

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL**Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
02030/19.0BEPRT	25 de novembro de 2021	Ana Patrocínio

DESCRITORES

Mais-valias, alienação de imóvel integrante da massa insolvente, nova liquidação

SUMÁRIO

Perante uma liquidação que apurou um montante global de IRS, tendo na sua base rendimentos do trabalho, bem como rendimentos provenientes de mais-valias geradas pela alienação de imóvel apreendido na massa insolvente, no âmbito de processo de insolvência, o apuramento do valor do imposto devido especificamente pelas mais-valias, e que deve ser suportado pela parte separada do património do sujeito passivo consubstanciado na massa insolvente, implica uma nova liquidação.*

* Sumário elaborado pela relatora.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os juízes que constituem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

I. Relatório

J., contribuinte fiscal n.º (...), melhor identificado nos autos, interpôs recurso jurisdicional da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em 19/01/2021, que julgou improcedente a **Impugnação Judicial** versando sobre despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação oficiosa de IRS e respectivos juros compensatórios, relativa ao ano de 2017, no montante global de €18.934,82, além do mais, referente à tributação de mais-valias resultantes da venda do prédio urbano n.º 6440, fracção “A”, da União de Freguesias (...).

O Recorrente terminou as suas alegações de recurso formulando as conclusões que se reproduzem de seguida:

“1ª- Vem o presente recurso, interposto da douta sentença proferida, que julgou improcedente a impugnação deduzida pelo impugnante, ora recorrente, absolvendo a AT do pedido, a qual, além de não estar fundamentada, porque alicerçou a sua convicção em pressupostos errados, está inquinada de **nullidade** e que, aqui, expressamente se argui, para os legais efeitos.

2ª- Não corresponde à verdade, o vertido na Motivação, da sentença recorrida: “A convicção do Tribunal na consideração dos factos provados alicerçou-se no teor dos documentos juntos aos autos e ao processo administrativo **que não foram impugnados.**” (negrito nosso), porquanto, o recorrente, ao abrigo do princípio do contraditório, respondeu, a fls..., à contestação da F.P./recorrida, através do requerimento de Ref.ª 671357, de 17/03/2020, no qual foi, desde logo, impugnado para todos os legais efeitos, o documento 2, referente à declaração oficiosa, da A.T. .

3ª- Admitindo-se, como verdadeiro o vertido nas alíneas A) a L), de IV, da Matéria de Facto Provada, não é verdade o que é dito na douta sentença, quando refere que “não existem quaisquer outros factos provados ou não provados relevantes para a boa decisão da causa” e, o dito em sede de

Motivação, ao dizer-se que os documentos juntos aos autos e ao processo administrativo, “não foram impugnados”.

4ª- O recorrente, em sede de impugnação, alegou, fundamentadamente, não ser devedor da quantia objecto da liquidação oficiosa, efectuada pela A.T, sendo que havia que fazer Justiça, face a tão injusta e ilegal liquidação, pois, face aos elementos disponíveis e constantes dos autos, exigir-se ao insolvente, aqui recorrente, que tudo perdeu a favor da Massa Insolvente, o pagamento duma dívida referente a alegadas mais-valias decorrentes da venda, pela Massa, do bem imóvel, no âmbito do processo de insolvência.

5ª- A venda judicial, foi feita pela Massa e em proveito exclusivamente desta e seus credores, não advindo para o aqui recorrente (insolvente), qualquer proveito ou acréscimo, não pode ao mesmo e em circunstância alguma, ser-lhe imputado o pagamento de qualquer imposto, tributação essa que, a ser, eventualmente devida, o que não se concede, sempre seria da responsabilidade da Massa Insolvente e não do insolvente, impugnante/recorrente, que deixou de, no âmbito da administração do que foi seu património, de ter capacidade judiciária.

6ª- Vem, o recorrente, questionado, “ab initio” a pretensa existência da dívida, em questão, aduzindo argumentos tais que demonstram aquela infundada declaração oficiosa e subsequente liquidação n.º 2018.5005548709, bem como a infundada cobrança “a posteriori”, enfermando, pois, a douta sentença, salvo o devido respeito, de erro de facto e de direito.

