

**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo****Acórdãos STA**

**Processo:** 01023/14  
**Data do Acórdão:** 03-05-2018  
**Tribunal:** 2 SECÇÃO  
**Relator:** ASCENSÃO LOPES  
**Descritores:** IRS  
LIQUIDAÇÃO ADICIONAL  
ERRO NOS PRESSUPOSTOS DE FACTO

**Sumário:** I - Se a liquidação adicional sindicada nos autos foi efectuada com base em elementos factuais errados, indicados na declaração de substituição, que a própria AT verificou em sede inspectiva, o que determinou outra/nova liquidação nunca aquela se poderia manter na ordem jurídica.  
II - Se apesar de ter sido efectuada esta nova liquidação baseada em procedimento inspectivo externo, a primeira liquidação (que é a agora sindicada) não foi anulada em sede administrativa, apenas o sendo pela sentença recorrida esta decisão, não merece reparo e deve ser confirmada.  
III - O STA não pode conhecer de questões novas pois que actua com poderes de revista e estaria a agir como tribunal de 1ª instância se o fizesse.

**Nº Convencional:** JSTA000P23243  
**Nº do Documento:** SA22018050301023  
**Data de Entrada:** 23-09-2014  
**Recorrente:** FAZENDA PÚBLICA  
**Recorrido 1:** A.....  
**Votação:** UNANIMIDADE  
**Aditamento:**

▼ **Texto Integral**

**Texto Integral: Acordam, em conferência, nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo**

**1 - RELATÓRIO –**

A Representante da Fazenda Pública, vem recorrer para este Supremo Tribunal da decisão do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por, A....., melhor identificado nos autos, contra a liquidação de IRS relativas ao ano de 2001, bem como os respectivos juros compensatórios, no montante de 49.194,51 €.

Inconformada com o assim decidido, apresentou as respectivas alegações que resumiu nas seguintes **conclusões:**

«4.1 Visa o presente recurso reagir contra a douta decisão que julgou a impugnação judicial procedente, anulando a liquidação de IRS, montante de 49.194,51 €.

4.2 O Ilustre Tribunal “a quo” considerou, na decisão ora em crise e em suma, que a liquidação em questão, por se basear em dados incorrectos declarados pelo ora impugnante à Administração Tributária, padece de vício invalidade, por erro nos

pressupostos de facto, vício esse que afecta igualmente a liquidação de juros compensatórios, dada a sua interdependência.

No entanto,

4.3 a decisão ora recorrida, não perfilhou, com o devido respeito, e salvo sempre melhor entendimento, a acertada solução jurídica no caso sub-judice.

4.4 Entende a Representação da Fazenda que a liquidação em crise não padece do pelo (sic) Tribunal a quo considerado de vício invalidante, por erro nos pressupostos de facto.

4.5 Se é verdade que a liquidação impugnada foi efectuada pela Administração Tributária com base em elementos errados, não menos verdade é a circunstância de ter sido o ora impugnante quem, através de declaração legal para o efeito, forneceu tais elementos à Administração Tributária, sendo com base nesses elemento que a liquidação em questão — legalmente — foi efectuada.

4.6 A Administração Tributária, no caso, agiu de acordo com aquilo que lhe era exigido na prática do acto de liquidação em crise, de acordo com a legalidade a que está vinculada.

4.7 Daí a circunstância, após a Administração Tributária ter conhecimento dos errados elementos trazidos ao procedimento de liquidação do IRS pelo ora impugnante, se ter procedido às correcções devidas, ter-se emitido uma nova liquidação e ter-se efectuado a compensação devida.

4.8 Por se encontrar a liquidação em questão imaculada, no que à sua legalidade diz respeito, é que a Administração Tributária procedeu às correcções e emitiu nova liquidação e efectuou a devida compensação.

4.9 Assim sendo, com o devido respeito e salvo melhor entendimento, a Representação da Fazenda Pública não vislumbra qualquer ilegalidade que inquine o acto de liquidação posto em crise pelo impugnante com a presente impugnação não tendo andado bem o Tribunal a quo ao anular o acto impugnado, por vício invalidante decorrente de erro nos pressupostos de facto. Pelo que se peticiona o provimento do presente recurso, revogando-se a decisão ora recorrida, assim se fazendo a devida e acostumada JUSTIÇA!»

**O Recorrido apresentou as suas contra alegações a fls. 217 a 228 dos autos, com o seguinte quadro conclusivo:**

«A. Viu o Recorrido coarctado do seu direito de contra-alegar no prazo que a lei lhe confere para tanto, por facto que jamais lhe poderá ser imputado, porquanto apenas lhe foi conferida a possibilidade de ter conhecimento das alegações apresentadas no dia 07 de Julho de 2014, já depois de expirado o seu prazo para contra-alegar.

B. Isto porque, nove dias volvidos após o termo do prazo para a Recorrente apresentar as suas alegações, obteve a confirmação, quer via SITAF, quer através de contacto telefónico com a secretaria do Tribunal a quo, que a Recorrente não teria apresentado as suas alegações.

C. De tal facto extraindo a consequência que a lei prevê — deserção do recurso — e requerendo ao Tribunal a quo nesse sentido.

D. Pelo que se impõe seja relevada a intempestividade das presentes contra-alegações, porquanto não estavam as alegações disponíveis no SITAF, pelo menos à data de 26 de Junho de 2014, facto que confirmou junto do Tribunal, àquela data.

