

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

0396/05.8BEPRT 0289/18

Data do documento

3 de junho de 2020

Relator

Suzana Tavares Da Silva

DESCRIPTORIOS

IRS > Despesa

SUMÁRIO

I - Não podem deduzir-se à colecta de IRS, a título de despesas de saúde, as despesas de deslocação e estada do acompanhante, quando aquelas não revistam um carácter de essencialidade ao tratamento preventivo, curativo ou de reabilitação a que estejam associadas ou sejam manifestamente sumptuárias.

II - Cabe ao sujeito passivo apresentar os documentos que titulam as despesas e provar a sua ligação com as despesas de saúde que suportou, cabendo à AT, uma vez aceite a veracidade e fidedignidade dos documentos que titulam as despesas, avaliar a conexão das mesmas com os factos e os actos que titulam a despesa médica do sujeito passivo para determinar a “essencialidade”, assim como ponderar o respectivo montante, para aquilatar do seu carácter não “sumptuário”.

III - Constando a despesa de alojamento do acompanhante da factura do hospital, fica demonstrada a ligação daquela despesa com a despesa de saúde do sujeito passivo, integrando-se na esfera da reserva privada daquele a determinação do grau de necessidade ou não do acompanhamento durante o tratamento, pelo que é inadmissível exigir qualquer prova quanto a este aspecto.

IV - Já a determinação da natureza sumptuária ou não da despesa aponta para um juízo de proporcionalidade entre o montante dessa despesa com o acompanhante e o custo total da despesa médica com ela relacionada, sempre avaliada, em última instância, também por um critério de razoabilidade e proporcionalidade em sentido amplo.

TEXTO INTEGRAL**Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:****I - Relatório****1 -** A representante da Fazenda Pública interpôs recurso da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo

e Fiscal do Porto, em 13 de Julho de 2017, que julgou totalmente procedente a impugnação judicial, intentada por B....., representado pelos seus herdeiros, C....., viúva, e A....., filho, contra a liquidação adicional do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e juros compensatórios, com o n.º 2004 00011512946, referente ao ano de 2000, no valor global de 77.432,17€, apresentando, para tanto, alegações que conclui do seguinte modo:

A. Vem o presente recurso interposto da douda sentença, por erro na aplicação do direito, ao julgar procedente a impugnação judicial e anular o acto tributário de liquidação adicional de IRS.

B. A fundamentação, de facto e de direito, subjacente à liquidação ora impugnada, e que aqui se dá aqui por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, consta devidamente explicitada no Relatório de Inspeção Tributária (RIT), elaborado pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direcção de Finanças do Porto, para onde se remete, e cuja cópia se encontra incorporada nos presentes autos.

C. Nos termos do referido Relatório, encontra-se, entre outras correcções, a não aceitação, pela Autoridade Tributária, da dedução como despesa de saúde da verba, no montante de € 224,46, relativa a despesas como acompanhante.

D. A argumentação aduzida, que aqui se dá, igualmente, por integralmente reproduzida, para todos os efeitos legais, por brevidade de exposição, e em obediência ao princípio da economia processual, consta da petição inicial, e reconduz-se, exclusivamente, à elaboração de considerandos quanto à interpretação conferida pela Autoridade Tributária (AT).

E. A douda sentença ora recorrida decidiu julgar procedente a impugnação deduzida, concluindo "pela anulação da totalidade da liquidação de IRS impugnada na parte ainda não revogada pela Administração Fiscal".

F. Posto isto, e com o devido respeito que é muito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim doutamente decidido por entender que a sentença a quo incorreu em erro de julgamento em matéria de direito, uma vez que não efectuou correctamente a interpretação do disposto nos art.ºs 74.º da LGT e 80.º-E do Código do IRS (à data).

Assim, haverá a referir que,

G. Como bem se diz na sentença:

«Considera o Impugnante que não invocando a Administração fiscal a falta de essencialidade da despesa esta deve ser relevada na liquidação de IRS.

Salienta-se, também e de harmonia com o art.º 74.º da LGT incumbe ao contribuinte que se arroga o direito de deduzir à coleta de IRS tal despesa de demonstrar que esta reúne os requisitos legalmente estabelecidos nomeadamente que se tratou de despesa directamente relacionada com despesa de saúde.» (sublinhado nosso)

E,

H. «O único requisito legalmente previsto para a admissibilidade da dedução à coleta é que o encargo suportado esteja directamente relacionado com a prestação de serviço conexo com a saúde do sujeito passivo e respetivo agregado familiar.» (sublinhado nosso)

I. Ora, essa demonstração não foi feita pelo sujeito passivo, em qualquer dos vários momentos, ainda em sede administrativa, em que as correcções efectuadas foram suscitadas e analisadas;

J. Com efeito, não houve qualquer demonstração por parte do impugnante sequer de que o encargo suportado esteja directamente relacionado com a prestação de serviço conexo com a saúde do sujeito passivo e respectivo agregado familiar, muito menos do seu carácter não sumptuário.

K. Nas objecções que faz a esta correcção o impugnante não oferece qualquer elemento probatório relativo à necessidade ou essencialidade da despesa quanto ao acompanhante do doente, aspecto que o próprio opina como necessário à sua aceitação fiscal.

L. Para confirmar a sua dedutibilidade tinha de fazer prova que fosse de encontro aos requisitos que a circular n.º 26 de 30/12/1991, em que se apoiaram os Serviços de Inspeção, dá a conhecer - o que não fez nos pontos da PI em que reage contra essa correcção.

M. Aliás, e como bem se refere na sentença prolatada, "Considera o Impugnante que não invocando a Administração fiscal a falta de essencialidade da despesa esta deve ser relevada na liquidação de IRS", ou seja, o próprio impugnante não invoca qualquer violação de Direito, mas apenas que a AT não terá demonstrado a ausência de essencialidade da despesa;

N. Porém, quanto a esse ponto, uma vez que a próprio impugnante reconhece que haveria de ser alegada a essencialidade da despesa, seria a ela que lhe incumbiria fazer essa prova, o que não fez, como já supra se referiu, em nenhum momento anterior, nem nos presentes autos;

O. E como a prova de um direito invocado incumbe a quem o suscita, como preconiza o citado artigo 74º da LGT, não é susceptível de lhe ser assacado tal demonstração.

P. Assim, do relatório da sentença, dos factos levados a probatório, não poderia concluir como concluiu que se verifica que "procede o vício de erro quanto aos pressupostos de direito relativos àquela correcção", em violação dos artigos 74º da LGT e 80.º-E do CIRS.

Assim,

Q. É neste contexto que se situa a liquidação de IRS cuja legalidade vem questionada nos presentes autos.

R. Por esta razão, se considera que o tribunal incorreu em erro de julgamento de direito por violação do disposto nos art.ºs 74.º da LGT e 80.º-E do Código do IRS (à data)».

2 - Os ora recorridos contra-alegaram, sem formular conclusões (fls. 332/verso a 335), arguindo, como questão prévia, a inadmissibilidade do recurso em função do valor da causa e, quanto ao mérito do recurso, defendem que o mesmo deve improceder.

3 - O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado improcedente.

