

**Recuperação da empresa e modificabilidade dos créditos fiscais**

**Companies re-structuring and tax relief**

**João António Bahia de Almeida Garrett**

Professor da Universidade da Maia e do Instituto Politécnico da Maia

Investigador Colaborador do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra

Avenida Carlos de Oliveira Campos, Castelo da Maia, 4475-690 Maia, Portugal

joaoagarrett@ismai.pt

<https://orcid.org/0000-0002-3052-1355>

Outubro de 2021

**RESUMO:** Este trabalho retoma a discussão gerada em torno da intervenção do legislador na LOE2011, que provocou a inflexão da orientação jurisprudencial maioritária no sentido de impedir a homologação de planos de recuperação da empresa que afectem os créditos fiscais em termos diferentes dos constantes das leis formalmente fiscais, conduzindo a uma situação em que os tribunais têm vindo sistematicamente a excluir esses créditos do disposto nos planos de recuperação aprovados pelos credores, com evidente prejuízo da recuperação de empresas viáveis.

Analisa-se com algum detalhe essa intervenção legislativa – no modo, conteúdo, objectivo e efeitos –, bem como os principais argumentos da jurisprudência hoje praticamente uniforme e da doutrina que a apoia, para concluir pela sua incorrecção jurídica, a vários títulos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Insolvência; planos de recuperação da empresa; créditos fiscais; indisponibilidade; igualdade; legalidade; capacidade contributiva.

**ABSTRACT:** This article intends to discuss the current status of the effects of company insolvency and bankruptcy on its unpaid taxes within the legal proceedings leading to company re-structuring. Addresses, in particular, the possibility of extinguishing, reducing or delaying payment of these unpaid taxes through the analysis of the pertinent legal rules, either from the tax law or the insolvency law, the court decisions and legal writers' opinions.

And concludes that the Portuguese law does not prevent the reduction or other limitations to taxes due in these situations, providing the conditions imposed by the insolvency law are met.

**KEY WORDS:** Insolvency; bankruptcy; company re-structuring; tax relief; legal principles and criteria.

## SUMÁRIO\*:

1. Introdução
2. O problema
3. O estado da jurisprudência
4. O estado da doutrina
5. Apreciação crítica
6. Conclusões

Bibliografia

Jurisprudência

---

\* Utilizam-se, para comodidade de exposição e leitura, as seguintes siglas: Ac. (Acórdão); AT (Autoridade Tributária); BCE (Boletim de Ciências Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra); BFD (Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra); CC (Código Civil); CIRE (Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas); CPEREF (Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência); CPPT (Código de Procedimento e de Processo Tributário); CRCSPSS (Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social); CRP (Constituição da República Portuguesa); CT (Código do Trabalho); EBF (Estatuto dos Benefícios Fiscais); ISS (Instituto da Segurança Social); LGT (Lei Geral Tributária); LOE (Lei do Orçamento de Estado); POLIS – Enciclopédia Verbo da Sociedade e do Estado, Editorial Verbo, Lisboa/São Paulo, 1984; RERE (Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas, aprovado pela Lei 8/2018, de 2 de Março); RIDB (Revista do Instituto de Direito Brasileiro, Centro de Investigação em Direito Privado da Faculdade de Direito de Lisboa); RLJ (Revista de Legislação e de Jurisprudência); ROA (Revista da Ordem dos Advogados); STJ (Supremo Tribunal de Justiça); TC (Tribunal Constitucional); TRC (Tribunal da Relação de Coimbra); TRE (Tribunal da Relação de Évora); TRG (Tribunal da Relação de Guimarães); TRL (Tribunal da Relação de Lisboa); TRP (Tribunal da Relação do Porto); (todos os acórdãos citados estão disponíveis em [www.dqsi.pt](http://www.dqsi.pt) e foram consultados após 13.08 2021.)

## 1. Introdução

O tema a que regressamos neste trabalho<sup>1</sup> não é novo e poderá ter-se como resolvido pela jurisprudência nacional – e, até, por certa doutrina –, em sentido que favorece o Estado-credor numa matéria altamente sensível e actual e em termos opostos aos reiterada e solenemente declarados pelo legislador.

Vários são os aspectos que justificam, em nosso juízo, a sua reapreciação: a actualidade e importância das questões relacionadas com a *empresa em dificuldade*<sup>2</sup>, reforçadas pela pandemia que nos aflige<sup>3</sup>; a consolidação, no nosso ordenamento jurídico, do paradigma da recuperação da empresa em dificuldade, substituindo a preferência pela sua rápida eliminação, à semelhança do que se passa a nível global<sup>4</sup>; a intervenção do legislador para forçar a alteração da jurisprudência que se tinha fixado; a “contradição axiológica” entre o direito da insolvência e o direito fiscal<sup>5</sup>.

Sabendo que o Direito emana mais das soluções encontradas pela jurisprudência para os concretos problemas da vida do que das normas legais<sup>6</sup>, começaremos por analisar as posições que a nossa jurisprudência foi, sucessivamente, tomando e os argumentos em que se fundamentou, passando a uma revisão da doutrina comercial e fiscal,<sup>7</sup> para terminar com uma tentativa de síntese que ajude a esclarecer a questão.

## 2. O problema

Dos inúmeros casos que têm sido submetidos a decisão judicial tiram-se facilmente os contornos essenciais do problema em causa: aprovado pelos credores, segundo as normas do CIRE, um plano de recuperação de empresa que modifica os créditos sobre ela, incluindo os créditos fiscais, considerados estes em paridade com os restantes créditos da mesma classe, deverá o juiz homologá-lo, considerando-o plenamente válido e eficaz, ou recusar oficiosamente a sua homologação, nos termos do art. 215.º, com fundamento na

<sup>1</sup> JOÃO ANTÓNIO BAHIA DE ALMEIDA GARRETT, “Créditos do Estado e Recuperação da Empresa no Direito Português”, *Revista CEJ*, Brasília, Ano XVIII, n. 63, pp. 25-41, maio/ago. 2014.

<sup>2</sup> YVES CHARTIER, *Droit des Affaires*, PUF – Presses Universitaires de France, 1984, p. 21.

<sup>3</sup> Como é o caso da TAP (<https://rr.sapo.pt/artigo/hora-da-verdade/2021/05/06/insolvencia-da-tap-continua-em-cima-da-mesa/237514/>) ou da Dielmar (<https://www.publico.pt/2021/08/10/economia/reportagem/insolvencia-dielmar-arrasta-vila-inteira-incerteza-1973597>), por exemplo.

<sup>4</sup> JOÃO ANTÓNIO BAHIA DE ALMEIDA GARRETT, *A (Des)Codificação do Direito Comercial Português*, Porto, 2018, Cap. III, § 4º, 2.3.

<sup>5</sup> RUI DUARTE MORAIS, “Prefácio”, in SARA LUÍS DIAS, *O Crédito Tributário no Processo de Insolvência e nos Processos Judiciais de Recuperação*, Coimbra, Almedina, 2021, p. 8.

<sup>6</sup> “... soluções de direito, que são o direito em acção.” (ORLANDO DE CARVALHO, *Direito Civil (Teoria Geral da Relação Jurídica)*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (policopiado), Coimbra, 1968-69, p. 42).

<sup>7</sup> Pois não é a doutrina a fonte última do direito legislado e do direito jurisprudencial? (ANTÓNIO PINTO MONTEIRO, “Interpretação e o protagonismo da doutrina”, *RLJ*, Ano 145.º, N.º 3995 (Nov.- Dez. 2015), p. 66 e ss., *max.* pp. 76-77.)

indisponibilidade dos créditos fiscais, que apenas seriam susceptíveis de modificação nos precisos termos das leis fiscais?<sup>8 9</sup>

### 3. O estado da jurisprudência

Numa primeira fase, os tribunais decidiram no sentido de que a deliberação da assembleia de credores, tomada nos termos do CIRE, vinculava todos os credores, incluindo o Estado por créditos fiscais<sup>10</sup>. Vejamos os argumentos utilizados:

Os arts. 30.º, n.º 2, e 36.º, n.ºs 2 e 3, da LGT e o art. 196.º, n.ºs 1 e 5, do CPPT aplicam-se no âmbito da relação tributária, em sentido estrito, ou seja, no domínio das relações entre a administração tributária, agindo como tal, e os contribuintes, não num processo concursal em que participam todos os credores de um contribuinte incapaz de satisfazer as suas dívidas<sup>11</sup>;

“Numa perspectiva de adequada ponderação de interesses, tendo em conta os fins que as leis falimentares visam, seria desproporcional que o processo de insolvência fosse colocado em pé de igualdade com uma mera execução fiscal, servindo apenas para a Fazenda Nacional actuar na mera posição de reclamante dos seus créditos, mais a mais privilegiados, sem atender à particular condição dos demais credores e da insolvência”<sup>12</sup>.

A lei especial da insolvência (CIRE) afasta a lei geral (no caso, as leis fiscais)<sup>13</sup>;

O perdão ou redução do valor dos créditos são duas das amplas providências legais com incidência no passivo que estão expressamente previstas na alínea a) do n.º 1 do art. 196.º do CIRE, não se criando qualquer regime de excepção para os créditos privilegiados ou garantidos ou cujos titulares sejam pessoas colectivas de direito público, designadamente o próprio Estado, salvo o que se encontra previsto no n.º 2 do mesmo preceito legal<sup>14</sup>.

Orientação jurisprudencial que se tornou maioritária<sup>15</sup>.

<sup>8</sup> Enunciamos o problema de modo amplo para abranger quer os planos (de insolvência) de recuperação quer os planos de revitalização quer mesmo planos aprovados ao abrigo do RERE ou de procedimentos extrajudiciais não institucionalizados submetidos a homologação judicial (CIRE, art. 17.º-I).

<sup>9</sup> Referimo-nos a *créditos fiscais* e não a *créditos tributários* na medida em que o problema em análise envolve, habitualmente, na prática, créditos de impostos e de contribuições para a segurança social, que são consideradas impostos: JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 8ª edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 49; NAZARÉ COSTA CABRAL, *Especificidades da relação jurídica contributiva à luz dos vários regimes de segurança social*, Taxas e contribuições financeiras a favor das entidades públicas e contribuições para a Segurança Social, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 61 e ss., max. p. 66. Disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Taxas\\_contribuicoes\\_financeiras.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financeiras.pdf) (acesso em 13.08.2021); Ac. do TC 183/96 (Monteiro Diniz) e 1203/96 (Assunção Esteves); o que tem implicações no tratamento jurídico, como veremos: *infra*, nota 83.

<sup>10</sup> Cfr. Ac. STJ de 13.01.2009 (Fonseca Ramos), de 4.06.2009 (Álvaro Rodrigues), de 2.03.2010 (Silva Salazar).

<sup>11</sup> Ac. de 13.01.2009 (Fonseca Ramos), ponto V do Sumário, Ac. de 2.03.2010 (Silva Salazar), ponto IV do Sumário.

<sup>12</sup> Ac. de 13.01.2009 (Fonseca Ramos), ponto VI do Sumário.

<sup>13</sup> Ac. de 4.06.2009 (Álvaro Rodrigues), ponto II do Sumário.

<sup>14</sup> Idem, ponto IV do Sumário.

<sup>15</sup> Ac. do TRG de 18.10.2011 (Maria Catarina Gonçalves).

Sucedo que a LOE para 2011, no art. 123.º,<sup>16</sup> aditou o actual n.º 3 ao art. 30.º da LGT, que reza assim: *"O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial"*. E o art. 125.º, disposição transitória, acrescenta: *"O disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos"*.

O que bastou para fazer inflectir a referida orientação da jurisprudência: os Acs. do STJ de 15.12.2011 (Silva Gonçalves), 10.05.2012 (Álvaro Rodrigues) e 14.06.2012 (Oliveira Vasconcelos) decidem pela impossibilidade de modificação dos créditos fiscais pela assembleia de credores que aprova o plano de recuperação da empresa insolvente, dada a sua natureza indisponível.

Vale a pena recordar a fundamentação de tais decisões:

*"Quer isto dizer que em 30.10.2011, data em que foi proferido o despacho compreendido no artigo 214.º do CIRE e ora impugnado, haveria de ser observado o renovado regime legal preconizado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31-12, acomodado aos créditos do Estado (Fazenda Pública e Instituto de Segurança Social)"*.

*"Vale isto por dizer que o legislador, retirando do enquadramento legal do CIRE a concessão de que a declaração de insolvência faz extinguir os privilégios creditórios gerais que forem acessórios de créditos sobre a insolvência de que forem titulares o Estado e as instituições de segurança social (art. 97.º), retomam validade os princípios que informam o nosso sistema tributário no sentido de que a extinção ou redução dos seus créditos fiscais não podem ser perturbados contra a vontade do Estado manifestada através dos seus legítimos representantes"*.

*"Ora, se é assim, não haveremos nós de estar a fazer uma incauta ficção interpretativa da lei, qual seja a de discorrer lógica e mentalmente sobre esta problemática na errada suposição de que a Fazenda Pública e o Instituto de Segurança Social continuam a não manter a prerrogativa de serem titulares de créditos privilegiados e arredarmo-nos, displicentemente, da imposição que está por detrás do estatuído nos citados artigos 123.º e 125.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31-12" (sic)<sup>17</sup>.*

*"Tendo a Lei n.º 55-A/2010, de 31-12, determinado expressamente a aplicação do n.º 3 do art. 30.º da LGT aos processos de insolvência pendentes e com planos não homologados, é por demais evidente que não podem os tribunais deixar de cumprir este comando legal, posto que nos termos do art. 3.º da Lei n.º 52/2008, de 28-08 (LOFTJ) incumbe-lhes assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, sendo certo que, nos termos do art. 8.º, n.º 2,*

<sup>16</sup> L 55-A/2010, de 31 de Dezembro, arts. 123.º e 125.º.

<sup>17</sup> Ac. do STJ de 15.12.2011 (Silva Gonçalves) – itálico nosso. Com base nos argumentos referidos, decide-se confirmar o Ac. do TRP recorrido, o qual tinha revogado a sentença homologatória do plano de recuperação da primeira instância.

do CC o tribunal está vinculado ao dever de obediência à lei, não podendo tal dever ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo<sup>18</sup>.

“Do exposto flui que a homologação do plano de insolvência, aprovado pela assembleia de credores *com voto contra do Estado* por inobservância do regime previsto nos arts. 1.º e 2.º do DL n.º 411/91 e na LGT relativamente aos créditos tributários, *é ineficaz relativamente à Fazenda Nacional e ao Instituto de Segurança Social I.P.*”<sup>19</sup>.

“Face ao que consta no artigo 125.º da Lei 55/2010, de 31.12 e independentemente de quaisquer interpretações das normas estabelecidas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 30.º da Lei Geral Tributária, parece não poder haver quaisquer dúvidas que o legislador só poderia querer dizer que os créditos tributários eram indisponíveis, mesmo em processos de insolvência, melhor dizendo, mesmo aquando da elaboração do plano de insolvência referidos nos artigos 192.º, 195.º e 196.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas”.

“Dito doutro modo, não podia resultar da interpretação de qualquer disposição deste Código que os créditos tributários eram disponíveis”.

“Mais concretamente, não podia ser homologado um plano de insolvência em que estivesse incluído *um perdão ou qualquer redução de um crédito tributário*”.

“E mesmo que houvesse dúvidas, o citado dispositivo legal não poderia ser interpretado de outro modo, uma vez que não encontraria na letra da lei “um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa” – cfr. n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil” (sic)<sup>20 21</sup>.

Corrente jurisprudencial que se consolidou<sup>22</sup> e se mantém, conquanto apresente cambiantes a ter em conta: em vez de concluir pela recusa oficiosa da homologação de plano de recuperação

<sup>18</sup> Ac. do STJ de 10.05.2012 (Álvaro Rodrigues), ponto I do Sumário.

<sup>19</sup> Idem, ponto IV do Sumário, itálico nosso.

<sup>20</sup> Ac. do STJ de 14.06.2012 (Oliveira Vasconcelos), pontos I a IV do Sumário, acórdão que confirmou um acórdão do TRP que decidira pela não homologação do plano de recuperação.