E. Ora, ao Recorrido não é possível contra-alegar sem conhecer as alegações apresentadas.

F. Razão pela qual se impõe, em face de todo o sobredito, sejam as

presentes contra-alegações consideradas tempestivas, entendendo-se como data de início da contagem do prazo, senão a data em que o Recorrido teve conhecimento das alegações de recurso, pelo menos da data em que a entrada das alegações da Recorrente foi registada: 26 de Junho de 2014, o que expressamente se requer.

G. Alega a FP que não se pode conformar com a douda sentença recorrida pelo facto de a liquidação impugnada, ao contrário do julgado pelo Tribunal a quo, não padecer de erro nos pressupostos de facto.

H. Ora, a Recorrente persiste no erro, violando confessadamente o princípio da legalidade a que está obrigada, o princípio da descoberta da verdade material e o princípio da capacidade contributiva, de uma só assentada.

I. Ora, conclui o Tribunal a quo, na douda sentença proferida que “sendo inequívoco que a declaração de substituição parte de dados incorretos, a liquidação que dela decorreu e ora em crise padece de vício invalidante, por erro nos pressupostos de facto, vício que afeta igualmente a liquidação de juros compensatórios, dada a sua interdependência”

J. E bem, entende o Recorrido, pois em momento algum a Recorrente pôs em causa o facto de os dados declarados pelo Recorrido não corresponderem à realidade dos factos — e assim permanece, como resulta das alegações apresentadas.

K. Aliás, pelo facto de ter sido constatado pela Administração Tributária a incorrecção dos elementos declarados, foram os mesmos corrigidos, no âmbito de uma acção de inspecção, por aquela, com a subsequente emissão de uma nova liquidação de IRS, referente ao mesmo período tributário.

L. Pelo que não pode a Recorrente pretender fazer subsistir duas liquidações de IRS referentes ao mesmo período.

M. Bem sabendo que a liquidação impugnada não visa tributar a realidade tributária, uma vez que os elementos em que assenta não estão correctos, como foi constatado e admitido pela própria Recorrente.

N. Isto porque a única liquidação de IRS, referente ao ano em crise, que pode vigorar na ordem jurídica só poderá ser aquela que a Administração Tributária corrigiu e que esteve em discussão no processo de impugnação n.º 650/06.1BELSB, que correu termos na mesma Unidade Orgânica do Tribunal a quo, e em relação à qual foi já proferida decisão, transitada em julgado, que a julgou parcialmente procedente.

O. A conclusão 4.7 da Recorrente é, de per si, susceptível de rebater, tornando absolutamente ilegal e violadora dos mais elementares princípios jurídico-tributários, a pretensão da Recorrente presente no recurso interposto.

P. Ora, revela a Recorrente que pretende que se mantenha na ordem jurídica uma liquidação considerando o declarado pelo contribuinte e uma outra liquidação desconsiderando o declarado pelo contribuinte!

O. Isto posto, ocorre o vício de violação de lei quando existe erro sobre os pressupostos de facto, que, por sua vez, é verificável quando os factos expressamente aduzidos para motivar o acto de liquidação são distintos daqueles que na verdade existem.

R. O que resultou provado se verifica na liquidação impugnada, por tudo, é manifesta ilegal a liquidação em crise, assim tendo bem decidido a sentença recorrida.

S. Termos em improcedente confirmada a legais, que, deverá o presente recurso ser julgado por não provado, sendo por conseguinte, sentença recorrida, com as demais consequências legais.»

**Por despacho do relator a fls. 241, foi a recorrente, Fazenda Pública notificada para se pronunciar quanto à tempestividade das contra-alegações de recurso e nada disse.**

**Por despacho do Relator a fls. 243 foi considerada válida e justificada a apresentação das contra alegações do recorrido.**

**O Ministério Público emitiu parecer com o seguinte conteúdo:**

«A recorrente acima identificada vem sindicar a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, exarada a fls. 167/184, em 28 de Abril de 2014.

A sentença recorrida julgou procedente impugnação judicial deduzida da LA de IRS de 2001 feita com base em declaração de substituição apresentada pelo recorrido, no entendimento de que esta declaração estava eivada de erros de facto, facto que determina a anulação da liquidação por erro nos pressupostos de facto.

A recorrente termina as suas alegações com as conclusões de fls.

209/211, que, como é sabido, delimitam o objecto do recurso, salvo questões de conhecimento oficioso e desde que dos autos constem os elementos necessários à sua integração, nos termos do estatuído nos artigos 635.º/4 e 639.º/1 do CPC, e que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

A recorrida contra-alegou, tendo concluído nos termos de fls. 226/228, que aqui, também, se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

A nosso ver o recurso não merece provimento.

A liquidação adicional aqui em causa foi feita com base em declaração de substituição apresentada pelo recorrido.

Ora, como bem refere a sentença recorrida, o recorrido cometeu erros no preenchimento da referida declaração, que determinaram a estruturação da liquidação sindicada relativa a ganhos indevidamente declarados.

Esta liquidação é contenciosamente sindicável, tanto mais que a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes estatuída no artigo 75.º/1 da LGT é elidível.

Ora, como resulta do probatório e dos autos, foi a existência de erros no preenchimento da declaração de substituição que determinou a efectivação de uma acção inspectiva e consequente estruturação de liquidação de IRS do ano de 2001.

