

Processo: **01024/12**
Data do: **06-03-2014**
Acórdão:
Tribunal: **2 SECCÃO**
Relator: **ASCENSÃO LOPES**
Descritores: **IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS**
INSOLVÊNCIA
SUJEITO PASSIVO

Sumário:

I – A Contribuição Autárquica e o Imposto Municipal sobre Imóveis não são, como a Contribuição Predial, um imposto sobre o rendimento, mas sim impostos sobre o património (art. 1º do CCA e art. 1º do CIMI), cujo sujeito passivo é, em regra, o proprietário do prédio (arts. 8º, nº 1, do CCA e 8º nº 1, do CIMI).

II – Não obstante, a interpretação deste último preceito apenas por referência à qualidade formal do sujeito proprietário do imóvel, sem exceções, conduziria a absurdos que levaram o legislador a excepcionar desde logo o caso do usufruto e da propriedade resolúvel (Vide nºs 2 e 3 do referido artº 8º do CIMI).

III – Ou seja, o legislador não desligou completamente o uso e o gozo da coisa da condição de proprietário. E se tributa o proprietário está a considerar que o mesmo é de regra quem retira ou podia retirar o proveito do bem imóvel de que é titular.

IV – No caso dos autos a constatação no processo de execução fiscal de que o proprietário não foi o possuidor ou fruidor dos bens no período a que se reporta a dívida exequenda (não por livre vontade, mas por lhe ter sido apreendido o bem para a massa insolvente) leva-nos a configurar a responsabilidade pelo pagamento do imposto como podendo excepcionalmente não coincidir com a do sujeito passivo ocorrendo como que uma substituição tributária atípica.

V – Esta interpretação decorre da conjugação das regras de incidência do imposto com as das consequências legais da declaração de insolvência que nos reconduzem para os conceitos de administrador dos próprios bens, proprietário pleno e de capacidade tributária.

VI – O desapossamento da insolvente, do prédio gerador de IMI não pode deixar de relevar para efeitos da responsabilidade pelo pagamento do tributo tanto mais que nem sempre o bem é gerador de “passivos” podendo ao invés gerar rendas ou “activos”, não sofrendo dúvidas que tais rendas integrariam a massa insolvente para com ela serem satisfeitos os vários créditos de várias entidades (artº 81º do CIRE).

VII – Assim, consoante o valor de IMI em dívida, seja anterior ou posterior à declaração de insolvência, tal facto fará classificar o eventual crédito como um crédito sobre a (o) insolvente que carece de ser reclamado no âmbito do processo de insolvência pela Fazenda Pública – cfr. art.º 47.º do CIRE – ou como uma dívida da massa insolvente – cfr. art.º 51.º do CIRE –, respectivamente que, à semelhança de outros créditos (anúncios; honorários de peritos advogados; etc.), deverá ser paga de imediato.

VIII – Conclui-se que a questão essencial nos presentes autos, atentas as particularidades do processo de insolvência, não é a de quem é o sujeito passivo do imposto mas antes a quem deve ser exigido o pagamento do tributo. E, a nosso ver é legal e justo que seja exigível à massa insolvente o pagamento do imposto se o IMI em causa se reportar a período posterior à apreensão do bem à sua ordem, sendo no entanto indiscutível que pelo IMI referente a imóvel da insolvente liquidado por referência a período anterior à declaração de insolvência será responsável a insolvente.

IX – Acresce, finalmente, referir as razões de capacidade contributiva que cremos substanciam, também, a razão de ser da substituição da obrigação de pagamento do IMI, no caso concreto, pois que alguém que está desapossado do prédio e insolvente, obviamente, não tem a necessária capacidade contributiva essencial para o preenchimento do conceito de sujeito passivo de imposto na sua plenitude (integrando a obrigação de pagamento do tributo).

Nº Convencional:	JSTA00068614
Nº do Documento:	SA22014030601024
Data de Entrada:	02-10-2012
Recorrente:	A...
Recorrido 1:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	MAIORIA COM 1 VOT VENC
Meio Processual:	REC JURISDICIONAL
Objecto:	SENT TAF PORTO
Decisão:	PROVIMENTO PARCIAL
Área Temática 1:	DIR PROC TRIBUT CONT - EXEC FISCAL
Legislação Nacional:	CPPTTRIB99 ART125 N1 ART180 N6 ART204 N1 ART211 N1. CPEREF93 ART147 N1. CCA88 ART8 N1. CIMI03 ART8 N1. CIRE04 ART47 ART51 ART233 N1 D CCIV66 ART1316. DL 248-A/02 DE 2002/11/14.
Jurisprudência Nacional:	AC STA PROC0451/12 DE 2012/04/12; AC STA PROC0115/12 DE 2012/05/22; AC STA PROC01225/12 DE 2012/12/05; AC STA PROC0887/07 DE 2008/01/31
Referência a Doutrina:	PEDRO SOARES MARTINEZ - ESTUDOS DE DIREITO FINANCEIRO - DA PERSONALIDADE TRIBUTÁRIA 1952 PAG315 SEGS. LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES E JORGE DE SOUSA - LEI GERAL TRIBUTÁRIA ANOTADA E COMENTADA 4ED. JORGE DE SOUSA - CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO E COMENTADO ART158 ANOTAÇÃO7.
Aditamento:	

▶ **Texto Integral**

Acordam, em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – RELATÓRIO

A....., contribuinte n.º, deduziu oposição ao processo de execução fiscal n.º 1872200401027700 e apensos, instaurados por dívidas de IRS do ano 2000 e de IMI dos anos de 2003 a 2006.

