

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
0243/21.3BELLE	8 de setembro de 2021	Pedro Vergueiro

DESCRITORES

Reclamação > Cppt > Dívida > IRS > Mais valias > Venda de imóvel > Processo de insolvência > Responsabilidade > Princípio da capacidade contributiva

SUMÁRIO

I - À execução fiscal não interessa, em princípio, saber quem deve, mas quem figura como devedor no título, sendo que, no caso dos autos, quando se analisa a certidão dívida subjacente ao processo de execução referido nos autos, resulta claro que os aqui Recorrentes estão ali identificados como Executados.

II - Os bens apreendidos e vendidos em processo de insolvência continuam a ser propriedade do insolvente até à venda.

III - A diferença entre o valor de aquisição e de venda dos bens imóveis, ainda que esta se faça em processo de insolvência e o respectivo produto fique afecto à satisfação dos credores da insolvência, não deixa de ser um rendimento obtido pelo insolvente.

IV - Em função da realidade de facto apurada nos autos, à data da emissão da liquidação que deu origem à quantia exequenda e da instauração da execução fiscal, o processo de insolvência já tinha sido encerrado, nos termos do artigo 230º nº 1, alínea a), do CIRE, ou seja, após o rateio final, verificando-se que a partir deste momento deixou de existir o património autónomo que era a massa insolvente, o que significa que o devedor recupera todos os seus poderes sobre o seu património, o qual responde por todas as suas dívidas.

V - Por outro lado, ainda que no âmbito do processo de insolvência haja sido decidido exonerar o insolvente do passivo restante (na matéria de facto consta apenas a decisão inicial), esta exoneração não abrange os créditos tributários, atento o disposto no artigo 245º nº2 alínea d) do CIRE, de modo que, é manifesto que o Recorrente é parte legítima na execução instaurada para cobrança da dívida exequenda identificada nos autos.

VI - Embora o valor em apreço não tenha entrado material e fisicamente na posse do Recorrente, não deixou de entrar na sua esfera jurídica, o qual foi destinado à diminuição do respectivo passivo, o que quer dizer que não está em causa qualquer rendimento ficcionado, mas uma vantagem patrimonial efectiva, directamente subsumível na previsão do identificado art. 10º nº 1 al. a), do C.I.R.S., o que arreda, igualmente, a possibilidade de procedência da argumentação de violação do citado princípio da capacidade contributiva.

TEXTO INTEGRAL

Processo n.º 243/21.3BELLE (Recurso Jurisdicional)

Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. RELATÓRIO

A..... e B....., devidamente identificados nos autos, inconformados, vieram interpor recurso jurisdicional da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, datada de 30-06-2021, que julgou improcedente a pretensão pelos mesmos deduzida no presente processo de **RECLAMAÇÃO** relacionado com o despacho proferido pelo Chefe do serviço de finanças de Portimão, de 31.03.2021, contido no Ofício n.º 3982, de 01.04.2021, que recaiu sobre o requerimento datado de 24.10.2019, a solicitar o reconhecimento da ilegitimidade dos Reclamantes no processo de execução fiscal n.º 1112201401127012 instaurado para a cobrança de dívida proveniente da liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) de 2011, emitida em 25.01.2014.

Formularam nas respectivas alegações, as seguintes conclusões que se reproduzem:

“ (...)

I) Relativamente às dívidas da massa insolvente, a lei determina, no Art.º 172 do CIRE, a liquidação das dívidas da massa insolvente antes de se proceder ao pagamento dos créditos sobre a insolvência.

II) Para o efeito, compete ao administrador da insolvência deduzir da massa insolvente “os bens ou direitos necessários à satisfação das dívidas desta”, sendo certo que para além das dívidas já contabilizadas, e com especial relevância para o caso sub iudicio, deverá ainda, o administrador da insolvência, contabilizar as dívidas que “previsivelmente se constituirão até ao encerramento do processo” e incluí-las nesta dedução.

III) As dívidas da massa são pagas à custa dos rendimentos da massa e, no excedente, e na devida proporção, imputadas ao produto de cada bem móvel ou imóvel. Porém, tal imputação não poderá ultrapassar os 10% do valor do bem, quando se trate de bem onerado com garantia real (vide n.º 2 do Art.º 172 do CIRE).

IV) Convocando a melhor Doutrina, vale o Princípio da precipuidade ou prédedução: “A massa insolvente destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo”. (artigo 46.º, n.º 1, do CIRE), sendo que, “Antes de proceder ao pagamento dos créditos sobre a insolvência, o administrador da insolvência deduz da massa insolvente os bens ou direitos necessários à satisfação das dívidas desta, incluindo as que previsivelmente se constituirão até ao encerramento do processo”. (artigo 172.º, n.º 1, do CIRE).

V) Vale ainda o Princípio da exequibilidade previsto no Artigo 89.º: Acções relativas a dívidas da massa insolvente 1 - Durante os três meses seguintes à data da declaração de insolvência, não podem ser propostas execuções para pagamento de dívidas da massa insolvente. 2 - As acções, incluindo as executivas, relativas às dívidas da massa insolvente correm por apenso ao processo de insolvência, com excepção das execuções por dívidas de natureza tributária. (Sobre estes conceitos, vide, inter alias, os ensinamentos da Prof. Maria do Rosário Epifânio in

https://www.apaj.pt/download/Ros%C3%A1rio%20Epif%C3%A2nio_dividas%20da%20massa.pdf

VI) A Jurisprudência citada pela AT do Acórdão do STA de 08-03-2017 (Processo 01660/15) nada tem que ver com a quaestio decidenda nos presentes autos, já que aqueles tratam de um processo de contraordenação em que apenas se delucidou, e fê-lo posteriormente aos factos em apreço nos presentes autos (por isso não se diga que tal jurisprudência deveria sequer ser conhecida dos Insolventes/aqui Reclamantes), que os insolventes teriam que apresentar a declaração de IRS da mais-valia gerada pela venda feita pelo sr. Administrador de Insolvência.

VII) Não é essa a quaestio decidenda nos presentes autos nem o era naqueles, mas já que tal aresto foi citado, então leia-se o que nele se escreveu para, essa sim, a quaestio decidenda nos presentes autos:

“(Questão diferente, mas que ora não cumpre apreciar, é a de saber quem responde pelo imposto gerado pela mais-valia gerada pela alienação de imóvel da massa insolvente.

Sobre a mesma, pronunciou-se o Tribunal da Relação do Porto no sentido de que o imposto devido pela mais-valia gerada por essa alienação é uma dívida da massa insolvente, atento o disposto no art. 51.º, n.º 1, alínea c), do CIRE, através do acórdão de 2 de Julho de 2015, proferido no processo n.º 8729/12.4TBVNG-G.P1, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/ee9cbc696061c44480257e830048e624>.”

(cfr. Acórdão do STA de 08-03-2017, Processo 01660/15 (in www.dgsi.pt))

VIII) Passando ao segundo aresto citado pela AT, o do STA de 31-05-2017 (processo 01410/16), o que daí resulta é a mesma coisa, ou seja, que a declaração de IRS deve ser apresentada pelo insolvente, que não é a questão decidida nos presentes autos e, tal acima se disse a propósito do outro aresto, apenas se delucidou, e posteriormente aos factos em apreço nos presentes autos (por isso não se diga que tal jurisprudência deveria sequer ser conhecida dos Insolventes/aqui Reclamantes), saber de quem é a obrigação de apresentar a declaração de IRS.