4 - Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

II - Fundamentação

1. De facto

Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte factualidade concreta:

A. Em 13 de Outubro de 2000 foi emitida pelo "Hospital S. Sebastião" o recibo n.º 20009212 no valor de EUR 7.289,93 respeitantes ao pagamento de serviços de saúde incluindo a importância de EUR 3.137,44 a título de "quarto tipo primeira classe" e de EUR 748,20 a título de "acompanhante - quarto primeira classe" [cfr. fls. 60 verso do processo administrativo apenso aos presentes autos]

B. O Impugnante foi objeto de ação inspetiva, a coberto da ordem de serviço n.º 44785, visando a comprovação dos rendimentos declarados em sede de IRS e referentes ao ano de 2000, que se iniciou em 4 de Fevereiro de 2004 [cfr. fls. 47 do processo administrativo apenso]

C. Em 17 de Fevereiro de 2004 findaram as diligências inspetivas [cfr. de fls. 45 do processo administrativo apenso]

D. Em 8 de Março de 2004 foi elaborado o relatório final da ação inspetiva [cfr. de fls. 45 do processo administrativo apenso]

E. No relatório referido no facto antecedente foram propostas as seguintes correções de IRS:

Categoria C: Rendimento Coletável proposto de € 164 880,13

Categoria G: Matéria tributável proposta de (€ 3 242,19)

Imposto em falta: Deduções à coleta das despesas de saúde em € 224,46

[cfr. de fls. 47 do processo administrativo apenso. A correção à matéria tributável da Categoria G corresponde à desconsideração do valor declarado pelo Impugnante naquela categoria de rendimentos]

F. As correções aritméticas referidas no facto antecedente tinham a seguinte fundamentação:

"(...) 3. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

3.1- DEDUÇÃO À COLECTA DAS DESPESAS DE SAÚDE - 80º- E do CÓDIGO do IRS

- O s.p. indicou como despesa de saúde entre outras, a despesa documentada pelo Recibo nº 20009212 de 13/10/2000, emitido pelo Hospital S. Sebastião - Santa Maria da Feira, respeitante ao internamento da sua esposa C....., num total de 1 461 500\$00, que inclui a despesa de 150 000\$00 de um de acompanhante;
- Como instruído pela Circular 26 de 30/12/1991 da Direção de Serviços do IRS, não é genericamente

aceite como abrangido pelo conceito de "despesa de saúde" o encargo resultante da estada do acompanhante...

- Assim, as despesas de saúde são corrigidas naquele valor - 150 000\$00, com reflexo no imposto a pagar nos termos do art.º 80.º-E/1- a) (ao tempo) do Código do IRS, assim calculado:

Despesas de saúde declaradas 1499072\$

Despesas de saúde corrigidas 1 349 072\$

Correção 150 000\$

3.1.1-IMPOSTO EM FALTA DEDUÇÃO À COLETA (art.º 80º-E/ 1 a)) do CIRS

$-150000\$ \times 0,30 = -45000\$00 = € 224,46$

Anexa-se a fls. 15 A, (frente/verso) fotocópia da referida circular e do recibo.

3.2 - MAIS-VALIAS (ART.º 10.º DO CÓDIGO DO IRS)

3.2.1 - ENQUADRAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

3.2.1.1- DADO PELO SUJEITO PASSIVO (conf. declaração de IRS apresentada)

- No ano de 2000, vendeu as frações A, B, C, J, M, P, S, W e Y do prédio sito na R. nº ... e inscrito na m.p. urbana sob o artigo 5931 da freguesia de, que vieram à sua posse por troca com os lotes de terreno nº 1; 2 e 3, que possuía no Lugar das, conforme descrito no ponto 4.1.1.1/ 2. O ganho obtido com a venda destas frações, foi declarado como rendimento de Mais-Valias nos termos do art.º 10º/1 - a) do Código do IRS - declaração modo 3 apresentada em 18/06/2001 no S.F. da Maia 2, como se discrimina:

3.2.1.2 - ESCLARECIDO PELA DIRECÇÃO DE SERV. DO IRS (Circular 16 de 14/09/1992)

a. - a venda de terrenos, precedida de uma operação de loteamento, na medida em que pressupõe uma prática intencional de atos de valorização dos mesmos, retira aos ganhos assim obtidos a natureza fortuita caracterizadora dos ganhos de mais valias, configurando outrossim, um ou mais atos de natureza comercial ou industrial, suscetíveis de gerar rendimentos sujeitos a IRS no âmbito da categoria C, de acordo com o art.º 4º/1- e) do Código do IRS (redação em vigor à data dos acontecimentos).

Anexa-se a fls. 16 fotocópia da referida circular.

b. - ao ser esclarecido pela referida circular que a venda de terrenos precedida de uma operação de loteamento é um ato de natureza comercial, suscetível de gerar rendimentos da categoria e, nos termos do art.º 4º/1 - e) do CIRS, o S.P. FICAVA OBRIGADO AO CUMPRIMENTO NO ESTIPULADO NA LEI QUANTO ÀS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIOS INERENTES - DECLARAR O INÍCIO DA ACTIVIDADE (art.º 105.º DO CIRS, atual 112º) E ESCRITURAR os LIVROS DE ESCRITA PREVISTOS NO art.º 111º/ 1 - a) DO MESMO DIPLOMA, atual 116º;

c. - os lotes de terreno quando prontos, deveriam figurar no livro de existências (pelo menos em 31/12/1996, ano em que solicitou o licenciamento para a realização de obras de construção de um edifício). Ao permutar os lotes pelas 10 frações, deveria fazer o seguinte movimento contabilístico:

- NO LIVRO DE VENDAS

- escriturar em 15/07/1999, a venda (contrato de permuta) dos lotes de terreno;

- NO LIVRO DE COMPRAS

- escriturar na mesma data, a aquisição (mesmo contrato de permuta) das frações (10) recebidas;

- NO LIVRO DE EXISTÊNCIAS

- escriturar à data de 31/12/1999, as frações em existência (10) - as vendas realizaram-se no ano seguinte;

d. - como se verifica, esta troca direta, NUNCA PODERIA FIGURAR NO PATRIMÓNIO PARTICULAR DO SUJEITO PASSIVO. ELA É PROVENIENTE DE UMA ACTIVIDADE COMERCIAL CONTINUADA NO TEMPO, POIS, INICIOU-SE PELO MENOS NO ANO DE 1996, CONTINUOU NO ANO DE 1999 COM A PERMUTA, PROSSEGUINDO NO ANO DE 2000 COM A VENDA DE NOVE (9) FRACÇÕES, MANTENDO-SE EM STOCK - - UMA (1).

3.2.1.2.1 -IRS - RENDIMENTO DA CATEGORIA C

O ganho obtido com a alienação das frações, deveria pois ser considerado rendimento proveniente da prática de uma atividade comercial tributável em IRS - categoria C (categoria em vigor ao tempo dos atos praticados), JÁ QUE SE VERIFICA DESDE LOGO, A INTENCIONALIDADE DE VENDA DAS FRACÇÕES ADQUIRIDAS, POIS FEITA A ESCRITURA DE PERMUTA, AS FRACÇÕES "FORAM POSTAS" A VENDA, CONJUNTAMENTE COM AS DA FIRMA, DONA DO EMPREENDIMENTO- 2 BCM, como nos referiu em auto de declarações, assinado em 4 de Fevereiro último - "... a promoção da venda das frações foi feita pela firma D....., de que é sócio gerente".

A primeira fração vendida pelo s.p. e pela firma D....., foi no mês de Janeiro de 2000, respetivamente no dia 20 (fração A) e no dia 14 (fração D).

3.2.1.2.1 -IRS - RENDIMENTO DA CATEGORIA G - definição deste tipo de ganhos

- No âmbito do IRS e nos termos do art.º 10.º/1 do Código do IRS, só são tributáveis na categoria G, os ganhos obtidos QUE NÃO SEJAM CONSIDERADOS RENDIMENTOS COMERCIAIS, INDUSTRIAIS..., havendo portanto uma subsidiariedade de tributação relativamente à categoria C (conf. Artº 4º/1 do mesmo diploma).

A tributação em mais-valias, abrange os ganhos auferidos de uma só vez - ato único - com a transmissão onerosa de bens QUE os CONTRIBUÍNTES NÃO PRODUZIRAM NEM ADQUIRIRAM PARA VENDA, NESSE SENTIDO, DEVEM CONSIDERAR-SE IMPREVISTOS OU FORTUITOS, NÃO RESULTANTES DE UMA ACTUAÇÃO INTENCIONALMENTE LUCRATIVA DO CONTRIBUINTE.

CONCLUSÃO

- Face ao descrito, não restam dúvidas que os ganhos obtidos pelo s.p., provêm de um ato comercial sujeito a IRS - categoria C, nos termos do artº 4º do Código do IRS, pelo que as correções propostas vão nesse sentido.

3.2.2 - CORRECÇÃO À MATÉRIA TRIBUTÁVEL- IRS Categoria G

- MAIS-VALIA DECLARADA (PONTO 3.2.1 - a.) ----- € 6 484,37
- MATÉRIA TRIBUTÁVEL- 50% - ARTº 43º/2 CIRS ----- € 3 242, 19
- MAIS-VALIA PROPOSTA ----- 0
- CORRECÇÃO PROPOSTA ----- (€3 242, 19)

(...)" [cfr. de fls. 48 a 50 do processo administrativo apenso]

G. As correções aos rendimentos de categoria C de IRS anteriormente referidas no que tange à aplicação de métodos indiretos tinham a seguinte fundamentação:

"(...)

4. - MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

4.1 - ACTIVIDADE EXERCIDA SEU ENQUADRAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

4.1.1 - OBJECTO DE TRIBUTAÇÃO

4.1.1.1- LOTEAMENTO COM ALVARÁ DE LOTEAMENTO

a. - Em 16/09/1996 por requerimento dirigido ao Presidente da Câmara Municipal da Maia, com entrada naqueles serviços em 01/10/1996 com o nº 5784, o s.p. solicita na qualidade de proprietário dos lotes 1, 2 e 3 do loteamento com Alvará nº 19/94, sito no lugar das, freguesia de, concelho da Maia, o LICENCIAMENTO PARA A REALIZAÇÃO DE OBRAS DE CONSTRUÇÃO de um edifício destinado a habitação coletiva no terreno, conforme projeto em anexo, pelo prazo de 3 anos;

d. - Em 13/02/1997 na sequência deste pedido, foi-lhe emitido o ALVARÁ DE LICENÇA DE CONSTRUÇÃO Nº 120/97, através do qual é licenciada uma construção que incide sobre o prédio sito no de nome a designar nº 32, 52, 72 e 134 - Lotes nº 1, 2 e 3 do Alvará de loteamento nº 19/94 (conf. referido a linhas 5 e 6 do referido Alvará de licença de construção), com a área de construção de 11 573,4 m²; 10 pisos, sendo 8 acima da cota de soleira e 2 abaixo da mesma cota.

e. - A construção nos referidos lotes ficou a cargo da firma D..... (v. Ponto 4.1.1.2), de que o s.p. é o sócio maioritário. Da declaração modo 129 apresentada pela referida firma no S.F. da Maia 2 em 10/09/1999, verificamos que foram declarados para inscrição de prédios urbanos na matriz, 3 blocos constituídos cada um por 25 frações e 4 aparcamentos GPL no bloco 3.

Anexa-se a fls. 17 (frente/verso) fotocópia do requerimento e do alvará referido. 4.1.1.2 - DESTINO DADO AOS LOTES DE TERRENO LICENCIADOS

a - Por escritura de permuta lavrado em 15/07/1999 no 12 C.N. de Vila do Conde, o s.p. - D....., Lda., recebendo em troca as seguintes frações, no valor global de 150 000 000\$00 (€ 748196,85), que se discriminam:

a. - Localização das frações - R., Situado a cerca de 50 metros da Circunvalação (Porto), junto à entrada para a Autoestrada Porto - Braga (A3).

b. - Descrição do prédio, identificado como, conforme folha de angariação nº 86 504, remetida pela firma mediadora - E....., Lda.

Anexa-se a fls. 18 fotocópia da referida folha de angariação

4.2- ELEMENTOS DE ESCRITA

4.2.1 - O s.p. em auto de declarações datado de 4 de Fevereiro último, declarou não possuir quaisquer elementos de escrita, respeitante às compras e vendas efetuadas;

4.2.2 - Face à inexistência destes elementos, foi notificado pessoalmente, nos termos do art.º 120º/2 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) para proceder à sua organização no prazo mínimo previsto no art.º 39º/3 do Código do IRS, prazo esse considerado suficiente mesmo pelo sujeito passivo, dada a exiguidade dos elementos em questão - UMA ESCRITURA DE COMPRA E NOVE DE VENDA - escrituras existentes em seu poder, pois já nos tinha fornecido fotocópia das mesmas;

4.2.3 - Decorrido este prazo, verificamos no dia apazado para a sua exibição, o cumprimento do determinado na notificação;

4.2.3.1 - Por FAX datado de 11 de Fevereiro p.p., dirigido ao Exmo. Sr. Diretor de Finanças do Porto, o s.p., justifica que ainda que tenha dado cumprimento à notificação, organizando efetivamente a escrita, continua a entender que os ganhos auferidos devem ser considerados rendimentos da categoria G, como declarou para efeitos de IRS.

4.3 - IMPOSSIBILIDADE DE DETERMINAÇÃO DIRECTA E EXACTA DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

4.3.1 - Para cumprimento da O.S. 52 731, também estamos a fiscalizar a firma D..... no ano de 2000.

a. - Pelos elementos de escrita da referida firma, verificamos que a imobiliária E..... Lda., intermediou na venda da fração AD - conforme folha de angariação nº 157198A, então remetida - assinada pelas duas partes, proprietária e intermediário - A REFERIDA FOLHA NÃO SÓ IDENTIFICA A FRACÇÃO A QUE SE REFERE - "AD", a tipologia- T1, COMO AINDA NO QUADRO DAS CONDIÇÕES É INDICADO O valor de venda de 10 800 contos - a escritura de compra e venda foi outorgada em 30/08/2000, no 4º C.N. do Porto, pelo valor de 10 800 contos;

Anexa-se a fls. 19 fotocópia da folha de angariação referida

b. - O s.p. é sócio gerente da firma D....., Lda., com quota maioritária - representa 40% do capital total (com a do filho Engº A..... que representa 20%) perfaz a maioria do capital - 60%;

c. - Do contrato de sociedade outorgado em 22/09/1997 no 1 º C.N. do Porto, verifica-se no documento complementar organizado nos termos do artº 64º do Código do Notariado anexo ao referido contrato de sociedade, que o seu artº 6º refere expressamente o seguinte:

1. - A gerência da sociedade, remunerada ou não, conforme for deliberado em Assembleia geral, fica afetado a todos os sócios, que desde já são nomeados gerentes;
 2. - Para obrigar a sociedade em todos os seus atos e contratos, são necessárias as assinaturas de três gerentes, sendo sempre obrigatória as assinaturas dos gerentes, B..... e F.....;
 3. - Para os atos de mero expediente é suficiente a assinatura de um gerente.
- d. - A promoção das referidas frações foi (é) feita pela firma D....., como referido no Auto de Declarações e é comprovado por exemplo - pela Procuração por si outorgada a favor do outro sócio F..... para prometer vender e efetivamente vender as frações autónomas P, W e Y; por outro lado, ACOMPANHOU SEMPRE DE «PERTO» os VALORES DE VENDA PRATICADOS, POIS INTERVEIO NA QUALIDADE DE GERENTE EM REPRESENTAÇÃO DA SOCIEDADE D....., LDA., NA VENDA DE 56 DAS 62 FRACÇÕES VENDIDAS NOS ANOS DE 2000 E 2001, PELA REFERIDA SOCIEDADE. NAS OUTRAS 61 FOI SUBSTITUÍDO PELO FILHO A..... (ÚNICAS EM QUE INTERVEIO);

Anexa-se a fls. 20 e 21 fotocópia dos documentos referidos

- e. - Daqui se infere, que o valor de venda das suas frações são negociadas nos mesmos modos que os da firma D..... - os preços de venda declarados pelas duas entidades para andares com a mesmas características (tipologia/área), são idênticos.
- f. - Pelo mapa comparativo custo SUPORTADO/VALOR DE VENDA, elaborado em função dos valores contabilizados pelo dono da obra, a firma D....., verificamos que o lucro auferido por fração tem uma grande variação, havendo mesmo frações a dar prejuízo (no n/ estudo não consideramos as frações BX, BY, SZ e CA, correspondentes a estacionamento GPL, dado o s.p. não ter vendido nenhuma fração idêntica), como se verifica:

Comparando o custo suportado pela dona da obra e o preço de venda declarado pelo s.p., verificamos uma situação idêntica à descrita no ponto anterior, como se descreve:

- h. - Comparando o preço de duas fracções, por si vendidas, temos para fracções do mesmo tipo e com a mesma área, valores diferentes como se verifica:

A fracção com empréstimo bancário, foi a declarada por maior valor, pelo que é lícito concluir...o EMPRÉSTIMO CONDICIONOU o VALOR DO NEGÓCIO.