Por sentença de 20 de Abril de 2012, o TAF do Porto, julgou a oposição improcedente. Reagiu a ora recorrente interpondo o presente recurso, cujas alegações integram as seguintes conclusões:

QUANTO À NULIDADE DA SENTENÇA

1. A questão suscitada na oposição não foi a questão que o Tribunal a quo tomou por objecto (saber se a declaração de insolvência da recorrente obstava ao prosseguimento da execução fiscal contra ela pendente e à penhora de bem não apreendido à ordem do processo de falência).

2. Na oposição a recorrente levantou outra questão, que assim pode ser enunciada:

a) A recorrente apresentou-se à falência em 24 de Abril de 2003 (cfr. publicação no DR, III^o Série, n^o 182, de 8 de Agosto de 2003, junto à oposição sob o doc. n^o 1);

b) foi declarada falida por sentença proferida em 14/01/2004;

c) A execução respeita a dívida tributária proveniente de IMI, relativo ao imóvel apreendido para a massa falida em 2/3/2004

d) A executada não é a devedora de tal imposto, dívida essa que é da massa falida;

e) Porque não é devedora tributária, não pode a obrigação exequenda ser-lhe exigida;

f) E porque não é devedora, não podem os seus bens, designadamente a sua pensão, ser-lhe penhorados.

3. O Tribunal a quo não se pronunciou sobre a questão pela recorrente colocada na oposição e que lhe serviu de fundamento; por outro lado, pronunciou-se sobre questão cuja apreciação não lhe foi colocada pela oponente e que é absolutamente estranha ao objecto da oposição.

4. A sentença proferida é, pois, nula (cfr. art.ºs 125º, nº 1 e 211º, nº1 do CPPT, invalidade processual que expressamente se invoca.

QUANTO À QUESTÃO A DECIDIR (COLOCADA NA OPOSIÇÃO):

5. Todas as dívidas dadas à execução respeitam a valores cujo vencimento ocorreu após a declaração de falência da oponente (alínea C) dos factos provados) ou respeitam a dívidas reportadas a períodos de imposto em que o imóvel era já parte integrante da massa falida e relativamente ao qual os poderes de administração e de disposição competiam a liquidatário judicial (alíneas D), E), F), G) e H) dos factos provados).

6. Em tais circunstâncias a oponente não era sujeito passivo do imposto pelo menos no que respeita ao IMI referente aos anos de 2004 e subsequentes dado que a oponente não era, à data de 31 de Dezembro de 2004 e anos subsequentes, a proprietária e possuidora do imóvel, tal como o exige a previsão do artigo 8º, nº 1 do CIMI.

7. A decisão recorrida violou o disposto no artigo 147º, nº 1 do CPREF, 1316º do Código Civil e 8º, nº 1 do CIMI (ou, assim se não entendendo, violou ainda o disposto no nº 3 do art.º 8º do CIMI, extensivamente aplicável), devendo ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a oposição, face à inexigibilidade da obrigação exequenda à recorrente.

SEM PRESCINDIR: ERRO NA INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO Nº 6 DO

ARTIGO 180º DO CPPT

8. Ao contrário da interpretação que se colhe da decisão recorrida, o nº 6 do artigo 180º do CPPT apenas se refere aos créditos vencidos após a declaração de falência e não também aos créditos que a essa data ainda não existam.

9. Quer isto dizer que independentemente de a questão resolvida pelo tribunal recorrido não ser aquela que pela recorrente lhe foi colocada, a solução proferida na sentença recorrida apenas em abstracto poderia valer para a execução referente à obrigação de imposto relativa ao IMI do ano de 2003, vencida em 2004, mas já não quanto às restantes situações, que cabem na previsão constante

do n.º 1 do artigo 180.º do CPPT, 2ª parte, que determina a imediata sustação, logo após a instauração, de todos os novos processos de execução.

10. A decisão recorrida, nessa hipótese, violou por erro de interpretação e aplicação o disposto no artigo 180.º, n.ºs 1 e 6, do CPPT devendo sempre ser revogada pelo menos no que concerne às execuções apenas relativas ao IMI dos anos de 2004 e seguintes. JUSTIÇA

Não houve contra-alegações.

O EMMP pronunciou-se emitindo o seguinte parecer:

Recurso interposto por A.....:

Invoca a recorrente, para além de nulidade da sentença recorrida, relacionada com o que a seguir invoca de não ser a devedora tributária, razão pela qual a dívida em causa não lhe podia ser exigida, bem como ainda entendimento diverso quanto à aplicação que foi efectuada do art. 180.º n.º 6 do C.P.P.T..

Analisemos.

A recorrente sustenta a dita nulidade invoca em ser “a dívida tributária proveniente de IMI, relativo a imóvel apreendido para a massa falida em 2/3/2004”.

Na sentença recorrida não consta tal do probatório, fundamentando-se ainda no sentido de não ter resultado claro se o I.M.I. dado à execução, de 2003 a 2008, resultava de imóvel apreendido para a massa falida (fls. 87).

Ter-se-á assim julgado preterido o conhecimento dessa outra dita questão, a qual resulta sem sustentação nos factos apurados.

Vejamos se, mesmo assim, aquela era susceptível de influir na boa decisão da causa.