7ª- O impugnante/recorrente, apresentou-se à insolvência, precisamente porque se encontrava numa situação económico-financeira, totalmente debilitada e deficitária, não tinha, como continua a não ter, possibilidade em solver as suas responsabilidades com os credores e Estado, depois do seu património ter sido apreendido para a Massa Insolvente e, posteriormente, vendido, revertendo a totalidade do seu produto para a Massa e que não para si, sendo incompreensível que, ainda fosse ele, já sem capacidade judiciária, no

que à administração do que foi seu património, concerne, responsável pelo pagamento das questionadas “mais-valias”, sem ter beneficiado, antes pelo contrário.

8ª- Paralelamente, a A.T. instaurou, um processo de execução fiscal, contra o ora recorrente, para cobrança de €19.081,81 (quantia exequenda, juros, etc.), referente ao “Imp. Cont. Corr. – IRS”, do ano de 2017, o qual foi obrigado a apresentar a competente oposição judicial à execução, que corre termos no T.A.F.P., U.O. 5, sob o Proc. N.º 471/19.1BEPRT, onde já apresentou as alegações escritas, aguardando a douda sentença.

9ª- O recorrente, após ter sido notificado do “**despacho de Indeferimento**”, da reclamação graciosa, interpôs em 05/08/2019, a competente **impugnação judicial**, na qual arrolou uma testemunha, nos termos do disposto no art.º 95º, n.s 1 e 2, alínea d), da L.G.T. e art.s 97º, n.º 1, al, c), e 102º, do C.P.P.T., naquela invocando, em síntese: por um lado, a falta de fundamentação do despacho que indeferiu a reclamação graciosa; e, por lado lado, a errónea qualificação e quantificação do imposto, concluindo com o pedido de que deve “ser julgada nula a liquidação oficiosa de IRS de 2017, quanto à pessoa do impugnante, dado não haver lugar ao pagamento de qualquer imposto corrigido, sendo que, nada é devido, a título de IRS e muito menos o montante de € 18.934,82.”, impugnação aquela que se dá por integralmente reproduzida para os legais efeitos.

10ª- A F.P., ora recorrida, regularmente notificada, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 110º, n.º 1, do C.P.P.T., contestou, pugnano pela legalidade da sua actuação e pela improcedência da impugnação judicial, à qual, o recorrente, exercendo o direito de contraditório, respondeu através do seu requerimento de fls... que aqui se dá por integralmente reproduzido, ali se demonstrando, à saciedade, não assistir razão àquela, concluindo como na impugnação judicial.

11ª- A Meritíssima Juiz “a quo”, por doudo despacho de fls..., indefere a

produção da prova testemunhal, ao mesmo tempo que, notifica as partes para, querendo, alegarem por escrito, sendo que, o despacho de **indeferimento** da inquirição da testemunha arrolada pelo recorrente, em violação do princípio do contraditório – era o contabilista responsável pela apresentação da Declaração de IRS do impugnante – sem que fosse precedido da necessária fundamentação, enferma de **nulidade**, arrastando consigo a nulidade de todo o processo.

12ª- Como quer que seja, o recorrente, cumprindo o doutamente notificado, apresentou as suas alegações escritas, e que aqui se dão por integralmente reproduzidas, para os legais efeitos.

13ª- A douda sentença, não curou de fazer uma análise crítica de todos os factos constantes dos autos, sendo que, a impugnação da liquidação impugnada está em frontal violação dos direitos fundamentais do recorrente, inexistindo o pressuposto para a questionada tributação, tanto mais que, tendo, o mesmo, sido declarado insolvente, não auferiu qualquer benefício com a alienação do imóvel pela Massa, não havendo qualquer mais-valia.

14ª- Seria místico, salvo o devido respeito, que o Tribunal “a quo”, que dispunha de elementos nos autos, para tal, apurasse se os pressupostos, em que assentou a Declaração Oficiosa de IRS, para proceder “motu proprio”, à liquidação adicional, eram ou não correctos, e se o então e já insolvente, havia obtido algum benefício ou, antes e pelo contrário, foi a Massa Insolvente – não o insolvente – que ganhou com a venda do bem, por valor superior ao da sua aquisição originária.

15ª- A douda sentença padece, por conseguinte, do vício de análise crítica e falta de fundamentação, o que a inquina de “nulidade”, contentando-se, aliás, para a sua prolação a transcrever, em parte, o doudo acórdão do STA, proferido no Proc. 01410/16, de 31/05/2017 (cfr. fls. 7 a 10, da sentença recorrida).