IX) Não é essa a quaestio decidenda nos presentes autos nem o era naqueles, mas diga-se que é convicção

da generalidade dos cidadãos que há dispensa de apresentação da declaração de IRS para os sujeitos passivos que não tenham tido rendimentos ou que, tendo-os tido, apenas tenham recebido isolada ou cumulativamente os rendimentos previstos no art. 58.º do CIRS, a saber rendimentos de trabalho dependente ou pensões de valor igual ou inferior a € 8.500, atos isolados de valor anual inferior a € 1.755,24 e Rendimentos tributados por taxas liberatórias, sendo que os rendimentos prediais são sujeitos à taxa liberatória de 28% sobre 50% da mais-valia.

X) Por isso não se diga que é censurável o desconhecimento dos cidadãos quanto a terem que apresentar declaração de IRS quando o rendimento foi obtido pela sua Massa Insolvente e não por eles, e menos ainda quando depauperados e nem dinheiro têm para pagar a um contabilista que vele pela apresentação das suas declarações fiscais. Censurar a posterior é fácil.

XI) Voltando ao aresto, e já que tal aresto foi citado, então leia-se o que nele se escreveu para, essa sim, a quaestio decidenda nos presentes autos, que é a de tirar consequências, em sede de execução fiscal, de ser pacífico e assente que é a massa insolvente a responsável pelo pagamento do imposto gerado pela dita mais-valia: “III - Em sede de impugnação judicial da liquidação de um imposto apenas pode conhecer-se da legalidade desse acto e já não da responsabilidade pelo pagamento da correspondente dívida.”

XII) sendo que os Factos Provados da Sentença recorrida demonstram que foi apresentada pelos insolventes/aqui Reclamantes e Recorrentes uma Impugnação Judicial atendendo a que é dúbia a questão e por isso a mesma chegou aos nossos tribunais neste e noutros casos mas, que, reitera-se, nada tem que ver com a quaestio decidenda nos presentes autos, que é a das consequências a retirar acerca de quem é responsável pelo pagamento do imposto gerado pela dita mais-valia.

XIII) E dando a Sentença a quo por assente quem é o responsável pelo pagamento do imposto gerado pela dita mais-valia através da asserção “Da norma supra citada resulta assim que o imposto sobre a mais-valia será uma dívida da massa insolvente.” (cfr. pág. 9 da Sentença recorrida), a Sentença a quo não retira quaisquer consequências de, em sede de execução fiscal, ser pacífico e assente que é a massa insolvente a responsável pelo pagamento do imposto gerado pela dita mais-valia;

XIV) com o devido respeito, a Sentença a quo nada decide neste quid, perde-se em considerações laterais nas quais vai ao ponto de fundamentar a sua decisão com considerações referentes às dívidas da insolvência e não às dívidas da massa insolvente, como é aqui o caso, dizendo que os créditos fiscais não são afectados pela exoneração do passivo restante, para tentar não tirar consequências da unânime e peremptória Jurisprudência Superior que foi citada na nossa Reclamação acerca de quem é o responsável pelo pagamento do imposto gerado pela dita mais-valia e que, pior, a Sentença a quo aceita.

XV) Note-se que, de acordo com os Factos Provados na Sentença a quo, o facto tributário é de 28/09/2011 (Facto Provado b)) e a Liquidação do IRS é de 25/01/2014 (Facto Provado d)), não tendo os insolventes culpa de que a AT tenha demorado tantos anos a actuar,

XVI) na certeza de que o processo de insolvência apenas foi encerrado em 11/05/2021 (Facto Provado f)), não tenho os insolventes culpa de que, por um lado, o sr. Administrador de Insolvência não tenha provisionado o pagamento deste imposto nem diligenciado no sentido de que a declaração de IRS fosse apresentada atendendo a que quem vendeu o imóvel foi ele em representação da Massa insolvente e que a devedora do imposto é a Massa insolvente, incumprindo ele assim com o Princípio da precipuidade ou pré-

dedução cuja obrigação decorre do Art.º 172 do CIRE de contabilizar as dívidas que “previsivelmente se constituirão até ao encerramento do processo” e incluí-las nesta dedução

XVII) e, por outro lado, não têm os insolventes culpa de que a AT não tenha ido ao processo falimentar pedir o pagamento deste imposto, o qual é dívida da massa insolvente e por isso sai precípua, sendo que, estando o processo aberto, e como tantas vezes sucede, o sr. Administrador de Insolvência pede aos Credores que receberam o produto da liquidação da Massa Insolvente que restituam à mesma o valor necessário ao pagamento das dívidas desta.

XVIII) Portanto, a Jurisprudência que decorre da Sentença a quo é a de que é legal que as dívidas da massa insolvente afinal não sejam pagas precipuamente e que, após o encerramento do processo, se não tiverem sido pagas, não por insuficiência da massa insolvente, mas por errada gestão da massa insolvente por não as pagar nem dar sequer cumprimento ao Princípio da precipuidade ou pré-dedução ínsito no art. 172º n.º 1 do CIRE, sejam os Insolventes a ter que as pagar.

XIX) Portanto, erradamente a Sentença a quo interpreta a alínea d) do n.º 1 do artigo 233º do CIRE quando diz que as dívidas geradas no âmbito do próprio processo de insolvência (nomeadamente na liquidação da massa), se não tiverem sido satisfeitas no processo de insolvência independentemente do motivo para tal, o respetivo credor pode, depois do encerramento do processo de insolvência após o rateio final, exigir do devedor (que deixou de estar insolvente) o seu pagamento,

XX) errada interpretação quando aplicável ao caso sub iudice, em que o dito credor nunca pediu à Massa Insolvente tal pagamento quando o poderia perfeitamente ter feito (o facto tributário é de 2011)

XXI) e ainda quando a falta de pagamento ocorreu não por insuficiência da massa insolvente, mas por errada gestão da massa insolvente, que não pagou nem deu cumprimento ao Princípio da precipuidade ou pré-dedução ínsito no art. 172º n.º 1 do CIRE provisionando a expectável dívida de IRS decorrente da mais-valia de uma venda feita por ela no âmbito da liquidação, venda que inclusivamente habilitou a massa insolvente com o valor necessário ao pagamento deste imposto, devido, precisamente, pela liquidação deste bem imóvel!

XXII) Têm legitimidade passiva para a execução fiscal os devedores originários dos tributos e as demais pessoas referidas no artigo 148º do CPPT e seus sucessores (artigo 153º n.º 1 do CPPT). Bem se sabe que as leis falimentar e a tributária não prevêm a atribuição de um NIF específico para as Massas Insolventes, todavia, e especialmente no caso das pessoas singulares, que continuam a sobreviver após o encerramento do processo falimentar (não são extintas, como as restantes entidades), daí não se poderá deixar de concluir que, com a declaração de insolvência, é criada uma Massa Insolvente que, embora não tenha NIF autónomo do das pessoas dos Insolventes, é um património autónomo sujeito a relações jurídicas autónomas, de modo análogo ao de uma herança.