Mesmo as dívidas da massa falida, podem vir a ser exigidas à falida posteriormente à liquidação, no caso de resultar insuficiente o pagamento dos créditos na mesma em causa.

Tratando-se de uma pessoa singular, apenas assim não será se, conforme o previsto no art. 235.º do C.I.R.E., a falida tiver ainda obtido a exoneração do passivo restante, e nos cinco anos posteriores.

Nada tendo sido alegado por aquela nesse sentido, crê-se não ser de reconhecer que tal pudesse ter tal influência, em termos de provocar a nulidade do decidido com base no entendimento tido quanto ao previsto no art. 180.º n.º 6 do C.P.P.T., norma cuja aplicação resultava com excepção pelo previsto no art. 89.º n.º 2 do C.I.R.E..

Ora, parece nada impedir que, quanto à dívida fiscal em causa, integralmente vencida após a declaração da falência, pudesse ter sido instaurada execução fiscal e que a mesma pudesse prosseguir, por a situação se enquadrar na previsão excepcional da referida norma, segundo a qual resulta que “só na hipótese da execução ser relativa a créditos vencidos após a declaração de falência se encontra legitimado o seu prosseguimento até à sua extinção, conforme decidido no acórdão do S.T.A. de 31-1-08 no rec. n.º 0887/07.

Parece ainda nada impedir que, quanto à dívida em causa, e ainda que fosse relativa à massa falida, possam responder os bens que posteriormente tenham sido adquiridos pela falida, conforme previsto ainda no art. 81.º n.º 8 al. a) do C.I.R.E..

Concluindo, parece ser de julgar o recurso como não provido, de que decorre ser de confirmar o decidido que julgou a oposição deduzida improcedente.

O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte factualidade:

- A) Pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim foi instaurado contra a ora Oponente o processo de execução fiscal n.º 187200401027700, para cobrança coerciva da dívida proveniente de IRS, do ano de 2000, no valor de €416,84 relativos a imposto e € 48,61 referentes a juros compensatórios, cujo prazo de pagamento voluntário ocorreu em 09/07/2003 — cfr. fls. 19 dos autos.
- B) O imposto mencionado na alínea antecedente foi pago em 02/01/2003, ao abrigo regime instituído pelo DL. n.º 248-A/2002, de 14 de novembro — cfr. fls. 23 e 34 dos autos.
- C) Pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim foi instaurado contra a Oponente o processo de execução fiscal n.º 187200501029479, para cobrança coerciva de dívidas de IMI de 2003, 1 a e 2. prestações, no valor de €286,34 cada, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 2004/04/30 e 2004/09/30, respetivamente — cfr. fls. 19 verso e 20 dos autos.
- D) Pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim foi instaurado contra a Oponente o processo de execução fiscal n.º 187200501035541 para cobrança coerciva de dívida de IMI de 2004, 1.^a prestação, no valor de € 286,34, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 2005/04/30 — cfr. fls. 20 verso dos autos.
- E) Pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim foi instaurado contra a ora Oponente o processo de execução fiscal n.º 187200501067451 para cobrança coerciva de dívida de IMI de 2004, 2.^a prestação, no valor de € 286,34, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 2005/09/30 — cfr. fls. 21 dos autos.
- F) Pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim foi instaurado contra a ora Oponente o processo de execução fiscal n.º 187200601019589 para cobrança coerciva de dívida de IMI de 2005, 1.^a prestação, no valor de € 286,34, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 2006/04/30 — cfr. fls. 21 verso dos autos.
- G) Pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim foi instaurado contra a Oponente o processo de execução fiscal n.º 187200601055402 para cobrança coerciva de dívida de IMI de 2005, 2.^a prestação, no valor de €286,34, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 2006/09/30 — cfr. fls. 22 dos autos.
- H) Pelo Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim foi instaurado contra a Oponente o processo de execução fiscal n.º 187200701020773 para cobrança coerciva de dívida de IMI de 2006, 1.^a prestação, no valor de € 294,93, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 2007/04/30 - cfr. fls. 22 verso dos autos.
- I) A Oponente foi declarada falida por sentença de 14/01/2004, transitada em julgado em 20/02/2004, proferida no processo de falência n.º 268/03.OTYVNG, que correu termos no Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia — cfr. fls. 26 dos autos.
- J) Por apenso ao processo de falência referido na alínea antecedente, correram termos uns autos de apreensão de bens, nos quais, em 02/03/2004, foi apreendido para a massa falida o prédio urbano sito no lugar de, freguesia de, concelho de Guimarães, inscrito na matriz predial sob o artigo n.º 1145, que foi adjudicado ao credor Banco B..... S.A. em data que não resulta dos autos, mas que é seguramente posterior a 20/10/2008, data em que foi proferido despacho a determinar o depósito de 25% do valor oferecido pelo bem — cfr. fls. 59 a 63 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido.
- L) Em 28/11/2008, através do sistema informático das penhoras automáticas (SIPA) foi penhorada a pensão da Oponente, tendo esta sido citada em 18/12/2008 — cfr. fls. 32 a 34 dos autos.
- M) A presente oposição foi apresentada no Serviço de Finanças da Póvoa de Varzim, via fax, em

19/01/2009 - cfr. fls. 6 e 34 dos autos.

3 – DO DIREITO

O meritíssimo juiz do TAF do Porto, julgou a oposição improcedente por entender que:

“A....., contribuinte n.º, residente na Avenida, n.º,, na Póvoa de Varzim, deduziu a presente oposição ao processo de execução fiscal n.º 1872200401027700 e apensos, instaurados por dívidas de IRS do ano 2000 e de IMI dos anos de 2003 a 2006.

