁴ considera a insolvência uma situação de facto, que pode conduzir à declaração de insolvência ou à instauração de outros processos destinados a subtrair bens à disponibilidade do devedor e à liquidação dos mesmos para satisfazer os credores com o ativo obtido.¹⁴⁵ O ordenamento jurídico italiano prevê duas hipóteses de procedimentos cautelares. Um decorre de um acordo extrajudicial entre o devedor e os

¹⁴² Tradução livre do original: “The income tax effect of certain transactions during the administration period and of tax assessments related to prebankruptcy periods can impose undue hardship on the bankrupt, who is already in a tenuous financial position. It is not uncommon for a bankrupt to realize substantial taxable income during the administration period, from the sale of all or part of the assets or from taxable recoveries. Net operating loss carryovers and other offsetting tax deductions are often unable to minimize the income tax effect”, NEWTON, G.W. (2000), *Bankruptcy and Insolvency Accounting Practice and Procedure* - 6th ed. vol. 1, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc., pp. 623.

¹⁴³ Tradução livre do original: “Since the creation of the new entity occurs without the imposition of tax, any realized gain upon the disposition of the bankrupt's property results in the imposition of tax directly against the estate and indirectly against the creditors by the reduction of their bankruptcy dividend. Thus, the incidence of bankruptcy has the effect of shifting the tax from the debtor to his creditors. The Government receives a tax windfall by virtue of the bankruptcy proceedings, which is at the expense of the creditors. The question of taxable income during the administration of a bankrupt estate is fraught with social and economic considerations”, KRAUSE S., KAPILOFF A Y. (1966), “Symposium, Creditors' Rights, The Bankrupt Estate, Taxable Income and the Trustee in Bankruptcy”, Nova Iorque, in <http://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/>, pp. 418-419.

¹⁴⁴ A lei da insolvência italiana foi reformada, tendo sido recentemente publicada a ITÁLIA, *LEGGE 7 agosto 2012, n. 134, Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Itália,* in http://www.lavoro.gov.it/NR/rdonlyres/8542D822-BE88-46F6-9463-B482742F896C/0/20120807_L_134.pdf.

¹⁴⁵ In http://ec.europa.eu/civiljustice/bankruptcy/bankruptcy_ita_pt.htm.

seus credores, em virtude do qual este pode continuar a exercer a sua atividade, cedendo eventualmente uma parte do património da empresa aos credores e/ou obtendo destes diferimentos de pagamento ou renúncia total ou parcial aos créditos e/ou aos juros. O outro está previsto na lei da insolvência e denomina-se concordata (*concordato preventivo*). Este processo é proposto aos credores pelo devedor com base num plano de recuperação ou de reestruturação das dívidas por si elaborado. A proposta é seguidamente examinada pelo tribunal da sede principal da empresa que pode admitir o processo por decisão, ou pode declarar a proposta inadmissível, pronunciando oficiosamente a insolvência da empresa. Durante o processo de concordata, se este for admitido, o devedor conserva a administração dos seus bens e o exercício da empresa sob a vigilância de um comissário judicial. Os processos formais que decorrem da insolvência são os seguintes: a insolvência, a concordata e a liquidação sob administração judicial (*liquidazione coatta amministrativa*). A esta são submetidas determinadas empresas, que pela sua importância (como, por exemplo, instituições de crédito ou grandes empresas de seguros) são excluídas da insolvência por lei. No processo de insolvência o administrador da insolvência deve receber o pagamento dos créditos, vender bens e determinar o montante do passivo com base nas reclamações dos credores. Se das operações de liquidação se obtiver um saldo positivo, o seu montante é distribuído pelos credores de acordo com os direitos de prioridade. Se o passivo for superior ao ativo, os credores conservam o direito ao pagamento do que lhes é devido, mesmo após o encerramento do processo de insolvência, a menos que o devedor tenha colaborado de forma correta no processo de insolvência e seja admitido por decisão do tribunal ao benefício da libertação das dívidas residuais por efeito de uma nova figura jurídica introduzida pela recente reforma da lei da insolvência, denominada "*esdebitazione*".

Também no regime fiscal, a insolvência em Itália gera algumas controvérsias. A propósito da reforma da lei da insolvência italiana, TOSI (2005) evidencia a utilidade de se fazer um balanço da situação, tentando identificar as orientações do legislador de acordo com as perspetivas de inovação no sistema tributário - as implicações de natureza fiscal. E é necessário porque segundo o autor, muitos dos problemas que surgem para a correta identificação do tratamento aplicável a processos fiscais

acontecem por sobreposição entre as leis fiscais e a lei de falências, e por isso, nesse contexto, é vantajoso para abordar as questões levantadas no passado sobre a disciplina fiscal no processo de insolvência, o legislador resolver definitivamente o quadro regulamentar.¹⁴⁶ É uma situação, conforme já pudemos analisar, em tudo semelhante ao que acontece em Portugal e por isso também é exigível a simplificação do sistema fiscal, principalmente no que toca ao regime fiscal das sociedades insolventes.

Também Busa (2005) aponta um dos principais problemas da tributação da liquidação dos ativos e resultante satisfação dos credores, uma vez que é intenção do legislador submeter à tributação somente o resultado positivo do procedimento de insolvência, criando uma solução definitiva de continuidade do regime fiscal comum. Esta exigência, no entanto, não está de acordo com o propósito de liquidação, principalmente da regra em vigor nos procedimentos de falência. Isto porque, a solução definitiva para a atividade da empresa que se encontra em insolvência, é a sua liquidação, pelo que não faz sentido existir a preocupação de tributação, já que a atividade empresarial após a insolvência não deve estar sujeita a imposto, pelo que se julga injustificável tal imposição.¹⁴⁷ Mais uma vez, podemos aferir que a AT em Portugal também poderia considerar estes factos.

No quadro seguinte apresentamos uma síntese das principais conclusões dos diversos autores abordados neste estudo, com enquadramento que consideramos pertinente no contexto da tributação das sociedades insolventes.

¹⁴⁶ Tradução livre do original: “È dunque utile fare il punto della situazione, tentando individuare quali saranno le linee guida che il legislatore seguirà nell’ambito delle anzidette riforme e verificando – anche in funzione delle prospettive di innovazione del sistema tributario - quali potranno essere le conseguenti implicazioni di natura fiscale. In tale contesto sarà perciò utile affrontare le questioni sorte in passato in merito alla disciplina tributaria delle procedure concorsuali, nella speranza che il legislatore si prefigga di risolverle definitivamente, nonché i possibili profili critici che potrebbero emergere a seguito della modifica e dell’integrazione dell’attuale assetto normativo”, TOSI, Loris (2005), *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, Itália, CEDAM, AEST (Associazione Europea Studi Tributari, collana diretta da Francesco Moschetti e Loris Tosi), pp. XI.

¹⁴⁷ Tradução livre do original: “Da quanto affermato emerge in modo evidente l’intenzione del legislatore di sottoporre a tassazione esclusivamente il risultato positivo della procedura concorsuale, creando in definitiva una soluzione di continuità con l’ordinario regime fiscale. Tale esigenza, tuttavia, mal se concilia con la finalità principalmente liquidatoria dell’attuale disciplina delle procedure concorsuali. Ciò in quanto, se il fallimento deve condurre alla definitiva liquidazione dell’attività dell’impresa, sorge la preoccupazione di recuperare a tassazione materia imponible che una volta cessata l’attività imprenditoriale, potrebbe non essere assoggettata all’imposizione”, Cfr. BUSA, V. in TOSI, Loris (2005), *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, Itália, CEDAM, AEST (Associazione Europea Studi Tributari, collana diretta da Francesco Moschetti e Loris Tosi), pp. 20.

Quadro 2 - Análise comparativa das principais abordagens sobre a tributação das sociedades insolventes

Ano	Autor(es)	País	Estudo/Artigo	Principais conclusões
2010	APAJ (Associação Portuguesa dos Administradores Judiciais)	Portugal	Processo 9/10.6BCPRT - Tribunal Central Administrativo Norte	Não há atividade quando se delibera a liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores, já que não se visa o lucro, mas apenas o pagamento aos credores, não se realizando por isso operações económicas de carácter empresarial.
2005	BUSA, V.	Itália	Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma	A atividade empresarial após a insolvência não deve estar sujeita a imposto.
2006	FERNANDES, Luís A. Carvalho e LABAREDA, João	Portugal	Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas Anotado	No que se refere à aplicação do art.º 268º do CIRE, e no âmbito da dação em cumprimento e da cessão de bens, se o devedor receber ainda alguma coisa do credor, essa fatia é passível de imposto, desde que corresponda a uma mais-valia efetiva, pois o que está isento é pois, a mais-valia a que apenas corresponde diminuição do passivo, mas não também a que gera aumento do ativo, e que por isso justifica por si a sujeição a IRC.
2010	FERNANDES, Carolina M.; MARIO, Poueri do Carmo	Brasil	Ensaio sobre a essência contábil versus a forma jurídica: (D)efeitos na tributação de uma massa falida	Com a falência o falido é desapossado do seu património e surge a massa falida, como uma “entidade contábil para fins e análises e controles”, mas que não possui personalidade jurídica no direito positivo brasileiro e que muito menos se equipara a “pessoa para fins tributários”.
2012	LANÇA, FILOMENA	Portugal	MF e MJ não se entendem sobre empresas em insolvência	A nova regra do art.º 65º do CIRE significa que uma empresa insolvente que encerre o seu estabelecimento fica dispensada das suas obrigações declarativas e fiscais e deixa por isso de estar sujeita a IRC na liquidação dos seus ativos.
1966	KRAUSE S., KAPILOFF A. Y.	EUA	Symposium, Creditors' Rights, The Bankrupt Estate, Taxable Income and the Trustee in Bankruptcy	Quando a massa falida é criada existe uma imposição de imposto diretamente contra a propriedade e contra os credores, indiretamente pela redução do seu dividendo na falência, pelo que o efeito da falência é transferir a carga fiscal do devedor para os credores.
2012	MEDINA, J. R. S.	Espanha	Implicaciones fiscales de la reforma concursal	Ao se favorecer a posição de crédito dos credores públicos em caso de falência, deixará de salvaguardar a posição dos credores, que é o principal interesse do processo de insolvência, mas ceder ao interesse público, que sairá favorecido em detrimento dos operadores económicos.
2010	Ministério das Finanças e da Administração Pública, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais	Portugal	Processo 9/10.6BCPRT - Tribunal Central Administrativo Norte	A sujeição às normas de incidência fiscal, mesmo em fase de liquidação dos ativos insolventes nada tem de extraordinário à luz dos princípios subjacentes à tributação em sede de IRC.
2009			Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal	É necessária a harmonização dos pressupostos da cessação da atividade, tendo em vista a redução sempre que possível das obrigações declarativas do insolvente.

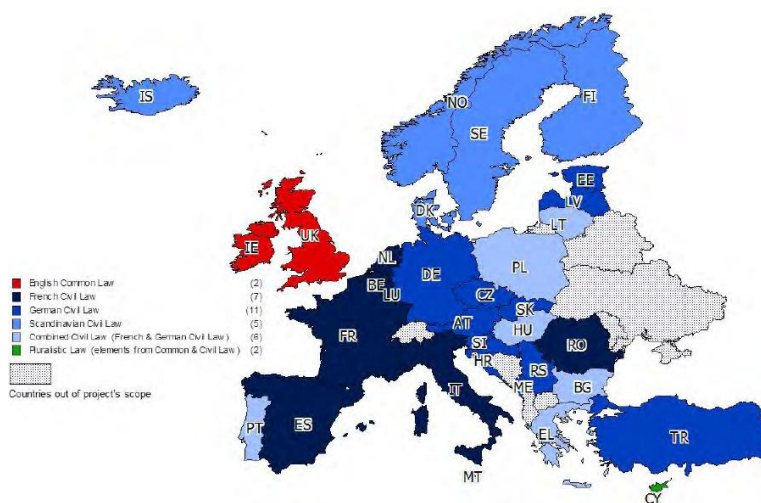
2002	MORENO-TERNERO, J.D	Espanha	Bankruptcy Rules and Progressive Taxation	O problema da falência é o facto de que se tem de atribuir uma determinada quantidade de um bem divisível quando não há o suficiente para satisfazer as exigências de todos os credores.
2000	NEWTON, G.W.	EUA	Bankruptcy and Insolvency Accounting Practice and Procedure	O efeito do imposto de determinadas operações, que pode impor maiores dificuldades às entidades que se encontram em insolvência, já de per si numa posição financeira débil.
2012	TIAGO, FILOMENA	Portugal	A empresa insolvente mantém a personalidade tributária	Nas sociedades declaradas insolventes, não é o facto de se tratar de uma execução universal de bens e de se estar perante uma situação económica deficitária que impede que se possam verificar ganhos fortuitos e inesperados, vendas de bens por valores que podem não só solver todas as dívidas como gerar sobras, incrementos patrimoniais. Como tal, nenhuma razão subsiste para se furtarem à tributação em sede de IRC.O lucro tributável da sociedade insolvente é, contudo, determinado com referência a todo o período de liquidação do património societário.
2005	TOSI, L.	Itália	Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma	Muitos dos problemas que surgem para a correta identificação do tratamento aplicável a processos fiscais acontecem por sobreposição entre as leis fiscais e a lei de falências.
1995	ZIEGEL, J. S.	UK	Preferences and priorities in Insolvency Laws: Is There a Solution?	Não existe questão mais intratável e controversa na legislação falimentar moderna do que a distribuição dos ativos do falido entre os seus credores. A questão ressurgue toda a vez que há um grande processo de falência ou uma grande recessão económica, como aquela da qual somente recentemente muitos países industrializados emergiram. Nessas épocas, os credores reclamam, amargamente, sobre o tratamento desleixado que recebem do sistema falimentar.

Fonte: Elaboração Própria

Para terminar este capítulo, e no quadro que se segue, podemos observar o enquadramento do regime jurídico português da insolvência na EU.

Quadro 3 – Type of legal system (origin of bankruptcy law)¹⁴⁸

English Common Law	Civil Law				Pluralistic law (elements from Common and Civil Law)
	French Civil Law	German Civil Law	Scandinavian Civil Law	Combined civil law (French and German civil law)	
Ireland, United Kingdom	Belgium, France, Italy, Luxembourg, Netherlands, Romania, Spain	Austria, Croatia, Czech Republic, Estonia, Germany, Latvia, Montenegro, Serbia, Slovakia, Slovenia, Turkey	Denmark, Finland, Iceland, Norway, Sweden	Bulgaria, Greece, Hungary, Lithuania, Poland, Portugal	Cyprus, Malta



Fonte: Law and Finance, R. La Porta, F. Lopez de Silanes, A. Sheifer, R.W. Vishny, 2011

4.5. Notas conclusivas

O CIRC como foi publicado não dedicou nenhum capítulo especial à matéria da tributação na falência/insolvência.

No que diz respeito ao regime fiscal de uma sociedade insolvente, nomeadamente quando se decide a sua liquidação e a não manutenção da empresa em questão, as respostas obtidas não são pacíficas para a maioria dos AI, que entendem que não há atividade quando se delibera a liquidação do património do devedor insolvente e a repartição do produto obtido pelos credores, já que não se visa o lucro mas apenas o pagamento aos credores.

¹⁴⁸ COMISSÃO EUROPEIA (2011), “Business Dynamics Survey: START-UPS, BUSINESS TRANSFERS AND BANKRUPTCY: Final Report”, Bruxelas, in http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business-environment/files/business_dynamics_final_report_en.pdf.

Por sua vez, a AT defende que a sujeição às normas de incidência fiscal, mesmo em fase de liquidação dos ativos insolventes nada terá de extraordinário à luz dos princípios subjacentes à tributação em sede de IRC, nos termos do CIRC.

A própria jurisprudência portuguesa foca pontos que parecem ser distintos e que alimentam a controvérsia à volta do regime fiscal das sociedades insolventes. O CIRE prevê ainda benefícios fiscais no processo de insolvência, que geram ainda algum debate, na sua aplicação.

Existem de facto muitas dúvidas no que toca ao enquadramento fiscal de uma sociedade insolvente, nomeadamente quando se decide pela sua liquidação. É uma polémica que vai além do caso de Portugal, como pudemos observar. Ao analisarmos os diversos autores internacionais, verificamos que o propósito de cada procedimento falimentar não diverge daquele que também é o objetivo no nosso país: a proteção dos direitos dos credores. Relativamente às questões fiscais, os autores tendem a focar-se nesse interesse, indiciando a posição fiscal como redutora de possibilidades para os credores poderem satisfazer os seus créditos.

Podemos concluir que este tema se trata de uma matéria muito polémica e inacabada em discussões e conclusões.

Nos capítulos seguintes, o nosso objetivo será focado no estudo da perceção dos AI, da AT e dos MJ, acerca da tributação das sociedades insolventes em sede de IRC. Pretendemos avaliar qualitativamente as diferentes opiniões e identificar as variáveis que nos permitam aferir da sujeição ou não sujeição a IRC da massa insolvente.

De seguida procederemos à apresentação da metodologia de investigação e análise de dados.

PARTE II – A tributação das sociedades insolventes em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC): metodologia de investigação e análise de dados

Após o enquadramento teórico e revisão da literatura, procedemos nesta parte à apresentação da metodologia de investigação e análise de dados. A escolha da abordagem qualitativa (perspetiva interpretativa) para este estudo tem a ver com o facto de esta ter como objetivo a compreensão dos significados atribuídos pelos sujeitos às suas ações num dado contexto, e, por isso mesmo, permite a interpretação em vez da mensuração, em contraposição à abordagem quantitativa (perspetiva positivista), que busca informações através de dados quantitativos.¹⁴⁹ Uma vez que se procura compreender a realidade tal como ela é, experienciada pelos sujeitos ou grupos a partir do que pensam e como agem (valores, representações, crenças, opiniões, atitudes, hábitos), a abordagem qualitativa de pesquisa parece a mais indicada para o desenvolvimento deste trabalho. Não existindo nada em concreto que vá de encontro ao que se pretende obter como resposta ao problema caracterizado anteriormente, o ponto de partida deste estudo são as referências bibliográficas que existem e que têm como finalidade oferecer bases mínimas para delinear o presente trabalho.

Capítulo V – Estudo empírico: metodologia de investigação

5.1. Introdução

No seguimento da revisão de literatura, pudemos verificar que em Portugal não há uma definição específica da temática da tributação em sede de IRC das sociedades insolventes e que o seu tratamento é controverso. Partimos para este estudo empírico esperando que, mesmo que já exista a nível nacional alguma jurisprudência e doutrina sobre esta temática, de alguma forma possamos dar o nosso contributo para que deixe de ser um assunto tão polémico e gerador de conflitos entre os seus principais intervenientes, a saber: AI, AT e MJ.

¹⁴⁹ TEIS Denize T.; TEIS Mirtes A. (2006), “A abordagem qualitativa: a leitura no campo de pesquisa”, Universidade da Beira Interior, in: <http://www.bocc.ubi.pt/page/teis-denize-abordagem-qualitativa.pdf>.

No sentido de aferir evidências empíricas em Portugal, apoio ou suporte pericial, testemunhal, em processos judiciais que envolvam questões de natureza fiscal, nomeadamente no que diz respeito à tributação das sociedades insolventes em sede de IRC, a nossa investigação incidirá no perfil e trabalho desenvolvidos pelos AI, pela AT e pelos MJ, em Portugal.

5.2. Definição dos objetivos de estudo

Depois da revisão da literatura efetuada nos capítulos anteriores, no âmbito do tema escolhido para este trabalho, cumpre-nos nesta parte¹⁵⁰:

- . Apresentar e delimitar o âmbito e objetivo do nosso estudo tendo em conta o problema de investigação identificado;
- . Explicar a forma como a pesquisa foi desenvolvida, metodologia usada, critérios subjacentes e técnicas de recolha e tratamento de dados;
- . Apresentar e analisar os resultados;
- . Validar ou invalidar as hipóteses de investigação;
- . Explicar as limitações encontradas

Assim, é nossa expectativa poder-se avaliar empiricamente esta temática associada às seguintes perguntas de investigação.

Será que em Portugal as sociedades insolventes devem ser tributadas em sede de IRC?

O CIRE deve ser alterado por forma a esclarecer claramente se a liquidação do património da massa insolvente está sujeita a IRC?

O CIRC deve ser alterado e atribuir um capítulo especialmente dedicado à matéria da tributação na insolvência?

Consequentemente é objetivo do nosso estudo dar resposta a estas questões, tentando

¹⁵⁰ Acompanhamos muito de perto o estudo empírico de MOREIRA, Nuno R. (2010), *Forensic Accounting em Portugal: Evidências Empíricas*, OBEGEF (Observatório de Economia e Gestão de Fraude), Vilarinho das Cambas, Edições Húmus, in http://www.gestaodefraude.eu/images/gf_upload/e001.pdf, pp. 87-119.

obter evidências empíricas da realidade portuguesa que nos permita concluir se existe ou não fundamento para a tributação em sede de IRC das sociedades insolventes e necessidade de alteração da legislação aplicável às sociedades insolventes.

Para atingir os objetivos definidos, formalizámos as hipóteses de investigação a testar, definimos as variáveis básicas e a utilização de questionários como instrumento de recolha de dados.