XXIII) Por isso, por dívidas da massa insolvente que poderiam e deveriam ter sido pagas por este património autónomo, não podem os insolventes ser responsáveis, muito menos após o encerramento do processo, carecendo, portanto, de legitimidade passiva para a Execução Fiscal, a qual pertence à massa insolvente e, na sua falta, aos seus Credores, que erradamente beneficiaram, no rateio, de valor superior ao que deveriam ter beneficiado.

XXIV) O mesmo se passará no caso dos IMIs de bens apreendidos para a Massa Insolvente, cuja dívida é

gerada na pendência do processo de insolvência; se a AT os não pedir e o Administrador de Insolvente os não pagar nem provisionar, após o encerramento do processo a obrigação de pagamento é do insolvente (que o deixou de ser), ainda que tais dívidas tenham sido geradas na pendência do processo falimentar? Nunca!

XXV) Nem se diga que os insolventes tiveram algum benefício em ter sido erradamente reatado pelos credores o valor que deveria ter sido afeto ao pagamento dessa mais-valia, já que, com a exoneração do passivo restante, os credores que foram pagos veriam os seus créditos extintos ope legis e por isso deles não ficariam devedores os insolventes.

XXVI) Citando o anterior aresto dessa mesma Relação, o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto seguiu o Acórdão desse mesmo Tribunal de 30-05-2017 (Processo 610/12.3TBOAZ-E.P1, in www.dgsi.pt), fundamentando que “Foi a massa insolvente que efectivamente arrecadou o produto da venda, a qual ocorreu sem qualquer participação do insolvente. Pelo que não deve ser o insolvente, mas sim a massa insolvente, a responder por eventuais mais-valias decorrentes dessa venda do imóvel. O insolvente não obteve, efectiva e directamente, quaisquer ganhos, de que possa retirar uma parte para fazer face ao pagamento de imposto, pelo que, a entender-se diversamente, estaria a ser tributado em sede de imposto sobre os rendimentos por um rendimento que, efectivamente, não obteve. Procede o recurso, impondo-se a revogação do despacho recorrido.”

XXVII) E é de elementar Justiça Fiscal que seja a massa insolvente a suportar tal imposto, até pela natureza dele, já que todo o negócio é conduzido e concretizado pelo Administrador de Insolvência e no interesse dos credores, por outro lado, nem tão pouco têm os insolventes o direito de obter a isenção de IRS pela mais-valia da venda de habitação própria permanente através do reinvestimento do valor da venda na aquisição, construção ou obras de nova habitação própria permanente, nos 36 meses seguintes à venda - art. 10.º n.º 5 do CIRS.

XXVIII) Os insolventes não podem ter a obrigação fiscal de suportar um imposto quando não têm o correspondente direito de se locupletar com esses ganhos nem o direito de os ver isentados através de reinvestimento!

XXIX) Termos em que, acompanhando os citados Acórdãos da Relação do Porto de 02-07-2017 e de 30-05-2017, é a massa insolvente, não os insolventes, que responde pelas mais-valias decorrentes da venda do imóvel em apreço, o que deverá ser declarado, atendendo a que, se a interpretação for contrária à aqui propugnada, os insolventes estarão a ser tributados em sede de imposto sobre os rendimentos por um rendimento que, efetivamente, não obtiveram, porquanto apenas a massa insolvente e os seus credores beneficiaram do rendimento gerado pela alienação do imóvel com mais-valia.

XXX) A AT pode sempre demandar, por enriquecimento sem causa, os Credores da Massa Insolvente que beneficiaram do resultado da liquidação do imóvel cuja venda gerou a mais-valia em causa mas, ao invés, prefere continuar a tentar cobrar dos Reclamantes, que não beneficiaram do produto dessa liquidação, uma receita tributária que, de acordo com a posição unânime da Doutrina e Jurisprudência, é dívida da massa insolvente e dos seus credores.

XXXI) Caso assim não se entenda, é INCONSTITUCIONAL a interpretação da alínea d) do n.º 1 do artigo 233º do CIRE e do n.º 1 do art. 153º do CPPT conjugada com o conjunto normativo dos art. 10º n.º 1 (neste

caso, alínea a)), art. 72º n.º 1 (neste caso, alínea e)), art. 22º n.º 3 alínea b), todos do CIRS, quando interpretados no sentido de que as dívidas geradas no âmbito do próprio processo de insolvência (nomeadamente na liquidação da massa), designadamente dívidas tributárias, se não tiverem sido satisfeitas no processo de insolvência independentemente do motivo para tal, o respetivo credor tributário pode, depois do encerramento do processo de insolvência após o rateio final, exigir do devedor (que deixou de estar insolvente) o seu pagamento,

XXXII) quando a falta de pagamento ocorreu, não por insuficiência da massa insolvente, mas porque o dito credor nunca pediu à Massa Insolvente tal pagamento quando o poderia perfeitamente ter feito

XXXIII) e ainda quando a falta de pagamento ocorreu, não por insuficiência da massa insolvente, mas por errada gestão da massa insolvente, que não pagou nem sequer provisionou a expectável dívida tributária em violação do n.º 1 do art. 172º do CIRE, in casu do IRS decorrente da mais-valia de uma venda feita por ela no âmbito da liquidação, venda que inclusivamente habilitou a massa insolvente com o valor necessário ao pagamento deste imposto devido, justamente, pela liquidação deste bem imóvel,

XXXIV) concluindo-se, por isso, que por dívidas da massa insolvente que poderiam e deveriam ter sido pagas por este património autónomo, não podem os insolventes ser responsáveis, muito menos após o encerramento do processo, carecendo, portanto, de legitimidade passiva para a Execução Fiscal, a qual pertence à massa insolvente e, na sua falta, aos seus Credores, que erradamente beneficiaram, no rateio, de valor superior ao que deveriam ter beneficiado,

XXXV) inconstitucionalidade por violação do disposto nos art. 67.º n.º 2 al. f), 103º e 104.º n.ºs 1 e 3 da Constituição da República Portuguesa, que exige que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares deverá ter em conta o princípio do rendimento-acrécimo e da capacidade contributiva da família, com vista a uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza,

XXXVI) atendendo a que, se a interpretação for contrária à aqui propugnada, os insolventes estarão a ser tributados em sede de imposto sobre os rendimentos por um rendimento que, efectivamente, não obtiveram, porquanto apenas a massa insolvente e os seus credores beneficiaram do rendimento gerado pela alienação do imóvel com mais-valia.

XXXVII) Pelo que, os Reclamantes são parte ilegítima nesta execução, o que deverá ser declarado, revogando-se a Sentença recorrida.

TERMOS EM QUE:

Deverá o presente Recurso ser julgado procedente, por procedente ser a matéria da Reclamação e, conseqüentemente, os Reclamantes serem declarados parte ilegítima na execução;

Caso assim não se entenda, ser declarada a inconstitucionalidade acima invocada; fazendo-se a acostumada JUSTIÇA!"

A Recorrida **Autoridade Tributária e Aduaneira** não apresentou contra-alegações.