Ao contrário do que consta da declaração de substituição que esteve na génese da liquidação, ora, sindicada, o prédio não foi adquirido em 1999, mas sim em 1983 e em 1990, por via da morte da mãe e do pai, respectivamente.

Tal facto implica que, como veio a fazer posteriormente a AT (facto 16 do

probatório), devam ser considerados os dois momentos da aquisição do imóvel como aquisições distintas e relevar separadamente cada uma delas, nos termos do estatuído no CIRS, para efeitos de determinação das mais valias de prédios adquiridos a título gratuito.

Por outro lado, o valor declarado na declaração de substituição também não coincide com a realidade, como resulta do RIT feito pela AT e a que se refere o ponto 15 do probatório.

Assim sendo, parece certo que a liquidação sindicada feita com base em factualidade incorrecta constante da declaração de substituição sofre de vício de violação de lei por erro sobre os respectivos pressupostos de facto.

Embora seja certo que foi feita a compensação da diferença de imposto encontrada, após a efectivação da liquidação decorrente do procedimento de inspecção, a verdade é que a liquidação aqui em discussão não foi revogada (e podia sê-lo, nos termos do disposto no artigo 112.º do CPPT), mantendo-se na ordem jurídica, tendo assim, o recorrido interesse na sua anulação.

Termos em que deve negar-se provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida na ordem jurídica.»

## **2 - Fundamentação**

**O Tribunal “a quo” deu como provada a seguinte matéria de facto:**

1) Encontrava-se inscrita, a favor de B..... e C....., desde momento não concretamente apurado, mas anterior a 1983, a metade do prédio rústico sito na ....., freguesia e concelho de Odivelas, descrito na Conservatória do Registo Predial de Odivelas sob o número 424, que correspondia ao artigo matricial 119, secção L (facto não controvertido, que se extrai de fls. 40 a 43, dos autos, designadamente da inscrição a favor do impugnante, bem como das habilitações, constantes de fls. 89 a 91 e 93 a 95 dos autos, designadamente quanto ao regime de casamento e à data da morte de B..... e ainda dos elementos relativos a imposto sucessório, constantes de fls. 92 e 93, do processo administrativo, onde o mesmo é expressamente referido como sendo rústico; veja-se ainda a posição consonante da AT, constante de fls. 109, dos autos, designadamente quanto à natureza rústica do prédio, mesmo à data da aquisição do mesmo pelo impugnante, e ainda o teor de fls. 87, 94, 95, 118, 128 e 129, do processo administrativo).

2) B....., mãe do impugnante, faleceu a 26 de setembro de 1983 (cfr. fls. 89 a 91).

3) Do processo administrativo de imposto sucessório por morte de B..... constava parte do prédio mencionado em a), com o valor matricial de 477.870\$00 (cfr. fls. 92 e 91 do processo administrativo).

4) Por escritura pública, datada de 28 de novembro de 1984, outorgada no vigésimo segundo Cartório Notarial de Lisboa, foram habilitados, como herdeiros de B....., o seu marido, C..... e o filho, ora impugnante, tendo sido ainda declarado que a falecida não fez testamento ou qualquer outra disposição de sua última vontade (cfr. fls. 89 a 91).

- 5) C....., pai do impugnante, faleceu a 07 de março de 1990 (cfr. fls. 93 a 95).
- 6) Por escritura pública, datada de 24 de abril de 1990, outorgada no vigésimo segundo Cartório Notarial de Lisboa, foi habilitado, como herdeiro de C....., o filho, ora impugnante, tendo sido ainda declarado que o falecido não fez testamento ou qualquer outra disposição de sua última vontade (cfr. fls. 93 a 95).
- 7) Encontrava-se inscrita, a favor do impugnante (Ap. 23/951207 — 80.078, convertida — Ap. 11/960205), a aquisição do prédio mencionado em 1), por sucessão dos seus pais (cfr. fls. 40 a 43; veja-se ainda a escritura pública constante de fls. 50 a 52, na qual a ajudante do cartório, perante a qual a mesma foi celebrada, declarou ter-lhe sido exibida certidão emitida pela conservatória do registo predial de Odivelas, comprovativa de tal referência predial).
- 8) Por escritura pública, datada de 28 de julho de 1999, outorgada no Cartório Notarial de Odivelas, A....., na qualidade de primeiro outorgante, declarou vender à sociedade D....., Lda e esta declarou comprar-lhe, pelo preço de 255.000.000\$00, um meio do prédio rústico, denominado “.....”, sito na freguesia e concelho de Odivelas, descrito na Conservatória do Registo Predial de Odivelas sob o n.º 424 e inscrito na respetiva matriz sob o art.º 119, secção L (cfr. fls. 45 a 48).
- 9) A 7 de maio de 2001, o impugnante e representante da sociedade D....., Lda, mencionada em 8), apresentaram, junto dos serviços da AT, declaração para inscrição do prédio mencionado em 1) na matriz, como prédio urbano — terreno para construção, para efeitos de converter o mesmo de rústico em urbano (cfr. a referida declaração, constante de fls. 94 e 95, do processo administrativo; a este respeito, veja-se ainda a posição da AT, constante de fls. 109, dos autos, e fls. 175, do processo administrativo — art.º 56.º —, confirmando que a transformação do terreno em causa de rústico em urbano ocorreu em 2001; no próprio documento de correção único, preenchido pela AT, no respetivo anexo G, surge o prédio identificado como rústico — cfr. fls. 118, do processo administrativo; cfr. ainda o documento constante de fls. 45 a 48, consubstanciado na escritura pública de compra e venda da outra metade do prédio em causa, de 1999, na qual o mesmo é identificado como sendo rústico).
- 10) Por escritura pública, datada de 18 de maio de 2001, outorgada perante a segunda ajudante do décimo nono cartório notarial de Lisboa, o impugnante e mulher e a sociedade D....., Lda, na qualidade de primeiros outorgantes, declararam vender aos segundos outorgantes e estes declaram comprar-lhes, pelo preço de 600.000.000\$00, o prédio urbano que é um lote de terreno para construção, decorrente do mencionado em 9) [cfr. fls. 50 a 53, na qual é feita referência à omissão do prédio na matriz e à declaração mencionada em 9)].
- 11) Foi remetido, ao impugnante, pelos serviços de inspeção tributária, da direção de finanças de Lisboa, ofício com o n.º 23.140, datado de 04 de novembro de 2003, ao abrigo do disposto nos art.ºs 59.º, n.º 4, e 63.º, da Lei Geral Tributária (LGT), tendo o referido ofício sido recebido pelo