- i. - Da consulta dos valores patrimoniais fixados por avaliação para efeitos de Contribuição Autárquica,

verificamos haver valores superiores aos de venda e os valores de venda superiores, não ultrapassam 5%, mais concretamente - 4,9%, como se demonstra:

Anexa-se de fls. 22 a 25 (frente/verso) fotocópia dos mapas comparativos e da lista dos prédios com o valor patrimonial fixado por avaliação

j. - Pelos valores de venda por m2 declarados para as fracções vendidas no ano de 2000 e discriminados no mapa a fls. 22, verifica-se que os preços declarados estão muito abaixo da média de preço por m2 do ÍNDICE DE VALORES MÉDIOS publicados na imprensa - o último conhecido foi o publicado no JN de 27/12/1999 - pela APEMI Associação Portuguesa das Empresas de Mediação Imobiliária (Delegação do NORTE).

- Como não existe índice de valores médios para a freguesia de - os prédios em análise situam-se a 50 metros da cidade do Porto - vamos compará-lo com a antiga freguesia a que pertencia-, ainda que o local desta freguesia mais perto da cidade do Porto diste cerca de 1 Km e neste caso, dada a situação do prédio, o local influencia (ou) sem dúvida o preço - não é por acaso que o empreendimento é identificado por (dista cerca de 200 metros do hospital com o mesmo nome).

REFERÊNCIA INFORMATIVA

- A título informativo e para se ter uma pequena ideia dos valores (venda) que estão em causa, é referido na folha de angariação nº 86 504 (anexa a fls. 18) que o preço dos lugares de garagem, simples, duplos e individuais, vai desde 1800 a 4500 contos, ora, todos os andares têm arrecadação e lugar de garagem ou garagem individual - tendo mesmo a fracção B lugar de garagem e garagem individual - incluído no valor de venda;

- Solicitado no âmbito da fiscalização à D....., alguns elementos respeitante ao negócio feito com a referida firma, ao procurador do adquirente das fracções AK e BW, G....., este em resposta datada de 2 de Janeiro p.p., informou-nos saber que a fracção AK (T2- 3º E) já tinha sido vendida, uma vez que foi interveniente na sua venda, referindo que: - "...o valor de venda suponho ser à volta de 30 000 contos..."

Anexa-se a fls. 27 fotocópia do referido frente/ verso.

4.4 - DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL/APLICAÇÃO DE MÉTODOS INDIRECTOS

4.4.1 - Face ao exposto, verifica-se que os valores declarados são inexactos, pois estão muito aquém do valor real de mercado, como se comprova não só por um facto concreto - como é o contrato de mediação identificado; como pelo maior preço m2 declarado, quando comparado com o índice médio de preços de Dezembro de 1999, é menor 40,7% para o T1; 12,3 % para o T2 e 24,1 % para o T3. De salientar que o s.p.

chegou mesmo a vender fracções por valor inferior ao que veio à sua posse, como é o caso das fracções A e B, e pelo mesmo preço da permuta, como aconteceu com a fracção C.

4.4.2 - Assim, fica impossibilitada a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, pelo que nos termos dos artº 87º e 88º da Lei Geral Tributária, conjugado com o artº 39º do Código do IRS, a matéria tributável de IRS - categoria C, para o ano de 2000, vai ser determinado por métodos indirectos.

5. - CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS 5.1- CRITÉRIOS UTILIZADOS

5.1.1 - VALOR DE VENDA PROPOSTO - SUA DETERMINAÇÃO

5.1.1.1 - Determinação do valor/m2

a. - Ainda que conhecido o valor de venda da fracção AD (ponto 4.3.1 - a.), acordado entre as partes - dono do prédio (D.....) / intermediário (E.....) - admitimos que o valor efectivamente praticado, tenha tido algum desconto, mas nunca um desconto equivalente ao valor por que foi declarado. A VENDA FOI ESCRITURADA POR MENOS 74 %.

Assim, vamos admitir nos nossos cálculos os seguintes valores:

para o lugar de garagem e arrecadação determinamos o valor m2 partir do valor referência de 1 800 000\$00, como consta na folha de angariação nº 86 504 da imobiliária E....., anexa a fls. 18, que refere expressamente "...opções de lugar de garagem simples..., desde 1800 contos a ...", aplicando também este valor às garagens individuais, uma vez que a sua área é idêntica, situam-se na mesma zona (sub-cave) e a única diferença é ser um espaço fechado;

para o andar, consideramos um desconto de 15% sobre o valor liquido - 17 000 000\$00 - diferença existente para o valor proposto (1 800 000\$) para o lugar de arrumos e à arrecadação (18 800 000\$ - 1 800 000\$), calculando assim o valor m2, arredondando o seu produto por defeito, pelo que propomos 200 000\$00 como preço / m2, valor este que se enquadra nos preços m2 descritos no mapa de índice de valores médios da APEMI referido no ponto d.

b. - Como este valor se refere a um T1 - no r/c traseiras - ainda que normalmente os sujeitos passivos argumentem que este tipo de andar é vendido mais barato, por ser no rés-do-chão e nas traseiras, aceitamos este valor para o único andar deste tipo vendido pelo s.p. - Fracção C, situado no r/c Dto., com a área total de 86 m2 (72 + 14) - descrito no ponto 5.1.1.2;

c. - Para os andares de outras tipologias vamos determinar a variação percentual existente entre eles, baseando-nos no último índice de valores médios publicados na imprensa - JN de 27/12/1999 - pela APEMI - Associação Portuguesa das Empresas de Mediação Imobiliária (Delegação do NORTE);

d. - Dado não existir tal índice para a freguesia de, vamos considerar os valores médios não só para a freguesia de - que não confina com a cidade do Porto - (há "meia dúzia de anos", estava incluído na freguesia de), como também de outras freguesias sitas noutros concelhos próximos, confinantes com a cidade do Porto, como é o caso de e, cujos valores são:

e. - Da análise deste mapa, conclui-se que:

- não existe variação no valor m2 entre os andares Tipo 1 e Tipo 2 - o VALOR DE VENDA POR m2 É IGUAL;
- a maior variação existente dos T1 / T2 para os T3, é precisamente na freguesia que não confina com a cidade do Porto - Ainda que a maior diferença seja 6%, para calcularmos o valor m2 vamos considerar um abatimento de 10%;

f. - ASSIM, PROPOMOS OS SEGUINTE VALORES/ m2 PARA AS DIVERSAS TIPOLOGIAS

- T1- 200 000\$, conforme proposto no ponto b.;
- T2 - 200 000\$, conforme referido e uma vez que não há qualquer variação entre os dois tipos - T1 / T2;
- T3 -180 000\$ - (200 000\$ - (200 000\$ x 0.10)), conforme proposto no ponto e.

5.1.1.2 - Valor de venda proposto para as fracções vendidas:

(...)"

[cfr. de fls. 50 a 59 do processo administrativo apenso]

H. O Impugnante apresentou pedido de revisão da matéria coletável:

[cfr. emerge da posição das partes e do cotejo do processo administrativo apenso]

I. O procedimento de revisão terminou sem acordo entre os peritos tendo estes apresentados os seguintes pareceres:

a. Laudo do perito da Fazenda Pública

"(...) Da ação inspetiva a que foi submetido o sujeito passivo concluiu-se pela necessidade de se proceder à sua tributação com recurso a métodos indiretos, nos termos do artigo 39º do CIRS e artigos 87º e 88º da Lei Geral Tributária, pelo facto de ficar «impossibilitada a comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável» do sujeito passivo.

