

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

01078/14.5BEBRG

Data do documento

9 de dezembro de 2021

Relator

José Gomes Correia

### DESCRITORES

Impugnação > IRS > Falta de fundamentação

### SUMÁRIO

I - A fundamentação substancial, que é caracterizada pela exigência da existência dos pressupostos reais e dos motivos concretos aptos a suportarem uma decisão legítima de fundo, não está abrangido pelo dever legal de fundamentação.

II - Assim, estando em causa a liquidação baseada em relatório dos SFT o que se impõe para determinar se o acto está ou não fundamentado, é a análise da prova recolhida nos autos sob o prisma da fundamentação formal, captando dos respectivos elementos de suporte e vertendo para o probatório os elementos probatórios que comprovem ou infirmem que se trata de uma exposição sucinta dos factos e das regras jurídicas em que se fundam, que os seus destinatários concretos, pressupostos cidadãos diligentes e cumpridores da lei, ficam em condições de fazer a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente, porque certo é que a lei a admite a denominada fundamentação por referência ao estatuir que ela pode consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que neste caso constituirão parte integrante do respectivo acto.

## TEXTO INTEGRAL

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

### 1. - Relatório

Vem interposto recurso jurisdicional por **A.....** e **B.....**, com os sinais dos autos, visando a revogação da sentença de 08-03-2021, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que julgou

improcedente a impugnação intentada contra a liquidação adicional de IRS, acrescida dos correspondentes juros compensatórios, no valor global de €126.780,82, emitida na sequência do procedimento de inspeção tributária contra si instaurado pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Braga, referente ao exercício fiscal de 2011.

Irresignados, nas suas alegações, formularam os recorrentes **A.....** e **B.....**, as seguintes conclusões:

1) Vem o presente Recurso interposto da decisão final proferida 08/03/2021, no Proc. n.º 1078/14.5BEBRG, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, Unidade Orgânica 2, que julgou a impugnação judicial totalmente improcedente relativamente à liquidação adicional de IRS N.º 2014 5000008315 DO ANO DE 2011, no valor de 126.780,82 (cento e vinte e seis mil setecentos e oitenta euros e oitenta e dois cêntimos).

2) Os recorrentes entendem que as correções efetuadas pelos serviços da inspeção tributária à matéria tributável em sede de IRS referente ao exercício fiscal de 2011 violou o dever de fundamentação.

3) Pois entendem que o relatório final da inspeção tributária carece de fundamentação na medida em que se verifica que as conclusões desse relatório são incoerentes entre si, no que concerne às obras de melhoramento e ampliação do edifício, uma vez que consta desse mesmo relatório o seguinte: “No que concerne às obras de melhoramento e ampliação do edifício podemos concluir que o sujeito passivo não suportou qualquer encargo (ou algum de valor significativo) - fls 4 do relatório.

4- Entendeu o Tribunal “a quo” que não existe vício de forma por falta de fundamentação, e que o referenciado a fls 4 do relatório mais não é do que uma imprecisão de linguagem, uma vez que nada mais resulta do referido relatório que seja susceptível de gerar dúvida, nos seus destinatários, quanto àquele que foi o itinerário lógico de facto e de direito.

5- Com relevância para o presente recurso importa ter presente os seguintes factos provados no âmbito da sentença, 33.

33) A AT levou a efeito as correções ao período fiscal de 2011, referidas no ponto “32)”, com respaldo nos seguintes fundamentos:

«[...] Os Sujeitos Passivos declararam no referido anexo como valor de realização o montante de 600,000,00 EUR (valor constante da escritura de compra e venda) e como valor de aquisição do imóvel o valor de 599.860,00 EUR, correspondente ao valor patrimonial tributário resultante da avaliação efetuada pelos serviços em 2011/03/06, em resultado da modelo 1 entregue pelos Sujeitos Passivos, que deu origem a um novo artigo matricial com o número ..... da freguesia de Braga S. José de S. Lázaro (030342), assinalando como motivo de entrega - Prédio melhorado, modificado ou reconstruído (em vez do valor de aquisição que serviu para efeitos de liquidação do IMT, SISA à data, que no caso em concreto ascendeu a 75.318,48 Eur. Conforme escritura de aquisição datada de 1997/01/24).

[...]

### 3. Valor de aquisição

Por escritura datada de 1997/01/24, o Sujeito Passivo (SP) A....., adquiriu ao Município de Braga o direito de propriedade do prédio urbano, destinado a fins não habitacionais, mais concretamente à

exploração de estabelecimento similar de hoteleiro, designadamente café, bar e restaurante com esplanada, imóvel este que é data da aquisição já se encontrava arrendado pelo Município de Braga (contrato de arrendamento celebrado em 27/04/1990 - Anexo 3 - fls 29 a 34) à sociedade "C....., Lda", com NIPC ....., com sede no lugar ....., freguesia de Braga S José de S. Lázaro, sociedade da qual o Sr. A..... (SP em análise) era e é sócio-gerente.

Nos termos do n.º 1 do art.º 46.º do CIRS, nos casos em que o imóvel é adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do IMT (SISA à data), que no caso em concreto ascendeu a 75.318,48 EUR, conforme escritura de aquisição datada de 1997/01/24.

No caso de imóveis construídos pelo próprio, o valor de aquisição corresponde ao VPT inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção, suportados pelo próprio e devidamente comprovados, se superior ao VPT.

Analisando o anexo G à declaração de IRS apresentado pelo Sujeito Passivo, verificamos que o mesmo considerou:

- como valor de aquisição - o VPT resultante da avaliação efetuada pelos serviços em 2011/03/06, em resultado da entrega da modelo 1 do IMI por parte do Sujeito Passivo em 2010/10/18, assinalando como motivo de entrega - Prédio melhorado, modificado ou reconstruído.
- como data de aquisição - a data da avaliação.

No que concerne às obras de melhoramento e ampliação do edifício podemos concluir que o Sujeito Passivo não suportou qualquer encargo (ou algum de valor significativo) tendo os mesmos sido suportados pelas entidades que exploraram o estabelecimento ("C....." e "D.....", cujo início da exploração é em data anterior à aquisição do imóvel por parte do Sujeito Passivo), com base nos seguintes fundamentos:

1) A empresa "C....., Lda", com NIPC ....., explorou o estabelecimento, de 27/04/1990 a 30/09/2006, conforme contrato de arrendamento celebrado em 27/4/1990 (Anexo 3, fls 26 a 34), a qual efetuou obras de ampliação, beneficiação das instalações do edifício em análise, no valor global de 410.493,26 Eur, no período de 1990 a 2005, conforme se pode verificar pela análise do mapa de amortizações e de algumas cópias de faturas. A maior parte das obras foram realizadas nos anos 1992 a 1996, datas que coincidem com o pedido de licença de construção efetuado pela empresa "C....." na Câmara Municipal, para a ampliação do edifício.

2) D....., NIF ....., explora o edifício desde 1 de Outubro de 2006, tendo efetuado, desde essa data, obras de remodelação para efeitos de legalização e emissão do alvará de autorização de utilização no imóvel, conforme se pode inferir dos documentos constantes do Anexo 3 (fls. 1 a 18) e das declarações prestadas pelo mesmo em que refere que:

"Salienta-se que o edifício não se encontrava no melhor estado de conservação à data do arrendamento, estando também desatualizado face à legislação actual. O contrato de cessão de exploração não previa quaisquer obras a realizar no edifício por parte do senhorio.

No interesse do meu negócio procedi de 2007 a 2011 a obras de renovação e manutenção das instalações, para além de algumas obras da adaptação por imposições legais.

Assim, quantificamos, grosso modo, os seguintes montantes:

Em 2007 - 70.000€

Em 2008 - 100.000€

Em 2009 - 120.000€

Em 2010 - 100.000€

Em 2011 - 100.000€

SOMA - 490.000€

Estes montantes correspondem globalmente às seguintes obras:

Copas/cozinhas:

- canalizações novas, ligação a rede esgotos, revestimento chão/paredes, sistemas de extracção e pintura;

Casas de banho:

- sanitários novos, revestimentos, espelhos, canalizações, construção novo wc deficientes, construção novos wcs funcionários, e muito mais haveria para referir.

Obras gerais:

- sistema de alarme, sistema de detecção de incêndio e outros sistemas de segurança contra incêndio, ligação à rede pública de incêndio, abertura de portas / saídas de emergência, rede de cablagens e alimentações eléctricas para sistema de vigilância por CCTV, reforço do sistema AVAC

- reforço de sistema de extracção e insuflação de ar, e ar condicionado, cobertura parcial de zona exterior da piscina, construção de estrutura para chão em madeira suspenso sobre a piscina, na zona exterior, paredes e divisórias em gesso cartonado, em todo o estabelecimento, insonorização, repavimentação de todo o estabelecimento, instalação eléctrica nova com construção de quadros parciais, decoração variada com papéis de parede, pinturas, revestimentos vários, estruturas metálicas várias para efeitos decorativos, trabalhos de carpintaria vários - bares/balcões, divisórias..., cobertura nova na área da entrada do estabelecimento, elevação e ampliação de telhados , em chapa, para aumento de área útil do estabelecimento, reconstrução de armazéns, por questões de higiene, segurança e legalidade, ... e muito mais haveria para referir"

3) Da análise efetuada ao processo de licenciamento do imóvel em análise existente na Câmara Municipal de Braga, verificámos que todos os pedidos de licenças de construção foram efetuados pela empresa "C....., Lda", com NIPC ..... e "D.....", NIF ....., que figuram como donos da obra, não existindo qualquer pedido de licença de construção em nome do Sujeito Passivo em análise.

- Em 13 de Março de 1991, foi efetuado um pedido de licença de construção peia empresa "C.....", solicitando a aprovação do projeto de construção de uma cobertura da parte destinada a esplanada, conforme projeto de arquitetura<sup>13</sup>, tendo sido concedida a licença de utilização com área coberta de 1102,09 m<sup>2</sup>. Ou seja, foi através da construção da cobertura por parte da empresa " C....." que se verificou a ampliação do edifício.

- Em 30 de abril de 2007, o Sr. D.....solicitou uma licença de construção para a execução de um projeto de remodelação, decoração e equipamento de um estabelecimento de bebidas com sala de dança, conforme projeto em anexo.

Desta forma, podemos concluir que as obras de ampliação e melhoramento não foram suportadas pelos Sujeitos Passivos mas sim pelos arrendatários que exploraram o edifício desde 1990-04-27 (ou seja em data anterior à data de aquisição por parte dos sujeitos passivos, em 1997-01-24) até à data em que o

imóvel foi alienado, em 2011-06 22.

