

## **A indisponibilidade dos créditos tributários no Processo Especial de Revitalização**

### **The unavailability of tax credits in the Special Revitalization Process**

**Patrícia Santos<sup>1</sup>**

Instituto Politécnico do Porto

**Maria João Machado<sup>2</sup>**

Instituto Politécnico do Porto

**Sumário:** 1. Introdução. 2. O processo especial de revitalização. 3. A indisponibilidade dos créditos tributários. 3. Conclusões. 4. Bibliografia.

**Resumo:** Neste artigo será abordado um problema que nos dias de hoje ainda dificulta o sucesso do Processo Especial de Revitalização (PER), que é a indisponibilidade dos créditos tributários. Há, quanto a este assunto, uma querela doutrinária e jurisprudencial. Enquanto uns entendem que o plano de recuperação que preveja o pagamento em prestações, o perdão e/ou redução da dívida tributária, sem o voto favorável da Autoridade Tributária (AT), sofre um vício que determina a sua nulidade, devendo a sua homologação ser recusada, outros entendem que o plano sofre de invalidade parcial que determina a sua redução, o que permite “aproveitar” o restante plano e apenas declarar essas cláusulas nulas.

**Palavras-chave:** Créditos Tributários, Insolvência, Processo Especial de Revitalização, Programa Capitalizar.

**Abstract:** This article will address a problem that still hinders the success of the Special Revitalization Process (PER), which is the unavailability of tax credits. There is a doctrinal and jurisprudential quarrel on this subject. While some understand that the recovery plan that provides for payment in installments, forgiveness and/or reduction of tax debt, without the favorable vote of the Tax Authority (AT), suffers a defect that determines its nullity, and approval should be rejected, others consider that determines its reduction, which allows it to “take advantage” of the remaining plan and only to declare these clauses null.

**Keywords:** Tax credits, Insolvency, Special Revitalization Process, Programa Capitalizar.

#### **Introdução**

Para a maior parte das empresas concretizar o seu objeto social (produzir um produto ou prestar um serviço), torna-se necessário fazer grandes investimentos, quer em capital fixo – infraestruturas, quer em capital circulante – trabalhadores, matérias-primas, etc. Além disso, no âmbito dos negócios, são tributados impostos, não só pela Autoridade Tributária e Aduaneira (por exemplo o IVA, IRC), como

---

<sup>1</sup> Mestre em Solicitoria, Instituto Politécnico do Porto. Email: 8130191@estg.ipp.pt

<sup>2</sup> Doutora em Direito, Professora Adjunta do Instituto Politécnico do Porto, membro do CIICESI - Centro de Inovação e Investigação em Ciências Empresariais e Sistemas de Informação, Escola Superior de Tecnologia e Gestão/Politécnico do Porto. Email: mjm@estg.ipp.pt.

também pela Segurança Social (taxa de retenção salarial). Assim sendo, com tantos encargos, há empresas que enfrentam sérias dificuldades em cumprir todas as suas obrigações, atravessando fases difíceis na sua vida económico-financeira.

Para evitar que essas empresas se tornem insolventes, surgiu o Processo Especial de Revitalização, um mecanismo que se aplica a empresas em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, com vista a conseguir a sua recuperação e, assim, evitar a sua declaração de insolvência.

O PER foi introduzido no ordenamento jurídico português pela Lei n.º 16/2012, de 20 de abril, que alterou o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aditando um capítulo constituído pelos artigos 17.º-A a 17.º-I, em contraciclo com a filosofia geral do CIRE, em vigor desde 2004, que tinha como objetivo assegurar a “satisfação, pela forma mais eficiente possível, dos direitos dos credores”<sup>3</sup>.

Constitui uma das medidas resultantes do Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, subscrito pelo Governo Português, o BCE, a UE e o FMI em 17 de Maio de 2011<sup>4</sup>.

O PER foi pela primeira vez alterado pelo Decreto-Lei n.º 26/2015 de 06 de fevereiro, cujo objetivo foi promover “um enquadramento mais favorável à reestruturação e revitalização de empresas, ao financiamento de longo prazo da atividade produtiva e à emissão de instrumentos híbridos de capitalização, alterando o Sistema de Recuperação de Empresas por via Extrajudicial, o Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e o Código das Sociedades Comerciais”<sup>5</sup>.

Mais recentemente, o Decreto-Lei n.º 79/2017, de 30 de junho, que altera o CIRE, constitui uma das medidas do Programa Capitalizar lançado em 2015 pelo atual Governo<sup>6</sup>.

No que respeita ao PER, que constituiu o objeto deste estudo, tratou-se de instituir “um sistema menos burocrático, com uma intervenção do tribunal mais diminuta e que tem como ulterior escopo evitar que a empresa tenha de apresentar-se ao regime comum da insolvência e, em última instância à liquidação”<sup>7</sup>.

Contudo, apesar desta reforma, o PER ainda apresenta problemas, designadamente no que toca aos créditos tributários e da segurança social, que dificultam a sua homologação. O normativo previsto no artigo 30.º da Lei Geral Tributária (LGT<sup>8</sup>) dificulta a homologação do plano de revitalização resultante do PER, devido à indisponibilidade dos créditos tributários.

---

<sup>3</sup> “Sendo a garantia comum dos créditos o património do devedor, é aos credores que cumpre decidir quanto à melhor efectivação dessa garantia, e é por essa via que, seguramente, melhor se satisfaz o interesse público da preservação do bom funcionamento do mercado.” - ponto 3. do preâmbulo do Decreto-Lei 53/2004, de 18 de março, que aprova o CIRE.

<sup>4</sup> Sobre as origens do PER cfr., designadamente, GONÇALVES, F. O processo especial de revitalização. “*Estudos de Direito da Insolvência*”. Coord. EPIFÂNIO, M.R. Editora Almedina, Coimbra, 2015, p.51.

<sup>5</sup> Sumário do Decreto-Lei 26/2015, de 06 de fevereiro.

<sup>6</sup> XXI Governo Constitucional de Portugal

<sup>7</sup> EQUIPA DE REESTRUTURAÇÕES E INSOLVÊNCIAS PLMJ. *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p.62.

<sup>8</sup> Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, alterada pelos - Rect. n.º 7-B/99, de 27/02, - Lei n.º 100/99, de 26/07, [Lei n.º 3-B/2000, de 04/04](#), Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, Lei n.º 15/2001, de 05/06, Lei n.º 16-A/2002, de 31/05, Decreto-Lei n.º 229/2002, de 31/10, Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, Decreto-Lei n.º 320-A/2002, de 30/12, Decreto-Lei n.º 160/2003, de 19/07, Lei n.º 107-B/2003, de 31/12, Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, Lei n.º 50/2005, de 30/08, Lei n.º 60-A/2005, de 30/12, Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20/12, Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, Lei n.º 19/2008, de 21/04, Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, Lei n.º 94/2009, de 01/09, Lei n.º 3-B/2010, de 28/04, Lei n.º 37/2010, de 02/09, Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, Decreto-Lei n.º 29-A/2011, de 01/03, Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, Decreto-Lei n.º 32/2012, de 13/02, Lei n.º 20/2012, de 14/05, Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17/01, Decreto-Lei n.º 71/2013, de 30/05, Decreto-Lei n.º 82/2013, de 17/06, Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, Lei n.º 82-B/2014, de 31/12, Lei n.º 82-E/2014, de 31/12, Lei n.º 7-A/2016, de 30/03, Lei n.º 13/2016, de 23/05, Lei n.º 42/2016, de 28/12, Lei n.º 14/2017, de 03/05, Lei n.º 30/2017, de 30/05, Decreto-Lei

### O Processo Especial de Revitalização

O PER caracteriza-se por ser um instrumento processual<sup>9</sup>, de cariz negocial, que funciona como um processo pré-insolvencial, cuja vantagem é a possibilidade de o devedor obter um plano de recuperação sem ser declarado insolvente<sup>10</sup>.

Como prevê o n.º1 do artigo 17.º-A do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, “o PER destina-se a permitir que o devedor estabeleça negociações com os credores, ou seja, visa criar as condições necessárias para que se estabeleçam negociações com o propósito de conseguir um acordo”<sup>11</sup>.