O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Sem vistos por se tratar de processo urgente, vem o processo submetido à Conferência para julgamento.

2. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR

Cumpra apreciar e decidir as questões colocadas pelos Recorrentes, estando o objecto do recurso delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, sendo que a matéria apontada nos autos resume-se, em suma, em indagar da bondade da decisão recorrida quando considerou os ora Recorrentes parte legítima na execução, por serem os responsáveis pelo pagamento da dívida de IRS referente a 2011, resultante do apuramento da mais-valia gerada pela alienação de imóvel efectuada em 28-09-2011, no âmbito de processo de insolvência.

3. FUNDAMENTOS

3.1. DE FACTO

Neste domínio, consta da decisão recorrida o seguinte:

“ ...

a) Em 11.02.2011 foi proferida, no âmbito do processo n.º 514/11.7TBPTM, que correu termos no Juiz - 2, do Juízo de Comércio de Olhão, do Tribunal Judicial da Comarca de Faro, sentença de declaração de insolvência dos Reclamantes, no âmbito da qual foi nomeado administrador de insolvência (cfr. fls. 1 a 7 dos autos e documentos 1 a 3 a fls. 8 a 83 dos autos);

b) Em 28.09.2011 foi firmada escritura entre o administrador de insolvência do processo em que são insolventes os Reclamantes, na qualidade de vendedor, e a Caixa Geral de Depósitos, na qualidade de comprador, através da qual esta adquiriu, o prédio misto inscrito na matriz urbana sob o artigo e matriz rústica sob o artigo, pelo preço de €195.500,00 (cfr. fls. 1 a 7 dos autos);

c) Em 11.05.2012 foi emitido despacho de encerramento do processo de insolvência acima identificado (cfr. documento 1 a fls. 8 a 83 dos autos);

d) Em 25.01.2014 foi emitida a liquidação de IRS n.º 2014 5000027413 e a nota de cobrança n.º 2014 1194899, ambas referentes ao ano de 2011, em nome dos Reclamantes no valor de € 30.044,78, com data limite de pagamento de 10.03.2014 (cfr. fls. 1 a 7 dos autos e documento 4 a fls. 8 a 83 dos autos);

e) Em 19.07.2018 foi emitido despacho de exoneração do passivo restante (cfr. documento 3 a fls. 8 a 83 dos autos);

f) Em 11.05.2021, foi proferido despacho de encerramento do processo de insolvência n.º 514/11.7TBPTM (cfr. fls. 1 a 7 dos autos e documento 1 a fls. 8 a 83 dos autos);

g) Em 12.03.2015, os Reclamantes apresentaram processo de impugnação que correu termos neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé sob o n.º 140/14.9BELLE (cfr. fls. 1 a 7 dos autos e documento 5 a fls. 8 a 83 dos autos);

h) Em 10.04.2014 foi instaurado contra os Reclamantes o processo de execução fiscal n.º 1112201401127012 por falta de pagamento do IRS, do exercício de 2011 resultante da liquidação acima identificada, no valor de € 30.044,78 (cfr. documento 6 a fls. 8 a 83 dos autos);

i) Em 27.06.2017 foi proferida decisão no âmbito do processo de impugnação judicial n.º 140/14.9BELLE, a qual foi indeferida, resultando da mesma que “Da leitura deste normativo art. 268º CIRE verifica-se que apenas nos casos de dação em cumprimento ou cessão de bens aos credores, não haverá lugar a mais-valias. (...) No caso dos autos, o prédio misto vendido ao credor hipotecário CGD, pelo Administrador de Insolvência não se integra no conceito deste normativo. (...) De facto, tendo a propriedade do imóvel em causa, sido transmitida por escritura de compra e venda e não dação em cumprimento ou cessão, não se aplica o art. 268º do CIRE, pelo que, é devido o pagamento de mais-valia, nos termos gerais do art. 10º n.º 1 al. a) do CIRS. Neste sentido, veja-se a recente decisão do STA no douto Acórdão de 31/05/2017, proc. n.º 0140/16.(...) Improcede aqui o alegado pelos Impugnantes”. (cfr. fls. 1 a 7 dos autos e documento 5 a fls. 8 a 83 dos autos);

j) Em 24.10.2019, os Reclamantes, representados por mandatário, apresentaram junto do serviço de finanças de Portimão no âmbito do qual concluíram e requereram o seguinte:

“(…)

[Imagem]

(cfr. fls. 1 a 7 dos autos e documento 9 a fls. 8 a 83 dos autos);

k) Em 31.03.2021 foi proferida informação relativa ao requerimento apresentado pelos Reclamantes nos termos da qual se entendeu que:

“(…)

[Imagem]

(cfr. documento 13 a fls. 8 a 83 dos autos);

l) ATO RECLAMADO - Na mesma data, a Chefe do serviço de finanças de Portimão proferiu o despacho de indeferimento do requerimento apresentado pelos Reclamantes, nos seguintes termos:

[Imagem]

(cfr. documento 13 a fls. 8 a 83 dos autos);

m) Em 07.04.2021, o mandatário do Reclamante foi notificado do despacho acima identificado (cfr. registo CTT RF541800185PT constante a fls. 8 a 83 dos autos);

n) Em 21.04.2021, os Reclamantes apresentaram a presente reclamação, dirigida a este Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (cfr. fls. 1 a 7).

*

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Face à prova produzida inexistem outros factos sobre que o Tribunal se deva pronunciar, já que as demais asserções aduzidas integram, no mais, meras considerações pessoais e conclusões de facto e/ou de direito das partes.

*

III.3. MOTIVAÇÃO DE FACTO

A decisão da matéria de facto assenta na análise dos documentos, juntos aos autos nomeadamente das informações oficiais e dos documentos juntos, conforme referido a propósito de cada alínea da matéria de facto provada.”

<>

3.2. DE DIREITO

Assente a factualidade apurada cumpre, então, entrar na análise da realidade em equação nos autos, sendo que a este Tribunal está cometida a tarefa de indagar da bondade da decisão recorrida quando considerou os ora Recorrentes parte legítima na execução, por serem os responsáveis pelo pagamento da dívida de IRS referente a 2011, resultante do apuramento da mais-valia gerada pela alienação de imóvel efectuada em 28-09-2011, no âmbito de processo de insolvência.

Nas suas alegações, os Recorrentes insistem que, relativamente às dívidas da massa insolvente, a lei determina, no Art.º 172 do CIRE, a liquidação das dívidas da massa insolvente antes de se proceder ao pagamento dos créditos sobre a insolvência e para o efeito, compete ao administrador da insolvência deduzir da massa insolvente “os bens ou direitos necessários à satisfação das dívidas desta”, sendo certo que para além das dívidas já contabilizadas, e com especial relevância para o caso sub iudicio, deverá ainda, o administrador da insolvência, contabilizar as dívidas que “previsivelmente se constituirão até ao

encerramento do processo” e incluí-las nesta dedução, sendo que as dívidas da massa são pagas à custa dos rendimentos da massa e, no excedente, e na devida proporção, imputadas ao produto de cada bem móvel ou imóvel. Porém, tal imputação não poderá ultrapassar os 10% do valor do bem, quando se trate de bem onerado com garantia real (vide n.º 2 do Art.º 172 do CIRE).