5.3. As hipóteses de investigação

Face aos objetivos e problemas identificados do nosso estudo, definimos oito hipóteses de investigação.¹⁵¹

Assim temos:

Hipótese 1: *O CIRE dá primazia à recuperação das empresas em situação de insolvência.*

Tendo como ponto de partida o estudo da DGJ, e o facto de a principal razão para o fracasso da recuperação de empresas, ser a situação económica e financeira já muito débil das empresas, aquando da declaração de insolvência, pretendemos saber se, tendo em conta as recentes alterações ao regime jurídico, o CIRE dará primazia à recuperação de empresas.

Hipótese 2: *As recentes alterações do art.º 65.º do CIRE foram relevantes e esclarecedoras do processo de cumprimento fiscal.*

Com a recente alteração ao art.º 65º do CIRE, o cumprimento de obrigações fiscais no processo de insolvência ficou definido de uma forma relativamente mais clara, relativamente à redação que vigorava anteriormente. Assim, pretendemos saber se associada ao cumprimento ou não cumprimento das referidas obrigações as alterações foram relevantes para a temática em estudo.

¹⁵¹ Atendendo à definição da hipótese nula (H_0), que geralmente afirma que não existe relação entre dois fenómenos medidos, as nossas hipóteses de estudo correspondem à hipótese alternativa (H_1), por simplificação e por não haver dúvidas face à situação contrária e por se tratarem das hipóteses que pretendemos investigar. Assim, escrevemos apenas a hipótese alternativa e estabelecemos as conclusões relativas a esta hipótese.

Hipótese 3: *O CIRE contempla benefícios fiscais e tal significa uma sujeição implícita da massa insolvente a IRC.*

Através de posições expressas em instruções internas, a AT defende que pelo facto de o CIRE contemplar benefícios fiscais, a mesma pressupõe a própria sujeição a IRC da massa insolvente, independentemente de se decidir a liquidação ou a manutenção da sociedade declarada insolvente, uma vez que se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que *a priori* está sujeito. Pretendemos então aferir da associação entre a existência de benefícios fiscais no CIRE e a sujeição a IRC da massa insolvente.

Hipótese 4: *A massa insolvente exerce uma atividade económica.*

Em diversas situações é possível verificar que os AI entendem que não há atividade económica quando se delibera a liquidação dos ativos insolventes, já que a repartição do produto obtido pelos credores não visa o lucro mas apenas o pagamento aos credores, não se realizando por isso operações económicas de carácter empresarial. Temos, então, como objetivo aferir se a massa insolvente exerce ou não uma atividade económica.

Hipótese 5: *O produto da liquidação da massa insolvente é rendimento.*

Atendendo ao conceito de rendimento para efeitos de IRC, e uma vez que é o acréscimo de riqueza que é objeto de tributação, para a AT, por considerarem que a massa insolvente obtém rendimentos, não estará dispensada do pagamento de qualquer imposto, pretendemos saber se o produto da liquidação dos ativos insolventes será ou não rendimento.

Hipótese 6: *A massa insolvente tem personalidade jurídica.*

Até que ocorra o registo do encerramento da liquidação, uma sociedade mantém a personalidade jurídica, definida nos termos do CSC. Pretendemos verificar se a mesma não é afetada pela declaração de insolvência.

Hipótese 7: *A massa insolvente tem capacidade contributiva/económica.*

Se tivermos em conta que o IRC não é um imposto de capitação e que os impostos não podem ser exigidos apenas pelo simples facto de uma sociedade existir e que há que ter em conta a sua capacidade económica, pretendemos averiguar em que medida a massa

insolvente tem capacidade contributiva e se é sujeito passivo de IRC.

Hipótese 8: *A legislação falimentar carece de harmonização com a legislação fiscal.*

Tendo como ponto de partida o enquadramento normativo e revisão da literatura deste estudo, que abordámos na primeira parte, é possível verificar que a polémica associada ao tema da tributação das sociedades insolventes prende-se no essencial com a falta de harmonização entre a legislação falimentar e a legislação fiscal. Temos então como objetivo avaliar se a sujeição a IRC das sociedades insolventes poderá ter interpretação diversa nos normativos em estudo.

5.4. Definição das variáveis em estudo

Na primeira parte foram definidos vários termos em função dos quais a massa insolvente deixaria de ser sujeito passivo de IRC. Assim, para o estudo dos fatores associados à não sujeição a IRC da massa insolvente considerámos um conjunto de variáveis, nomeadamente, a profissão, o género, o grau académico, a área de conhecimento, a experiência profissional e outra certificação profissional e o distrito de atividade.

Associadas ao processo de insolvência, tivemos em conta variáveis como a primazia à recuperação de empresas, o cumprimento de obrigações fiscais no processo de insolvência, a sujeição implícita a IRC, o exercício de atividade económica da massa insolvente, o conceito de rendimento no âmbito do CIRC, os benefícios fiscais no CIRE, a personalidade jurídica e a capacidade contributiva da massa insolvente.

Específicas do exercício da atividade de AI, considerámos diversas variáveis, nomeadamente a vertente do CIRE, a tipologia de insolvência, o nº de processos, a tipologia de empresas, o nº de planos de recuperação, a apreensão de bens para a massa insolvente, a insuficiência da massa insolvente e o tempo de liquidação dos ativos insolventes.

5.5. Metodologia e caracterização da amostra

A técnica de recolha de informação foi feita recorrendo ao uso de questionários eletrónicos, criados e enviados através do programa *LimeSurvey*¹⁵².

A nossa análise baseou-se na população dos AI em Portugal, dos chefes, diretores de serviços e diretores de finanças da AT e dos MJ portugueses.

A metodologia estatística para tratar os dados foi a mais ajustada, recorrendo-se à utilização de testes estatísticos mais adequados para o tratamento da informação qualitativa recolhida.

5.5.1. Dados e seleção da população

No processo de insolvência assumem um papel de essencial relevo, todos os intervenientes judiciais sem exceção, nomeadamente os credores, a comissão de credores, os AI, os advogados, os funcionários e os MJ. A fundamentação da nossa escolha prende-se com o facto de considerarmos que a intervenção judicial dos AI em sede do CIRE se enquadrar melhor na temática que pretendemos estudar, nomeadamente como figura central que intervém no processo de insolvência. Também a AT tem um papel imprescindível, por isso consideramos não ser dispensável o seu contributo, bem como o dos MJ, cuja figura fundamental consideramos pertinente para este estudo.

Como ponto de partida para a recolha de dados, utilizou-se a base de dados dos AI, recebida da Comissão de Apreciação e Controlo da Atividade dos Administradores da Insolvência (CACAAI)¹⁵³, a base de endereços eletrónicos dos serviços tributários da AT¹⁵⁴ e a base de contactos dos tribunais portugueses, da Direção Geral da Administração da Justiça (DGAJ)¹⁵⁵.

¹⁵² URL dos inquéritos in <http://survey.iscac.pt/> (para um conhecimento mais aprofundado ver apêndices 1, 2 e 3).

¹⁵³ A CACAAI publica anualmente a lista oficial de administradores de insolvência em Portugal, nos termos do n.º 5 do artigo 5.º da Lei n.º 32/2004, de 22 de Julho.

¹⁵⁴ PÁGINA DO PORTAL DAS FINANÇAS, in <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>.

¹⁵⁵ PÁGINA DA DIREÇÃO GERAL DA ADMINISTRAÇÃO DA JUSTIÇA (2013), in <http://www.dgaj.mj.pt/>.

5.5.2. Método de recolha de informação

As hipóteses que definimos anteriormente têm subjacente e como população os AI, a AT e os MJ. Para o seu estudo usamos uma técnica de recolha de dados: envio de censos a toda a população¹⁵⁶.

A escolha desta metodologia assenta na relação eficácia-custo, dado que a utilização de questionários permite obter bons resultados com baixo custo, permitindo o tratamento de uma grande quantidade de informação¹⁵⁷.

Iremos seguidamente justificar a pertinência dos grupos de questões que colocamos aos inquiridos através de questionário específico por profissão.

5.5.2.1. Censos a Administradores da Insolvência

O questionário enviado aos Administradores da Insolvência¹⁵⁸ encontra-se repartido da seguinte forma:

1. Dados biográficos e caracterização do perfil académico e profissional
2. Opinião – exercício da atividade de administrador da insolvência
3. Experiência – nomeações em processos de insolvência

O primeiro grupo de questões pretende recolher informação sobre dados biográficos dos AI tal como o género, o grau e a formação académica, a formação profissional complementar, a experiência profissional, as certificações ou reconhecimentos oficiais obtidos, bem como o distrito de atividade profissional. Esta análise permitirá analisar as diferentes opiniões dos AI em função dos seus dados biográficos.

No que respeita ao segundo grupo, engloba um conjunto de questões de âmbito mais abrangente, sendo, conseqüentemente, uma das partes do questionário essencial para a

¹⁵⁶ Para um conhecimento mais aprofundado ver apêndices 1, 2 e 3.

¹⁵⁷ Cf. SANDFORD, in LOPES, Cidália Maria da Mota (2008), *Quanto custa pagar impostos em Portugal?*, Coimbra, Almedina, pp. 256.

¹⁵⁸ Para um conhecimento mais aprofundado ver apêndice 1 – Censos a Administradores da Insolvência.

posterior análise de resultados, tendente ao enquadramento da opinião destes profissionais na temática da tributação das sociedades insolventes. É objetivo desta parte do questionário recolher uma opinião dos profissionais visados, que possibilitará a comparação da opinião dos AI com a opinião dos diversos profissionais da AT e dos MJ, tendo como base aspetos específicos do desempenho da profissão.

Por último, o terceiro grupo de questões pretende obter informação sobre a experiência efetiva desta classe profissional no âmbito do seu desempenho profissional, sendo as questões orientadas, à semelhança das partes anteriores do questionário, para o objetivo a que nos propusemos. Tentaremos, com este grupo de questões, avaliar se efetivamente a tributação em sede de IRC das sociedades insolventes tem fundamentação, bem como aferir acerca da complexidade fiscal do tema em análise, identificando as suas diferentes vertentes.

5.5.2.2. Censos à Autoridade Tributária e Aduaneira

O questionário enviado aos diretores de serviços, diretores de finanças e chefes dos serviços de finanças¹⁵⁹ encontra-se repartido da seguinte forma:

1. Dados biográficos e caracterização do perfil académico e profissional
2. O processo de insolvência

O primeiro grupo de questões pretende recolher informação sobre dados biográficos dos profissionais da AT, tal como o género, grau e formação académica, experiência profissional, bem como o distrito de atividade profissional. Esta análise permitirá analisar as diferentes opiniões dos profissionais da AT em função dos seus dados biográficos.

O segundo grupo engloba um conjunto de questões de âmbito mais abrangente, sendo, conseqüentemente, uma das partes do questionário essencial para a posterior análise de resultados, tendente ao enquadramento da opinião destes profissionais na temática da

¹⁵⁹ Para um conhecimento mais aprofundado ver apêndice 2 – Censos à Autoridade Tributária e Aduaneira.

tributação das sociedades insolventes. É objetivo desta parte do questionário recolher uma opinião dos profissionais visados, que possibilitará a comparação da opinião dos profissionais da AT, com a opinião dos AI e dos MJ, tendo como base aspetos específicos do desempenho da profissão. Tentaremos, ainda, com este grupo de questões, avaliar se efetivamente a tributação em sede de IRC das sociedades insolventes tem fundamentação e aferir acerca da complexidade fiscal do tema em análise.

5.5.2.3. Censos a Magistrados Judiciais

O questionário enviado aos MJ¹⁶⁰ encontra-se repartido da seguinte forma:

1. Dados biográficos e caracterização do perfil académico e profissional
2. O processo de insolvência

O primeiro grupo de questões pretende recolher informação sobre dados biográficos dos MJ, tal como o género, grau e formação académica, experiência profissional, bem como o distrito de atividade profissional. Esta análise permitirá analisar as diferentes opiniões MJ em função dos seus dados biográficos.

No que respeita ao segundo grupo engloba um conjunto de questões de âmbito mais abrangente, sendo, conseqüentemente, uma das partes do questionário essencial para a posterior análise de resultados, tendente ao enquadramento da opinião destes profissionais na temática da tributação das sociedades insolventes. É objetivo desta parte do questionário recolher uma opinião dos profissionais visados, que possibilitará a comparação e a confrontação da opinião dos MJ, com a opinião dos AI e dos profissionais da AT, tendo como base aspetos específicos do desempenho da profissão. Tentaremos, ainda, com este grupo de questões, avaliar se efetivamente a tributação em sede de IRC das sociedades insolventes tem fundamentação e aferir acerca da complexidade fiscal do tema em estudo.

¹⁶⁰ Para um conhecimento mais aprofundado ver apêndice 3 – Censos a Magistrados Judiciais.

5.5.3. Caracterização da Amostra

5.5.3.1. Administradores da Insolvência

Relativamente ao questionário enviado aos AI, optamos por abranger estatisticamente toda a “população”, ou seja, todos os AI inscritos nas respetivas listas oficiais, à data da nossa recolha desta informação (outubro de 2012), que nos foi facultada pela CACAAI. Apuramos assim a totalidade dos AI inscritos oficialmente e a desenvolver efetivamente a sua atividade em Portugal, que concluímos pelo total de 310 AI inscritos e efetivos.

Estando os AI obrigados atualmente a ter disponível um endereço de *email* para o seu relacionamento com o Ministério da Justiça, nomeadamente, no âmbito das nomeações em processos de insolvência, a CACAAI facultou-nos ainda uma lista organizada dos respetivos emails dos Administradores da Insolvência.

Em junho de 2013, remetemos o respetivo questionário aos AI¹⁶¹. Destes, apenas obtivemos 74 respostas, das quais foram considerados inválidos 35 questionários. Ou seja, recebemos efetivamente 39 questionários válidos. Tendo em conta os AI com endereço de *email*, mas que não responderam ao questionário (310-74=236), insistimos novamente após duas semanas, em julho de 2013, com um segundo *email*, anexando de novo o link do questionário. Como os questionários são anónimos, e não havendo a possibilidade de saber a origem individual das respostas recebidas, remetemos o questionário para a totalidade dos AI, advertindo os que já tivessem respondido para não o voltar a fazer, para não haver duplicação de dados. Obtivemos mais 14 respostas. Foram considerados inválidos 5 questionários. Assim, no total, recebemos 48 questionários válidos, correspondendo a uma taxa de resposta de 15,48%, que consideramos aceitável¹⁶², conforme podemos observar no quadro 4.

¹⁶¹ Título: Censo a Administradores da Insolvência: A tributação das sociedades insolventes em sede de IRC (ID 41143), URL do inquérito: <http://survey.iscac.pt/index.php?sid=41143&lang=pt> (para um conhecimento mais aprofundado ver apêndice 1).

¹⁶² Para um estudo mais aprofundado, ver por exemplo, MOSS J. e HENDRY G. (2002), “Use of electronic surveys in course evaluation”, *British Journal of Educational Technology*, Vol. 33, nº 5, in http://www.speakeasydesigns.com/SDSU/student/SAGE/compsprep/Electronic_Surveys_in_Course_Evaluations.pdf.

Quadro 4 – Censos a Administradores da Insolvência

Endereços de email	N/ Envio Questionários		Questionários Recebidos		Questionários Recebidos Válidos	
	1.º envio	2.º envio	1.º envio	2.º envio	1.º envio	2.º envio
310	310	310	74	14	39	9
RESUMO	População				310	
	Questionários Recebidos Válidos				48	
	% Respostas				15,48%	

Fonte: Elaboração Própria

5.5.3.2. Autoridade Tributária e Aduaneira

Relativamente ao questionário enviado à AT, optamos por abranger estatisticamente toda a “população”, ou seja, todos os diretores de serviços, diretores de finanças e chefes dos serviços de finanças, constantes das listas do Portal das Finanças, à data da nossa recolha desta informação (dezembro de 2012), disponível no *site* do Portal das Finanças.¹⁶³ Apurámos assim a totalidade diretores de serviços (39), diretores de finanças (21) e chefes dos serviços de finanças (355). A AT disponibiliza todos os contactos, pelo que concluímos pelo total de 415 contactos de *email*.

Em junho de 2013, remetemos o respetivo questionário aos serviços da AT¹⁶⁴. Destes, apenas obtivemos 53 respostas, das quais foram considerados inválidos 25 questionários. Recebemos efetivamente 28 questionários válidos. Tendo em conta os endereços de *email* dos serviços da AT, e as não respostas ao questionário (415-53=362), insistimos novamente após duas semanas, em julho de 2013, com um segundo *email*, anexando de novo o link questionário. Como os questionários são anónimos, e não havendo a possibilidade de saber a origem individual das respostas recebidas, remetemos o questionário para a totalidade dos serviços da AT, advertindo os que já tivessem respondido para não o voltar a fazer, de modo a não existir duplicação de dados. Obtivemos mais 37 respostas. Foram considerados inválidos 22 questionários. Assim, no total, recebemos 43 questionários válidos, correspondendo a uma taxa de

¹⁶³ Disponível em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html>.

¹⁶⁴ Título: Censo aos Serviços Tributários da Autoridade Tributária e Aduaneira: A tributação das sociedades insolventes em sede de IRC (ID 17826), URL do inquérito: <http://survey.iscac.pt/index.php?sid=17826&lang=pt> (para um conhecimento mais aprofundado ver apêndice 2).

resposta de 10,36%, que consideramos razoável¹⁶⁵, conforme observamos no quadro abaixo.

Quadro 5 – Censos à Autoridade Tributária e Aduaneira

Endereços de email	N/ Envio		Questionários		Questionários Recebidos	
	Questionários		Recebidos		Válidos	
	1.º envio	2.º envio	1.º envio	2.º envio	1.º envio	2.º envio
416	415	415	53	37	28	15
RESUMO	População				415	
	Questionários Recebidos Válidos				43	
	% Respostas				10,36%	

Fonte: Elaboração Própria

5.5.3.3. Magistrados Judiciais

Os juízes dos Tribunais Judiciais formam um corpo único e regem-se pelo Estatuto dos Magistrados Judiciais. A magistratura judicial é constituída por Juízes do Supremo Tribunal de Justiça, com o título de Conselheiros, Juízes dos Tribunais das Relações, com o título de Desembargadores e Juízes dos tribunais de 1.ª instância, denominados Juízes de Direito.¹⁶⁶ Relativamente ao questionário enviado aos MJ, optamos por abranger estatisticamente toda a “população”, ou seja, todos os MJ constantes das listas do Conselho Superior da Magistratura, à data da nossa recolha desta informação (dezembro de 2012), disponível no *site* do Conselho Superior da Magistratura.¹⁶⁷ Apuramos assim a totalidade dos MJ, entre Juízes Conselheiros (65), Juízes Desembargadores (378) e Juízes de Direito (1564), observando um total de 2007 Juízes. O Conselho Superior da Magistratura publica anualmente a lista de MJ e a bolsa de Juízes afetos aos tribunais, e a DGAJ tem disponível no seu *site*¹⁶⁸ a lista de endereços dos tribunais em Portugal, dos quais foi possível obter 425 contactos.

¹⁶⁵ Para um estudo mais aprofundado, ver por exemplo, MOSS J. e HENDRY G. (2002), “Use of electronic surveys in course evaluation”, *British Journal of Educational Technology*, Vol. 33, nº 5, UK, in http://www.speakeasydesigns.com/SDSU/student/SAGE/compsprep/Electronic_Surveys_in_Course_Evaluations.pdf.

¹⁶⁶ PÁGINA DO CONSELHO SUPERIOR DA MAGISTRATURA (2013), in <http://www.csm.org.pt/juizes>.

¹⁶⁷ Em <http://www.csm.org.pt/juizes/antiguidade> e em <http://www.csm.org.pt/juizes/corpomagistrados/405-listajuizes-2012>.

¹⁶⁸ Em <http://www.dgaj.mj.pt/sections/tribunais>.

Em junho de 2013, remetemos o respetivo questionário aos tribunais¹⁶⁹. Destes, apenas obtivemos 48 respostas, das quais foram considerados inválidos 28 questionários. Recebemos efetivamente 20 questionários válidos. Tendo em conta os endereços de *email* dos tribunais, e as não respostas ao questionário (425-48=377), insistimos novamente após duas semanas, em julho de 2013, com um segundo *email*, anexando de novo o link questionário. Como os questionários são anónimos, e não havendo a possibilidade de saber a origem individual das respostas recebidas, remetemos o questionário para a totalidade dos tribunais, advertindo os magistrados judiciais que já tivessem respondido para não o voltar a fazer, para não haver duplicação de dados. Obtivemos mais 32 respostas. Foram considerados inválidos 17 questionários. Assim, no total, recebemos 35 questionários válidos, correspondendo a uma taxa de resposta de 8,24%, que consideramos admissível¹⁷⁰, conforme podemos observar no quadro 6.

Quadro 6 – Censos a Magistrados Judiciais

Endereços de email	N/ Envio Questionários		Questionários Recebidos		Questionários Recebidos Válidos	
	1º envio	2.º envio	1º envio	2.º envio	1º envio	2.º envio
425	425	425	48	32	20	15
RESUMO	População				425	
	Questionários Recebidos Válidos				35	
	% Respostas				8,24%	

Fonte: Elaboração Própria

Considerámos que a taxa global de resposta de todos os intervenientes foi muito satisfatória¹⁷¹, no entanto, eliminaram-se 132 questionários devido a 70 deles estarem incompletos e os restantes 62 encontrarem-se por preencher. Após este procedimento, obtiveram-se 126 questionários devidamente preenchidos, correspondendo a uma taxa

¹⁶⁹ Título: Censo a Magistrados Judiciais: A tributação das sociedades insolventes em sede de IRC (ID 17917), URL do inquérito: <http://survey.iscac.pt/index.php?sid=17917&lang=pt> (para um conhecimento mais aprofundado ver apêndice 3).