O recurso ao PER está consagrado no artigo 1º n.º 2 do CIRE que prevê que “estando em situação económica difícil, ou em situação de insolvência meramente iminente, a empresa pode requerer ao tribunal a instauração de processo especial de revitalização (...)”.

No que respeita ao seu regime jurídico, o PER encontra-se previsto entre os artigos. 17.º-A e 17.º-J do CIRE, sendo que estes preceitos, em várias situações, remetem para outros do mesmo diploma legal.

O Decreto-Lei 79/2017, de 30 de junho, alterou a anterior redação do artigo 17º-A, cingindo o recurso ao PER apenas às empresas<sup>12</sup>, ao contrário do que anteriormente se passava<sup>13</sup> (não tinha necessariamente que ser uma pessoa coletiva<sup>14</sup>), que permitia a qualquer devedor lançar mão deste processo.

Nos termos do disposto no n.º1 do artigo 17.º-A do CIRE, o PER destina-se a devedor que se encontre comprovadamente em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, sendo portanto a sua recuperação algo de possível<sup>15</sup>, pelo que se subentende então que “este não poderá recorrer a este processo se já se encontrar em situação de insolvência efectiva, definida como a impossibilidade de cumprimento das obrigações vencidas (artigo 3º n.º1), e também, no caso das pessoas coletivas da manifesta superioridade do activo em relação ao

---

n.º 93/2017, de 01/08, Lei n.º 92/2017, de 22/08, Lei n.º 91/2017, de 22/08, Lei n.º 98/2017, de 24/08, Lei n.º 114/2017, de 29/12, Retificação n.º 6/2018, de 26/02 e Lei n.º 39/2018, de 08/08.

<sup>9</sup> Acórdão do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 17 de março de 2016 – Proc. 33/13.7TTBRG.P1.G1.S2. Relator: Ana Luísa Galdes.

<sup>10</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA de 07 de março de 2017 – Proc. 2710/16.1T8VIS.C1 Relator: António Domingos Pires Robalo. “O processo especial de revitalização (PER) funciona como um processo pré-insolvencial (no sentido de preventivo de uma potencial insolvência), cuja grande vantagem é a possibilidade de o devedor obter um plano de recuperação sem ser declarado insolvente e através do qual se reserva aos credores um papel fundamental: o de “consentirem (pelo menos momentaneamente) no sacrifício dos seus direitos para viabilizarem o PER ou, então, manterem-se irredutíveis”.

<sup>11</sup> CASANOVA, N.S.; DINIS, D.V. “Per - O Processo Especial de Revitalização. Comentários aos artigos 17º-A a 17º-I do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas”. Coimbra: Coimbra Editora, 1ª ed., 2014, p.10.

<sup>12</sup> Objetivo do Programa Capitalizar - eixo III, ponto 3: “Reservar o recurso ao PER a pessoas coletivas (podendo as pessoas singulares já aceder ao PARI e ao PERSI)”.

<sup>13</sup>Cfr. ponto II do sumário do acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO – Proc. 503/14.0TBVFR.P1 de 01 de dezembro de 2014. Relator: Caimoto Jácome. No mesmo sentido: Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES – Proc. n.º 2699/17.0T8VCT-A de 02 de novembro de 2017. Relator: José Amaral.

<sup>14</sup> CASANOVA, N.S.; DINIS, D.S. “Per - O Processo Especial de Revitalização. Comentários aos artigos 17º-A a 17º-I do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas”. 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p.13. Quanto ao conceito de sociedade comercial, o artigo 1º n.º2 do CSC prevê que “São sociedades comerciais aquelas que tenham por objecto a prática de actos de comércio e adoptem o tipo de sociedade em nome colectivo, de sociedade por quotas, de sociedade anónima, de sociedade em comandita simples ou de sociedade em comandita por acções”.

<sup>15</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 17 de dezembro de 2015 – Proc. n.º 3245/14.2T8GMR.G1. Relator: António Santos.

passivo (artigo 3.º n.º2), não podendo assim o processo de revitalização ser utilizado para elidir o dever de apresentação à insolvência (artigo 18.º)<sup>16</sup>.

Caso um devedor em situação de insolvência atual se apresente ao PER e o juiz se aperceba da atualidade da insolvência, deve o pedido ser indeferido liminarmente<sup>17</sup>, ou seja, quando não se verificarem os pressupostos materiais do PER (situação de pré-insolvência ou susceptibilidade de recuperação), deve o pedido ser indeferido liminarmente<sup>18</sup>.

Se, num estado mais avançado do PER, se detetar que a requerente se encontra em insolvência atual, o juiz deve recusar a homologação do plano de recuperação<sup>19</sup>.

Esta matéria gera alguma controvérsia, entendendo alguma jurisprudência que a alegada situação de insolvência atual não obriga o juiz a recusar a homologação do plano, uma vez que não se enquadra nos seus poderes<sup>20</sup>.

Este entendimento justifica-se porque “[...], não compete ao Juiz a quem é comunicada a pretensão do devedor, averiguar (liminarmente) se materialmente se verificam os requisitos previstos no artigo 17.º-B, para o recurso ao PER, bastando que o devedor declare e ateste que se encontra numa situação económica difícil e invoque os pressupostos referidos na lei para dar início ao processo”<sup>21</sup>.

Há também jurisprudência que defende que “Não cabe nos poderes do juiz a recusa oficiosa da homologação do plano com esse fundamento – a alegada insolvência actual da requerente”<sup>22</sup>.

Contudo, há quem entenda que, preliminarmente à nomeação de administrador judicial provisório, o juiz tem o poder-dever de averiguar se as condições declaradas da empresa devedora correspondem à realidade, questão esta que gera controvérsia entre a doutrina e a jurisprudência.

---

<sup>16</sup> LEITÃO, L. M. *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*. Editora Almedina, Coimbra, 10.ª ed. 2018, p.77.

<sup>17</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 20 de fevereiro de 2014 – Proc. n.º 8/14.9TBGMR.G1. Relator: Moisés Silva. No mesmo sentido: Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE LISBOA de 01 de fevereiro de 2018 – Proc. n.º 791/15.4T8AGH-B.L1-2. Relator: Maria José Mouro.

<sup>18</sup> Neste sentido, cfr., também, SERRA, C. *“O processo especial de revitalização na jurisprudência”*. 2.ª ed. Coimbra: Almedina Editora, 2017, p. 49.

<sup>19</sup> Acórdão do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 27 de outubro de 2016 – Proc. n.º 741/16.0T8LRA-A.C1. Relator: José Rainho.

<sup>20</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 22 de junho de 2017 – Proc. n.º 311/16.3T8VLN. Relator: Maria Amália Santos. Ver também: Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO de 12 de julho de 2017 – proc. n.º 841/14.1TYVNG.P1. Relator: Carlos Portela.

<sup>21</sup> Acórdão do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 15 de março de 2005, acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 16 de Maio de 2013 e acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO, de 15 de novembro de 2012.

<sup>22</sup> Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 22 de junho de 2017 – Proc. n.º 311/16.3T8VLN. Relatora: Maria Amália Santos, e de 16 de maio de 2013 – Proc. n.º 284/13.4TBEPs-A.G1. Relatora: Conceição Bucho. Sumário: “Apresentado o requerimento inicial pelo devedor nos termos do artigo 17.º- C do CIRE, ao juiz compete averiguar se o mesmo foi apresentado em conformidade com o disposto nos artigos 17.º-A e B, e proferir o despacho a que alude o n.º 3 do citado artigo 17.º-C, não lhe competindo averiguar se materialmente se verificam os requisitos de que depende o procedimento”. Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE ÉVORA de 21 de abril de 2016 – Proc. n.º 39/16.4T8EVR-A.E1. Relator: Canelas Brás. “Na fase liminar do processo, o juiz não vai fazer uma avaliação completa da situação económico-financeira da entidade objecto da revitalização (...) Nesta fase, apenas lhe compete ver da verificação dos requisitos formais da apresentação à revitalização.” e acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO de 18 de fevereiro de 2016 – Proc. n.º 3521/15.7T8AVR.P1. Relatora: Judite Pires e 15 de novembro de 2011 – Proc. n.º 1457/12.2TJPRT-A.P1. Relator: José Amaral. Sumário: No processo especial de revitalização criado pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, o juiz, ao proferir o despacho a que se refere a segunda parte da alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C do CIRE, não tem que verificar a existência dos requisitos materiais de que depende o recurso a tal procedimento, nem o seu eventual abuso”.

