

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL****Acórdão**

## Processo

03509/15.8BEBRG 0169/18

## Data do documento

1 de julho de 2020

## Relator

José Gomes Correia

**DESCRITORES**

Recurso > Cppt > Pressupostos > Oposição de julgados > Oposição > IRS > Mais valias > Insolvência

**SUMÁRIO**

I - Os requisitos para o conhecimento do mérito do recurso das decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados, previsto no art.280º n.º5 CPPT, na redacção da Lei 82-B/2014, são idênticos aos requisitos globais para o conhecimento dos recursos interpostos com fundamento em oposição de acórdãos.

II - Assim, para que exista oposição, é necessário que se verifique identidade da questão fundamental de direito, ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, identidade de situações fácticas e antagonismo de soluções jurídicas.

III - Inexiste contradição sobre a mesma questão fundamental de direito se o Acórdão fundamento não considerou especificamente o disposto na norma legal que a decisão recorrida julgou determinante para a resolução da questão a decidir.

IV - Constatando-se que, pondo em confronto com a sentença em crise a decisão invocada pelos recorrentes proferida pelo STA-SCT, as mesmas versaram sobre a questão que se pretende ver apreciada, e que é a de saber qual o meio processual adequado para conhecer da responsabilidade pelo pagamento da dívida originada pela mais-valia gerada pela alienação de imóvel da massa insolvente, tal circunstância não afasta a inclusão do presente recurso no campo de aplicação do referido preceito do n.º 5 do artigo 280.º do CPPT.

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

VI - 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.

VII - Em sede de oposição fiscal pode conhecer-se da responsabilidade pela dívida originada por esse acto tributário.

## **Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo**

### **1 - Relatório**

Vem interposto recurso jurisdicional por **X.....** e **Z.....**, sinalizados nos autos, ao abrigo do disposto no n.º5 do artigo 280.º do CPPT, visando a revogação da sentença de 21-09-2017, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou improcedente a oposição intentada contra a execução fiscal n.º3476201501185900, instaurada para cobrança da quantia de €1.616,53 euros, relativa a IRS do ano de 2011, considerando estar em oposição com o acórdão do STA de 31/5/2017, proc. n.º01410/16.

Não se conformando, nas suas alegações, formularam os recorrentes as seguintes conclusões:

“1ª - Nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 280.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), “(a) existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior”.

2ª - A decisão, ora em crise, perfilhou solução oposta com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-05-2017, Processo n.º 01410/16, Relator: Francisco Rothes, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) (n.º convencional: JSTA00070213), já transitado em julgado, cuja cópia obtida no sítio da Internet [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) se junta.

3ª - Entendeu o Tribunal a quo que a responsabilidade pelo pagamento do imposto gerado pela mais-valia gerada pela alienação de imóvel da massa insolvente não constitui fundamento de oposição e constituindo fundamento de impugnação.

4ª - Por sua vez, o Venerando Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão fundamento pugna por tese oposta, no sentido de que a responsabilidade pela dívida originada pela mais-valia gerada pela alienação de imóvel da massa insolvente, em juízo, apenas poderá discutir-se através da oposição à execução fiscal, ou seja, “(e)m 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 dívida por ele originada”.

5ª - A questão em apreciação é inequivocamente a mesma: qual o meio processual adequado para conhecer da responsabilidade pelo pagamento da dívida originada pela mais-valia gerada pela alienação de imóvel da massa insolvente.

6ª - Inexiste substancial regulamentação jurídica sobre a matéria em apreciação.

Termos em que, na integral procedência do presente recurso, deve decidir-se que existe a oposição de julgados e, resolvido o conflito no sentido da prevalência da doutrina do acórdão fundamento, em consequência deve revogar-se a decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos com a

apreciação da questão em análise.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o Exmo. Procurador-Geral Adjunto pronunciou-se no seguinte parecer:

“1. Objecto do recurso.