16ª- Não desconhecendo nós, que os ensinamentos jurisprudenciais, poderão servir para a elaboração de sentenças judiciais, a proferir pela 1ª Instância, não

bastará, salvo o devido respeito, uma mera enunciação e transcrição, das mesmas, sob pena da sentença padecer de **falta de fundamentação**, como acontece “in casu”, o que aqui expressamente se argui para os legais efeitos.

17^a- Tendo o recorrente, invocado, “ab initio”, “a falta de fundamentação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa” (cfr. art.s 1^o a 3^o, da impugnação judicial), facto sobre o qual, a douta sentença recorrida, se não pronunciou, tal importa a **nulidade de sentença**, nos termos da al. d), do n.º 1, do art.º 615º, do C.P.Civil, aplicável “ex vi”, do art.º 2º, do C.P.T.T., que aqui, expressamente, se argui, para os legais efeitos.

18^a- O questionado prédio urbano 6440º-A, da União de Freguesias (...), tendo sido **apreendido a favor da Massa Insolvente**, no âmbito do processo de insolvência pessoal do impugnante, ora recorrente, com N.º 2169/16.3T8ST, foi precisamente, em sede daquele processo de insolvência, por venda judicial, **adjudicado** ao Banco Comercial Português, S.A., ao qual estava hipotecado, pelo preço de €178.800,00 (cento e setenta e oito mil e oitocentos euros).

19^a- Após aquela venda, nada restando, para o insolvente, não é, por conseguinte, justo, lícito, nem legal, que a A.T. venha, “a posteriori”, proceder à indevida liquidação adicional, quanto às “mais-valias”, da venda do prédio em questão, arrecadada para a Massa e não pelo insolvente, sendo que, dadas as circunstâncias em que os factos ocorreram, a actuação da A.T., tributando o insolvente, aqui recorrente, no imposto de mais-valia, é uma actuação ilegítima, ilegal e “contra natura”.

20^a- Dispõe, nesta matéria, o art.º 10º, n.º 1, al. a), do C.I.R.S.: que constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, sendo que, “in casu”, o que está em causa, e no que, ao insolvente/recorrente concerne, é a inexistência do pressuposto para a tributação, porquanto além de não ter sido o recorrente quem alienou o bem, não obteve qualquer rendimento com a alienação do

imóvel, apreendido a favor da Massa Insolvente, cujo produto da venda foi “in totum”, por esta, pelo que sempre seria a Massa a responder pelos impostos, eventualmente devidos ao Estado.

21^a- Assim, foi entendido nos doutos acórdãos: do Tribunal da Relação de Guimarães, Proc. N.º 1124/14.2TJVNF-G.G, prolatado pela Ex.^a Juíza Desembargadora Relatora, Dr.^a Raquel Baptista Tavares; e do Tribunal da Relação do Porto, Proc. N.º 8729/12.4TBVNG-G.P1, de 02-07-2015, in www.dgsi.pt.

22^a- Convirá, certamente, chamar aqui à colação, quiçá não devidamente acautelada na legislação tributária, a questão da “Massa Insolvente”, à semelhança do que acontece com a “herança jacente” e com a “herança indivisa”, ter ou não, um n.º de contribuinte, n.º esse, actualmente omissa, omissão essa inconstitucional, face à C.R.P., e que aqui, desde já, se invoca para os legais efeitos.

23^a- Devia, por conseguinte, e na modesta óptica do recorrente, que à Massa Insolvente, fosse atribuído, tal como acontece com todas as pessoas colectivas e singulares, ser atribuído um n.º de identificação, sobre o qual incidiriam todas as responsabilidades, designadamente, as fiscais, uma vez que o insolvente, assim declarado, no respectivo processo de insolvência, deixou, a partir, de então e enquanto insolvente de ter capacidade judiciária para administrar o que, até então, constituía o seu património real, financeiro, imobiliário e mobiliário, sendo que, posteriores e eventuais dívidas decorrentes desse mesmo património integrado na Massa Insolvente, a serem devidas, sempre serão de imputar à Massa e não ao insolvente (cfr. art.º 51º, n.º 1, al. c), do C.I.R.E.).

24^a- Verificada que foi alguma imprecisão da lei tributária, e à omissão legislativa, que dava azo a interpretações injustas, diversas e até contraditórias, por parte do julgador, quando era chamado a intervir – e casos houve, como sucede na douda sentença, sob recurso – e porque não faziam a adequada

interpretação do pensamento do legislador tributário, achou conveniente, o legislador, em clarificar esse pensamento.