Por outro lado, entende-se que, se o juiz observar razões óbvias de recurso indevido ao PER, tem a faculdade de encerrar o processo, havendo assim apreciação do processo. Esta ideia é reforçada com a letra do artigo 17º-E n.º 2 onde é utilizada a expressão “caso o juiz nomeie administrador judicial provisório”.

Luís M. Martins entende que o “imediato” não deve prejudicar a possibilidade de o juiz aferir da necessidade de aperfeiçoamento, havendo assim lugar a apreciação liminar<sup>23</sup>.

Nesta linha de raciocínio, tem-se vindo a entender que “O processo especial de revitalização admite despacho de indeferimento liminar (...). O tribunal deve indeferir liminarmente o requerimento inicial do PER se o devedor não demonstrar os necessários requisitos adjectivos (designadamente, em matéria de legitimidade) e/ou se se revelar que se encontra numa situação de insolvência, recorrendo a tal procedimento de forma abusiva”<sup>24</sup>.

De acordo com o acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA de 5 de maio de 2015, “Impende, pois, sobre o juiz, como garante da legalidade, nos termos dos artigos 17º-F, n.º 5 e 215º do CIRE, o dever de sindicar o cumprimento dos requisitos aplicáveis à homologação do plano e de a recusar ao devedor insolvente ou insusceptível de recuperação económica, se tiver elementos para o considerar como tal, para assim impedir o uso abusivo do processo de revitalização e preservar a natureza e o fim com que a lei o gizou, bem como a credibilidade que a lei lhe conferiu”<sup>25</sup>. O desembargador Fernando Monteiro<sup>26</sup> subscreveu entendimento semelhante e esclareceu que apesar de o processo especial de revitalização ter uma “feição marcadamente extrajudicial, se a petição revelar inequivocamente que o devedor se encontra numa situação de insolvência, sendo o uso daquele ilegal ou abusivo, o juiz deve recusá-lo liminarmente”.

Não obstante, a reforma de 2017 do CIRE veio tentar diminuir o recurso abusivo ao PER, ao exigir que a declaração junta no início do processo ateste, por contabilista certificado ou revisor oficial de contas, a reunião das condições necessárias para a recuperação do devedor<sup>27</sup>. Ao analisar-se esta nova exigência, à partida, poderá entender-se que esta questão tão controversa deixa de se colocar, sendo da inteira responsabilidade do contabilista certificado ou do revisor oficial de contas. Contudo, ficando os documentos instrutórios do PER arquivados na secretaria judicial, não sendo levados ao juiz no momento da nomeação do administrador judicial provisório, entende-se que não deveria caber nos seus poderes a averiguação

---

<sup>23</sup> MARTINS, L. M. *Recuperação de Pessoas Singulares. Comentário às disposições relativas ao processo especial de revitalização, exoneração do passivo restante e plano de pagamentos aos credores previstas no código da insolvência e da recuperação de empresas*, vol. I, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2012, pp. 31-32.

<sup>24</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA de 14 de junho de 2016. Proc. n.º 4023/15.7T8LRA.C1. Relator: Fonte Ramos. Ponto 3. do Sumário: “3. Se, na prática, o processo de revitalização poderá ser usado em casos em que não deveria sequer ter sido aberto - maxime, que se aplique a devedores em situação de insolvência actual -, portanto, à margem dos pressupostos que definem o seu âmbito de aplicação (artigos 17ºA e 17º-B, do CIRE), tal possibilidade ou eventualidade deverá ficar arredada se e quando o Tribunal dispuser de elementos que permitam concluir pela falta dos necessários pressupostos de natureza adjectiva e/ou pela desconformidade entre o aduzido pelo devedor e os factos demonstrados pelos documentos juntos autos e/ou que o Tribunal venha a reunir, apontando, estes, para situação de insolvência actual, como tal, tradutora da inviabilidade de um qualquer plano de revitalização”.

<sup>25</sup> Proc. n.º 996/15.8T8CRA-A.C1. Relator: Alexandre Reis.

<sup>26</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA de 19 de janeiro de 2015 – Proc. n.º 9425/15.6T8CBR.C1. No mesmo sentido: Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 20 de fevereiro de 2014 – Proc. n.º 8/14.9TBGMR.G1. Relator: Moisés Silva. Sumário: “Não pode recorrer ao PER (processo especial de revitalização) o devedor que, face ao que o próprio alega, está já em estado de insolvência, devendo ser indeferido liminarmente o respetivo pedido, para, além do mais, evitar a violação do dever de apresentação (artigo 18.º do CIRE)”.

<sup>27</sup> Cfr. artigo 17º-A n.º 3 do CIRE.

da situação económica do requerente, tendo que proceder à nomeação imediata do administrador.

Assim, “O Processo Especial de Revitalização (PER) destina-se apenas aos devedores que se encontrem em situação económica difícil ou em situação de insolvência meramente iminente, que ainda seja suscetível de recuperação”<sup>28</sup>, sendo bastante pressuposto do processo de revitalização o facto de o devedor se encontrar somente em situação económica difícil ou, em alternativa, em situação de insolvência meramente iminente<sup>29</sup>.

O PER é um processo de “natureza híbrida, misto de negociação extrajudicial e aprovação judicialmente homologada<sup>30</sup>”, entendendo-se, assim, como natureza mista, o facto de determinados atos serem praticados extrajudicialmente e os restantes serem judiciais. Assim, o PER combina uma fase informal (fase de negociações) e uma fase formal (judicial), aproveitando as vantagens de ambas. A principal característica é a homologação do acordo por uma autoridade independente – o tribunal – e a produção de efeitos pelo acordo, mesmo que haja oposição de alguns credores, sobrepondo-se o consentimento plural ao consentimento individual<sup>31</sup>. Este instrumento veio reduzir a hipótese de bloqueio por alguns credores e evitar processos de insolvência<sup>32</sup>. Além disto, impossibilitou os credores de requerer a insolvência do devedor e de propor ações de cobrança contra o devedor<sup>33</sup>.

Sendo o PER um instrumento híbrido, goza de uma junção de características próprias dos instrumentos judiciais e extrajudiciais, importando fases de domínio judicial, como o despacho de nomeação do administrador judicial provisório e a homologação do acordo de recuperação<sup>34</sup>.

O PER é um processo de carácter eminentemente urgente, de prazos procedimentais curtos, durante os quais os credores concedem ao devedor um período global de «tréguas», o chamado «*standstill*»<sup>35</sup>.

Esta característica manifesta-se caso se observe atentamente o regime do PER. Logo de início esta urgência vem contemplada no artigo 17.º-A n.º3 do CIRE de forma direta<sup>36</sup>. Há também outros normativos que revelam o carácter do PER, entre eles, os artigos 17.º-C n.º4 “o juiz nomeia de imediato”, artigo 17.º-D n.º1, “a empresa comunica, de imediato e por meio de carta registada”, o artigo 17.º-D n.º3, “A lista provisória de créditos é imediatamente apresentada na secretaria do tribunal e publicada no portal *Citius...*”, artigo 17.º-D n.º4, “Não sendo impugnada, a lista provisória de créditos converte-se de imediato em lista definitiva”, artigo 17.º-F n.º1, “...sendo de imediato publicada no portal *Citius* a indicação do depósito”.

---

<sup>28</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA de 10 de julho de 2013 – Proc. n.º 754/13.4TBLRA.C1. Relator: Carlos Moreira.

<sup>29</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 25 de setembro de 2014 – Proc. n.º 983/14.3TBBCL-A.G1. Relator: Estelita de Mendonça.

<sup>30</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 24 de setembro de 2015 – Proc. n.º 378/14.9T8VNF.G1. Relator: Jorge Teixeira.

<sup>31</sup> SERRA, C. “*O Processo Especial de Revitalização na Jurisprudência*”. Editora Almedina, Coimbra, 2ª ed. 2017, p.15.