¹⁷⁰ Para um estudo mais aprofundado, ver por exemplo, MOSS J. e HENDRY G. (2002), “Use of electronic surveys in course evaluation”, *British Journal of Educational Technology*, Vol. 33, nº 5, in http://www.speakeasydesigns.com/SDSU/student/SAGE/compsprep/Electronic_Surveys_in_Course_Evaluations.pdf.

¹⁷¹ Para um estudo mais aprofundado, ver por exemplo, KAWK, N. e RADLER B. (2002), “A comparison between mail and web surveys: response pattern, respondent profile, and data quality”, USA, *Journal of Official Statistics*, Vol. 8, nº 2, in <http://www.barold.com/www/JOS%20article.pdf>.

de resposta de 10,96%, que consideramos razoável¹⁷². A nossa amostra é pois constituída por 126 observações. Resumidamente, no quadro 7, podemos verificar a nossa amostra e a respetiva taxa de resposta.

Quadro 7 – Amostra e taxa de resposta

Intervenientes no processo de insolvência	População	Amostra	Taxa de resposta
Administradores da Insolvência	310	48	15,48%
Autoridade Tributária e Aduaneira	415	43	10,36%
Magistrados Judiciais	425	35	8,24%
Total	1150	126	10,96%

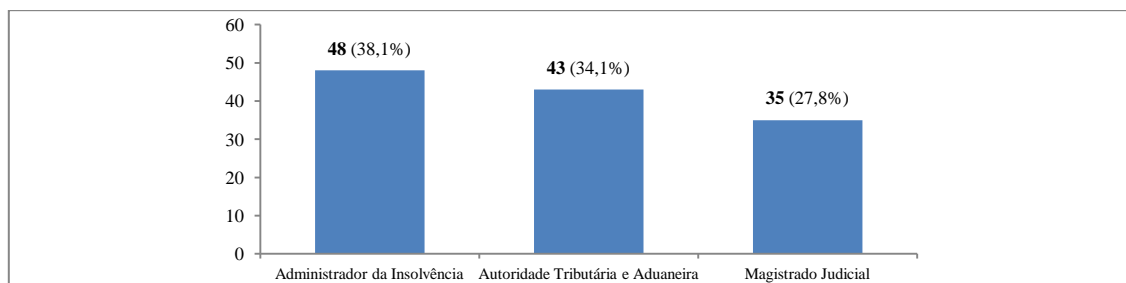
Fonte: Elaboração Própria

De seguida, analisaremos graficamente as respostas obtidas aos inquéritos enviados. Nesta análise seguiremos de muito perto a respetiva estrutura do questionário de cada interveniente.

5.5.4. Apresentação dos dados: estatísticas descritivas

Relativamente ao exercício da profissão dos inquiridos, observamos que a maioria das respostas obtidas é de AI (38,1%), que corresponde a 48 respostas, sendo que 34,1 % das respostas são da AT (43 respostas) e 27,8% de MJ (35 respostas), como podemos observar no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Profissão

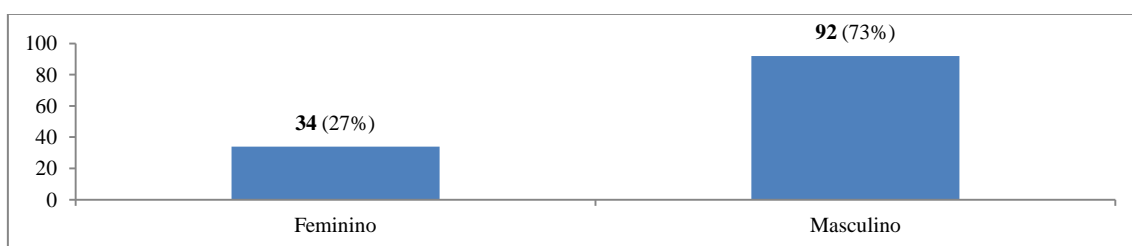


¹⁷² Para um estudo mais aprofundado, ver por exemplo, MOSS J. e HENDRY G. (2002), “Use of electronic surveys in course evaluation”, *British Journal of Educational Technology*, Vol. 33, nº 5, in http://www.speakeasydesigns.com/SDSU/student/SAGE/compsprep/Electronic_Surveys_in_Course_Evaluations.pdf.

Assim, no que diz respeito aos dados biográficos e caracterização do perfil académico e profissional, apresentamos os resultados seguidamente analisados.

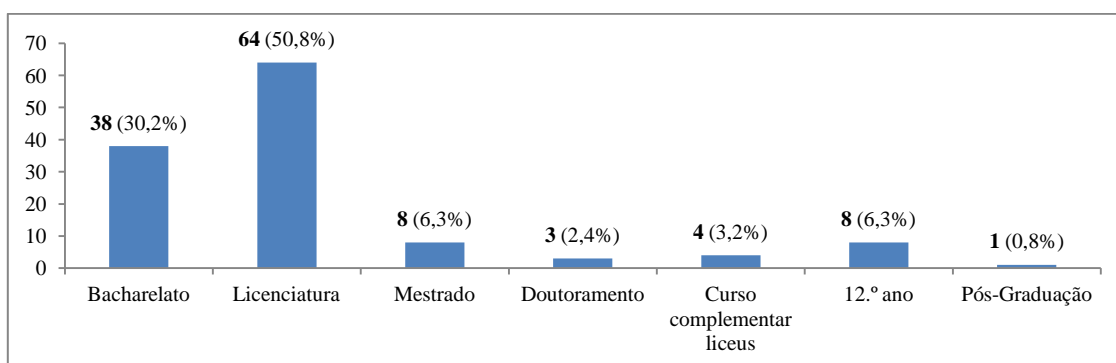
Verificamos que relativamente ao género, 27% dos inquiridos são do sexo feminino (34 respostas) e 73% do sexo masculino (92 respostas), como podemos constatar da análise do Gráfico 2.

Gráfico 2 – Género



Relativamente às habilitações académicas dos inquiridos, observámos que 50,8%, se situam predominantemente no grau de Licenciatura (64 respostas), e 30,2% no de Bacharelato (38 respostas). 6,3% dos inquiridos possuem o grau de Mestrado (8 respostas, e com igual percentagem, de 6,3%, o nível de 12.º ano, (8 respostas). 3,2% dos inquiridos possuem o curso complementar de liceus (4 respostas), 2,4% o nível de Doutoramento (3 respostas) e 0,8% frequentaram pós-graduação (1 respondente). Observemos, pois, o Gráfico 3.

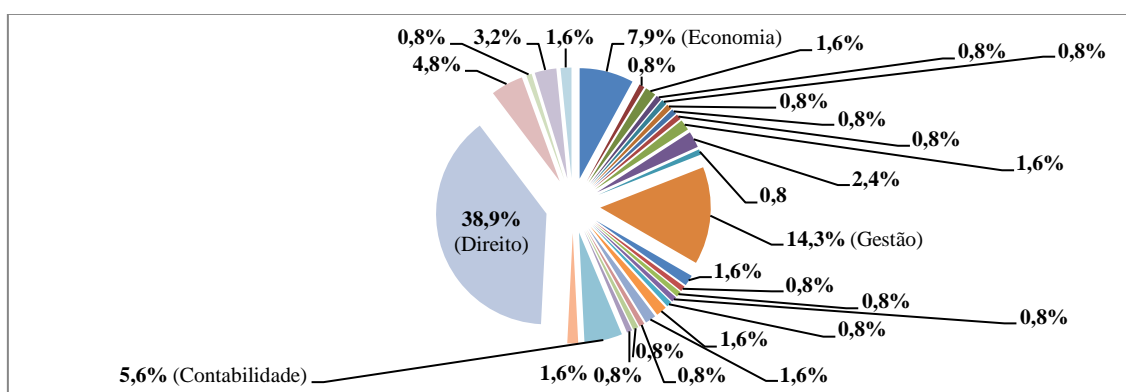
Gráfico 3 – Grau Académico



Da análise do Gráfico 4, verificamos que a área de conhecimento correspondente ao grau académico obtido situa-se maioritariamente na área de Direito, com 38,9% das respostas (49 respostas), seguida da área das Ciências Empresariais, com 14,3% das

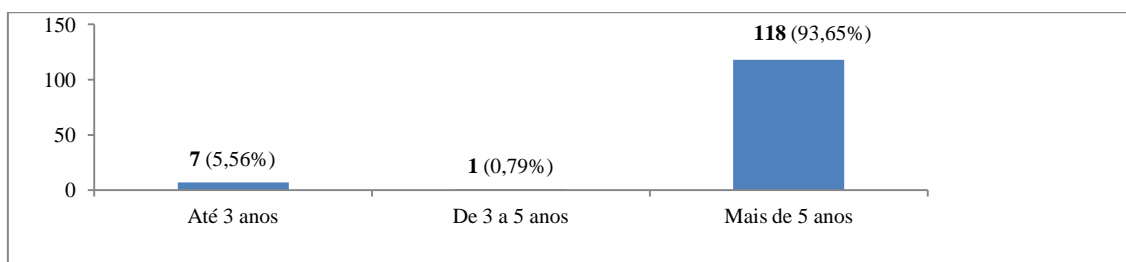
respostas na área de Gestão (18 respostas), 7,9% de respostas na área de Economia (10 respostas) e 5,6% das respostas na área de Contabilidade (7 respostas). Os inquiridos indicaram ainda a conjugação de diversas áreas de conhecimento, com maior incidência em Economia, Gestão, Contabilidade, Auditoria e Direito, que atinge um valor de 4,8%, seguida da conjugação de Economia e Gestão, com 3,2%. As restantes conjugações de áreas, com um ou dois inquiridos em cada, correspondem a um total de 25,28%.

Gráfico 4 – Área de Conhecimento



No Gráfico 5 podemos analisar que, em termos de experiência profissional, 93,65% dos profissionais inquiridos acumulam mais de 5 anos de experiência (118 respostas), 5,56% acumulam até 3 anos de experiência (7 respostas) e 0,79% acumulam de 3 a 5 anos de experiência (apenas 1 resposta).

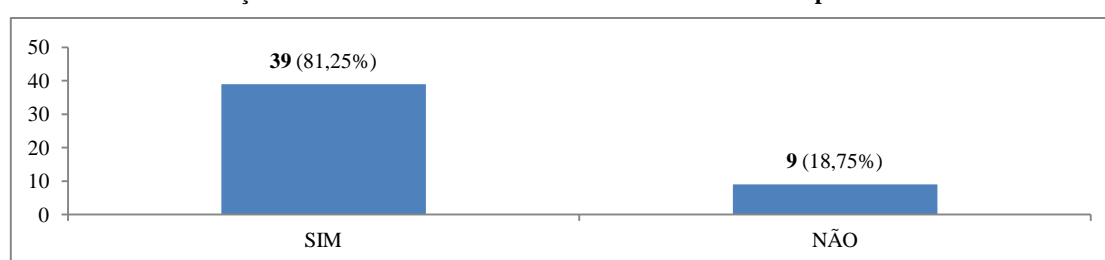
Gráfico 5 – Experiência Profissional



Relativamente ao distrito de atividade dos inquiridos, no Gráfico 6, podemos verificar que, 26,19% exercem a sua atividade no distrito do Porto (33 respostas), 22,22% no distrito de Lisboa (28 respostas) e 13,49% no distrito de Coimbra (17 respostas). Responderam ainda profissionais com exercício de atividade em Bragança (0,79%), Setúbal (0,79%), Aveiro (3,17%), Beja (1,59%), Viseu (1,59%), Faro (0,79%), Açores

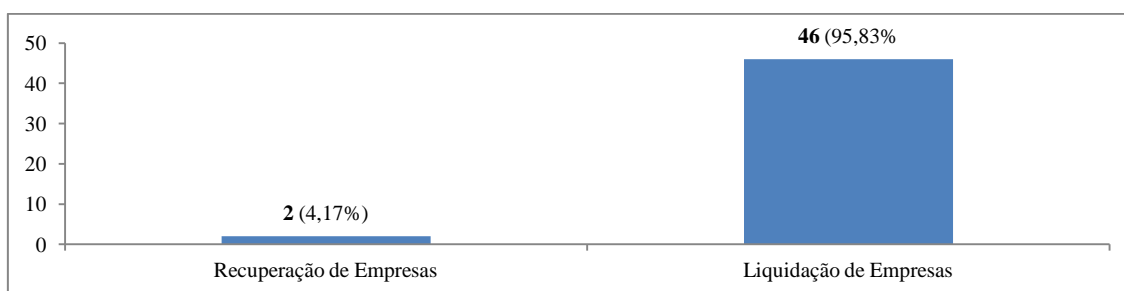
Pretendemos saber se a profissão de AI está vocacionada para ambas as vertentes do processo de insolvência (recuperação e/ou liquidação de empresas), e praticamente todas as respostas indicaram que o AI está vocacionado para o papel que lhe está atribuído oficialmente, ou seja, 81,25% dos AI entendem que a profissão está vocacionada para ambas as vertentes do processo de insolvência, no âmbito do CIRE: recuperação e liquidação de empresas; apenas 18,75% entendem que não. Analisemos o Gráfico 8.

Gráfico 8 – Função do Administrador da Insolvência: duas vertentes do processo de insolvência



Todos os profissionais inquiridos já foram nomeados em processo de insolvência (100%). Embora seja entendimento geral que o AI esteja vocacionado para as duas vertentes da sua atividade, no Gráfico 9, podemos verificar que maioritariamente os inquiridos consideram que as nomeações ocorrem apenas para trabalhos de liquidação de empresas, 95,83% (46 respostas), e 4,17% dos inquiridos consideram que ocorrem para trabalhos de recuperação de empresas (2 respostas).

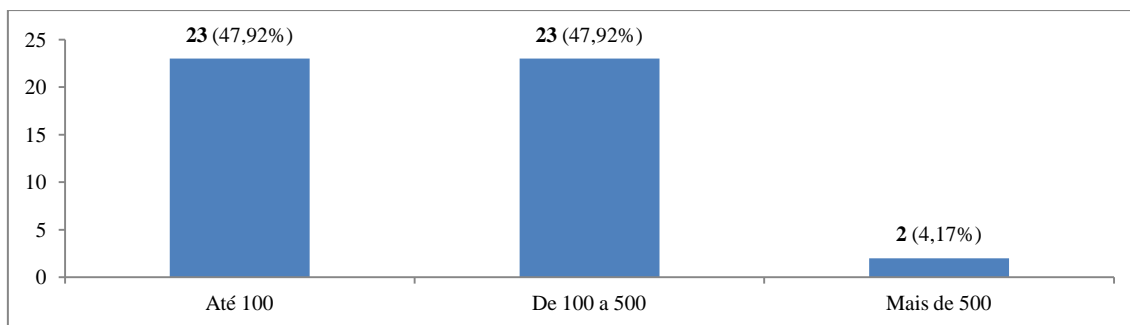
Gráfico 9 – Insolvência com recuperação ou insolvência com liquidação?



Quanto ao número de processos de insolvência em que os AI já foram nomeados, no Gráfico 10 podemos observar que para 47,92% dos AI (23 respostas), as nomeações ascendem até 100 processos de insolvência, 47,92% dos AI (23 respostas) foram

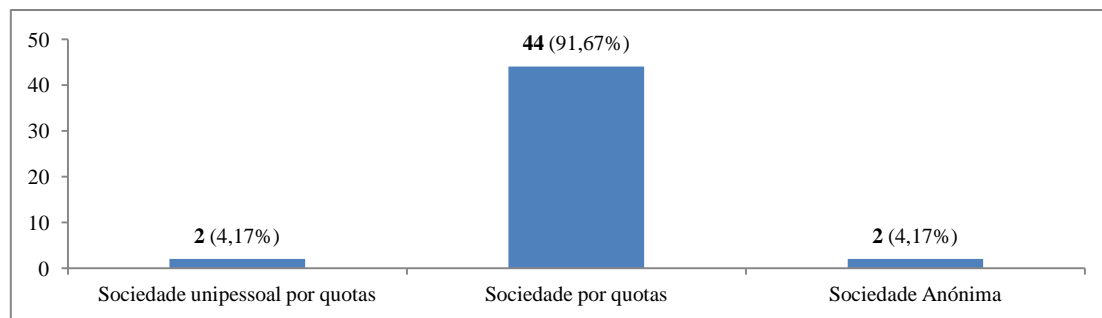
nomeados entre 100 e 500 processos de insolvência e apenas 4,17% dos AI foram nomeados em mais de 500 processos de insolvência (2 respostas).

Gráfico 10 – Nomeações em processo de insolvência



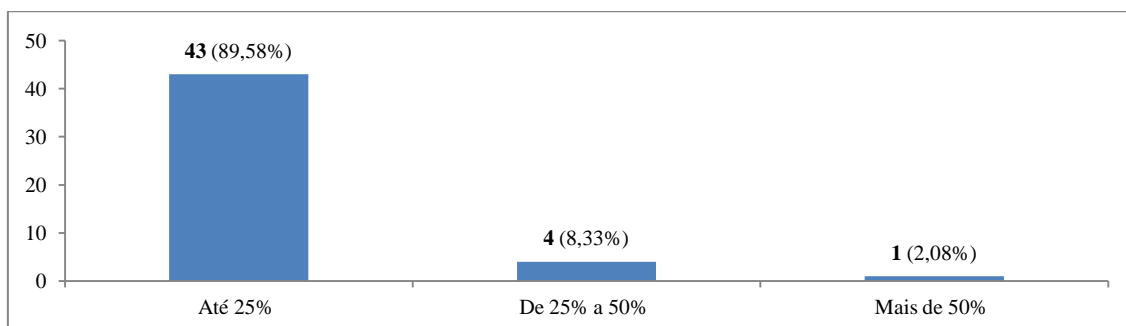
A tipologia de empresas com maior número de processos de insolvência em que foram nomeados os inquiridos é de 91,67% e situa-se, maioritariamente, nas sociedades por quotas (44 respostas). As sociedades anónimas e as unipessoais por quotas atingem uma percentagem de 4,17% cada, que correspondem a um total de 4 respostas (2 de cada). Analisemos o Gráfico 11.

Gráfico 11 – Tipologia de empresas



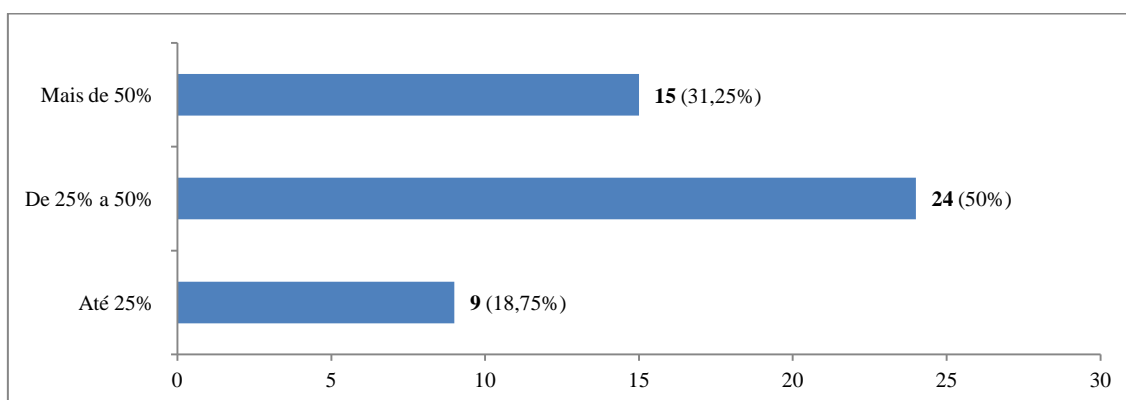
No que se refere aos planos de recuperação aprovados nos processos de insolvência em que foram nomeados os inquiridos, no Gráfico 12 observamos que maioritariamente, 89,58%, situam-se até 25% dos processos em que os AI inquiridos foram nomeados (43 respostas), 8,33% situam-se entre 25% e 50% dos processos (4 respostas) e apenas 2,08% em mais de 50% dos processos (1 resposta).

Gráfico 12 – Planos de recuperação aprovados



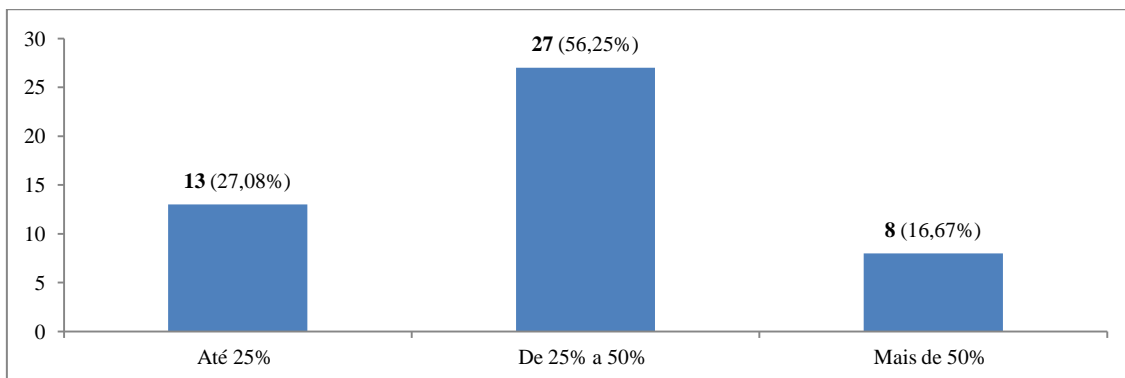
Questionados sobre o número de processos de insolvência em que foi possível apreender bens para a massa insolvente, para 50% dos AI inquiridos (24 respostas) foi possível apreender bens entre 25% a 50% dos processos em que foram nomeados, 31,25% dos AI inquiridos apreenderam bens em mais de 50% dos processos de insolvência (15 respostas) e 18,75% dos AI apreenderam bens em até 25% dos processos de insolvência (9 respostas). Podemos verificar essa informação no Gráfico 13.