<sup>21</sup> De notar que a fundamentação da jurisprudência “protectora” dos créditos fiscais, mesmo antes da aludida inflexão jurisprudencial, não é uniforme, ora se focando na superioridade do interesse público da cobrança de impostos sobre o interesse (igualmente público) da recuperação da empresa (Ac. do TRL de 16.11.2010 (Pedro Brighton): “Nem se compreenderia que o princípio da indisponibilidade do imposto vinculasse a administração tributária e o próprio legislador fiscal e não vinculasse, da mesma forma, o administrador da insolvência e a assembleia de credores, em processo de insolvência. Doutro modo, estaríamos perante a faculdade concedida a uma maioria de credores num processo de insolvência, de alterar a obrigação contributiva através do perdão fiscal, fazendo letra morta do referido regime fiscal.”); ora exigindo o acordo do credor fiscal para a afectação desses créditos pelo plano de recuperação (Ac. do TRL de 14.11.2013 (Alexandrina Branquinho): “O artigo 30.º, n.º 3, da Lei Tributária Geral, na redacção da Lei 55-A/2010 de 31/12, impõe a exigência de acordo da Fazenda Nacional para a homologação do plano de insolvência que afecte os créditos tributários.”); mas, a partir da LOE2011, sempre se escudando na necessidade de cumprir a lei (cfr. *supra*, nota 17).

<sup>22</sup> Neste (novo) sentido, entre outros, os Acs. do TRL de 24.01.2013 (Maria José Mouro), 14.03.2013 (Maria Teresa Pardal), 22.10.2013 (Rosa Ribeiro Coelho), 14.11.2013 (Alexandrina Branquinho); do TRP de 4.07.2011 (Anabela Luna de Carvalho), 11.09.2012 (Maria Cecília Agante), 12.09.2013 (Aristides Rodrigues de Almeida) – “Como é sabido, esta questão motivou forte controvérsia doutrinária e jurisprudencial que tem um marco temporal preciso: a alteração do artigo 30.º da Lei Geral Tributária (LGT) pelo artigo 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado - 2011).” -, 30.09.2013 (Oliveira Abreu), 21.10.2013 (Carlos Querido), 26.11.2013 (Maria Graça Mira); do TRC de 17.01.2012 (Alberto Ruço), 11.12.2012 (Maria José Guerra), 17.09.2013 (Maria Domingas Simões), 1.10.2013 (Barateiro Martins); do TRG, de 1.10.2013 (Maria da Purificação Carvalho), 15.10.2013 (Manuela Fialho), 29.10.2013 (Edgar Gouveia Valente), de 25.11.2013 (António Santos); do TRE, de 28.06.2012 (Paulo Amaral). É paradigmático, quanto à viragem jurisprudencial, o Ac. do TRC de 27.09.2011 (Artur Dias): “Até ao aditamento, pela Lei nº 55-A/2010, de 31/12 (Lei Geral do Orçamento para 2011), do n.º 3 ao art. 30.º da LGT, os créditos da Segurança Social e os créditos fiscais podiam ser afectados pelo plano de insolvência.” (Sumário). E não deixa de ser interessante sublinhar as seguintes passagens do mesmo aresto: “Enfim, por mais pertinentes e racionais que sejam os argumentos contrários – efectivamente, não se alcança o mérito do Estado/legislador que impõe aos particulares um regime de excepção, obrigando-os a um plano de insolvência que inclui o perdão ou a redução dos seus créditos sem ou contra o seu acordo, e que,

que importe modificação dos créditos fiscais não consentida pelas leis respectivas, inviabilizando todo o plano, opta ou pela ineficácia do plano em relação aos credores fiscais,<sup>23</sup> ou pela nulidade das cláusulas do acordo subjacente ao plano que afectem os credores fiscais e redução deste,<sup>24</sup> solução de compromisso destinada a tentar salvaguardar a recuperação de, pelo menos, algumas empresas sem hostilizar o Estado-credor<sup>25</sup>. Inflexão jurisprudencial ao mais alto nível<sup>26</sup> que, num primeiro momento, ainda contou com alguma resistência das Relações<sup>27</sup> que, entretanto, se esfumou<sup>28</sup>.

---

ao mesmo tempo, se 'abstém de contribuir para a prossecução dos fins que visou atingir com o processo de insolvência, mantendo intocáveis os seus créditos e impondo aos demais credores todo o esforço de recuperação do insolvente' – não padecendo a lei (neste caso, a Lei 55-A/2010) de patente inconstitucionalidade, impõe-se (cfr. 203.º da CRP e 4 do EMJ), a nosso ver e como sempre, respeitá-la e aplicá-la." "Restará, quando muito, a teleologia imanente à disciplina da insolvência, a função de recuperação de empresas, que é – deve ser – uma das funções irrenunciáveis de qualquer lei de insolvência; de facto, sendo o Estado sempre o mesmo, não é expectável que tenha produzido um sistema de normas algo conflituante e que se anulam, uma vez que se se mantiverem todas as regras, requisitos e procedimentos que usualmente "defendem/blindam" os créditos do Estado nenhuma empresa será recuperável e o CIRE – maxime, o recente processo especial de revitalização – de pouco servirá." Considerações destinadas a abrir a porta à homologação de planos de recuperação por via do art. 215.º do CIRE, considerando a modificação imposta pelo plano aos créditos fiscais como violação negligenciável das normas aplicáveis ao seu conteúdo quando "se traduzir numa mera modificação dos prazos de pagamento e numa redução das taxas de juros, que reflectam e exprimam uma redução global do crédito pouco expressiva e se tal modificação dos prazos e redução de juros não estiver à partida proibida pelas disposições tributárias abstractamente convocáveis e invocáveis" – o que não era, todavia, o caso dos autos.

<sup>23</sup> Acs. do STJ de 18.02.2014 e de 10.05.2018 (Fonseca Ramos) e 9.06.2021 (Luís Espírito Santo).

<sup>24</sup> Ac. do STJ de 13.11.2014 (Salreta Pereira).

<sup>25</sup> Apreciando estas posições conciliatórias da jurisprudência, CATARINA SERRA, *Lições de Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, 2018, pp. 444-446; L. MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS, *Recuperação de empresas: o processo especial de revitalização*, Coimbra, Almedina, 2017, p. 131, nota 310.

<sup>26</sup> De notar, todavia, o importante Ac. do STJ de 18.02.2014 (Fonseca Ramos), que abre a porta para a redução dos créditos fiscais nos termos do CIRE em situações-limite: "Numa perspectiva de adequada ponderação de interesses, tendo em conta os fins que as leis falimentares visam, pode violar o *princípio da proporcionalidade* admitir que o processo de insolvência seja colocado em pé de igualdade com a execução fiscal, servindo apenas para a Fazenda Nacional actuar na mera posição de reclamante dos seus créditos, sem atender à particular condição dos demais credores do insolvente ou pré-insolvente, que contribuem para a recuperação da empresa, abdicando dos seus créditos e garantias, permanecendo o Estado alheio a esse esforço, escudado em leis que contrariam o seu Compromisso de contribuir para a recuperação das empresas, como resulta do *Memorandum* assinado com a *troika* e até das normas que, no contexto do PER, o legislador fez introduzir no CIRE." (Ponto 8 do Sumário) – doutrina mais claramente exposta no Ac. do STJ de 10.05.2018 do mesmo Relator: "II. Admitindo, excepcionalmente, que em caso de flagrante e injustificada afirmação intransigente, pela autoridade tributária, das prerrogativas dos créditos fiscais, podem os Tribunais desconsiderá-las, na salvaguarda de interesses públicos, que num patamar de justificados sacrifícios, imponham ao Estado, [no respeito pelo paradigma insolvencial vigente, sobretudo após a Reforma de 2012, com a introdução do PER, já que a finalidade da lei insolvencial é agora a recuperação da empresa devedora e não a liquidação], o seu contributo para evitar a destruição e a liquidação da empresa. III. Nesse hipotético quadro de *estado de necessidade social*, visando evitar a derrocada de empresas, sobretudo, grandes empregadores, em meio social economicamente débil e carenciado, a justiça, a equidade e os fins sociais pelos quais o Estado deve velar, podem conduzir à atenuação daquele direito de intangibilidade, se e quando a posição do credor público for decisiva para a recuperação da sociedade devedora." (Do Sumário)

<sup>27</sup> Acs. do TRG de 18.10.2011 e de 24.07.2012 (Maria Catarina Gonçalves), do TRE de 6.06.2013 (Canelas Brás) e do TRL de 23.05.2013 (Maria Amélia Ameixoeira), 21.11.2013 e de 5.12.2013 (Ilídio Sacarrão Martins), este último com voto de vencido. Interessante anotar duas elucidativas passagens do referido Ac. do TRE: "... o Estado Português soberano que fez todas aquelas leis que protegem os seus créditos – com prazos, garantias e exigências próprias – é o mesmo Estado Português soberano que fez o CIRE, pelo que, aquando da elaboração deste, conhecia bem a existência daquelas. *Daí que se não possa pensar que pretendeu um sistema absolutamente conflituante e que se anularia à partida*, pois que se se mantivessem todas aquelas regras que, em condições normais, blindam os créditos do Estado, nenhuma empresa seria recuperável e o CIRE (e o processo de revitalização) não serviria para nada." "... não [se] crê que haja no Plano qualquer derrogação de normas constantes de outros Códigos Fiscais – aquele 2.º acórdão atrás citado (de 10 de Setembro de 2009) esclarece bem que não há qualquer derrogação por parte de um regime já de si especial, como é este previsto no CIRE, pelo que não está em causa a prevalência das normas fiscais prevista no artigo 30.º, n.º 3, da LGT (na redacção do artigo 123.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro) – *sendo aqui para notar que a criação do processo especial de revitalização é de 20 de Abril de 2012, com a Lei n.º 16/2012 e, por isso, que constitui pronúncia posterior do legislador (onde podia se fosse sua intenção fazê-lo, mas não o fez, clarificar que o plano de recuperação não poderia conter qualquer disposição do tipo daquelas que, como in casu, antes se entendia que o plano de insolvência poderia perfeitamente conter).*" (itálico nosso.)

<sup>28</sup> Recorrendo apenas aos exemplos mais recentes a que tivemos acesso: TRL: Acs. de 20.06.2013 (Maria Teresa Pardal), 14.11.2013 (Alexandrina Branquinho), 28.01.2014 (Maria do Rosário Morgado), 30.01.2014 (Gilberto Jorge), 23.04.2015 (Olindo dos Santos Geraldês), 30.04.2015 (Octávia Viegas), 28.05.2015 (Carla Mendes),



Para facilitar a compreensão, tentemos sintetizar os argumentos utilizados antes e depois do ponto de viragem ou “marco temporal”<sup>29</sup>:

— Antes da LOE2011

As leis fiscais aplicam-se às relações entre a Autoridade Tributária e os contribuintes em situação normal, não em processos concursais, envolvendo todos os credores de um devedor insolvente;

Atendendo aos interesses em presença e ao seu tratamento legislativo, o processo de insolvência não pode ser equiparado a uma mera execução fiscal;

A lei especial da insolvência afasta lei geral (fiscal);<sup>30</sup>

O CIRE não prevê, em sede de plano de recuperação, qualquer excepção ou tratamento especial para os créditos fiscais (art. 196.º, 2).

— Após a LOE2011:

Com as alterações introduzidas pelos arts. 123.º e 125.º da LOE2011 o legislador quis atacar directamente o argumento segundo o qual a lei especial da insolvência afasta a lei (geral) fiscal;

Deixou de ser possível homologar planos de recuperação sem o acordo da Autoridade Tributária ou do Instituto da Segurança Social;

O n.º 3 do art. 30.º da LGT, introduzido pelo art. 123.º da LOE2011, reafirma o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais;

E do art. 125.º da referida LOE, se bem que norma transitória, resulta inequivocamente a intenção do legislador de afirmar aquele princípio, de modo imperativo, nos processos de insolvência, afastando a aplicação do CIRE aos créditos fiscais;

Retirando assim “do enquadramento legal do CIRE a conceção de que a declaração de insolvência faz extinguir os privilégios creditórios gerais que forem acessórios de créditos sobre a insolvência de que forem titulares o Estado e as instituições de segurança social (art. 97.º)”;

Considerando a intervenção do legislador na LOE2011, não pode resultar da interpretação de qualquer disposição do CIRE que os créditos tributários são disponíveis;

---

22.09.2020 (Amélia Sofia Rebelo) – que, para além de considerar jurisprudência unânime a que impede a modificação dos créditos fiscais fora do quadro previsto pelas leis fiscais, desvaloriza o sentido do voto da Administração Tributária e do Instituto da Segurança Social, em termos que nos parecem correctos e que adiante comentaremos -, 27.10.2020 (Manuela Espadaneira Lopes) – que esclarece que o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais não impõe a imodificabilidade *tout court* desses créditos, mas obsta à actuação discricionária da Administração e limita as alterações da relação jurídica fiscal aos precisos termos autorizados pelas leis fiscais; TRP: Acs. de 14.11.2011 (Rui Moura), 11.09.2012 (Maria Cecília Agante), 1.10.2012 (Ana Paula Carvalho), 12.09.2013 (Aristides Rodrigues de Almeida), 17.02.2014 (Alberto Ruço), 19.01.2015 (Abílio Costa), 22.05.2017 (Augusto de Carvalho); TRC: Acs. de 5.12.2012 (Teles Pereira), 13.01.2015 (Moreira do Carmo), 13.09.2016 (Maria João Areias), 10.12.2019 (Freitas Neto); TRG: Acs. de 4.10.2011 (Rosa Tching), 27.02.2012 (Conceição Bucho), 17.01.2013 (Moisés Silva), 23.04.2013 (António Santos), 23.04.2013 (Paulo Barreto), 2.05.2013 (Amílcar Andrade), 13.06.2013 (Manuel Bargado), 11.07.2013 (António Sobrinho), 25.11.2013 (António Santos), 15.10.2015 (Eva Almeida), 15.12.2016 (Cristina Cerdeira); TRE: Acs. de 28.06.2012 (Paulo Amaral), 29.01.2015 (Conceição Ferreira), 12.03.2015 (Bernardo Domingos), 8.10.2015 (Jaime Pestana), 10.06.2016 (Sílvio Sousa), 24.05.2018 (Albertina Pedroso), 21.05.2020 (Vítor Sequinho).

<sup>29</sup> Ac. TRP de 12.09.2013 (Aristides Rodrigues de Almeida).

<sup>30</sup> Ac. do STJ de 4.06.2009 (Álvaro Rodrigues), cit.

O intérprete não pode “fazer uma incauta ficção interpretativa da lei, qual seja a de discorrer lógica e mentalmente sobre esta problemática na errada suposição de que a Fazenda Pública e o Instituto de Segurança Social continuam a não manter a prerrogativa de serem titulares de créditos privilegiados”, arredando-se, “displicentemente, da imposição que está por detrás do estatuído nos citados artigos 123.º e 125.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31-12”;

Os tribunais devem obediência estrita à lei (CC, art. 8.º, 2);

O intérprete deve presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (CC, art. 9.º, 3);

O facto de o legislador não se ter pronunciado, em sede do CIRE, após a LOE2011, não alterando em conformidade preceitos relativos aos planos de recuperação (*max.* o art. 196.º, 2) é um argumento “que não convence”<sup>31</sup>.

#### 4. O estado da doutrina

Passemos agora em revista os argumentos esgrimidos pela doutrina:

##### 4.1. Posições que *não admitem* a modificabilidade dos créditos fiscais em planos de recuperação de empresas (nos termos do CIRE)

“Os n.ºs 2 e 3 do artigo 36.º da LGT são peremptórios ao estabelecer que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes e que a Administração Tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei”.

Os créditos fiscais são indisponíveis, irrenunciáveis e intransmissíveis, natureza que radica no dever fundamental de contribuição para os encargos públicos, segundo uma igualdade relativa, medida pela capacidade contributiva.

Indisponibilidade que prevalece sobre qualquer legislação especial, incluindo o regime da insolvência, admitindo apenas as excepções previstas nas leis fiscais.

Percorrendo a legislação fiscal, verificamos que em momento algum o legislador concede a possibilidade de sacrifício dos créditos tributários.

Importa compreender a diferença entre a indisponibilidade do crédito tributário e os privilégios creditórios, isto é, entre, por um lado, a impossibilidade de prescindir da cobrança do crédito tributário, nos termos legalmente prescritos, por decisão administrativa ou judicial e, por

<sup>31</sup> Ac. TRP de 12.09.2013 (Aristides Rodrigues de Almeida). Cfr., todavia, o Ac. do TRE de 6.06.2013 (Canelas Brás), que o considera um argumento válido.

outro, as garantias legalmente reconhecidas aos créditos tributários que determinam, em caso de concurso de credores, o “lugar em que recebe” a Autoridade Tributária.

Em boa verdade, o resultado prático do cúmulo destes dois regimes – da indisponibilidade do crédito tributário e dos privilégios creditórios de que o mesmo beneficia nos termos das diversas leis fiscais – determina, em muitos casos, a frustração dos objectivos do CIRE, mas esse não é um fundamento suficiente para que dele se pudesse pretender retirar uma subalternatização do regime jurídico fiscal aos princípios e às regras do CIRE e, sobretudo, pôr em causa a regra da indisponibilidade do crédito tributário.