<sup>32</sup> CRUZ, N. G. “*Processo Especial de Revitalização. Estudo sobre os poderes do juiz*”. Lisboa: Petrony Editora. 2016. p. 26.

<sup>33</sup> IDEM – *Ibidem*, p.26.

<sup>34</sup> CARDOSO, S. F. P. “*O Processo Especial de Revitalização. O efeito standstill*”, Coimbra: Almedina, 2016, p. 26.

<sup>35</sup> Acórdão do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 19 de abril de 2016 – Proc. n.º 7543/14.7T8SNT.L1.S1. Relator: Ana Paula Boularot. Cfr. também Acórdão do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 06 de junho de 2016 – Proc. n.º 12966/16.4T8LSB.L1.S1. Relator: Ana Paula Boularot.

<sup>36</sup> “O processo especial de revitalização tem carácter urgente, aplicando-se-lhe todas as regras previstas no presente código que não sejam incompatíveis com a sua natureza”.

Também se pode denotar a urgência deste processo, por exemplo, quando o regime do PER não prevê a resposta às impugnações formuladas à lista provisória de créditos, ao contrário do que se verifica no processo de insolvência<sup>37</sup>.

Contudo, apesar do caráter urgente do PER, este não “pode levar à desconsideração dos princípios essenciais que norteiam os processos de natureza judicial, nem à desconsideração dos direitos dos credores, na sua relação de conflito com os interesses do devedor”<sup>38</sup>.

### **A indisponibilidade dos créditos tributários**

A este respeito importa referir que há várias classes de credores, a saber, credores garantidos, privilegiados, subordinados e comuns (cfr. artigo 47.º n.º4 do CIRE)<sup>39</sup> e que, segundo o artigo 194.º do CIRE, que consagra o princípio da igualdade dos credores da insolvência – *par conditio creditorum* –, todos os credores do devedor devem exercer os seus direitos no âmbito do mesmo processo de insolvência, em condições de igualdade (dentro de cada classe), não tendo um credor quaisquer direitos ou garantias, que não aqueles que sejam reconhecidos pelo direito da insolvência, e nos precisos termos em que este os reconhece<sup>40</sup>.

Neste contexto, uma das questões que se colocam prende-se com o tratamento, em sede de PER, dado a créditos provenientes da Segurança Social e da Fazenda Nacional. Admitindo que qualquer credor pode cooperar no sentido da recuperação da empresa, à exceção dos credores públicos (cujos créditos são indisponíveis), torna-se criticável que apenas determinados credores suportem esforços no sentido da recuperação da empresa – revelando esta situação uma violação do princípio da igualdade.

O princípio da indisponibilidade do crédito tributário, corolário dos princípios da igualdade e legalidade previstos na Constituição da República portuguesa (CRP)<sup>41</sup>, encontra-se previsto em alguns dispositivos legais, nomeadamente no artigo 85.º n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)<sup>42</sup>, que prevê que “A concessão da moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade tributária subsidiária”, nos n.ºs 2 e 3 do artigo 36.º LGT em que “A administração tributária não pode

---

<sup>37</sup> Cfr. Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 20 de outubro de 2015 – Proc. n.º 749/14.OTBFUN-A.L1-7. Relator: Maria da Conceição Saavedra. “Tendo em conta a especial natureza do processo especial de revitalização, não está prevista no seu âmbito a resposta às impugnações formuladas à lista provisória de créditos por qualquer interessado que assumira posição contrária, contrariamente ao que sucede no processo de insolvência.” Acórdão do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 27 de abril de 2017 – Proc. n.º 1839/15.8T8STR.E1.S1. Relator: Ana Paula Boularot.

<sup>38</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 02 de maio de 2016 – Proc. n.º 5180/15.8T8VNF.G1. Relator: Fernando Fernandes Freitas.

<sup>39</sup> LEITÃO, L. M. “*Direito da Insolvência*”. Editora Almedina, Coimbra, 8ª ed., 2018, p.104.

<sup>40</sup> IDEM – *ibidem*, p.298.

<sup>41</sup> [RUSSO, A. ; SILVA, F. R. “O processo especial de revitalização no espaço de conexão da jurisprudência dos tribunais comuns e dos tribunais tributários”. \*Revista de Direito da Insolvência\*, n.º 1 \(2017\), dir. EPIFÂNIO, M. R.; BRANCO, J. M., p.165.](#)

<sup>42</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26/10), com alteração dos seguintes diplomas: Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, Lei n.º 15/2001, de 05/06, Lei n.º 109-B/2001, de 27/12, Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, Decreto-Lei n.º 38/2003, de 08/03, Decreto-Lei n.º 160/2003, de 19/07, Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, Lei n.º 60-A/2005, de 30/12, Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29/03, Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20/12, Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26/02, Lei n.º 40/2008, de 11/08, Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, Lei n.º 3-B/2010, de 28/04, Lei n.º 55-A/2010, de 31/12, Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17/01, Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, Lei n.º 82-E/2014, de 31/12, Lei n.º 82-B/2014, de 31/12, Lei n.º 7-A/2016, de 30/03, Lei n.º 13/2016, de 23/05, Decreto-Lei n.º 36/2016, de 01/07, Lei n.º 42/2016, de 28/12, Decreto-Lei n.º 93/2017, de 01/08, Lei n.º 100/2017, de 28/08 e Lei n.º 114/2017, de 29/12.

conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei”, e no artigo 37.º n.º 2, que prevê que “a lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa-fé e da indisponibilidade do crédito tributário”. Além de os créditos tributários serem indisponíveis, nos termos do artigo 60.º do CPPT são também irrenunciáveis.

Nesta linha de raciocínio, entende-se então que somente se podem conceder perdões e/ou moratórias nas situações em que o legislador o permita, não podendo a Autoridade Tributária e Aduaneira ou a Segurança Social estabelecer livremente qualquer tipo de negociação, mesmo que estas sejam imprescindíveis à recuperação do devedor<sup>43</sup>, uma vez que a Autoridade Tributária e Aduaneira não tem poder discricionário e que se poderão violar “critérios de juridicidade que informam o direito tributário (princípio da igualdade na contribuição para os encargos públicos) e o direito económico europeu (princípio da concorrência e da proibição de auxílios de Estado)”<sup>44</sup>.

Os tribunais administrativos já se pronunciaram sobre esta matéria, entendendo que o regime que disciplina o PER não afasta os normativos referentes à indisponibilidade dos créditos tributários<sup>45</sup>.

Esta questão gera bastante controvérsia, tornando-se difícil harmonizar o direito da insolvência (após a reforma de 2012<sup>46</sup>) com o preceituado no artigo 30.º da LGT que estipula que o crédito tributário integra a relação jurídica tributária (n.º1 alínea a), que é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou

---

<sup>43</sup> DIAS, S.L. “A afetação do crédito tributário no plano de recuperação da empresa insolvente e no plano especial de revitalização”, *Revista de direito da insolvência*, n.º0, Ed. Coimbra, Almedina, 2016.

<sup>44</sup> SILVA, S.T. ; SANTOS, M. C. *Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência*, p.11, disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt>. [consult. 27/08/2019].

<sup>45</sup> Acórdão do TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL de 04 de fevereiro de 2016 (Relator: Joaquim Condesso) “7. É também por esta razão - por estarmos perante uma obrigação que materializa um dever fundamental de contribuição para os encargos públicos, segundo o princípio da igualdade relativa, medida pela capacidade contributiva de cada sujeito passivo de imposto - que a referida indisponibilidade do crédito tributário prevalece sobre qualquer legislação especial, incluindo o regime da insolvência (cfr. artigo 30, n.º3, da L.G.T.), 8. A “vinculação dos credores” consagrada no artigo 17.º-F, n.º6, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (C.I.R.E.), na redacção da Lei 16/2012, de 20/4, não se sobrepõe à natureza indisponível dos créditos tributários (cfr. artigo 30.º n.º2, da L.G.T.). 9. Os acordos celebrados no âmbito do PER (processo especial de recuperação de empresa que permite a rápida homologação de acordos conducentes à recuperação de devedores em situação económica difícil celebrados extrajudicialmente, num momento de pré-insolvência) passam a vincular também os credores que aos mesmos não se vincularam, desde que respeitada a legislação aplicável à regularização de dívidas à Administração Fiscal. Portanto, apesar do mote principal do novo regime jurídico assentar na optimização das soluções de recuperação e revitalização dos insolventes, é dado um sinal expresso de que isso não poderia sobrepor-se à natureza indisponível dos créditos tributários, tudo conforme se retira da exposição de motivos da proposta de lei que esteve na origem da Lei 16/2012, de 20/4 (elemento histórico de interpretação)”. No mesmo sentido: Acórdãos do SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO de 25 de março de 2015, proc. n.º 0278/15. Relator: Francisco Rothes, de 14 de maio de 2015, proc. n.º 0493/15. Relator: Ascensão Lopes e Acórdão do TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL de 19 de setembro de 2017, proc. n.º 94/17.OBELRA. Relator: Joaquim Condesso.