Depois, de acordo com os Factos Provados na Sentença a quo, o facto tributário é de 28/09/2011 (Facto Provado b)) e a Liquidação do IRS é de 25/01/2014 (Facto Provado d)), não tendo os insolventes culpa de que a AT tenha demorado tantos anos a actuar, na certeza de que o processo de insolvência apenas foi encerrado em 11/05/2021 (Facto Provado f)), não tenho os insolventes culpa de que, por um lado, o sr. Administrador de Insolvência não tenha provisionado o pagamento deste imposto nem diligenciado no sentido de que a declaração de IRS fosse apresentada atendendo a que quem vendeu o imóvel foi ele em representação da Massa insolvente e que a devedora do imposto é a Massa insolvente, incumprindo ele assim com o Princípio da precipuidade ou pré-dedução cuja obrigação decorre do Art.º 172 do CIRE de contabilizar as dívidas que “previsivelmente se constituirão até ao encerramento do processo” e incluí-las nesta dedução e, por outro lado, não têm os insolventes culpa de que a AT não tenha ido ao processo falimentar pedir o pagamento deste imposto, o qual é dívida da massa insolvente e por isso sai precípuo, sendo que, estando o processo aberto, e como tantas vezes sucede, o sr. Administrador de Insolvência pede aos Credores que receberam o produto da liquidação da Massa Insolvente que restituam à mesma o valor necessário ao pagamento das dívidas desta, o que significa que a Jurisprudência que decorre da Sentença a quo é a de que é legal que as dívidas da massa insolvente afinal não sejam pagas precipuamente e que, após o encerramento do processo, se não tiverem sido pagas, não por insuficiência da massa insolvente, mas por errada gestão da massa insolvente por não as pagar nem dar sequer cumprimento ao Princípio da precipuidade ou pré-dedução ínsito no art. 172º n.º 1 do CIRE, sejam os Insolventes a ter que as pagar, ou seja, erradamente a Sentença a quo interpreta a alínea d) do n.º 1 do artigo 233º do CIRE quando diz que as dívidas geradas no âmbito do próprio processo de insolvência (nomeadamente na liquidação da massa), se não tiverem sido satisfeitas no processo de insolvência independentemente do motivo para tal, o respectivo credor pode, depois do encerramento do processo de insolvência após o rateio final, exigir do devedor (que deixou de estar insolvente) o seu pagamento, errada interpretação quando aplicável ao caso sub iudice, em que o dito credor nunca pediu à Massa Insolvente tal pagamento quando o poderia perfeitamente ter feito (o facto tributário é de 2011) e ainda quando a falta de pagamento ocorreu não por insuficiência da massa insolvente, mas por errada gestão da massa insolvente, que não pagou nem deu cumprimento ao Princípio da precipuidade ou pré-dedução ínsito no art. 172º n.º 1 do CIRE provisionando a expectável dívida de IRS decorrente da mais-valia de uma venda feita por ela no âmbito da liquidação, venda que inclusivamente habilitou a massa insolvente com o valor necessário ao pagamento deste imposto, devido, precisamente, pela liquidação deste bem imóvel!

Mais referem que têm legitimidade passiva para a execução fiscal os devedores originários dos tributos e as demais pessoas referidas no artigo 148º do CPPT e seus sucessores (artigo 153º nº 1 do CPPT). Bem se sabe que as leis falimentar e a tributária não prevêm a atribuição de um NIF específico para as Massas

Insolventes, todavia, e especialmente no caso das pessoas singulares, que continuam a sobreviver após o encerramento do processo falimentar (não são extintas, como as restantes entidades), daí não se poderá deixar de concluir que, com a declaração de insolvência, é criada uma Massa Insolvente que, embora não tenha NIF autónomo do das pessoas dos Insolventes, é um património autónomo sujeito a relações jurídicas autónomas, de modo análogo ao de uma herança e, por isso, por dívidas da massa insolvente que poderiam e deveriam ter sido pagas por este património autónomo, não podem os insolventes ser responsáveis, muito menos após o encerramento do processo, carecendo, portanto, de legitimidade passiva para a Execução Fiscal, a qual pertence à massa insolvente e, na sua falta, aos seus Credores, que erradamente beneficiaram, no rateio, de valor superior ao que deveriam ter beneficiado e o mesmo se passará no caso dos IMIs de bens apreendidos para a Massa Insolvente, cuja dívida é gerada na pendência do processo de insolvência; se a AT os não pedir e o Administrador de Insolvente os não pagar nem provisionar, após o encerramento do processo a obrigação de pagamento é do insolvente (que o deixou de ser), ainda que tais dívidas tenham sido geradas na pendência do processo falimentar? Nunca!

E nem se diga que os insolventes tiveram algum benefício em ter sido erradamente reatado pelos credores o valor que deveria ter sido afecto ao pagamento dessa mais-valia, já que, com a exoneração do passivo restante, os credores que foram pagos veriam os seus créditos extintos ope legis e por isso deles não ficariam devedores os insolventes e é de elementar Justiça Fiscal que seja a massa insolvente a suportar tal imposto, até pela natureza dele, já que todo o negócio é conduzido e concretizado pelo Administrador de Insolvência e no interesse dos credores, por outro lado, nem tão pouco têm os insolventes o direito de obter a isenção de IRS pela mais-valia da venda de habitação própria permanente através do reinvestimento do valor da venda na aquisição, construção ou obras de nova habitação própria permanente, nos 36 meses seguintes à venda - art. 10º n.º 5 do CIRS, sendo que os insolventes não podem ter a obrigação fiscal de suportar um imposto quando não têm o correspondente direito de se locupletar com esses ganhos nem o direito de os ver isentados através de reinvestimento!

Caso assim não se entenda, é INCONSTITUCIONAL a interpretação da alínea d) do n.º 1 do artigo 233º do CIRE e do n.º 1 do art. 153º do CPPT conjugada com o conjunto normativo dos art. 10º n.º 1 (neste caso, alínea a)), art. 72º n.º 1 (neste caso, alínea e)), art. 22º n.º 3 alínea b), todos do CIRS, quando interpretados no sentido de que as dívidas geradas no âmbito do próprio processo de insolvência (nomeadamente na liquidação da massa), designadamente dívidas tributárias, se não tiverem sido satisfeitas no processo de insolvência independentemente do motivo para tal, o respectivo credor tributário pode, depois do encerramento do processo de insolvência após o rateio final, exigir do devedor (que deixou de estar insolvente) o seu pagamento, quando a falta de pagamento ocorreu, não por insuficiência da massa insolvente, mas porque o dito credor nunca pediu à Massa Insolvente tal pagamento quando o poderia perfeitamente ter feito e ainda quando a falta de pagamento ocorreu, não por insuficiência da massa insolvente, mas por errada gestão da massa insolvente, que não pagou nem sequer provisionou a expectável dívida tributária em violação do n.º 1 do art. 172º do CIRE, in casu do IRS decorrente da mais-valia de uma venda feita por ela no âmbito da liquidação, venda que inclusivamente habilitou a massa