Alegou, em síntese, que foi declarada falida pelo que todos os créditos tributários deviam ter sido reclamados no processo de falência, onde foram apreendidos todos os seus bens, nomeadamente imóveis, sendo que pelos impostos a eles relativos é responsável a massa falida.

Concluiu pedindo a extinção da execução e o levantamento da penhora efectuada sobre a sua pensão.

Liminarmente admitida a oposição foi a Fazenda Pública notificada para contestar, não o tendo feito.

Após, foi dada vista ao Digno Magistrado do Ministério Público que emitiu parecer no sentido da improcedência da presente oposição, sustentando que o IRS de 2000 se encontra pago e os restantes créditos exequendos se venceram em data posterior à do decretamento da falência, pelo que a execução deve seguir os seus termos normais.

Mais referiu que não há fundamento legal para o levantamento da penhora da pensão, por não integrar a massa falida.

Referiu, ainda, que “O oponente foi notificado para juntar o comprovativo do pagamento da taxa de justiça (...)” e que “Não cumpriu o ordenado” o que configura “uma excepção inominada que determina a extinção da instância”.

Notificado do parecer do Ministério Público, veio a Oponente, em suma, reiterar os argumentos aduzidos na petição inicial, acrescentando ainda que nunca foi notificada para juntar aos autos o comprovativo do pagamento da taxa de justiça, tendo o mesmo sido junto com a petição inicial.

Cumprido, agora, apreciar e decidir.

II. SANEAMENTO

(...)

Da Excepção dilatória inominada: falta de pagamento da taxa de justiça

(...)

Assim sendo, improcede a referida excepção, (...)

III. FACTOS PROVADOS

(...)

IV. DO DIREITO

A questão que importa decidir é a de saber se a declaração de falência da ora Oponente obsta ao prosseguimento da execução fiscal que contra ela pende.

Resulta do probatório (alínea B) supra) que o imposto em causa no processo de execução fiscal n.º 187200401027700 (IRS de 2000), foi pago em 02/01/2003 (antes da instauração da execução fiscal), ao abrigo do D.L. n.º 248-A/2002, de 14 de novembro, ou seja, com perdão dos juros compensatórios que haviam sido liquidados conjuntamente com o imposto (cfr. art.º 2º, n.º 1, do referido diploma legal).

Desta forma, a questão do prosseguimento da execução não se coloca em relação a este processo executivo, colocando-se, apenas, em relação aos demais.

Atentemos, desde já, no quadro legal aplicável.

Dispõe o art.º 180º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o seguinte:

“1 - Proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração.

2 - O tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial.

3 – (...).

4 - Os processos de execução fiscal avocados serão devolvidos no prazo de 8 dias, quando cesse o processo da recuperação ou logo que finde o de falência.

5 - Se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição.

6 - O disposto neste artigo não se aplica aos créditos vencidos após a declaração de falência ou despacho de prosseguimento da acção de recuperação da empresa, que seguirão os termos normais até à extinção da execução.”

Da leitura deste normativo, designadamente do seu n.º 6, resulta que, tratando-se de créditos tributários vencidos após a declaração de falência, podem ser instauradas novas execuções fiscais contra o falido (que não serão sustadas) ou prosseguirem as que se encontram pendentes até à sua extinção.

“Trata-se de um regime especial para os processos de execução fiscal, pois nos arts. 29.º e 154.º, n.º 3, do CPEREF (...) determina-se a suspensão de todas as execuções instauradas contra o devedor e todas as diligências de acções executivas que atinjam o seu património e proíbe-se a instauração de novas execuções”¹ (Jorge Lopes de Sousa, CPPT, anotado e comentado, II volume, 2007, Áreas Editora, pág. 232.).

No entanto, “só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência (...) se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência (...)”² (Jorge Lopes de Sousa, ob. cit, pág. 233.)

Ora, resulta dos autos que os processos de execução fiscal a que a Oponente se opôs (com exceção

do relativo à dívida de IRS de 2000, cujo imposto foi pago ao abrigo do regime excecional de regularização de dívidas tributárias ³ (Previsto no DL n.º 248-A/2002.) contemplam dívidas que se venceram após a declaração da falência, decretada em 14/01/2004, pelo que, ao abrigo do disposto no mencionado artº 180º, n.º 6, do CPPT, nada obstava a que os processos executivos seguissem os seus normais termos até à respetiva extinção (cfr. alíneas C) a I) dos factos provados).

Ou, dito de outra forma, a declaração de falência da ora Oponente não é impeditiva do prosseguimento da execução fiscal, atentas as datas de vencimento das respetivas dívidas tributárias.

Sendo certo que tal conclusão não sai prejudicada pelo facto de ter sido apreendido à ordem da massa falida um imóvel que terá gerado (não resulta claramente dos autos) dívidas de IMI para a Oponente, uma vez que o momento da transferência da propriedade do imóvel (para o Banco B..... SA.) é claramente posterior à data de vencimento dessas dívidas, ou seja, quando elas se venceram a Oponente ainda era a proprietária do imóvel (cfr. alínea J) dos factos provados).

Finalmente, quanto à questão da penhora da pensão, não se provou que a mesma tivesse sido apreendida à ordem do processo de falência, pelo que nada obstava a que fosse penhorada no processo de execução fiscal, tal como foi.