25ª- O art.º 268º, do C.I.R.E., na redacção da Lei 114/2017, de 29/01, no que à tributação concerne, em sede de I.R.S., relativamente aos rendimentos e ganhos apurados, decorrentes da venda bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação, dando a seguinte redacção: “1 - Os rendimentos e ganhos apurados e as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido, verificadas por efeito da dação em cumprimento de bens e direitos do devedor, da cessão de bens e direitos dos credores e da venda de bens e direitos, em processo de insolvência que prossiga para liquidação, estão isentos de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas, não concorrendo para a determinação da matéria coletável do devedor.”

26ª- Constando dos autos, ter o insolvente, aqui recorrente, apresentado a sua declaração de I.R.S. de 2017, em 19/05/2018, o que aliás, é matéria dada como provada na alínea D, da Matéria de Facto, de IV, da douda sentença, e que aqui se dá por integralmente reproduzida, nessa data já se encontram em vigor, o aludido art.º 268º, do C.I.R.E., naquela nova redacção, pelo que, mesmo não concedendo o raciocínio expendido na douda sentença, também, por via desta nova redacção, sempre estão isentos do imposto de mais-valias, os rendimentos provenientes da venda de imóveis, em processo de insolvência, como sucede “in casu”.

27ª- Face a tudo quanto se deixou vertido no presente recurso, dúvidas não poderão subsistir, de que, sendo ilegítima e ilegal, a correcção e liquidação adicional, feita pela A.T., em sede de I.R.S., sendo violadora do **art.º 268º, n.º 1, do C.I.R.E.**, na redação dada pela **Lei N.º 114/2017, de 29/12**, deverá ser revogada, como revogada deverá ser, a douda sentença e substituída por outra que julgue a impugnação judicial procedente com as consequências legais.

28ª- Diga-se, ainda que, caso a douda sentença tivesse como o impõe o art.º 9º,

do C.Civil, efectuado uma interpretação correcta e adequada à legislação tributária, no que às mais-valias, em sede do processo de insolvência, concerne, logo concluiria, pela isenção do insolvente (art.º 268º, do C.I.R.E.).

29ª- Fez, por conseguinte, a douta sentença, **errada interpretação dos factos e subsequente aplicação do direito**, assim violando o disposto no art.º 268º, n.º 1, do C.I.R.E., na redação dada pela Lei N.º 114/2017, de 29/12, art.º 51º, n.º 1, al. als. c) e d), do C.I.R.E., inquinando aquela sentença de **nulidade** (cfr. art.º 615º, n.º 1, als. b) e d), do C.P.Civil, aplicável “ex vi”, do art.º 2º, do C.P.P.T.), que aqui expressamente, se argui, para os legais efeitos.

TERMOS EM QUE E NOS MELHORES DE DIREITO APLICÁVEIS, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta sentença recorrida, substituindo-a por outra que julgue procedente a impugnação, julgando-se nula a liquidação oficiosa de IRS de 2017, dado não haver lugar ao pagamento de qualquer imposto corrigido, com todas as demais consequências legais, **ASSIM DECIDINDO, FARÃO V. EX.AS ILUSTRÍSSIMOS DESEMBARGADORES A MELHOR JUSTIÇA”**

A Recorrida não contra-alegou.

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

Com dispensa dos vistos legais, tendo-se obtido a concordância dos Meritíssimos Juizes-adjuntos, nos termos do artigo 657.º, n.º 4 do CPC; submetese o processo à Conferência para julgamento.

II - DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR

Cumpra apreciar e decidir as questões colocadas pelo Recorrente, estando o objecto do recurso delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, sendo que importa decidir se a sentença recorrida enferma de nulidade, por falta de fundamentação e por omissão de pronúncia, e se incorreu em erro de julgamento, por ter mantido a liquidação de IRS, com fundamento em que é um rendimento obtido pelo insolvente a mais-valia resultante da venda de um imóvel, apreendido na massa insolvente e realizada no âmbito do processo de insolvência, pelo que estava obrigado a declará-lo.