<sup>46</sup> Serra, C. “Créditos Tributários e o princípio da igualdade entre os credores – dois problemas no contexto da insolvência de sociedades”. *Direito das sociedades em revista.*, ano 4, vol.8., Editora Almedina, Coimbra, 2012, p.99. – Antes da reforma referida, “houve demonstrações de uma grande sensibilidade, por parte do legislador, ao interesse de recuperação de empresas e da necessidade de limitação dos poderes habituais dos credores públicos ... O exemplo mais claro foi a consagração, no artigo 152.º do CPREF, do efeito extintivo da declaração de falência relativamente aos privilégios creditórios do Estado, das autarquias locais e das instituições da Segurança Social”.

extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária (n.º2), e que este regime prevalece sobre qualquer legislação especial (n.º3)<sup>47</sup>.

Catarina Serra questiona se se poderá legitimamente sustentar que os créditos tributários sejam objetivamente merecedores de um regime mais favorável do que os restantes créditos<sup>48</sup>.

A querela surgiu a propósito do plano de insolvência<sup>49</sup> (artigo 215.º do CIRE) mas transferiu-se quase integralmente para o plano de recuperação do PER (artigo 17.º-F do CIRE)<sup>50</sup>.

A posição adotada por Alexandre de Soveral Martins é de que o juiz deve recusar a homologação do plano de insolvência aprovado em assembleia de credores só no caso de violação não negligenciável de regras procedimentais ou das normas aplicáveis ao seu conteúdo<sup>51</sup>. Tudo está, portanto, em saber qual a qualificação da violação das normas da LGT, do CPPT (artigo 196.º) e do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (artigos 190.º, 191.º, 192.º e 199.º): negligenciável ou não negligenciável?<sup>52</sup>.

Uma das linhas de orientação do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA na interpretação do artigo 30.º da LGT, defendida pelo Juiz Conselheiro Fonseca Ramos, tem vindo a entender que a aprovação do acordo pelos credores, em violação do disposto na LGT, determina uma ineficácia relativa quanto às estipulações inerentes a estas entidades credoras (por nulidade das cláusulas que lhes são atinentes, sendo assim o plano parcialmente nulo)<sup>53</sup>. E justifica: “mantendo-se estes créditos “intocáveis”, uma vez que normalmente representam quantias avultadas, quer os

---

<sup>47</sup>Aditado pela Lei do Orçamento de Estado para 2011 – Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro. O artigo 3.º-a) do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (CRCSPSS) determina a aplicação subsidiária da LGT à relação jurídica contributiva. Cfr também os artigos 190.º a 192.º do CRCSPSS.

<sup>48</sup> SERRA, C. “Créditos Tributários e o princípio da igualdade entre os credores – dois problemas no contexto da insolvência de sociedades”. *Direito das sociedades em revista*. ano 4, vol.8., Editora Almedina, Coimbra, 2012, p.100.

<sup>49</sup> Catarina Serra entende que há diferenças significativas entre o plano de pagamentos e o plano de recuperação, sendo uma delas o momento da sua elaboração. Ao passo que o plano de pagamentos é elaborado estando o devedor em situação de insolvência atual, o plano resultante do PER é elaborado numa situação pré-insolvencial. Também há que ter em conta que o plano de pagamentos pressupõe a declaração de insolvência do devedor, enquanto que o PER se destina a evitar a declaração de insolvência e a possibilitar ao devedor desobrigar-se dos efeitos da referida declaração.

SERRA, C. – *O Processo Especial de Revitalização na Jurisprudência*. 2ª ed. Editora Almedina, Coimbra, 2017, pp.39-40.

<sup>50</sup> MARTINS, A. S. *Um curso de direito da insolvência*. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2015, p.480.

<sup>51</sup> IDEM, *Ibidem*, p.481.

<sup>52</sup> IDEM, *Ibidem*, p.481.

<sup>53</sup> Acórdãos do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 17 de abril de 2018, proc. n.º 5781/16.7T8VIS-D.C1.S1. (relator: Pinto de Almeida), de 10 de maio de 2018, proc. n.º 4986/16.5T8VIS.C1.S1. (relator: Fonseca Ramos) e de 24 de março de 2015, proc. n.º 664/10.7TYVNG.P1.S1 (relatora: Ana Paula Boularot). Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA de 19 de setembro de 2016, proc. n.º 499/15.0T8SEI-A.C1 (relatora: Maria João Areias) e de 13 de janeiro de 2015, proc. n.º 1395/13.1TBCVL.C1 (relator: Moreira do Carmo). Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE ÉVORA de 24 de maio de 2018, proc. n.º 939/16.1T8OLH-D.E1 (relatora: Albertina Pedroso) e de 16 de junho de 2016, proc. n.º 2488/15.6T8STR.E1 (relator: Sílvio Sousa). Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 15 de dezembro de 2016, proc. n.º 1051/16.9T8GMR.G1 (Relatora: Cristina Cerdeira), de 15 de outubro de 2015, proc. n.º 1651/14.1TBCL.G1 (Relatora: Eva Almeida). Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE LISBOA de 14 de janeiro de 2016, proc. n.º 295/14.2TBPTS.L1-6 (relatora: Anabela Calafate) e de 30 de abril de 2015, proc. n.º 2192/13.0TYLSB.L1-8 (Relatora: Octávia Viegas). Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO de 20 de março de 2018, proc. n.º 196/17.2T8AMT.P2 (Relator: Fernando Samões) e de 22 de maio de 2017, proc. n.º 2451/16.0T8STS.P1 (relator: Augusto de Carvalho).

créditos do Estado, quer os de outras entidades, como a Segurança Social, representam em grande número de casos, avultadas somas, daí que, a manterem-se intocados, todo o esforço de recuperação da insolvente ficará a cargo dos credores comuns ou preferenciais da insolvência, que terão de arcar com a modificabilidade e mesmo a supressão dos seus créditos e garantias, ante o Estado que nada cedendo, se coloca numa posição de *jus imperii*, num processo em que só, excepcionalmente, deveria ter tratamento diferenciado”.

Até porque, “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”<sup>54</sup>.

Por referência ao mesmo preceito da LGT, a Juíza Conselheira Ana Paula Boularot subscreve entendimento semelhante<sup>55</sup>. Em acórdão de 24 de março de 2015 defende que “a Administração Fiscal e a Segurança Social, enquanto credores em processo de insolvência não podem vetar, sem mais, o plano de insolvência podendo este ser validado, com os votos dos restantes credores interessados, sem que tal afecte os créditos daqueles organismos. O plano de insolvência aprovado mesmo contendo propostas contrárias ao preceituado nos artigos 30.º, n.º s 1, 2, 3, 36.º, n.º s 2, e 3, da LGT, e 190.º, n.º s 1, 2 e 6, do CRCSPSS, não deve ser o mesmo objecto de recusa de homologação judicial, por nulidade do mesmo, antes enfermando de mera ineficácia, sendo, por isso, inoponível, relativamente ao Instituto da Segurança Social”<sup>56</sup>.