Conclui-se, pois, pela improcedência da presente oposição.

V. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, julga-se a oposição improcedente. Custas pela Oponente (artº 446º, nºs 1 e 2, do CPC, ex vi art.º2º, alínea e), do CPPT).”

DECIDINDO NESTE STA

Suscita a recorrente em primeiro lugar a questão da nulidade da sentença por alegadamente não ter apreciado a questão suscitada na petição inicial de oposição consistente em saber se é a massa falida ou a ora recorrente a responsável pela dívida de IMI gerado pelo prédio urbano posteriormente à apreensão à oponente do mesmo a favor da massa falida em 02/03/2004.

O Mº Pº junto deste STA sustenta que a questão suscitada não era susceptível de influir na boa decisão da causa. E, defende que mesmo as dívidas da massa falida podem vir a ser exigidas à pessoa falida posteriormente à liquidação, no caso de resultar insuficiente o pagamento dos créditos na mesma em causa. Tratando-se de uma pessoa singular, apenas assim não será se, conforme o previsto no art. 235.º do C.I.R.E., a falida tiver ainda obtido a exoneração do passivo restante, e nos cinco anos posteriores.

Nada tendo sido alegado por aquela nesse sentido, crê-se não ser de reconhecer que tal pudesse ter tal influência, (...)

Vejamos:

Sendo certo que a decisão recorrida fez incidir, primacialmente, a sua análise sobre a possibilidade de serem instaurados novos processos de execução contra a falida por créditos vencidos após a declaração de falência a verdade é que, de forma ainda que sumária, na sentença refere e afirma, no seu discurso argumentativo, a responsabilidade da ora recorrente pela dívida de IMI, o que resulta do seguinte passo: (...) Sendo certo que tal conclusão não sai prejudicada pelo facto de ter sido apreendido à ordem da massa falida um imóvel que terá gerado (não resulta claramente dos autos) dívidas de IMI para a Oponente, uma vez que o momento da transferência da propriedade do imóvel

(para o Banco B..... SA.) é claramente posterior à data de vencimento dessas dívidas, ou seja, quando elas se venceram a Oponente ainda era a proprietária do imóvel (cfr. alínea J) dos factos provados) (...).

Assim sendo, não se acompanha o Mº Pº, desde logo, quando sustenta que a questão suscitada não era susceptível de influir na boa decisão da causa por no seu dizer “mesmo as dívidas da massa falida podem vir a ser exigidas à falida posteriormente à liquidação”. E, não se acompanha porque por um lado não consta dos autos a data da liquidação e por outro o que o artº 233º nº 1 al. d) do CIRE consente quando dispõe sobre os efeitos do encerramento do processo de insolvência é que: Os credores da massa podem reclamar do devedor os seus direitos não satisfeitos.- Ora, os direitos dos credores devidamente relacionados no processo de insolvência e não satisfeitos a que se refere a lei acabada de referir, são substancialmente distintos do direito ao imposto a que se arroga a Fazenda Pública no caso de vir a ser declarada como sujeito passivo do imposto a massa falida como defende a recorrente. Por isso, a questão suscitada era susceptível de influir no exame da causa embora não ocorra no caso concreto nulidade da sentença pois que só a omissão de pronúncia absoluta a gera e não a eventual deficiente argumentação, sendo certo que o Mº Juiz de 1ª Instância de forma sucinta abordou a questão pronunciando-se pela responsabilidade da oponente pelo IMI exequendo.

Cumpra agora conhecer da questão suscitada que não implica, de imediato, a melhor interpretação a fazer do artº 180º do CPPT designadamente o seu nº 6, pois que a recorrente coloca a questão da interpretação deste preceito apenas a título subsidiário. É no entanto certo, e desde já se dá notícia, que este STA nos seus acórdãos de 12/04/2012; 22/05/2012 e de 05/12/2012, respectivamente recs. 451/12; 115/12 e 1225/12 já se debruçou sobre o problema da interpretação do preceito referido. Lá chegaremos se impropriedade a principal argumentação da ora recorrente.

Que é a seguinte:

Não se considera responsável pela dívida de IMI a que respeita a execução por ser gerado por imóvel que lhe foi apreendido para a execução em 02/03/2004. Nas suas palavras diz não ser a devedora tributária e não lhe poder ser exigida a obrigação tributária.

Quid Juris?

Dispõe o CIMI no seu artº 8º nº 1

Incidência: Sujeito passivo

1 - O imposto é devido pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeitar.

A interpretação que do preceito é feita pela Administração Tributária, quando ponderados factos similares aos que constam dos autos (através de informação vinculativa que se pode consultar em

[https://www.google.pt/url?](https://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&ved=0CEAQFjAD&url=http%3A%2F%2Fsuotempore.blogspot.com%2F2011%2F08%2Fimi-sujeito-passivo-de-imi-predios.html&ei=pCoWU5fDIc-FyAO1_oH4Aw&usg=AFQjCNFDm-fsORtNn6bOu_Bqp0e7qtgPxxw&sig2=-Fq_wXPpWJA171Jy5cPIAg&bvm=bv.62286460,d.bGQ)

[sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&ved=0CEAQFjAD&url=http%3A%2F%2Fsuotempore.blogspot.com%2F2011%2F08%2Fimi-sujeito-passivo-de-imi-](https://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&ved=0CEAQFjAD&url=http%3A%2F%2Fsuotempore.blogspot.com%2F2011%2F08%2Fimi-sujeito-passivo-de-imi-predios.html&ei=pCoWU5fDIc-FyAO1_oH4Aw&usg=AFQjCNFDm-fsORtNn6bOu_Bqp0e7qtgPxxw&sig2=-Fq_wXPpWJA171Jy5cPIAg&bvm=bv.62286460,d.bGQ)