III. Fundamentação

1. Matéria de facto

Na sentença prolatada em primeira instância foi proferida decisão da matéria de facto com o seguinte teor:

“Com relevância para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

A) Por sentença de 14/07/2016, transitada em julgado, proferida no proc. n.º 2169/16.3T8STS, do Juízo do Comércio de Santo Tirso, Juiz 1 foi declarada a insolvência do Impugnante, tendo sido nomeado como administrador de insolvência o Sr. Dr. J. – Cf. fls. 21 do processo físico, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

B) Em 02/09/2016, no âmbito do apenso A do proc. n.º 2169/16.3T8STS foi apreendido a favor da massa insolvente o bem imóvel correspondente a uma fração autónoma designada pela letra “A”, destinada a habitação com r/c, cave, terraço e logradouro, sito na Travessa (...), inscrito na matriz urbana sob o n.º 6440 e descrito na CRP de G. sob o n.º 871/19920715-A – Cf. fls. 23 do processo físico, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

C) Em 07/12/2016 foi lavrado auto de aceitação de venda proposta por credor hipotecário da fração identificada na alínea antecedente a favor de “Banco Comercial Português, SA” – Cf. fls. 27 do processo físico, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

D) Com data de 19.05.2018 foi rececionada a declaração modelo 3 de IRS relativa a 2017 loteada sob o número 1783 - 2017 - J1902 - 88, tendo dado origem à liquidação número 2018 5004212334, com imposto a pagar no montante de € 9,77- cf. fls. 28 do processo físico, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

E) No âmbito do IRS, a AT notificou o Impugnante por ofício datado de 21/08/2018 do seguinte:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

cf. fls. 138 do sitaf (fls 14) cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

F) Na sequência da notificação a que se alude na alínea antecedente, o impugnante veio dizer o seguinte : “1- Por douta sentença de 14/07/2018, transitada em julgado, proferida no Proc. N.º 2169/16.3T8STS, do Juízo do Comércio de Santo Tirso, Juiz 1, cuja “informação” aqui se junta, foi declarada a insolvência do respondente, tendo sido nomeado com Administrador de Insolvência, o Ex.mo Dr. J., tudo como melhor consta daquela sentença, com todas as legais consequências e cujo conhecimento será, certamente, de V. Exª, sendo que, a partir de tal data, é representado pelo seu Administrador Judicial. 2 - Quanto ao prédio urbano 6440º-A, da União de Freguesias (...), foi adjudicado ao Banco Comercial Português, S.A., ao qual estava hipotecado, em sede de liquidação da massa insolvente, tampouco diz respeito ao respondente, o qual nada recebeu, sendo que, aquele valor não chegou para cobrir o passivo. 3 - Donde, e em sua opinião, por tudo quanto fica exposto, além de nada ter a declarar, não incorreu, o respondente, em qualquer infracção ou mesmo incorrecção.” - cf. fls. 138 do sitaf (fls 15) cujo teor se dá aqui por integralmente

reproduzido.

G) Por despacho de 20.09.2018 do Chefe do Serviço de Finanças de G. 1 foi sancionada a informação com a mesma data no sentido de ser acrescido aos rendimentos declarados, o rendimento da mais-valias com a alienação do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 6440, fração "A" da União de freguesias (...) do concelho de (...) e distrito do Porto - cf. fls. 138 do sitaf (fls 16) cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

H) Na sequência do referido anteriormente foi efetuada uma declaração oficiosa originando a liquidação número 2018 5005548709, respeitante a imposto, no montante de € 18.683,12 a pagar e a liquidação número 20018 288089, respeitante a juros compensatórios no montante de € 251,70, totalizando o montante a pagar de € 18.934,82, com data limite de pagamento em 26.11.2018 - cf. fls. 138 do sitaf (fls. 57) cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

I) Em 08/01/2019, o aqui impugnante apresentou a reclamação graciosa, à qual coube o número 1783201904000030 - cf. fls. 201 do sitaf, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

J) Por despacho de 29/04/2019, da Chefe de Divisão da DF do Porto foi indeferida a reclamação graciosa, nos seguintes termos:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

cf. fls. 201 do sitaf, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

K) Em 07/05/2019 foi o Impugnante notificado do despacho mencionado na alínea antecedente - cf. fls. 201 do sitaf, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

L) A presente impugnação deu entrada em 05/08/2019 -cf. fls. 4 dos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

*

Não existem quaisquer outros factos provados ou não provados relevantes para a boa decisão da causa.

Motivação

A convicção do Tribunal na consideração dos factos provados alicerçou-se no teor dos documentos juntos aos autos e ao processo administrativo que não foram impugnados.”