O princípio da indisponibilidade do crédito fiscal por parte do respectivo credor encontra igualmente acolhimento no regime jurídico da insolvência, encontrando-se expressamente previsto no regime jurídico da exoneração do devedor, onde o legislador teve o cuidado de estipular que a mesma não abrange os créditos tributários (alínea d), n.º 2, artigo 245.º do CIRE).

O aditamento do n.º 3 ao artigo 30.º à LGT não trouxe qualquer conteúdo inovador, devendo mesmo considerar-se uma norma de carácter interpretativo, pois a solução nele vertida defluiu já dos princípios jurídicos fundamentais ordenadores no nosso sistema jurídico e dos princípios constitucionais que conformam o Estado fiscal.

Trata-se de uma falsa questão discutir se a Autoridade Tributária deve ou não consentir na redução ou perdão do pagamento de créditos fiscais, pois não lhe é reconhecido qualquer poder discricionário nesta matéria, o que significa que qualquer decisão daquela entidade que contrarie o disposto na LGT se há-de ter, para todos os efeitos, por inválida<sup>32</sup>.

“Em cumprimento do princípio da indisponibilidade do crédito tributário (previsto nos n.ºs 2 e 3 do art. 30.º da LGT), a AT e a Segurança Social apenas poderão aceitar, no âmbito de um plano de recuperação, a concessão de uma moratória no pagamento nos termos e dentro dos limites do art. 196.º do CPPT e 189.º e 190.º do CRCSPSS”<sup>33</sup>.

“... a atuação destes credores tributários continua a estar limitada pelo princípio da indisponibilidade dos seus créditos, o que afeta a sua posição no que toca à aprovação e adesão a um eventual plano de recuperação, de nada relevando, para este efeito, a extinção dos privilégios creditórios”<sup>34</sup>.

“Permitir que sejam os credores a definir as condições e forma de pagamento dos créditos tributários, para além dos limites previstos na LGT e no CPPT, ofenderia o princípio da legalidade tributária, previsto nos artigos 8.º da LGT e 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídico-tributária têm de estar tipificados na lei (lei formal da

<sup>32</sup> SUZANA TAVARES DA SILVA/MARTA COSTA SANTOS, *Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência*, 2013, pp. 4-16 - disponível em <https://estudoqeral.uc.pt/handle/10316/24784> (último acesso em 30.08.2021).

<sup>33</sup> SARA LUÍS DIAS, *O crédito tributário no processo de insolvência e nos processos judiciais de recuperação*, Coimbra, Almedina, 2021, p. 135, nota 370.

<sup>34</sup> Idem, p. 137.

Assembleia da República ou decreto-lei do Governo, na sequência de uma lei de autorização legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito)<sup>35</sup>.

No art. 14.º, 3, da Lei 8/2018, que instituiu o RERE, o legislador ressalva expressamente o disposto no art. 30.º da LGT, não permitindo que os créditos tributários sejam modificados pelo acordo de reestruturação<sup>36</sup>.

“Julgamos, assim, que, à luz do panorama legislativo atual, é totalmente impossível o perdão de dívidas de natureza tributária em resultado da aprovação de um plano de recuperação no processo de insolvência ou no PER ou no PEAP, estendendo-se tal entendimento aos créditos tributários que tenham sido graduados como créditos comuns, em virtude da extinção de privilégios creditórios e garantias reais operada pelo art. 97.º do CIRE, pois o critério é exatamente o mesmo. Apesar destes créditos perderem os seus privilégios, continuam a resultar de uma relação jurídico-tributária, pelo que são indisponíveis e não podem ser objeto de redução ou extinção ou alvo de moratórias não contempladas na legislação tributária<sup>37</sup>.

“Está em causa o conteúdo do plano de insolvência, desde logo, se este reduz ou extingue o montante do crédito tributário, fixa moratórias que não podia fixar ou fixa um número de prestações superior ao permitido<sup>38</sup>.

“Por outro lado, o Fisco e a Segurança Social não podem votar a favor de um plano que viola, pelo seu conteúdo, normas legais. Se o fizerem, isso não é suficiente para afastar a recusa de homologação<sup>39</sup>.

“Existindo violação de norma aplicável ao conteúdo do plano de insolvência que afeta o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, pode ainda assim tratar-se de uma violação negligenciável que não conduza à recusa oficiosa de homologação? Pensamos que não: qualquer violação do referido princípio constitui uma violação não negligenciável. Os créditos tributários não são iguais aos outros. Da satisfação desses créditos depende o pagamento de pensões e de outras prestações sociais. É o edifício do Estado Social que é posto em causa. O perdão de um euro significa uma refeição a menos servida na cantina a uma criança carenciada<sup>40</sup>.

“... o Estado, na sua veste de Estado-Juiz, ancorando a sua actuação processual na *segurança na implementação*, deve obediência às normas imperativas de natureza fiscal (art. 30.º, n.º 2 e 3, da LGT), na medida em que as mesmas, através da percepção completa das receitas fiscais, garantem a prossecução do escopo de *sustentabilidade financeira* do Estado, e, por conseguinte, são a expressão idónea da construção (real e não mirífica...) de uma verdadeira *ética da responsabilidade*, colimada a uma *justiça intergeracional*, assegurando, do mesmo

<sup>35</sup> Idem, p. 175.

<sup>36</sup> Idem, p. 176.

<sup>37</sup> Idem, p. 177.

<sup>38</sup> ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, *Um Curso de Direito da Insolvência*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2017, p. 463.

<sup>39</sup> Ibidem.

<sup>40</sup> Ibidem.

passo, o *princípio da democracia económica e social* que *perpassa* todo o ordenamento jurídico-constitucional português<sup>41</sup>.

## 4.2. Posições que *admitem* a modificabilidade dos créditos fiscais em planos de recuperação de empresas (nos termos do CIRE)

“Sendo a recuperação de empresas uma das funções irrenunciáveis de qualquer lei actual da insolvência, não é desrazoável, contudo, sustentar-se uma leitura restritiva das normas que compõem o regime tributário. Tal leitura é válida tanto no contexto do plano de recuperação do processo de insolvência como, por maioria de razão, no contexto do plano de recuperação do PER (sendo o PER, por excelência, um processo de recuperação e um processo pré-insolvential)”<sup>42</sup>.

“O argumento central é o da prevalência do sistema jurídico – de um sistema jurídico unitário e coerente – sobre a letra da lei. O que se entende é, mais simplesmente, que o texto expresso de uma norma não pode prevalecer, a todo o custo, sobre o sistema jurídico, não pode, designadamente, impor-se-lhe quando o contraria ou acarreta perturbações graves para a sua harmonia”<sup>43</sup>.

“Sim, a Administração tributária pode (deve), em sede de processo de insolvência, dar o seu assentimento a um plano aprovado pelos restantes credores, nas situações em que estejam em causa bens jurídicos constitucionalmente relevantes, mesmo que tal implique a alteração dos contornos essenciais do crédito tributário”<sup>44</sup>.

“Com fundamento no princípio da proporcionalidade e da comunhão de sacrifícios pedidos a todos os credores, cabe perguntar se não é de *aceitar* que, no plano da insolvência, ao abrigo do art. 196.o, n.o 1, als. a) e c) do CIRE, caiba o perdão e/ou a redução do valor dos créditos da AT ou da Segurança Social sobre o passivo do devedor, bem como a modificação dos prazos de vencimento ou das taxas de juro, sejam os créditos comuns, garantidos ou privilegiados, aprovado o plano que respeitou o *quórum* estabelecido no artigo 212º, desde que a intervenção nos créditos do Estado credor não evidencie uma redução injusta e desproporcional, tendo em conta o somatório dos créditos dos particulares e a medida em que deles abdicam, visando a recuperação da empresa pré-insolvente”<sup>45</sup>.

<sup>41</sup> HUGO LUZ DOS SANTOS, “Os créditos tributários e a criação de normas imperativas, no contexto do direito da insolvência: “Das Prinzip Verantwortung” ou a ética da (ir) responsabilidade – estudo realizado a partir da análise da jurisprudência recente dos tribunais superiores”, *Julgar*, 23, 2014, p. 82.

<sup>42</sup> CATARINA SERRA, cit., pp. 443-444, A. que já se havia manifestado abertamente neste sentido em “Créditos tributários e princípio da igualdade entre os credores – dois problemas no contexto da insolvência de sociedades”, *Direito das Sociedades em Revista*, Outubro 2012, Ano 4, Vol. 8, Coimbra, Almedina, p. 89 e ss.

<sup>43</sup> *Ibidem*.

<sup>44</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível*, p. 9 (<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/62136/1/Insolv%20e%20DT.pdf>, acesso em 30.08.2021)

<sup>45</sup> ANTÓNIO FONSECA RAMOS, “Os Créditos Tributários e a Homologação do Plano de Recuperação”, *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0 (2016), ebook, p. 121. No texto a que tivemos acesso, na segunda linha do parágrafo citado

“O Direito é um sistema, que exige uma harmonização valorativa interna. Não é uma manta de retalhos incoerente. É tarefa indeclinável da doutrina proceder à análise dos diferentes elementos normativos para o construir, harmonizando as soluções. Essa tarefa é ela própria parte da construção do Direito”<sup>46</sup>.

A interpretação das normas do regime jurídico-fiscal, em particular do art. 30.º, 3, da LGT, não se pode fazer de forma isolada das disposições constitucionais que tutelam outros interesses públicos relevantes, em particular a posição dos trabalhadores (CRP, arts. 53.º e 58.º, 2, a)) e a manutenção do tecido económico e empresarial (CRP, art. 100.º, d))<sup>47</sup>.

“... a indisponibilidade dos créditos [fiscais] deve ser referida ao seu valor económico e não ao valor nominal. O relevante é o que vale o crédito em si, como bem, não o seu objeto, donde decorre o valor nominal”<sup>48</sup>.

“O Estado já admite de forma “cega” (ou seja, sem estar ligada à recuperação do devedor) a redução dos créditos públicos na insolvência a partir do momento em que eles ficam privados dos privilégios, nos casos do art. 97.º, 1, a) e b) do CIRE”<sup>49</sup>.

“Há que recorrer à igualdade em sentido material e não formal, tratando de forma idêntica o que é idêntico e distinta o que é distinto, na medida da sua diferença”<sup>50</sup>.

“Há que presumir o legislador razoável (art. 9.º, 3)”<sup>51</sup>.

A defesa da posição contrária conduziria ao “pior dos dois mundos: destrói a receita fiscal e destrói as empresas recuperáveis. De facto, a empresa extinguir-se-ia, os trabalhadores seriam conduzidos ao desemprego, diminuía-se a receita fiscal e o crédito seria satisfeito numa percentagem inferior à que se obteria com a recuperação do devedor. Um legislador razoável não pode ter querido um resultado destes”<sup>52</sup>.

## 5. Apreciação crítica

### 5.1. Considerações gerais

Aqui chegados, que pensar de tudo isto?

Por uma razão de ordem, comecemos por recordar a questão que nos ocupa: aprovado pelos credores, segundo as normas do CIRE, um plano de recuperação de empresa que modifica os créditos sobre ela, incluindo os créditos fiscais, considerados estes em paridade com os

---

lê-se: “... cabe perguntar se não é de excluir que...”, que corrigimos por se tratar, inequivocamente, de lapso material de escrita que subverte o pensamento do Autor.

<sup>46</sup> L. MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS, cit., p. 136.

<sup>47</sup> Ibidem.

<sup>48</sup> Idem, p. 137.

<sup>49</sup> Idem, p. 139.

<sup>50</sup> Idem, p. 140.

<sup>51</sup> Idem, p. 141.

<sup>52</sup> Ibidem, nota 335.

restantes créditos da mesma classe, deverá o juiz homologá-lo, considerando-o plenamente válido e eficaz, ou recusar oficiosamente a sua homologação, nos termos do art. 215.º, com fundamento na indisponibilidade dos créditos fiscais, que apenas seriam susceptíveis de modificação nos precisos termos das leis fiscais?

Está fora de dúvida a importância desta questão, quer pelo aumento das situações de crise empresarial<sup>53</sup> quer pelo valor relativo dos créditos fiscais no passivo total de empresas insolventes ou pré-insolventes<sup>54</sup>.

Como está a (re)assunção, pelo legislador, a partir de 2012, do paradigma da recuperação da empresa, vector fundamental do actual direito da insolvência<sup>55</sup>.

Olhando agora para a situação jurídica de insolvência, apercebemo-nos facilmente de duas características importantes: o insolvente não é igual ao solvente, pelo que as relações jurídicas em que aquele é parte não têm a mesma estrutura e conteúdo das deste último, *reconfigurando-se* com a declaração de insolvência<sup>56</sup>; perante o facto de o devedor comum não poder satisfazer os seus créditos, estabelece-se entre os credores uma relação especial, que a lei assemelha à dos sócios de uma sociedade<sup>57</sup>, que supõe igualdade, lealdade e colaboração entre eles, particularmente visíveis na recuperação da empresa insolvente, já que eles – todos eles, incluindo os credores fiscais – são seus “proprietários económicos”<sup>58 59</sup>.

Mas qual é a posição dos credores fiscais na insolvência de um contribuinte devedor?

Vejamos: têm legitimidade, como qualquer outro credor, para requerer a insolvência do devedor, mesmo quando o crédito tenha sido por este reclamado ou impugnado,<sup>60</sup> são citados

<sup>53</sup> Vejam-se, por exemplo e para referir só alguns dos mais recentes, os casos da Coelima (<https://observador.pt/2021/06/25/credores-da-coelima-decidem-entre-as-tres-propostas-para-compra-da-textil-de-quimaraes/>), da Dielmar (<https://www.jornaldenegocios.pt/empresas/detalhe/trabalhadores-da-dielmar-querem-continuar-a-trabalhar-a-partir-do-dia-18>), da António Almeida & Filhos – Têxteis, SA (<https://ominho.pt/tribunal-declara-insolvencia-de-textil-de-quimaraes-com-185-trabalhadores/>), havendo sinais claros de deterioração do nosso tecido empresarial (<https://rr.sapo.pt/noticia/pais/2021/08/11/associacao-textil-alerta-para-risco-de-insolvencia-de-varias-empresas/249291/>) – acessos em 2.09.2021.

<sup>54</sup> L. MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS, cit., p. 134.

<sup>55</sup> MADALENA PERESTRELO DE OLIVEIRA, *Limites da autonomia dos credores na recuperação da empresa insolvente*, Coimbra, Almedina, 2013, p. 55; CATARINA SERRA, cit., p. 30 e ss.; LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *Direito da Insolvência*, 8ª edição, Coimbra, Almedina, 2018, p. 78 e ss; lembrando que o legislador tem vindo a reforçar a expressão normativa do paradigma da recuperação da empresa como principal vector do direito da empresa em dificuldade, afastando-se progressiva mas seguramente do paradigma originário do CIRE, RENATO GONÇALVES, “Recuperação de empresas – um desígnio continuado”, CATARINA SERRA, *IV Congresso de Direito da Insolvência* (coord.), Coimbra, Almedina, 2017, p. 379 e ss.

<sup>56</sup> JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, “Insolvência: efeitos sobre os negócios em curso”, *ROA*, Ano 65 (2005), II, n.º 11 ([www.oa.pt](http://www.oa.pt) – acesso em 2.09.2021).

<sup>57</sup> Por exemplo, no tocante à aprovação do plano de insolvência: CIRE, arts. 209.º-212.º.

<sup>58</sup> Deveres de cuidado que decorrem do princípio geral da boa-fé. Sustentando que a insolvência do devedor faz nascer entre os credores uma “ligação especial” que corresponde a um “relacionamento específico” e serve como “padrão qualificado de conduta”, constituindo verdadeiro critério da imposição de deveres de lealdade entre eles (credores), MADALENA PERESTRELO DE OLIVEIRA, cit., p. 78.

<sup>59</sup> A igualdade de que se trata no direito da insolvência é a igualdade de princípio, jurídica, que tem de ser interpretada à luz do artigo 13.º da CRP, não a igualdade de facto, traduzida em identidade absoluta. É este, como é sabido, o sentido do artigo 194.º do CIRE, que não exclui nenhum credor, mas ressalva eventuais razões objectivas de diferenciação. Para a interpretação do princípio constitucional da igualdade como *proibição do arbítrio* ou *proibição da discriminação sem razão atendível*, PAULO FERREIRA DA CUNHA, *Direito Constitucional Anotado*, Lisboa, Quid Juris, 2008, p. 128 e ss.