Numa perspetiva diferente e minoritária, há quem entenda que “A inclusão, no acordo de recuperação de empresa, da redução dos créditos tributários e do seu pagamento em prestações, com um período de carência, conduz à nulidade dessas cláusulas, mas não à nulidade de todo o plano de recuperação – cf. artigo 292.º do CC”<sup>57</sup>. É de notar que este acórdão contempla um voto vencido de Fonseca Ramos. O Conselheiro considera o negócio jurídico que baseia o plano como tendo um carácter atípico, dificultando, em sede de recurso de revista a possibilidade de se “considerar cumprido o ónus probatório que toda a redução implica (o ónus a cargo da parte que pretende a declaração de invalidade total do negócio)”<sup>58</sup>. Nestas circunstâncias, Fonseca Ramos entende que “não se pode dar por demonstrado que os credores que aprovaram o plano o não aprovariam sem as propostas nulas”<sup>59</sup>.

Quer isto dizer que, em vez de se considerar que o plano enferma de ineficácia relativa, nesta perspetiva, crê-se que se esteja perante uma nulidade parcial. Há que

---

<sup>54</sup> Acórdão do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 18 de fevereiro de 2014 – Proc. 1786/12.5TBTNV.C2.S1. Relator: Fonseca Ramos. No mesmo sentido, cfr., acórdão do mesmo tribunal de 25 de março de 2014 – proc. n.º 6148/12.1TBBERG.G1.S1. Relator: Fonseca Ramos.

<sup>55</sup> CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS. Auditório – *Os efeitos do Processo especial de Revitalização – Ana Paula Boularot*. 2015. Disponível em: <https://educast.fccn.pt>.

<sup>56</sup> Acórdãos do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 24 de março de 2015 – Proc. 664/10.7TYVNG.P1.S1. Relator: Ana Paula Boularot e de 01 de abril de 2014 – Proc. 185/13.6TBCHV-A.P1.S1. Relator: Fernandes do Vale.

<sup>57</sup> Acórdão do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 13 de novembro de 2014 – Proc. 3970/12.2TJVNF-A.P1.S1. Relator: Salreta Pereira. No mesmo sentido: acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO de 14 de abril de 2015, proc. n.º 1529/14.9TBPRD.P1. Relator: Vieira e Cunha.

<sup>58</sup> Serra, C. *O processo especial de revitalização na jurisprudência*. 2ª ed., Editora Almedina, Coimbra, 2017, p.111.

<sup>59</sup> IDEM – *Ibidem*, p. 111.

se ter em conta que nenhuma das soluções é perfeita ou isenta de críticas<sup>60</sup>. Contudo, independentemente da solução adotada, os resultados serão, certamente, os mesmos, minimizando-se a imediata não homologação do plano na hipótese de modificação dos créditos tributários<sup>61</sup>.

A questão está, pois, em saber se é ou não possível a homologação do plano, quando como credores figurem as entidades atrás referidas, se estes o vetarem ou não o votarem ou, até, se o plano pode ser validado com os votos dos restantes credores interessados sem que afete os créditos dos organismos referidos. No caso de não homologação, considerando o artigo 215.º do CIRE, far-se-ia “sucumbir a recuperação de uma empresa o que contrariaria em abstrato e absoluto os princípios programáticos resultantes do memorando de entendimento sobre os condicionalismos específicos da política económica”<sup>62</sup>.

Assim, entende-se que se pode considerar uma violação negligenciável das normas da LGT em prol da natureza e finalidade do direito insolvencial: “estando em causa um crédito da Fazenda Nacional correspondente a 3,46% do montante global dos créditos e tendo o plano de recuperação do devedor sido aprovado por credores titulares de 75,63% daquele montante, pode ser havida como negligenciável, atenta a natureza e finalidade associadas ao direito insolvencial, a violação de normas tributárias aplicáveis ao conteúdo do mesmo plano”<sup>63</sup>. De facto, de acordo com o estipulado no artigo 17.º-F n.º 7 do CIRE, o juiz tem o poder de decidir se deve ou não proceder à homologação do plano.

Outra corrente da jurisprudência<sup>64</sup> considera ser motivo de recusa de homologação de plano de recuperação, em sede de PER, a falta de voto favorável da Fazenda Nacional, se o acordo contemplar a redução, extinção ou moratória de créditos fiscais<sup>65</sup>, sendo que tal violação, em sede de plano de revitalização, fulmina o mesmo de vício que o atinge *in totum*, obrigando à sua não homologação.

A solução apresentada é a de se criarem mecanismos para as referidas entidades públicas que se apliquem em caso de reestruturação do devedor, que, conjuntamente com outros credores, e participando de forma ativa na reestruturação, revelem maior flexibilização das alternativas de reestruturação de créditos tributários, resultando na recuperação da empresa.

---

<sup>60</sup> IDEM - *Ibidem*, p. 111.

<sup>61</sup> IDEM - *Ibidem*, p. 111.

<sup>62</sup> CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS. Auditório – *Os efeitos do Processo especial de Revitalização – Ana Paula Boularot*. 2015. Disponível em: <https://educast.fccn.pt>.

<sup>63</sup> Acórdãos do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 09 de julho de 2014 – Proc. n.º 3525/12.1TBPTM-A.E1.S1 e 25 de novembro de 2014, proc. n.º 1783/12.0TYLSB-B.L1.S1. Relator: Fernandes do Vale. Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA de 01 de abril de 2014, proc. n.º 1285/12.5TBPMS-F.C1 (Relator: Manuel Capelo). Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 11 de julho de 2013, proc. n.º 1411/12.4TBEPs-A.G1 (relator: António Sobrinho).

<sup>64</sup> Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA de 09 de novembro de 2014, proc. n.º 1556/12.0TBTVN.C2 (Relatora: Sílvia Pires) e 24 de setembro de 2013, proc. n.º 36/13.1TBNLS.C1 (Relator: Freitas Neto). Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE ÉVORA de 08 de outubro de 2015, proc. n.º 250/14.2 TBABT.E1 (Relator: Jaime Pestana) e de 08 de outubro de 2015, proc. n.º 250/14.2TBA-BT.E1 (Relator: Silva Rato). Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES de 25 de novembro de 2013, proc. n.º 7348/12.0TBBERG.G1 (Relator: António Santos) e de 29 de outubro de 2013, proc. n.º 8180/12.6TBBERG.G1 (Relator: Edgar Gouveia Valente). Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE LISBOA de 11 de março de 2014, proc. n.º 1783/12.0TYLSB-B.L1-1, (Relator: Manuel Marques) e de 30 de janeiro de 2014, proc. n.º 1390/13.0TBTVD-B.L1-6 (relator: Gilberto Jorge) e Acórdãos do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO de 19 de janeiro de 2015, proc. n.º 3557/13.2TBGDM-C.P1 (Relator: Abílio Costa) e de 20 de maio de 2014, proc. n.º 3926/13.8TBVFR.P1 (relatora: Maria da Graça Mira).

<sup>65</sup> PRATA, Ana; CARVALHO, Jorge Morais; SIMÕES, Rui – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*. Coimbra: Edições Almedina, 2013, p. 68.

A orientação maioritária do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA entende que, interpretando os artigos 202.º n.º 1 e 2 da Constituição da República Portuguesa e 8.º e 9.º do Código Civil, e conjugando-os com os artigos 30.º n.ºs 2 e 3 e 36.º da LGT e 85.º do Código do Processo Tributário, pode concluir-se que será possível homologar um plano em que as decisões tocantes aos créditos da Segurança Social e Autoridade Tributária sejam ineficazes ou nulas. Assim, nesta linha de raciocínio, o princípio da igualdade é respeitado na medida que se trata de forma diversa aquilo que é diferente, na justa medida da sua diferença (créditos públicos são diferentes dos créditos privados)<sup>66</sup>.

Portanto, pode concluir-se que, o principal objetivo ao declarar-se ineficaz o plano no que concerne aos credores públicos, é evitar a declaração de insolvência do devedor. Contudo, se estes credores decidirem executar os seus créditos<sup>67</sup>, o resultado acaba por ser aquele que seria se não se recorresse ao PER – isto é, a declaração insolvência, pelo que Catarina Serra entende que, antes de decidir sobre a possível homologação do plano, seria bastante conveniente que o juiz convidasse o devedor e os credores privados a pronunciar-se sobre o plano de recuperação reduzido ou relativizado nos seus efeitos, para perceber se este continuava a ser desejado pela generalidade dos credores privados e a ser útil como via para a revitalização do devedor<sup>68</sup>.