impugnante e constando do mesmo designadamente o seguinte:

“ ...

**Assunto TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS QUALIFICADOS COMO TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO” OU LOTE DE TERRENO”**

(Art. 59º, nº 4 e Art. 63º Lei Geral Tributária)

1. Este Serviço possui informação de que V.Exa efectuou no ano de 2001 transmissões de imóveis, qualificados como “terrenos para construção” ou “lote de terreno”. Nos termos do artº 9º nº1 al. a) e artº 10º nº1 al. a) do Código do IRS, tais transmissões são susceptíveis de gerar rendimentos sujeitos a IRS (categoria B ou categoria G).

2. Consultada a base de dados da DGCI, foi verificado que, para o ano referido no ponto 1, não se encontra relevado, na respectiva Declaração de Rendimentos Mod. 3, o ganho proporcionado pelas citadas transmissões.

3. Nestes termos, ao abrigo do artº 59º nº4 e artº 63º da Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei nº 395/98 de 147/12) fica V.Exa por este meio notificado para, no prazo de 15 dias a contar do 3º dia posterior ao do registo:

3.1 Prestar os esclarecimentos suficientes para justificar a omissão do citado rendimento na declaração de IRS do ano de 2001, ou em alternativa;

3.2 Proceder à substituição, da Declaração de Rendimentos Mod, 3 em tempo apresentada, devendo neste caso entregar ou remeter para estes Serviços cópia da mesma;

4. No caso de incumprimento da presente notificação, face ao disposto no nº 4 do artº 65º do Código do IRS, proceder-se-á de imediato às correcções que se mostrem devidas com base nos elementos disponíveis neste Serviço e levantar-se-á o respectivo Auto de Notícia para aplicação da coima prevista ao artº 34º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (Dec.-Lei nº 20-A, de 15 de Janeiro).

... (cfr. fls. 26, dos autos, e fls. 165 do processo administrativo; a receção do mesmo pelo impugnante não é controvertida, como decorre da posição vertida na petição inicial art.º 1.º)

12) Na sequência do ofício mencionado em 11), o impugnante remeteu ofício, dirigido ao diretor de finanças adjunto da direção de finanças de Lisboa, datado de 17 de novembro de 2003 e que deu entrada, na referida direção de finanças, nesse mesmo dia, do qual consta designadamente o seguinte:

“ ...

A....., casado, arquitecto, residente na Rua ....., ....., 1700-..... LISBOA, NIF ....., como TM ....., vem, na sequência do ofício TC/LT 5 (EAP/5), de 4/11/2003 e, bem assim, do que foi sugerido por V. Ex na reunião de 12/11/2003, prestar os seguintes esclarecimentos:

Não foi necessário deslocar-me à Repartição de Finanças de Odivelas, pois o meu contabilista possuía uma certidão da avaliação desencadeada pela apresentação do modelo 129 em 7/5/2001, comprovativa do montante de 1.548.293.814\$00 (documento junto). Julga que o valor da

avaliação fiscal se aproxima do montante do financiamento feito ao comprador pela CGD que, para o efeito, exigira que o prédio fosse transaccionado como lote de construção.

Já o preço da venda da minha metade indivisa do prédio (300 000 000\$00), correspondeu a actualização do preço praticado alguns meses antes, na venda da outra metade indivisa, pelo anterior comproprietário (255 000 000\$00), em que n o legalmente devido pagamento de sisa nem de mais valia.

O contabilista, depois de consulta aos serviços fiscais, concluiu não ser devida a apresentação de declaração de rendimentos da categoria G. Assim, requer o arquivamento do presente processo de análise prévia, ...“ (cfr. fls. 27, dos autos, e fls. 144, do processo administrativo, e carimbo aposto no mesmo).