Analisada a situação, e uma vez que as obras de reparação ou benfeitorias efetuadas (para além de as mesmas não terem sido realizadas pelo proprietário, o sujeito passivo, mas sim pelas entidades "C.....- ....., Lda", com NIPC ..... e "D.....", NIF ....., sucessivamente, que exploraram o edifício, desde 1990, data anterior à aquisição do imóvel por parte do Sujeito Passivo, 1997-01-24, até à data da sua alienação, 2011-06 22), não alteraram o conteúdo do seu direito de propriedade nem modificaram a sua titularidade, e como a ampliação declarada pelo sujeito passivo na modelo 1 não originou uma parte ou partes suscetíveis de utilização independente e de inscrição matricial separada nos termos do n.º 3 do art. 12º do IMI, não se consideram tais factos modificativos do conteúdo originário do direito e da titularidade do prédio.

Desta forma, a data e o valor de aquisição deverão reportar-se à data de aquisição, ou seja, a data de aquisição deverá ser a data efetiva de celebração da escritura pública de compra e venda em 1997-01-24 e o valor de aquisição deverá ser o valor de 75.318,48 EUR acrescidos dos eventuais encargos suportados pelo Sujeito Passivo com a valorização do mesmo, comprovadamente realizados nos últimos 5 anos, corrigido pelos coeficientes de correção monetária<sup>15</sup> de acordo com o estabelecido no art.º 50.º do CIRS.

#### 4 - Conclusão e apuramento da mais valia tributável e correções

Assim sendo, mesmo que fosse entendido que as obras de ampliação, reparação ou benfeitorias efetuadas alteraram o conteúdo do seu direito de propriedade, os Sujeitos Passivos nunca poderiam usar do disposto no n.º 1 do art.º 46.º do CIRS, uma vez que as referidas obras não foram suportadas pelos mesmos, mas sim pelos arrendatários.

Desta forma, o ganho da mais valia irá abarcar a valorização do imóvel verificada com o decurso do tempo, bem como a valorização que o mesmo sofreu pelas obras realizadas pelos arrendatários, sem que o Sujeito passivo tivesse suportado as mesmas.

Pelo que o ganho a considerar para efeitos de IRS no caso em análise é obtido da seguinte forma:

Mais valia = Valor de realização - Valor de aquisição \* coeficiente de correção monetária

Mais valia = 600.000,00 EUR - 75.318,48 EUR\*1,3916 = 495.307,31 EUR

Mais valia a tributar (art.º 43.º n.º 2 do CIRS) = 50% \* 495.307,31 EUR = 247.653,65 EUR

Mais valia declarada = 600.000,00 EUR - 599.860,00 EUR = 140,00 EUR

Mais valia declarada tributada = 140,00 EUR\* 50% = 70,00 EUR [...]» - Cf. relatório de inspeção tributária, de fls. 153 a 158 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

6) Para a prolação desta decisão, na sentença recorrida fez-se constar a seguinte fundamentação:

Em suma, a fundamentação dos atos deve permitir a um destinatário normal ou razoável, colocado perante as circunstâncias fático-jurídicas em que se patenteia a situação em apreço, apreender o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela administração pública, vislumbrando as razões de facto e de Direito que presidiram à decisão, e subsequente subsunção às disposições legais aplicáveis.

No que particularmente se liga ao procedimento de inspeção tributária, da leitura conjugada dos normativos ínsitos nos artigos 62.º e 63.º do RCPIT, retira-se que as conclusões do relatório de inspeção devem ser fundamentadas, designadamente no que respeite aos factos fiscalmente relevantes, suscetíveis de alterarem valores declarados pelos sujeitos passivos, a respeito dos quais se exige a aposição da

fundamentação legal que sirva de suporte às correções efetuadas (artigo 62.º, n.º 3, alínea i)). Nessa linha, os atos tributários que resultem do relatório de inspeção podem fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas.

Colhido o teor do relatório de inspeção tributária em crise, particularmente na parte em que se referem as correções efetuadas à matéria tributável e respetivos fundamentos (factos provados 32), 33) e 34)), temos que nos mesmos vem explanado o quantitativo referente a tais correções, os fundamentos fáticos em que as mesmas se fundam - os quais surgem descritos com particular densidade, sobretudo no que respeita à matéria que origina o dissídio entre as partes, a saber, o valor de aquisição do imóvel a atender para efeitos da determinação da mais-valia sujeita a imposto - e, a final, o quadro normativo aplicável.

Bem sabemos que a fundamentação dos atos deve ser completa, clara, atual e expressa. Significa isto que, do seu teor, devem idealmente constar os elementos de facto e de Direito necessários à tomada de decisão (ainda que de forma sumária), explanados de forma acessível ao cidadão médio, de modo a que este fique esclarecido quanto ao raciocínio da administração no momento em que decidiu em dado sentido. Porém, mesmo tendo esta coordenada por certa, não pode o Tribunal atender à argumentação dos Impugnantes, pois vislumbra-se que os fundamentos fático-jurídicos em que assentaram as correções à matéria tributável e o quantitativo de imposto a pagar a final, mais tarde insertos no respetivo ato de liquidação adicional (factos 32), 33), 38) e 39) da matéria assente), foram clara e objetivamente expressos no respetivo relatório inspetivo, tal como o demonstram os Impugnantes que, de um modo profícuo, souberam narrar, na petição inicial apresentada, os acontecimentos, conclusões e determinações resultantes da ação inspetiva contra si instaurada relativamente ao exercício fiscal de 2011, apesar de, com os mesmos, não concordarem, substancialmente no que tange aos pressupostos de Direito atendidos pela AT.

E no que respeita, em concreto, ao parágrafo do RIT destacado pelos Impugnantes, onde vem dito que “[n]o que concerne às obras de melhoramento e ampliação do edifício podemos concluir que o Sujeito Passivo não suportou qualquer encargo (ou algum de valor significativo) tendo os mesmos sido suportados pelas entidades que exploraram o estabelecimento (“C.....” e “D.....” cujo início da exploração é em data anterior à aquisição do imóvel por parte do Sujeito Passivo) [...]”, não pode o Tribunal acolher a argumentação narrada na petição inicial.

A fundamentação dos atos tem de ser lida e encarada como uma unidade, um todo fundamentador da decisão. Em nenhum passo do RIT vem feita referência a qualquer despesa incorrida pelos Impugnantes na ampliação ou melhoramento do imóvel vendido, assim como, note-se, em nenhum momento da petição inicial os próprios Impugnantes o fazem. Da leitura transversal do RIT, vai sustentada a argumentação dos serviços de inspeção tributária, no sentido de todas as despesas e encargos com a valorização do prédio terem sido efetuados, ou pelo C....., ou por D..... Por isso, não pode encarar-se o trecho do RIT assinalado pelos Impugnantes de outra maneira senão como uma imprecisão de linguagem, uma vez que nada mais resulta do referido relatório que seja suscetível sequer de gerar dúvida, nos seus destinatários, quanto àquele que foi o itinerário lógico, de facto e de Direito, empreendido pela Administração Tributária, que até em termos aritméticos cuidou de fundar, detalhadamente, o seu raciocínio, comparando o método de cálculo da mais-valia apurada, empreendido pelos Impugnantes, com o que foi seguido, a posteriori,

pelos serviços de inspeção tributária.

Assim sendo, outra não pode ser a conclusão senão a de que improcede o alegado vício de forma por falta de fundamentação.

7- Os recorrentes não se conformam com a dita decisão do Tribunal “a quo” por errónea interpretação e aplicação do Direito.

8-A fundamentação trata-se de uma garantia dos contribuintes prevista no Art.º 77º n.º 2 da LGT que refere que «A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».

9- Prescreve por sua vez o n.º 3 do Art.º 268º da CRP que «Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos».

10-O sentido de tais normativos, visa propiciar ao cidadão o conhecimento das razões justificativas do acto, razões estas que hão-de, em consequência, se traduzir numa exposição dos pressupostos de facto e de direito com base nos quais são estatuídos os efeitos jurídicos em que se traduz o acto administrativo-tributário, que sejam aptas a propiciar ao contribuinte uma consistente e consciente opção de decisão sobre a sua aceitação ou impugnação administrativa ou judicial.

11-Nas palavras de Vieira de Andrade in «Dever de fundamentação expressa dos actos administrativos», 1991, Págs. 30, a decisão de um acto administrativo tem de reflectir «necessariamente a história racional da decisão: é a representação externa de um procedimento interior, não só volitivo mas também intelectual, da responsabilidade do órgão competente para a decisão em que se apresenta a razão de ser do acto».

12-Logo não cabe nas exigências do nosso ordenamento legislativo uma fundamentação legal com elementos ou juízos Incoerentes e contraditórios, como se verificou no caso concreto.

13-A fundamentação tem de traduzir-se numa declaração formal, externa e explícita, clara, suficiente e congruente, isto é, que seja revelada por uma manifestação exterior consubstanciada num discurso de autoria expresso em texto, nas palavras de Vieira de Andrade «não bastando que resulte implicitamente da actuação administrativa».

14-Com todo o devido respeito que é muito como pode a autoridade tributária fundamentar devidamente o seu relatório quando refere que os recorrentes não suportaram os encargos inerentes às obras de melhoramento e ampliação do edifício e ao mesmo tempo refere que se suportaram foi num valor significativo.

15-Tal discurso não reveste qualquer firmeza, certeza, pois caberia à Autoridade tributária referir que valores foram suportados pelos recorrentes e o que é que refletiam, para se poder apurar se tais valores teriam ou não relevância em sede de IRS, o que não se verificou.

16-Não podem os recorrentes aceitar como o “Juiz a quo” refere na dita sentença que se trata de uma impressão de linguagem, e que é insuscetível de gerar dúvida.

17-A administração deixa sem explicação as suas conclusões, fl 4 do relatório (artigo 38 da P,I )

18- É assim o acto impugnado inválido por falta de fundamentação tendo a sentença recorrida violado o

vertido nos artigos 77º da LGT e 268º da CRP.

19-O relatório de inspeção tributária deu a conhecer ao sujeito passivo da existência de encargos suportados pelos recorrentes, porém ao invés que os referir entendeu referir que não eram de valor significativo.

20-Mais, deu a conhecer ao sujeito passivo, o itinerário cognoscitivo e valorativo que levou a Autoridade Tributária e Aduaneira a efetuar as correções à matéria tributável declarada pelos Impugnantes, não observando, desse modo, as exigências imanentes ao dever de fundamentação constantes do artigo 125º do Código de Procedimento Administrativo e na parte final do nº 1 do artigo 77º da Lei Geral Tributária.

21 - A sentença de que se recorre traduz uma grave injustiça e nessa medida deverá ser revogada.