Para tal conclusão contribuíram, designadamente, os seguintes factos:

- o sujeito passivo no ano 2000 vendeu nove frações do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 5931 da freguesia de, que vieram à sua posse por troca com os lotes de terreno nº 1, 2 e 3. O ganho obtido com a venda destas frações, foi declarado como rendimento de Mais-Valias nos termos do artigo 10º nº 1 al. a) do Código de IRS;
- A venda de terrenos, procedida de uma operação de loteamento, na medida em que pressupõe uma prática intencional de atos de valorização dos mesmos, retira aos ganhos assim obtidos a natureza fortuita caracterizadora dos ganhos de mais-valias, configurando outrossim, um ou mais atos de natureza comercial, suscetível de gerar rendimentos da categoria C, nos termos do artigo 4º nº 1 e) do CIRS. Assim o ganho obtido com a alienação das frações deveria ser considerado rendimento proveniente da prática de uma atividade de natureza comercial tributável em IRS - categoria C, atualmente categoria B, isto porque se verifica a intencionalidade de venda das frações adquiridas, pois após a escritura de permuta as frações foram vendidas conjuntamente com as da firma, dona do empreendimento - «D.....» em que o sujeito passivo é sócio gerente, sendo a referida firma a efetuar a promoção de vendas das nove frações. Apesar disso o sujeito passivo continua a entender que os ganhos auferidos devem ser considerados rendimentos da categoria G;
- Pelos elementos de escrita da empresa «D.....», verificou-se que o valor de venda da fração «AD» indicado em folha de intermediação de venda (nº 157 198 A), era de 18 800 contos e a venda foi outorgada pelo valor de 10 800 contos.

Através de mapa comparativo CUSTO SUPOSTO/VALOR DE VENDA, elaborado em função dos valores contabilizados pela firma D....., verificou-se que o lucro auferido por fração tem uma grande variação, havendo mesmo frações a dar prejuízo, o mesmo acontecendo para as nove frações vendidas pelo sujeito passivo.

- Concluiu-se que o valor de venda das frações em nome do sujeito passivo são negociadas da mesma forma que os da firma «D.....» e que os preços declarados pelas duas entidades, para frações com as mesmas características, são idênticos. Comparando o preço de venda das frações Y e S temos frações do mesmo tipo e com a mesma área e de valores diferentes, sendo que a fração Y foi adquirida com recurso ao crédito, o que condicionou o valor do negócio.

- Da consulta dos valores patrimoniais fixados por avaliação, para efeitos de Contribuição Autárquica, verifica-se haver valores superiores aos de venda e os valores de venda superiores não ultrapassam mais de 5% dos valores patrimoniais.
- Pelos valores de venda por m2 declarados para as frações vendidas no ano 2000, verifica-se que estes estão muito abaixo da média de preço por m2 do INDICE DE VALORES MÉDIOS publicados pela APEMI - Associação Portuguesa das Empresas de Mediação Imobiliária no JN em 27/12/1999.
- Como referência informativa é mencionado que o preço dos lugares de garagem vai desde 1800 a 4500 contos, conforme folha de angariação nº 86 504. Através do procurador do adquirente das frações AK e BW obteve-se a informação de que a fração AK - T2-3º E, já tinha sido vendida, e que este suponha que o valor de venda tinha sido à volta de 30 000 contos.
- Conclui a Inspeção Tributária que os valores são inexatos, pois estão aquém do valor real de mercado, sendo o maior preço m2 declarado, quando comparado com o índice médio de preços de Dezembro de 1999 menor em 40,7% para o T1, em 12,3% para o T2 e 24,1 % para o T3. De referir que o sujeito passivo vendeu frações por um valor inferior ao que veio à sua posse (frações A e B) e pelo mesmo preço da permuta, como se verificou na fração C. Concluiu a Inspeção Tributária por apurar a matéria tributável em sede de IRS, com recurso a métodos indiretos utilizando o critério explicitado no Capítulo V do Relatório da Inspeção Tributária.

DO PEDIDO DE REVISÃO

O sujeito passivo na sua petição vem alegar, nomeadamente, o seguinte:

- No relatório da inspeção Tributária são levantadas duas questões, por um lado discorda-se do enquadramento em categoria G – Mais-Valias que o sujeito passivo deu a determinados rendimentos, por outro lado, levantam-se suspeitas quanto ao valor que o sujeito passivo declarou, tendo sido estimados valores de rendimentos diferentes dos declarados com recurso à tributação indireta.
- Quanto ao enquadramento na categoria G, o sujeito passivo sustenta que o mesmo é correto, porque nunca houve intuito comercial na negociação das frações, estas chegaram à sua posse como meio de pagamento do terreno que possuía e decidiu alienar, sem nunca ter tido a intenção de comprá-las com qualquer intuito lucrativo.
- A incumbência de vender as frações atribuída à sociedade significa precisamente que o reclamante não quis negociá-las, pedindo à sociedade que tratasse da venda, já que apenas pretendia receber líquido o valor por que negociou o terreno.

- No que respeita à quantificação do rendimento obtido, não entende porque há-de a Inspeção Tributária procurar termos de comparação em índices de valores médios publicados pela imprensa, quando a AF dispõe de elementos quanto a todos os imóveis transacionados, por via da liquidação do Imposto municipal de sisa e dos elementos que os Notários lhe fornecem.
- A Inspeção Tributária quando considera o preço de 18 800 contos para um T1 não acreditou que isso pudesse ser verdade e considerou um desconto de 15%, sem qualquer sustentação explícita. Este preço só por lapso podia ter sido inscrito na folha de angariação, tratando-se eventualmente do preço de outra fração qualquer.
- Quanto ao facto de duas frações iguais terem preços diferentes alega que pode acontecer e que é assim o mercado.
- No que respeita à aplicação de índices de valores médios, vem argumentar que estes são valores médios, que resultam da conjugação de valores efetivos mais altos e de valores efetivos mais baixos, logo a não coincidência dos preços declarados pelo sujeito passivo com os valores médios da referida publicação não possa servir para fundamentar a recusa dos valores declarados e o recurso à quantificação indireta.
- Se o reclamante tivesse praticado preços de venda iguais aos da mencionada tabela apurava-se uma diferença em relação ao termo de comparação de 12 650 contos, ou seja uma diferença percentual de 8%, logo um desvio pequeno.
- Se se tiver em consideração que existem vários fatores que justificam a aceitação de preços abaixo da média, nomeadamente o facto de a empresa construtora estar a iniciar a atividade e o facto de o reclamante apenas visar receber em termos líquidos o valor do preço porque tinha pensado negociar o terreno, será de se aceitar os valores declarados e concluir pela desnecessidade do recurso à avaliação indireta.

DO PARECER

Em reunião de comissão foram apreciados e discutidos os factos descritos constantes das peças processuais em análise, pelo que não tendo sido possível o acordo entre os peritos, entende o perito da Administração Tributária manter os valores fixados no processo da Inspeção Tributária, com os seguintes fundamentos:

Quanto à qualificação do ato tributário, isto no que respeita à legitimidade da tributação indireta, ou seja da verificação dos pressupostos para a aplicação de métodos indiretos, o reclamante vem alegar que não se justificaria o recurso a métodos indiretos de tributação, uma vez que não está suficientemente fundamentada a decisão de aplicar métodos indiretos de quantificação tendo em conta os argumentos

invocados - pela Inspeção Tributária, nomeadamente na sua sustentação através dos índices de valores médios.

Em reunião da comissão de revisão o perito do sujeito passivo; mantém a posição de que não há lugar à tributação indireta e voltou a invocar, nomeadamente os seguintes motivos:

- O valor que recebeu das frações é o correspondente ao valor porque negociou o terreno, não existiu a intenção de obter lucro, e se as frações foram vendidas por valor superior, do excedente não foi o sujeito passivo o beneficiário.
- Que a AF dispõe de elementos quanto a todos os imóveis transacionados e que não se pode argumentar que esses valores não merecem credibilidade, já que esse facto levaria necessariamente a corrigir o imposto de todos os sujeitos passivos, que declarassem preços diferentes dos publicados na imprensa;
- Insistiu no facto de que não confere credibilidade à folha de angariação nº 157 198 A, no que respeita ao preço aí inscrito, até porque são feitas menções a determinadas características, que a fração não possui, nomeadamente, o facto de ser indicada a casa de banho de serviço;
- Quanto ao preço provável de venda da fração AK de 30 000 contos, invoca que se trata de uma segunda venda, de um negócio de ocasião do novo proprietário e não comparável com o valor de venda de 74 frações do empreendimento, referindo que este facto não releva no relatório como fundamento para a avaliação indireta dos rendimentos;
- No que respeita à- utilização de índices de valores médios, volta a referir que, pelo facto de os valores declarados por m2 não serem coincidentes com os referidos índices, isso por si só não serve para fundamentar a recusa dos valores declarados e o recurso a métodos de quantificação indireta. Vem ainda questionar a variação encontrada entre o maior preço m2 declarado quando comparado com o índice médio de preços de Dezembro de 1999, porque no seu cálculo está incluído a área total da fração e garagem, enquanto que o índice é determinado tendo em consideração apenas a área da fração, o que levaria a uma variação menor.