13) A 05 de março de 2004, o impugnante apresentou uma declaração modelo 3 de IRS de substituição, relativa ao ano de 2001, tendo declarado, no respetivo anexo G, designadamente o seguinte:

a) Quadro 4A (Alienação Onerosa de Direitos Reais sobre Imóveis):

a.1 Campo 401:

- i. Ano da realização: 2001;
- ii. Mês da realização: 05;
- iii. Valor de realização: 1.496.393,69;
- iv. Ano da aquisição: 1999;
- v. Mês da aquisição: 07;
- vi. Valor de aquisição: 1.271.934,63;

b) Quadro 4B (identificação matricial dos bens):

b.1. Campo 401:

- i. Freguesia (código): 004227;
- ii. Tipo: R,
- iii. Artigo: 00119 (cfr. fls. 30 a 34).

14) O impugnante foi objeto de procedimento de inspeção externa, em cumprimento da ordem de serviço n.º 01200400690, pela Direção de Finanças de Lisboa (fls. 57, dos autos, e fls. 82, do processo administrativo).

15) Do procedimento referido em 14) resultou um Relatório de Inspeção Tributária (RIT), datado de 01 de agosto de 2005, com anexo, do qual consta designadamente o seguinte:

### III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

O Sujeito Passivo alienou parte de um lote de terreno para construção, sito na ....., Concelho de Odivelas, do qual também era proprietária, em partes iguais, a empresa D....., Lda.

Ora, o ganho obtido na alienação dum lote de terreno para construção, configura um ganho sujeito a Mais—valias — Categoria G, de acordo com o Artº 5º do Dec-Lei 442-A/88, da 30/11 que aprova o Código do IRS, de 30/11, Artº 1º Código do Imposto de Mais-Valias e Artº 10º do CIRS.



Analisada a Declaração de rendimentos Mod 3, verificou-se que a Data e o Valor inscrito no Quadro 4 do Anexo G campo 401 no que diz respeito ao valor de aquisição do bem alienado, não está correcto.

Assim, o valor de aquisição correcto, é o valor que serviu de base à liquidação do imposto sobre as Sucessões e Doações, de acordo com o Art.º 45.º do CIRS, que diz “para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações.

Ora, o bem alienado em causa, consiste em metade de um lote de terreno para construção, que foi herdada pelo Sujeito Passivo alienante em 1988 e 1990 (Matriz nº 119-L).

Com o fim de apurar o valor de aquisição do referido bem, foram consultados os processos de imposto Sucessório junto do serviço de finanças lisboa 8:

Em 1983, ocorre a morte de B....., sua Mãe, que deixou como herança  $\frac{1}{4}$  do terreno alienado e em causa neste processo.

O valor correspondente que serviu de base à liquidação de Imposto sucessório foi de €2 333.81 (477 870\$00).

Assim, a C....., na qualidade de cônjuge sobrevivente coube  $\frac{1}{2}$  da referida metade do terreno, bem como  $\frac{1}{4}$  da mesma, ou seja, €1 191,81+595,91=1787,72 e ao sujeito passivo agora fiscalizado,  $\frac{1}{4}$  da mesma herança, ou seja, €595,91.

Em 1990, por morte de C....., seu pai, herdou  $\frac{1}{2}$  de metade do bem (ou seja  $\frac{1}{4}$  do terreno), cujo valor para efeitos de imposto sucessório foi de €984,27 (197.329\$00).

Também herdou  $\frac{1}{4}$  da referida metade do terreno ( $\frac{1}{8}$  do total do terreno), que pertencia a seu pai (por herança de sua esposa) ao qual, apesar de não ter sido objecto de liquidação de imposto sobre as sucessões e doações, terá que se atribuir um valor como se tivesse havido lugar à liquidação do referido imposto, de acordo com o disposto no art.º 45.º do CIRS.

1/2 (1/4 do total do terreno) - € 984,27 ( 197 329\$00)  
 1/4 (1/8 do total do terreno) - € 492,14 ( 98 665\$00)  
 € 1 476,41 ( 295 994\$00)

Assim os valores de Aquisição e realização a considerar no Anexo G, são os seguintes:

Valor de Realização	Data	Valor de Aquisição	Data
374 098,42	2001	595,91	1983
1 122 295,27	2001	1 476,41	1990

O valor correcto da Mais-Valia a tributar na categoria G é o seguinte:

$$MV = €1.491.393,69 - €1.271.934,63 \times 1,03$$

$$= €1.491.393,69 - €1.310.092,67$$

$$= €181.301,02$$

Assim, o valor da correcção à Matéria Colectável de IRS será de:

Mais-Valia correcta	Mais-Valia declarada	Correcção
1.491.469,56	181.301,02	1.310.168,54

(“...)

### VIII-DIREITO DE AUDIÇÃO- FUNDAMENTAÇÃO

O contribuinte exerceu o direito de audição ao qual foi notificado através do Ofício nº, 43092 de 05/07/05 (folhas 17 e 13 do Anexo)

O exercício do referido direito de audição foi exercido por escrito e entregue nesta Direcção de Finanças de Lisboa em 05/07/27.