**TERMOS EM QUE SE DEVE CONCEDER PROVIMENTO AO PRESENTE RECURSO E, CONSEQUENTEMENTE, SER REVOGADO A DECISÃO PROFERIDA, COM O QUE SE FARÁ A COSTUMADA JUSTIÇA!!**

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, a Exma. Procuradora-Geral Adjunta, notificada nos termos do art. 146.º, n.º 1, do CPTA, pronunciou-se no sentido da improcedência do recurso, no seguinte parecer:

Inconformados com a decisão proferida pelo TAF de Braga, que julgou improcedente a impugnação apresentada A..... e B....., vieram dela apresentar o presente recurso.

A recorrida não apresentou contra-alegações.

Os Recorrentes, consideram o ato impugnado inválido por falta de fundamentação tendo a sentença recorrida violado o vertido nos artigos 77º da LGT e 268º da CRP.

Vejamos.

Ora, como a jurisprudência deste Supremo Tribunal administrativo tem afirmado (v., por todos, acórdão de 12 de Março de 2014, proc. 01674/13) “[O] acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal - o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do Código Civil - possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual”.

Sustenta a melhor doutrina que o ato tributário, tem que ser sustentado por um mínimo suficiente de fundamentação expressa, ainda que operada por forma massiva e sendo produto de um poder legalmente vinculado, aspetos estes que só poderão ser valorados dentro do grau de exigibilidade da declaração de fundamentação, quer porque a massividade intui maior possibilidade de entendimento dos destinatários, quer porque a vinculação dispensa a enunciação da motivação do agente que decorrerá imediatamente da mera descrição dos factos - pressupostos do ato.

E em harmonia com esta doutrina, destacam os Ac. do STA proferidos nos processos nºs 743/09, 619/11 e 1002/08, respetivamente em 21.04.2010, 30.11.2011 e 11.02.2009.

Daqui resulta a necessidade de que o ato resulte de uma comunicação clara e congruente. Quer isto dizer, que não deve ser indistinta, confusa, dubitativa, obscura ou ambígua, e que se traduza num processo lógico coerente e sensato, justificativo e com aptidão por si para sustentar o ato, dos factos e razões de direito. Sendo também necessário que seja tudo apreensível pelo discurso justificativo e sem que esteja dispensada uma certa análise ou interpretação dele.

Analisando os elementos de suporte para onde remete a decisão em causa, vê-se que a fundamentação nela contida é clara e congruente e permite aos impugnantes a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela Administração Tributária. A nosso ver o recurso não merece provimento.

Assim, em face de todo o exposto e em conclusão, emito parecer no sentido da improcedência do recurso, mantendo-se a sentença recorrida.

\*

Os autos vêm à conferência corridos os vistos legais.

\*

## **2. FUNDAMENTAÇÃO:**

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

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

1) Em 1990, o Impugnante Marido era sócio-gerente da C....., Lda.» - Cf. documento, de fls. 106 a 111 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

2) Em 27-04-1990, ....., em representação do Município de Braga, elaborou e assinou, juntamente com o Impugnante Marido e E....., na qualidade de representantes legais da Sociedade "C....., Lda.», documento escrito intitulado «Contrato de arrendamento» - Cf. documento, de fls. 106 a 111 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

3) Através do documento escrito enunciado no ponto "2)", as partes acordaram, além do mais, o seguinte: «[...] Pelo primeiro outorgante foi dito.

Que pela presente escritura e de acordo com os despachos do Presidente da Câmara Municipal de quatro de Abril do ano transacto e de um do mês de Março último, praticados no uso de poderes delegados pelo Executivo Municipal em reunião de dezasseis de Março do ano transacto, e após concurso público para o efeito, o Município de Braga dá de arrendamento à representada pelos segundos outorgantes o prédio urbano inscrito na respectiva matriz da freguesia de São Lázaro, deste concelho, no artigo setecentos e trinta e três, o qual, em virtude de obras de modificação, é actualmente composto de um só piso, com área coberta de setecentos metros quadrados e quarenta decímetros e logradouro de novecentos e quarenta e oito metros quadrados e dez decímetros [...]

Que o presente contrato se regerá pelas cláusulas e condições constantes dos artigos seguintes:

Primeiro: o prédio arrendado destina-se à exploração de estabelecimento similar de hoteleiro, designadamente café, bar e restaurante com esplanada,

Segundo: os sócios da representada pelos segundos outorgantes obrigar-se-ão à realização, por sua conta, das obras de reparação, beneficiação e conservação das instalações, tendo em vista a qualificação e funcionalidade do espaço de acordo com o projecto global de dinamização turística, lúdica e cultural da cidade em geral e da zona em particular;

Terceiro: a renda mensal é de cinquenta mil escudos, a pagar na Tesouraria desta Câmara até ao dia oito de cada mês, começando o contrato a produzir efeitos a partir do dia um do próximo mês [...]» - Cf. documento, de fls. 106 a 111 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

4) Entre os anos de 1990 e 2005 foram efetuadas obras de ampliação e remodelação do imóvel identificado em “3)”- Facto não controvertido; Prova Testemunhal.

5) As obras a que se alude no ponto “4)” foram realizadas pela Sociedade « C....., Lda.»- Cf. faturas de fls. 28 a 58 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido; Facto não controvertido; Prova Testemunhal;

6) Fruto das obras referidas em “4)”, a área de implantação do edifício foi aumentada para 846,00 m<sup>2</sup> - Facto não controvertido; Prova Testemunhal;

7) Em 30-04-1991, o Presidente da Câmara Municipal elaborou e assinou escrito, intitulado «Regulamento para venda em hasta pública do prédio municipal, sito junto ao Mercado ....., onde se encontra instalado o café bar “C.....”», de onde consta, além do mais, o seguinte:

#### « I - CONSIDERAÇÕES GERAIS:

I- O presente regulamento visa estabelecer regras quanto à alienação, em hasta pública, do prédio municipal sito, junto ao Mercado ....., freguesia de S. Lázaro.

1.1. Áreas do prédio, destino e preço base.

1.1.1. Áreas:

a) - área de construção útil..... 170,40m<sup>2</sup>

b) - área de esplanada..... 948,10m<sup>2</sup>

1.1.2. O prédio destina-se a exploração de estabelecimento similar de hoteleiro, designadamente café, bar e restaurante com esplanada.

#### II - CONSIDERAÇÕES ESPECIAIS:

-1.O prédio esta dado de arrendamento, conforme contrato de arrendamento celebrado no Notariado Privativo desta Câmara Municipal em 27 de Abril de 1990, pelo que o respectivo arrendatário usufrui do direito de preferência, nos termos da lei.

2. No valor do prédio não está incluído o equipamento, máquinas e utensílios constantes em lista em anexo, lista essa que fica a fazer parte integrante deste Regulamento, em virtude de os mesmos bens do valor de 5 275 000\$00, serem propriedade do arrendatário. Fazem parte também da mencionada relação anexa as benfeitorias efectuadas por conta de à custa do arrendatário, do valor de 35 915 000\$00. [...]

#### IV - DEPÓSITO DE GARANTIA:

- De imediato após o acto da praça, o licitante que fizer maior oferta depositará 30% do valor porque foi

feita a alienação, depósito este que será abatido totalmente para a Câmara na falta do prazo a seguir indicado.

V - PAGAMENTO:

1- Modalidade de pagamento a pronto:

- Notificado o- adquirente da adjudicação definitiva feita pela Câmara Municipal em reunião deverá, no prazo de 48 horas, solicitar guias para o pagamento integral.

2. Ao adquirente competirá o pagamento dos selos de todas as despesas com a escritura, bem como quaisquer despesas com a avaliação do edifício quando necessário para o pagamento da sisa. [...]» - Cf. escrito, de fls. 102 a 104 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

8) Em 22-05-1991, foi elaborada ata de reunião de membros da Câmara Municipal de Braga, de cujo teor se extrai o seguinte:

«[...] ao vinte e dois dias do mês de Maio de mil novecentos e noventa e um, pelas quinze horas, na Sala das Reuniões dos Paços do Concelho, estando presentes os senhores Presidente da Câmara Engenheiro ....., Vereador ..... e Director de Departamento dos Serviços Centrais ....., e o Encarregado do Pessoal Auxiliar, ....., servindo de pregoeiro, procedeu-se à praça, conforme o anunciado pelo edital número oitenta e sete barra noventa e um de trinta de Abril do ano em curso, em hasta pública, do prédio com logradouro, sito junto ao Mercado ....., onde se encontra instalado o Café-Bar “C.....”.

Não havendo, depois de consultados os presentes, quaisquer questões ou objecções, o Senhor Presidente declarou aberta a alienação do referido prédio, tendo o maior lanço sido oferecido por A..... ou a pessoa que este indicar até à data da adjudicação definitiva [...], pela importância de quinze milhões e cem mil escudos.

Em face deste resultado, o prédio em causa foi atribuído provisoriamente pelo citado valor, àquele licitante, tendo mesmo sido informado que a alienação definitiva será feita em reunião do Executivo Municipal [...]».- Cf. documento de fls. 113 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

9) Em 24-01-1997, ....., em representação do Município de Braga, elaborou e assinou, juntamente com o Impugnante Marido, documento escrito intitulado «Compra e Venda» - Cf. documento 4, junto com a petição inicial; também o documento de fls. 137 e 138 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

10) Através do documento escrito enunciado no ponto “9)”, as partes acordaram, além do mais, o seguinte:

«[...] E PELO PRIMEIRO OUTORGANTE FOI DITO:

Que, mediante alienação em hasta pública, e em conformidade com a deliberação do Executivo Municipal, de seis de Junho de mil novecentos e noventa e um, pela presente escritura e pelo preço de QUINZE MILHÕES E CEM MIL ESCUDOS, que já se encontra pago, o Município de Braga transmite para o segundo outorgante o direito de propriedade sobre prédio urbano, destinado a fins não habitacionais, mais concretamente à exploração de estabelecimento simular de hoteleiro, designadamente café, bar e restaurante com esplanada, nos termos do respectivo regulamento para venda em hasta pública, prédio este composto de um só piso com logradouro, com a área coberta de cento e setenta metros quadrados e quarenta decímetros, e o logradouro com a área de novecentos e quarenta e oito metros quadrados e dez

decímetros [...], inscrito na respectiva matriz sob o artigo ....., com o valor tributável de 17.280.000\$00 [...]

Que o prédio ora vendido está dado de arrendamento a “C....., Limitada” [...], conforme contrato de arrendamento celebrado entre vinte e sete de Abril de mil novecentos e noventa [...] – Cf. documento 4, junto com a petição inicial; também o documento de fls. 137 e 138 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

11) Entre o Impugnante Marido e a Sociedade «C....., Lda» foi celebrado acordo de arrendamento, tendo por objeto o imóvel identificado em “3)”- Facto não controvertido.