1. O presente recurso vem interposto ao abrigo do disposto no n.º5 do artigo 280.º do CPPT, por alegadamente a sentença do TAF de Braga, que julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal n.º3476201501185900, instaurada para cobrança da quantia de € 1.616,53 euros, relativa a IRS do ano de 2011, estar em oposição com o acórdão do STA de 31/5/2017, proc. n.º 01410/16.

2. Considera a Recorrente que a sentença padece do vício de erro de julgamento, por a falta de responsabilidade pelo pagamento da dívida ser passível de conhecimento em sede de oposição, como foi entendido no acórdão que serve de fundamento.

E termina pedindo a revogação da sentença recorrida.

II. Fundamentação de facto e de direito da sentença.

a) Na sentença recorrida deu-se como assente que os aqui oponentes foram declarados insolventes por sentença proferida no âmbito do processo n.º 2418/09.4TBGMR, do 5.º juízo Cível do Tribunal Judicial de Guimarães, e no qual foi realizada a venda de imóveis que faziam parte da massa insolvente pelo valor global de € 120.000,00 euros.

Mais se deu como assente que contra os oponentes foi instaurada execução fiscal para cobrança da quantia de € 1.616,53 euros, relativa a liquidação de IRS do ano de 2011.

b) Para se decidir pela improcedência da ação considerou o tribunal “a quo”, invocando a jurisprudência de acórdão deste tribunal (acórdão de 18/06/2013), que o fundamento invocado pelos oponentes — ilegitimidade para a execução, em virtude de não terem sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, os “possuidores dos bens que a originaram” -, constituindo embora fundamento da oposição, nos termos da alínea b) do n.º1 do artigo 204.º do CPPT, só pode verificar-se em relação aos tributos incidentes sobre o uso ou fruição dos bens.

III. Análise do Recurso.

Conforme se alcança da petição inicial, os executados invocam a sua ilegitimidade, ao abrigo da alínea b) do n.º1 do artigo 204.º do CPPT, por considerarem não serem responsáveis pela dívida exequenda, a qual resulta da venda de imóvel em sede de processo de insolvência, e nessa medida entendem que como “não eram possuidores dos bens que a originaram, não são responsáveis pelo pagamento da dívida”.

Embora dos elementos assentes na sentença recorrida resulte que a dívida exequenda respeita a IRS, não foram fixados factos que permitam descortinar como a mesma foi originada, o que consubstancia insuficiência da matéria de facto pertinente à apreciação da questão colocada ao tribunal.

Com efeito, a argumentação da Recorrente assenta no facto de a dívida respeitar a rendimentos obtidos com a venda de imóvel (v.g. mais-valias) que fazia parte da massa insolvente e sobre o qual tinha perdido o domínio, por estar apreendido à ordem do processo de insolvência e com uma determinada afetação,

para além de, no seu entendimento, não ter beneficiado desses rendimentos que foram afetos ao pagamento dos créditos sobre a massa insolvente.

Ora, não foi levado ao probatório qualquer elemento que relacione a dívida exequenda com os rendimentos alegadamente obtidos na venda desse imóvel, já que nada consta da sentença sobre o que originou a liquidação que deu origem à dívida exequenda.

Por outro lado se a dívida exequenda respeita a IRS, que configura um imposto sobre o rendimento, nada permite concluir que não estejamos perante rendimentos prediais objecto de tributação em sede de IRS, atenta a natureza cedular deste imposto, por abranger diversas categorias de rendimentos. Rendimentos, estes, que podem ter subjacente a titularidade de direitos reais sobre imóveis.

Por outro lado, embora seja certo que o facto de o imóvel ter sido apreendido na sequência da declaração de insolvência dos recorridos e fazer parte da chamada “massa insolvente” não altere a sua titularidade, mas apenas o afeta ao pagamento dos créditos da massa insolvente - artigo 46º do CIRE-, a questão que se coloca é a de saber se no caso em que as mais-valias são obtidas com a venda de imóvel que faz parte da massa insolvente, não deva ser este património autónomo a responder pelo imposto que for apurado.