* *

Pela sua pertinência para o conhecimento do presente recurso e uma vez que consta dos autos e do processo administrativo a correspondente prova documental, adita-se ao probatório a seguinte matéria de facto, nos termos do artigo 662.º, n.º 1 do Código de Processo Civil:

M - A declaração oficiosa, modelo 3, elaborada pela AT, que deu origem à liquidação impugnada e referida em H, respeita ao sujeito passivo A, aqui Recorrente, e tinha anexos o Anexo A, o Anexo B e o Anexo G, ou seja, integra rendimentos do trabalho dependente do sujeito passivo A, no montante de €1960,00, rendimentos profissionais, comerciais e industriais do mesmo sujeito passivo A, no montante de €13.600,59, e de mais-valias e outros incrementos patrimoniais - cfr. documento n.º 2 junto com a contestação.

2. O Direito

O Recorrente imputa vários defeitos à elaboração da sentença, considerando gerarem vício que qualifica de nulidade, sem que, contudo, essa alegação se mostre eficaz.

As primeiras conclusões das alegações do recurso, até à conclusão 16, encerram fundamentos que, a procederem, situar-se-ão ao nível do erro de

juízo.

Por outro lado, no que tange à invocada omissão de pronúncia quanto ao vício imputado ao acto de indeferimento da reclamação graciosa, reconhecemos que a abordagem e as explicações que foram desenvolvidas no despacho judicial de sustentação e que apreciou as nulidades arguidas, proferido em 24/05/2021, deveriam ter sido realizadas oportunamente na sentença recorrida, de molde a tornar essa decisão convincente. A melhor técnica jurídica recomenda que se explicitem as razões que subjazem à falta de apreciação de determinadas questões colocadas nos articulados.

No entanto, a sentença recorrida apropriou-se de jurisprudência consolidada acerca da temática do sujeito passivo de imposto quando é efectuada a venda de bens que integram a massa insolvente geradora de mais-valias. No pressuposto da prevalência ou preferência absoluta da decisão judicial sobre a via graciosa, o tribunal recorrido absteve-se de conhecer vícios imputados à decisão da reclamação graciosa.

Com efeito, é forçoso concluir pela irrelevância sobre a decisão final quanto à liquidação dos vícios que possam afectar os procedimentos de segundo grau.

Constituindo, embora, o acto administrativo de indeferimento da reclamação graciosa o objecto imediato da presente impugnação judicial, é, contudo, o acto de liquidação - seu objecto mediato - que verdadeiramente se controverte na impugnação.

Foi neste pano de fundo que se realizou o juízo em primeira instância. Logo, seria irrelevante a constatação de algum vício formal, designadamente de falta de fundamentação, em sede de reclamação graciosa, dado que existe uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo na apreciação de um mesmo acto tributário, nos termos do disposto no artigo 111.º, nºs. 3 e 4, do CPPT - cfr., por todos, o Acórdão do STA, de 11/09/2013, proferido no âmbito do recurso n.º 01138/12, sobre a afirmação, de forma unânime, da preferência do processo judicial sobre o processo administrativo na

apreciação da liquidação.

Porém, não podemos deixar de realizar uma abordagem na perspectiva do erro de julgamento da sentença recorrida, tendo por farol o presente recurso.

A decisão recorrida acolhe jurisprudência dos tribunais superiores, designadamente, os Acórdãos do STA, de 31/05/2017 e de 06/05/2020, proferidos no âmbito dos processos n.º 01410/16 e n.º 03357/16.8BELRS, concluindo:

“(…) Por conseguinte, 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, que está obrigado a declará-lo, pelo que improcede a alegação da Impugnante como causa invalidante da liquidação (…)”

De facto, aceitamos tratar-se de um rendimento obtido pelo insolvente, mas o Recorrente parece, ainda, colocar a tónica na distinção dos patrimónios, acentuando que as dívidas decorrentes do património integrado na massa insolvente, a serem devidas, sempre seriam de imputar a essa massa e não ao património remanescente do insolvente, aludindo ao disposto no artigo 51.º, n.º 1, alínea c) do CIRE.

Efectivamente, o questionado prédio urbano 6440.º-A, da União de Freguesias (...), tendo sido apreendido a favor da Massa Insolvente, no âmbito do processo de insolvência pessoal do impugnante, ora Recorrente, com n.º 2169/16.3T8ST, foi precisamente, em sede daquele processo de insolvência, por venda judicial, adjudicado ao Banco Comercial Português, S.A., ao qual estava hipotecado, pelo preço de €178.800,00. Portanto, as mais-valias decorrentes da alienação reportam-se a período de imposto em que o imóvel era já parte integrante da massa insolvente e relativamente ao qual os poderes de administração e de disposição competiam ao liquidatário judicial.