Gráfico 13 – Apreensão de bens em processo de insolvência



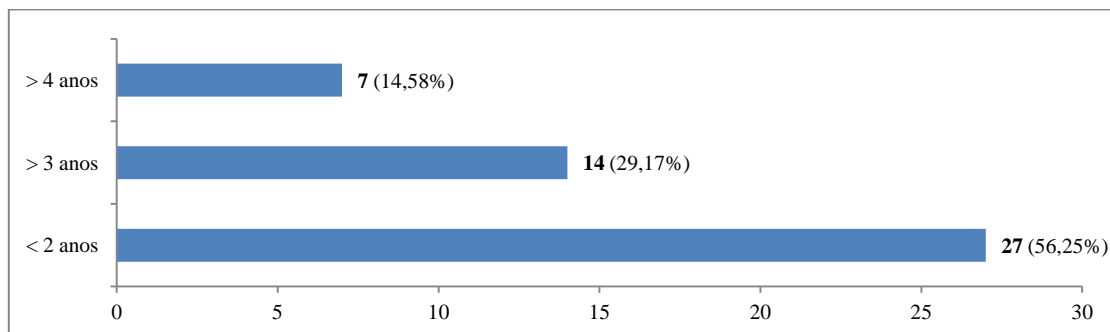
Sobre os processos de insolvência encerrados por insuficiência da massa, no Gráfico 14 verificamos que, 56,25% dos AI responderam que dos processos em que foram nomeados, de 25% a 50% foram encerrados por insuficiência da massa (13 respostas), 27,08% responderam que dos processos em que foram nomeados, até 25% foram encerrados por insuficiência da massa (27 respostas) e 16,67% (apenas 8 respostas) dos AI responderam que mais de 50% dos processos em que foram nomeados foram encerrados por insuficiência da massa.

Gráfico 14 – Encerramento dos processos por insuficiência da massa



Questionados sobre o tempo que poderá demorar em média a liquidação dos bens apreendidos para a massa insolvente, 56,25% dos AI inquiridos consideram que o tempo é inferior a 2 anos (27 respostas), 29,17% consideram que é superior a 3 anos (14 respostas) e 14,58% consideram que é superior a 4 anos (7 respostas). Analisemos o Gráfico 15.

Gráfico 15 – Tempo de liquidação dos bens apreendidos para a massa insolvente



5.6. Notas conclusivas

Neste capítulo procedemos à apresentação da metodologia de investigação do nosso estudo, caracterizámos a nossa amostra e apresentámos os dados, em especial, as estatísticas descritivas resultantes da recolha de dados.

Em primeiro lugar, iniciámos o capítulo com a definição dos nossos objetivos de estudo, perguntas de investigação, hipóteses de investigação, e variáveis em estudo. Em segundo lugar caracterizámos a nossa amostra, que partiu do perfil e trabalho

desenvolvidos pelos AI, pela AT e pelos MJ, inquiridos aos inquiridos enviados. Verificámos que a composição da nossa amostra é constituída maioritariamente por AI, 38,1%, depois por 34,1 % de inquiridos da AT e depois por 27,8% MJ. Em terceiro e último lugar procedemos à análise gráfica das respostas obtidas. Analisámos as diferentes respostas entre os diferentes inquiridos (AI, AT, MJ), relativamente às variáveis em estudo como o género, o grau académico, a área de conhecimento, a experiência profissional, a outra certificação profissional, o distrito de atividade. e Relativamente à atividade do AI analisámos questões específicas do processo de insolvência, com especial interesse para o nosso estudo.

Seguidamente, iremos efetuar a apresentação de resultados, que se centrará na análise qualitativa da tributação das sociedades insolventes em sede de IRC, tal como definido na nossa metodologia de investigação.

CAPÍTULO VI – Estudo empírico: análise e discussão dos resultados

6.1. Introdução

Neste ponto propomo-nos a apresentar os principais resultados obtidos na aplicação dos questionários, ou seja, com a recolha estatística de dados para o nosso objeto de estudo, que consta das nossas oito hipóteses de investigação. Nesta análise seguiremos as respetivas estruturas dos questionários. Em primeiro lugar efetuaremos para cada questão (variável) uma análise univariada, suportada em técnicas de estatística descritiva. Em segundo lugar, faremos uma análise bivariada, que nos permitirá analisar associações entre duas variáveis. Finalmente, em último lugar, testaremos as nossas hipóteses de investigação.

6.2. Análise dos Resultados

Terminada a recolha de dados, estes foram submetidos a análise, tendo-se usado a versão 20 do programa informático *Statistical Package for the Social Sciences*

(SPSS)¹⁷⁴.

Tal como indicam MILES e HUBERMAN (1994),¹⁷⁵ não havendo uma resposta para a pergunta “*Qual o melhor programa para se utilizar?*”, a escolha do SPSS prende-se essencialmente com o tipo de análise pretendida para o nosso estudo.

Todos os testes foram elaborados com um nível de significância de 5%¹⁷⁶.

6.2.1. Análise univariada: análise de frequências

Para FISHER (1944)¹⁷⁷ o principal objetivo da estatística descritiva é a redução de dados, uma vez que todo o investigador que tenha procedido à recolha de observações, em grande número, tem necessidade imperativa de sintetizar ou condensar os resultados obtidos.

Neste estudo, no que se refere à recolha de dados referentes ao processo de insolvência, foram colocadas diversas questões a que responderam todos os profissionais (AI, AT, MJ), cujos resultados apresentamos de seguida. Integradas neste grupo de perguntas de opinião, pretendeu-se como objetivo a comparação da opinião dos AI com a posição da AT e dos MJ.

Todos os dados são apresentados com base nas tabelas de frequências, geradas pelo SPSS.¹⁷⁸

Assim, quanto à opinião dos profissionais inquiridos sobre as recentes alterações ao CIRE, 64,29% responderam que não foram suficientes para que o processo dê maior primazia à recuperação de empresas (81 respostas), e apenas 35,71% responderam

¹⁷⁴ Para um estudo mais aprofundado ver GRIFFITH, A. (2010), *SPSS For Dummies*, 2.ª edição, Indianapolis, Indiana, Wiley Publishing, Inc.

¹⁷⁵ MILES, B. M. e HUBERMAN, A. M. (1994), *A Expanded Sourcebook Qualitative Data Analysis*, Second Edition, California, Sage Publications, pp. 313.

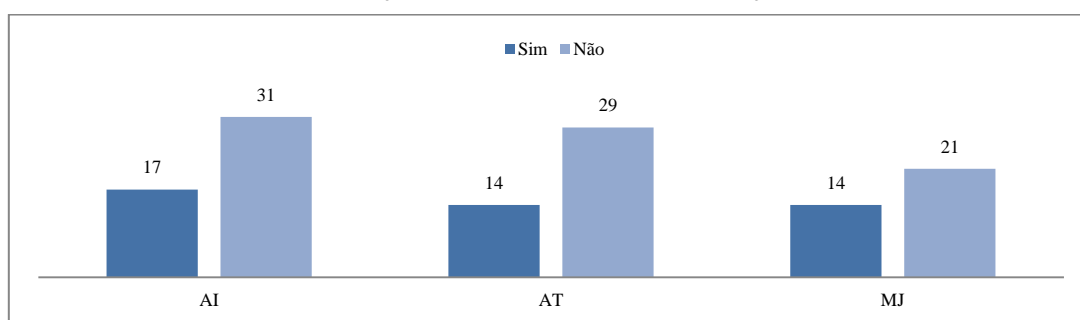
¹⁷⁶ É o valor frequentemente usado nas Ciências Sociais.

¹⁷⁷ Cfr. FISCHER, in MURTEIRA, B.J. F., (1990), *Probabilidades e Estatística*, Portugal, Editora McGraw-Hill de Portugal, Lda., pp. 1.

¹⁷⁸ A análise de dados tem como base as tabelas de frequências – para um conhecimento mais aprofundado ver apêndice 7 – Tabela de Frequências 3 – Respostas G1-G2-G3.

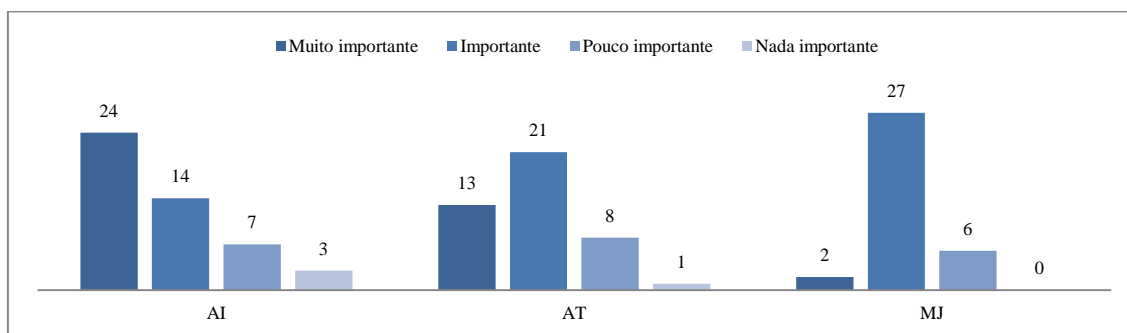
afirmativamente (45 respostas). No Gráfico 16 podemos observar as diferentes perceções por parte dos profissionais. Observa-se que os inquiridos (AI, AT, MJ) responderam maioritariamente que o processo não dá maior primazia à recuperação de empresas. O que no atual contexto de crise económica e de necessidade de retoma da economia, não deixa de ser um resultado preocupante.

Gráfico 16 – Alterações ao CIRE e primazia à recuperação de empresas



Sobre a recente alteração do art.º 65º do CIRE¹⁷⁹, as opções “muito importante” e “importante” são as que predominam. 49,21% dos inquiridos consideram a alteração importante (62 respostas), 30,95% consideram muito importante (39 respostas), 16,67% consideram ter sido pouco importante (21 respostas) e apenas 3,17% consideram nada importante (4 respostas). Podemos facilmente verificar da análise do Gráfico 17 as diferentes perceções dos profissionais inquiridos. 24 dos AI inquiridos consideram a alteração “muito importante” e 21 inquiridos da AT e 27 dos MJ consideram a alteração “importante”.

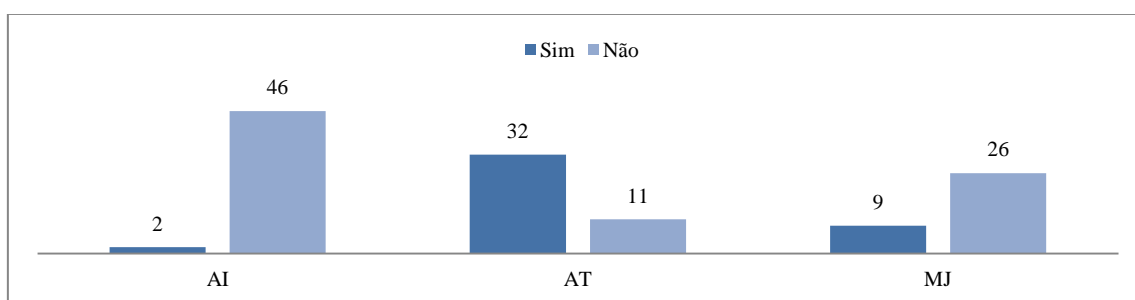
Gráfico 17 – Alterações ao art.º 65º do CIRE



¹⁷⁹ Com a deliberação de encerramento da atividade do estabelecimento, nos termos do n.º 2 do [artigo 156.º](#), extinguem-se necessariamente todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à administração fiscal para efeitos de cessação da atividade. [Aditado pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril]

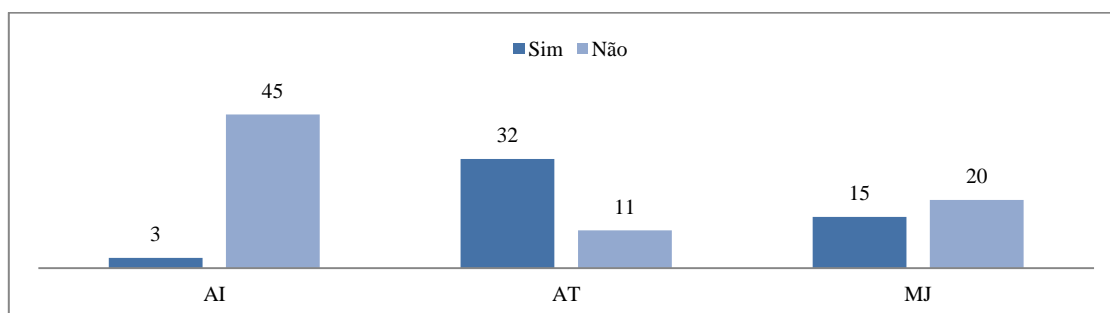
Perante a análise das instruções internas da AT, relativamente ao facto de poder existir uma sujeição implícita da massa insolvente a IRC, pelo facto de o CIRE contemplar benefícios fiscais, 66% dos inquiridos consideram que não há uma sujeição implícita e 34% consideram que sim, que existe uma sujeição implícita da massa insolvente a IRC. No Gráfico 18 observamos que 46 dos AI e 26 dos MJ respondem que não há sujeição implícita; já para a AT (32 inquiridos) há sujeição implícita a IRC da massa insolvente

Gráfico 18 – Sujeição implícita da massa insolvente a IRC



No que diz respeito ao facto de a massa insolvente exercer uma atividade económica, verificamos que a maioria dos inquiridos (76 respostas) considera que a massa insolvente não exerce uma atividade económica (60,32%) e 39,68% considera que sim (50 respostas). Da análise do Gráfico 19, aferimos que 45 dos AI respondentes consideram que não, bem como 20 dos MJ inquiridos. Já no que diz respeito à AT, a maioria das respostas (32 respostas) é afirmativa ao considerarem que a massa insolvente exerce uma atividade económica.

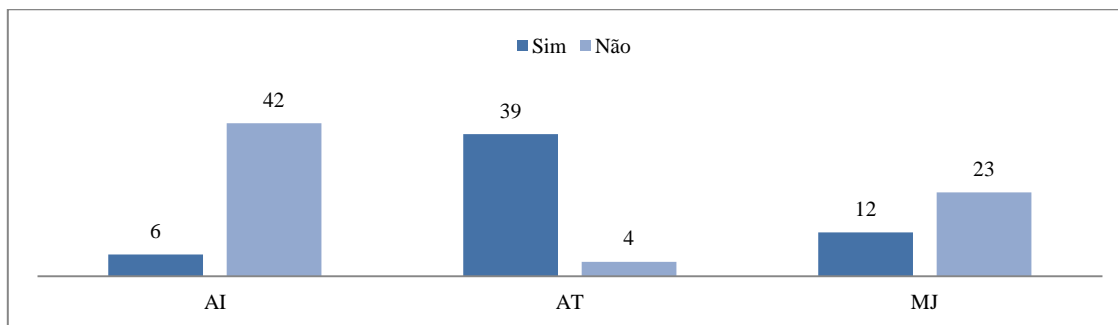
Gráfico 19 – Exercício de atividade económica pela massa insolvente



Perante o facto de o produto da liquidação dos ativos insolventes ser considerado para a AT rendimento, 54,76% dos profissionais responderam que não concordam (69 respostas), e 45,24% responderam que concordam (57 respostas). No Gráfico 20

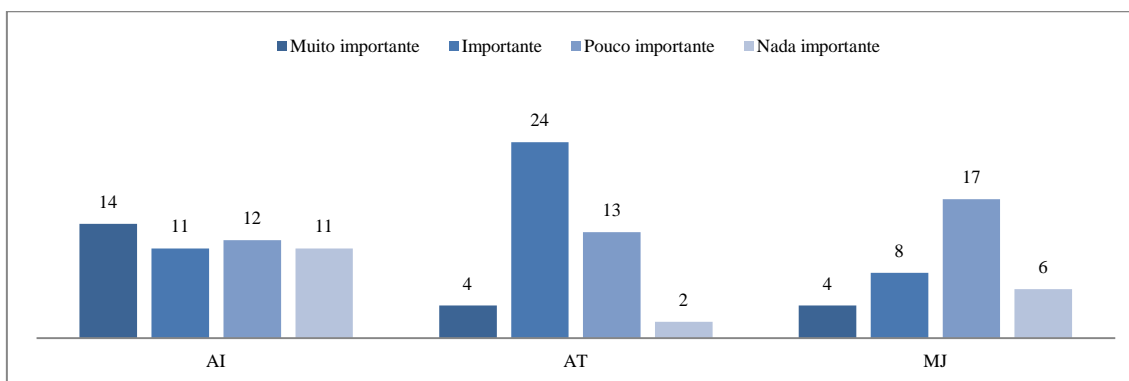
observamos que os inquiridos da AT respondem maioritariamente que o produto da liquidação dos ativos insolventes é rendimento (39 respostas), contrariamente aos inquiridos AI e MJ, que não concordam (42 e 23 respostas, respetivamente).

Gráfico 20 – Produto da liquidação dos ativos insolventes é rendimento



Quanto à importância dos benefícios fiscais no processo de insolvência, os resultados obtidos concentraram-se em 34,13% (43 respostas) dos inquiridos que consideraram importante e em 33,33% (42 respostas) que consideraram pouco importante. 17,46% dos profissionais consideraram ser muito importante e 15,08% nada importante (19 respostas). Observemos o Gráfico 21. Verificamos que para os inquiridos da AT, a maioria das respostas (24 respostas) se concentra no “importante”. Para os MJ, as respostas (17) concentram-se no “pouco importante” e para os respondentes AI, as repostas repartem-se por todas as opções.

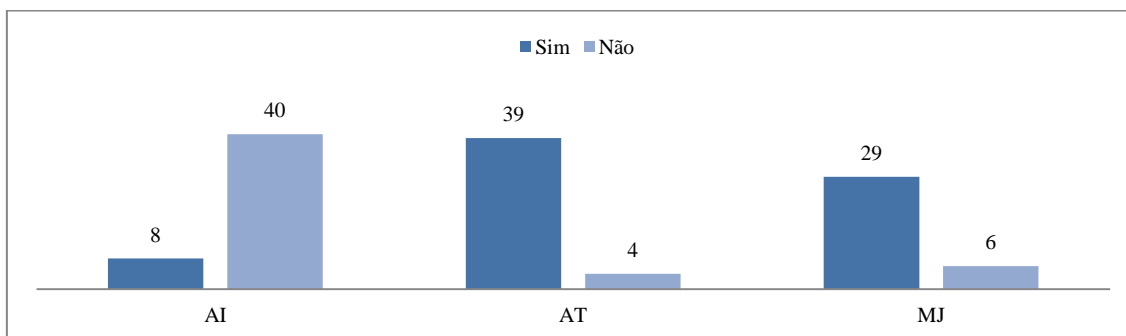
Gráfico 21 – Benefícios fiscais no processo de insolvência



A opinião dos inquiridos relativamente ao facto de a AT considerar que a massa insolvente tem personalidade jurídica, nos termos do art.º 146.º do CSC, 60,32% consideram que sim (76 respostas) e 39,68% consideram que não tem personalidade

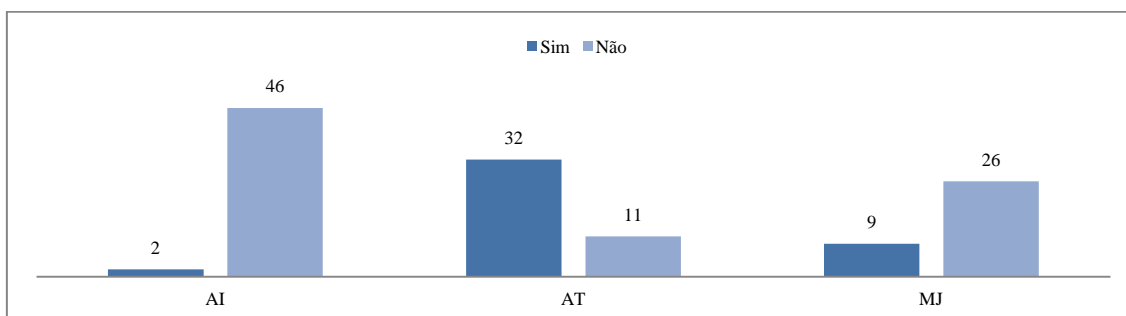
jurídica (50 respostas). Analisando no Gráfico 22, observamos que quer os inquiridos da AT, quer os respondentes MJ consideram, maioritariamente, que a massa insolvente tem personalidade jurídica, 39 e 29 respostas, respetivamente, contrariamente aos respondentes AI que maioritariamente consideram que não (40 respostas).

Gráfico 22 – Personalidade jurídica da massa insolvente



Questionados sobre o facto do produto da venda de bens num processo de liquidação da massa insolvente ser revelador de rendimento, e como tal estar sujeito a tributação em sede de IRC, 65,87% dos profissionais responderam negativamente (83 respostas), e 34,13% responderam afirmativamente (43 respostas). Como podemos verificar da análise do Gráfico 23, os inquiridos AI (46 respostas) e os MJ (26 respostas), consideram maioritariamente que o produto da venda dos bens ativos insolventes não está sujeito a IRC, ao contrário dos inquiridos da AT (32 respostas), que consideram que o produto da venda desses ativos está sujeito a tributação.