E nessa medida tal questão pode ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal de modo a aferir se por essa dívida fiscal deve responder esse património autónomo ou os bens que entretanto sejam adquiridos pelo insolvente. E assim sendo, o fundamento invocado é subsumível no nº1 do artigo 204º do CPPT, seja na sua alínea b) ou i). Também no sentido de que é no processo de oposição que deve ser apreciada a questão se pronunciou o acórdão de 31/05/2017 citado pela Recorrente.

Entendemos, assim, que assiste razão à Recorrente na censura que faz à sentença recorrida, motivo pelo qual se impõe a sua revogação, determinando-se a baixa dos autos à 1ª instância a fim de ser ampliada a matéria de facto e apreciação da questão suscitada pela demandada.”

\*

## **2. FUNDAMENTAÇÃO:**

### **2.1. - Dos Factos:**

Na decisão recorrida foi fixado o seguinte probatório reputado relevante para a decisão:

A) Em 19.08.2009 foi proferida, no âmbito do Processo n.º 2418/09.4TBGMR, do 5.º Juízo Cível, do Tribunal Judicial de Guimarães, sentença de “declaração de insolvência” dos oponentes - conforme documentos a folhas 19 a 23 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

B) Em 09.02.2011 foi realizado “leilão público” tendo em vista a venda de imóvel no âmbito do processo a que se alude em A) - conforme documentos a folhas 25 a 30 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

C) A Administradora de Insolvência nomeada no âmbito do processo a que se alude em A), remeteu ao aludido processo documento do qual consta conforme segue:

«(...)

V....., Administradora nomeada nos autos de insolvência à margem identificados, vem juntar, para conhecimento dos autos, o relatório do leilão, apresentado pela U....., SA, de cujo teor decorre que os imóveis apreendidos nos autos foram adjudicados ao Banco....., SA, pelo valor global de 120 000,00 euros.

(...)» - conforme documento a folhas 24 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

D) Em 19.09.2011 foi proferido despacho, no âmbito do processo a que se alude em A), do qual consta conforme segue:

«Mostrando-se efectuada a venda dos bens apreendidos (fls. 2 do apenso A) e dispensado que foi o Banco ..... S.A., do depósito do preço (fls. 144 e 166, por referência à sentença de graduação de créditos de fls. 8 do apenso D), determino o encerramento da liquidação (artigo 167º do CIRE).

Custas pela massa falida - artigo 304º do CIRE.

Registe e notifique.

(...)» - conforme documento a folhas 38 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

E) Em 08.05.2013 foi publicado anúncio de “encerramento do processo” a que se alude em A) – conforme documento a folhas 19 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

F) Em 26.06.2015 foi efetuada pela Autoridade Tributária, em nome do oponente, liquidação de IRS, relativa ao ano de 2011, no valor de 1.616,53 euros – conforme documento a folhas 39 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

G) Os oponentes deduziram “impugnação judicial” contra a liquidação a que se alude em F) – conforme documento a folhas 12 a 18 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

H) A “impugnação” a que se alude em G) corresponde ao Processo n.º 2864/15.4BEBRG, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga – conforme consulta do SITAF;

I) No âmbito do processo a que se alude em H) foi proferida sentença julgando improcedente a impugnação judicial deduzida – conforme consulta do SITAF;

J) A sentença a que se alude em I) transitou em julgado em 06.07.2017 – conforme consulta do SITAF;

K) Contra o oponente foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 3476201501185900, do Serviço de Finanças de Guimarães 2, por dívida de IRS, do ano de 2011, no valor de 1.616,53 euros – conforme documentos a folhas 1 a 4 do PEF, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

L) A Autoridade Tributária remeteu ao oponente, no âmbito do processo a que se alude em K), documento denominado “Citação Postal” – conforme documento a folhas 11 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido;

M) A petição inicial da presente oposição foi remetida ao Serviço de Finanças de Guimarães 2 em 07.10.2015 – conforme carimbo apostado a folhas 50 e 51 do processo físico, cujo teor se dá, aqui, por integralmente reproduzido.