Sobre esta matéria entende o perito da Administração Tributária, que a tributação indireta é legítima, uma vez que está consubstanciada no prescrito nos artigos 87º e 88º da Lei Geral Tributária.

A tributação de rendimentos foi efetuada a partir de indícios, daí que se trate de uma avaliação indireta de rendimentos. Foi através de elementos retirados da contabilidade da firma D..... e tendo em conta que as condições de venda são idênticas, conforme ficou demonstrado no ponto 4.3.1. do relatório, que se conclui que os valores declarados não são os reais, bem como pelo facto de existirem frações cujo preço de venda declarado foi inferior ao valor patrimonial fixado e ao valor que veio à posse do sujeito passivo, bem

como existem frações com as mesmas características e mesma tipologia e com preços de venda diferentes, isto nomeadamente para as frações tipo T2.

Será de referir que não é de aceitar que uma folha de angariação não merece credibilidade, quando a mesma se encontra devidamente assinada no local onde é aposta a respetiva entidade interveniente com a designação de «proprietário».

Relativamente à fração AK, nada é dito no relatório da Inspeção que se trata de uma segunda transação é suposto estar-se a analisar as transações da firma «D.....», no entanto será de referir que o valor mencionado é manifestamente superior ao declarado, servindo apenas como um indicador de referência. Não é consistente que se pratiquem preços de venda diferentes para frações com as mesmas características e localização, como é o caso do preço da fração Y, adquirida com recurso ao crédito, quando comparado com os preços de venda das restantes frações da mesma tipologia, o preço por m2 declarado para esta fração foi de 193 827\$00, superior ao índice médio e próximo do valor estimado pela Inspeção Tributária.

No que concerne à referência aos preços de mercado divulgados pela "APEMI" será de a considerar legítima, uma vez que estes índices, não são mais de que elementos obtidos em entidades que de uma forma direta ou indireta estão relacionados com a atividade do reclamante, enquanto sócio gerente da empresa D..... e como tal podem ser considerados como elementos de referência e com enquadramento no quadro legal vigente. Quanto ao facto da variação encontrada entre o maior preço por m2 declarado quando comparado com o índice médio poder ser inferior, porque apenas deve ser contemplada a área da fração, sem inclusão da área da garagem, a ser correto, pelo menos é o que defendem alguns organismos ligados ao sector imobiliário, verifica-se ainda que a variação é negativa, com exceção para o maior valor da fração T2, a qual já foi objeto de análise.

Assim, a tributação de rendimentos foi efetuada a partir de indícios, presunções, e estão reunidas as condições para a aplicação de métodos indiretos de avaliação da matéria tributável. Associado a este facto está a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável (artigo 87º b)) e a insuficiência de elementos da contabilidade (artigo 88º a)). Será de referir que no que respeita ao enquadramento da tributação dos rendimentos na categoria G – Mais-valias, conforme defende o sujeito passivo, não será objeto de discussão nesta comissão de revisão, pelo facto de a mesma não ser competente em razão da matéria, uma vez que se trata de matéria de direito que não está estritamente associada à aplicação dos métodos indiretos, ou seja à verificação dos pressupostos que originaram a avaliação indireta da matéria tributável.

- Quanto à quantificação do ato tributário, o perito da Administração Tributária entende ser de aceitar e manter os valores fixados pela Inspeção Tributária, com os fundamentos evidenciados no respetivo relatório, sendo de salientar o facto de que cabia ao sujeito passivo demonstrar de forma objetiva as

alegações que produz, conforme vem prescrito no artigo nº 74º nº 3 da Lei Geral Tributária.

Esta matéria acabou por ser objeto de discussão, apesar de o perito do sujeito passivo por várias vezes ter insistido no facto de não estarem reunidas as condições para a tributação indireta, porque o mesmo admitiu que se os valores acordados fossem os declarados ou próximo destes então aceitaria uma avaliação indireta dos rendimentos. Assim, quanto ao valor de 200 contos/m², para as frações tipo T1, este é um valor determinado a partir de um valor conhecido ao qual se admitiu ter sido praticado um desconto de 15%, ficando este valor enquadrado nos preços m² descritos no mapa de índice de valores médios da APEMI referidos no ponto 5.1.1.l.d. do relatório. Para as frações T2 considerou-se o mesmo valor encontrado para a fração tipo T1, uma vez que não existe variação de preços/m² nos indicadores médios do sector e para as frações tipo T3 considerou-se uma variação negativa de cerca de 10% (superior à verificada no sector que é de 6%).

Se se tiver em consideração que os valores por m² do sector são preços médios e que a localização do empreendimento apesar de ser em fica a cerca de 50 metros da Circunvalação (Porto), e que se trata de um empreendimento de qualidade acima da média, isto se tivermos em consideração as suas características, pois nas próprias folhas de angariação é mencionado que se trata de acabamentos de luxo, possuindo cada fração elementos que traduzem esse facto, como a existência, nomeadamente, de aquecimento central a gás, de fogão de sala com recuperador de calor e banheira de hidromassagem, afigura-se como razoáveis os preços por metro m² considerados.

Será novamente de salientar que para a fração "Y" de tipologia T2 com um preço de venda de 15 700 contos, igual ao valor do empréstimo bancário efetuada a aquando da aquisição, superior aos restantes preços de vendas declarados, para frações idênticas, apresenta em preço por m² de 193 827\$00, que não se afasta muito do valor admitido pela Inspeção Tributária, conforme já foi referido.

Apesar de se ter chegado a esta conclusão, foi na reunião de comissão aventada a possibilidade de se ajustar este preço de referência, para 190 000\$00/m² (inferior ao declarado para a fração "V") para as tipologias T1 e T2 e de 170 000\$00; m² para a tipologia T3, isto com o propósito de se chegar a um acordo, de que resultaria uma diminuição da matéria tributável em cerca de 8 300 contos (embora como não tinham sido efetuados os cálculos se admitiu que a correção pudesse ser de cerca de 9 000 contos), o que traduziria uma rentabilidade fiscal de cerca de 14%, inferior à do sector, se se tiver em conta que os rácios sectoriais da DGCI para valores nacionais (amostra mais significativa) apresenta um valor para a média de 20,01 %, e que, normalmente, também, é admitido pela AF de que a rentabilidade fiscal neste sector de compra e venda de imóveis não é inferior a 15%, o que não foi aceite pelo perito do contribuinte, mantendo a posição inicialmente assumida, ou seja pela não concordância da aplicação dos métodos indiretos.

Assim, face ao exposto, o perito da Administração Tributária mantém os valores fixados no Relatório

Inspeção Tributária, sendo a matéria tributável proposta de 305 398,26€ para o ano de 2000. (...)”

[cfr. emerge laudo de fls. 102 a 108 do processo administrativo apenso]

b. Laudo do perito do contribuinte

“(...)

1. A posição que o Contribuinte assume no pedido de revisão afigura-se correta, com base nos argumentos invocados, essencialmente por causa das seguintes considerações.

2. Quanto à classificação dos rendimentos na categoria C (atual categoria B) ou na categoria G, e ainda que também seja minha opinião que esse aspeto escapa à apreciação no procedimento de revisão - sou de parecer que os rendimentos são efetivamente de englobar na categoria G, dado que nunca foi intenção do sujeito passivo exercer qualquer atividade comercial.

3. Relativamente à aplicação de métodos indiretos, julgo que ficou bem demonstrado na petição do pedido de revisão que as teses da Inspeção Tributária não procedem.

4. Por um lado, os dados na folha de angariação - não podem fundamentar a aplicação de métodos indiretos nem a presunção de preços de venda.

5. Aliás os preços presumidos foram diferentes dos da referida folha, porque nesses, com bem se diz na petição, nem a IT acreditou.

6. Além disso, se a IT acreditasse no rigor dos elementos da folha de angariação e isso fosse suficiente para a aplicação de métodos indiretos - então também a mediadora deveria ser tributada por via indireta, o que se pensa não ter acontecido.