<sup>60</sup> SARA LUÍS DIAS, cit., p. 64 e ss, que seguimos de perto. A. que, referindo-se à AT, nota que é um credor que tem maior facilidade do que muitos outros de constatar a situação de insolvência dos seus devedores pela verificação de um ou mais factos-índice, sendo, não obstante, “incomum encontrar processos de insolvência por ela instaurados” (p. 68) – mas isso são contas de outro rosário. E acrescenta: “Talvez a falta de interesse da AT

para o processo de insolvência quando se conhecem créditos tributários (CIRE, art. 37.º, 5), tomando, caso contrário, conhecimento da declaração de insolvência pelo anúncio publicado no portal *Citius* (art. 37.º, 7); sendo o credor fiscal um dos cinco maiores credores – o que, na prática, acontece com regularidade –, será citado nos termos do art. 37.º, 3; há créditos tributários sobre a insolvência e sobre a massa insolvente, sujeitos ao respectivos regimes insolvenciais; créditos que devem ser reclamados nos termos do CIRE; as consequências da não reclamação são as mesmas quer se trate de créditos tributários quer de quaisquer outros créditos; o credor tributário goza, em pé de igualdade com os outros credores, do privilégio concedido ao credor requerente da insolvência (art. 98.º); os seus créditos são graduados consoante a classe a que pertençam, nos termos gerais do direito da insolvência; a declaração de insolvência do devedor suspende os processos de execução fiscal contra ele instaurados;<sup>61</sup> “o CIRE não prevê qualquer exclusão ou tratamento diferenciado dos créditos públicos no plano de recuperação do processo de insolvência, do PER ou do PEAP nem exige a aprovação/acordo de tais credores para que lhe[s] sejam aplicáveis as medidas aí previstas, sendo que, como verificámos, a lei concede uma ampla liberdade de estipulação de medidas de redução e ou extinção de créditos existentes nestes instrumentos de recuperação”<sup>62</sup>.

Não encontramos, assim, diferenças assinaláveis entre a posição dos credores fiscais e dos outros credores do devedor insolvente ou pré-insolvente.

Sucedem que o legislador reforçou a ideia de igualdade ou paridade destes credores com a extinção dos privilégios creditórios de que normalmente gozam por efeito da declaração de insolvência do devedor, convertendo-os em créditos comuns<sup>63</sup>.

E é a constatação da diferença entre o devedor insolvente e o solvente, da natureza colectiva (concurral) do processo de insolvência e da especial relação que une e parifica os credores,

---

no pedido de declaração de insolvência dos seus devedores se deva ao facto de este credor público preferir utilizar o processo de execução fiscal para tentar recuperar coercivamente os seus créditos, empregando o seu direito de autotutela executiva ou os demais direitos que pode exercer nos processos executivos de terceiros” (p. 69).

<sup>61</sup> CIRE, art. 88.º, 1; CPPT, art. 180.º, 1. De notar que há, entre estas normas, uma ligeira diferença: enquanto o CIRE impede os credores da insolvência de instaurar novas acções executivas contra o devedor, o CPPT permite a instauração de novas execuções fiscais que, no entanto, ficam suspensas (A. e ob. cit. em ult. lugar, p. 201).

<sup>62</sup> Idem, p. 165.

<sup>63</sup> CIRE, art. 97.º, norma que, todavia, atenua, se bem que clarifique, o comando do art. 152.º do CPREF. Normas que exprimem com meridiana clareza a intenção do legislador de colocar os créditos fiscais em pé de igualdade com os outros créditos sobre o devedor insolvente, porventura carregando nas tintas, uma vez que os transforma em créditos comuns, graduados após os créditos garantidos e privilegiados de outros credores. Que é esta a intenção do legislador, comprova-o a “estranheza” com que certa doutrina encara estas normas: “Aliás, não deixa de ser contraditório e causar alguma estranheza que, por um lado, se anulem essas mesmas garantias, convertendo-os em créditos comuns, quando se verifica que o devedor está insolvente e, portanto, se revela provável a insuficiência do seu património para pagar os créditos de natureza comum, mantendo-se, no entanto, intactos os demais créditos privilegiados e garantidos.” (Idem, p. 134.) Aliás, a intenção do legislador está bem explicitada no Relatório do DL 132/93, de 23.04, que aprovou o CPREF (Ponto 6.). E é justamente porque o devedor está insolvente que o legislador, valorizando essa situação e ponderando os vários interesses públicos em presença, decidiu reduzir os (alguns dos) créditos fiscais à simples posição de créditos comuns, em benefício dos outros credores garantidos e privilegiados. Se este sacrifício dos créditos fiscais – pois, atendendo à experiência, os créditos comuns ou são muito reduzidos ou não são pagos de todo – não é uma autorização legal de redução ou mesmo perdão de créditos fiscais em tais circunstâncias, não se vê o que seja. A afirmação de que a indisponibilidade dos créditos tributários impede a modificação de todos eles, os que mantêm os privilégios e os convertidos em comuns como efeito da declaração de insolvência do devedor – SARA LUÍS DIAS, cit., p. 137 –, torna-se perfeitamente inútil na grande maioria dos casos de insolvência de contribuintes.



que dela decorrem, que fundamentalmente determina a orientação da jurisprudência da primeira fase<sup>64</sup>.

## 5.2. A intervenção do legislador

Como é bem sabido, no último dia de 2010 publicou-se a lei que esteve na origem da alteração radical da orientação jurisprudencial que se fixara<sup>65</sup>.

Convém analisar mais de perto esta intervenção legislativa, tentando surpreender-lhe o modo, conteúdo, objectivo e efeitos.

Em primeiro lugar, a lei que a materializa é uma lei do Orçamento do Estado, “uma lei da Assembleia da República, que comporta uma descrição detalhada de toda a previsão de receitas, uma autorização de despesas ou dotação de despesas, bem como uma autorização de endividamento, tudo para um horizonte temporal de um ano”<sup>66</sup>. A limitação no tempo é, assim, um elemento fundamental do Orçamento do Estado, traduzido na chamada “regra da anualidade orçamental”<sup>67</sup>.

Tem-se discutido a inclusão na lei do Orçamento do Estado de preceitos legais que não tenham estritamente a ver com o conteúdo orçamental, o que em alguns ordenamentos jurídicos é proibido, em vista da “preocupação salutar de evitar que determinadas matérias sejam reguladas sem a atenção que merecem, diluindo-se num documento vastíssimo e complexo e passando despercebidas perante a distração proverbial dos parlamentares, aquando das longas ‘maratonas’ orçamentais”<sup>68</sup>.

Tal proibição, todavia – que em Portugal não existe –, abrange apenas os “preceitos que, não tendo especiais atinências financeiras, poderiam e deveriam merecer uma regulamentação autónoma em relação ao orçamento”, os chamados “cavaliers budgétaires”, não as normas com imediata expressão financeira, como as de índole fiscal<sup>69</sup>.

Mas, para além das críticas que têm sido feitas à prática de incluir nas leis do Orçamento de Estado alterações directas às leis fiscais<sup>70</sup>, o certo é que essas normas comungam da natureza

<sup>64</sup> *Supra*, notas 11, 12 e 14.

<sup>65</sup> Lei n.º 55-A/2010, de 31.12. Cfr. Acs. do STJ de 4.06.2009 e de 10.05.2012, do mesmo Relator, Conselheiro Álvaro Rodrigues, cit., *supra*, notas 13 e 18.

<sup>66</sup> <https://www.cfp.pt/pt/glossario/orcamento-do-estado>, acesso em 1.09.2021.

<sup>67</sup> JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1995, p. 49 e ss.

<sup>68</sup> ANTÓNIO LOBO XAVIER, *O Orçamento como Lei*, BCE, XXXV, 1992, p. 110 e ss., max. 113. Referindo que a prática de incluir tais normas nas leis de orçamento do Estado pode ter como objectivo fazer passar despercebidas medidas legislativas que “corporizam soluções que não sejam do agrado dos eleitorados”, JOÃO RICARDO CATARINO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 6ª edição, Coimbra, Almedina, 2020, ebook, p. 138.

<sup>69</sup> *Idem*, pp. 112-114. É o que resultava do art. 31.º, 2, da Lei n.º 91/2001, de 20.08, lei de enquadramento orçamental em vigor ao tempo da publicação da LOE2011, reproduzida no art. 41.º, 2, da Lei n.º 151/2015, de 11.09, que a substituiu: “As disposições constantes do articulado da lei do Orçamento do Estado devem limitar-se ao estritamente necessário para a execução da política orçamental e financeira.”

<sup>70</sup> Para além disso, os governos usam ainda o articulado orçamental para introduzir um conjunto variado de alterações directas às leis financeiras e fiscais, nomeada e especificamente aos Códigos dos Impostos em vigor, atualizando os escalões de taxas, alterando ou modificando regimes substantivos de imposto, normas sobre

orçamental, estando sujeitas à regra da anualidade, pelo que caducam no termo da vigência do orçamento respectivo<sup>71 72 73</sup>.

Forçoso é, assim, concluir que a intervenção do legislador na LOE2011 (arts. 123.º e 125.º), originada muito provavelmente em sugestão da AT, para além de dificilmente se compaginar com os limites impostos pela lei de enquadramento orçamental e das críticas que têm sido dirigidas a esta prática corrente dos governos, está sujeita ao princípio da anualidade do orçamento, pelo que caducou em 31.12.2011, não tendo sido renovada.

Por outro lado, este modo de intervenção do legislador, para além de pouco recomendável em matéria com a importância e melindre da insolvência, condicionou a expressão do pensamento legislativo, retirando-lhe clareza e correcção técnico-jurídica<sup>74</sup>.

Olhemos, agora, mais de perto os artigos 123.º e 125.º da LOE2011:

— Artigo 123.º: *"Os artigos 18.º, 23.º, 30.º, 62.º, 63.º -A e 63.º -B da lei geral tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, abreviadamente designada por LGT, passam a ter a seguinte redacção:*

*Artigo 30.º*

*[...]*

*1 — .....*

*2 — .....*

*3 — O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial."*

— Artigo 125.º: *"Disposições transitórias no âmbito da LGT*

*O disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos."*

---

benefícios fiscais, regimes processuais e garantísticos, como é o caso da LGT – Lei Geral Tributária, do CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário, e do próprio RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias. São o que frequentemente se designa de 'mini-reformas fiscais', realizadas a pedido dos próprios serviços ou por impulso político, com o reiterado fundamento da necessidade de aperfeiçoar os códigos fiscais, mas que introduzem uma elevada dose de instabilidade nesses corpos normativos que são, por norma, muito pesados e de densa compreensão." (JOÃO RICARDO CATARINO, ob. e loc. cit.)

<sup>71</sup> "Sendo assim, o que deverá afirmar-se é que o Orçamento não pode ser usado como veículo de inovações que se pretendem introduzir, de modo duradouro, na ordem jurídica, porque o que se incluir naquele documento, em princípio, participa da sua natureza, adquirindo, portanto, uma vigência com a dele coincidente. É por isso que se compreende bem que, frequentemente, em vez de normas «acabadas», se prefira incluir no Orçamento simples pedidos de autorização legislativa, designadamente em matéria fiscal: com efeito, embora tais autorizações caduquem no termo da vigência da lei orçamental, pelo menos, a legislação entretanto emanada, ao seu abrigo, escapa a essa transitoriedade, e fica adquirida até à sua eventual revogação ou substituição." (ANTÓNIO LOBO XAVIER, cit., pp. 117-118.)

<sup>72</sup> "Posto isto, não poderá deixar de concluir-se que as disposições fiscais da lei do orçamento - sejam elas, porventura, preceitos com imediata incidência substantiva, sejam autorizações conferidas ao Governo para editá-los - fazem corpo com os restantes preceitos dessa lei, e assumem um significado e alcance que não diferem do significado e alcance gerais da mesma." (CARDOSO DA COSTA, *apud* ANTÓNIO LOBO XAVIER, cit., p. 119.)

<sup>73</sup> Neste sentido se tem pronunciado o Tribunal Constitucional: cfr. Ac. de 7.10.1992, N.º 326/92 (Tavares da Costa) - <https://blook.pt/caselaw/PT/TC/464060/>, acesso em 5.09.2021.

<sup>74</sup> Cfr. Ac. do TRG de 18.10.2011 (Maria Catarina Gonçalves).

A primeira norma adita o n.º 3 ao art. 30.º da LGT, declarando que o disposto no n.º 2 desse artigo “prevalece sobre qualquer legislação especial”. A segunda manda aplicar o referido n.º 3 do art. 30.º, “designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação”.

E, por seu turno, o n.º 2 desse art. 30.º reza assim: “O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.”

Mesmo bastando-nos com uma interpretação literal destas normas, o que esta lei nos diz é o seguinte: a) o crédito tributário é indisponível, mas essa indisponibilidade não é absoluta, é relativa; b) por isso, podem fixar-se condições para a sua redução ou extinção; c) desde que se respeitem os princípios da igualdade e da legalidade tributária.

Analisemos cada um dos conceitos incluídos nestas proposições:

### **a) Indisponibilidade do crédito tributário**

A natureza indisponível do crédito tributário, prevista no art. 30.º, 2, da LGT, significa “que a redução ou extinção do crédito tributário apenas se pode verificar quando respeitados os princípios da igualdade e da legalidade tributária”, impedindo “a alteração dos elementos da relação tributária por vontade das partes” (art. 36.º, 2).<sup>75</sup> E o n.º 3 desta última disposição acrescenta: “A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei”<sup>76</sup>.

A indisponibilidade não é, pois, absoluta, tão-só relativa, traduzindo-se, afinal de contas, na exclusão da pura discricionariedade da Administração (AT), o que bem se compreende dada a natureza dos impostos e, até certo ponto, dos outros tributos.

### **b) Princípio da legalidade tributária**

Assente na antiga ideia de *autoimposição*, *autotributação* ou de *autoconsentimento* dos impostos, segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes, o princípio da legalidade fiscal significa hoje “a exigência de os impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de lei (do parlamento)”, quer directamente

<sup>75</sup> SARA LUÍS DIAS, cit., p. 40.

<sup>76</sup> Cfr. art. 196.º do CPPT.

quer através de autorização legislativa, sendo que a matéria reservada está definida no art. 103.º, 2, da CRP<sup>77</sup>.

“ ... a reserva de lei decorrente do princípio da legalidade fiscal não abrange qualquer outra matéria fiscal. Designadamente, não abrange a liquidação e cobrança dos impostos, momentos estes cuja disciplina não está assim sujeita ao princípio da legalidade fiscal, mas apenas ao princípio geral da legalidade da administração pública”<sup>78</sup>.

“Todavia, tendo em conta o disposto na al. a) do n.º 2 do art. 8.º da LGT, que veio estender o princípio da legalidade tributária à liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade, temos de concluir que, em virtude dessa exigência legal, a liquidação e cobrança dos impostos (como espécie dos tributos) não podem ter a sua disciplina jurídica em regulamentos, com a excepção, claro está, dos regulamentos das autarquias locais que podem versar inclusivamente matéria essencial dos impostos”<sup>79</sup>.

### c) Princípio da igualdade tributária

O princípio da igualdade fiscal (ou tributária, quando aplicado a outros tributos) é uma específica expressão do princípio geral da igualdade, entendido, não no seu sentido formal (igualdade *perante* a lei), mas no sentido material (igualdade *na* lei) – igualdade material assente no critério da capacidade contributiva de cada um dos obrigados fiscais, pressuposto e critério da tributação. Critério que “implica ... igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).”

“Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva, enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece dum específico e directo preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é, pois, o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respectiva “constituição fiscal” e não qualquer outro. Nomeadamente, o seu fundamento não pode ser o princípio do Estado social”<sup>80 81</sup>.

Visto o *modo* da intervenção legislativa de 2010, analisemos o seu conteúdo.

<sup>77</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, cit., p. 140 e ss., que aqui seguimos de perto. (CRP, art. 103.º, 2: “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”)

<sup>78</sup> Idem, p. 143.

<sup>79</sup> Idem, p. 144.

<sup>80</sup> Idem, p. 152 e ss.

<sup>81</sup> De notar, a este respeito, uma diferença importante entre os impostos e outros tributos (bilaterais): “enquanto os impostos obedecem ao exigente *princípio da legalidade fiscal* e a sua medida tem por base o *princípio da capacidade contributiva*, as taxas bastam-se com a reserva à lei parlamentar (ou decreto-lei parlamentarmente autorizado) do seu *regime geral* e a sua medida assenta no *princípio da proporcionalidade* taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à respectiva comunidade.” (Idem, p. 46.)

Como vimos, o art. 123.º da LOE2011 aditou o n.º 3 ao art. 30.º da LGT, com a seguinte redacção: “O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial.”

Proposição que impede o estabelecimento de condições de redução ou extinção dos créditos tributários (incluindo, naturalmente, os créditos fiscais a que nos vimos referindo) por lei especial sem observância dos princípios da legalidade e da igualdade fiscal. Isto é: o que o legislador nos diz é que não pode ser autorizada a redução ou extinção de créditos tributários, nem mesmo por lei especial, sem atender àqueles princípios, com o sentido que acabámos de recordar.