No acórdão fundamento deu-se como assente a seguinte matéria factual:

«1. Em 11/03/2010, foi proferida sentença no âmbito do processo n.º 963/10.TBVFR, que correu termos no Tribunal Judicial de Santa Maria da Feira, 3.º Juízo Cível, na qual se declarou a insolvência de B..... e esposa A....., e ainda se determinou a nomeação do administrador de insolvência Sr. Dr. C....., bem como a apreensão para imediata entrega ao administrador de insolvência de todos os bens dos insolventes ainda que arrestados, penhorados ou por qualquer forma apreendidos ou detidos [cfr. doc. fls. 62/63 verso do p.f., cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido];

2. Em 25/01/2011, no Cartório Notarial de Carlos Manuel Forte Ribeiro Tavares, foi celebrada escritura de compra e venda, cfr. fls. 64/67 do p.f., nos seguintes termos:

3. Da declaração de rendimentos do ano de 2011, a Impugnante obteve além dos rendimentos de mais-valias elencados no anexo G, rendimentos da categoria A (cfr. fls. 8/10 do PA);

4. Pela AT, foi emitida a liquidação n.º 2015 5000037251, do ano de 2011, no montante de € 26.912,39 [cfr. fls. 46 do PA];

5. Em 17/06/2015, foi remetida mediante correio registado para o Serviço de Finanças de S. João da Madeira a presente Impugnação [cfr. fls. 4 do p.f.]».

\*

## **2.2.- Motivação de Direito**

O presente recurso vem interposto ao abrigo do disposto no n.º5 do artigo 280º do CPPT, por alegadamente a sentença do TAF de Braga, que julgou improcedente a oposição deduzida contra a execução fiscal n.º3476201501185900, instaurada para cobrança da quantia de € 1.616,53 euros, relativa a IRS do ano de 2011.

Invocam os recorrentes que tal decisão está em alegada oposição com a doutrina do acórdão deste STA - Secção do CT de 31/5/2017, proc. n.º 01410/16.

Nessa rota e como flui das conclusões recursórias, começam por sustentar a verificação no caso concreto dos pressupostos de admissão do presente recurso para, subsequente e conseqüentemente, propugnar a procedência do recurso, com a revogação da sentença recorrida deve decidir-se no sentido da prevalência da doutrina do acórdão fundamento e, em consequência deve revogar-se a decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos com a apreciação da questão em análise.

Neste Supremo Tribunal o Ministério Público sustenta que a decisão de tribunal de hierarquia superior invocada perfilha solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, facto que impõe a admissibilidade do presente recurso por oposição de julgados com a consequência pretendida pelos recorrentes.

Importa, então e preliminarmente, perante o circunstancialismo fáctico-jurídico seleccionado aquilatar da verificação dos requisitos do recurso por oposição quanto à mesma questão fundamental de direito por referência ao disposto no artigo 280º, n.º 5, do CPPT.

Antes do mais, sobre a problemática da admissibilidade do presente recurso, importa anotar que o julgador do TAF de Braga fixou o valor da presente oposição em 1.616,53 euros, correspondente à quantia exequenda - conforme artigos 296.º, n.º 1 e 306.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Código de Processo Civil (C.P.C.), aplicável “ex vi” artigo 2.º, alínea e) do C.P.P.T. e artigo 97.º-A, n.º 1, alínea e) deste último código.

É que a p.i. foi apresentada em 17/06/2015 (v. o ponto 5 do probatório), por isso lhe sendo adequável a nova redacção do artigo 105.º da LGT, que lhe foi introduzida pela Lei n.º82-B/2014, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2015), que estabeleceu a alçada dos tribunais tributários da 1.ª instância em €5.000,00 (neste sentido, o douto Acórdão do STA, de 05/07/2017, no Processo n.º0445/17).

No caso dos autos esse valor é seguramente inferior - €1.616,53 - e daí que o recurso fosse, em princípio, inadmissível.