12) Pelo menos no período compreendido entre 2007 e 2011, D..... explorou o estabelecimento existente no imóvel identificado em “3)”- Cf. documentos, de fls. 60 a 97 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

13) Em 30.04.2007, os serviços do Município de Braga elaboraram escrito, intitulado «Memória descritiva e justificativa», de onde consta, além do mais, o seguinte:

«[...] A presente memória descritiva e justificativa refere-se ao projecto remodelação, decoração e equipamento de um estabelecimento de bebidas com saia de dança, (Discoteca C.....), tendo como proprietário o Sr. D....., e sito no Lugar ....., freguesia de S. José de S. Lázaro, concelho de Braga. Tendo em consideração a importância da sua localização e o fim a que se destina, houve a preocupação de um cuidado tratamento arquitectónico, bem como atenta escolha dos materiais a aplicar. O projecto foi elaborado visando a qualidade estética da área em questão.

A estrutura será a conservar a existente, não se prevendo qualquer tipo de alteração.

O estabelecimento terá a seguinte distribuição:

Rés do chão - Entrada, zona de controle, área de público, bares, bengaleiro, caixas de pagamento, escritório, sanitários para clientes (Senhoras e homens), instalações sanitárias para deficientes, copa limpa, copa suja, área de circulação interna, despensa, armazém, arrumos, sanitário e vestiário/balneários para funcionários.

#### Aspectos Construtivos

Serão executados balneários/vestiários (senhoras e homens) novos, conforme legislação em vigor. Estes serão construídos na área anteriormente destinada ao depósito de gás, uma vez que a legislação actualmente em vigor não prescinde destes espaços (balneários/vestiários, quanto a nós correctamente), e devido à dificuldade de conseguirmos um espaço dentro do estabelecimento, optamos por esta solução que julgamos ser a mais correcta.

Os sanitários dos funcionários (homens e senhoras), serão para executar novos conforme projecto anexo, serão também criadas áreas para armazém, despensa e arrumos. A área destinada a copa suja e copa limpa será para conservar.

Será executado um sanitário para deficientes, bem como rampas de acesso a todo o estabelecimento por parte destes, assim como será colocado um transportador mecânico de cadeiras de rodas junto a entrada.

Serão executadas duas placas metálicas, uma no interior de estabelecimento juntamente com uma comunicação vertical que dará acesso a mesma, e outra no exterior, esta será térrea com uma consola de 1,80m suspenso.

As áreas do restante estabelecimento serão para conservar e remodelar. A instalação conduta de exaustão, uma vez que estes serão devidamente aproveitados.

Serão colocados roupeiros (0,30x0,40x1,50 m), para os funcionários do estabelecimento, na área de vestiário/balneários.

Caixilharia existente será a conservar.

Vãos existente será a conservar.

Águas e Saneamento serão em conformidade com os traçados existentes e alterados de acordo com os mesmos.

Será colocado sistema de ventilação mecânica permanente e silencioso, nas instalações sanitárias e no restante estabelecimento.

O pé direito livre do estabelecimento varia entre 3,00 m a 9,00 m. O pé direito do estabelecimento (Teto falso) varia entre 2,40 até 8,50 m.

O estabelecimento tem mais de 80% da área de clientes com 3,00 m de pé direito.

O estabelecimento terá seis funcionários de sexo masculino, e quatro do sexo feminino.

A capacidade de lugares sentados será de 53 no interior e 48 no exterior.

A ventilação será mecânica permanente e silenciosa com continua renovação de ar, de acordo com o artº 87 do R.G.E.U., com os condicionalismos previstos no artº 17 do mesmo diploma legal. [...]»- Cf. documento, a fls. 95 a 97 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

14) Em 14-07-2008, os serviços do Município de Braga elaboraram escrito, intitulado «Memória descritiva e justificativa (Aditamento)», de onde consta, além do mais, o seguinte:

«[...] A presente memória descritiva e justificativa refere-se ao projecto remodelação, decoração e equipamento de um estabelecimento de bebidas com saia de dança, (Discoteca C.....), tendo como proprietário o Sr. D....., e sito no Lugar ....., freguesia de S. José de S. Lázaro, concelho de Braga.

Tendo em consideração a importância da sua localização e o fim a que se destina, houve a preocupação de um cuidado tratamento arquitectónico, bem como atenta escolha dos materiais a aplicar. O projecto foi elaborado visando a qualidade estética da área em questão.

#### Aspectos Construtivos

Foram executadas duas saídas de emergência localizadas, uma a Noroeste, e outra a Nordeste, nesta última foi também executada uma escada de acesso a mesma. Saídas estas que foram exigidas pela ANPC, pois estas são exigidas pela legislação em vigor, segundo o tipo de estabelecimento, e o número de ocupantes de estabelecimento em causa, foi também executada uma saída de emergência do lado Nordeste, em sistema de rampa para facilitar a rápida evacuação de pessoas de mobilidade reduzida. Em relação à Delegação de Saúde de Concelho de Braga, foram solicitados vários pontos, entre os quais estão uma antecâmara nas instalações sanitárias do público e a qual foi executada. [...]»- Cf. documento, de fls. 89 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

15) Em 17.08.2009, D.....apresentou, nos serviços da Câmara Municipal de Braga, requerimento dirigido ao Presidente desse Município, solicitando a emissão de licença de construção, tendo em vista a remodelação imóvel de que era proprietário do Impugnante Marido - Cf. requerimento, de fls. 66 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

16) Em 06.09.2010, na sequência da apresentação do requerimento a que se alude em “15)”, o Presidente da Câmara Municipal emitiu alvará de obras de remodelação, sob o n.º 857, fixando o prazo de conclusão das obras entre 06-09- 2010 e 06-03-2011- Cf. alvará, de fls. 67 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

17) Em 07.09.2010, deu entrada, nos serviços da Câmara Municipal de Braga, requerimento elaborado por D....., dirigido ao Presidente desse Município, solicitando autorização para dar utilização ao alvará de licença de construção / obras de remodelação n.º 857, referente ao imóvel de que era proprietário do Impugnante Marido - Cf. requerimento, de fls. 60 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

18) Em 15.09.2010, foi proferida decisão de deferimento do requerimento a que se refere no ponto “17)”- Cf. despacho, apostado a fls. 61 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

19) Em 15.09.2010, o Presidente da Câmara Municipal emitiu o correspondente alvará de licença de utilização, sob o n.º 2/2010, na sequência da apresentação do requerimento a que se alude em “17)”- Cf. alvará, de fls. 62 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

20) O Impugnante Marido apresentou, em 18-10-2010, nos serviços da Administração Tributária, declaração para actualização de prédios urbanos na matriz («Modelo 1»), por via da qual declarou o seguinte:

«[...] Elementos da declaração

[...] Nome: A.....

Motivo: 3 - Prédio Melhorado / Modificado / Reconstruído [...]» - Cf. extrato de declaração, de fls. 140 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

21) Até 18-10-2010, o imóvel identificado em “3)” estava registado nos serviços da Administração Tributária sob os seguintes elementos:

«[...] IDENTIFICAÇÃO DO PRÉDIO

DISTRITO: 03 - BRAGA CONCELHO: 03 - BRAGA FREGUESIA 42 - BRAGA (S. JOSE DE S. LAZARO)

ARTIGO MATRICIAL: ..... NIP:

[...]

DESCRIÇÃO DO PRÉDIO

Tipo de Prédio: Prédio em Prop. Total sem Andares nem Div. Susc. De Utiliz. Independente

Descrição: PRÉDIO URBANO DESTINADO A FINS NÃO HABITACIONAIS, DE UM SÓ PISO COM LOGRADOURO.

DADOS DE AVALIAÇÃO

Avaliação nos termos do CCPIIA: MODIFICADO: CONCLUÍDO EM 02.04.90 [...]

SUPERFICIE COBERTA 170,40 M2

LORADOURO 948,10 M2

Ano de inscrição na matriz: 1990 [...]

TITULARES

[...] Nome: A..... [...]» - Cf. extrato de certidão de prédio urbano, de fls. 141 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

22) A partir de 18-10-2010, o imóvel identificado em “3)” estava registado nos serviços da Administração

Tributária sob os seguintes elementos:

«[...] IDENTIFICAÇÃO DO PRÉDIO

DISTRITO: 03 – BRAGA CONCELHO: 03 – BRAGA FREGUESIA 42 – BRAGA (S. JOSÉ DE S. LÁZARO)

ARTIGO MATRICIAL: ..... NIP:

Descrito na C.R.P. de: BRAGA sob o registo nº: 748

[...]

DESCRIÇÃO DO PRÉDIO

Tipo de Prédio: Prédio em Prop. Total sem Andares nem Div. Susc. De Utiliz. Independente

Afectação: Serviços N.º de pisos: 1 Tipologia/Divisões: 6

ÁREAS (em m2)

Área total do terreno: 1.118,5000 m2 Área de implantação do edifício: 846,0000 m2 [...]

DADOS DE AVALIAÇÃO

Ano de inscrição na matriz: 2011 Valor patrimonial actual (CIMI): €599.860,00 Determinado no ano: 2010

[...]

TITULARES

[...] Nome: A..... [...]» – Cf. documento 3, junto com a petição inicial, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

23) O Impugnante Marido apresentou, nos serviços da Administração Tributária, declaração «Modelo 11», por via da qual declarou ter vendido o imóvel de que era proprietário, por escritura datada de 22.06.2011, sob o pagamento da quantia de € 600.000,00– Cf. extrato dos serviços, de fls. 136 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

24) A venda do imóvel, a que se alude no ponto “23)”, foi efetuada a favor de D..... – Cf. extrato de certidão dos serviços, de fls. 143 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

25) Os Impugnantes apresentaram electronicamente, em 30.05.2012, declaração «Modelo 3» de IRS, em cujo Anexo G declararam o seguinte:

«[...] Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afetação de bens imóveis a atividade empresarial e profissional – art. 10.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS

Titular – 401 A

REALIZAÇÃO Ano - 2011 Mês - 6

Valor – 600.000,00 AQUISIÇÃO

Ano – 2011

Mês - 3

Valor – 599.860,00 [...]

Identificação matricial dos bens

Freguesia (código) – 30342

Tipo – U

Artigo .....