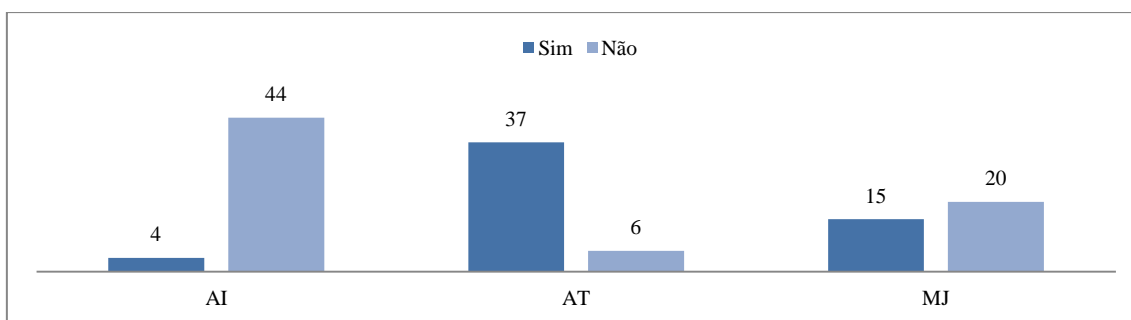
Gráfico 23 – Sujeição a IRC do produto da venda dos bens num processo de liquidação da massa insolvente



No que diz respeito ao facto de a massa insolvente ter capacidade contributiva, 55,56% dos profissionais inquiridos não concordam (70 respostas) e 44,44% concordam (56 respostas). No Gráfico 24 podemos observar que quer os respondentes AI, quer os

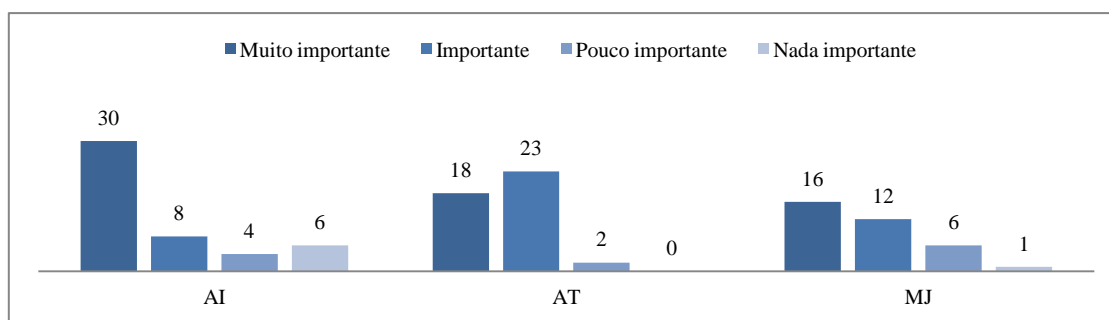
respondentes MJ consideram, maioritariamente, que a massa insolvente não tem capacidade contributiva, 44 e 20 respostas, respetivamente, contrariamente aos inquiridos da AT que maioritariamente consideram que sim (37 respostas).

Gráfico 24 – Capacidade contributiva da massa insolvente



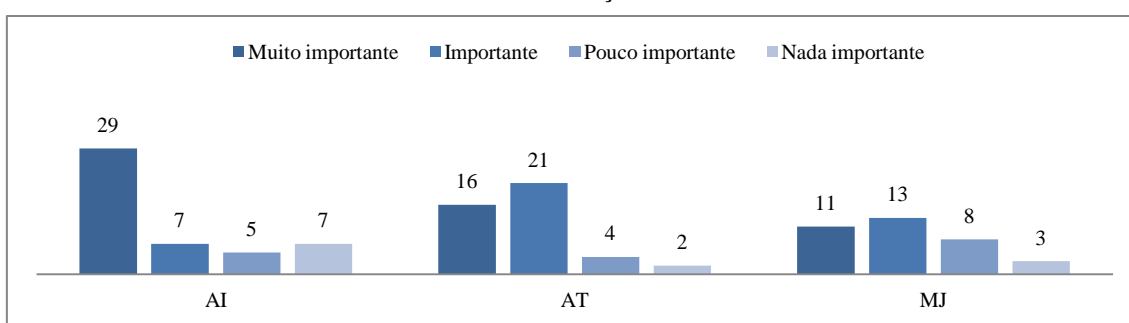
Foram colocadas ainda duas questões a todos os profissionais, relativamente à alteração do regime jurídico da insolvência (CIRE) e do CIRC, por forma a, respetivamente, esclarecer de forma clara se a liquidação do património da massa insolvente está sujeita a IRC, e atribuir-se um capítulo especialmente dedicado à matéria da tributação na insolvência. No que diz respeito às alterações ao CIRE, 50,79% dos profissionais responderam que é muito importante (64 respostas) e 34,13% que é importante (43 respostas), e apenas 9,52% e 5,56% responderam que é pouco (12 respostas) ou nada importante (7 respostas), respetivamente. Analisando o Gráfico 25, observamos que, contrariamente aos inquiridos da AT que consideram maioritariamente que a alteração do regime jurídico é importante (23 respostas), os inquiridos AI e MJ consideram maioritariamente que a alteração é muito importante (30 e 16 respostas, respetivamente).

Gráfico 25 – Alteração do regime jurídico da insolvência



Quanto às alterações ao CIRC, 44,44% e 32,54% dos profissionais responderam que é muito importante (56 respostas) e importante (41 respostas), respetivamente, e apenas 13,49% e 9,52% responderam que é pouco (17 respostas) ou nada importante (12 respostas), respetivamente. Analisando o Gráfico 26, observa-se que, apenas os inquiridos AI respondem em maioria que é muito importante a alteração ao CIRC (29 respostas); os inquiridos da AT e MJ respondem em maioria que é importante (21 e 13 respostas, respetivamente).

Gráfico 26 – Alteração ao CIRC



6.2.2. Análise bivariada: teste de “qui-quadrado” (χ^2) para a independência

Neste estudo, e para esta análise foram considerados três grupos, que se referem à profissão exercida pelos inquiridos aos inquéritos¹⁸⁰, em que G1 corresponde aos AI, G2 corresponde à AT e G3 aos MJ.¹⁸¹ χ^2 é utilizado para avaliar a associação entre duas variáveis qualitativas X e Y.¹⁸² As hipóteses desse teste são: H_0 (hipótese nula): não há associação entre as variáveis (as variáveis são independentes); H_1 (hipótese alternativa): há associação entre as variáveis (as variáveis são dependentes). Pode-se dizer que dois grupos se comportam de forma semelhante se as diferenças entre as frequências observadas e as esperadas em cada categoria forem muito pequenas. O teste foi

¹⁸⁰ Corresponde à Variável 1 – Apêndice 4 – Tabela de Variáveis.

¹⁸¹ Houve necessidade desta separação por grupos, uma vez que por um lado, não havendo uma concordância entre os profissionais inquiridos (é possível aferir que os 3 grupos analisados têm perceções muito diferentes da temática da insolvência), não é possível a análise conjunta de dados. Por outro lado, a representatividade de cada grupo também é diferente.

¹⁸² Para um estudo mais aprofundado, ver por exemplo, MILLER, R.B., WICHERN, D.W. (1977), *Intermediate Business Statistics: Analysis of Variance, Regression, and Time Series*, Hinsdale, The Dryden Press, pp. 46, e GUIMARÃES, R. C., CABRAL, J.A. S. (1997), *Estatística*, Lisboa, Editora McGraw-Hill de Portugal, Lda., pp. 382.

elaborado com um nível de significância de 5%. Considerando que $p < 0,05$ ($\alpha = \text{significância}$), rejeita-se a hipótese nula (H_0) de independência entre as variáveis¹⁸³.

Apresentamos os resultados de χ^2 para a independência, no quadro que se segue.

Quadro 8 – χ^2 para a independência (variável profissão)

Chi-Square Tests												
Pearson Chi-Square												
Variáveis ¹⁸⁴	G1-G2-G3			G1-G3			G1-G2			G2-G3		
	Valor	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Valor	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Valor	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Valor	df	Asymp. Sig. (2-sided)
10	0,468	2	0,791	0,182	1	0,670	0,083	1	0,774	0,464	1	0,496
11	25,171	6	<0,001	24,376	3	<0,001	5,479	3	0,14	9,381	3	0,025
12	51,32	2	<0,001	8,174	1	0,004	47,831	1	<0,001	18,356	1	<0,001
13	44,239	2	<0,001	15,971	1	<0,001	44,531	1	<0,001	8,026	1	0,005
14	58,332	2	<0,001	5,656	1	0,017	55,484	1	<0,001	27,129	1	<0,001
15	23,849	6	<0,001	6,485	3	0,09	16,43	3	0,001	9,816	3	0,02
16	62,22	2	<0,001	35,894	1	<0,001	49,777	1	<0,001	1,061	1	0,303
17	51,32	2	<0,001	8,174	1	0,004	47,831	1	<0,001	18,356	1	<0,001
18	55,526	2	<0,001	13,668	1	<0,001	55,333	1	<0,001	16,196	1	<0,001
26	21,451	6	0,002	7,172	3	0,067	7,172	3	0,067	5,815	3	0,121
27	18,656	6	0,005	10,412	3	0,015	10,412	3	0,015	3,559	3	0,313
N Casos Válidos		126			83			91			78	

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

Pela análise do quadro 8, conclui-se que há evidências de associação entre as variáveis¹⁸⁵. Podemos verificar que, na comparação dos três grupos, apenas na recuperação de empresas (variável 10) não há diferenças. Observamos também que na comparação a dois grupos, entre G1 e G3, vemos que não há diferenças nos benefícios fiscais (variável 15) e na alteração ao regime jurídico (variável 26) e na alteração ao CIRC (variável 27). Entre G2 e G3, na personalidade jurídica (variável 16), na alteração ao regime jurídico (variável 26) e na alteração do CIRC (variável 16), não há variação. Entre G1 e G2 todas as diferenças são significativas, à exceção da recuperação de empresas (variável 10).

Testamos de seguida as nossas hipóteses de investigação.

¹⁸³ p é a probabilidade de se rejeitar a hipótese nula quando ela for verdadeira, probabilidade de falso positivo.

¹⁸⁴ Para um conhecimento mais aprofundado ver apêndice 4 – Tabela de Variáveis.

¹⁸⁵ Para o cálculo de χ^2 , as características biográficas (demográficas e sociais) não foram consideradas, uma vez que a população em estudo a esse nível apresenta características muito similares e que não influenciam em nada os resultados.

6.2.4. Teste das hipóteses gerais de estudo

Nesta fase, a nossa análise é feita para atender aos objetivos da pesquisa e para comparar e confrontar dados e provas com o objetivo de rejeitar ou não as nossas hipóteses de investigação. Tendo em conta a metodologia de investigação adotada, a confirmação ou negação das hipóteses formuladas consiste em avaliar se os resultados obtidos no estudo de cada uma das classes profissionais visadas (através de inquérito) vão ao encontro do enquadramento normativo e da revisão da literatura que definimos e suportámos teoricamente. O nosso objetivo, nesta parte do nosso estudo, incide, por isso, na identificação dos fatores que poderão estar associados à análise da tributação das sociedades insolventes.

Para esta análise, utilizámos o teste binomial, uma vez que pretendemos analisar variáveis de tipo nominal com duas categorias apenas¹⁸⁶. É útil para verificarmos se a proporção de sucesso observada na amostra pode pertencer a uma população com um determinado valor de p .¹⁸⁷ A proporção a ser testada é 50%¹⁸⁸. Podemos, assim, interpretar o p -valor¹⁸⁹ como o menor valor do nível de significância para o qual rejeitamos H_0 (hipótese nula). Desta forma, se o nível de significância (α) proposto para o teste for menor que o p -valor rejeitamos a hipótese alternativa (não rejeitamos a hipótese H_0).¹⁹⁰ Todos os testes foram elaborados com um nível de significância de 5%¹⁹¹.

Pretendemos então testar, entre os 3 grupos observados, a perceção que os diversos inquiridos têm acerca da temática em estudo. A utilização do teste binomial vai-nos servir para confirmar a posição absolutamente clara de cada grupo¹⁹² relativamente às

¹⁸⁶ *O teste binomial é aplicado em amostras provenientes de populações que constituem-se de apenas duas categorias (variáveis dicotómicas), pelo que por uma questão de simplicidade de tratamento dos dados, nas variáveis 11,15, 26 e 27, as respostas foram agrupadas: a) “muito importante” engloba as respostas “muito importante” e “importante”; b) “pouco importante” engloba as respostas “pouco importante” e “nada importante”.

¹⁸⁷ Para um estudo mais aprofundado ver, por exemplo, LIPSCHUTZ, S. (1974), *Probabilidade*, Brasil, Editora McGraw-Hill do Brasil, Ltda.

¹⁸⁸ Pretendemos averiguar se a proporção é significativamente diferente entre os inquiridos de cada grupo.

¹⁸⁹ O p -valor, também denominado nível descritivo do teste, é a probabilidade de que a estatística do teste (como variável aleatória) tenha valor extremo em relação ao valor observado (estatística) quando a hipótese H_0 é verdadeira.

¹⁹⁰ A percentagem é igual a 50% (hipótese nula) ou diferente de 50% (hipótese alternativa).

¹⁹¹ É o valor frequentemente usado nas Ciências Sociais.

¹⁹² Já confirmada pela análise de frequências.

nossas hipóteses de investigação¹⁹³.

6.2.4.1. Hipótese 1: O CIRE dá primazia à recuperação das empresas em situação de insolvência

Quadro 9 – Teste Binomial Variável 10

Binomial Test																
		G1					G2					G3				
Variável	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	
10	Group 1	Não (2)	31	,65	,50	,059	Não (2)	29	,67	,50	,032	Não (2)	21	,60	,50	,311
	Group 2	Sim (1)	17	,35		Sim (1)	14	,33			Sim (1)	14	,40			
	Total		48	1,00			43	1,00				35	1,00			

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

Para G1 e G3 o valor de prova associado ao teste é, respetivamente, igual a 5,9% e 31,10%. Assim para o nível de significância (α) de 5% rejeitamos, neste caso, a hipótese, uma vez que $p\text{-valor} > \alpha$, concluindo assim que não há uma posição clara dos inquiridos AI e MJ, sobre se as recentes alterações ao CIRE são suficientes para que o processo dê maior primazia à recuperação de empresas.

O resultado do teste binomial é diferente no caso do G2, já que $p=3,2\%$, pelo que aceitamos a hipótese. Isto significa que podemos concluir que os inquiridos AT têm uma opinião clara que as recentes alterações ao CIRE não são suficientes para que o processo dê maior primazia à recuperação de empresas.

6.2.4.2. Hipótese 2: As alterações do art.º 65.º do CIRE foram relevantes

Quadro 10 – Teste Binomial Variável 11

Binomial Test																
		G1					G2					G3				
Variável	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	
11*	Group 1	Pouco importante (2)	10	,21	,50	,000	Pouco importante (2)	9	,21	,50	,000	Pouco importante (2)	6	,17	,50	,000
	Group 2	Muito importante (1)	38	,79		Muito importante (1)	34	,79			Muito importante (1)	29	,83			
	Total		48	1,00			43	1,00				35	1,00			

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

¹⁹³ As hipóteses em estudo refletem a hipótese alternativa.

Para G1, G2 e G3, o p -valor é $<1\% < \alpha$, pelo que se deve aceitar a hipótese. Significa tal que existem evidências estatísticas significativas que nos levam a crer que a proporção de inquiridos (AI, AT, MJ) que consideram que as alterações ao art.º 65º do CIRE foram muito importantes é significativamente diferente dos inquiridos que consideram que foram pouco importantes. Verificamos em concreto que os inquiridos têm uma posição clara sobre o facto de considerarem que as alterações ao art.º 65.º do CIRE são muito importantes.

6.2.4.3. Hipótese 3: O CIRE contempla benefícios fiscais e tal significa uma sujeição implícita da massa insolvente a IRC

Quadro 11 – Teste Binomial Variáveis 12, 15 e 17

Binomial Test																
		G1					G2					G3				
Variável	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	
12	Group 1	Não (2)	46	,96	,50	,000	Não (2)	11	,26	,50	,002	Não (2)	26	,74	,50	,006
	Group 2	Sim (1)	2	,04			Sim (1)	32	,74			Sim (1)	9	,26		
	Total		48	1,00			43	1,00				35	1,00			
15*	Group 1	Pouco importante (2)	23	,48	,50	,885	Muito importante (1)	28	,65	,50	,066	Pouco importante (2)	23	,66	,50	,090
	Group 2	Muito importante (1)	25	,52			Pouco importante (2)	15	,35			Muito importante (1)	12	,34		
	Total		48	1,00			43	1,00				35	1,00			
17	Group 1	Não (2)	46	,96	,50	,000	Não (2)	11	,26	,50	,002	Não (2)	26	,74	,50	,006
	Group 2	Sim (1)	2	,04			Sim (1)	32	,74			Sim (1)	9	,26		
	Total		48	1,00			43	1,00				35	1,00			

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

Para este teste considerámos a análise de 3 variáveis, que consideramos estar relacionadas com a nossa hipótese de investigação.

Para a variável 12 (sujeição implícita a IRC da massa insolvente), verificamos que em todos os grupos, o valor de prova associado ao teste é $<5\%$, pelo que se deve aceitar a hipótese. Significa tal que há evidências estatísticas para duvidarmos que a proporção de inquiridos que consideram que há sujeição implícita da massa insolvente esteja em igual proporção dos inquiridos que não consideram que há sujeição implícita da massa insolvente. Em especial, verificamos que os inquiridos AI e MJ têm uma posição clara sobre a não sujeição implícita da massa insolvente a IRC e que os inquiridos AT têm uma posição clara sobre a sujeição implícita da massa insolvente a IRC.

No que diz respeito à variável 15 (relevância dos benefícios fiscais no CIRE), rejeitamos a hipótese, já que para G2, G3 e G1, respetivamente, $\alpha < 6,6\% < 9\% < 88,5\%$. Assim, verificamos que não existem evidências estatísticas significativas que levem a crer que a proporção de inquiridos que têm a opinião que os benefícios fiscais são pouco importantes é significativamente diferente dos inquiridos que têm a opinião que são muito importantes, não existindo por isso uma opção clara dos inquiridos sobre a relevância dos benefícios fiscais no CIRE.

Para a variável 17 (sujeição a IRC da massa insolvente), o resultado do teste binomial indica que o valor de prova associado ao teste é $< 1\%$, em G1, G2 e G3, pelo que aceitamos a hipótese. Em específico, isto significa que os inquiridos AI e MJ têm uma posição clara de que a massa insolvente não deve ser sujeita a IRC e os inquiridos AT de que a massa insolvente deve ser sujeita a IRC.

6.2.4.4. Hipótese 4: A massa insolvente exerce uma atividade económica

Quadro 12 – Teste Binomial Variável 13

Binomial Test																
	G1					G2					G3					
Variável	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	
13	Group 1	Não (2)	45	,94	,50	,000	Sim (1)	32	,74	,50	,002	Não (2)	20	,57	,50	,500
	Group 2	Sim (1)	3	,06			Não (2)	11	,26			Sim (1)	15	,43		
	Total		48	1,00				43	1,00				35	1,00		

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

O resultado do teste binomial no caso de G3 indica que $p=50\%$, pelo que rejeitamos a hipótese. Isto significa que não existem evidências estatísticas significativas que nos levam a crer que a proporção de inquiridos MJ que têm a opinião que a massa insolvente não exerce uma atividade económica é significativamente diferente dos inquiridos que consideram que exerce. Já para G1 e G2, e porque $\alpha > 1\%$, aceitamos a hipótese, e verificamos que os inquiridos AI têm uma posição clara sobre o facto de considerarem que a massa insolvente não exerce uma atividade económica, ao contrário dos inquiridos AT que têm uma posição clara sobre o facto de considerarem que a massa insolvente exerce uma atividade económica.

6.2.2.2.5. Hipótese 5: O produto da liquidação da massa insolvente é rendimento

Quadro 13 – Teste Binomial Variável 14

Binomial Test																
	G1					G2					G3					
Variável	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	
14	Group 1	Não (2)	42	,88	,50	,000	Sim (1)	39	,91	,50	,000	Não (2)	23	,66	,50	,090
	Group 2	Sim (1)	6	,13			Não (2)	4	,09			Sim (1)	12	,34		
	Total		48	1,00			43	1,00				35	1,00			

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

Para G1 e G2, e porque $\alpha > 1\%$, aceitamos a hipótese. Isto significa que existem evidências estatísticas significativas que nos levam a crer que a proporção de inquiridos AI e AT que têm a opinião que o produto da liquidação da massa insolvente é rendimento é significativamente diferente dos inquiridos que consideram que não é rendimento. Em específico, os inquiridos AI têm uma posição clara relativamente ao facto de o produto da liquidação da massa insolvente não ser rendimento, ao contrário dos inquiridos AT, que têm uma posição clara acerca do facto de considerarem que o produto da liquidação da massa insolvente é rendimento.

O resultado do teste binomial no caso de G3 indica que $p=9\%$ pelo que rejeitamos a hipótese. Isto significa que não há razões para duvidarmos que a proporção de inquiridos MJ que têm a opinião que o produto da liquidação da massa insolvente é rendimento seja significativamente diferente dos inquiridos que consideram que não é rendimento.