Porém os recorrentes deduziram o recurso ao abrigo do disposto artº 280º, nº 5 do CPPT, na redacção da Lei 82-B/2014, invocando que a decisão recorrida perfilhou solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito com a já identificada decisão do STA.

Destarte, o presente recurso só será admissível se preencher o circunstancialismo imposto pelo artigo 280.º, n.º 5, do CPPT pelo que cumpre apurar se é divisível qualquer oposição de julgados que justifique ou obrigue à intervenção fiscalizadora e correctiva deste STA.

Como é sabido e decorre do artº 641º, nº 5 do novo Código de Processo Civil, a decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie e determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior nem pode ser impugnada pelas partes, salvo na situação prevista no n.º 3 do artigo 306.º.

O despacho de admissão de recurso não vincula assim o tribunal superior, o qual poderá não tomar conhecimento do recurso quando entenda que ele não é admissível.

Mas isso não sucede no caso subjudice em que julgamos que se verificam os pressupostos de admissão do recurso de oposição de julgados previsto no artº 280º, nº 5 do CPPT.

Como se sabe, este tipo de recurso segue a tramitação dos recursos jurisdicionais previstos no art. 280º do CPPT, com a disciplina constante dos arts 281º e 282º desse diploma legal, e não a tramitação prevista no art. 284º do CPPT, pelo que nele não há, após o despacho de admissão do recurso, a fase processual de alegações (e conclusões) tendentes a demonstrar a existência da apontada oposição de julgados (prevista no nº 3 do art. 284º).

Todavia, dado que a decisão de admissão do recurso não vincula o tribunal superior, importa aferir, como se disse, se efectivamente existe a invocada oposição de julgados.

Entre os requisitos de admissibilidade deste recurso com fundamento em oposição de julgados inclui-se o de terem transitado em julgado a(s) decisão(ões) invocada(s) como fundamento do recurso, pois, relativamente a decisões não transitadas, há a possibilidade de as questões que delas são objecto serem decididas diferentemente em recurso jurisdicional e, por isso, não se está ainda perante uma situação de tratamento desigual, que é a justificação deste recurso excepcional.

Por outro lado é pressuposto do recurso que a decisão recorrida perfilhe solução oposta, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, à adoptada em mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Os requisitos para o conhecimento do mérito do recurso das decisões dos tribunais tributários com fundamento em oposição de julgados (art.280º n.º5 CPPT) são idênticos aos requisitos globais para o conhecimento dos recursos interpostos com fundamento em oposição de acórdãos (art.284º n.º1 CPPT - neste sentido Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011 Volume IV p422 anotação 11 al. c) ao art.280º CPPT e p. 466 anotação 5 ao art.284º CPPT e ainda a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário - Acórdãos 1270/13 de 02.02.2016, 1453/13 de 18.06.2014 e 1135/17 de 20.12.2017.

Assim são requisitos legais cumulativos do conhecimento do recurso por oposição de acórdãos: identidade da questão fundamental de direito; ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica; identidade de situações fácticas e antagonismo de soluções jurídicas (art.284º CPPT; art.27º n.º1 al. b) ETAF vigente; art.152º n.º 1, al. a) do CPTA).

O objecto do recurso estará também circunscrito à apreciação das questões de direito sobre as quais a recorrente alega existirem decisões contraditórias.

De facto este n.º 5 do art. 280º veio dar concretização ao art. 105º da LGT (na redacção original) em que se estabelece que «a lei fixará as alçadas dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para o STA, em caso de este visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito» e à alínea c) do n.º 1 do art. 51º da Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro, em que o Governo se baseou para aprovar o CPPT, que estabelece que "a fixação de alçadas não prejudicará a possibilidade de recurso para o STA, em caso de aquele visar a uniformização das decisões sobre idêntica questão de direito".

O recurso visa, pois, a uniformização de jurisprudência, estando circunscrito à apreciação da questão ou das questões de direito sobre as quais a recorrente alega existirem decisões contraditórias.

Posto isto, entendemos que em relação às questões controvertidas se verifica, e foi demonstrada, a aventada oposição.