7. Por outro lado, a eventualidade de alguém supor que um T2 teria sido, mesmo numa situação pontual, vendido por qualquer coisa como 30 000 contos - também não pode determinar a aplicação de métodos indiretos e servir de suporte à subsequente quantificação.

8. Aliás, (avisadamente) a IT não foi por aí.

9. Por outro lado ainda, sobre as alegadas diferenças de preço em função de haver ou não recurso ao crédito - a petição também demonstra que os argumentos da IT não procedem.

10. Por último, quando à questão dos preços da tabela da APEMI, valerá a pena fazer os seguintes reparos.

11. Em primeiro lugar, em deslocação pessoal à APEMI foi colhida a informação de que a elaboração da referida tabela não tem preocupações de rigor, podendo mesmo haver sensibilidade para puxar os preços para cima, no intuito de confrontar os potenciais clientes com uma tabela que o vendedor conseguiria, no caso concreto, furar por baixo; ajuda a credibilizar o interesse do negócio para o comprador.
12. Aliás, não se vê, como o sujeito passivo refere na petição, por que hão-de os elementos dessa tabela ter mais credibilidade do que aqueles de que a Administração Fiscal dispõe, quanto a todas as transações.
13. Como não se vê por que se dá credibilidade a essa tabela, negando-a às informações que podiam ter sido (e parece que foram) colhidas junto dos compradores das frações.
14. De resto, as referidas informações, colhidas para efeitos de instrução do processo do sujeito passivo aqui em causa e de eventual liquidação de imposto municipal de sisa aos compradores - parece terem conduzido à conclusão de que não havia qualquer sisa a pagar adicionalmente.
15. Naturalmente, porque os preços declarados eram os reais.
16. Em segundo lugar, não se entende por que motivo a IT aproveita a tabela em causa para estabelecer a relação de preços entre as diversas tipologias de apartamentos e não para estabelecer o nível estimado dos preços.
17. Num quadro em que se fundamenta o recurso a métodos indiretos na circunstância dos preços declarados serem inferiores aos da dita tabela - cai por terra qualquer processo de quantificação que, afinal, se sustente em preços superiores aos da tabela.
18. De referir, ainda, que a própria Perita da Administração Tributária reconheceu não conhecer todos os elementos tidos na construção do índice de valores médios APEMI (folha 26 do relatório).
19. Construção essa que põe em causa o mapa de comparação de preços mencionado na folha 10 do relatório.
20. Porque, acredito, se a forma como a APEMI construiu o quadro fosse conhecido, então o quadro referido no ponto anterior está errado.
21. A terminar - não deixa de se salientar que o nível de lucro que a IT pretende que o sujeito passivo tenha auferido sai fora de todos os parâmetros de normalidade relativos às empresas que atuam no sector de construção de imóveis para venda.

22. Mais anormal seria que o sujeito passivo, que não exerce profissionalmente a atividade e que nem sequer interveio com fins comerciais, tivesse obtido esse nível de lucro.

(...)"

[cfr. emerge laudo de fls. 109 a 111 do processo administrativo apenso]

J. Em 19 de Julho de 2004 foi fixado o rendimento sujeito a IRS e com referência ao ano de 2000 nos seguintes termos:

"Na reunião para o procedimento de revisão da matéria tributável de IRS realizada em 16/07/2004, respeitante aos exercícios de 2000 não foi encontrado acordo entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da Administração Tributária, pelo que, com subdelegação de competências do Senhor Diretor de Finanças Adjunto, cumpre-me decidir, nos termos do n.º 6 do art.º 92.º da Lei Geral Tributária.

Assim, tendo em conta o relatório dos Serviços de Inspeção Tributária de 08/03/2004, a reclamação do contribuinte e as posições dos peritos da Administração Tributária e do contribuinte a nossa decisão é tomada com base nos seguintes fundamentos:

- Concordância com as conclusões evidenciadas no relatório dos Serviços de Inspeção Tributária, quanto à tributação com recurso a métodos indiretos, visto ter ficado demonstrada a impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável
- Concordância com o rendimento líquido total de IRS fixado e confirmado no parecer do perito da Administração Tributária, que aqui dou por reproduzido, dado que, quanto a nós, tanto na reclamação como no parecer do perito do contribuinte não são apresentados elementos que objetivamente questionem as quantificações propostas.

Nestas circunstâncias, atendendo aos factos descritos, decido indeferir na totalidade a reclamação apresentada e em consequência manter o rendimento líquido de IRS fixado para o ano de 2000, no montante de: 305.398,26 Euros (trezentos e cinco mil, trezentos e noventa e oito euros e vinte e seis três cêntimos) " .

[cfr. emerge da decisão contante de fls. 112 do processo administrativo apenso]

K. Em 15 de Setembro de 2004 e com fundamento naquela fixação da matéria tributável foi emitida a liquidação de IRS n.º 2004 5004070768 no valor de EUR 99.092,58 (incluindo valor de EUR 12.575,76 de juros compensatórios)

[cfr. fls. 36 dos autos]

L. Em 7 de Outubro de 2004 foi emitida a seguinte nota de demonstração de juros compensatórios no valor total de EUR 12.575,76:

M. Na mesma data foi emitida a nota de cobrança n.º 2004 00011512946 no valor de EUR 77.432,17 com a seguinte discriminação

N. Em 15 de Novembro de 2004 o Impugnante procedeu ao pagamento da nota de cobrança constante do facto antecedente.

[cfr. fls. 34 dos autos]

O. Em 9 de Junho de 2008 foi revogado o ato reclamado no que tange à desconsideração do donativo declarado pelo Impugnante

[cfr. fls. 199 do processo administrativo apenso aos presentes autos]

P. A circular n.º 26 de 30/12/1991 da DSIRS dispunha que "não são genericamente aceites como abrangidos pelo conceito de «despesas de saúde» os encargos resultantes de: a) despesas de deslocação e estada do próprio ou acompanhante, quando aquelas não revistam de um carácter de essencialidade ao tratamento..."

[cfr. fls. 58 dos presentes autos]

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão, nomeadamente não se encontrou provada a intenção de não realizar a atividade de promoção imobiliária do terreno em causa por parte do Impugnante.

2. Do Direito

Discute-se no presente recurso apenas a admissibilidade da dedução à colecta, a título de despesas de saúde, ao abrigo do disposto no artigo 80.º-E do CIRS (redacção em vigor em 2000), do **valor de € 224,46**, respeitante a despesas de acompanhante (cônjuge), que contavam de factura hospitalar emitida em nome do sujeito passivo.

A Fazenda Pública entende, em linha com a fundamentação do relatório de inspecção tributária, que é de aplicar ao caso a Circular n.º 26/ 91, de 30 de Dezembro, da DSIRS, em cujo ponto 4, al. a), se pode ler o seguinte:

«(...) 4. Não são genericamente aceites como abrangidos pelo conceito de "despesas de saúde" os encargos resultantes de:

a) - Despesas de deslocação e estada do próprio ou acompanhante, quando aquelas não revistam um carácter de essencialidade ao tratamento preventivo, curativo ou de reabilitação a que estejam associadas ou sejam manifestamente sumptuárias. Considera-se que revestem carácter de essencialidade as despesas de deslocação efectuadas em ambulâncias ou outros veículos especialmente adaptados ao transporte de doentes, bem como as despesas de deslocação, seja qual for o meio de transporte utilizado, originadas pela necessidade comprovada de o tratamento que lhes deu origem ser efectuado fora do território nacional; (...)»

e o sujeito passivo entende que daquela Circular não resulta que as despesas relacionadas com a estada do acompanhante no hospital onde foi submetido a tratamentos não são abrangidas pelo conceito de “despesas de saúde”.

O Tribunal a quo concluiu que aquela despesa devia ser considerada relevante para efeitos de dedução à colecta de IRS e determinou a anulação do acto de liquidação adicional com este fundamento.

Nas suas contra-alegações, o sujeito passivo e aqui Recorrido suscitou ainda a questão da admissibilidade do recurso atendendo ao “critério da sucumbência” estipulado no n.º 1 do artigo 629.º do Código do Processo Civil, questão que cumpre apreciar em primeiro lugar.