QuotaParte % - 100,00[...]]» – Cf. declaração (documento 2), junta com a petição inicial, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

26) Os Impugnantes foram objeto de um procedimento inspetivo, de âmbito parcial, em sede de IRS, referente ao exercício fiscal de 2011- Cf. extrato do relatório do RIT, a fls. 152 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

27) O procedimento inspetivo a que se alude em “26)” decorreu entre 11.11.2013 e 22.11.2013, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI201302396, datada de 11.11.2013- Cf. extrato de relatório do RIT, a fls. 152 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

28) A acção inspetiva referida no ponto “26)” foi espoletada com respaldo nos fundamentos seguintes:

«[...] 2 Motivo, âmbito e incidência temporal

Esta ação foi desencadeada em resultado do controlo declarativo efetuado internamente, através do qual se detetou que os Sujeitos Passivos procederam à entrega da declaração de IRS relativa ao ano de 2011, declarando no anexo G, a alienação de um imóvel registado na matriz predial urbana sob o artigo n.º .....da freguesia de Braga S. José de S. Lázaro, declarando como valor de aquisição do imóvel alienado o valor patrimonial tributário resultante da avaliação efetuada pelos serviços em 2011/03/06, em vez do valor de aquisição declarado na escritura de compra e venda datada de 1997/01/24 [...]» - Cf. extrato de relatório do RIT, a fls. 152 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

29) Em 22.11.2013, foi elaborado o projeto de relatório refere à acção inspectiva a que se alude em “26)”- Cf. relatório, de fls. 4 a 13 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

30) Em 22.11.2013, o Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Braga em substituição proferiu despacho de concordância com o projeto de relatório a que se alude em “29)”- Cf. despacho, de fls. 3 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

31) Por ofício, datado de 22.11.2013, com o n.º 510.9019, a AT comunicou aos Impugnantes o teor do projeto de relatório de inspeção tributária referido no ponto “29)”, concedendo-lhes um prazo de 15 dias para, querendo, quanto ao mesmo se pronunciarem- Cf. ofício, de fls. 2 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

32) Em resultado da ação inspetiva referida no ponto “26)” foram efetuadas as seguintes correções aritméticas, em sede de IRS, por referência ao exercício fiscal de 2011: «[...]

[IMAGEM]

- Cf. relatório de inspeção tributária, de fls. 158 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

33) A AT levou a efeito as correções ao período fiscal de 2011, referidas no ponto “32)”, com respaldo nos seguintes fundamentos:

«[...] Os Sujeitos Passivos declararam no referido anexo como valor de realização o montante de 600,000,00 EUR (valor constante da escritura de compra e venda) e como valor de aquisição do imóvel o valor de 599.860,00 EUR, correspondente ao valor patrimonial tributário resultante da avaliação efetuada pelos serviços em 2011/03/06, em resultado da modelo 1 entregue pelos Sujeitos Passivos, que deu origem a um novo artigo matricial com o número ..... da freguesia de Braga S. José de S. Lázaro (030342), assinalando como motivo de entrega - Prédio melhorado, modificado ou reconstruído (em vez do valor de aquisição que serviu para efeitos de liquidação do IMT, SISA à data, que no caso em concreto ascendeu a

75.318,48 Eur. Conforme escritura de aquisição datada de 1997/01/24).

[...]

### 3. Valor de aquisição

Por escritura datada de 1997/01/24, o Sujeito Passivo (SP) A....., adquiriu ao Município de Braga o direito de propriedade do prédio urbano, destinado a fins não habitacionais, mais concretamente à exploração de estabelecimento similar de hoteleiro, designadamente café, bar e restaurante com esplanada, imóvel este que é data da aquisição já se encontrava arrendado pelo Município de Braga (contrato de arrendamento celebrado em 27/04/1990 - Anexo 3 - fls 29 a 34) à sociedade "C....., Lda", com NIPC ....., com sede no lugar ....., freguesia de Braga S José de S. Lázaro, sociedade da qual o Sr. A..... (SP em análise) era e é sócio-gerente.

Nos termos do n.º 1 do art.º 46.º do CIRS, nos casos em que o imóvel é adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do IMT (SISA à data), que no caso em concreto ascendeu a 75.318,48 EUR, conforme escritura de aquisição datada de 1997/01/24. No caso de imóveis construídos pelo próprio, o valor de aquisição corresponde ao VPT inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção, suportados pelo próprio e devidamente comprovados, se superior ao VPT.

Analizando o anexo G à declaração de IRS apresentado pelo Sujeito Passivo, verificamos que o mesmo considerou:

- como valor de aquisição - o VPT resultante da avaliação efetuada pelos serviços em 2011/03/06, em resultado da entrega da modelo 1 do IMI por parte do Sujeito Passivo em 2010/10/18, assinalando como motivo de entrega - Prédio melhorado, modificado ou reconstruído.
- como data de aquisição - a data da avaliação.

No que concerne às obras de melhoramento e ampliação do edifício podemos concluir que o Sujeito Passivo não suportou qualquer encargo (ou algum de valor significativo) tendo os mesmos sido suportados pelas entidades que exploraram o estabelecimento ("C....." e "D.....", cujo início da exploração é em data anterior à aquisição do imóvel por parte do Sujeito Passivo), com base nos seguintes fundamentos:

1) A empresa "C....., Lda", com NIPC ....., explorou o estabelecimento, de 27/04/1990 a 30/09/2006, conforme contrato de arrendamento celebrado em 27/4/1990 (Anexo 3, fls 26 a 34), a qual efetuou obras de ampliação, beneficiação das instalações do edifício em análise, no valor global de 410.493,26 Eur, no período de 1990 a 2005, conforme se pode verificar pela análise do mapa de amortizações e de algumas cópias de faturas. A maior parte das obras foram realizadas nos anos 1992 a 1996, datas que coincidem com o pedido de licença de construção efetuado pela empresa C....." na Câmara Municipal, para a ampliação do edifício.

2) D....., NIF ....., explora o edifício desde 1 de Outubro de 2006, tendo efetuado, desde essa data, obras de remodelação para efeitos de legalização e emissão do alvará de autorização de utilização no imóvel, conforme se pode inferir dos documentos constantes do Anexo 3 (fls. 1 a 18) e das declarações prestadas pelo mesmo em que refere que:

"Salienta-se que o edifício não se encontrava no melhor estado de conservação à data do arrendamento, estando também desactualizado face à legislação actual. O contrato de cessão de exploração não previa

quaisquer obras a realizar no edifício por parte do senhorio.

No interesse do meu negócio procedi de 2007 a 2011 a obras de renovação e manutenção das instalações, para além de algumas obras da adaptação por imposições legais.

Assim, quantificamos, grosso modo, os seguintes montantes:

Em 2007 - 70.000€

Em 2008 - 100.000€

Em 2009 - 120.000€

Em 2010 - 100.000€

Em 2011 - 100.000€

SOMA - 490.000€

Estes montantes correspondem globalmente às seguintes obras:

Copas/cozinhas:

- canalizações novas, ligação a rede esgotos, revestimento chão/paredes, sistemas de extracção e pintura;

Casas de banho:

- sanitários novos, revestimentos, espelhos, canalizações, construção novo wc deficientes, construção novos wcs funcionários, e muito mais haveria para referir.

Obras gerais:

- sistema de alarme, sistema de detecção de incêndio e outros sistemas de segurança contra incêndio, ligação à rede pública de incêndio, abertura de portas / saídas de emergência, rede de cablagens e alimentações eléctricas para sistema de vigilância por CCTV, reforço do sistema AVAC

- reforço de sistema de extracção e insuflação de ar, e ar condicionado, cobertura parcial de zona exterior da piscina, construção de estrutura para chão em madeira suspenso sobre a piscina, na zona exterior, paredes e divisórias em gesso cartonado, em todo o estabelecimento, insonorização, repavimentação de todo o estabelecimento, instalação eléctrica nova com construção de quadros parciais, decoração variada com papéis de parede, pinturas, revestimentos vários, estruturas metálicas várias para efeitos decorativos, trabalhos de carpintaria vários - bares/balcões , divisórias..., cobertura nova na área da entrada do estabelecimento, elevação e ampliação de telhados , em chapa, para aumento de área útil do estabelecimento, reconstrução de armazéns, por questões de higiene, segurança e legalidade, ... e muito mais haveria para referir"

3) Da análise efetuada ao processo de licenciamento do imóvel em análise existente na Câmara Municipal de Braga, verificámos que todos os pedidos de licenças de construção foram efetuados pela empresa "C....., Lda", com NIPC ..... e "D.....", NIF ....., que figuram como donos da obra, não existindo qualquer pedido de licença de construção em nome do Sujeito Passivo em análise.

- Em 13 de Março de 1991, foi efetuado um pedido de licença de construção peia empresa "C.....", solicitando a aprovação do projeto de construção de uma cobertura da parte destinada a esplanada, conforme projeto de arquitetura<sup>13</sup>, tendo sido concedida a licença de utilização com área coberta de 1102,09 m<sup>2</sup>. Ou seja, foi através da construção da cobertura por parte da empresa "C....." que se verificou a ampliação do edifício.

- Em 30 de abril de 2007, o Sr. D.....solicitou uma licença de construção para a execução de um

projeto de remodelação, decoração e equipamento de um estabelecimento de bebidas com sala de dança, conforme projeto em anexo.

Desta forma, podemos concluir que as obras de ampliação e melhoramento não foram suportadas pelos Sujeitos Passivos mas sim pelos arrendatários que exploraram o edifício desde 1990-04-27 (ou seja em data anterior à data de aquisição por parte dos sujeitos passivos, em 1997-01-24) até à data em que o imóvel foi alienado, em 2011-06 22.

Analisada a situação, e uma vez que as obras de reparação ou benfeitorias efetuadas (para além de as mesmas não terem sido realizadas pelo proprietário, o sujeito passivo, mas sim pelas entidades "C....., Lda", com NIPC ..... e "D.....", NIF ....., sucessivamente, que exploraram o edifício, desde 1990, data anterior à aquisição do imóvel por parte do Sujeito Passivo, 1997-01-24, até à data da sua alienação, 2011-06 22), não alteraram o conteúdo do seu direito de propriedade nem modificaram a sua titularidade, e como a ampliação declarada pelo sujeito passivo na modelo 1 não originou uma parte ou partes suscetíveis de utilização independente e de inscrição matricial separada nos termos do n.º 3 do art. 12º do IMI, não se consideram tais factos modificativos do conteúdo originário do direito e da titularidade do prédio.

Desta forma, a data e o valor de aquisição deverão reportar-se à data de aquisição, ou seja, a data de aquisição deverá ser a data efetiva de celebração da escritura pública de compra e venda em 1997-01-24 e o valor de aquisição deverá ser o valor de 75.318,48 EUR acrescidos dos eventuais encargos suportados pelo Sujeito Passivo com a valorização do mesmo, comprovadamente realizados nos últimos 5 anos, corrigido pelos coeficientes de correção monetária<sup>15</sup> de acordo com o estabelecido no art.º 50.º do CIRS.