Quando não, vejamos.

Advogam os Recorrentes que a sentença enferma do vício de erro de julgamento pois a falta de responsabilidade pelo pagamento da dívida é susceptível de cognição no âmbito da oposição isso em simetria com o entendimento perfilhado no acórdão já identificado e que serve de fundamento ao presente recurso, devendo, em consequência, ser determinada a revogação da sentença recorrida.

Nesta, em termos fácticos, foi considerado que os oponentes e ora recorrentes foram declarados insolventes por sentença pronunciada no âmbito do processo nº 2418/09.4TBGMR, do 5º juízo Cível do Tribunal Judicial de Guimarães, e no qual foi realizada a venda de imóveis que faziam parte da massa insolvente pelo valor global de € 120.000,00 euros.

Ainda se considerou que contra os oponentes foi instaurada execução fiscal para cobrança da quantia de €1.616,53 euros, relativa a liquidação de IRS do ano de 2011.

Perante esta factualidade o tribunal a quo declarou a improcedência da acção com base na jurisprudência consagrada no acórdão desse tribunal de 18/06/2013, segundo a qual o fundamento invocado pelos oponentes — ilegitimidade para a execução, em virtude de não terem sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, os “possuidores dos bens que a originaram” -, constituindo embora fundamento da oposição, nos termos da alínea b) do n.º1 do artigo 204º do CPPT, só pode verificar-se em

relação aos tributos incidentes sobre o uso ou fruição dos bens.

No caso, em face dos termos em que foram enunciadas as conclusões de recurso pelos recorrentes, a questão que cumpre apreciar decidir subsume-se a saber se a decisão vertida na sentença a qual julgou improcedente a oposição à execução fiscal, padece de erro de julgamento, por ter considerado que a responsabilidade pelo pagamento do imposto gerado pela mais-valia originada pela alienação de imóvel da massa insolvente não constitui fundamento de oposição, mas antes de impugnação, o que contraria a solução perfilhada no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-05-2017, Processo n.º 01410/16. Vejamos.

Como se alcança da p.i. os recorrentes, enquanto executados, deduziram oposição com fundamento na sua ilegitimidade, ao abrigo da alínea b) do n.º1 do artigo 204.º do CPPT, por considerarem não serem responsáveis pela dívida exequenda proveniente da venda de imóvel realizada no âmbito de processo de insolvência, dado “não eram possuidores dos bens que a originaram, não são responsáveis pelo pagamento da dívida”.

E o certo é que, conforme sinopse acima delineada, em sede de julgamento de facto a sentença recorrida se limitou a considerar que a dívida exequenda respeita a IRS, nada firmando sobre a origem da dívida, incorrendo em manifesta insuficiência da matéria de facto atinente à apreciação da questão colocada ao tribunal.

É que a causa de pedir invocada pelos recorrentes entronca no facto de a dívida respeitar a rendimentos obtidos com a venda de imóvel que integrava a massa insolvente e sobre o qual tinham perdido o domínio, por estar apreendido à ordem do processo de insolvência e com uma determinada afectação, pelo que não terão beneficiado desses rendimentos que foram destinados ao pagamento dos créditos sobre a massa insolvente.

Como bem denota o Magistrado do Ministério Público, não foi levado ao probatório qualquer elemento que relacione a dívida exequenda com os rendimentos alegadamente obtidos na venda desse imóvel, já que nada consta da sentença sobre o que originou a liquidação que deu origem à dívida exequenda. Acrescendo que se a dívida exequenda respeita a IRS, que configura um imposto sobre o rendimento, nada permite concluir que não estejamos perante rendimentos prediais objecto de tributação em sede de IRS, atenta a natureza cedular deste imposto, por abranger diversas categorias de rendimentos. Rendimentos, estes, que podem ter subjacente a titularidade de direitos reais sobre imóveis.