A referência à lei especial foi reconduzida à ressalva da parte final do art. 7.º, 3, do CC, embora, em rigor, não se trate de *revogação*, nem de *derrogação*<sup>82</sup>, mas de não aplicabilidade de uma disciplina jurídica a um certo tipo de situações concretas<sup>83</sup>.

E o art. 125.º da citada lei, subordinado à epígrafe “disposições transitórias no âmbito da LGT”, estabelece: “O disposto no n.º 3 do artigo 30.º da LGT é aplicável, designadamente aos processos de insolvência que se encontrem pendentes e ainda não tenham sido objecto de homologação, sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos”.

Manda o legislador, através da parte útil desta norma, que se aplique aos processos de insolvência pendentes, que incluam planos de insolvência visando a recuperação do devedor ainda não homologados, o novo n.º 3 do art. 30.º da LGT, ou seja, *que a redução do montante ou extinção ou moratória de pagamento de créditos fiscais que tais planos eventualmente incluam têm de obedecer aos falados princípios da legalidade e da igualdade fiscais*<sup>84</sup>.

Em parte nenhuma destas normas se diz, ou sequer insinua, que os créditos fiscais só podem ser reduzidos ou extintos nos termos especificamente previstos nas leis fiscais nem que essa redução ou extinção depende de acordo expresso da AT (ou do ISS).

A análise do *conteúdo* da intervenção do legislador na LOE2011 confirma o que dissemos já quanto à sua manifesta falta de clareza e de correcção técnico-jurídica<sup>85 86</sup>.

<sup>82</sup> Como se sabe, a *derrogação* é uma revogação parcial da lei: J. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 1994 (7ª reimpressão), p. 165.

<sup>83</sup> A relação lei geral (lei tributária) – lei especial (lei da insolvência) era o argumento habitualmente usado pelos tribunais antes da inflexão jurisprudencial provocada pela LOE2011: CATARINA SERRA, cit., pp. 442-443; L. MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS, cit., pp. 135-136. Cfr. Ac. do STJ de 4.06.2009 (Álvaro Rodrigues), cit.

<sup>84</sup> Deixamos de lado qualquer comentário à outra parte dessa norma (“sem prejuízo da prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores previstos no Código do Trabalho sobre quaisquer outros créditos.”) por, sobre ser inútil, não ter nada a ver com o assunto em questão, na medida em que a solução do nosso problema não passa pela existência ou não de privilégios creditórios (cfr. SARA LUÍS DIAS, cit., p. 137), por um lado, e, por outro, porque é pacífico que os créditos dos trabalhadores se graduam antes dos créditos fiscais (CT, art. 333.º, 2), o que demonstra que o nosso ordenamento jurídico, enquanto sistema articulado e coerente, valoriza outros interesses para além do interesse do credor fiscal na arrecadação dos impostos.

<sup>85</sup> Falta de clareza e de correcção técnico-jurídica que não passou, naturalmente, despercebida à jurisprudência: “A precipitação do legislador” na redacção do art. 125.º da LOE2011 – Ac. do STJ de 18.02.2014 (Fonseca Ramos); Ac. do TRG de 18.10.2011 (Maria Catarina Gonçalves): “... ao referir, no art. 125.º da citada Lei, que a aplicabilidade do disposto no n.º 3 do art. 30.º da LGT aos processos de insolvência não prejudica a prevalência dos privilégios creditórios dos trabalhadores, deixa antever que essa disposição nada terá a ver com a questão que nos ocupa, porquanto não conseguimos detectar a relação que possa existir entre esta questão e os privilégios dos trabalhadores.”

<sup>86</sup> O legislador da LOE2011, talvez por se tratar de um diploma desta natureza, não teve em consideração que “... o ‘princípio da segurança jurídica’ exige que o legislador ordinário adopte normas suficientemente claras e

Apesar do que o *objectivo* da intervenção legislativa em análise parece ter sido claro ou, pelo menos, rapidamente entendido pelos nossos tribunais: forçar a alteração da orientação jurisprudencial que se fixara no sentido de que os créditos fiscais podem ser afectados por um plano de recuperação de empresa em pé de igualdade com os outros créditos da mesma classe, nos termos do direito da insolvência.

O que teve como *efeitos* a inflexão da orientação jurisprudencial e as construções de que os tribunais, confrontados com uma antinomia normativa que lhes pareceu irresolúvel, se socorreram para evitar que se consumasse na prática o absurdo a que a sua interpretação da lei inevitavelmente conduziria<sup>87</sup>.

### 5.3. Apreciação dos argumentos da jurisprudência da segunda fase

Passemos agora a apreciar os principais argumentos da orientação jurisprudencial que se consolidou a partir da LOE2011.

— *Com as alterações introduzidas pelos arts. 123.º e 125.º da LOE2011 o legislador quis atacar directamente o argumento segundo o qual a lei especial da insolvência afasta a lei (geral) fiscal*

Era este, na verdade, o argumento habitual da jurisprudência da primeira fase<sup>88</sup>. Argumento que parte da ideia segundo a qual as leis fiscais são gerais porque se aplicam a todos os sujeitos passivos de impostos (contribuintes) e a lei da insolvência é especial porque se aplica apenas aos contribuintes insolventes ou pré-insolventes.

Ora, independentemente de saber se, sendo ambos os sistemas jurídicos convocados — o direito fiscal e o direito da insolvência —, especiais<sup>89</sup>, manterão, ou não, uma relação de especialidade entre eles,<sup>90</sup> o certo é que o n.º 3 do art. 30.º da LGT, que supostamente destruiu a fundamentação de parte da jurisprudência da primeira fase, a mais não obriga do que à observância dos princípios da legalidade e da igualdade fiscais.

---

precisas, de tal modo que possam constituir parâmetro expectável da actuação a prosseguir pelos particulares, funcionando assim como verdadeiras normas de conduta ('certeza na orientação')" – HUGO LUZ DOS SANTOS, cit., p. 79.

<sup>87</sup> L. MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS, cit., p. 136, nota 321.

<sup>88</sup> *Supra*, nota 83.

<sup>89</sup> O direito fiscal é um ramo ou sub-ramo especial do direito administrativo (JOSÉ CASALTA NABAIS, cit., p. 93); o direito da insolvência é, em nossa opinião – e por motivos que não é possível explicar aqui –, parte integrante do direito comercial (cfr., em sentido próximo, ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Direito Comercial*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2016, p. 466; e em sentido dubitativo, CATARINA SERRA, cit., p. 16 e ss.), que é direito privado especial.

<sup>90</sup> Existe uma relação de especialidade quando "as normas estão entre si em relação de género e espécie. Uma das normas caberia integralmente no conteúdo de outra" – JOSÉ OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito, Introdução e Teoria Geral. Uma perspectiva Luso-Brasileira*, 11ª edição, Coimbra, Almedina, 2001, p. 524. O que não corresponde, de todo, à relação direito da insolvência – direito fiscal nem à relação entre as normas do CIRE que regulam, nos planos de recuperação, as providências com incidência no passivo do devedor e as normas fiscais que estabelecem as condições de redução, extinção ou concessão de moratória no pagamento dos créditos fiscais.

Creemos, assim, que a especialidade das normas insolvenciais convocáveis em relação às normas fiscais, nos termos em que foi considerada, jamais constituiu argumento decisivo para sustentar a orientação jurisprudencial da primeira fase, pelo que a sua (suposta) destruição pela intervenção legislativa em estudo mais não fez do que deixar tudo como estava: “O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”<sup>91 92</sup>.

— *O n.º 3 do art. 30.º da LGT, introduzido pelo art. 123.º da LOE2011, reafirma o princípio da indisponibilidade dos créditos fiscais; e do art. 125.º da referida LOE, se bem que norma transitória, resulta inequivocamente a intenção do legislador de afirmar aquele princípio, de modo imperativo, nos processos de insolvência, afastando a aplicação do CIRE aos créditos fiscais*

Decorre directamente da redacção dos arts. 123.º e 125.º da LOE2011 que o crédito tributário só pode ser modificado (reduzido, extinto ou sujeito a moratória no pagamento), em planos de recuperação ou de revitalização de empresas, com respeito pelos princípios da igualdade e da legalidade tributárias, a isso se circunscrevendo a sua indisponibilidade.

Não há, como referimos, qualquer indicação do legislador fiscal no sentido de excluir os créditos fiscais do âmbito do CIRE – pois mandar aplicar aos planos de recuperação, no que toca aos créditos fiscais, os princípios da igualdade e da legalidade tributária, significa exactamente o oposto, que é intenção do legislador submetê-los a esse regime sempre que as circunstâncias o exijam, mas sempre e só observando estes princípios fundamentais do direito tributário (princípios esses que, muito naturalmente, o CIRE não contempla)<sup>93</sup>.

E quando é que as circunstâncias do crédito fiscal impõem a sua submissão ao regime jurídico da insolvência? Obviamente, quando o contribuinte devedor é declarado insolvente ou está pré-insolvente, em situação económica difícil ou em insolvência iminente<sup>94</sup>.

Na verdade, estando numa destas situações, o contribuinte não tem, claramente, a mesma *capacidade contributiva* de um contribuinte normal, solvente; e a capacidade contributiva, que se determina, em última análise, pelas forças do seu património (activo vs. passivo), é o

<sup>91</sup> Não vemos, pois, à luz dos arts. 123.º e 125.º da LOE2011, razão para se concluir que “o legislador afastou, pois, por forma expressa, a interpretação de que a lei especial (CIRE) derroga a aplicação da lei geral (LGT), no caso em apreço.” – Ac. do TRP de 13.07.2011 (Soares de Oliveira).

<sup>92</sup> No sentido do texto, SUZANA TAVARES DA SILVA/MARTA COSTA SANTOS, cit., p. 11, AA. que entendem ter a norma do art. 30.º, 3, da LGT carácter meramente interpretativo, sem “qualquer conteúdo inovador”. Sobre a lei interpretativa, que se integra na lei interpretada, ver CC, art. 13.º e J. BAPTISTA MACHADO, cit., pp. 176-177.

<sup>93</sup> Revela bem esta intenção do legislador fiscal o n.º 5 do art. 180.º do CPPT, que trata do “efeito do processo de recuperação da empresa e de insolvência na execução fiscal”: “Se a empresa, o insolvente ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, *sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação*, bem como sem prejuízo da prescrição.” (itálico nosso).

<sup>94</sup> Já constatámos inexistirem diferenças assinaláveis da posição dos credores fiscais relativamente aos outros credores do devedor insolvente ou pré-insolvente (*supra*, 5.1.)

pressuposto e o critério da tributação, no que respeita aos impostos enquanto tributos unilaterais<sup>95</sup>.

Acresce que a reserva de lei decorrente do princípio da legalidade fiscal não abrange a cobrança dos impostos, matéria que pode ter a sua disciplina jurídica em qualquer lei (ou decreto-lei)<sup>96</sup>.

E ainda que a autorização legislativa para aprovação do CIRE inclui expressamente a previsão na futura lei das “consequências decorrentes do processo especial de insolvência para o Estado” bem como a concessão de diversos benefícios fiscais traduzidos em isenção ou redução de impostos<sup>97</sup>.

O CIRE pode, assim, conter a disciplina da cobrança dos impostos, nas situações compreendidas no seu âmbito de regulamentação.

Tem-se dito, como se de verdade apriorística se tratasse, sem necessidade de demonstração, invocando as normas do art. 30.º, 2 e 3, da LGT, que o princípio da indisponibilidade do crédito tributário impõe que se observem apenas, no que aos créditos fiscais respeita, as normas contidas nas leis formalmente fiscais<sup>98</sup>. Todavia, nada na lei autoriza tal afirmação.

Poderá objectar-se que, dispondo as leis fiscais de normas que se destinam expressamente a facilitar a aprovação de planos de recuperação, embora com alcance bem mais restrito do que resulta do CIRE<sup>99</sup>, naturalmente se sobreporão ao regime insolvencial, limitando a actuação da Administração.

Não é, no entanto, assim. Da aplicação destas normas formalmente fiscais aos planos de recuperação previstos no CIRE resultam, por via de regra, soluções incompatíveis com as da lei da insolvência — por exemplo, inviabilizando a redução dos créditos fiscais comuns na mesma medida dos restantes créditos comuns<sup>100</sup> —, verificando-se uma antinomia ou contradição normativa, geradora de uma *lacuna de colisão*: “um espaço jurídico à primeira vista ‘duplamente ocupado’ fica a constituir um espaço jurídico ‘desocupado’, uma lacuna. Em sede interpretativa apenas, a aplicação de qualquer das normas em concurso com exclusão da outra seria arbitrária. Ora, como a aplicação simultânea das duas se mostra impossível ou absurda, podemos dizer que as duas normas (ou, antes, as respectivas estatuições) se anulam uma à outra. Pelo que ficamos perante uma lacuna carecida de preenchimento. Nada impede que esse preenchimento se faça mediante uma fórmula normativa materialmente coincidente com uma das normas em concurso (por ser essa a solução havida por mais condizente com o espírito do sistema jurídico)”<sup>101</sup>.

E qual é o espírito do sistema jurídico no que toca ao tratamento da empresa insolvente ou pré-insolvente?

<sup>95</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, cit., p. 152 e ss; LGT, art. 4.º, 1; *supra*, nota 81.

<sup>96</sup> *Supra*, nota 78.

<sup>97</sup> Lei n.º 39/2003, de 22.08, arts. 1.º, 3, a) e 9.º.

<sup>98</sup> Cfr. SARA LUÍS DIAS, cit., p. 135 e nota 370.

<sup>99</sup> Referimo-nos ao art. 196.º do CPPT e aos arts. 189.º e 190.º do CRCSPSS.

<sup>100</sup> A. e ob. cit. em ult. lugar, p. 177.

<sup>101</sup> J. BAPTISTA MACHADO, cit., p. 196. É claro que estamos aqui no domínio, já não da interpretação, mas da integração da lei segundo o método da *analogia iuris*.



Considerando toda a evolução do direito que, entre nós, tem por objecto a empresa em dificuldade, nos últimos sessenta anos<sup>102</sup>, com particular destaque para o CPEREF e para a reforma de 2012 do actual código, conclui-se com facilidade que o *espírito do sistema* ou o seu *código genético*<sup>103</sup> se orienta inequivocamente para a recuperação da empresa, tentando evitar a todo o custo a sua liquidação, cabendo ao Estado ser dos primeiros “a dar exemplo da participação no sacrifício comum”<sup>104</sup>.

Deste modo, aplicar as normas pertinentes do direito da insolvência aos planos de recuperação da empresa insolvente ou pré-insolvente, afectando todos os créditos nesses termos, naturalmente sem ofensa dos princípios da igualdade e da legalidade tributária, que informam todo o sistema jurídico, não é mais do que “a solução havida por mais condizente com o espírito do sistema jurídico” para preenchimento da apontada lacuna de colisão.

— *Retirando assim “do enquadramento legal do CIRE a conceção de que a declaração de insolvência faz extinguir os privilégios creditórios gerais que forem acessórios de créditos sobre a insolvência de que forem titulares o Estado e as instituições de segurança social (art. 97.º)”*<sup>105</sup>.

A intervenção do legislador em apreciação não contende com a extinção de determinados privilégios creditórios da AT e do ISS, como efeito da declaração de insolvência do devedor, prevista no art. 97.º do CIRE, já comentado.<sup>106</sup> Aliás, como também já foi referido, a natureza privilegiada ou comum dos créditos fiscais não é determinante para aferir da sua indisponibilidade.

— *Deixou de ser possível homologar planos de recuperação sem o acordo da Autoridade Tributária ou do Instituto da Segurança Social*<sup>107</sup>.

Como observámos, a indisponibilidade (relativa) dos créditos fiscais exclui a pura discricionariedade da Administração, pelo que a posição assumida pela AT ou pelo ISS é irrelevante: quer vote a favor ou contra o plano de recuperação, os créditos fiscais só podem ser afectados com respeito pelos princípios da legalidade e da igualdade tributária, cujo sentido e alcance já precisámos<sup>108</sup>.

<sup>102</sup> Cfr. LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, cit., p. 65 e ss.

<sup>103</sup> J. BAPTISTA MACHADO, cit., p. 122.

<sup>104</sup> Relatório do DL 132/93, de 23.04, ponto 6.

<sup>105</sup> Ac. do STJ de 15.12.2011 (Silva Gonçalves), cit.

<sup>106</sup> SARA LUÍS DIAS, cit., p. 133 e ss.

<sup>107</sup> Ac. do STJ de 10.05.2012 (Álvaro Rodrigues), cit.