Tal como o acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO <sup>69</sup>, de 2 de fevereiro de 2010, contempla “O Estado soberano que elaborou as leis que protegem os seus créditos de impostos e de contribuições à Segurança Social – com prazos, garantias e exigências próprias – é o mesmo Estado soberano que fez o CIRE, pelo que, aquando da elaboração deste, conhecia bem a existência daquelas”, pelo que se apela à “intervenção do legislador para que a questão fique definitivamente esclarecida”<sup>70</sup>.

O Programa Capitalizar (Eixo III – Reestruturação Empresarial<sup>71</sup>) contempla medidas que evitam este tipo de situações, mas as mesmas ainda não foram implementadas no ordenamento jurídico.

## Conclusões

Quanto ao artigo 30.º da LGT e à sua articulação com o princípio estrutural do direito da insolvência, o princípio da igualdade de tratamento dos credores, foram confrontadas duas perspetivas.

Segundo os juízes do STJ citados, no que respeita aos créditos tributários, o plano que estipule pagamento em prestações e/ou perdão ou reduções de créditos

---

<sup>66</sup> CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS. Auditório – *Os efeitos do Processo especial de Revitalização – Ana Paula Boularot*. 2015. Disponível em: <https://educast.fccn.pt>.

<sup>67</sup> O acórdão do SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO n.º 0278/15 de 25 de março de 2015 prevê a possibilidade de execução fiscal ainda que tenha sido nomeado AJP num PER – “Pese embora o disposto no artigo 17.º-E, n.º 3, do CIRE – «A decisão a que se refere a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º-C obsta à instauração de quaisquer acções para cobrança de dívidas contra o devedor [...]» –, a AT está obrigada a instaurar e fazer prosseguir contra o devedor execução fiscal para cobrança de dívida fiscal, a menos que tenha sido deferido o pagamento da mesma em prestações ao abrigo da legislação fiscal (e a dívida exequenda e o acrescido estejam garantidos ou tenha sido efectuada penhora que os garanta ou tenha havido dispensa da prestação de garantia, tudo nos termos do disposto nos artigos 196.º e 199.º, do CPPT, e do artigo 52.º da LGT), no âmbito do plano de revitalização judicialmente homologado ou fora dele”.

<sup>68</sup> Serra, C. *O Processo Especial de Revitalização na Jurisprudência*. 2ª ed., Editora Almedina, Coimbra, 2017, p.111.

<sup>69</sup> Acórdão do TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO de 10 de fevereiro de 2010 – Proc. n.º 1671/08.5TJVNFD-P1. Relator: Canelas Brás.

<sup>70</sup> Serra, C. “Créditos Tributários e o princípio da igualdade entre os credores – dois problemas no contexto da insolvência de sociedades”. *Direito das sociedades em revista*. ano 4, vol.8., Editora Almedina, Coimbra, 2012, p.100.

<sup>71</sup> Medida 19 do Eixo III – “Revisão da Lei Geral Tributária com vista à flexibilização das alternativas de reestruturação de créditos tributários e do quadro de garantias associadas, no contexto de processos de reestruturação empresarial”.

tributários ou da segurança social deve ser declarado ineficaz quanto às estipulações a estes credores atinentes. Persiste, no entanto, uma corrente que entende que o vício atinge o plano de recuperação *in totum*, obrigando à sua não homologação.

Em suma, e de acordo com a posição adotada por Fernandes do Vale<sup>72</sup>, deve-se, em cada caso, atender ao valor dos créditos tributários e/ou da segurança social em relação aos demais e perceber se se deve partir para o PER originando uma violação negligenciável ou não negligenciável das normas.

De facto, se o valor dos créditos públicos for muito superior ao dos restantes créditos, de nada serve que estes últimos suportem grandes esforços no sentido da recuperação da empresa porque, caso os credores públicos venham a executar os seus créditos, o pouco património que lhe resta é excutido, terminando assim a empresa insolvente, ou seja, nestes casos, a melhor decisão é a recusa de homologação do plano porque, caso contrário (homologação parcial do plano), estar-se-ia a adiar um problema que seria inevitável. Por outro lado, tendo o valor dos créditos tributários um menor significado no total dos créditos, deve-se partir para a homologação parcial do plano porque, à partida, tal não obstará ao sucesso do PER.

### Bibliografia

- CARDOSO, S. F. P. *“O Processo Especial de Revitalização. O efeito standstill”*, Editora Almedina, Coimbra, 2016. ISBN: 9789-7240-6405-5.
- CASANOVA, N. S.; DINIS, D. S. *“Per - O Processo Especial de Revitalização. Comentários aos artigos 17º-A a 17º-I do Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas”*. Editora Almedina, Coimbra, 1ª ed., 2014. ISBN: 9789-7232-2237-1.
- CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS. Auditório – Os efeitos do Processo especial de Revitalização – Ana Paula Boularot. 2015. Disponível em: <https://educast.fccn.pt>.
- CRUZ, N. G. – *Processo Especial de Revitalização. Estudo sobre os poderes do juiz*. Lisboa: Petrony Editora. 2016. ISBN: 9789-7268-5229-2.
- DIAS, S.L. – “A afetação do crédito tributário no plano de recuperação da empresa insolvente e no plano especial de revitalização”, *Revista de direito da insolvência*, n.º0, Ed. Almedina, Coimbra, 2016. ISBN: 9780-0083-8151-6.
- Decreto-Lei 53/2004, de 18 de março (aprova o CIRE).
- Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12 (aprova a LGT).
- GONÇALVES, F. O processo especial de revitalização. *“Estudos de Direito da Insolvência”*. Coord. EPIFÂNIO, M.R. Editora Almedina, Coimbra, 2015. ISBN: 978-972-40-5913-6.
- EQUIPA DE REESTRUTURAÇÕES E INSOLVÊNCIAS PLMJ. Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado, 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, ISBN: 978-972-32-2100-8.
- LEITÃO, L.M. – *Direito da Insolvência*, 8ª ed., Editora Almedina, Coimbra, 2018. ISBN: 978-972-407-542-6.
- LEITÃO, L.M. – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*. Editora Almedina, Coimbra, 10ª ed. 2018. ISBN: 978-972-40-7586-0.
- MARTINS, A.S. – *Um curso de direito da insolvência*, Editora Almedina, Coimbra, 2015. ISBN: 9789-7240-5931-0.
- MARTINS, L. M. *“Recuperação de Pessoas Singulares. Comentário às disposições relativas ao processo especial de revitalização, exoneração do passivo restante e plano de pagamentos aos credores previstas no código da*

---

<sup>72</sup> Cfr. acórdão do SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 25 de novembro de 2014 – Proc. 1783/12.0TYLSB-B.L1.S1. Relator: Fernandes do Vale: “Em suma, não nos confrontamos, “in casu”, com qualquer violação não negligenciável de normas aplicáveis ao conteúdo do plano de recuperação da devedora/recorrente, pelo que carece de fundamento legal a respectiva recusa de homologação”.

*insolvência e da recuperação de empresas*", vol. I, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2012. ISBN: 9789-7240-4890-1.

PRATA, A.; CARVALHO, J.M.; SIMÕES, R. – *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, Editora Almedina, Coimbra, 2013. ISBN: 9789-7240-5293-9.

[RUSSO, A. ; SILVA, F. R. "O processo especial de revitalização no espaço de conexão da jurisprudência dos tribunais comuns e dos tribunais tributários". \*Revista de Direito da Insolvência\*, n.º 1 \(2017\), dir. EPIFÂNIO, M. R.;BRANCO, J. M. ISSN: 2183-8151.](#)

SERRA, C. – "Créditos Tributários e o princípio da igualdade entre os credores – dois problemas no contexto da insolvência de sociedades", *Direito das sociedades em revista*, Ano 4, vol.8, Editora Almedina, Coimbra, 2012. ISBN: 978-972-40-5024-9. pp.75-102.

SERRA, C. – *O processo especial de revitalização na jurisprudência*, 2ª ed., Almedina Editora, Coimbra, 2017. ISBN: 9789-7240-6934-0.

SILVA, S.T. ; SANTOS, M. C. *Os créditos fiscais nos processos de insolvência: reflexões críticas e revisão da jurisprudência*, p.11, disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt>. [consult. 27/08/2019].