Mas também logra pertinência e relevo para o caso posto a asserção do MP de que “..., embora seja certo que o facto de o imóvel ter sido apreendido na sequência da declaração de insolvência dos recorridos e fazer parte da chamada “massa insolvente” não altere a sua titularidade, mas apenas o afeta ao pagamento dos créditos da massa insolvente - artigo 46.º do CIRE-, a questão que se coloca é a de saber se no caso em que as mais-valias são obtidas com a venda de imóvel que faz parte da massa insolvente, não deva ser este património autónomo a responder pelo imposto que for apurado.

E nessa medida tal questão pode ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal de modo a aferir se por essa dívida fiscal deve responder esse património autónomo ou os bens que entretanto sejam adquiridos pelo insolvente. E assim sendo, o fundamento invocado é subsumível no n.º1 do artigo 204.º do CPPT, seja na sua alínea b) ou i). Também no sentido de que é no processo de oposição que deve ser

apreciada a questão se pronunciou o acórdão de 31/05/2017 citado pela Recorrente.”

Dito de outro modo: tudo aponta para que o meio processual usado pelos recorrentes é adequado para conhecer da responsabilidade pelo pagamento da dívida originada pela mais-valia gerada pela alienação de imóvel da massa insolvente.

Isso mesmo foi afirmado no acórdão fundamento e, bem assim e em perfeita sintonia, no mais recente Acórdão deste STA-SCT de 21/11/2019, tirado no processo nº01646/13.2BELRA, de que excerta, com a devida vénia, a parte pertinente do discurso jurídico que pode alumiar a conclusão a que acabamos de extrair:

“(…)

A questão a apreciar e decidir é a de saber se a venda de um bem imóvel da massa insolvente é, ou não, susceptível de gerar uma mais-valia do insolvente que seja pessoa singular, sujeita a tributação em sede de IRS. Atento o teor da sentença e a conformação do recurso, a resposta a essa questão passa por indagar se a mais-valia valia resultante dessa venda deve considerar-se ganho do insolvente ou da massa insolvente, designadamente se, como sustentou a Impugnante, o imóvel deixou ser propriedade do insolvente com a sua apreensão para a massa insolvente. Previamente, haverá também que verificar se, como sustentado nas alegações de recurso, ocorre o erro na forma do processo, a determinar absolvição da Fazenda Pública da instância, na insusceptibilidade dessa nulidade ser sanada mediante convolação da petição inicial para o meio processual adequado.

#### 2.2.2 DO INVOCADO ERRO NA FORMA DO PROCESSO

A Recorrente sustenta que deveria o Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro ter declarado o erro na forma do processo, sem possibilidade de convolação e, por isso, ter absolvido a Fazenda Pública da instância.

Salvo o devido respeito, e acompanhando o Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal, não concordamos.

O erro na forma do processo é uma nulidade que decorre da utilização de meio processual desajustado ao pedido formulado, à providência judicial solicitada, à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo.

Ora, no caso, o pedido formulado pela Impugnante foi que fosse «anulada a liquidação adicional de IRS referente ao ano de 2011» (cfr. fls. 7 v.º), pedido que, inequivocamente, é adequado à forma processual escolhida – a impugnação judicial –, que tem como fim a anulação de um acto praticado pela Administração tributária, ou a declaração da sua nulidade ou inexistência (cfr. art. 124.º, n.º 1, do CPPT).

A nosso ver, a alegação da Recorrente tem a ver, não com a nulidade por erro na forma do processo – que, manifestamente, não ocorre –, mas com o modo como a sentença abordou a questão. Isto porque a sentença, como melhor veremos adiante, ao invés de sindicar a legalidade da liquidação adicional impugnada, entendeu pronunciar-se sobre a responsabilidade do pagamento da dívida gerada por aquela liquidação.