<sup>108</sup> Neste sentido, SUZANA TAVARES DA SILVA/MARTA COSTA SANTOS, cit., p. 13; Sara Luís Dias, cit., p. 176.

— *Os tribunais devem obediência estrita à lei (CC, art. 8.º, 2)*<sup>109</sup>.

É hoje consensual que a lei não se confunde com o Direito, que, sendo embora a mais importante, não é a única das suas fontes e que sofre limites justamente decorrentes do seu papel como modo de constituição do Direito ou “modo constituinte polarizador ... da nossa experiência jurídica”<sup>110</sup>.

A sua predominância no quadro das fontes do Direito e a sua importância jurídica explicam-se por diversos factores, de ordem política – legitimação democrática –, sociológica – exigências da *sociedade técnica*, cada vez mais complexa e plural – e de ordem jurídica – só à lei cabe a definição do *programa social*, tanto na vertente de ordenação e reforma da sociedade quanto na de criação e organização das instituições que as hão-de levar a cabo; assim como é a fonte jurídica mais apta para impor soluções que pacifiquem os conflitos resultantes do pluralismo social e que melhor permite o seu conhecimento (mais “mediatizada”) e preserva a segurança (previsibilidade).

Todavia, a lei só concorre para a constituição do Direito enquanto assimila nas suas prescrições um *sentido do direito* que as transcende. Daí que se reconheçam vários e importantes limites jurídicos à lei – limites funcionais, que se prendem com o âmbito da regulamentação (dela excluindo a disciplina interna de certas instituições, a autorregulação de determinadas relações jurídico-sociais ou o espaço próprio da autonomia privada), e limites normativos – limites objectivos (o sistema jurídico é um *sistema aberto*, que nenhuma legalidade pode fechar, o que impõe a necessidade do autónomo desenvolvimento jurisprudencial do Direito, para além mesmo da integração das lacunas no sentido tradicional); limites intencionais (a lei intervém articulando, através das suas estatuições, em “dialéctica normativa”, os fundamentos axiológico-normativos (valores e princípios normativos) com o mérito jurídico do caso decidendo, do problema concreto a resolver; limites temporais (que apelam à dimensão histórica do Direito e permitem aferir a eventual desadequação temporal da norma, quer quanto ao objecto quer quanto aos fundamentos normativos); e limites de validade (referência ao fundamento ou sentido axiológico-normativo, num plano translegal e transpositivo).

O argumento em análise, provavelmente fruto de alguma precipitação<sup>111</sup> — sendo certo que “o nosso pensamento jurídico ... pouco se ocupa destas coisas, tomado como geralmente está, e continua agravadamente a estar, por uma exegese e um comentarismo dogmáticos problemáticamente pouco exigentes”<sup>112</sup> —, esquece que o art. 8.º do Código Civil tem como objectivo essencial a proibição do *non liquet* ou denegação da justiça<sup>113</sup>, complementada por disposições que visam combater a equidade, pois “o conteúdo do direito e da moral a que se

<sup>109</sup> Ac. do STJ de 10.05.2012 (Álvaro Rodrigues), cit.; SARA LUÍS DIAS, cit., p. 175.

<sup>110</sup> A. CASTANHEIRA NEVES, *Fontes do Direito*, POLIS, 2, col. 1512-1578, max. 1557 e ss., que aqui seguimos de muito perto.

<sup>111</sup> Pois não há aqui que falar de injustiça ou imoralidade, tão-só apreciar os efeitos da intervenção legislativa de 2010 no caso em apreço.

<sup>112</sup> A. CASTANHEIRA NEVES, *O Instituto dos “Assentos” e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais*, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. V.

<sup>113</sup> J. BAPTISTA MACHADO, cit., pp. 193-194.

deve obediência é sempre ... o fixado pelo legislador e não pelo julgador”<sup>114</sup> — isto é, o tribunal não pode, em princípio, abster-se de julgar e tem de julgar segundo os padrões de justiça impostos pelo legislador, sem embargo de poder (e dever) lançar mão de todos os elementos de interpretação ao seu dispor<sup>115</sup>.

O que se procura hoje – preocupação que, atentas as circunstâncias do tempo, o legislador do nosso Código Civil tomou devidamente em consideração – é a bisbetiz possível entre legalismo e decisionismo, entre “o legislativo que perdeu a confiança da sociedade” e “um judicial que a não ganhou”<sup>116</sup>. Numa perspectiva metodológica, Oliveira Ascensão fala de “mecanicismo”, próprio do “juiz autómato”, e de “empirismo”, instrumento do “juiz autocrático”, afastando ambos os extremos<sup>117</sup>.

Extremos só evitáveis pela intervenção da doutrina, fonte última do direito legislado e do direito jurisprudencial, pelo que a técnica legislativa a utilizar deverá oferecer quadros de grandes princípios orientadores e normas abertas e suficientemente flexíveis, abrindo a “porta mais visível” para a entrada no sistema jurídico das construções que permitam, em cada momento, alcançar as melhores soluções<sup>118</sup>.

— *O intérprete deve presumir que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (CC, art. 9.º, 3)*<sup>119</sup>.

O art. 9.º do Código Civil, dedicado ao problema da interpretação da lei, combina os vários elementos interpretativos por forma a evitar as atitudes extremas acabadas de referir. Assim: a letra da lei (o enunciado linguístico) é o ponto de partida (n.º 1) e o limite da actividade do intérprete (n.º 2), funcionando também como critério de escolha, entre várias interpretações possíveis, da que “melhor condiga com o significado natural e correcto das expressões utilizadas”<sup>120</sup>; a fórmula “pensamento legislativo” – destinada a evitar a velha querela entre subjectivistas (defensores da “vontade do legislador”) e objectivistas (que apelavam antes à “vontade da lei”) -, neutra ou incolor, dá ao intérprete uma maior liberdade de movimentos<sup>121</sup>; estabelecem-se duas presunções (n.º 3): a de que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e a de que soube exprimir-se em termos adequados; a que acrescem mais três elementos de interpretação: a “unidade do sistema jurídico”, “as circunstâncias em que a lei foi elaborada” e “as condições específicas do tempo em que é aplicada” (n.º 1).

<sup>114</sup> PIRES DE LIMA/ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, I, Coimbra, Coimbra Editora, 1967, p. 15.

<sup>115</sup> Neste sentido, AA., ob. e loc. cit. na nota anterior: “Isto não quer dizer que a justiça ou injustiça, a moralidade ou imoralidade de certas soluções não possam servir de elemento de interpretação da lei.”

<sup>116</sup> ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, *Direito público e sociedade técnica*, Tenacitas, Coimbra, 2008, pp. 138-139.

<sup>117</sup> JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, “Mecanicismo, Equidade e Cláusulas Gerais no Direito das Obrigações”, *RIDB*, Ano 3 (2014), n.º 7, p. 4737.

<sup>118</sup> ANTÓNIO PINTO MONTEIRO, ob. e loc. cit.

<sup>119</sup> Ac. do STJ de 14.06.2012 (Oliveira Vasconcelos), cit.

<sup>120</sup> J. BAPTISTA MACHADO, cit., p. 189.

<sup>121</sup> PAULO FERREIRA DA CUNHA, *Iniciação à Metodologia Jurídica*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 83-84.

Neste quadro, pretende-se evitar o legalismo – a letra da lei é apenas o meio para chegar ao pensamento (espírito) legislativo – e o decisionismo – não pode prescindir-se do texto –, nem da consideração do sistema jurídico como unidade, devendo ter-se especialmente em conta o real contexto actual do problema ou caso decidendo, sem embargo de recurso ao elemento histórico se e quando for necessário para aclarar o sentido da norma<sup>122</sup>.

Com as presunções do n.º 3, é-nos proposto um “modelo de legislador ideal que consagra as soluções mais acertadas (mais correctas, justas ou razoáveis) e sabe exprimir-se por forma correcta. Este modelo reveste-se claramente de características objectivistas, pois não se toma para ponto de referência o legislador concreto (tantas vezes incorrecto, precipitado, infeliz) mas um legislador abstracto: sábio, providente, racional e justo”<sup>123</sup>.

E com a referência à unidade do sistema jurídico — o factor mais importante<sup>124</sup> — chama-se a atenção do intérprete para a necessidade de referir o sentido da norma interpretanda ao ordenamento jurídico global – pois “se o legislador actual insuflou de espírito novo o ordenamento jurídico ou o regime de uma dada matéria, altera-[se] o termo de referência para a compreensão da fórmula verbal de uma norma antiga que se mantenha em vigor”<sup>125</sup>.

Não podemos, pois, deixar de concluir que, invocando embora o citado normativo, os tribunais se limitaram, no caso vertente, a “uma exegese pouco exigente”, não aproveitando as suas potencialidades para uma correcta decisão.

— *O facto de o legislador não se ter pronunciado, em sede do CIRE, após a LOE2011, não alterando em conformidade preceitos relativos aos planos de recuperação (max. o art. 196.º, 2) é um argumento “que não convence”*<sup>126</sup>.

E, neste entendimento, não convence porque “não era necessário introduzir modificações directamente no CIRE uma vez que a ordem jurídica deve ser considerada sempre no seu todo e como uma unidade e que na interpretação das leis deve sempre ter-se em atenção o disposto no artigo 9.º do Código Civil que manda atender especialmente à unidade do sistema jurídico

<sup>122</sup> Tem toda a razão PAULO FERREIRA DA CUNHA quando observa que “este normativo propicia, na sua profunda ambiguidade, que nos parece sábia, um conjunto de possibilidades de leitura que deixam ao intérprete as mãos relativamente livres para fazer Justiça.” (loc. e ob. cit. em ult. lugar.)

<sup>123</sup> J. BAPTISTA MACHADO, ibidem. Cfr. MANUEL A. DOMINGUES DE ANDRADE, *Sentido e Valor da Jurisprudência*, separata do vol. XLVIII do *BFD*, Coimbra, 1973, p. 25: “Suporemos, portanto, um legislador que pretendeu sancionar as soluções mais justas, e que ao mesmo tempo redigiu acertadamente os textos legais; que soube discernir e acolher a regulação mais desejável, e ao mesmo tempo soube transfundi-la, o melhor possível, em moldes verbais apropriados. Um legislador, numa palavra, em tudo capacitado para o seu alto ministério – plenamente *sabedor do seu ofício*”.

<sup>124</sup> J. BAPTISTA MACHADO, cit., p. 191.

<sup>125</sup> Idem, p. 191-192. E não há dúvida de que o legislador insuflou de espírito novo o regime da empresa em dificuldade, posteriormente à LOE2011 (cfr. *infra*, nota 131), mandando o princípio da unidade do sistema jurídico que se tome como referência para a interpretação das suas normas esse novo espírito, devendo o intérprete procurar “uma solução harmónica para tudo isto” (ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Direito das Sociedades*, I, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2011, p. 777).

<sup>126</sup> Ac. TRP de 12.09.2013 (Aristides Rodrigues de Almeida), cit. Contra, Ac. do TRE de 6.06.2013 (Canelas Brás), cit.

e às circunstâncias em que a lei foi elaborada – claramente a de intervir na polémica jurídica que começou por se assinalar<sup>127</sup>.

Ora, para além da intervenção legislativa em apreço, na forma e no conteúdo, merecer as mais sérias reservas do ponto de vista do legislador “plenamente sabedor do seu ofício”, a aplicação do novo n.º 3 do art. 30.º da LGT aos planos de recuperação *em curso* (aprovados mas ainda não homologados) – já o dissemos – está longe de significar aquilo que esta jurisprudência deduziu, mas apenas que a esses planos se aplicam, no que tange aos créditos fiscais, os princípios da legalidade e da igualdade tributárias, com o sentido e alcance que também ficaram expostos.

Por outro lado, vimos ser prática comum dos governos incluir, nas leis de orçamento do Estado, autorizações legislativas em vez de “normas acabadas”, para escapar à transitoriedade da lei orçamental (e de todas as suas disposições), habilitando o governo a, por decreto-lei, alterar determinado regime jurídico no sentido pretendido. Teria sido, sem dúvida, esta a atitude tomada pelo legislador razoável de que nos fala Manuel de Andrade<sup>128</sup>, munindo-se de autorização parlamentar – que obteria sem dificuldade, atenta até a “proverbial distracção” dos deputados – para introduzir no CIRE, que é a sede própria, as alterações que julgasse necessárias e que passariam, desde logo, pela inclusão dos créditos fiscais no n.º 2 do art. 196.º, *cortando cerce todas as questões*, se na realidade fosse essa a sua intenção, então sim, *blindando* esses créditos e assumindo, sem reboço e integralmente, as consequências de uma tal decisão.

Mas não foi isso que sucedeu, como se sabe. Pelo contrário, posteriormente à LOE2011, o CIRE sofreu alterações de fundo, cujo sentido geral é exactamente oposto à interpretação em comentário: a reforma de 2012, com a mudança de paradigma – da liquidação para a recuperação<sup>129</sup> — e a revisão de 2017/2018, com, entre outras inovações, dentro e fora do CIRE, o aperfeiçoamento do regime do PER — e, quanto aos créditos fiscais, nem uma palavra!

#### **5.4. Apreciação dos argumentos da doutrina que não aceita a modificabilidade dos créditos fiscais nos termos do CIRE**

— “Os n.ºs 2 e 3 do artigo 36.º da LGT são peremptórios ao estabelecer que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes e que a Administração Tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei<sup>130</sup>.”

<sup>127</sup> Ibidem.

<sup>128</sup> Ob. e loc. cit.

<sup>129</sup> Há, realmente, um novo CIRE depois da Lei n.º 16/2012: MADALENA PERESTRELO DE OLIVEIRA, cit., p. 55.

<sup>130</sup> SUZANA TAVARES DA SILVA/MARTA COSTA SANTOS, cit., p. 4.

Reside aqui um dos vários equívocos em que, salvo o respeito devido por outras opiniões, cai esta argumentação: o de que a aprovação de um plano de recuperação de empresa, nos termos do CIRE, corresponde a alteração de situações e relações jurídicas “por vontade das partes”.

Não corresponde: seria assim se, na hipótese em estudo, os credores, incluindo a AT/ISS, celebrassem um acordo (contrato), visando a recuperação da empresa, que previsse modificação dos créditos - a actuação dos credores privados estaria legitimada pela sua autonomia e plena disponibilidade dos seus créditos, mas a da AT/ISS estaria ferida de nulidade por ilegal, violando, desde logo, o art. 36.º da LGT<sup>131</sup>. No nosso caso, a actuação dos credores tem de se pautar pelas regras do CIRE, pois só o seu cumprimento conduz à produção dos efeitos nele previstos, designadamente, a afectação dos créditos, nos termos do art. 196.º, 1, ou do art.17.º- F, 10, consoante os casos.

Não é a vontade dos credores que opera estes efeitos, antes os instrumentos legais disponibilizados para que os credores, na autonomia que a lei lhes concede e na colectividade que lhes impõe, encontrem a solução que conduza à recuperação ou revitalização da empresa insolvente ou pré-insolvente. É da lei - CIRE - e não da vontade dos credores que a eventual modificação dos créditos fiscais, como exigência dessa recuperação, resulta.

E não colhe dizer - repetimo-lo - que o princípio da legalidade fiscal impõe que as condições de modificação dos créditos fiscais sejam exclusivamente as fixadas pelas leis formalmente fiscais<sup>132</sup>, interpretação que, não se apoiando em qualquer texto legal, só pode radicar na pré-compreensão do intérprete, moldada por um “fiscalismo” ou “*raison d’État* fiscal inaceitáveis no Estado de direito”<sup>133</sup>.

— “*Os créditos fiscais são indisponíveis, irrenunciáveis e intransmissíveis, natureza que radica no dever fundamental de contribuição para os encargos públicos, segundo uma igualdade relativa, medida pela capacidade contributiva*”<sup>134</sup>.

Já analisámos o conceito de *indisponibilidade* dos créditos fiscais, concluindo que se trata de uma indisponibilidade relativa, que admite as excepções previstas na lei, sendo irrelevante que a lei seja ou não formalmente fiscal, desde que respeite a reserva imposta pelo art. 103.º,

<sup>131</sup> Cremos ser este o fundamento da norma do art. 14.º, 3, da Lei n.º 8/2018, de 2.03, que aprovou o RERE. Tratando-se aí de um acordo extrajudicial, dominado pela liberdade e autonomia contratual, bem se compreende que, na ausência de específica norma legal - de leis formalmente fiscais ou não -, a aceitação pela Administração de condições de modificação dos créditos fiscais viole o princípio da legalidade fiscal e, em particular, o art. 30.º da LGT. No entanto, isto nada tem a ver com o problema que nos ocupa, dada a diferente natureza dos acordos celebrados no âmbito do RERE e os planos de revitalização ou de recuperação - o que, para além do mais, se vê bem pelos respectivos efeitos: Lei n.º 8/2018, art. 23.º, 1; CIRE, art. 17.º-I -, pelo que não serve de argumento no sentido propugnado pela corrente doutrinal em apreciação (SARA LUÍS DIAS, cit., p. 176 e nota 474).