#### 4 - Conclusão e apuramento da mais valia tributável e correções

Assim sendo, mesmo que fosse entendido que as obras de ampliação, reparação ou benfeitorias efetuadas alteraram o conteúdo do seu direito de propriedade, os Sujeitos Passivos nunca poderiam usar do disposto no n.º 1 do art.º 46.º do CIRS, uma vez que as referidas obras não foram suportadas pelos mesmos, mas sim pelos arrendatários.

Desta forma, o ganho da mais valia irá abarcar a valorização do imóvel verificada com o decurso do tempo, bem como a valorização que o mesmo sofreu pelas obras realizadas pelos arrendatários, sem que o Sujeito passivo tivesse suportado as mesmas.

Pelo que o ganho a considerar para efeitos de IRS no caso em análise é obtido da seguinte forma:

Mais valia = Valor de realização - Valor de aquisição \* coeficiente de correção monetária

Mais valia = 600.000,00 EUR - 75.318,48 EUR \* 1,3916 = 495.307,31 EUR

Mais valia a tributar (art.º 43.º n.º 2 do CIRS) = 50% \* 495.307,31 EUR = 247.653,65 EUR

Mais valia declarada = 600.000,00 EUR - 599.860,00 EUR = 140,00 EUR

Mais valia declarada tributada = 140,00 EUR \* 50% = 70,00 EUR [...]» - Cf. relatório de inspeção tributária, de fls. 153 a 158 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

34) Em 20.12.2013, foi elaborado o respetivo Relatório Final de Inspeção ("RIT") - Cf. relatório de inspeção tributária, de fls. 150 a 160 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

35) Em 02-01-2014, o Chefe de Divisão dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga em substituição proferiu despacho de concordância com o RIT a que se refere em "34)" - Cf.

despacho, de fls. 149 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

36) Por ofício, datado de 02.01.2014, com o n.º 510.0018, a AT comunicou aos Impugnantes o teor do RIT, a que se alude em “34)”- Cf. ofício, de fls. 147 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

37) Em 03.01.2014, os Impugnantes recepcionaram o ofício referido no ponto “36)”- Cf. comprovativo de assinatura do aviso de receção postal, de fls. 148 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

38) Na sequência do procedimento inspetivo a que se alude em “26)”, foi emitida liquidação adicional de IRS, referente ao período fiscal de 2011, com o n.º 2014- 500008315, no valor global de € 126.788,82- Cf. liquidação adicional (documento 1), junta com a petição inicial, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

39) Do valor global a que se alude em “38)”, a quantia de € 7.413,09 refere-se ao montante devido a título de juros compensatórios - Cf. liquidação adicional (documento 1), junta com a petição inicial, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

#### FACTOS NÃO PROVADOS:

Com relevo para a decisão a proferir nos presentes autos, não se provou:

- A) O alegado nos pontos 8) e 9) da petição inicial;
- B) O alegado no ponto 10) da petição inicial, na parte em que refere que, por escritura pública datada de 24-01-1997, os Impugnantes e o Município de Braga deram forma ao contrato de compra e venda celebrado em 27-04-1990;
- C) O alegado no ponto 12) da petição inicial;
- D) O alegado no ponto 22) da petição inicial.
- E) O alegado nos pontos 23) e 24) da petição inicial, na parte relativa ao valor da renda.

\* \*

#### MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO:

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto enunciada nos pontos 1) a 39) estribou-se, em geral, na apreciação crítica do teor dos documentos juntos aos autos dos Processos n.º 1658/17.7BERG e 1535/18.4BEERG, e insertos no procedimento administrativo (“P.A.”), conforme discriminado nos concretos itens numéricos do probatório, concatenados com a posição manifestada pelos Impugnantes e pela Fazenda Pública nos respetivos articulados.

No que se refere aos factos assentes listados em 4), 5), 6) e 11), o Tribunal apoiou-se, por um lado, na posição assumida pelas partes, que foram corroboradas pelos documentos juntos, concatenados com a prova testemunhal produzida em sede de audiência, nos moldes que se passam, agora, a concretizar.

Quer os Impugnantes, quer a Fazenda Pública (e, por inerência, os próprios serviços de inspeção tributária, no âmbito do RIT), alegaram que, entre o Impugnante Marido e a Sociedade «C..... - ....., Lda.» (doravante, “C.....”) foi celebrado um contrato de arrendamento, tendo por objeto o prédio urbano cuja alienação onerosa é, de forma indireta, discutida nestes autos (v. o artigo 20.º, primeira parte, da petição inicial e artigo 4.º da contestação). Também a testemunha F..... [arrolada pelos Impugnantes], economista de profissão, e irmã do Impugnante Marido, referiu, no seu depoimento - e ainda que com base num conhecimento indireto (fruto de conversas de foro familiar mantidas com o seu irmão) -, que era de

seu conhecimento que o referido prédio urbano havia sido, durante um largo período, arrendado ao C.....

Sucedem, todavia, que os Impugnantes não alegaram o período de tempo pelo qual perdurou o referido arrendamento, tendo-se absterido, além do mais, de carrear para os autos prova documental que trouxesse ao conhecimento deste Tribunal os concretos contornos dessa relação contratual. Sem prejuízo, infere-se, pela análise crítica de toda a documentação junta, que esse arrendamento haverá perdurado, pelo menos, entre o período compreendido desde da data de inauguração ao público do C..... e o ano de 2007, visto que, no que tange a este último ano, há sinais nos autos de que o estabelecimento a funcionar naquele imóvel foi explorado, não já por aquela sociedade, mas por D..... (veja-se o conjunto de documentos instruídos para o processo, entre requerimentos apresentados por D..... nos serviços do Município de Braga, tendo em vista a remodelação, decoração e equipamento do referido imóvel, as memórias descritivas e justificativas referentes aos projetos de obras, relativos a esse imóvel, em sede do quais vem identificado como o “proprietário” do espaço, e ainda os alvarás de construção e de utilização emitidos por esse Município em nome de D....., todos com datas compreendidas entre 2007 e 2010 – cf. fls. 60 a 97 do P.A.).

Note-se que nos referimos, em concreto, ao contrato de arrendamento celebrado entre o Impugnante Marido e o C....., isto é, ao acordo de arrendamento em que o Impugnante Marido assumia já a posição de proprietário do imóvel. Esta precisão tem relevo, uma vez que, já antes da data de celebração da escritura pública de compra e venda do referido imóvel, celebrada entre o Município de Braga e o Impugnante Marido, em 24-01-1997 (factos provados 9) e 10)), entre o Município de Braga e o C..... já havia sido celebrado, em 1990, um contrato de arrendamento, tendo por objeto esse mesmo prédio (factos 2) e 3) da matéria assente). Por isso, resulta dos autos que o C..... terá explorado o estabelecimento existente naquele imóvel entre 1990 e 2007, ainda que ao abrigo de contratos de arrendamento distintos, e por referência a diferentes proprietários, tendo em atenção a data em que o prédio urbano deixou a esfera de propriedade do Município de Braga para ingressar na propriedade do Impugnante Marido.

As partes estão, também, de acordo quanto ao período temporal em que foram realizadas as obras de ampliação e remodelação do imóvel de que era proprietário o Impugnante Marido (saber, entre os anos de 1990 e 2005), e de que terá sido o C..... a realizar e a suportar diretamente os custos inerentes a tais trabalhos (cf. os artigos 20.º a 22.º da petição inicial e artigo 4.º da contestação). Da veracidade dessa alegação, o Tribunal convenceu-se, além do mais, por constar dos autos um conjunto de faturas, emitidas em nome do C..... (cuja materialidade não está, neste processo, questionada), que refletem a aquisição de materiais de construção, equipamentos e eletrodomésticos, operações que anunciam a realização de obras substanciais em edifício [a título de exemplo, a aquisição de quadros elétricos, caixas de ligações, escadas, areia sílica, mais de 1500 sacos de cimento, estruturas metálicas, degraus em granito, mosaicos de chão, portas de armazém, roda de betoneira, material elétrico, material de aquecimento e ventilação, tubos de saída de ar condicionado, entre outros – cf. fls. 28 a 58 do P.A.]. Também constam dos autos faturas, emitidas em nome do C....., relativas a prestações de serviços relacionados com trabalhos de construção e remodelação em edifício [arranjos em portas, instalação de material elétrico e iluminação, montagem de instalação de aquecimento e ventilação, montagem de lexan,

serviços de pintura, serviços de construção, remodelação e aumento de instalações, particularmente das instalações sanitárias e da zona do bar – cf. fls. 27, 49, 50, 54, 57 do P.A.].

Por outra banda, também a testemunha F..... (que, como adensaremos, se em parte do seu depoimento relatou acontecimentos e realidades que só conhece indiretamente, falou, quanto a este particular, com conhecimento direto), quando a tal questionada, sublinhou, por duas vezes, e em fases distintas do seu depoimento, que as obras efetuadas no imóvel em apreço foram, em grande parte, realizadas e custeadas pelo C..... (gravação da audiência de inquirição de testemunhas, aos 09m46seg e aos 11m39seg).

Demonstrou ter conhecimento direto dos factos, merecendo, neste conspecto, credibilidade bastante, pois, repetidamente, disse que se deslocou por várias vezes ao imóvel, tendo, inclusivamente, estado presente na inauguração da discoteca-bar, algures no ano de 1999. E, também de um modo repetido, quer a instâncias da Mandatária dos Impugnantes, quer no decurso dos esclarecimentos prestados ao Tribunal, afirmou que, no dia da inauguração, o edifício já tinha, em termos de estrutura e dimensão, o aspeto que apresentava na altura da sua venda. O Tribunal questionou-a, inclusivamente, quanto à data / momento em que o imóvel passou a ter a dimensão de “800/900 m<sup>2</sup> ” (no seguimento de uma afirmação da testemunha, no sentido de que o imóvel, quando foi adquirido em 1997, teria entre 150 e 170 m<sup>2</sup> , mas que, ao longo dos anos, foi crescendo em dimensão até atingir os ditos 800/900 m<sup>2</sup> ), ao que a testemunha respondeu, sem hesitar, que o espaço já tinha essa área quando o “bar” foi aberto ao público, mais acrescentando que as obras de ampliação e remodelação que resultaram na configuração, em termos estruturais, do edifício talqualmente ele foi vendido pelo irmão, em 2010, foram fundamentalmente feitas até 1997 (sempre frisando que, à data da sua inauguração, antes dos anos 2000, a área do imóvel era já de 800/900m<sup>2</sup> ).