Seja como for, como temos vindo a dizer noutras ocasiões, para efeitos de verificar se ocorre esta nulidade deve atender-se exclusivamente ao pedido ou pedidos formulados e não à validade ou adequação ao

pedido das causas de pedir invocadas (Como tem vindo a salientar a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, é questão diferente do erro na forma do processo a de saber se na petição inicial foram alegados fundamentos válidos do meio processual escolhido, questão que se situa no âmbito da viabilidade do pedido e já não da propriedade do meio processual. Neste sentido, os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 28 de Março de 2012, proferido no processo com o n.º 1145/11, disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4ee18297540be732802579df0033cd10>;

- de 18 de Junho de 2014, proferido no processo n.º 1549/13, disponível em

[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80c2d813e2115b2980257d01004c1a09.\);](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80c2d813e2115b2980257d01004c1a09.)

por maioria de razão, à verificação do erro na forma do processo é de todo irrelevante o enquadramento que o juiz faça das causas de pedir.

Afastada que está a possibilidade de ocorrência do erro na forma do processo, invocado pela Recorrente, vejamos agora se a sentença fez correcto julgamento ao anular a liquidação com o fundamento de que a Impugnante não é a responsável pela dívida resultante da liquidação impugnada.

### 2.2.3 DA TRIBUTAÇÃO EM IRS DA MAIS-VALIA DECORRENTE DA VENDA DE BEM IMÓVEL QUE INTEGRE A MASSA INSOLVENTE

Recuperamos aqui a exposição que elaboramos em anterior acórdão (Referimo-nos seguinte acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 10 de Maio de 2017, proferido no processo n.º 669/15, disponível em

[http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/edfbfa910117a87e80258124003c91f8.\);](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/edfbfa910117a87e80258124003c91f8.)

Atento o disposto nos arts. 1.º e 2.º, n.º 1, alínea a), do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (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](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](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).

Por isso, considerámos já que o insolvente não está dispensado de declarar esses rendimentos (Vide o seguinte acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- de 8 de Março de 2017, proferido no processo n.º 1660/15, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d1079276043cff20802580e200428332>).

Questão diversa é a de saber quem responde pelo imposto gerado pela mais-valia gerada pela alienação de imóvel da massa insolvente. Foi essa a questão abordada pela sentença, por remissão para o referido acórdão do Tribunal da Relação do Porto. Note-se que a sentença deixou expressamente referido que não estava em causa «a qualidade de sujeito passivo do imposto», mas a «responsabilidade da massa pela dívida em causa». O que significa, sem margem para dúvida, que não foi uma eventual ilegalidade reportada à incidência pessoal do imposto que determinou a sua anulação, mas antes a responsabilidade pela dívida que teve origem na liquidação impugnada.

Mas, salvo o devido respeito, trata-se de questão que não cumpria dirimir no processo, porque neste está exclusivamente em causa a legalidade da liquidação impugnada e não a responsabilidade pela dívida originada por esse acto tributário. Esta última, aliás e como judiciosamente observou a Recorrente, em

juízo apenas poderá discutir-se através da oposição à execução fiscal.

A nosso ver, a sentença descentrou a questão que lhe cumpria apreciar e decidir, que era a de saber se os bens vendidos ainda eram da Impugnante à data da venda em processo de insolvência e se a diferença entre o valor por que foram adquiridos (eventualmente corrigido nos termos legais) e o valor por que foram alienados (valores de aquisição e de realização, respectivamente) constitui rendimento da insolvente.”

Daqui decorre que não podemos concordar com a sentença quando considera que a oposição não é o meio processual adequado para conhecer da responsabilidade pelo pagamento da dívida originada pela mais-valia gerada pela alienação de imóvel da massa insolvente.

O recurso será, pois, provido o que implica a revogação da sentença determinando-se a baixa dos autos à 1ª instância a fim de ser ampliada a matéria de facto e apreciação da questão suscitada pelos recorrentes.

\*

### **3. Decisão**

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar a baixa dos autos à 1ª instância a fim de ser ampliada a matéria de facto com a subsequente apreciação da questão suscitada pelos recorrentes.

Custas pela Recorrida devidas apenas na 1ª instância.

\*

Lisboa, 1 de Julho de 2020. - José Gomes Correia (relator) - Joaquim Manuel Charneca Condesso - Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro.

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