#### JURISPRUDÊNCIA

Toda a jurisprudência citada foi consultada em <http://www.dgsi.pt/>

##### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

- 14 de maio de 2015 - proc. n.º 0493/15. Relator: Ascensão Lopes.
- 25 de março de 2015 - proc. n.º 0278/15. Relator: Francisco Rothes.

##### TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

- 19 de setembro de 2017 - proc. n.º 94/17.0BELRA. Relator: Joaquim Condesso.
- 04 de fevereiro de 2016 - proc. n.º 09096/15. Relator: Joaquim Condesso.

##### SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- 10 de maio de 2018 - proc. n.º 4986/16.5T8VIS.C1.S1. Relator: Fonseca Ramos.
- 17 de abril de 2018 - proc. n.º 5781/16.7T8VIS-D.C1.S1. Relator: Pinto de Almeida.
- de 27 de abril de 2017 – Proc. n.º 1839/15.8T8STR.E1.S1. Relator: Ana Paula Boularot.
- 27 de outubro de 2016 – Proc. n.º 741/16.0T8LRA-A.C1. Relator: José Rainho.
- 06 de junho de 2016 – Proc. n.º 12966/16.4T8LSB.L1.S1. Relator: Ana Paula Boularot.
- 19 de abril de 2016 – Proc. n.º 7543/14.7T8SNT.L1.S1. Relator: Ana Paula Boularot.
- 17 de março de 2016 – Proc. 33/13.7TTBRG.P1.G1.S2. Relator: Ana Luísa Geraldês.
- 24 de março de 2015 – Proc. 664/10.7TYVNG.P1.S1. Relator: Ana Paula Boularot
- 25 de novembro de 2014 - proc. n.º 1783/12.0TYLSB-B.L1.S1. Relator: Fernandes do Vale.
- 13 de novembro de 2014 – Proc. 3970/12.2TJVNF-A.P1.S1. Relator: Salreta Pereira.
- 09 de julho de 2014 – Proc. n.º 3525/12.1TBPTM-A.E1.S1. Relator: Fernandes do Vale.
- 01 de abril de 2014 – Proc. 185/13.6TBCHV-A.P1.S1. Relator: Fernandes do Vale.
- 25 de março de 2014 – proc. n.º 6148/12.1TBBERG.G1.S1. Relator: Fonseca Ramos.
- 18 de fevereiro de 2014 – Proc. 1786/12.5BTBTV.C2.S1. Relator: Fonseca Ramos.

##### TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE COIMBRA

- 07 de março de 2017 – Proc. 2710/16.1T8VIS.C1 Relator: António Domingos Pires Robalo.
- 19 de setembro de 2016 - proc. n.º 499/15.0T8SEI-A.C1. Relatora: Maria João Areias.
- 14 de junho de 2016. Proc. n.º 4023/15.7T8LRA.C1. Relator: Fonte Ramos.
- de 5 de maio de 2015 - Proc. n.º 996/15.8T8CRA-A.C1. Relator: Alexandre Reis.
- 13 de janeiro de 2015 - proc. n.º 1395/13.1TBCVL.C1. Relator: Moreira do Carmo.

- 09 de novembro de 2014 - proc. n.º 1556/12.0TBTNV.C2. Relatora: Sílvia Pires.
- 01 de abril de 2014 - proc. n.º 1285/12.5TBPMS-F.C1. Relator: Manuel Capelo.
- 24 de setembro de 2013 - proc. n.º 36/13.1TBNLS.C1. Relator: Freitas Neto.
- 10 de julho de 2013 - Proc. n.º 754/13.4TBLRA.C1. Relator: Carlos Moreira.

#### TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE ÉVORA

- 24 de maio de 2018 - proc. n.º 939/16.1T8OLH-D.E1. Relatora: Albertina Pedroso.
- 16 de junho de 2016 - proc. n.º 2488/15.6T8STR.E1. Relator: Sílvio Sousa.
- 21 de abril de 2016 - Proc. n.º 39/16.4T8EVR-A.E1. Relator: Canelas Brás.
- 08 de outubro de 2015 - proc. n.º 250/14.2 TBABT.E1. Relator: Jaime Pestana.
- 08 de outubro de 2015 - proc. n.º 250/14.2TBA-BT.E1. Relator: Silva Rato.

#### TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE GUIMARÃES

- 02 de novembro de 2017 - proc. n.º 2699/17.0T8VCT-A. Relator: José Amaral.
- 22 de junho de 2017 - Proc. n.º 311/16.3T8VLN. Relator: Maria Amália Santos.
- 15 de dezembro de 2016 - proc. n.º 1051/16.9T8GMR.G1. Relatora: Cristina Cerdeira.
- 02 de maio de 2016 - Proc. n.º 5180/15.8T8VNF.G1. Relator: Fernando Fernandes Freitas.
- 17 de dezembro de 2015 - Proc. n.º 3245/14.2T8GMR.G1. Relator: António Santos.
- 20 de outubro de 2015 - Proc. n.º 749/14.0TBFUN-A.L1-7. Relator: Maria da Conceição Saavedra.
- 15 de outubro de 2015 - proc. n.º 1651/14.1TBBCL.G1. Relatora: Eva Almeida.
- 24 de setembro de 2015 - Proc. n.º 378/14.9T8VNF.G1. Relator: Jorge Teixeira.
- 25 de setembro de 2014 - Proc. n.º 983/14.3TBBCL-A.G1. Relator: Estelita de Mendonça.
- 20 de fevereiro de 2014 - Proc. n.º 8/14.9TBGMR.G1. Relator: Moisés Silva.
- 25 de novembro de 2013 - proc. n.º 7348/12.0TBBERG.G1. Relator: António Santos.
- 29 de outubro de 2013 - proc. n.º 8180/12.6TBBERG.G1. Relator: Edgar Gouveia Valente.
- 11 de julho de 2013 - proc. n.º 1411/12.4TBEPES-A.G1. Relator: António Sobrinho.
- 16 de maio de 2013 - proc. n.º 284/13.4TBEPES-A.G1. Relatora: Conceição Bucho.

#### TRIBUNAL DA RELAÇÃO DE LISBOA

- 01 de fevereiro de 2018 - Proc. n.º 791/15.4T8AGH-B.L1-2. Relator: Maria José Mouro.
- 14 de janeiro de 2016 - proc. n.º 295/14.2TBPTS.L1-6. Relatora: Anabela Calafate.
- 30 de abril de 2015 - proc. n.º 2192/13.0TYLSB.L1-8. Relatora: Octávia Viegas.
- 11 de março de 2014 - proc. n.º 1783/12.0TYLSB-B.L1-1. Relator: Manuel Marques.
- 30 de janeiro de 2014 - proc. n.º 1390/13.0TBTVD-B.L1-6. Relator: Gilberto Jorge.

#### TRIBUNAL DA RELAÇÃO DO PORTO

- 20 de março de 2018 - proc. n.º 196/17.2T8AMT.P2. Relator: Fernando Samões.
- 12 de julho de 2017 - proc. n.º 841/14.1TYVNG.P1. Relator: Carlos Portela.
- 22 de maio de 2017 - proc. n.º 2451/16.0T8STS.P1. Relator: Augusto de Carvalho.
- 18 de fevereiro de 2016 - Proc. n.º 3521/15.7T8AVR.P1. Relatora: Judite Pires.
- 01 de dezembro de 2014 - proc. n.º 503/14.0TBVFR.P1. Relator: Caimoto Jácome.
- 14 de abril de 2015 - proc. n.º 1529/14.9TBPRD.P1. Relator: Vieira e Cunha.
- 19 de janeiro de 2015 - proc. n.º 3557/13.2TBGDM-C.P1. Relator: Abílio Costa.
- 20 de maio de 2014 - proc. n.º 3926/13.8TBVFR.P1. Relatora: Maria da Graça Mira.
- 15 de novembro de 2012 - proc. n.º 1457/12.2TJPRT-A.P1. Relator: José Amaral.
- 15 de novembro de 2011 - Proc. n.º 1457/12.2TJPRT-A.P1. Relator: José Amaral.
- 10 de fevereiro de 2010 - Proc. n.º 1671/08.5TJVNF-D.P1. Relator: Canelas Brás.