Resulta claro que o Recorrente é sujeito passivo de imposto (IRS), não perdendo

de vista que na impugnação judicial está apenas em causa a legalidade da liquidação e não a exigibilidade da dívida liquidada. Questão diversa, mas que não cumpriria aqui tratar, é a de saber que bens respondem pela dívida de IRS gerada, questão esta a apreciar, se for o caso, no âmbito do processo executivo, e que não caberia aqui antecipar, pois que a anulação não pode ter por fundamento a inexigibilidade da dívida exequenda, antes a ilegalidade desta - cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06/05/2020, proferido no âmbito do processo n.º 03357/16.8BELRS.

Na verdade, a AT instaurou um processo de execução fiscal, contra o ora Recorrente, para cobrança de €19.081,81 (quantia exequenda, juros, etc.), referente ao “Imp. Cont. Corr. - IRS”, do ano de 2017, tendo este apresentado oposição judicial à execução, que corre termos no T.A.F. do Porto, sob o Processo n.º 471/19.1BEPRT, aguardando prolação de sentença. Aí, sim, discute-se a dívida de IRS gerada.

Nem sempre é totalmente claro na petição de impugnação e no presente recurso, mas cuidou-se distinguir patrimónios (cfr. conclusões 20.º e 23.º das alegações do recurso), acentuando que o bem foi alienado quando já era parte integrante da massa insolvente.

O Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 02/07/2015, proferido no âmbito do processo n.º 8729/12.4TBVNG-G.P1, elevou pertinência a “quem deve pagar o imposto”, pois aí se decidiu que quem deve pagar o imposto daí decorrente (mais valias devidas pela alienação do imóvel) não é o insolvente, com o seu património remanescente, mas sim a massa de bens separada para o efeito, isto é, a massa insolvente.

Resultou do julgamento que a realização de mais-valias com a alienação de bens imóveis integrantes da massa insolvente entra na determinação da matéria tributável do sujeito passivo insolvente e que a massa insolvente é apenas parte separada do património, in casu, da pessoa singular aqui Recorrente.

Sem entrar na questão de “quem é que responde pela dívida de imposto”, importaria analisar se existem reflexos na liquidação do imposto pela existência de um património separado na massa insolvente, uma vez que o impugnante evidencia essa separação patrimonial (mesmo não tornando a massa autónoma um novo ente, distinto daquele a quem o património autónomo continua a pertencer).

Com efeito, a sentença recorrida não destacou amplamente os efeitos, as consequências invalidantes, do julgamento que realizou, olvidando que a liquidação de IRS em causa nos autos surge do apuramento e cálculo (globais) fundados em rendimentos obtidos não apenas nas mais-valias em crise, mas igualmente em rendimentos auferidos de trabalho dependente e em rendimentos de trabalho independente, relativamente aos quais não foi imputada qualquer ilegalidade.

Para melhor compreensão, considerámos pertinente aditar ao probatório alguns aspectos da declaração oficiosa realizada pela AT e que deu origem à liquidação impugnada. De facto, do documento de correcção elaborada pela AT, podemos retirar que respeita ao sujeito passivo A, aqui Recorrente, e que tinha anexos o Anexo A, o Anexo B e o Anexo G, ou seja, integra rendimentos do trabalho dependente do sujeito passivo A, rendimentos do trabalho independente do mesmo sujeito passivo A e rendimentos de mais-valias e outros incrementos patrimoniais.

O rendimento colectável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de efectuadas as deduções e os abatimentos previstos na lei (artigo 22.º do CIRS), e que vai ser objecto de liquidação (artigo 76.º do CIRS).

Como resulta dos documentos ínsitos nos autos e do aditamento à decisão da matéria de facto, a liquidação impugnada não incluiu apenas o valor das mais-valias resultante da correcção em apreço. Com efeito, a par desta quantia reflectida no Anexo G foram ainda incluídas no rendimento tributável do

impugnante rendimentos de trabalho dependente (Anexo A) e rendimentos profissionais, comerciais e industriais (Anexo B).

Na impugnação judicial, deduzida contra a liquidação impugnada, somente se encontra em discussão a mais-valia realizada com a alienação de um imóvel integrante da massa insolvente.