Em face dos sobreditos elementos documentais, articulados com o depoimento credível e sustentado, nesse particular, da testemunha F..... - e sem prejuízo de só em outubro de 2010 ter sido apresentada, pelo Impugnante Marido, a declaração de inscrição e atualização de prédios urbanos na matriz, onde este declarou os melhoramentos e a reconstrução do imóvel (facto provado 20)) -, o Tribunal ficou convencido de que foi entre o período compreendido entre 1990 e 2005 que o referido prédio teve a sua área de implantação aumentada para os 846,00 m<sup>2</sup> , na sequência das obras de ampliação e de remodelação realizadas pelo C.....

No que respeita ao facto dado por assente no ponto 12), e no seguimento do que já se secundou supra, o Tribunal concluiu que, pelo menos entre 2007 e 2011, o imóvel de que já era proprietário o Impugnante Marido foi cedido à exploração a D..... (doravante, “D.....”). Efetivamente, apesar de esse facto não ser alegado pelos Impugnantes na petição inicial, ao mesmo é feita menção, quer no relatório de inspeção tributária, quer na contestação. Ora, dos elementos documentais carreados para o procedimento inspetivo e para o presente processo, retira-se, com segurança, que entre os anos de 2007 e 2010, houve um conjunto de comunicações mantidas entre D.....e o Município de Braga que revelam que era aquele quem se encontrava a explorar o estabelecimento existente no referido prédio urbano, designadamente pelas memórias descritivas e justificativas do Município, onde vêm referidos projetos de remodelação, decoração e equipamento do referido estabelecimento. Constam, também, dos autos, requerimentos dirigidos ao Presidente da Câmara Municipal de Braga, apresentados por D....., onde

vinha solicitada a emissão de licenças de construção e a autorização para dar utilização a alvará de construção / obras de remodelação, bem como os correspondentes alvarás, emitidos, não em nome do Impugnante Marido, ou do C....., mas de D..... (vejam-se, fundamentalmente, os documentos juntos a fls. 60 a 97 do P.A.).

A contribuir para esta asserção, está também o facto de o Impugnante Marido ter vendido o imóvel, justamente, a D....., sem que os autos anunciem que, entre o ano de 2010 e a data da referida venda (factos 23) e 24) da matéria assente, suportados pela documentação a que se alude em cada um daqueles pontos), tenha sido outra a pessoa ou entidade a explorar o estabelecimento existente no referido prédio urbano.

O Tribunal deu como não provados os factos enunciados em A), B) e C), fundamentalmente, pela articulação entre a falta de prova produzida em sustentação do alegado e os documentos carreados para o processo. Efetivamente, apesar de os Impugnantes alegarem que a aquisição da propriedade do imóvel teve lugar, mediante a celebração de contrato de compra e venda verbal, em 27-04-1990, tendo estes sido os seus legítimos possuidores até 24-01-1997, data em que foi, através da celebração da escritura pública de compra e venda, dada forma ao ato consumado em 1990, disso não ficou convencido o Tribunal, por existência de prova nos autos que aponta em sentido diverso.

Compulsados os autos, fica patente que a utilização concreta do imóvel, em 1990, não foi, tão-pouco, feita pelos Impugnantes, mas antes pela sociedade C..... De facto, entre o Município de Braga e essa sociedade (representada pelo Impugnante Marido e E....., que, à data, figuravam como seus sócios gerentes) foi celebrado, em 27-04-1990, um contrato de arrendamento, tendo por objeto o referido imóvel, na sequência de concurso público para o efeito, onde vinha, inclusivamente, estipulado o pagamento de uma renda mensal de cinquenta mil escudos (cf. fls. 106 a 111 do P.A.). Daqui se retira que, não só não era o Impugnante Marido, enquanto pessoa jurídica diversa da sociedade C....., quem explorava o imóvel, como o título pelo qual essa exploração era levada a efeito era o de arrendamento, e não de posse.

Pelos Impugnantes não foi carreada, também, prova do exercício da posse (corpus), nem da intenção de agirem como beneficiários do direito de propriedade sobre o prédio em apreço (animus), tendo-se os mesmos bastado pela alegação vaga e genérica desta forma de aquisição do direito de propriedade quando, afinal, conforme se constatou, os elementos dos autos apontam em sentido diametralmente distinto.

No que respeita à concreta aquisição do direito de propriedade sobre o imóvel pelo Impugnante Marido, o Tribunal ficou convicto de que a mesma teve lugar na data em que foi celebrada a escritura pública de compra e venda, isto é, em 24-01-1997 (cf. o documento 4, junto com a petição inicial).

A respeito dos factos dados como não provados em D) e E), o Tribunal estribou-se, no essencial, na ausência de prova que suportasse o alegado pelos Impugnantes.

Em substância, o quadro que é narrado, na petição inicial, pelos Impugnantes vai no sentido de o contrato de arrendamento celebrado com o C..... pressupor o pagamento de uma renda mensal de valor não superior a € 1.000,00 (quando o preço mensal pelo arrendamento de um espaço com as características do imóvel em causa, tendo em conta a localização do mesmo, nunca poderia, segundo referem, ser inferior a € 3.000,00), pelo facto de se ter acordado que seria aquela sociedade, e não o Impugnante Marido, na

qualidade de senhorio, a suportar os custos com as obras de ampliação e remodelação do espaço. Isto com o fito de sustentar a tese de que, indiretamente, os Impugnantes também suportaram os custos com tais obras, por via do recebimento de uma renda muito inferior ao seu valor de mercado.

Acontece que não foram instruídos para os autos elementos documentais suscetíveis de comprovar que o acordo entre o Impugnante Marido e o C..... tenha assumido tais contornos, nem de que o valor da renda houvesse sido estipulado em montante nunca superior a € 1.000,00. Sendo certo que o Tribunal se convenceu, como acima se secundou, de que entre aquelas partes foi celebrado um acordo de arrendamento tendo por objeto o imóvel em crise, já não foi gerada a convicção de que os ditames contratuais tenham sido os narrados pelos Impugnantes, pois que, não só não foi trazido ao processo o correspondente contrato de arrendamento, como não foram carreados quaisquer recibos ou documentos de quitação que sustentassem o valor da renda alegado. Não foram, também, arroladas testemunhas com conhecimento direto dos factos em questão, designadamente os representantes legais, à data, do C....., que pudessem, com saber de facto, esclarecer esta Instância quanto ao acordo celebrado, e a concreta vontade das partes, no momento da sua celebração.

De facto, apesar de os Impugnantes terem arrolado, como testemunha, F....., o seu depoimento no que respeita a este aspeto foi pouco credível, fundamentalmente por, relativamente a esses dados, não deter qualquer conhecimento direto, e por o conhecimento que tem, se respaldar, em substância, na consulta, enquanto representante legal do Impugnante Marido (a testemunha informou o tribunal que, desde dezembro de 2013, é a representante legal do irmão, por se encontrar este a residir, desde então, no estrangeiro), dos elementos documentais recolhidos aquando da instauração do procedimento inspetivo contra os Impugnantes.

Ora, apesar de a testemunha se ter pronunciado quanto ao arrendamento do imóvel de que era proprietário o Impugnante Marido ao C....., e de inclusivamente ter dito que esta sociedade pagava uma “renda simbólica”, de cerca de € 1.000,00 mensais, quando questionada acerca do modo como tomou conhecimento de tais dados, respondeu que sabia porque o irmão assim lho havia dito. Mais afirmou que, de entre os documentos consultados aquando do procedimento inspetivo, não se recorda de ter visto o contrato de arrendamento, nem recibos de rendas, mas que pensava que a renda era de € 1.000,00, e que supunha que a renda tinha um valor mais baixo devido às benfeitorias que foram sendo feitas no prédio pelo C.....

O que temos, portanto, é que a testemunha conhecia, de facto, o imóvel, as suas configurações e características, pelo menos desde a data de inauguração da discotecabar, mas que nada sabia, por contacto direto, acerca dos pormenores negociais que envolviam esse prédio. O pouco que revelou saber estava, então, suportado por conversas de foro familiar tidas com o Impugnante Marido, seu irmão, e pela consulta de elementos documentais trazidos ao procedimento inspetivo, ou seja, numa fase a posteriori do acontecimento empírico atinente ao referido acordo de arrendamento, estabelecido entre as partes.

Em suma, o Tribunal não se convenceu de que o contrato de arrendamento celebrado entre o Impugnante Marido e o C..... tinha subjacente um acordo referente ao valor da renda, de modo a suportar os encargos daquela entidade arrendatária com as benfeitorias por si realizadas (e custeadas) no imóvel, nem do montante da renda que os Impugnantes alegam ter sido o acordado, sendo certo que era sobre si que

impendia o ónus probandi.

O Tribunal formou a convicção atrás explanada quanto aos factos dados por assentes e como não provados com base na apreciação crítica e articulada de toda a prova carreada para os autos, conjugada com as regras da experiência comum, tudo conforme ficou descrito e patenteado supra (artigos 362.º e seguintes do Código Civil, em particular o disposto no seu artigo 396.º; 74.º e 76.º da LGT; 123.º do CPPT; 94.º, n.ºs 3 e 4 do CPTA, ex vi artigo 2.º, alínea c) do CPPT).

\*

## **2.2.- Motivação de Direito**

O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, nos termos dos artigos 144º nº 2 e 146º nº 4 do CPTA e dos artigos 5º, 608º nº 2, 635º nºs 4 e 5 e 639º do CPC dos artigos 1º e 140º do CPTA e 2º, al. e) do CPPT.

No caso, em face dos termos em que foram enunciadas as conclusões de recurso pelos recorrentes, a questão que cumpre decidir subsume-se a saber se a decisão vertida na sentença, a qual julgou improcedente a impugnação deduzida, padece de erro de julgamento, violando o disposto nos artigos 77.º da LGT e 268.º da CRP, uma vez que o relatório final da inspeção tributária carece de fundamentação, na medida em que se verifica que as conclusões desse relatório são incoerentes entre si, sendo, conseqüentemente, inválido por não ter observado as exigências inerentes ao dever de fundamentação. Vejamos.

Os Recorrentes, observam que o acto impugnado é inválido por falta de fundamentação tendo a sentença recorrida violado o vertido nos artigos 77º da LGT e 268º da CRP.

Depois de discretear assertivamente sobre o conceito e requisitos legalmente exigíveis para a fundamentação do acto por apelo a posições doutrinárias e jurisprudenciais, o julgador reputou que se extrai "...do teor do ato a racionalidade fático-jurídica empreendida pela entidade administrativa, em moldes a que um normal destinatário apreenda, com alguma clareza, ao abrigo de que norma atuou o órgão administrativo, com base em que pressupostos de facto, e a que normas jurídicas (ou, quanto mais não seja, a que quadro legal) é que tais factos são subsumíveis.