2.1. Da admissibilidade do recurso

Nas contra-alegações o Recorrido suscita a questão da inadmissibilidade do presente recurso, atendendo à circunstância de, em seu entender, ao disposto no n.º 4 do artigo 280.º do CPPT Dispõe o n.º 4 do artigo 280.º do CPPT: “4 - Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância”. — que estabelece como critério de admissibilidade do recurso o valor da causa, fixando-se esse valor, à data em o mesmo que foi interposto (8 de Setembro de 2017, conforme fls. 415 do SITAF), no valor da alçada estipulada para os tribunais tributários de 1.ª instância (leia-se, 5.000€) A questão colocar-se-ia igualmente em face da anterior redacção da norma (i. e., antes da alteração introduzida pelo artigo 222.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro), onde se determinava: “Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar um quarto das alçadas fixadas para os tribunais judiciais de 1.ª instância [i. e., 1.250€]”; assim como em face do valor da alçada dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância até 31 de Dezembro de 2007, que era de €3.740,98, correspondendo $\frac{1}{4}$ desse valor a €935,25. — se ter de aplicar também o disposto no n.º 1 do artigo 629.º do CPC, ex vi da al. e), do artigo 2.º do CPPT, nos termos do qual a admissibilidade do recurso ficaria também dependente do valor da sucumbência, ou seja, de que a decisão impugnada fosse desfavorável ao recorrente em valor superior a metade da alçada dos tribunais tributários de 1.ª instância (leia-se, 2.500€), sendo esse valor fixado pelo âmbito material do recurso, in casu, porque limitado ao montante controvertido das despesas de saúde, o valor seria dos já mencionados €224,46.

Porém, não têm razão os Recorridos.

Como resulta do decidido no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo em 3 de Maio de 2017 (proc. 255/17), e que aqui reiteramos (remetendo para a sua fundamentação sem necessidade de juntar cópia do mesmo, que se encontra disponível, na íntegra, em www.dgsi.pt) por ainda ser válido na decisão do presente caso, “[P]ara efeitos da admissibilidade do recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância em processo de execução fiscal, o único requisito relativamente ao valor é o fixado no art. 280.º, n.º 4, do CPPT, não existindo (ao contrário do que sucede no processo civil, nos termos do art. 629.º, n.º 1, do respectivo código) qualquer requisito relacionado com o valor da sucumbência”. Com efeito, o requisito da sucumbência como critério de admissibilidade de recursos existe na lei processual civil desde 1986, mas só foi consagrado na lei processual tributária na nova redacção do artigo 280.º, n.º 2 do CPPT, introduzida pela Lei n.º 118/2019, de 17 de Setembro, que não é aplicável ao presente recurso. Improcede, por isso, a alegada causa de inadmissibilidade.

2.2. Do erro de julgamento quanto à interpretação das “despesas de saúde”

O presente recurso vem interposto — já o dissemos — da inadmissibilidade da dedução de uma parcela da factura de despesas de saúde relativa a “despesas com o acompanhante”.

No entender da Fazenda Pública, aqui Recorrente, estas despesas com o acompanhante não seriam dedutíveis, como resultava do teor do já mencionado ponto 4, al. a), da Circular n.º 26/ 91, de 30 de Dezembro, da DSIRS, pois, para além de não se reconduzirem ao conceito de “despesas de saúde”, também o Recorrido não havia demonstrado (como lhe seria exigível ex vi do artigo 74.º da LGT Dispõe o artigo 74.º da LGT: “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”) “que o encargo suportado estivesse directamente relacionado com a prestação de serviço conexo com a saúde do sujeito passivo e respectivo agregado familiar”, assim como não havia logrado provar “o carácter de essencialidade” daquela despesas, nem “o seu carácter não sumptuário”, i. e. não havia demonstrado a necessidade da presença do acompanhante naquele internamento, nem que o mesmo não correspondia a uma despesa desnecessária.

Recordamos que está em causa, de acordo com os dados do Relatório da Inspecção Tributária assentes na matéria de facto, o imposto resultante da correcção das despesas de saúde relativas à factura do hospital, no montante total de 1.461.500\$00; montante ao qual haveria que deduzir o valor de 150.000\$00 referente a despesas do acompanhante.

A admissibilidade ou não da dedução das despesas com acompanhantes no âmbito da realização de tratamentos médicos não tem uma resposta directa no teor literal do preceito legal – i. e. no n.º 1 do artigo 80.º-E do CIRS na redacção em vigor à data dos factos (em 2000), onde se pode ler o seguinte “1 - São dedutíveis à coleta do IRS 30% das seguintes importâncias: a) Aquisição de bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde do sujeito passivo e do seu agregado familiar, que sejam isentas de

IVA, ainda que haja renúncia à isenção, ou sujeitas à taxa reduzida de 5%” – pelo que exige sempre um exercício de interpretação jurídica.

No âmbito desse exercício, é válido o teor da mencionada Circular n.º 26/91, de 30 de Dezembro, da DSIRS, que, pela sua aplicação reiterada e uniformizada pelos Serviços da AT, assegura alguma igualdade e uniformidade na aplicação da lei, o que não contende, em nenhuma medida, com o juízo de legalidade dos actos tributários que ao Tribunal incumbe, posteriormente, realizar.

Com relevância para o caso retira-se da referida Circular n.º 26/91 que não devem aceitar-se como despesas de saúde as “despesas de deslocação e estada do acompanhante, quando aquelas não revistam um **carácter de essencialidade ao tratamento** preventivo, curativo ou de reabilitação a que estejam associadas ou **sejam manifestamente sumptuárias**”. E, com efeito, este não se afigura um critério desrazoável na concretização do sentido normativo do disposto na al. a), do n.º 1 do artigo 80.º-E do CIRS, quando aponta para a não admissão de “despesas de deslocação e estada do acompanhante não essenciais ou manifestamente sumptuárias”. Importa, ainda, porém, densificar não só o sentido das expressões “essencialidade” e “sumptuária”, como também definir a atribuição e repartição do ónus da prova.

Ora, ao sujeito passivo caberá apresentar os documentos que titulam aquelas despesas e provar a sua ligação com as despesas de saúde que suportou, cabendo à AT, uma vez aceite a veracidade e fidedignidade dos documentos que titulam as despesas, avaliar a conexão das mesmas com os factos e os actos que titulam a despesa médica do sujeito passivo para determinar a “essencialidade”, assim como ponderar o respectivo montante, para aquilatar do seu carácter “sumptuário”. É com base nestes pressupostos que se há-de aplicar, casuisticamente, o disposto no artigo 74.º da LGT.

In casu, constando a despesa de alojamento do acompanhante da factura do hospital, fica demonstrada a ligação daquela despesa com a despesa de saúde do sujeito passivo. De resto, não se nos afigura, contrariamente ao que pretende a Recorrente nas suas alegações, que se pudesse ir sequer mais além quanto a este requisito de “essencialidade” sem pôr em causa direitos fundamentais do sujeito passivo, pois cabe à esfera da sua reserva privada a determinação do grau de necessidade ou não do acompanhamento durante o tratamento, sendo absolutamente inadmissível exigir qualquer prova quanto a este ponto. O critério da “essencialidade” há-de circunscrever-se, portanto, à justificação, quando o alojamento do acompanhante se não faça no estabelecimento de saúde, da ligação verosímil entre a despesa apresentada e o internamento ou tratamento. E o mesmo é válido para a natureza sumptuária ou não da despesa, que aponta para um juízo de proporcionalidade entre o montante dessa despesa com o acompanhante e o custo total da despesa médica com ela relacionada, sempre avaliada, em última instância, também por um critério de razoabilidade e proporcionalidade em sentido amplo.

Ora, não tendo sido apresentados pela AT fundamentos que permitam sustentar o carácter sumptuário

desta despesa e tendo em conta que a mesma representa cerca de 10% do total do valor da despesa, não encontramos razões que permitam sustentar a sua natureza sumptuária, pelo que, também não pode ser provido o recurso com este fundamento.

Assim, pelo exposto, acordam os juízes que compõem esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela Recorrente [nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 527.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi da alínea e), do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário].

Lisboa, 3 de Junho de 2020. - Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva (relatora) - Aníbal Augusto Ruivo Ferraz - Francisco António Pedrosa de Areal Rothes.

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