6.2.2.2.7. Hipótese 6: A massa insolvente tem personalidade jurídica

Quadro 14 – Teste Binomial Variável 16

Binomial Test																
	G1					G2					G3					
Variável	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	
16	Group 1	Não (2)	40	,83	,50	,000	Não (2)	4	,09	,50	,000	Sim (1)	29	,83	,50	,000
	Group 2	Sim (1)	8	,17			Sim (1)	39	,91			Não (2)	6	,17		
	Total		48	1,00			43	1,00				35	1,00			

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

Para G1, G2 e G3 o valor de prova associado ao teste é <1%. Assim, para o nível de significância (α) de 5% aceitamos neste caso a hipótese. Podemos assim concluir que há evidências estatísticas de que os inquiridos AI têm uma posição clara sobre o facto de considerarem que a massa insolvente não tem personalidade jurídica, ao contrário dos inquiridos AT e MJ, que têm uma posição clara sobre o facto de considerarem que a massa insolvente tem personalidade jurídica.

6.2.2.2.9. Hipótese 7: A massa insolvente tem capacidade contributiva/económica

Quadro 15 – Teste Binomial Variável 18

Binomial Test																
	G1						G2				G3					
Variável	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	
18	Group 1	Não (2)	44	,92	,50	,000	Sim (1)	37	,86	,50	,000	Sim (1)	15	,43	,50	,500
	Group 2	Sim (1)	4	,08			Não (2)	6	,14			Não (2)	20	,57		
	Total		48	1,00				43	1,00			35	1,00			

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

O resultado do teste binomial no caso de G3 indica que $p=50\%$, pelo que rejeitamos a hipótese. Isto significa que não há razões para duvidarmos que a proporção de inquiridos MJ que têm a opinião que a massa insolvente tem capacidade contributiva seja significativamente diferente dos inquiridos que consideram que não tem capacidade contributiva.

Para G1e G2 o valor de prova associado ao teste é <1%. Assim para o nível de significância (α) de 5% aceitamos neste caso a hipótese. Isto significa que podemos concluir que os inquiridos AI e AT têm uma posição clara ao considerarem, respetivamente, que a massa insolvente não tem capacidade contributiva ou tem capacidade contributiva.

6.2.2.2.10. Hipótese 8: A legislação falimentar carece de harmonização com a legislação fiscal

Quadro 16 – Teste Binomial Variáveis 26 e 27

Binomial Test																
Variável	Category	N	G1			G2			G3			Exact Sig. (2-tailed)				
			Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	Category		N	Observed Prop.	Test Prop.	
26*	Group 1	Pouco importante (2)	10	,21	,50	,000	Muito Importante (1)	41	,95	,50	,000	Muito importante (1)	28	,80	,50	,001
	Group 2	Muito importante (1)	38	,79			Pouco importante (2)	2	,05			Pouco importante (2)	7	,20		
	Total		48	1,00				43	1,00				35	1,00		
27*	Group 1	Pouco importante (2)	12	,25	,50	,001	Muito Importante (1)	37	,86	,50	,000	Pouco importante (2)	11	,31	,50	,041
	Group 2	Muito importante (1)	36	,75			Pouco importante (2)	6	,14			Muito importante (1)	24	,69		
	Total		48	1,00				43	1,00				35	1,00		

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

Em ambas as variáveis, 26 (alteração do CIRE) e 27 (alteração do CIRC), o resultado do teste binomial para G1, G2 e G3 indica que para $\alpha > 1\%$, pelo que aceitamos a hipótese. Isto significa que podemos concluir que há razões para duvidarmos que a opinião dos inquiridos (AI, AT, MJ) que consideram que o CIRE e o CIRC não devam ser alterados esteja em igual proporção dos inquiridos que consideram que o CIRE e o CIRC devam ser alterados. Especificamente, AI, AT e MJ têm uma posição clara sobre o facto de considerarem muito importante que o CIRE e o CIRC sejam alterados, ora para esclarecer de forma clara se a liquidação do património da massa insolvente está sujeito a IRC ora para atribuir um capítulo especialmente dedicado à matéria da tributação na insolvência.

Nesta fase estamos em condições de sintetizar os resultados obtidos com a nossa pesquisa e de explicitar se os objetivos foram atingidos e se as nossas hipóteses foram confirmadas ou rejeitadas, com vista a obtermos respostas para as nossas perguntas de investigação.

6.3. Dos resultados empíricos aos pressupostos teóricos

Quando iniciámos o nosso estudo, tínhamos como objetivo principal responder às perguntas de investigação: *Será que em Portugal as sociedades insolventes devem ser tributadas em sede de IRC? O CIRE deve ser alterado por forma a esclarecer claramente se a liquidação do património da massa insolvente está sujeita a IRC? O CIRC deve ser alterado e atribuir um capítulo especialmente dedicado à matéria da tributação na insolvência?*

Tendo em conta as perguntas de investigação, foram definidas as hipóteses de estudo que recordamos de seguida.

Hipótese 1: O CIRE dá primazia à recuperação das empresas em situação de insolvência.

Hipótese 2: As recentes alterações do art.º 65.º do CIRE foram relevantes.

Hipótese 3: O CIRE contempla benefícios fiscais e tal significa uma sujeição implícita da massa insolvente a IRC.

Hipótese 4: A massa insolvente exerce uma atividade económica.

Hipótese 5: O produto da liquidação da massa insolvente é rendimento.

Hipótese 6: A massa insolvente tem personalidade jurídica.

Hipótese 7: A massa insolvente tem capacidade contributiva/económica.

Hipótese 8: A legislação falimentar carece de harmonização com a legislação fiscal.

Atendendo aos resultados obtidos, através dos diferentes testes das nossas variáveis, consideramos que, embora a metodologia utilizada exija prudência nas conclusões, como também na generalização dos resultados obtidos para a população, sobretudo em virtude de termos recebido apenas uma percentagem de respostas próxima dos 11%, quando pretendíamos recolher informações do universo, é inequívoco que não há evidências empíricas que permitam rejeitar as hipóteses formuladas. Do mesmo modo, também não as podemos confirmar. No entanto, é possível sugerirmos as respostas às nossas perguntas de investigação, tendo em conta os resultados obtidos e analisados.

Testadas todas as nossas hipóteses, verificámos que a partir da análise dos resultados do teste binomial, os grupos de inquiridos (G1, G2 e G3) apresentam diversas posições, e algumas vezes distintas entre si.

Ainda que não nos seja possível responder com certeza à nossa pergunta de investigação, referente à sujeição a IRC das sociedades insolventes (especificamente da massa insolvente), da análise dos nossos resultados é possível averiguarmos que tal é defendido de uma forma mais clara na classe de profissionais inquiridos da AT, contrariamente à classe de inquiridos AI e MJ, tal como havíamos já explicitado no enquadramento normativo e revisão da literatura.

Também, através dos resultados obtidos verificamos que todas as classes de profissionais visadas neste estudo (AI, AT, MJ) consideram de forma clara que o CIRE deva ser alterado por forma a esclarecer claramente se a liquidação do património da massa insolvente está sujeita a IRC, bem como o CIRC deve ser alterado e atribuir um capítulo especialmente dedicado à matéria da tributação na insolvência.

Se por um lado, observamos que os inquiridos AI e AT têm uma posição clara, ainda que contrária entre si, relativamente às hipóteses de investigação, o mesmo não acontece com os inquiridos MJ.

Assim, consideramos que a posição da AT acaba por limitar de certa forma a ação dos AI e somos levados a afirmar que tal só acontece uma vez que existem contradições na aplicação da legislação à liquidação da massa insolvente, associadas a visões distintas sobre a economia e o funcionamento das empresas no país¹⁹⁴ e à pouca clareza da lei que permite interpretações contraditórias.

Esta situação é possível de ser comprovada pela visão distinta entre os vários inquiridos, o que nos leva a crer que de facto o problema principal desta problemática em estudo se

¹⁹⁴ Podemos considerar como analogia a “*duck-rabbit figure*”, in <http://www.ucl.ac.uk/medical-education/publications/Reprints2010/2010-Laterality-RightHandLeftHand-2.pdf>, em que de um lado se encontram os AI, com uma visão económica, de estímulo da economia, e de outro a AT, com o papel único de fazer cumprir a regulamentação.

deve ao facto de a legislação aplicável não estar uniformizada e permitir distintas interpretações entre os vários profissionais envolvidos no processo de insolvência.

Sendo assim, verificamos que há de facto a necessidade, que consideramos urgente, de alteração ou ajuste da regulamentação aplicável às sociedades insolventes, que permita de forma clara que este assunto deixe de ser problemático, como se apresenta.

6.4. Notas conclusivas

Neste capítulo analisámos, em primeiro lugar, as tabelas de frequências, com os dados referentes às várias variáveis em estudo, obtidos através dos inquiridos às diferentes classes de profissionais. Observa-se, graficamente, as diferentes perceções das classes de profissionais inquiridas. Com o teste de qui-quadrado (χ^2) concluímos que existem evidências de associação entre as diversas variáveis em estudo, em comparação com a variável profissão. Na comparação a três grupos percebemos que apenas na variável recuperação de empresas não há diferenças e que para as demais variáveis em estudo, todas as diferenças são significativas. Na análise dos resultados do teste binomial, verificou-se a perceção que todos os grupos de inquiridos têm da temática relativamente às hipóteses de investigação. Entre as diversas hipóteses, verificamos que a AT tem uma posição clara acerca da tributação em sede de IRC da massa insolvente, contrária às posições de AI e MJ, mas que no que toca às necessidades de alteração do CIRE e do CIRC, todos os grupos apresentam uma posição clara, no que se refere à importância dessa mudança.

Pela análise global dos resultados obtidos, concluímos que a legislação falimentar carece urgentemente de harmonização com a legislação fiscal, o que contribuirá, certamente, para reduzir os custos de litigioso e de cumprimento das empresas nesta fase final do ciclo de vida.

PARTE III – A tributação das sociedades insolventes em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC): conclusões finais e perspetivas futuras

Capítulo VII – Conclusões finais e perspetivas para futuras investigações

Em Portugal, apesar de para a AT defender que a sujeição às normas de incidência fiscal, mesmo em fase de liquidação dos ativos insolventes nada terá de extraordinário à luz dos princípios subjacentes à tributação da liquidação de sociedades, consideramos que é necessário distinguir as situações.

A liquidação, na sua aceção geral, é um processo que visa a venda do património da empresa e subsequente partilha do resultado pelos sócios. Mas quando se trata de uma sociedade insolvente, parece-nos que este processo de liquidação não deveria ser considerado para efeitos de determinação do lucro tributável, já que a partilha da venda não é para os sócios, mas para os credores da sociedade devedora, pois por isso se encontra insolvente. Mais, a liquidação de uma sociedade, com deliberação pelos sócios, tem em vista a extinção da sociedade, situação que é inversa no processo de insolvência, pois não é esse o seu objetivo, liquidar a sociedade, mas apenas efetuar pagamentos aos credores à custa do património societário.

Por isso, a liquidação do ativo em processo de insolvência, constante do CIRE, com a subsequente verificação do passivo, pagamento aos credores e contas do AI, nada tem a ver com a liquidação da sociedade, quando citada no Código das Sociedades Comerciais (CSC), nem no Regime Jurídico de Dissolução e Liquidação de entidades comerciais, regido pelo Decreto-Lei 76-A/2006, de 29 de março.

Daí que tenhamos considerado desde o início do nosso estudo de que poderia não existir na verdade um lucro a tributar, nem existir um sujeito passivo de IRC, quando se fala em massa insolvente.

Também ao longo de todo o CIRE os artigos referem-se apenas à massa insolvente. Não mais se fala da sociedade, considerada sujeito passivo de IRC, mas de massa insolvente.

Pareceu-nos, por isso, necessário que a AT não considerasse a massa insolvente sujeito passivo de IRC, pois o conceito de empresa e o conceito de massa insolvente são realidades completamente distintas.

Também se observarmos o próprio CIRE no que se refere à liquidação da massa insolvente, em primeiro lugar, o administrador deduz da massa insolvente os bens ou direitos necessários à satisfação das dívidas desta, incluindo as que previsivelmente se constituirão até ao encerramento do processo e só depois procede ao pagamento dos créditos sobre a insolvência.

Ao invés, se os rendimentos, na maioria dos casos, não são suficientes para honrar os compromissos prioritários da massa insolvente, perguntamo-nos como pode ainda a AT considerar a sujeição a IRC dos ativos insolventes, esquecendo os deveres de solidariedade económica e social que se exigem da generalidade dos credores, não dando o exemplo de “participação no sacrifício comum”?

Analisando o art.º 268.º do CIRE, com a referência aos “benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas”, concordamos que a posição tomada pela AT faça sentido quando refere que “só se pode afastar do âmbito da tributação por isenção aquilo que, *a priori*, está sujeito”. Mas se, por um lado, a nosso ver o efeito parecendo ser o mesmo - satisfazer créditos, o benefício deveria englobar as vendas efetuadas pelo administrador da insolvência, para que indiscutivelmente estas não fossem tributadas, principalmente pelo respeito do princípio da igualdade na tributação; perguntamo-nos até que ponto a tributação das sociedades insolventes ultrapassa as questões da justiça fiscal. Por outro lado, não podemos esquecer a interpretação que podemos dar à análise do próprio art.º 268.º do CIRE, que efetivamente só considera a isenção daquelas operações, pois por serem as únicas em que efetivamente se deva considerar as sociedades insolventes sujeitos passivos de IRC, por continuarem a sua atividade – situação aplicável apenas nessas circunstâncias, no processo de insolvência.

Atendendo também ao conceito de atividade produtiva e enriquecimento líquido, que é a base da tributação em sede de IRC, e no caso da insolvência, questionamo-nos como pode a AT definir que a liquidação da massa insolvente visa o lucro?

Acresce ainda que, se nos focarmos na questão fundamental da capacidade contributiva, e se o problema da falência é o facto de que se tem de atribuir uma determinada quantidade de um bem divisível quando não há o suficiente para satisfazer as exigências de todos os credores, como pode determinar a AT que uma sociedade insolvente que no âmbito de um processo de insolvência liquida os seus bens para satisfação dos credores, tem capacidade económica, logo o produto dessa liquidação deve ser tributado?

Ainda existem também muitas dúvidas relativamente à aplicação do novo art.º 65 do CIRE. Para as sociedades insolventes, que não mantêm a sua atividade, cessa a obrigação de envio de declarações fiscais e no que respeita à tributação? Se não enviam declarações, faz pressupor que então nada mais terá que se declarar, contudo, a aplicação da lei parece contraditória, porque o próprio CIRC define que a atividade considera-se cessada apenas na data de encerramento da liquidação. Mas a liquidação da massa insolvente nem sempre é tão célere como se pretende que seja. Não obstante as contradições que possam surgir, na prática, tem sido prudente para os AI cumprir o que tem determinado a AT, ainda que o seja sob a forma de doutrina.

Se analisarmos o próprio estudo da DGPI não percebemos a posição da AT, já que o mesmo apurou que não é o estigma da insolvência que impede a recuperação, mas sim a falta de condições económico-financeiras da generalidade das empresas que chegam a uma situação de insolvência atual ou iminente e que, em certa medida, a apresentação de um plano de insolvência visando a recuperação do devedor insolvente é, na prática, mais uma forma de adiar o pagamento do passivo, já que tem como consequência o atraso na satisfação dos direitos dos credores. Na maioria dos casos, as empresas declaradas insolventes estão de facto nessa situação há já bastante tempo, e a manutenção de um plano de insolvência, ainda que levado a cabo da melhor maneira, acaba por na prática ser apenas uma forma de protelar a liquidação da sociedade, e que há muito já devia estar extinta. Porquê manter a sociedade ativa?

Assim, parece-nos que a posição da AT acabará por se contrapor aos princípios que criaram o próprio CIRE, que é a satisfação dos credores. Até porque ao se protelar esta situação, existindo bens que possam ser apreendidos pelo AI, quanto mais lentamente o fizer, mais se agrava a situação. O risco desses bens “desaparecerem”, como acontece na maioria dos casos, é maior, e assim a possibilidade do AI conseguir arrecadar valores a favor da massa insolvente passa a ser subjetivamente menor também. Sugerimos por isso a rejeição da assunção da AT à primazia à manutenção das sociedades declaradas insolventes, preferindo o seu saneamento, e não tanto promover a sua liquidação, com vista à extinção.

A contradição que parece existir entre a legislação falimentar e a legislação fiscal, em Portugal, vai além-fronteiras, como pudemos verificar pela análise dos processos de insolvência nos vários países em estudo, nomeadamente, no Brasil, em Espanha, na Itália e nos Estados Unidos. Relativamente às questões fiscais, mesmo os autores internacionais tendem a focar-se no interesse de proteção dos credores no processo de insolvência, indiciando a posição fiscal como redutora de possibilidades para os credores poderem satisfazer os seus créditos. O nosso estudo empírico foca-se então nesta problemática associada à tributação das sociedades insolventes.

Iniciámos o nosso estudo, convictos de que iríamos obter respostas às nossas perguntas de investigação. A metodologia seguida na recolha de informação foi o uso de questionários, criados no programa *LimeSurvey*, e enviados através de *email* às classes de profissionais abrangidas pelo nosso estudo (AI, AT, MJ).

A taxa de resposta foi de 10,96%, o que se justifica, em parte, pelo facto de os questionários terem sido enviados em período coincidente com as férias dos inquiridos. Porém, ainda que tenham sido enviados por apenas duas vezes, tinham uma validade, de um mês, e muitos dos respondentes não consideraram o *link* seguro, não tendo por isso concluído as suas respostas. A estender este estudo no futuro, para se assegurar um bom nível de taxa de resposta, os questionários deverão ser enviados com maior frequência e por um período de validade mais extenso, bem como ser efetuado um contacto prévio às entidades.

Ainda assim, observámos que 38,1%, das respostas obtidas são de AI (48 respostas), 34,1 % das respostas são da AT (43 respostas) e 27,8% de MJ (35 respostas).

No que se refere às hipóteses de estudo, os resultados foram os que apresentamos de seguida.

Não há uma posição clara dos inquiridos AI e MJ sobre se as recentes alterações ao CIRE são suficientes para que o processo dê maior primazia à recuperação de empresas. Já os inquiridos AT (67%) têm uma opinião definida e consideram que as recentes alterações ao CIRE não são suficientes para que o processo dê maior primazia à recuperação de empresas.

Observámos, em especial que os inquiridos (AI, AT, MJ) consideram claramente (respetivamente, 79%, 79% e 83%) que as recentes alterações ao art.º 65.º do CIRE são muito importantes.

Averiguamos também que AI e MJ têm uma posição precisa (respetivamente, 90% e 74%) sobre a não sujeição implícita da massa insolvente a IRC (patente nos benefícios fiscais), e que a AT apresenta uma opção evidente sobre a sujeição implícita da massa insolvente a IRC (74%).

Não existe uma escolha objetiva dos inquiridos (AI, AT, MJ) sobre a relevância dos benefícios fiscais no CIRE.

Os inquiridos AI e MJ consideram claramente que a massa insolvente não deve ser sujeita a IRC (respetivamente, 96% e 74%) e os inquiridos AT que a massa insolvente deve ser sujeita a IRC (74%).

Os inquiridos AI (94%) consideram objetivamente que a massa insolvente não exerce uma atividade económica, ao contrário dos inquiridos AT (74%) que têm uma posição clara sobre o facto de considerarem que a massa insolvente exerce uma atividade

económica. Já os inquiridos MJ não apresentam uma opinião objetiva sobre esta matéria.

Os inquiridos AI (88%) consideram nitidamente que o produto da liquidação da massa insolvente não deve ser rendimento, ao contrário dos inquiridos AT (91%), que consideram que é rendimento. Os inquiridos MJ não se definem objetivamente sobre o assunto.

Os inquiridos AI têm uma posição definida sobre o facto de considerarem que a massa insolvente não tem personalidade jurídica (83%), ao contrário dos inquiridos AT e MJ, que têm uma orientação concreta sobre o facto de considerarem que a massa insolvente tem personalidade jurídica (respetivamente, 91% e 83%).

Os inquiridos AI e AT (respetivamente, 92% e 86%) têm uma opinião evidente ao considerarem, respetivamente, que a massa insolvente não tem capacidade contributiva ou tem capacidade contributiva. Os inquiridos MJ não apresentam uma ideia esclarecida sobre a temática.

Os inquiridos (AI, AT, MJ) apresentam um pensamento objetivo sobre o facto de considerarem muito importante que o CIRE e o CIRC sejam alterados, ora para esclarecer de forma clara se a liquidação do património da massa insolvente está sujeito a IRC, (respetivamente, 79%, 95% e 80%) ora para atribuir um capítulo especialmente dedicado à matéria da tributação na insolvência (respetivamente, 75%, 86% e 69%).

Tendo em atenção os resultados obtidos, ainda que não possamos responder à pergunta referente à tributação em sede de IRC das sociedades insolventes, e tendo em conta os resultados analisados, consideramos que o sistema fiscal não está simplificado nesta matéria da tributação das sociedades insolventes e por isso julgamos muito interessante e útil a alteração do CIRE e do CIRC para um tratamento mais específico do imposto no processo de insolvência, de forma a se acabarem com todas as contestações que ainda coexistem. Curiosamente, são os inquiridos da AT que apresentam percentagens mais elevadas nos resultados relativamente às questões sobre a importância da alteração do

CIRE e do CIRC.