Façamos, então, a análise que nos propusemos quanto aos reflexos na liquidação do imposto da existência de um património separado da Recorrente - apreendido na massa insolvente.

No acórdão da Relação do Porto citado (e a que se alude também na petição inicial - cfr. artigos 25.º e 26.º, bem como nas conclusões 20.º e 21.º das alegações do recurso), aborda-se, igualmente, o valor do imposto que será devido pelas mais-valias, mencionando que o valor apurado diz respeito a todos os rendimentos e acréscimos patrimoniais do insolvente. Fica claro que o IRS que o insolvente tenha de pagar com base nos rendimentos que auferiu pelo seu trabalho não tem de ser pago pela massa insolvente. Ou, de outra perspectiva, aquilo que a massa insolvente tem de pagar é apenas aquilo que, no valor total da liquidação de €18.683,12, diga respeito ao imposto que seja devido pelas mais-valias geradas com a alienação do imóvel. E como esse valor não está apurado, tem de ser determinado em liquidação posterior.

Realmente, in casu, existe impossibilidade de dividir a liquidação, pois, interferindo com a incidência objectiva e até subjectiva dos próprios rendimentos e com as taxas aplicáveis (designadamente, por efeito da alteração de escalões), implica, necessariamente, uma nova liquidação - cfr. Acórdão do STA, de 27/11/2013, proferido no âmbito do processo n.º 079/13 e Acórdão do TCA Norte, de 28/04/2016, processo n.º 4858/04 - Viseu.

Não residem dúvidas que o Recorrente é o sujeito passivo do imposto, mas o conceito de sujeito passivo, na sua plenitude, deve integrar a obrigação de pagamento do tributo. Sabendo-se, de ante mão, que a alienação do imóvel foi realizada quando o bem já estava apreendido na massa insolvente, que existe

uma parte do património separada por via da insolvência e outra parte do património, eventualmente remanescente, que pagará o imposto devido pelos rendimentos do trabalho dependente e do trabalho independente auferidos pelo Recorrente, não vislumbramos como possa a liquidação, qua tale, permanecer na ordem jurídica, dada a impossibilidade de ser paga (num mesmo apuramento global) por patrimónios “distintos” do mesmo sujeito passivo.

Como vimos, o imposto que seja devido pelas mais-valias geradas com a alienação do imóvel terá que ser apurado em liquidação posterior, numa nova liquidação, tanto basta para que a presente liquidação impugnada não possa manter-se. O problema não é só extrínseco ao acto de liquidação, nem contende apenas com a sua eficácia, pois, se assim fosse, a liquidação oficiosa permaneceria como foi determinada, sem necessidade de operar uma liquidação posterior. O que realça é que a forma como foi efectuada a liquidação gera uma iliquidez, em concreto, ou seja, é intrínseco à liquidação a impossibilidade do seu pagamento “fraccionado”/separado, pois desconhece-se que parte do valor global de €18.683,12 deve constituir obrigação de pagamento pelo património que integra a massa insolvente (mais-valias) e que parte quantificada é obrigação do património remanescente (trabalho dependente e independente). Por outras palavras, a situação conhecida do património do sujeito passivo insolvente, da sua capacidade contributiva, afecta intrinsecamente a legalidade da liquidação - tal como foi apurado (quantificado) o respectivo valor devido de imposto.

Nesta conformidade, urge conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar a impugnação judicial procedente, sendo que a liquidação impugnada deve ser eliminada da ordem jurídica, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas no presente recurso.

Conclusão/Sumário

Perante uma liquidação que apurou um montante global de IRS, tendo na sua base rendimentos do trabalho, bem como rendimentos provenientes de mais-valias geradas pela alienação de imóvel apreendido na massa insolvente, no âmbito de processo de insolvência, o apuramento do valor do imposto devido especificamente pelas mais-valias, e que deve ser suportado pela parte separada do património do sujeito passivo consubstanciado na massa insolvente, implica uma nova liquidação.

IV Decisão

Em face do exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar a impugnação judicial procedente, anulando-se os actos impugnados, com as legais consequências.

Custas a cargo da Recorrida em ambas as instâncias; sendo que, nesta instância, as custas não incluem a taxa de justiça, uma vez que a Fazenda Pública não contra-alegou.

Porto, 25 de Novembro de 2021

Ana Patrocínio

Paula Moura Teixeira

Conceição Soares

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