<sup>132</sup> *Supra*, nota 98.

<sup>133</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, cit., p. 278.

<sup>134</sup> AA., ob. e loc. cit. *supra*, nota 130.

2, da CRP, que abrange apenas os elementos essenciais dos impostos e não a sua cobrança, fase que nos interessa.

É claro que, atenta a subordinação da Administração aos princípios da legalidade fiscal ou da legalidade puramente administrativa, conforme os casos, é-lhe vedado *renunciar* aos créditos fiscais, o que seria próprio de uma pura discricionariedade, que lhe está obviamente vedada.

À *intransmissibilidade* dos créditos fiscais aplica-se, *mutatis mutandis*, o que dissemos a respeito da sua indisponibilidade, como ressalta, desde logo, do disposto no art. 200.º do CRCSPSS, que permite a alienação de créditos da segurança social, e no art. 2.º da Lei n.º 103/2003, que regula e harmoniza os princípios básicos de cessão de créditos do Estado e da segurança social para titulação<sup>135</sup>.

A afirmação da igualdade relativa, medida pela *capacidade contributiva*, é inteiramente correcta e bem-vinda, nos termos explanados.

Diga-se, porém, em abono da verdade, que nada disto sustenta a posição em análise.

— “O princípio da indisponibilidade do crédito fiscal por parte do respectivo credor encontra igualmente acolhimento no regime jurídico da insolvência, encontrando-se expressamente previsto no regime jurídico da exoneração do devedor, onde o legislador teve o cuidado de estipular que a mesma não abrange os créditos tributários (alínea d), n.º 2, artigo 245.º do CIRE)”<sup>136</sup>.

De facto, entre os “créditos ressalvados” da exoneração do passivo restante, ou melhor, do efeito extintivo em que ela se traduz<sup>137</sup>, contam-se os “créditos tributários e da segurança social”<sup>138</sup>.

Estamos, todavia, numa situação completamente diferente da que temos vindo a tratar. O instituto da exoneração do passivo restante, como é geralmente sabido, foi introduzido no CIRE, por via dos direitos alemão e norte-americano, para permitir, não a recuperação de empresas<sup>139</sup>, mas uma segunda oportunidade para pessoas singulares sobreendividadas, particularmente num contexto económico-social em que as dificuldades das famílias se encontram com uma oferta de crédito ao consumo que frequentemente ultrapassa os limites da razoabilidade.

Há, assim, uma nítida diferença teleológica entre os institutos da exoneração do passivo restante e os da revitalização ou recuperação da empresa, sendo que no primeiro caso a *ratio*

<sup>135</sup> L. MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS, cit., p. 137, nota 323.

<sup>136</sup> SUZANA TAVARES DA SILVA/MARTA COSTA SANTOS, cit., p. 6.

<sup>137</sup> CATARINA SERRA, cit., p. 574 e ss.

<sup>138</sup> CIRE, art. 245.º, 1, d).

<sup>139</sup> Apesar de, aplicando-se exclusivamente a pessoas singulares – e portanto, atendendo ao âmbito subjectivo da nossa actual lei da insolvência (CIRE, art. 2.º, 1), excluindo pessoas colectivas e patrimónios autónomos -, não distinguir entre empresários e não empresários (CATARINA SERRA, cit., pp. 561-562) – cfr. CIRE, art. 235.º - o que significa que a “função de exoneração” não é, claramente, “função de recuperação”.

*legis* é conceder um *fresh start* que permita reintegrar o devedor no mercado e, no segundo, salvar a empresa e a sua função económica e social.

Daí que o legislador tenha decidido, no art. 245.º do CIRE, limitar os créditos exoneráveis aos de fonte negocial, com exclusão dos que derivam da lei,<sup>140</sup> por entender que não se justificaria ir mais longe na ponderação dos interesses em confronto; e, no que respeita aos institutos da revitalização e recuperação da empresa, tenha decidido não excluir qualquer dos créditos ali ressalvados, por entender ser essa a melhor forma de acautelar os interesses públicos subjacentes.

Estamos perante regimes jurídicos totalmente diferentes, tanto nos pressupostos como nos fins, sendo que na matéria da recuperação da empresa em dificuldade não procedem as razões justificativas da regulamentação da exoneração do passivo restante – não constituindo a exclusão expressa do art. 245.º, 1, d) do CIRE argumento válido no sentido pretendido.

— *"Permitir que sejam os credores a definir as condições e forma de pagamento dos créditos tributários, para além dos limites previstos na LGT e no CPPT, ofenderia o princípio da legalidade tributária, previsto nos artigos 8.º da LGT e 103.º da CRP, nos termos do qual todos os elementos da relação jurídico-tributária têm de estar tipificados na lei (lei formal da Assembleia da República ou decreto-lei do Governo, na sequência de uma lei de autorização legislativa emitida pelo Parlamento para esse efeito)"*<sup>141</sup>.

Duas breves notas apenas sobre este ponto, aliás já por nós afluído neste trabalho: em primeiro lugar, não são os credores, no pleno exercício da sua autonomia privada, que definem as condições e forma de pagamento dos créditos tributários – o que, aliás, só por caricatura se poderia considerar – mas é a instituição jurídica assembleia de credores, no caso do processo de insolvência, ou o regime instituído pelo art. 17.º-F, 5 e 6, do CIRE, para o processo de revitalização, que, aprovando o plano de recuperação da empresa, determina, nos termos do art. 196.º, 1, as medidas com incidência no passivo pressupostas pela recuperação em que eventualmente se incluam condições que modifiquem o crédito tributário – o que é radicalmente diferente.

Em segundo lugar, estamos aqui no momento da cobrança dos impostos, matéria não abrangida pelo princípio da legalidade fiscal, mas apenas pelo princípio geral da legalidade que vincula a administração pública, que apenas exige previsão legal (em lei ou decreto-lei) e, portanto, se satisfaz plenamente com as normas do CIRE<sup>142</sup>.

— *"Julgamos, assim, que, à luz do panorama legislativo atual, é totalmente impossível o perdão de dívidas de natureza tributária em resultado da aprovação de um plano de recuperação no processo de insolvência"*

<sup>140</sup> Idem, pp. 576-577.

<sup>141</sup> SARA LUÍS DIAS, cit., p. 175.

<sup>142</sup> *Supra*, nota 79.



ou no PER ou no PEAP, estendendo-se tal entendimento aos créditos tributários que tenham sido graduados como créditos comuns, em virtude da extinção de privilégios creditórios e garantias reais operada pelo art. 97.º do CIRE, pois o critério é exatamente o mesmo. Apesar destes créditos perderem os seus privilégios, continuam a resultar de uma relação jurídico-tributária, pelo que são indisponíveis e não podem ser objeto de redução ou extinção ou alvo de moratórias não contempladas na legislação tributária<sup>143</sup>.

Conclusão que não encontra acolhimento no nosso actual ordenamento jurídico: não há qualquer princípio ou norma, constitucional ou legal, que confira exclusividade às leis formalmente fiscais para dispor quanto às “condições e forma de pagamento dos créditos tributários” (cobrança), pelo que o princípio da legalidade, aqui, como vimos, na sua mais simples veste de princípio geral da legalidade da administração pública, apenas impõe a previsão de tais condições em lei ou decreto-lei, formalmente fiscais ou não.

A indisponibilidade destes créditos é relativa, permitindo-se a sua redução, extinção ou concessão de moratória no pagamento desde que respeitados os princípios da legalidade, com o sentido acabado de recordar, e da igualdade fiscal, assente, como também já vimos, na capacidade contributiva do devedor, pressuposto e critério da tributação.

Princípios que naturalmente regem todos os créditos tributários, por impostos e por outros tributos, incluindo os que sejam graduados como comuns no processo de insolvência por aplicação do disposto no art. 97.º do CIRE. O que, todavia, não afecta o seu lugar na graduação, só podendo ser pagos após integral pagamento de todos os créditos de classe superior, garantidos e privilegiados; créditos comuns que, na crua realidade das insolvências, fora já de qualquer possibilidade de recuperação da empresa, ou acabam por ser muito reduzidos ou, pura e simplesmente, não pagos<sup>144</sup> – o que significa, afinal, que o falado “fiscalismo”, manifestação também do “arreigado positivismo que tem assolado o direito dos impostos”,<sup>145</sup> se vem a traduzir, na prática, no “pior dos dois mundos”<sup>146</sup>: inviabilização das empresas em dificuldade e impossibilidade de cobrança dos créditos correspondentes às suas dívidas fiscais<sup>147</sup>.

<sup>143</sup> SARA LUÍS DIAS, p. 177.

<sup>144</sup> Consequências que foram claramente demonstradas por PESTANA DE VASCONCELOS (Ob. cit., p. 139) e a que nos referiremos adiante. Sobre o tratamento dos créditos públicos que perdem os privilégios por força do disposto no art. 97.º do CIRE, ver LUÍS A. CARVALHO FERNANDES/JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 2ª edição, Lisboa, Quid Juris, 2013, p. 470.

<sup>145</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, ob. cit., p. 154

<sup>146</sup> L. MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS, cit., p. 141, nota 335.

<sup>147</sup> Sem embargo, todavia, da reversão para os responsáveis subsidiários (LGT, arts. 23.º e ss.) – no que, não sem malícia, se poderia ver o fecho de tal raciocínio: não vale a pena sacrificar os créditos fiscais na fase da recuperação porque, sendo a empresa [*rectius*, a pessoa colectiva, em regra sociedade, que a personifica] declarada insolvente, designadamente por impossibilidade de aprovação/homologação de plano de revitalização, ou tendo essa declaração já tido lugar, e não podendo o credor fiscal ressarcir-se na liquidação da massa insolvente, sempre se poderá lançar mão da reversão fiscal, instrumento cuidadosamente pensado para suprir as falhas de controlo da Administração, a que se junta a inexplicável e inaceitável demora da jurisdição fiscal no controlo da respectiva legalidade.

— *“Os créditos tributários não são iguais aos outros. Da satisfação desses créditos depende o pagamento de pensões e de outras prestações sociais. É o edifício do Estado Social que é posto em causa. O perdão de um euro significa uma refeição a menos servida na cantina a uma criança carenciada”*<sup>148</sup>.

É sabido que, constituindo a principal receita do Estado, os impostos se destinam a financiar a grande maioria das despesas públicas, incluindo as despesas sociais. E que a grande diferença entre as despesas públicas e as privadas é que aquelas, ao contrário destas, não estão subordinadas às receitas, muito embora haja limites ao aumento da tributação, provenientes quer dos efeitos económicos quer políticos da chamada da “carga” fiscal<sup>149</sup>.

E ainda que a orientação social do Estado contemporâneo - ou princípio do Estado social - tem implicações importantes no direito dos impostos, tanto no plano das funções ou incumbências do Estado como no do papel do sistema fiscal na justa repartição dos rendimentos e da riqueza<sup>150</sup>.

Os impostos, como tributos unilaterais, não têm contraprestação directa para o contribuinte nem para o conjunto da sociedade, pois não há qualquer relação sinalagmática entre o dever de pagar impostos e os direitos sociais atribuídos.

Isto mesmo se tem observado em matéria que poderia suscitar maiores dificuldades, a da natureza jurídica (fiscal) das contribuições para a segurança social, em que se vem entendendo que o sinalagma ‘valor pago-benefício auferido’ se foi esbatendo, tornando-se mais impreciso e abrangente, na medida em que o valor da contribuição não depende de uma avaliação do custo ou do risco, mas é fixado por imperativos de política económica e social, e se destina a “financiar a atribuição, pelo sistema público de segurança social, de um conjunto tipificado de prestações sociais, mas também a prossecução de políticas nas áreas laboral, emprego e formação profissional”<sup>151</sup>.

Os créditos fiscais destacam-se, naturalmente, pelos fins públicos das funções e despesas do Estado e, por isso, gozam de um tratamento jurídico diferente (e preferente) dos créditos detidos por entidades privadas. Mas esta constatação não apoia a argumentação em análise porque o nosso ponto não está tanto na igualdade ou desigualdade dos créditos — que o próprio legislador, como vimos, nivela em atenção ao interesse da recuperação da empresa em dificuldade (CIRE, art. 97.º) —, quanto na igualdade dos devedores — será que o contribuinte insolvente é igual ao solvente?

<sup>148</sup> ALEXANDRE DE SOVERAL MARTINS, cit., pp. 463-464.

<sup>149</sup> JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, cit., p. 35 e ss.

<sup>150</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, cit., p. 160.

<sup>151</sup> NAZARÉ COSTA CABRAL, ob. e loc. cit.

## 5.5. A modificação dos créditos fiscais em plano de recuperação da empresa como benefício fiscal e auxílio de Estado?

Tem-se dito também, contra a modificabilidade dos créditos fiscais em plano de recuperação da empresa, que “um perdão ou moratória relativos a dívidas fiscais decididos em assembleia de credores constituiriam um autêntico benefício fiscal, uma medida excepcional a determinar a não cobrança do imposto ditada por interesses económicos e sociais que se entenderia deverem prevalecer no caso concreto. Por exigência constitucional, nem a administração fiscal, nem, muito menos, uma assembleia de credores, podem conceder benefícios fiscais”<sup>152</sup>.

O art. 2.º, 1, do EBF define benefícios fiscais como “as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, pelo que se integram na política extrafiscal ou política de prossecução de objectivos económicos e sociais por via fiscal<sup>153</sup>. E o n.º 2 desse preceito concretiza: “são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior.”

Ora, se, como ensina Casalta Nabais, olharmos para o imposto numa perspectiva dinâmica, encontramos dois momentos essenciais do ponto de vista da sua disciplina jurídica: o *momento normativo*, que é o do estabelecimento, criação, instituição ou incidência do imposto; e o *momento administrativo*, que inclui a aplicação, efectivação, administração ou gestão do imposto.

No primeiro trata-se da definição normativa do imposto: do facto tributário, dos sujeitos activos e passivos da obrigação de imposto, do montante do imposto e dos benefícios fiscais. São os elementos essenciais do imposto que correspondem à instituição ou criação do imposto (CRP, art. 103.º, 2).

O segundo momento trata da identificação do contribuinte (lançamento subjectivo), da determinação da matéria colectável ou tributável e da taxa, no caso de pluralidade de taxas (lançamento objectivo), a determinação da colecta, aplicando a taxa à matéria colectável e, eventualmente, as deduções à colecta, (liquidação) e do pagamento pelo contribuinte (cobrança) – procedimento fiscal, que trata da administração ou gestão do imposto.

Momento administrativo cuja disciplina jurídica não está, como sabemos, dada a sua natureza, subordinada ao princípio constitucional da legalidade fiscal, mas apenas ao princípio geral da legalidade da administração<sup>154</sup>.

Tanto basta para se ver que estamos a falar de coisas diferentes: os benefícios fiscais pertencem ao momento normativo do imposto, definem a incidência jurídica do imposto,

<sup>152</sup> R. D. MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2010, p. 220, *apud* SARA LUÍS DIAS, cit., pp. 175-176, nota 472.

<sup>153</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, cit., p. 390.

<sup>154</sup> *Idem*, p. 61 e ss.

enquanto a cobrança é um acto (ou conjunto de actos) de natureza procedimental, que está fora da reserva constitucional.

Não se pode, pois, considerar a extinção, redução ou concessão de moratória no pagamento de créditos fiscais por efeito de plano de recuperação da empresa, que surge no momento da cobrança, um benefício fiscal.

E, não se tratando de benefício fiscal, não há lugar para falar em auxílio de Estado, no sentido que lhe é dado pelo direito europeu da concorrência<sup>155</sup>.

## 6. Conclusões

Louvando-nos, em geral, nos argumentos da doutrina que propugna a modificabilidade dos créditos fiscais nos planos de recuperação da empresa, tentaremos sintetizar, à sua luz, algumas conclusões:

1ª - Não existem diferenças assinaláveis entre a posição dos credores fiscais e a dos outros credores do devedor insolvente ou pré-insolvente.

2ª - A intervenção do legislador, materializada na LOE2011, está sujeita ao princípio da anualidade do orçamento, pelo que caducou em 31.12.2011, não tendo sido renovada, estando fora da ordem jurídica.

3ª - A indisponibilidade dos créditos fiscais não é absoluta, tão-só relativa, traduzindo-se na exclusão da pura discricionariedade da Administração (AT/ISS), o que bem se compreende dada a natureza dos impostos e, até certo ponto, dos outros tributos.