insolvente com o valor necessário ao pagamento deste imposto devido, justamente, pela liquidação deste bem imóvel, concluindo-se, por isso, que por dívidas da massa insolvente que poderiam e deveriam ter sido pagas por este património autónomo, não podem os insolventes ser responsáveis, muito menos após o encerramento do processo, carecendo, portanto, de legitimidade passiva para a Execução Fiscal, a qual pertence à massa insolvente e, na sua falta, aos seus Credores, que erradamente beneficiaram, no rateio, de valor superior ao que deveriam ter beneficiado, inconstitucionalidade por violação do disposto nos art. 67.º n.º 2 al. f), 103º e 104.º n.ºs 1 e 3 da Constituição da República Portuguesa, que exige que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares deverá ter em conta o princípio do rendimento-acrécimo e da capacidade contributiva da família, com vista a uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, atendendo a que, se a interpretação for contrária à aqui propugnada, os insolventes estarão a ser tributados em sede de imposto sobre os rendimentos por um rendimento que, efectivamente, não obtiveram, porquanto apenas a massa insolvente e os seus credores beneficiaram do rendimento gerado pela alienação do imóvel com mais-valia, pelo que, os Reclamantes são parte ilegítima nesta execução, o que deverá ser declarado, revogando-se a Sentença recorrida.

Que dizer?

Numa primeira linha de análise, cabe ter presente que o art. 153º nº 1 do CPPT refere que “Podem ser executados no processo de execução fiscal os devedores originários e seus sucessores dos tributos e demais dívidas referidas no artigo 148.º, bem como os garantes que se tenham obrigado como principais pagadores, até ao limite da garantia prestada.”, até porque à execução fiscal não interessa, em princípio, saber quem deve, mas quem figura como devedor no título, sendo que, no caso dos autos, quando se analisa a certidão dívida subjacente ao processo de execução referido nos autos, resulta claro que os aqui Recorrentes estão ali identificados como Executados, o que retira qualquer virtualidade ao exposto no presente recurso neste domínio.

No entanto, e como vimos, os Recorrentes alinham um conjunto de elementos no sentido de colocar em crise a sua posição no âmbito do processo de execução fiscal apontado no probatório.

Desde logo, cumpre reter que a dívida exequenda está relacionada com a liquidação de IRS n.º 2014 5000027413 emitida em 25-01-2014 e a nota de cobrança n.º 2014 1194899, ambas referentes ao ano de 2011, em nome dos Reclamantes no valor de € 30.044,78, com data limite de pagamento de 10.03.2014, na sequência do apuramento de mais-valias com a venda de imóveis no âmbito do processo de insolvência, tendo a execução fiscal sido instaurada em 10-04-2014, estando ainda assente que os executados foram declarados insolventes por sentença datada de 11-02-2011, no âmbito de cujo processo foi proferido em 19-07-2018 despacho de exoneração do passivo e em 11-05-2012 (o facto referido em f) que repete o exposto em c) enferma de lapso quanto à data indicada) encerrado o processo de insolvência.

Avançando, e para cabal enquadramento da realidade em apreço, embora com referência à questão que os

Recorrentes apontam, e bem, como sendo não essencial para a decisão da matéria dos autos, importa aludir à jurisprudência deste STA no sentido de que as mais-valias apuradas com a venda de imóveis que fazem parte de uma massa insolvente estão sujeitas a tributação, sendo sujeito passivo o insolvente.

Com efeito, como se aponta no no **Ac. deste Tribunal de 06-06-2018, Proc. nº 01136/17**, www.dgsi.pt, "... «O art. 268.º do CIRE, que tem como epígrafe «Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas», prevê no seu n.º 1 uma isenção relativamente aos impostos sobre o rendimento nos seguintes termos: «As mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas, não concorrendo para a determinação da matéria colectável do devedor».

Como resulta da letra da lei apenas estão abrangidas pela isenção de IRS, as mais-valias resultantes da dação em cumprimento de bens do insolvente e da cessão desses bens aos credores e já não as resultantes da venda desses bens - figuras jurídicas inequivocamente distintas e tratadas autonomamente no Código Civil (CC) -, ainda que o seu produto seja aplicado no pagamento aos credores.

Antes do mais, cumpre ter presente que, em matéria de isenções, há que observar o princípio constitucional da legalidade tributária, na sua vertente de tipicidade, que veda a integração analógica de normas de isenção de imposto, embora consinta na sua interpretação extensiva, como, aliás, reconhece o legislador ordinário (cfr. art. 10.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais). A interpretação extensiva pressupõe que, por via interpretativa, se conclua que o legislador minus dixit quam voluit, que o legislador disse menos do que aquilo que se pretendia dizer (Sobre a questão, vide o seguinte acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 23 de Novembro de 2011, proferido no processo n.º 592/11, disponível em (<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/276fb5605d95722d8025795d00445be9>), ou seja, que quando isentou de IRS as mais-valias resultantes da dação em cumprimento de bens do devedor aos credores ou da cessão de bens aos credores pretendia igualmente abranger no âmbito da isenção as mais-valias realizadas com a venda a terceiros desses bens, pelo menos na parte em que o produto dessa venda fosse utilizado no pagamento aos credores. Mas, salvo o devido respeito, qualquer que seja o juízo sobre a bondade da opção legislativa, não pode é sustentar-se que o legislador pretendia também abranger na isenção prevista no n.º 1 do art. 268.º do CIRE as mais-valias resultantes da venda de bens do devedor. Na verdade, a ser assim, por certo o teria dito expressamente (cfr. art. 9.º, n.º 3, do CC), tanto mais que as situações de venda serão mais vulgares que as de dação em pagamento ou cessão de bens aos credores. Por outro lado, nada permite concluir, designadamente a ratio legis, que o legislador quisesse aplicar às situações em que há venda de bens (transferência de bens do insolvente para terceiros) tratamento idêntico àquele em que há uma transferência directa de bens da esfera patrimonial do insolvente para a dos credores, sendo legítimo concluir que pretendeu estimular este modo de extinção das dívidas do insolvente.

Concluimos, pois, que as mais-valias resultantes da venda de bens do insolvente não estão abrangidas pela isenção prevista no n.º 1 do art. 268.º do CIRE. Mas será que, como sustentou o Juiz do Tribunal a quo, que o insolvente não obteve qualquer rendimento com a alienação do imóvel?

Atento o disposto nos arts. 1.º e 2.º, n.º 1, alínea a), do CIRE, o processo de insolvência é um processo de execução universal que tem como finalidade a liquidação do património de um devedor insolvente e, designadamente, a repartição do produto obtido pelos credores, podendo ser objecto de tal processo quaisquer pessoas singulares ou colectivas, sendo que, no caso, apenas nos interessa considerar a insolvência de pessoa singular.

Quando uma pessoa singular é objecto de uma declaração de insolvência, os seus bens susceptíveis de penhora são apreendidos, de acordo com a alínea g) do n.º 1 do art. 36.º do CIRE, e passam a integrar um património autónomo e de afectação, uma vez se destina à satisfação dos interesses dos credores da insolvência, denominada massa insolvente.