[predios.html&ei=pCoWU5fDIc-FyAO1_oH4Aw&usg=AFQjCNFDm-](https://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&ved=0CEAQFjAD&url=http%3A%2F%2Fsuotempore.blogspot.com%2F2011%2F08%2Fimi-sujeito-passivo-de-imi-predios.html&ei=pCoWU5fDIc-FyAO1_oH4Aw&usg=AFQjCNFDm-fsORtNn6bOu_Bqp0e7qtgPxxw&sig2=-Fq_wXPpWJA171Jy5cPIAg&bvm=bv.62286460,d.bGQ)

[fsORtNn6bOu_Bqp0e7qtgPxxw&sig2=-Fq_wXPpWJA171Jy5cPIAg&bvm=bv.62286460,d.bGQ">fsORtNn6bOu_Bqp0e7qtgPxxw&sig2=-Fq_wXPpWJA171Jy5cPIAg&bvm=bv.62286460,d.bGQ](https://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&cad=rja&ved=0CEAQFjAD&url=http%3A%2F%2Fsuotempore.blogspot.com%2F2011%2F08%2Fimi-sujeito-passivo-de-imi-predios.html&ei=pCoWU5fDIc-FyAO1_oH4Aw&usg=AFQjCNFDm-fsORtNn6bOu_Bqp0e7qtgPxxw&sig2=-Fq_wXPpWJA171Jy5cPIAg&bvm=bv.62286460,d.bGQ) é a seguinte:

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

Artigo: Artigo 8º do CIMI

Assunto: Sujeito passivo de IMI – prédios integrados na massa insolvente

Processo: 2011 000263 – IVE nº 1871, com despacho de concordância do Subdirector-Geral substituto legal do Director-Geral dos Impostos

Conteúdo: PEDIDO:

Nos termos do artigo 68º da Lei Geral Tributária, foi apresentado um pedido de informação vinculativa, acerca da seguinte situação jurídico-tributária:

- 1 – O REQUERENTE é titular de um prédio urbano, que adquiriu com recurso a crédito bancário;
- 2 – No âmbito de um processo de insolvência, o REQUERENTE foi declarado insolvente, tendo o referido prédio sido apreendido a favor da respectiva massa insolvente, facto que se encontra devidamente registado na Conservatória do Registo Predial;
- 3 – Dado que o prédio passou a integrar a massa insolvente, não tendo ainda sido vendido a terceiros, considera o REQUERENTE que, a partir do momento da correspondente apreensão, deixou de ser o sujeito passivo do Imposto Municipal sobre Imóveis, devendo esse imposto ser exigido à referida massa insolvente, na pessoa do respectivo administrador;
- 4 – Assim, o REQUERENTE pretende que lhe seja prestada informação vinculativa que esclareça sobre quem recai a obrigação de proceder ao pagamento do IMI, após a declaração da insolvência e da consequente apreensão do prédio a favor da massa insolvente.

ANÁLISE:

- 1 - A questão objecto do presente pedido de informação vinculativa diz respeito à determinação do sujeito passivo de Imposto Municipal sobre Imóveis – artigo 8º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis -, em relação a prédios da titularidade do insolvente que, por efeito da declaração de insolvência, passaram a integrar a massa insolvente.
- 2 - Importa, desde já, dizer que a sentença de declaração de insolvência prevista no artigo 36º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas não tem por efeito a transmissão dos bens do insolvente para a respectiva massa insolvente, limitando-se a decretar a apreensão desses bens para entrega imediata ao administrador da insolvência – vide alínea g) do artigo 36º, artigo 149º e artigo 150º do CIRE – e a privar imediatamente o insolvente dos poderes de administração e de disposição dos bens integrantes da massa insolvente, os quais passam a competir ao administrador da insolvência – nº 1 do artigo 81º do CIRE.
- 3 - Ora, tendo em conta que é considerado insolvente o devedor que se encontre impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas (nº 1 do artigo 3º do CIRE), as dívidas de IMI vencidas em data anterior à declaração de insolvência devem ser reclamadas ao administrador da insolvência, nos termos do artigo 128º do CIRE, que, após a sua verificação, assegurará o respectivo pagamento - alínea a) do nº 1 do artigo 55º do CIRE.

Processo: Processo nº 2011 000263 – IVE nº 1871

2

4 - Por outro lado, as colectas de IMI que venham a ser devidas e que se vençam em data posterior à declaração de insolvência são da responsabilidade do insolvente, tanto mais que este se mantém na titularidade dos prédios integrados na massa insolvente, embora privado dos correspondentes poderes de administração e de disposição.

CONCLUSÃO:

Com a sentença de declaração de insolvência e a consequente apreensão dos prédios a favor da massa insolvente, não há mudança de sujeito passivo do IMI.

As dívidas de IMI vencidas em data anterior à declaração de insolvência devem ser reclamadas ao

administrador da insolvência, nos termos do artigo 128º do CIRE, que, após a sua verificação, assegurará o respectivo pagamento - alínea a) do nº 1 do artigo 55º do CIRE.

As colectas de IMI que venham a ser devidas e que se vençam em data posterior à declaração de insolvência são da responsabilidade do insolvente.