4ª - O princípio da legalidade fiscal significa hoje "a exigência de os impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de lei (do parlamento)", quer directamente quer através de autorização legislativa, sendo que a matéria reservada está definida no art. 103.º, 2, da CRP.

5ª - A reserva de lei decorrente do princípio da legalidade fiscal circunscreve-se aos elementos essenciais dos impostos (*momento normativo*), não abrangendo qualquer outra matéria fiscal, designadamente, a liquidação e cobrança (*momento administrativo*), cuja disciplina não está sujeita ao princípio da legalidade fiscal, mas apenas ao princípio geral da legalidade da administração pública.

6ª - O CIRE pode, assim, conter a disciplina da cobrança dos impostos, nas situações compreendidas no seu âmbito de regulamentação.

---

<sup>155</sup> Idem, p. 394.

7ª - O princípio da igualdade fiscal, específica expressão do princípio geral da igualdade, entendido no sentido material (igualdade *na lei*) assenta no critério da capacidade contributiva de cada um dos obrigados fiscais, pressuposto e critério da tributação.

8ª - O que o legislador, na LOE2011, nos veio lembrar foi que não é possível o estabelecimento de condições de redução ou extinção dos créditos tributários por lei especial, incluindo a lei da insolvência, sem observância dos princípios da legalidade e da igualdade fiscal. Isto é: que a aprovação de plano de recuperação da empresa que afecte os créditos fiscais só será possível se respeitar aqueles princípios (sendo possível se os respeitar).

9ª - Em parte nenhuma desta (ou de qualquer outra) lei se diz, ou sequer insinua, que os créditos fiscais só podem ser reduzidos ou extintos nos termos especificamente previstos nas leis fiscais, nem que essa redução ou extinção depende de acordo expresso da AT (ou do ISS).

10ª - Não há qualquer indicação do legislador fiscal no sentido de excluir os créditos fiscais do âmbito do CIRE - sendo que mandar aplicar aos planos de recuperação, no que toca aos créditos fiscais, os princípios da igualdade e da legalidade tributária significa a intenção do legislador de os submeter ao regime da insolvência sempre que as circunstâncias o exijam, mas sempre e só observando estes princípios fundamentais do direito tributário (princípios esses que, muito naturalmente, o CIRE não contempla).

11ª - E as circunstâncias exigem-no, claramente, quando o contribuinte devedor - *in casu* a empresa em dificuldade, insolvente ou pré-insolvente - não tem a mesma capacidade contributiva do contribuinte normal, da empresa que não está em nenhuma destas situações.

12ª - Da aplicação das normas formalmente fiscais que dispõem quanto aos efeitos dos planos de recuperação da empresa aos créditos fiscais resultam, por via de regra, soluções incompatíveis com as da lei da insolvência - por exemplo, inviabilizando a redução dos créditos fiscais comuns na mesma medida dos restantes créditos comuns -, verificando-se uma antinomia ou contradição normativa, geradora de uma *lacuna de colisão* que pode ser preenchida mediante uma fórmula normativa materialmente coincidente com uma das normas em concurso (por ser essa a solução havida por mais condizente com o espírito do sistema jurídico).

13ª - E, sendo indubitável que o espírito do sistema jurídico, na hipótese de que tratamos, é o da prevalência da recuperação da empresa sobre a sua liquidação, nada obsta, antes tudo aconselha, a que o intérprete preencha essa lacuna de colisão aplicando aos créditos fiscais o regime do CIRE.

14ª - A indisponibilidade (relativa) dos créditos fiscais exclui a *pura discricionariedade* da Administração, pelo que a posição assumida pela AT ou pelo ISS é irrelevante: quer vote a favor ou contra o plano de recuperação, os créditos fiscais podem ser afectados, com respeito pelos princípios da legalidade e da igualdade tributária, cujo sentido e alcance já precisámos.

15ª - É da lei - CIRE - e não da "vontade dos credores" que a eventual modificação dos créditos fiscais, como exigência da recuperação da empresa, resulta.

16ª - Não se pode considerar a extinção, redução ou concessão de moratória no pagamento de créditos fiscais por efeito de plano de recuperação da empresa, que surge no momento da cobrança, um benefício fiscal. E, não se tratando de benefício fiscal, não há lugar para falar em auxílio de Estado, no sentido que lhe é dado pelo direito europeu da concorrência.

E, por último, permitimo-nos recordar que são “predicados habilitantes do bom jurista não só o espírito de sistema como uma imaginativa fértil e pronta, uma fantasia criativa e bem informada pela experiência da vida, capaz de lhe figurar casos ou contextos situacionais que fecundem a sua *ars inveniendi*”<sup>156</sup> e “que é o caso, e não a norma, o *prius* problemático-intencional e metódico – não se intenciona o problema interpretativo, nem se parte metodicamente nele *da norma para o caso* (em ordem a uma ‘aplicação’ da norma que a sua prévia e abstracta interpretação possibilitasse), mas *do caso para a norma* (mediante a interrogação do critério normativo adequado que a norma possa oferecer para o caso)”<sup>157</sup>.

No nosso caso, o critério normativo é, manifestamente, a recuperação da empresa em dificuldade como meio de evitar a liquidação de empresas ainda viáveis, protegendo os interesses (públicos) da salvaguarda do tecido económico e de fomento do emprego – sem os quais, ao fim e ao cabo, os créditos fiscais, independentemente do seu valor nominal, poderiam, em última análise, perder todo o seu valor económico, prejudicando gravemente as receitas e a satisfação de indispensáveis encargos públicos<sup>158</sup>.

## Bibliografia

ANDRADE, MANUEL A. DOMINGUES DE, *Sentido e Valor da Jurisprudência*, separata do vol. XLVIII do *BFD*, Coimbra, 1973

ASCENSÃO, JOSÉ DE OLIVEIRA, *O Direito, Introdução e Teoria Geral. Uma perspetiva Luso-Brasileira*, 11ª edição, Coimbra, Almedina, 2001

ASCENSÃO, JOSÉ DE OLIVEIRA, “Insolvência: efeitos sobre os negócios em curso,” *ROA*, Ano 65 (2005), II, n.º 11 (www.oa.pt – acesso em 2.09.2021)

ASCENSÃO, JOSÉ DE OLIVEIRA, “Mecanicismo, Equidade e Cláusulas Gerais no Direito das Obrigações”, *RIDB*, Ano 3 (2014), n.º 7, pp. 4733-4749

CABRAL, NAZARÉ COSTA, “Especificidades da relação jurídica contributiva à luz dos vários regimes de segurança social”, *Taxas e contribuições financeiras a favor das entidades públicas e contribuições para a Segurança Social*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 61 e ss.

<sup>156</sup> J. BAPTISTA MACHADO, cit., p. 311.

<sup>157</sup> A. CASTANHEIRA NEVES, *O actual problema metodológico da interpretação jurídica*, I, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, p. 81.

<sup>158</sup> Sobre esta importante distinção, L. MIGUEL PESTANA DE VASCONCELOS, cit., p. 137.

([http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Taxas\\_contribuicoes\\_financieras.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Taxas_contribuicoes_financieras.pdf), acesso em 13.08.2021)

CARVALHO, ORLANDO DE, *Direito Civil (Teoria Geral da Relação Jurídica)*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (policopiado), Coimbra, 1968-69

CATARINO, JOÃO RICARDO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 6ª edição, Coimbra, Almedina, 2020, ebook

CHARTIER, YVES, *Droit des Affaires*, PUF – Presses Universitaires de France, 1984

CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES, *Direito Comercial*, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2016

CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES, *Direito das Sociedades*, I, 3ª edição, Coimbra, Almedina, 2011

CUNHA, PAULO FERREIRA DA, *Direito Constitucional Anotado*, Lisboa, Quid Juris, 2008

CUNHA, PAULO FERREIRA DA, *Iniciação à Metodologia Jurídica*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2009

DIAS, SARA LUÍS, *O Crédito Tributário no Processo de Insolvência e nos Processos Judiciais de Recuperação*, Coimbra, Almedina, 2021

FERNANDES, LUÍS A. CARVALHO/LABAREDA, JOÃO, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 2ª edição, Lisboa, Quid Juris, 2013

GARRETT, JOÃO ANTÓNIO BAHIA DE ALMEIDA, "Créditos do Estado e Recuperação da Empresa no Direito Português", *Revista CEJ*, Brasília, Ano XVIII, n. 63, p. 25-41, maio/ago. 2014

GARRETT, JOÃO ANTÓNIO BAHIA DE ALMEIDA, *A (Des)Codificação do Direito Comercial Português*, Porto, 2018

GONÇALVES, RENATO, "Recuperação de empresas – um desígnio continuado", SERRA, CATARINA, *IV Congresso de Direito da Insolvência* (coord.), Coimbra, Almedina, 2017

LEITÃO, LUÍS MANUEL TELES DE MENEZES, *Direito da Insolvência*, 8ª edição, Coimbra, Almedina, 2018

LIMA, PIRES DE/VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado*, I, Coimbra, Coimbra Editora, 1967

MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 1994 (7ª reimpressão)

MARTINS, ALEXANDRE DE SOVERAL, *Um Curso de Direito da Insolvência*, 2ª edição, Coimbra, Almedina, 2017

MONTEIRO, ANTÓNIO PINTO, "Interpretação e o protagonismo da doutrina", *RLJ*, Ano 145.º, N.º 3995 (Nov.- Dez. 2015), pp. 66-77

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 8ª edição, Coimbra, Almedina, 2015

NEVES, A. CASTANHEIRA, *Fontes do Direito*, POLIS, 2, col. 1512-1578

NEVES, A. CASTANHEIRA, *O Instituto dos "Assentos" e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais*, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014

NEVES, A. CASTANHEIRA, *O actual problema metodológico da interpretação jurídica*, I, Coimbra, Coimbra Editora, 2003

OLIVEIRA, MADALENA PERESTRELO DE, *Limites da autonomia dos credores na recuperação da empresa insolvente*, Coimbra, Almedina, 2013

RAMOS, ANTÓNIO FONSECA, "Os Créditos Tributários e a Homologação do Plano de Recuperação", *Revista de Direito da Insolvência*, n.º 0 (2016), ebook

RIBEIRO, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 1995

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *A blindagem dos créditos tributários, o processo de insolvência e a conveniência de um Direito tributário flexível*, (<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/62136/1/Insolv%c3%aaancia%20e%20DT.pdf>, acesso em 30.08.2021)

SANTOS, HUGO LUZ DOS, "Os créditos tributários e a criação de normas imperativas, no contexto do direito da insolvência: "Das Prinzip Verantwortung" ou a ética da (ir) responsabilidade – estudo realizado a partir da análise da jurisprudência recente dos tribunais superiores", *Julgar*, 23, 2014

SERRA, CATARINA, *Lições de Direito da Insolvência*, Coimbra, Almedina, 2018

SERRA, CATARINA, "Créditos tributários e princípio da igualdade entre os credores – dois problemas no contexto da insolvência de sociedades", *Direito das Sociedades em Revista*, Outubro 2012, Ano 4, Vol. 8, Coimbra, Almedina, pp. 75-101

SILVA, SUZANA TAVARES DA/SANTOS, MARTA COSTA, *Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência*, 2013 (<https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/24784> - último acesso em 30.08.2021).

SOARES, ROGÉRIO EHRHARDT, *Direito público e sociedade técnica*, Tenacitas, Coimbra, 2008

VASCONCELOS, L. MIGUEL PESTANA DE, *Recuperação de empresas: o processo especial de revitalização*, Coimbra, Almedina, 2017

XAVIER, ANTÓNIO LOBO, "O Orçamento como Lei", *BCE*, XXXV, 1992

## **Jurisprudência**

### Tribunal Constitucional

Ac n.º 326/92 (Tavares da Costa)

Ac. n.º 183/96 (Monteiro Diniz)

Ac. n.º 1203/96 (Assunção Esteves)



#### Supremo Tribunal de Justiça

- Ac. de 13.01.2009 (Fonseca Ramos)
- Ac. de 4.06.2009 (Álvaro Rodrigues)
- Ac. de 2.03.2010 (Silva Salazar)
- Ac. de 15.12.2011 (Silva Gonçalves)
- Ac. de 10.05.2012 (Álvaro Rodrigues)
- Ac. de 14.06.2012 (Oliveira Vasconcelos)
- Ac. de 18.02.2014 (Fonseca Ramos)
- Ac. de 13.11.2014 (Salreta Pereira)
- Ac. de 10.05.2018 (Fonseca Ramos)
- Ac. de 9.06.2021 (Luís Espírito Santo)

#### Tribunal da Relação de Coimbra

- Ac. de 27.09.2011 (Artur Dias)
- Ac. de 17.01.2012 (Alberto Ruço)
- Ac. de 5.12.2012 (Teles Pereira)
- Ac. de 11.12.2012 (Maria José Guerra)
- Ac. de 17.09.2013 (Maria Domingas Simões)
- Ac. de 1.10.2013 (Barateiro Martins)
- Ac. de 13.01.2015 (Moreira do Carmo)
- Ac. de 13.09.2016 (Maria João Areias)
- Ac. de 10.12.2019 (Freitas Neto)

#### Tribunal da Relação de Évora

- Ac. de 28.06.2012 (Paulo Amaral)
- Ac. de 6.06.2013 (Canelas Brás)
- Ac. de 29.01.2015 (Conceição Ferreira)
- Ac. de 12.03.2015 (Bernardo Domingos)
- Ac. de 8.10.2015 (Jaime Pestana)

Ac. de 10.06.2016 (Sílvio Sousa)

Ac. de 24.05.2018 (Albertina Pedroso)

Ac. de 21.05.2020 (Vítor Sequinho)

#### Tribunal da Relação de Guimarães

Ac. de 4.10.2011 (Rosa Tching)

Ac. de 18.10.2011 (Maria Catarina Gonçalves)

Ac. de 27.02.2012 (Conceição Bucho)

Ac. de 24.07.2012 (Maria Catarina Gonçalves)

Ac. de 17.01.2013 (Moisés Silva)

Ac. de 23.04.2013 (António Santos)

Ac. de 23.04.2013 (Paulo Barreto)

Ac. de 2.05.2013 (Amílcar Andrade)

Ac. de 13.06.2013 (Manuel Bargado)

Ac. de 1.10.2013 (Maria da Purificação Carvalho)

Ac. de 15.10.2013 (Manuela Fialho)

Ac. de 29.10.2013 (Edgar Gouveia Valente)

Ac. de 25.11.2013 (António Santos)

Ac. de 11.07.2013 (António Sobrinho)

Ac. de 15.10.2015 (Eva Almeida)

Ac. de 15.12.2016 (Cristina Cerdeira)

#### Tribunal da Relação de Lisboa

Ac. de 16.11.2010 (Pedro Brighton)

Ac. de 24.01.2013 (Maria José Mouro)

Ac. de 14.03.2013 (Maria Teresa Pardal)

Ac. de 23.05.2013 (Maria Amélia Ameixoeira)

Ac. de 20.06.2013 (Maria Teresa Pardal)

Ac. de 22.10.2013 (Rosa Ribeiro Coelho)

Ac. de 14.11.2013 (Alexandrina Branquinho)

Ac. de 21.11.2013 (Ilídio Sacarrão Martins)  
Ac. de 5.12.2013 (Ilídio Sacarrão Martins)  
Ac. de 28.01.2014 (Maria do Rosário Morgado)  
Ac. de 30.01.2014 (Gilberto Jorge)  
Ac. de 23.04.2015 (Olindo dos Santos Geraldés)  
Ac. de 30.04.2015 (Octávia Viegas)  
Ac. de 28.05.2015 (Carla Mendes)  
Ac. de 22.09.2020 (Amélia Sofia Rebelo)  
Ac. de 27.10.2020 (Manuela Espadaneira Lopes)

Tribunal da Relação do Porto

Ac. de 4.07.2011 (Anabela Luna de Carvalho)  
Ac. de 13.07.2011 (Soares de Oliveira)  
Ac. de 14.11.2011 (Rui Moura)  
Ac. de 11.09.2012 (Maria Cecília Agante)  
Ac. de 1.10.2012 (Ana Paula Carvalho)  
Ac. de 12.09.2013 (Aristides Rodrigues de Almeida)  
Ac. de 30.09.2013 (Oliveira Abreu)  
Ac. de 21.10.2013 (Carlos Querido)  
Ac. de 26.11.2013 (Maria Graça Mira)  
Ac. de 17.02.2014 (Alberto Ruço)  
Ac. de 19.01.2015 (Abílio Costa)  
Ac. de 22.05.2017 (Augusto de Carvalho)

(texto submetido a 12.09.2021 e aceite para publicação a 26.10.2021)