A massa insolvente, de acordo com o conceito do n.º 1 do art. 46.º do CIRE, «destina-se à satisfação dos credores da insolvência, depois de pagas as suas próprias dívidas, e, salvo disposição em contrário, abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo». Esses bens são entregues ao administrador da insolvência (O administrador da insolvência é um órgão da insolvência sem poderes de representação do insolvente que seja pessoa singular, contrariamente ao que sucede relativamente às pessoas colectivas (cfr. art. 81.º, n.º 4, do CIRE).), que é quem pode exercer poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente (cfr. art. 81.º, n.º 1, do CIRE).

Daqui decorre que a massa insolvente tem autonomia patrimonial, que existe quando se está perante uma «certa massa de bens afectada ao pagamento de um conjunto próprio de dívidas» (Cfr. PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, Código Civil anotado, volume I, 3.ª edição, Coimbra Editora, anotação 4 ao art. 601.º, pág. 586.

No mesmo sentido, OLIVEIRA ASCENSÃO, Efeitos da falência sobre a pessoa e negócios do falido, Revista da Ordem dos Advogados, Dezembro de 1995, págs. 652/653; MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, Os efeitos substantivos da falência, PUC 2000, pág. 127; PAULA COSTA E SILVA, A liquidação da massa insolvente, Revista da Ordem dos Advogados, 2005, volume III, págs. 717 a 719, onde fala de «património de afectação» (também disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idsc=44561&ida=44625), mas não constitui uma pessoa (singular ou colectiva), um novo ente, distinto daquele a quem o património autónomo continua a pertencer (Não passam a existir duas pessoas, tal como não existem três entes em resultado de um casamento, apesar de existirem dois patrimónios próprios e um comum.). Dito de outro modo, «A constituição de um património autónomo não acarreta o aparecimento de

uma nova subjectividade jurídica, distinta do devedor insolvente que lhe deu origem» (Cfr. BRUNO SANTIAGO e BEATRIZ CAPELOA GIL, A responsabilidade pelo imposto devido na liquidação dos bens que integram a massa insolvente, Cadernos de Justiça Tributária, Centro de Estudos Jurídicos do Minho, n.º 13, págs. 3 a 15.).

A massa insolvente constitui apenas uma parte separada do património da pessoa singular a quem os bens pertencem e a quem não deixam de pertencer por força da declaração de insolvência; o que acontece, quando há uma declaração de insolvência, é apenas a transferência dos poderes de administração e disposição relativamente aos bens integrantes da massa insolvente, da pessoa insolvente para o administrador da insolvência (cfr. art. 81.º, n.º 1, do CIRE). Os bens não deixam de ser propriedade do insolvente; apenas se dá uma transferência daqueles poderes sobre eles.

Assim, praticando o administrador actos de liquidação da massa insolvente, designadamente vendendo (Segundo o art. 158.º, n.º 1, do CIRE, o administrador da insolvência procede com prontidão à venda de todos os bens apreendidos para a massa insolvente.) bem imóvel integrante dessa massa (venda efectuada na qualidade de fiel depositário dos bens do devedor, como representante da massa insolvente, e não em nome próprio), se a venda for efectuada por um valor superior àquele pelo qual o imóvel foi adquirido, gera um acréscimo do património do insolvente, constituindo assim um rendimento sujeito a IRS, nos termos do art. 10.º, n.º 1, alínea a), do Código daquele imposto. Como deixou já dito este Supremo Tribunal Administrativo, para a qualificação como mais-valia sujeita a tributação releva unicamente a diferença positiva entre o valor pelo qual um imóvel foi alienado e o valor da sua aquisição, corrigido e acrescido nos termos legais, sendo irrelevante o destino dado ao produto da venda, uma vez que o ganho tributado é o que decorre da diferença entre os valores de aquisição e de realização, ou seja, entre o valor por que o bem ingressou no património do sujeito passivo e o valor por que dele saiu (Cfr. o seguinte acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 21 de Setembro de 2016, proferido no processo n.º 582/15, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/b601a4ed1e38d3eb80258037004cbb31>.). Aliás, nem sequer pode dizer-se que não haja benefício para o insolvente, pois esse acréscimo patrimonial beneficiou o insolvente embora na parte do seu património separada para a massa, traduzindo-se numa diminuição do seu passivo.

Neste sentido, aponta também, a contrario, o disposto no art. 268.º do CIRE, ao prever uma isenção de IRS para as mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento (realização de uma prestação, diferente da que é devida, com o fim de extinguir imediatamente a obrigação) de bens do devedor e da cessão de bens aos credores (em que o devedor encarrega os credores de liquidar o seu património ou parte dele e de repartirem entre si o respectivo produto para satisfação dos seus créditos); o que significa que, se as mais-valias não resultarem de um desses negócios previstos nesta norma de isenção, designadamente se resultarem da venda de bens da massa insolvente, e a menos que gerem rendimentos empresariais e

profissionais, de capitais ou prediais (Ou seja, pressupomos que os imóveis pertencem ao património particular do sujeito passivo, isto é, que não estavam afectos a qualquer actividade empresarial e/ou profissional.), estão abrangidas pelo IRS, concorrendo para a determinação da matéria colectável em sede deste imposto [art. 10.º, n.º 1, alínea a), do CIRS]. Neste sentido também se pronunciam a AT, na informação vinculativa emitida no processo 5957/2010 da Direcção-Geral dos Impostos, com despacho concordante da Subdirectora-Geral de 1 de Outubro de 2010 (Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/B88EB745-5794-49A6-8C8C-00AFC4C8030F/0/ProcN%C2%BA5957_2010IRS.pdf), e a doutrina (Designadamente: - CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas anotado, 3.ª edição, Quid Juris, 2015, págs. 916/917;

- LIMA GUERREIRO, Os créditos fiscais no novo CPERF, Fisco, ano V, n.º 54, pág. 118;

- SARA LUÍS DA SILVA VEIGA DIAS, O crédito tributário e as obrigações fiscais no processo de insolvência, págs. 98/99, dissertação de mestrado, no repositório da Universidade do Minho, disponível em <http://hdl.handle.net/1822/21395>;

- ANA PRATA, JORGE MORAIS DE CARVALHO e RUI SIMÕES, Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas anotado, Almedina, 2013, pág. 716, em anotação ao art. 268.º). ...”.

Nesta sequência, tal como se deixou exposto no **Acórdão deste Supremo Tribunal de 10-03-2021, Proc. nº 945-18.1BEAVR**, www.dgsi.pt, “... resulta adquirido que, ainda que o facto tributário ocorra no âmbito da liquidação da massa insolvente não pode considerar-se que a dívida emerge do acto de liquidação da massa, de forma a ser subsumível na alínea c) do nº1 do artigo 51º do CIRE, pois que a valorização do imóvel objecto de incidência tributária não tem conexão relevante com o acto de liquidação, já que este se limita a definir o momento da ocorrência do facto tributário, sendo que não estamos perante um tributo devido pela prática desse acto e cuja obrigação de pagamento recaia sobre o administrador de insolvência.