Com o devido respeito não se acolhe esta interpretação.

A Massa insolvente é o conjunto de bens e interesses da empresa, ou pessoa singular cuja falência já foi decretada, mantidos unidos por determinação legal.

A massa insolvente não tem personalidade jurídica embora tenha personalidade judiciária. O IMI é um imposto devido anualmente. No caso concreto, não está em causa saber se o facto tributário se verifica, mas tão só saber quem deve efectuar o pagamento do imposto. Se aquele que figura ainda como proprietário no registo predial. Se a massa insolvente que tem a seu favor o registo da apreensão do bem.

Que a massa insolvente pode até ser sujeito passivo de imposto não oferece dúvidas desde logo porque desde há muito o admite a doutrina (vide Estudos de Direito Financeiro Da Personalidade Tributária 1953 Pedro Soares Martinez fls. 315 e segs) quer a Lei Geral Tributária no seu artº 18º nº 3 ao referir-se a património e cuja noção legal de sujeito passivo é proposta na anotação 8 ao referido preceito na LGT Anotada e Comentada de Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues E Jorge Lopes de Sousa, onde se refere que “O chamado pela lei contribuinte directo nada mais é do que o sujeito dotado de capacidade contributiva que preenche os pressupostos do tipo legal de imposto é ele neste sentido o verdadeiro sujeito passivo”.

Porém, adiantamos que no caso, a nosso ver, a questão essencial não é a de saber quem é o sujeito passivo do imposto mas antes a quem deve ser exigido o imposto.

Transpondo todos os conceitos referidos para o caso dos autos e procurando adaptá-los, temos o seguinte:

O sujeito activo do imposto (que não oferece dúvidas e ninguém contesta e que é a Fazenda Pública)

O bem ou realidade económica geradora do imposto (o prédio por referência ao qual foi liquidado o IMI).

O sujeito passivo é o proprietário que consta do registo predial em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto numa interpretação essencialmente literal do artº 8º do CIMI. Ainda assim questiona-se quem responde pelo imposto. Se o sujeito passivo se a massa insolvente a beneficio da qual se mostra apreendido o prédio gerador do IMI.

De um modo geral refere-se que a Contribuição Autárquica e o Imposto Municipal sobre Imóveis não são, como a Contribuição Predial, um imposto sobre o rendimento, mas sim impostos sobre o património (art. 1º do CCA e art. 1º do CIMI), cujo sujeito passivo é, em regra o proprietário do prédio (arts. 8º, nº 1, do CCA e 8º nº 1, do CIMI). E daí a desvalorização que a doutrina faz da demonstração de que o proprietário não é ou foi o possuidor ou fruidor do bem para sustentar que tal facto em nada afecta a dívida de imposto, pois a posse e fruição não podem servir de base à incidência do imposto. (por todos J. Lopes de Sousa anotação 7 ao artº 158º do Código de Procedimento e Processo Tributário).

Não obstante o respeito por tal doutrina a sua afirmação absoluta sem excepções conduziria a absurdos que levaram o legislador a excepcionar desde logo o caso do usufruto e da propriedade resolúvel (Vide nºs 2 e 3 do referido artº 8º do CIMI). Ou seja, o legislador não desligou

completamente o uso e o gozo da coisa da condição de proprietário. E se tributa o proprietário está a considerar que o mesmo é de regra quem retira ou podia retirar o proveito do bem imóvel de que é titular. Por isso não aceitamos que não tem qualquer relevo, no caso dos autos, a constatação no processo de execução fiscal de que o proprietário não foi o possuidor ou fruidor dos bens no período a que se reporta a dívida exequenda (não por livre vontade, mas por lhe ter sido apreendido o bem para a massa insolvente).

Cremos que é possível configurar a responsabilidade pelo imposto como podendo excepcionalmente não coincidir com a do sujeito passivo ocorrendo como que uma substituição tributária atípica. Esta interpretação decorre da conjugação das regras de incidência do imposto com as das consequências legais da declaração de insolvência que nos conduzem aos conceitos de administrador dos próprios bens, proprietário pleno e de capacidade tributária.

Assim, quando a lei fala em proprietário sem limitar ou particularizar o conceito temos de entender que está a falar do proprietário que não sofre restrições no seu direito de uso e disposição sobre a coisa (no caso o prédio gerador de IMI). Esta não é contudo a situação dos autos pois resulta do probatório que o bem foi apreendido a favor da massa insolvente o mesmo é dizer que dele foi desapossado a insolvente, a qual perde a capacidade de disposição/alienação dos bens, nos termos do art.º 81.º do CIRE. Este facto não pode deixar de relevar para efeitos da responsabilidade pelo pagamento do tributo tanto mais que nem sempre o bem é gerador de “passivos” (se nos for permitido usar esta nomenclatura economicista para designar os créditos de imposto da Fazenda Pública) podendo ao invés gerar rendas ou “activos”. Ora, neste caso não sofre qualquer dúvida que tais rendas integrariam a massa insolvente para com ela serem satisfeitos os vários créditos de várias entidades (artº 81º do mesmo código).