O Sujeito Passivo na sua exposição vem alegar diversos pontos dos quais passamos transcrever os seguintes:

Quanto à propriedade denominada ..... propriedade rústica com o Artº matricial 119-L do Município de Odivelas (cuja contribuição autárquica rústica, por lapso ainda hoje pagamos- anexa-se fotocópia), foi adquirida em Dezembro de 1959, 1/2 da propriedade pelos meus pais B..... e C..... a transmitida em 1983 por morte da minha mãe a em 1990 por morte do meu pai ao seu único herdeiro A..... Quer, em a relação à primeira transmissão (3/4 do meu pai) esta propriedade manteve-se sempre rústica, pois, era uma zona de reserva agrícola e verde constituída por terreno de aluvião muito alagadiço e cota muito baixa limitado pela Ribeira de Odivelas de traçado muito sinuoso cuja água transbordava facilmente provocando graves inundações que chegaram a ser catastróficas. Só muito mais tarde com a criação do município de Odivelas e a conseqüente regularização do caudal da ribeira é que se perspectivou a hipótese do terreno poder passar a ser urbano, transformação essa que ocorreu já posteriormente, à venda realizada por mim de 1/2 da dita propriedade em 18 de maio de 2001. Pois, até esta data nada se alterou na propriedade constituída na sua totalidade por terras de cultivo, hortas e poços.

Aliás, em Julho de 1999 foi vendida a outra metade indivisa da propriedade por um meu tio (fotocópia da escritura já anteriormente junta a este processo) como totalmente rústica, pelo preço de 255.000 contos, em que não foi legalmente devido pagamento de sisa ou mais valia.

Quando se queira dar relevância à declaração constante da escritura de que é terreno para construção, impõe-se dar relevância ao valor do terreno na data em que foi proferida, ou seja, a diferença de valor deve ser determinada a partir daquele que objectivamente se retira da venda feita pelo meu tio.

Ora o meu preço de venda, dois anos mais tarde em 2002, pelo valor de 300.000 contos corresponde à actualização do preço anterior, como terreno rústico, e só por motivos dos adquirentes de obtenção do financiamento e bancário da C.G.D. para ajuda na aquisição, tenha sido exigido pelo banco para a realização da transação que a escritura fosse como terreno urbano e não rústico, facto só por si que não pode

injustamente prejudicar-me à data da venda não havia alvará de loteamento.

Além disso, não faz sentido, como se depreende da análise do presente projeto de relatório que os valores das aquisições da referida propriedade “.....” seja tidos como rústicos e os valores das realizações da mesma sejam tidos como urbanos. À data da venda que dá origem à mais valia tributada, nenhuma alteração ocorrera, como já se disse, continuando o terreno a ser exactamente o que era antes, desde a sua aquisição em 1959, pelos meus pais, o mesmo sucedendo desde a aquisição pelo meu avô, anteriormente.

A valorização de toda a propriedade é do interesse dos promotores imobiliários envolvidos na compra, construção e comercialização daquele espaço e da própria autarquia que através destes empreendimentos, desenvolve, requalifica, enriquece e aplica taxas a toda aquela área de entrada de Odivelas, mantendo ainda o terreno uma grande área verde envolvente da Ribeira.

Assim requer que o presente projecto de relatório seja alterado de acordo com os novos esclarecimentos que se juntam.”

Depois de analisados todos os pontos expostos pelo sujeito passivo, refutamos o seguinte:

1. Relativamente à natureza do terreno, o contribuinte reafirma que o terreno é rústico e que a transformação para urbano só ocorreu posteriormente à venda do mesmo, mas acontece que o próprio contribuinte e a empresa sua co-proprietária “D....., Lda” entregaram na Repartição de Finanças de Odivelas, em 01/05/07, portanto em data anterior à escritura que se realizou em 01/05/18, um Modelo 129, relativo ao mesmo terreno, onde é descrito como “Lote de terreno para construção” junta-se cópia do referido Mod. 129 nas folhas 3 e 4 do Anexo), o que coincide com o constante na escritura - de venda (folhas 5 a 8 do Anexo).

Relativamente à tributação em mais-valias, se fosse um terreno rústico, a parte adquirida em 1983, não seria efectivamente tributada em mais-valias, pois não estava sujeito a este imposto antes da entrada em vigor do CIRS, mas sendo um lote de terreno para construção estará na sua totalidade sujeito a mais valias, pois de acordo com o Artº 5º do Decreto-Lei 442-A/88 de 30/11 que aprova o Código do IRS, os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Dec-Lei 46673 de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”, conjugado com o Artº 1º do Código do Imposto de Mais-Valias (“O imposto de mais-valias incide sobre os ganhos realizados...na transmissão onerosa de terreno para construção”) e Artº 10º do CIRS (“constituem mais-valias os ganhos obtidos que resultem de ... alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis...”).

2. No que diz respeito ao valor da Aquisição a considerar não pode ser o valor que correspondeu à venda, em 1999, da outra metade indivisa da propriedade, mas sim a valor que serviu de base à liquidação do Imposto Sucessório, conforme o disposto no Artº 45º do CIRS, que diz “para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de Aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do Imposto Sobre as Sucessões e Doações ou não tendo havido lugar à liquidação do referido imposto, considerar-se-ão os valores que lhes serviriam de base, caso fosse devido, determinados com as regras próprias daquele imposto.”

#### IX PROPOSTAS/CONCLUSÕES

Pelo atrás exposto propõe-se a manutenção dos valores das correcções constantes do Projecto de Conclusões do relatório.

Mais se refere que a Declaração Mod 3 de substituição entregue pelo Sujeito Passivo, já no decorrer da acção inspectiva, ainda não se encontra validada no sistema informático pelo que se elaborou o DCU com base na 1ª Declaração Mod 3 entregue.

...”