Em suma, a fundamentação dos atos deve permitir a um destinatário normal ou razoável, colocado perante as circunstâncias fático-jurídicas em que se patenteia a situação em apreço, apreender o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela administração pública, vislumbrando as razões de facto e de Direito que presidiram à decisão, e subsequente subsunção às disposições legais aplicáveis.

No que particularmente se liga ao procedimento de inspeção tributária, da leitura conjugada dos normativos ínsitos nos artigos 62.º e 63.º do RCPIT, retira-se que as conclusões do relatório de inspeção devem ser fundamentadas, designadamente no que respeite aos factos fiscalmente relevantes, suscetíveis de alterarem valores declarados pelos sujeitos passivos, a respeito dos quais se exige a aposição da fundamentação legal que sirva de suporte às correções efetuadas (artigo 62.º, n.º 3, alínea i)). Nessa linha, os atos tributários que resultem do relatório de inspeção podem fundamentar-se nas suas conclusões,

através da adesão ou concordância com estas.

Colhido o teor do relatório de inspeção tributária em crise, particularmente na parte em que se referem as correções efetuadas à matéria tributável e respetivos fundamentos (factos provados 32), 33) e 34)), temos que nos mesmos vem explanado o quantitativo referente a tais correções, os fundamentos fáticos em que as mesmas se fundam - os quais surgem descritos com particular densidade, sobretudo no que respeita à matéria que origina o dissídio entre as partes, a saber, o valor de aquisição do imóvel a atender para efeitos da determinação da mais-valia sujeita a imposto - e, a final, o quadro normativo aplicável.

Bem sabemos que a fundamentação dos atos deve ser completa, clara, atual e expressa. Significa isto que, do seu teor, devem idealmente constar os elementos de facto e de Direito necessários à tomada de decisão (ainda que de forma sumária), explanados de forma acessível ao cidadão médio, de modo a que este fique esclarecido quanto ao raciocínio da administração no momento em que decidiu em dado sentido. Porém, mesmo tendo esta coordenada por certa, não pode o Tribunal atender à argumentação dos Impugnantes, pois vislumbra-se que os fundamentos fático-jurídicos em que assentaram as correções à matéria tributável e o quantitativo de imposto a pagar a final, mais tarde insertos no respetivo ato de liquidação adicional (factos 32), 33), 38) e 39) da matéria assente), foram clara e objetivamente expressos no respetivo relatório inspetivo, tal como o demonstram os Impugnantes que, de um modo profícuo, souberam narrar, na petição inicial apresentada, os acontecimentos, conclusões e determinações resultantes da ação inspetiva contra si instaurada relativamente ao exercício fiscal de 2011, apesar de, com os mesmos, não concordarem, substancialmente no que tange aos pressupostos de Direito atendidos pela AT.

E no que respeita, em concreto, ao parágrafo do RIT destacado pelos Impugnantes, onde vem dito que “[n]o que concerne às obras de melhoramento e ampliação do edifício podemos concluir que o Sujeito Passivo não suportou qualquer encargo (ou algum de valor significativo) tendo os mesmos sido suportados pelas entidades que exploraram o estabelecimento C..... ” e “D.....”, cujo início da exploração é em data anterior à aquisição do imóvel por parte do Sujeito Passivo) [...]”, não pode o Tribunal acolher a argumentação narrada na petição inicial.

A fundamentação dos atos tem de ser lida e encarada como uma unidade, um todo fundamentador da decisão. Em nenhum passo do RIT vem feita referência a qualquer despesa incorrida pelos Impugnantes na ampliação ou melhoramento do imóvel vendido, assim como, note-se, em nenhum momento da petição inicial os próprios Impugnantes o fazem. Da leitura transversal do RIT, vai sustentada a argumentação dos serviços de inspeção tributária, no sentido de todas as despesas e encargos com a valorização do prédio terem sido efetuados, ou pelo C....., ou por D..... Por isso, não pode encarar-se o trecho do RIT assinalado pelos Impugnantes de outra maneira senão como uma imprecisão de linguagem, uma vez que nada mais resulta do referido relatório que seja suscetível sequer de gerar dúvida, nos seus destinatários, quanto àquele que foi o itinerário lógico, de facto e de Direito, empreendido pela Administração Tributária, que até em termos aritméticos cuidou de fundar, detalhadamente, o seu raciocínio, comparando o método de cálculo da mais-valia apurada, empreendido pelos Impugnantes, com o que foi seguido, a posteriori, pelos serviços de inspeção tributária.

Assim sendo, outra não pode ser a conclusão senão a de que improcede o alegado vício de forma por falta

de fundamentação.”

A nosso ver não assiste razão aos recorrentes.

Concilia o artº 268º, nº 3 da Constituição da República que os actos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.

A consagração constitucional deste dever de fundamentação expressa, integrado nas chamadas garantias dos administrados, tem em vista assegurar a quem seja afectado nos seus direitos ou interesses, o direito de conhecer as razões que terão determinado a adopção da decisão administrativa que lhe diz respeito.

De harmonia com o disposto no artigo 77.º, nº1 da Lei Geral Tributária a decisão de procedimento deve ser fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

E nos termos do n.º 2 do mesmo normativo a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

A jurisprudência e a doutrina têm também consagrado o entendimento de que um acto se encontra suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo seguido pelo agente para a sua prática. (Ver neste sentido, os acórdãos 01.04.1992, AD de 22.02.1995, pág. 590, de 28.5.87, in AD 315, 367, de 12.02.87, in AD 317, 581, de 11.05.89, in AD 335, 1398, de 19.05.88 in Ad 325, 38, de 25.10.88, in AD 327, 37, e de 10.01.1989, in AD 339, 303, todos citados no Código de Procedimento Administrativo, anotado e comentado, de José Manuel Botelho, Pires Esteves e José Cândido de Pinho, 2ª edição, págs. 396 e segs.).

Mais recentemente, pontifica a respeito da jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo o acórdão de 12 de Março de 2014, proc. 01674/13, consultável em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), citado pelo Ministério Público no seu douto Parecer, em que se expendeu que “O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual”.

Sendo também de evocar aqui a doutrina que flui, além de outros, dos Acórdãos do STA prolatados em 21.04.2010, 30.11.2011, 11.02.2009, e de 16/01/2020, nos processos nºs 743/09, 619/11, 1002/08 e Recurso nº 1029/10.6BEALM, respectivamente, e que podem ser examinados na citada base, e que aponta para que o ato tributário, tem que ser sustentado por um mínimo suficiente de fundamentação expressa, ainda que operada por forma massiva e sendo produto de um poder legalmente vinculado, aspectos estes que só poderão ser valorados dentro do grau de exigibilidade da declaração de fundamentação, quer porque a massividade intui maior possibilidade de entendimento dos destinatários, quer porque a vinculação dispensa a enunciação da motivação do agente que decorrerá imediatamente da mera descrição dos factos - pressupostos do acto, sendo essa a ultima ratio da necessidade de que o acto resulte

de uma comunicação clara e congruente, não devendo ser indistinta, confusa, dubitativa, obscura ou ambígua, e que se traduza num processo lógico coerente e sensato, justificativo e com aptidão por si para sustentar o acto, dos factos e razões de direito, tudo isso apreensível pelo discurso justificativo e sem que esteja dispensada uma certa análise ou interpretação dele.

Questão é que a fundamentação responda, às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática.

E, na rota do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11. 12.2007, recurso 615/04, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) «que o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte».

No caso subjudice está em causa a fundamentação da liquidação de IRS, nomeadamente saber se foram satisfeitas as exigências legais de fundamentação no que se refere à determinação do valor das mais valias.

Mas, consistindo a fundamentação na exteriorização das razões de facto e de direito que estão na base de um determinado sentido decisório, como é possível não compreender os pressupostos em que assentou a liquidação do IRS impugnado?

Importa salientar que a fundamentação é um requisito formal da decisão, que não se confunde com o seu conteúdo, pelo que não pode deixar de se entender que a impugnante teve conhecimento, de forma acessível, clara, congruente e suficiente, do juízo que a administração tributária efectuou para decidir no sentido em que decidiu.

É manifesto que, como emerge do acto que tornou definitiva a liquidação e que é objecto de impugnação, se dá a conhecer a um destinatário normal e razoável a razão pela qual os valores e a incidência real e pessoal devem ocorrer nos termos externados pela AT.

Não há, pois, qualquer obscuridade, contradição ou insuficiência na exposição dos fundamentos de facto e de direito do acto impugnado, em termos tais que contrarie o disposto no artigo 77º da LGT.

A nosso ver, o problema não é e não pode ser de falta ou insuficiência de fundamentação, mas de legitimidade jurídica da liquidação efectuada segundo os critérios apontados pelo Fisco.

Diga-se, que, a nosso ver, perante o discurso fundamentador da sentença que remete, sintetizando, para os fundamentos constantes dos elementos formalizadores do acto, que se sabe como se chegou ao referido montante de imposto, motivo por que se deve concluir que não se verificava o invocado vício de falta de fundamentação.

Assim, estando em causa a liquidação baseada em relatório dos SFT o que se impõe para determinar se o acto está ou não fundamentado, é a análise da prova recolhida nos autos sob o prisma da fundamentação formal, captando dos respectivos elementos de suporte e vertendo para o probatório os elementos probatórios que comprovem ou infirmem que se trata de uma exposição sucinta dos factos e das regras jurídicas em que se fundam, que os seus destinatários concretos, pressupostos cidadãos diligentes e cumpridores da lei, ficam em condições de fazer a reconstrução do itinerário cognoscitivo e valorativo

percorrido pela entidade decidente, porque certo é que a lei a admite a denominada fundamentação por referência ao estatuir que ela pode consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que neste caso constituirão parte integrante do respectivo acto. Sem embargo das implicações que a declaração de fundamentação possa eventualmente ter na substância da decisão, há que distinguir a vertente formal, aquela que interessa no cumprimento do imperativo da fundamentação, da vertente material, que na estrutura do acto respeita sobretudo à existência dos pressupostos reais que suportam a decisão de fundo.

Donde que seja forçoso concluir que da análise a que se procedeu na sentença recorrida dos elementos de suporte para onde remete a decisão em causa, se enxerga que a fundamentação nela contida é clara e congruente e permite aos impugnantes a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela Administração Tributária, improcedendo o recurso.

\*

### **3. - Decisão**

Termos em que, face ao exposto, Acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelos recorrentes.

\*

Lisboa, 9 de Dezembro de 2021. - José Gomes Correia (relator) - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Pedro Nuno Pinto Vergueiro.

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