Concordamos que consoante o valor de IMI em dívida, seja anterior ou posterior à declaração de insolvência, tal facto fará classificar o eventual crédito como um crédito sobre a insolvente que carece de ser reclamado no âmbito do processo de insolvência pela Fazenda Pública – cfr. art.º 47.º do CIRE – ou como uma dívida da massa insolvente – cfr. art.º 51.º do CIRE –, respectivamente que, à semelhança de outros créditos (anúncios; honorários de peritos advogados; etc.), deverá ser paga de imediato. Ou seja a questão essencial nos presentes autos, atentas as particularidades do processo de insolvência, não é a de quem é o sujeito passivo do imposto mas antes a quem deve ser exigido o pagamento do tributo.

E, a nosso ver é legal e justo que seja exigível à a massa insolvente o pagamento do imposto se o IMI em causa se reportar a período posterior à apreensão do bem à sua ordem, sendo no entanto indiscutível que pelo IMI referente a imóvel da insolvente liquidado por referência a período anterior à declaração de insolvência será responsável a insolvente (neste sentido vide Daniel Ramalho em ENQUADRAMENTO E ANÁLISE CRÍTICA À INFORMAÇÃO VINCULATIVA EMANADA PELA DIRECÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS RELATIVOS A CRÉDITOS ADVENIENTES DE IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS in http://www.apaj.pt/ficheiros/APAJPagamentoIMIDividaResponsabilidadeEnquadramentoParecer_analisecritica.pdf

Acresce, ainda, referir as razões de capacidade contributiva que cremos substanciam, também, a razão de ser da substituição da obrigação de pagamento do IMI no caso concreto, pois que alguém que está desapossado do prédio e insolvente, obviamente, não tem a necessária capacidade contributiva essencial para o preenchimento do conceito de sujeito passivo de imposto na sua plenitude (integrando a obrigação de pagamento do tributo).

Com efeito, à luz da mais recente doutrina “Se o sujeito passivo não estiver dotado de capacidade contributiva verifica-se numa análise mais rigorosa do problema, que não é realmente sujeito passivo; ou então haverá eventualmente inconstitucionalidade das normas que criam tal obrigação” (in LGT anotada e Comentada pelos autores citados, nota 7 ao artº 18º).

Em suma: na execução, a que estão apensos os presentes autos de oposição, verifica-se que estão a ser exigidos valores cujo vencimento ocorreu após a declaração de falência da oponente (alínea C dos factos provados) ou respeitam a dívidas reportadas a períodos 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 a liquidatário judicial (alíneas D), E), F), G) e H) dos factos provados). Ora, em tais circunstâncias, à oponente não pode ser exigido o pagamento do IMI referente aos anos de 2004 e subsequentes, dado que à data de 31 de Dezembro de 2004 e anos subsequentes, o imóvel, estava já apreendido para a massa insolvente, sob poderes de administração legalmente previstos.

Esta interpretação não altera a qualidade de sujeito passivo do imposto prevista no artigo 8º, nº 1 do CIMI, mas valoriza, além do mais que se referiu, a administração por terceiros do bem gerador do tributo e imputa a tal administração o dever de solver a dívida tributária.

Assim sendo, a oposição procede parcialmente por inegixibilidade da dívida exequenda à ora oponente artº 204º nº 1 al. i) do CPPT, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões enunciadas.

4- DECISÃO:

Termos em que e pelo exposto acordam os Juízes deste STA em conceder parcial provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida na parte em que considerou serem exigíveis à oponente os créditos de IMI e acessórios respeitantes ao ano de 2004 e seguintes, julgando procedente, nesta parte, a oposição.

Custas a cargo de ambas as partes por atenção ao decaimento.

Lisboa, 6 de Março de 2014. – Ascensão Lopes (relator) – Pedro Delgado (vencido, conforme declaração em anexo) – Valente Torrão.

Declaração de voto:

Não acompanho a tese do acórdão.

Pelo contrário negaria provimento ao recurso e confirmaria a sentença recorrida, atentas as seguintes razões:

1. Entendo, aliás na sequência da jurisprudência consolidada da Secção que, na hipótese da execução ser relativa a créditos vencidos após a declaração de falência, se encontra legitimado o respectivo prosseguimento até à sua extinção (cfr. neste sentido acórdãos de 02.03.2011, recurso 137/11, de 31.01.2008, recurso 887/07, de 15-11-06, recurso 625/06 e de 29-11-06 recurso n.º 603/06).

Nestes casos (créditos vencidos após a declaração de falência, no caso insolvência), a execução poderá ser instaurada e prosseguir mas apenas se forem penhorados bens não apreendidos naqueles processos de falência ou recuperação.

2. Por outro lado importa referir que o Imposto Municipal sobre Imóveis e a Contribuição Autárquica não são impostos sobre o rendimento, mas sim impostos sobre o património (art. 1º do CCA e art. 1º do CIMI), cujo sujeito passivo é, em regra o proprietário do prédio (arts. 8º, nº 1, do CCA e 8º nº 1, do CIMI).

Assim, sendo o proprietário o devedor do tributo, a demonstração de que ele não é o possuidor ou fruidor em nada afecta a dívida de imposto, pois a posse e fruição não podem servir de base à incidência do imposto.

Por isso, nestes casos, não terá qualquer relevo a constatação no processo de execução fiscal de que o proprietário não foi o possuidor ou fruidor dos bens no período a que se reporta a dívida exequenda, pois é precisamente pelo facto de ser proprietário que lhe é imputada a dívida de imposto. Ou seja, só após a transferência da propriedade do imóvel é que a oponente deixa de ser responsável pelas dívidas de IMI.

Por estas razões confirmaria a sentença recorrida.

Lisboa, 6 de Março de 2014.

Pedro Delgado