(fls. 82 a 110, do processo administrativo)

16) No âmbito do procedimento referido em 14), a AT preencheu documento único de correção n.º 207845, constando do respetivo anexo G designadamente o seguinte:

a) Quadro 4 (Alienação Onerosa de Direitos Reais sobre Imóveis):

a. 1.1ª linha:

- i. Ano da realização: 2001;
- ii. Mês da realização: 05
- iii. Valor de realização: 374.098,42;
- iv. Ano da aquisição: 1983;
- v. Mês da aquisição: 09;
- vi. Valor de aquisição: 595,91; 2. linha:

a. 2.2ª linha

- i. Ano da realização: 2001;
- ii. Mês da realização: 05;
- iii. Valor de realização: 1.122.295,27;
- iv. Ano da aquisição: 1990;
- v. Mês da aquisição: 05;
- vi. Valor de aquisição: 1.476,41;

b) Quadro 4 (identificação matricial dos bens):

b. 1.1ª linha:

- i. Freguesia (código): 111603;
- ii. Tipo: R;
- iii. Artigo: 00119;

b. 2.2 linha:

- i. Freguesia (código): 111603;

ii. Tipo: R;

iii. Artigo: 00119 (fls. 111 a 121, do processo administrativo).

17) Na sequência da apresentação da declaração de substituição mencionada em 13), foi emitida pela AT, a 09 de setembro de 2005, em nome do impugnante, a liquidação n.º 2005 5004220885, de IRS e a dos respetivos juros compensatório n.º 2005 00002254533, no valor de 47.918,92 Eur. (cfr. fls. 35 a 37; veja-se a própria posição da AT, constante da informação da divisão de justiça contenciosa, que a contestação dá como reproduzida, no seu art.º 3.º — fls. 101).

18) Foi pago, a 26 de outubro de 2005, o valor de 49.194,51 Eur., correspondente às liquidações referidas em 17) **e ao estorno da liquidação n.º 2002 5003420633** (cfr. fls. 35).

19) Na sequência do referido de 14) a 16), foi emitida, pela AT, em nome do impugnante, a liquidação de IRS n.º 2005 5004322789, relativa ao ano de 2001, e a dos respetivos juros compensatórios n.º 2005 00002360909, tendo-se apurado como imposto o valor de 296.729,17 Eur. e juros compensatórios o de Eur. (cfr. fls. 70 e 71, dos autos, e fls. 160, do processo administrativo).

### 3- DO DIREITO:

**Para se decidir pela procedência da impugnação considerou a decisão recorrida a seguinte fundamentação jurídica que se apresenta por extracto:**

(...) A questão a decidir nos presentes autos consiste em saber se a liquidação de IRS impugnada padece de vício invalidante, por:

- Erro nos pressupostos, em virtude de partir de dados incorretos e em virtude de o prédio ser rústico;
- Preterição de formalidades legais no procedimento inspetivo;
- Ausência de fundamentação de facto e de direito;
- Violação do art.º 5.º, do DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro;
- Ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios.

I. Por uma questão de precedência lógica e em virtude da prejudicialidade subjacente, começa-se por analisar a questão do erro sobre os pressupostos da liquidação em crise, em virtude de partir de uma declaração de substituição do impugnante que padece de incorreções.

Com efeito, como referido, designadamente, nos art.ºs 14.º e seguintes e 36.º, da petição inicial o impugnante terá cometido erros no preenchimento da declaração de substituição, que implicaram a emissão de uma liquidação relativa a ganhos declarados indevidamente (situação que pode ser impugnada, porquanto a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, prevista no art.º 75.º, n.º 1, da LGT, é ilidível).

Vejamos.

Não é controvertido que a liquidação em crise nestes autos tem como origem a declaração de substituição mencionada em 13), do probatório.

Ora, não é igualmente controvertido que os dados declarados pelo impugnante na referida declaração de substituição estão incorretos. Aliás, foi essa incorreção que motivou a ação inspetiva e ulterior emissão de liquidação de IRS em discussão nos autos n.º 650/06.1 deste tribunal (de que a signatária é titular e cuja sentença é proferida na presente data). Ou seja, a própria AT, na ação inspetiva que levou a cabo, parte, precisamente, deste erro nos pressupostos para atuar – cfr. n.ºs 14) a

16), do probatório.

Com efeito, como resulta da matéria de facto provada, o impugnante adquiriu a metade do prédio em causa em dois momentos, mas sempre pela via sucessória (cfr. o art.º 2119.º, do Código Civil, do qual decorre que, independentemente do momento da partilha, os seus efeitos retroagem à data da sucessão): num primeiro momento, em 1983, com a morte da mãe e, num segundo momento, em 1990, com a morte do pai.

Logo, claramente o ano declarado na declaração de substituição está incorreto, uma vez que não foi em 1999 que o impugnante adquiriu o prédio.

Da mesma forma, o valor declarado também não coincide, o que se verifica, desde logo, atentando nos dados para efeitos de imposto sucessório, considerados relativamente à mãe do impugnante e, nos próprios valores, considerados pela AT, no RIT mencionado em 15) (ponto III).

Aliás, como veio a ser feito em momento ulterior pela AT [cfr. facto 16)], nesta situação sempre seriam de considerar os dois momentos de aquisição como se de aquisições distintas se tratassem (como de facto se trataram) e atender, separadamente, a cada uma delas, nos termos consignados no CIRS, para efeitos de cálculo de mais-valias de prédios adquiridos a título gratuito (não se pretende, neste momento, apreciar a questão da subsunção ou não do caso dos autos ao âmbito do art 5.º, do DL n.º 442-A/88 de 30 de novembro).