O nosso trabalho é uma análise à tributação das sociedades insolventes em sede de IRC. O processo de insolvência engloba, ainda, e como é sabido, outros impostos, bem como custos de diversa ordem para o Estado. Consideramos ser interessante saber qual o custo para o Estado dos processos de insolvência, nomeadamente à luz do CIRE, nos termos gerais, bem como saber os custos quando as empresas deviam ser dissolvidas por via administrativa, nos termos do RJPADLEC.

Com este trabalho e com a análise do regime de tributação das sociedades insolventes, esperamos ter contribuído para uma discussão mais clarificadora de um tema tão controverso e que envolve diferentes intervenientes (AI, AT, MJ) com diferentes perspetivas e olhares, os quais originam custos para o Estado e para as empresas, que não devemos descurar no atual contexto económico. Assim, esperamos que este seja um primeiro trabalho de um conjunto de trabalhos de investigação futura.

BIBLIOGRAFIA

- BAIRRADA, C. e MARTINS, A. (2008), “Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal”, *Economia Global e Gestão, ISCTE*, vol. 13, nº 3, Lisboa, in <http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf>.
- BRASIL, LEI No 11.101, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2005, Presidência da República, Brasil, in http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2005/lei/111101.htm.
- CABRITA, Pedro (2004), “Dissolução de Sociedades”, Lisboa, Verlag Dashöfer.
- COMISSÃO EUROPEIA (2011), “Business Dynamics Survey: START-UPS, BUSINESS TRANSFERS AND BANKRUPTCY: Final Report”, Bruxelas, in http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/business-environment/files/business_dynamics_final_report_en.pdf.
- ESCOLÁ, M. E. (2004), “New Bankruptcy Act in Spain”, Espanha, *BROSA Abogados Y Economistas*, in http://www.imakenews.com/iln/new_bankruptcy_act_spain.pdf.
- ESPAÑA, LEY CONCURSAL 22/2003, de 9 de julio, Cortes Generales, Espanha, in http://noticias.juridicas.com/base_datos/Privado/I22-2003.html.
- ESTEVES, M. J., AMORIM, S.A., VALÉRIO, P. (2012), *Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas Anotado*, Porto, VidaEconómica Grupo Editorial.
- FERNANDES, Carolina M., MARIO, Pueri do Carmo (2010), “Ensaio sobre a essência contabil versus a forma jurídica: (D)efeitos na tributação de uma massa falida”, Brasil, Universidade Federal de Minas Gerais, in: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/453.pdf>.
- FERNANDES, Luís A. Carvalho e LABAREDA, João (2006), *Código da Insolvência e de Recuperação de Empresas Anotado*, Lisboa, Quid Juris.
- GUIMARÃES, R. C., CABRAL, J.A. S. (1997), *Estatística*, Lisboa, Editora McGraw-Hill de Portugal, Lda.
- GRIFFITH, A. (2010), *SPSS For Dummies*, 2.ª edição, Indianapolis, Indiana, Wiley Publishing, Inc.
- ITÁLIA, LEGGE 7 agosto 2012, n. 134, Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Itália, in http://www.lavoro.gov.it/NR/rdonlyres/8542D822-BE88-46F6-9463-B482742F896C/0/20120807_L_134.pdf.
- KAWK, N. e RADLER B. (2002), “A comparison between mail and web surveys: response pattern, respondent profile, and data quality”, USA, *Journal of Official Statistics*, Vol. 8, nº 2, in <http://www.barold.com/www/JOS%20article.pdf>
- KRAUSE S., KAPILOFF A Y. (1966), “Symposium, Creditors' Rights, The Bankrupt Estate, Taxable Income and the Trustee in Bankruptcy”, Nova Iorque, in <http://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/>.
- LANÇA, Filomena (2012), “MF e MJ não se entendem sobre empresas em insolvência”, Porto, *Jornal de Negócios*, in <http://www.inverbis.pt>.
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes (2012), 4ª edição, *Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina.
- LIPSCHUTZ, S. (1974), *Probabilidade*, Brasil, Editora McGraw-Hill do Brasil, Ltda.
- LOPES, Cidália Maria da Mota (2008), *Quanto custa pagar impostos em Portugal?*, Coimbra, Almedina.
- MARQUES, L.A. (2005), “O tributo e o seu tratamento no novo regime jurídico de insolvência empresarial”, Brasil, in www.miggo.com.br/imgarq/176/248700_533.doc

MEDINA, J. R. S. (2012), “Implicaciones fiscales de la reforma concursal”, Espanha, in <http://www.diariojuridico.com/opinion/implicaciones-fiscales-de-la-reforma-concursal.html>
MILLER, R.B., WICHERN, D.W. (1977), *Intermediate Business Statistics: Analysis of Variance, Regression, and Time Series*, Hinsdale, The Dryden Press.

MILES, B. M. e HUBERMAN, A. M. (1994), *A Expanded Sourcebook Qualitative Data Analysis*, Second Edition, California, Sage Publications

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA

----- (2012), “Estatísticas trimestrais sobre processos de falência, insolvência e recuperação de empresas” (2007-2012), *Boletim de Informação Estatística Trimestral 6*, Direção Geral da Política de Justiça, in http://www.djpi.mj.pt/sections/siej_pt/

----- (2011), Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 01145/09, 24/02/2011, in <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e855a5ff7425a7378025784800530ac4?OpenDocument>

----- (2011), Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 0617/10, 09/02/2011, in <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/478991baa56b1ff78025783a003f0ebb?OpenDocument>

----- (2010), “Regime Jurídico da Insolvência e Recuperação de Empresas – Estudo de avaliação sucessiva”, Direção Geral da Política de Justiça, in http://www.dgpi.mj.pt/sections/politica-legislativa/anexos-pendencias/sections/politica-legislativa/anexos-pendencias/anexo-iv-estudo-dezembro/downloadFile/file/AnexoIV_Relatorio_Insolvencias.pdf

----- (2010), Decreto-Lei n.º 53/2004 de 18 de março de 2004, Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, in http://www.dgpi.mj.pt/DGPJ/sections/leis-da-justica/livro-iii-leis-civis-e/pdf-cpc/dl-53-2004/downloadFile/file/DL_53_2004.pdf?nocache=1181317713.11

----- (2010), Tribunal Central Administrativo do Norte, Processo 9/10.6BCPRT, contestação da Direção de Serviços de Consultoria Jurídica e Contencioso, DGI, in http://www.apaj.pt/ficheiros/oposicao_da_accao_principal.pdf e http://www.apaj.pt/ficheiros/oposicao_da_administracao_fiscal.pdf

----- (2007), Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia, Despacho, Processo n.º 236/03.2TYVNG, 18/04/2007

----- (2006), Tribunal da Relação do Porto, Acórdão, Processo n.º 0635505, 14/12/2006, in <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf>

----- (2006), Decreto-Lei 76-A/2006, de 29 de março, alterado pelo Decreto-Lei n.º 318/2007, de 26 de Setembro e pelo Decreto-Lei n.º 250/2012, de 23 de novembro, REGIME JURÍDICO DOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS DE DISSOLUÇÃO E LIQUIDAÇÃO DE ENTIDADES COMERCIAIS, in http://www.igf.min-financas.pt/Leggeraldocs/DL_076_A_2006 PARTE 5 REGIME JUR PROCED ADMINIST DISSOL LIQUID ENTIDADES COMERCIAIS.htm

----- (2005), Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 0524/05, 16/11/2005, in <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf>

----- (2003), Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão Processo 01079/03, 29/10/2003, in <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/32e17fd3a9cbdfc80256dea003ec11b?OpenDocument&ExpandSection=1>

----- (1986), Decreto-Lei 262/86 de 2 de setembro, republicado pelo Decreto-Lei 76-A/2006 de 29 de março de 2006, Código das Sociedades Comerciais in http://www.igf.min-financas.pt/Leggeraldocs/DL_262_86_COD_SOC_COMERCIAIS PARTE 1.htm

----- (1966), Decreto-Lei 47344 de 25 de novembro de 1966, Código Civil Português, in http://www.igf.min-financas.pt/Leggeraldocs/DL_47344_66_COD_CIVIL_INDICE.htm

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

----- (2012) Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 de novembro, *Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas*, Porto, VidaEconómica Grupo Editorial

----- (2010), Circular 1/2010, de 2 de fevereiro, in http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D0921D42-66D1-4152-A5A6-9543848187FA/0/Circular_1_2010.pdf

- (2010), Informação Vinculativa, Processo 5957/2010, in http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/B88EB745-5794-49A6-8C8C-00AFC4C8030F/0/ProcN%C2%BA5957_2010IRS.pdf
- (2009), Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, “Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal”, in http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFfinal.pdf
- (1999), Ofício-Circulado n.º 30 003-SIVA, de 15 de abril, “CIVA – Falências – Liquidatários Judiciais – Direitos do Suj. Pas./Falência – Obrigações dos Suj. Pas./Falência – Direitos e Obrigações dos Sujeitos Passivos após a declaração de falência”
- (1998), CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, *Sistema Fiscal Português*, Editora Rei dos Livros
- (1995), Ofício-Circulado n.º 63 918-SIVA, de 5 de junho, “CIVA – Falências – Processo Especial de Rec. de Empresa – Liquidatários Judiciais”, in http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/23C7E4BD-DBAB-4F68-99B6-259468B08433/0/oficio-circulado_63918_de_05-06-1995_dsiva.pdf

MOREIRA, Nuno R. (2010), *Forensic Accounting em Portugal: Evidências Empíricas*, OBEGEF (Observatório de Economia e Gestão de Fraude), Vilarinho das Cambas, Edições Húmus, in http://www.gestaodefraude.eu/images/gf_upload/e001.pdf

MORENO-TERNERO, J.D., VILLAR, A. (2002), “Bankruptcy Rules and Progressive Taxation”, Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas, S.A., Espanha, in http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0CEUOFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.researchgate.net%2Fpublication%2F5134429_BANKRUPTCY_RULES_AND_PROGR%2FESSIVE_TAXATION%2Ffile%2F79e4150766ca07a89e.pdf&ei=gegUffqFIOJhQfX4IHICw&usq=AFOjCNF6NPCXC1r4ooVta141STViZGIHA&bvm=bv.42080656,d.d2k

MOSS J. e HENDRY G. (2002), “Use of electronic surveys in course evaluation”, *British Journal of Educational Technology*, Vol. 33, n.º 5, in http://www.speakeasydesigns.com/SDSU/student/SAGE/compsprep/Electronic_Surveys_in_Course_Evaluations.pdf

MURTEIRA, B.J. F., (1990), *Probabilidades e Estatística*, Portugal, Editora McGraw-Hill de Portugal, Lda.

NABAIS, José Casalta (2012), *O Dever Fundamental De Pagar Impostos - Contributo Para a Compreensão Constitucional Do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina.

NEWTON, G.W. (2000), *Bankruptcy and Insolvency Accounting Practice and Procedure* - 6th ed. vol. 1, New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.

OCDE (2011), “Entrepreneurship at a Glance”, OECD Publishing, in <http://www.startupgreece.gov.gr/sites/default/files/Entrepreneurship%20at%20a%20Glance%202011.pdf>

PÁGINA DA COFACE (2012), in http://www.cofaceportugal.pt/CofacePortal/ShowBinary/BEA%20Repository/PT/pt_PT/images/estudos/Insolvencias_1Q2012

PÁGINA DA COMISSÃO EUROPEIA (2011) – Rede Judiciária Europeia – Falência, in <http://ec.europa.eu/civiljustice/bankruptcy/>

PÁGINA DO CONSELHO SUPERIOR DA MAGISTRATURA (2013), in <http://www.csm.org.pt/juizes>

PÁGINA DA DIREÇÃO GERAL DA ADMINISTRAÇÃO DA JUSTIÇA (2013), in <http://www.dgaj.mj.pt/>

PÁGINA DA DIREÇÃO GERAL DA POLÍTICA DE JUSTIÇA in <http://www.dgpj.mj.pt/>

- PÁGINA DO PORTAL DA EMPRESA (2013), in <http://www.portaldaempresa.pt>
- PÁGINA DO PORTAL DA INSOLVÊNCIA (2012), in <http://www.insolvencia.pt/>
- PÁGINA DO PORTAL DAS FINANÇAS (2013), in http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/
- PORTUGAL, Constituição da República Portuguesa de 2 de abril de 1976, VII Revisão Constitucional, Assembleia da República, 2005, in <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Documents/constpt2005.pdf>
- RATHENAU, Alexander (2006), “O cumprimento e incumprimento das obrigações no direito português”, in <http://www.rathenau.com/incumprimentocom.pdf>
- SALDANHA SANCHES, J. L. (2010), *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos
- SANTOS, J. A. (2003), *Teoria Fiscal*, Lisboa, Universidade Técnica de Lisboa, ISCSP
- SERRA, Catarina (2004), *O Novo Regime Português da Insolvência – Uma Introdução*, Coimbra, Almedina
- SILVA, J.A. (2012), “IRC 2012 – Determinação da matéria coletável e cálculo do imposto”, Maia, APECA – Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração
- SOUSA, Abílio (2013), *Estatuto dos Benefícios Fiscais Comentado*, Porto, Vida Económica
- SPADOTTO, Rafael D. C. (2005), “A venda de bens da massa falida e sua respetiva tributação sob a ótica da nova lei de falências”, Brasil, in http://www.ibrademp.org.br/arquivos/nova_lei_de_falencias2.pdf
- TEIS Denise T.; TEIS Mirtes A. (2006), “A abordagem qualitativa: a leitura no campo de pesquisa”, Universidade da Beira Interior, in: <http://www.bocc.ubi.pt/page/teis-denize-abordagem-qualitativa.pdf>
- TIAGO, Filomena (2012), “A empresa insolvente mantém a personalidade tributária”, Porto, Vida Económica, in <http://www.vidaeconomica.pt/gen.pl?p=stories&op=view&fokey=ve.stories/79852>
- TOSI, Loris (2005), *Problematiche fiscali del fallimento e prospettive di riforma*, Itália, CEDAM , AEST (Associazione Europea Studi Tributari, collana diretta da Francesco Moschetti e Loris Tosi)
- USA BANKRUPTCY CODE (2009), USA, Office of the Law Revision Counsel, in <http://uscode.house.gov/pdf/2009/2009usc11.pdf>
- ZIEGEL, J. S. (1995), “Preferences and priorities in Insolvency Laws: Is There a Solution?”, UK, 39 *St Louis University Law Journal* 793, in <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?collection=journals&handle=hein.journals/stlulj39&div=37&id=&page=>

APÊNDICE 1 - Censos a Administradores da Insolvência

Este é um questionário que se insere num estudo empírico para o desenvolvimento de uma dissertação do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, do ISCAC, sobre a temática da insolvência.

O objetivo deste questionário é a recolha de dados sobre a opinião pessoal e profissional dos Administradores da Insolvência quanto ao processo de insolvência, nomeadamente no que se refere à tributação das sociedades insolventes em sede de IRC.

Como tal, são apresentadas algumas questões sobre esse domínio para se conhecer a sua opinião.

Agradecemos a sua colaboração.

Instruções: Por favor, leia atentamente o questionário e assinale as hipóteses que melhor correspondem à sua opinião/situação.

Neste questionário não existem respostas certas ou erradas.

Este questionário é completamente anónimo e não vincula a Direção Geral de Política de Justiça, nem os Administradores da Insolvência.

Existem 26 perguntas neste inquérito

PARTE I - DADOS BIOGRÁFICOS E CARACTERIZAÇÃO DO PERFIL ACADÉMICO E PROFISSIONAL

O 1º grupo de questões pretende recolher informação sobre dados biográficos dos Administradores da Insolvência tal como o género, grau e formação académica, experiência profissional, certificações ou reconhecimentos oficiais obtidos, bem como o distrito de atividade profissional.

Esta análise permitirá analisar as diferentes opiniões dos Administradores da Insolvência em função dos seus dados biográficos.

1 [1.1.] GÉNERO * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Feminino
- Masculino

2 [1.2.] GRAU ACADÉMICO * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Bacharelato
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento

3 [1.3.] ÁREA DE CONHECIMENTO * Por favor, seleccione todas as que se aplicam:

- Economia
- Gestão
- Contabilidade
- Auditoria
- Direito

4 [1.4.] EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL COMO ADMINISTRADOR DA INSOLVÊNCIA * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Até 3 anos
- De 3 a 5 anos
- Mais de 5 anos

5 [1.5.] CERTIFICAÇÃO PROFISSIONAL ALÉM DE ADMINISTRADOR DE INSOLVÊNCIA * Por favor, seleccione todas as que se aplicam:

- Técnico Oficial de Contas (TOC)
- Revisor Oficial de Contas (ROC)
- Advogado
- Solicitador
- Outro:

6 [1.6.] **DISTRITO DE ATIVIDADE COMO ADMINISTRADOR DA INSOLVÊNCIA** * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Coimbra
- Évora
- Leiria
- Lisboa
- Porto
- Outro:

PARTE II - A ATIVIDADE DE ADMINISTRADOR DA INSOLVÊNCIA

O 2º grupo é o grupo de questões de âmbito mais abrangente, sendo, conseqüentemente, uma das partes do questionário essencial para a posterior análise de resultados, tendente ao enquadramento da opinião destes profissionais na temática da tributação das sociedades insolventes.

É objetivo desta parte do inquérito recolher uma opinião dos profissionais visados, concretamente, que possibilitará a comparação da opinião dos Administradores da Insolvência com a posição dos Serviços Tributários e dos Magistrados Judiciais, tendo como base aspetos específicos do desempenho da profissão.

7 [2.1.] **Entende que a profissão de Administrador da Insolvência está vocacionada para ambas as vertentes dos processos de insolvência no âmbito do CIRE - recuperação e liquidação de empresas?** * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

8 [2.2.] **Na prática qual das situações considera que se verifica mais frequentemente: insolvência com recuperação ou insolvência com liquidação?** * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Recuperação de Empresas
- Liquidação de Empresas

9 [2.3.] **Na sua opinião, as recentes alterações do CIRE foram suficientes para que o processo dê maior primazia à recuperação das empresas em situação de insolvência?** * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

10 [2.4.] **Qual a sua opinião sobre a recente alteração do art.º 65º do CIRE?** * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Muito importante
- Importante
- Pouco Importante
- Nada importante

11 [2.5.] **Através de posições expressas em instruções internas, a AT defende que, pelo facto de o CIRE contemplar benefícios fiscais, tal significa uma sujeição implícita da massa insolvente a IRC. Concorda?** * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

12 [2.6.] **Considera que a massa insolvente exerce uma atividade económica?** * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

13 [2.7.] **Para a Autoridade Tributária (AT) o produto da liquidação dos ativos insolventes é rendimento. Concorda?** * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

14 [2.8.] Qual a sua opinião relativamente aos benefícios fiscais no processo de insolvência? * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Muito importante
- Importante
- Pouco Importante
- Nada importante

15 [2.9.] A Autoridade Tributária (AT) considera que a massa insolvente tem personalidade jurídica nos termos do art.º 146º do Código das Sociedades Comerciais (CSC). Concorda? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

16 [2.10.] Na sua opinião, o produto da venda de bens num processo de liquidação da massa insolvente é demonstrador de rendimento, e deverá ser sujeito a tributação em sede de IRC? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

17 [2.11.] A massa insolvente tem capacidade contributiva * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Concorda
- Não Concorda

PARTE III - EXPERIÊNCIA - NOMEAÇÕES EM PROCESSOS DE INSOLVÊNCIA

O 3º grupo de questões, pretende obter informação sobre a experiência efetiva desta classe profissional no âmbito do seu desempenho profissional, sendo as questões orientadas, à semelhança das partes anteriores do inquérito, para o objetivo a que nos propusemos.

Tentaremos, com este grupo de questões, avaliar se efetivamente a tributação em sede de IRC das sociedades insolventes tem fundamentação.

18 [3.1.] Já foi alguma vez nomeado como Administrador da Insolvência em processo de insolvência? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

19 [3.2.] Em média, em quantos processos de insolvência já foi nomeado como administrador de insolvência? * Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras: ° Resposta era 'Sim' na pergunta '18 [3.1.]' (Já foi alguma vez nomeado como Administrador da Insolvência em processo de insolvência?) Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Até 100
- De 100 a 500
- Mais de 500

20 [3.3.] Indique por favor da tipologia de empresas com maior nº de processos de insolvência para os quais já foi nomeado: * Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras: ° Resposta era 'Sim' na pergunta '18 [3.1.]' (Já foi alguma vez nomeado como Administrador da Insolvência em processo de insolvência?) Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Sociedade unipessoal por quotas
- Sociedade por quotas
- Sociedade Anónima

21 [3.4.] Dos processos de insolvência em que foi nomeado diga em percentagem quantos planos de recuperação foram aprovados * Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras: ° Resposta era 'Sim' na pergunta '18 [3.1.]' (Já foi alguma vez nomeado como Administrador da Insolvência em processo de insolvência?) Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Até 25%
- De 25% a 50%
- Mais de 50%

22 [3.5.] Em percentagem, em quantos processos de insolvência foi possível apreender bens para a massa insolvente? * Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras: ° Resposta era 'Sim' na pergunta '18 [3.1.]' (Já foi alguma vez nomeado como Administrador da Insolvência em processo de insolvência?) **Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:**

- Até 25%
- De 25% a 50%
- Mais de 50%

23 [3.6.] Em percentagem, quantos processos de insolvência foram encerrados por insuficiência da massa? * Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras: ° Resposta era 'Sim' na pergunta '18 [3.1.]' (Já foi alguma vez nomeado como Administrador da Insolvência em processo de insolvência?) **Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:**

- Até 25%
- De 25% a 50%
- Mais de 50%

24 [3.7.] Quanto tempo em média poderá demorar a liquidação dos bens apreendidos para a massa insolvente? * Responda a esta pergunta apenas se as seguintes condições são verdadeiras: ° Resposta era 'Sim' na pergunta '18 [3.1.]' (Já foi alguma vez nomeado como Administrador da Insolvência em processo de insolvência?) **Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:**

- < 2 anos
- > 3 anos
- > 4 anos

25 [3.8.]: O regime jurídico da insolvência deve ser alterado por forma a esclarecer de forma clara se a liquidação do património da massa insolvente está sujeita a IRC * **Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:**

- Muito importante
- Importante
- Pouco importante
- Nada importante

26 [3.9.]: O CIRC deve ser alterado e atribuir um capítulo especialmente dedicado à matéria da tributação na insolvência * **Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:**

- Muito importante
- Importante
- Pouco importante
- Nada importante

O seu questionário foi corretamente preenchido.