Como quer que seja, em função da realidade de facto apurada nos autos, à data da emissão da liquidação que deu origem à quantia exequenda e da instauração da execução fiscal, o processo de insolvência já tinha sido encerrado, nos termos do artigo 230º nº 1, alínea a), do CIRE, ou seja, após o rateio final, verificando-se que a partir deste momento deixou de existir o património autónomo que era a massa insolvente, o que significa que o devedor recupera todos os seus poderes sobre o seu património, o qual responde por todas as suas dívidas.

Por outro lado, ainda que no âmbito do processo de insolvência haja sido decidido exonerar o insolvente do passivo restante ... , esta exoneração não abrange os créditos tributários, atento o disposto no artigo 245º nº2 alínea d) do CIRE, de modo que, é manifesto que os Recorrente são parte legítima na execução

instaurada para cobrança da dívida exequenda identificada nos autos, não podendo proceder o recurso nesta sede. ...”.

Perante o que fica exposto, não se vislumbra que a alegação dos Recorrentes tenha a virtualidade de afastar a realidade acima descrita, do mesmo modo que não existe espaço nem oportunidade para considerar com êxito a suscitada inconstitucionalidade da interpretação da alínea d) do n.º 1 do artigo 233º do CIRE e do n.º 1 do art. 153º do CPPT conjugada com o conjunto normativo dos art. 10º n.º 1 (neste caso, alínea a)), art. 72º n.º 1 (neste caso, alínea e)), art. 22º n.º 3 alínea b), todos do CIRS, quando interpretados no sentido de que as dívidas geradas no âmbito do próprio processo de insolvência (nomeadamente na liquidação da massa), designadamente dívidas tributárias, se não tiverem sido satisfeitas no processo de insolvência independentemente do motivo para tal, o respectivo credor tributário pode, depois do encerramento do processo de insolvência após o rateio final, exigir do devedor (que deixou de estar insolvente) o seu pagamento, quando a falta de pagamento ocorreu, não por insuficiência da massa insolvente, mas porque o dito credor nunca pediu à Massa Insolvente tal pagamento quando o poderia perfeitamente ter feito e ainda quando a falta de pagamento ocorreu, não por insuficiência da massa insolvente, mas por errada gestão da massa insolvente, que não pagou nem sequer provisionou a expectável dívida tributária em violação do n.º 1 do art. 172º do CIRE, in casu do IRS decorrente da mais-valia de uma venda feita por ela no âmbito da liquidação, venda que inclusivamente habilitou a massa insolvente com o valor necessário ao pagamento deste imposto devido, justamente, pela liquidação deste bem imóvel, concluindo-se, por isso, que por dívidas da massa insolvente que poderiam e deveriam ter sido pagas por este património autónomo, não podem os insolventes ser responsáveis, muito menos após o encerramento do processo, carecendo, portanto, de legitimidade passiva para a Execução Fiscal, a qual pertence à massa insolvente e, na sua falta, aos seus Credores, que erradamente beneficiaram, no rateio, de valor superior ao que deveriam ter beneficiado.

Na verdade, os argumentos acima alinhados deixam sem qualquer suporte a tese desenhada pelos Recorrentes, porquanto, não estamos perante um tributo devido pela prática de acto cuja obrigação de pagamento recaia sobre o administrador de insolvência, além de que à data da emissão da liquidação que deu origem à quantia exequenda e da instauração da execução fiscal, o processo de insolvência já tinha sido encerrado, nos termos do artigo 230º n.º 1, alínea a), do CIRE, ou seja, após o rateio final, verificando-se que a partir deste momento deixou de existir o património autónomo que era a massa insolvente, o que significa que o devedor recupera todos os seus poderes sobre o seu património, o qual responde por todas as suas dívidas, não fazendo qualquer sentido a posição defendida pelos Recorrentes.

Depois, em relação à invocada inconstitucionalidade por violação do disposto nos artigos 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa, atendendo a que os insolventes estarão a ser tributados em sede de imposto sobre os rendimentos por um rendimento que, efectivamente, não obtiveram, diga-se que o princípio em apreço, que integra os princípios estruturantes do sistema fiscal acolhidos nos arts. 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou

tributária, na medida em que se o princípio da igualdade tributária pressupõe o tratamento igual de situações iguais e o tratamento desigual de situações desiguais, a capacidade contributiva é o “tertium genus” - leia-se, o critério - que há-de servir de base à comparação, ou seja, opera tanto como condição, ou pressuposto, quanto como critério ou parâmetro da tributação, visto que impede que a tributação atinja uma riqueza ou um rendimento que não existe e determina que a exação do património dos contribuintes se faça de acordo com a sua “capacidade de gastar” (ability to spend), sem olvidar a tributação do rendimento líquido do contribuinte, de onde deflui uma exigência de dedução das despesas necessárias à angariação do próprio rendimento.

Ora, no caso dos autos, a venda do imóvel gerou um acréscimo patrimonial na esfera jurídica dos Recorrentes, e o facto de o produto da venda ter sido afecto ao pagamento das dívidas da massa insolvente, não constitui fundamento para considerar anulados os ganhos assim obtidos.

Ou seja, embora o valor em apreço não tenha entrado material e fisicamente na posse do Recorrente, não deixou de entrar na sua esfera jurídica, o qual foi destinado à diminuição do respectivo passivo, o que quer dizer que não está em causa qualquer rendimento ficcionado, mas uma vantagem patrimonial efectiva, directamente subsumível na previsão do identificado art. 10º nº 1 al. a), do C.I.R.S., o que arreda, igualmente, a possibilidade de procedência da argumentação de violação do citado princípio da capacidade contributiva.

No que concerne à invocada inconstitucionalidade por violação do disposto no art. 67º nº 2 al. f) da Constituição da República Portuguesa, os Recorrentes não concretizam de que forma, no caso “sub-judice” ocorre tal violação de acordo com as normas respeitantes à tributação do imposto em causa - IRS - nem se alcança que tal ocorra, uma vez que tal preceito nos seus nº 1 e 2 dispõe que:

“1. A família, como elemento fundamental da sociedade, tem direito à protecção da sociedade e do Estado e à efectivação de todas as condições que permitam a realização pessoal dos seus membros.

2. Incumbe, designadamente, ao Estado para protecção da família:

- a)
- b)
- c)
- d)
- e)

f) Regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares;..”.

Assim sendo, ainda que com fundamento diverso, sempre a decisão recorrida, terá de manter-se na ordem jurídica.

4. DECISÃO

Nestes termos, acordam em conferência os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, de harmonia com os poderes conferidos pelo art. 202.º da Constituição da República Portuguesa, em negar

provimento ao recurso jurisdicional interposto pelos Recorrentes, mantendo-se a decisão judicial recorrida, ainda que com fundamentação diversa.

Custas pelos Recorrentes.

Notifique-se. D.N..

Lisboa, 08 de Setembro de 2021

Pedro Vergueiro (Relator)

O Relator consigna e atesta que, nos termos do disposto no art.º 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13 de março, aditado pelo art.º 3.º do DL n.º 20/2020, de 01 de maio, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Srs. Conselheiros integrantes da Formação de Julgamento - os Senhores Conselheiros

Aragão Seia e Nuno Bastos

Pedro Nuno Pinto Vergueiro

Fonte: <http://www.dgsi.pt>