Como tal, sendo inequívoco que a declaração de substituição parte de dados incorretos, a liquidação que dela decorreu e ora em crise padece de vício invalidante, por erro nos pressupostos de facto, vício que afeta igualmente a liquidação de juros compensatórios, dada a sua interdependência.

Assim sendo, assiste, nesta parte, razão ao impugnante.

Nesta sequência, considera-se prejudicada a análise dos demais fundamentos invocados (art.º 124.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário CPPT, e art.º 608.º, n.º 2, do CPC/2013 ex vi artº 2.º, e) do CPPT).

II — Vencida a Fazenda Pública, é a mesma responsável pelas custas do processo (art.º 527.º, do CPC/2013 ex vi art.º 2.º, al. e), do CPPT).

#### IV. DISPOSITIVO

Face ao exposto:

I. Julgo a presente impugnação procedente e, em consequência, anulo o ato impugnado, com as legais consequências.(...)

### **DECIDINDO NESTE STA**

Está em causa, nestes autos, saber se a liquidação adicional, objecto do presente recurso, efectuada com base na declaração de substituição referida no ponto 13) do probatório a qual foi apresentada com dados incorrectos, padece de vício invalidante, por erro nos pressupostos de facto, vício que afectará igualmente a liquidação de juros compensatórios.

Complementarmente, e se necessário, importará ainda fazer uma referência à alegada compensação que terá sido efectuada após a nova liquidação efectuada, na sequência de procedimento inspectivo externo que a determinou.

Concordamos com a Sra Procuradora Geral Adjunta, neste STA que a liquidação adicional que é sindicada nos presentes autos não pode manter-se por claro erro nos pressupostos de facto que a determinaram como resulta dos pontos do probatório apontados no seu parecer, supra

destacado.

Com efeito, não colhe o argumento da recorrente consistente em que: *“Se é verdade que a liquidação impugnada foi efectuada pela Administração Tributária com base em elementos errados, não menos verdade é a circunstância de ter sido o ora impugnante quem, através de declaração legal para o efeito, forneceu tais elementos à Administração Tributária, sendo com base nesses elemento que a liquidação em questão — legalmente — foi efectuada. A Administração Tributária, no caso, agiu de acordo com aquilo que lhe era exigido na prática do acto de liquidação em crise, de acordo com a legalidade a que está vinculada. Não só o direito tributário se rege pelo princípio da verdade material, como os dados declarados pelo sujeito passivo são susceptíveis de ilusão. É o que resulta do artigo 75.º da LGT o qual tem o seguinte conteúdo:*

*Declaração e outros elementos dos contribuintes*

*1 - Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.*

*2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:*

- a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;*
- b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;*
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei.*
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A.*

*3 - A força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar.*

Portanto, é manifesto que a liquidação sindicada nos presentes autos efectuada com base em elementos factuais errados, que a própria AT verificou em sede inspectiva, nunca se poderia manter na ordem jurídica. Devia ter sido anulada e efectuada nova liquidação com os elementos carreados para o processo inspectivo. Ora sucedeu que apesar de ter sido efectuada esta nova liquidação baseada em procedimento inspectivo externo, a primeira liquidação (que é a agora sindicada) não foi anulada em sede administrativa, apenas o sendo pela sentença recorrida e a nosso ver bem não merecendo pois, esta decisão, reparo estando sustentada em sólida fundamentação jurídica que se confirma e para aqui

se aporta.

A título complementar e porque a recorrente alega uma compensação (pontos 4.7 e 4.8 das conclusões do presente recurso) que teria “salvo/resolvido” qualquer ilegalidade que inquinasse o acto de liquidação posto em crise impõe-se pronúncia sobre esta matéria. Esta alegada compensação não surge expressamente referida no probatório e este apenas contém no ponto 18) matéria que com a mesma podia relacionar-se ao referir-se a um estorno da liquidação nº 2005 5003420633. Porém, com os elementos disponíveis não é sequer possível relacionar este estorno com as liquidações que estão referidas nos autos e que são as seguintes como resulta de fls. 104 da informação da Administração Tributária e dos pontos 17) e 19 do mesmo probatório:

A liquidação agora impugnada tem o número 2005 5004220885 e resultou da declaração de substituição apresentada pelo impugnante em 05/03/2004 tendo como anexa a liquidação nº 2005 00002254533 respeitante a juros compensatórios.

E, a liquidação (posterior) que resultou da acção de fiscalização externa à situação do mesmo contribuinte teve o nº 2005 5004322789 e como associada a liquidação nº 2005 00002360909 também de juros compensatórios (objecto de impugnação autónoma no processo de impugnação nº 650/06.1 BELSB)

Acresce que esta é uma questão não apreciada na primeira instância, de resto não suscitada em sede de petição inicial ou contestação pelo que temos de a qualificar como questão nova a qual não pode ser sujeita à sindicância deste Supremo Tribunal que actua com poderes de revista e que estaria a agir como tribunal de 1ª instância se o fizesse.

Aqui chegados impõe-se concluir pela total improcedência do recurso.

#### **4- DECISÃO:**

Pelo exposto, acordam os Juízes deste STA em negar provimento ao recurso mantendo na ordem jurídica a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 3 de Maio de 2018. - Ascensão Lopes (relator) - Ana Paula Lobo - Dulce Neto.