Agradecemos a sua colaboração.

Por favor, submeta até 01.07.2013 – 00:00

Submeter o seu inquérito

Obrigado por ter concluído este inquérito.

APÊNDICE 2 - Censos à Autoridade Tributária e Aduaneira

Este é um questionário que se insere num estudo empírico para o desenvolvimento de uma dissertação do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, do ISCAC, sobre a temática da insolvência.

O objetivo deste questionário é a recolha de dados sobre a opinião pessoal e profissional dos Diretores de Serviços, dos Diretores de Finanças e dos Chefes do Serviço de Finanças dos Serviços Tributários da Autoridade Tributária e Aduaneira, quanto ao processo de insolvência, nomeadamente no que se refere à tributação das sociedades insolventes em sede de IRC.

Como tal, são apresentadas algumas questões sobre esse domínio para se conhecer a sua opinião.

Agradecemos a sua colaboração.

Instruções: Por favor, leia atentamente o questionário e assinale as hipóteses que melhor correspondem à sua opinião/situação.

Neste questionário não existem respostas certas ou erradas.

Este questionário é completamente anónimo e não vincula os Serviços Tributários da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Existem 16 perguntas neste inquérito

PARTE I - DADOS BIOGRÁFICOS E CARACTERIZAÇÃO DO PERFIL ACADÉMICO E PROFISSIONAL

O 1º grupo de questões pretende recolher informação sobre dados biográficos dos **Diretores de Serviços, dos Diretores de Finanças e dos Chefes do Serviço de Finanças, dos Serviços Tributários**, tal como o género, grau e formação académica, experiência profissional, bem como o distrito de atividade profissional.

Esta análise permitirá analisar as diferentes opiniões dos **Diretores de Serviços, dos Diretores de Finanças e dos Chefes do Serviço de Finanças dos Serviços Tributários**, em função dos seus dados biográficos.

1 [1.1.] GÉNERO * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Feminino
- Masculino

2 [1.2.] GRAU ACADÉMICO * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Bacharelato
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento
- Outro:

3 [1.3.] ÁREA DE CONHECIMENTO * Por favor, seleccione todas as que se aplicam:

- Economia
- Gestão
- Contabilidade
- Auditoria
- Direito

4 [1.4.] EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL NOS SERVIÇOS TRIBUTÁRIOS * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Até 3 anos
- De 3 a 5 anos
- Mais de 5 anos

5 [1.5.] DISTRITO DE ATIVIDADE NOS SERVIÇOS TRIBUTÁRIOS * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Coimbra
- Évora
- Leiria

- Lisboa
- Porto
- Outro:

PARTE II - O PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

O 2º grupo é o grupo de questões de âmbito mais abrangente, sendo, consequentemente, uma das partes do questionário essencial para a posterior análise de resultados, tendente ao enquadramento da opinião destes profissionais na temática da tributação das sociedades insolventes.

É objetivo desta parte do inquérito recolher uma opinião dos profissionais visados, concretamente, que possibilitará a comparação da opinião dos Administradores da Insolvência com a posição dos Serviços Tributários e dos Magistrados Judiciais, tendo como base aspetos específicos do desempenho da profissão.

6 [2.1.] Na sua opinião as recentes alterações do CIRE foram suficientes para que o processo dê maior primazia à recuperação das empresas em situação de insolvência? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

7 [2.2.] Qual a sua opinião sobre a recente alteração do art.º 65º do CIRE? * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Muito importante
- Importante
- Pouco Importante
- Nada importante

8 [2.3.] Através de posições expressas em instruções internas, a AT defende que, pelo facto de o CIRE contemplar benefícios fiscais, tal significa uma sujeição implícita da massa insolvente a IRC. Concorda? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

9 [2.4.] Considera que a massa insolvente exerce uma atividade económica? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

10 [2.5.] Para a Autoridade Tributária (AT) o produto da liquidação dos ativos insolventes é rendimento. Concorda? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

11 [2.6.] Qual a sua opinião relativamente aos benefícios fiscais no processo de insolvência? * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Muito importante
- Importante
- Pouco Importante
- Nada importante

12 [2.7.] A Autoridade Tributária (AT) considera que a massa insolvente tem personalidade jurídica nos termos do art.º 146º do Código das Sociedades Comerciais (CSC). Concorda? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

13 [2.8.] Na sua opinião o produto da venda de bens num processo de liquidação da massa insolvente é demonstrador de rendimento, e deverá ser sujeito a tributação em sede de IRC? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim

- Não

14 [2.9.] A massa insolvente tem capacidade contributiva * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Concorda
- Não Concorda

15 [2.10.] O regime jurídico da insolvência deve ser alterado por forma a esclarecer de forma clara se a liquidação do património da massa insolvente está sujeita a IRC * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Muito importante
- Importante
- Pouco importante
- Nada importante

16 [2.11.] O CIRC deve ser alterado e atribuir um capítulo especialmente dedicado à matéria da tributação na insolvência * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Muito importante
- Importante
- Pouco importante
- Nada importante

O seu questionário foi corretamente preenchido.

Agradecemos a sua colaboração.

Por favor, submeta até 01.07.2013 – 00:00

Submeter o seu inquérito
Obrigado por ter concluído este inquérito.

APÊNDICE 3 - Censos a Magistrados Judiciais

Este é um questionário que se insere num estudo empírico para o desenvolvimento de uma dissertação do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, do ISCAC, sobre a temática da insolvência.

O objetivo deste questionário é a recolha de dados sobre a opinião dos Magistrados Judiciais quanto ao processo de insolvência, nomeadamente no que se refere à tributação das sociedades insolventes em sede de IRC.

Como tal, são apresentadas algumas questões sobre esse domínio para se conhecer a sua opinião.

Agradecemos a sua colaboração.

Instruções: Por favor, leia atentamente o questionário e assinale as hipóteses que melhor correspondem à sua opinião/situação.

Neste questionário não existem respostas certas ou erradas.

Este questionário é completamente anónimo e não vincula a Direção-Geral da Administração da Justiça, nem os Magistrados Judiciais.

Existem 16 perguntas neste inquérito

PARTE I - DADOS BIOGRÁFICOS E CARACTERIZAÇÃO DO PERFIL ACADÉMICO E PROFISSIONAL

O 1º grupo de questões pretende recolher informação sobre dados biográficos dos Diretores de Serviços, dos Diretores de Finanças e dos Chefes do Serviço de Finanças, dos Serviços Tributários, tal como o género, grau e formação académica, experiência profissional, bem como o distrito de atividade profissional.

Esta análise permitirá analisar as diferentes opiniões dos Diretores de Serviços, dos Diretores de Finanças e dos Chefes do Serviço de Finanças dos Serviços Tributários, em função dos seus dados biográficos.

1 [1.1.] GÉNERO * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Feminino
- Masculino

2 [1.2.] GRAU ACADÉMICO * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento
- Outro:

3 [1.3.] FORMAÇÃO PROFISSIONAL COMPLEMENTAR * Por favor, seleccione todas as que se aplicam:

- Finanças
- Informática
- Direito
- Gestão
- Outro:

4 [1.4.] EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL COMO MAGISTRADO JUDICIAL * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Até 3 anos
- De 3 a 5 anos
- Mais de 5 anos

5 [1.5.] DISTRITO DE ATIVIDADE COMO MAGISTRADO JUDICIAL * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Coimbra
- Évora
- Leiria

- Lisboa
- Porto
- Outro:

PARTE II - O PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

O 2º grupo é o grupo de questões de âmbito mais abrangente, sendo, conseqüentemente, uma das partes do questionário essencial para a posterior análise de resultados, tendente ao enquadramento da opinião destes profissionais na temática da tributação das sociedades insolventes.

É objetivo desta parte do inquérito recolher uma opinião dos profissionais visados, concretamente, que possibilitará a comparação da opinião dos Administradores da Insolvência com a posição dos Serviços Tributários e dos Magistrados Judiciais, tendo como base aspetos específicos do desempenho da profissão.

6 [2.1.] Na sua opinião as recentes alterações do CIRE foram suficientes para que o processo dê maior primazia à recuperação das empresas em situação de insolvência? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

7 [2.2.] Qual a sua opinião sobre a recente alteração do art.º 65º do CIRE? * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Muito importante
- Importante
- Pouco Importante
- Nada importante

8 [2.3.] Através de posições expressas em instruções internas, a AT defende que, pelo facto de o CIRE contemplar benefícios fiscais, tal significa uma sujeição implícita da massa insolvente a IRC. Concorda? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

9 [2.4.] Considera que a massa insolvente exerce uma atividade económica? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

10 [2.5.] Para a Autoridade Tributária (AT) o produto da liquidação dos ativos insolventes é rendimento. Concorda? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

11 [2.6.] Qual a sua opinião relativamente aos benefícios fiscais no processo de insolvência? * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Muito importante
- Importante
- Pouco Importante
- Nada importante

12 [2.7.] A Autoridade Tributária (AT) considera que a massa insolvente tem personalidade jurídica nos termos do art.º 146º do Código das Sociedades Comerciais (CSC). Concorda? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

13 [2.8.] Na sua opinião o produto da venda de bens num processo de liquidação da massa insolvente é demonstrador de rendimento, e deverá ser sujeito a tributação em sede de IRC? * Por favor, seleccione apenas uma das seguintes opções:

- Sim

- Não

14 [2.9.] A massa insolvente tem capacidade contributiva * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Concorda
- Não Concorda

15 [2.10.] O regime jurídico da insolvência deve ser alterado por forma a esclarecer de forma clara se a liquidação do património da massa insolvente está sujeita a IRC * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Muito importante
- Importante
- Pouco importante
- Nada importante

16 [2.11.] O CIRC deve ser alterado e atribuir um capítulo especialmente dedicado à matéria da tributação na insolvência * Por favor, seleccione no máximo 1 respostas:

- Muito importante
- Importante
- Pouco importante
- Nada importante

O seu questionário foi corretamente preenchido.

Agradecemos a sua colaboração.

Por favor, submeta até 01.07.2013 – 00:00

Submeter o seu inquérito
Obrigado por ter concluído este inquérito.

APÊNDICE 4 – Tabela de Variáveis

1 Profissão
2 Género
3 Grau Académico
4 Área de Conhecimento
5 Experiência Profissional
6 Outra Certificação Profissional
7 Distrito de Atividade
8 Ambas as vertentes do processo de insolvência
9 Insolvência com recuperação ou insolvência com liquidação?
10 Primazia do CIRE à recuperação de empresas?
11 Alteração art.º 65º CIRE
12 Sujeição implícita a IRC da massa insolvente
13 Exercício de atividade económica da massa insolvente
14 Liquidação dos ativos insolventes é rendimento
15 Benefícios Fiscais no CIRE
16 Personalidade jurídica da massa insolvente
17 Sujeição a IRC da massa insolvente
18 Capacidade contributiva da massa insolvente
19 Nomeação Administrador Insolvência
20 Nº processos nomeação
21 Tipologia de empresas
22 Planos de recuperação
23 Apreensão de bens
24 Insuficiência da massa insolvente
25 Tempo de Liquidação
26 Alteração do regime jurídico (CIRE)
27 Alteração do CIRC

APÊNDICE 5 – Tabela de Frequências 1 – Variáveis comuns G1-G2-G3

1 Profissão		Frequência	Percentagem
Casos	Administrador da Insolvência	48	38,1
Válidos	Autoridade Tributária e Aduaneira	43	34,1
	Magistrado Judicial	35	27,8
	Total	126	100,0
2 Género		Frequência	Percentagem
Casos	Feminino	34	27,0
Válidos	Masculino	92	73,0
	Total	126	100,0
3 Grau Académico		Frequência	Percentagem
Casos	Bacharelato	38	30,2
Válidos	Licenciatura	64	50,8
	Mestrado	8	6,3
	Doutoramento	3	2,4
	Curso complementar liceus	4	3,2
	12.º ano	8	6,3
	Pós-Graduação	1	,8
	Total	126	100,0
4 Área de Conhecimento		Frequência	Percentagem
Casos	Economia	10	7,9
Válidos	Economia, Gestão, Contabilidade e Auditoria	1	,8
	Gestão e Contabilidade	2	1,6
	Economia, Gestão, Auditoria e Direito	1	,8
	Ciências	1	,8
	Design Gráfico	1	,8
	Solicitadoria	1	,8
	Gestão, Contabilidade, Direito e Fiscalidade	1	,8
	Letras/Línguas e Literaturas Modernas	2	1,6
	Administração Pública	3	2,4
	Contabilidade, Auditoria e Direito	1	,8
	Gestão	18	14,3
	Gestão e Direito	2	1,6
	Sociologia	1	,8
	Fiscalidade	1	,8
	Economia, Contabilidade e Direito	1	,8
	Finanças, Direito e Gestão	1	,8
	Finanças e Direito	2	1,6
	Informática e Direito	2	1,6
	Direito e Psicologia	1	,8
	Direito e Economia	1	,8
	Direito, Medicina Legal e Direito da Medicina	1	,8
	Contabilidade	7	5,6
	Auditoria	2	1,6
	Direito	49	38,9
	Economia, Gestão, Contabilidade, Auditoria e Direito	6	4,8
	Economia e Contabilidade	1	,8
	Economia e Gestão	4	3,2
	Economia, Gestão e Contabilidade	2	1,6
	Total	126	100,0

5 Experiência Profissional			
		Frequência	Percentagem
Casos	Até 3 anos	7	5,6
Válidos	De 3 a 5 anos	1	,8
	Mais de 5 anos	118	93,7
	Total	126	100,0

7 Distrito de Atividade			
		Frequência	Percentagem
Casos	Coimbra	17	13,5
Válidos	Bragança	1	,8
	Setúbal	1	,8
	Aveiro	4	3,2
	Beja	2	1,6
	Viseu	2	1,6
	Faro	1	,8
	Açores	3	2,4
	Portalegre	1	,8
	Castelo Branco	1	,8
	Vila Real	3	2,4
	Évora	6	4,8
	Guarda	2	1,6
	Leiria	7	5,6
	Lisboa	28	22,2
	Porto	33	26,2
	Braga	5	4,0
	Coimbra, Porto e Lisboa	1	,8
	Coimbra, Évora, Leiria, Lisboa, Porto	2	1,6
	Santarém	6	4,8
	Total	126	100,0

10 Primazia do CIRE à recuperação de empresas?			
		Frequência	Percentagem
Casos	SIM	45	35,7
Válidos	NÃO	81	64,3
	Total	126	100,0

11 Alteração art.º 65º CIRE			
		Frequência	Percentagem
Casos	Muito importante	39	31,0
Válidos	Importante	62	49,2
	Pouco Importante	21	16,7
	Nada importante	4	3,2
	Total	126	100,0

12 Sujeição implícita a IRC da massa insolvente			
		Frequência	Percentagem
Casos	SIM	43	34,1
Válidos	NÃO	83	65,9
	Total	126	100,0

13 Exercício de atividade económica da massa insolvente			
		Frequência	Percentagem
Casos	SIM	50	39,7
Válidos	NÃO	76	60,3
	Total	126	100,0

14 Liquidação dos ativos insolventes é rendimento			
		Frequência	Percentagem
Casos	SIM	57	45,2
Válidos	NÃO	69	54,8
	Total	126	100,0

15 Benefícios Fiscais no CIRE			
		Frequência	Percentagem
Casos	Muito importante	22	17,5
Válidos	Importante	43	34,1
	Pouco Importante	42	33,3

	Nada importante	19	15,1
	Total	126	100,0
16 Personalidade jurídica da massa insolvente			
		Frequência	Percentagem
Casos	SIM	76	60,3
Válidos	NÃO	50	39,7
	Total	126	100,0
17 Sujeição a IRC da massa insolvente			
		Frequência	Percentagem
Casos	SIM	43	34,1
Válidos	NÃO	83	65,9
	Total	126	100,0
18 Capacidade contributiva da massa insolvente			
		Frequência	Percentagem
Casos	CONCORDA	56	44,4
Válidos	NÃO CONCORDA	70	55,6
	Total	126	100,0
26 Alteração do regime jurídico (CIRE)			
		Frequência	Percentagem
Casos	Muito importante	64	50,8
Válidos	Importante	43	34,1
	Pouco Importante	12	9,5
	Nada importante	7	5,6
	Total	126	100,0
27 Alteração do CIRC			
		Frequência	Percentagem
Casos	Muito importante	56	44,4
Válidos	Importante	41	32,5
	Pouco Importante	17	13,5
	Nada importante	12	9,5
	Total	126	100,0

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

APÊNDICE 6 – Tabela de Frequências 2 – Variáveis G1

6 Outra Certificação Profissional			
		Frequência	Percentagem
Casos Válidos	Técnico Oficial de Contas	20	41,67
	Economista	1	2,08
	Técnico Oficial de Contas e Gestor	1	2,08
	Nenhuma	2	4,17
	Advogado	10	20,83
	Solicitador	2	4,17
	Gestor	2	4,17
	Técnico Oficial de Contas e Revisor Oficial de Contas	3	6,25
	Técnico Oficial de Contas e Economista	5	10,42
	Professor Universitário	1	2,08
	Engenheiro e Gestor	1	2,08
	Total	48	100,00
	8 Ambas as vertentes do processo de insolvência (RESPONDEM APENAS AI)		
		Frequência	Percentagem
Casos Válidos	SIM	39	81,25
	NÃO	9	18,75
	Total	48	100,00
9 Insolvência com recuperação ou insolvência com liquidação? (RESPONDEM APENAS AI)			
		Frequência	Percentagem
Casos Válidos	Recuperação de Empresas	2	4,17
	Liquidação de Empresas	46	95,83
	Total	48	100,00
19 Nomeação Administrador Insolvência (RESPONDEM APENAS AI)			
		Frequência	Percentagem
Casos Válidos	SIM	48	100,00
	Total	48	100,00
	20 N.º processos nomeação (RESPONDEM APENAS AI)		
		Frequência	Percentagem
Casos Válidos	Até 100	23	47,92
	De 100 a 500	23	47,92
	Mais de 500	2	4,17
	Total	48	100,00
	21 Tipologia de empresas (RESPONDEM APENAS AI)		
		Frequência	Percentagem
Casos Válidos	Sociedade unipessoal por quotas	2	4,17
	Sociedade por quotas	44	91,67
	Sociedade Anónima	2	4,17
	Total	48	100,00
22 Planos de recuperação (RESPONDEM APENAS AI)			
		Frequência	Percentagem
Casos Válidos	Até 25%	43	89,58
	De 25% a 50%	4	8,33
	Mais de 50%	1	2,08
	Total	48	100,00

23 Apreensão de bens		
(RESPONDEM APENAS AJ)		
	Frequência	Percentagem
Casos Válidos		
Até 25%	9	18,75
De 25% a 50%	24	50,00
Mais de 50%	15	31,25
Total	48	100,00
24 Insuficiência da massa insolvente		
(RESPONDEM APENAS AJ)		
	Frequência	Percentagem
Casos Válidos		
Até 25%	13	27,08
De 25% a 50%	27	56,25
Mais de 50%	8	16,67
Total	48	100,00
25 Tempo de Liquidação		
(RESPONDEM APENAS AJ)		
	Frequência	Percentagem
Casos Válidos		
<2 anos	27	56,25
> 3 anos	14	29,17
> 4 anos	7	14,58
Total	48	100,00

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS

APÊNDICE 7 – Tabela de Frequências 3 – Respostas G1-G2-G3

Respostas	1 Profissão		
	G1	G2	G3
	Contagem	Contagem	Contagem
10 Sim	17	14	14
Não	31	29	21
11 Muito importante	24	13	2
Importante	14	21	27
Pouco importante	7	8	6
Nada importante	3	1	0
12 Sim	2	32	9
Não	46	11	26
13 Sim	3	32	15
Não	45	11	20
14 Sim	6	39	12
Não	42	4	23
15 Muito importante	14	4	4
Importante	11	24	8
Pouco importante	12	13	17
Nada importante	11	2	6
16 Sim	8	39	29
Não	40	4	6
17 Sim	2	32	9
Não	46	11	26
18 Sim	4	37	15
Não	44	6	20
19 Muito importante	30	18	16
Importante	8	23	12
Pouco importante	4	2	6
Nada importante	6	0	1
20 Muito importante	29	16	11
Importante	7	21	13
Pouco importante	5	4	8
Nada importante	7	2	3

Fonte: Elaboração Própria, Resultados obtidos no SPSS