



TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA NA JURISPRUDÊNCIA RECENTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa/Porto

Mestrado em Direito Fiscal

Dissertação orientada por: Professor Doutor Tomás de Castro Tavares

Ana Luísa Moreira de Campos Ferreira

2011

À Mágui

Índice

AGRADECIMENTOS	IV
ADVERTÊNCIAS	V
ABREVIATURAS	VI
I INTRODUÇÃO	1
II ENQUADRAMENTO DO REGIME LEGAL DE TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA	2
1. ORIGEM E NATUREZA JURÍDICA	2
2. DIREITO COMPARADO	5
III CARACTERIZAÇÃO DO REGIME À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES	7
1. QUESTÕES CONSOLIDADAS	7
1.1. RENDIMENTOS LÍQUIDOS/RENDIMENTOS DECLARADOS	7
1.2. ACTO DESTACÁVEL – RECURSO JUDICIAL ART.146º-B DO CPPT	8
1.3. PROVA TESTEMUNHAL	9
1.4. CONCEITO DE VALOR DE AQUISIÇÃO DE BENS	10
1.5. PRINCÍPIO DO INQUISITÓRIO	11
1.6. SUPRIMENTOS VS PRESTAÇÕES SUPLEMENTARES	13
1.7. DECLARAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO	15
2. QUESTÕES CONTROVERTIDAS	16
2.1. O REGIME DA ALÍNEA D) DO ART. 87º VS O REGIME DA ALÍNEA. F) DO ART. 87º DA LGT	16
2.2. DERROGAÇÃO SIGILO BANCÁRIO	18
2.3. ÓNUS DA PROVA	20
2.4. FONTE VS ORIGEM DO RENDIMENTO	21
2.5. DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL – JUSTIFICAÇÃO TOTAL/JUSTIFICAÇÃO PARCIAL DA FONTE RENDIMENTO DA MANIFESTAÇÃO DE FORTUNA	23
a) Justificação total vs justificação parcial do valor da manifestação de fortuna como forma de afastar a aplicação do regime de tributação das manifestações de fortuna.	23
b) Justificação total vs justificação parcial na determinação do rendimento tributável	24
IV PROBLEMAS EMERGENTES: ALGUMAS REFLEXÕES	30
1. APLICAÇÃO DA TABELA DO N.º4 DO ART.89.º-A DA LGT – QUESTÕES AVULSAS	30
2. MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA VS DERROGAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO	31
3. QUESTÃO DA CONJUGAÇÃO DA TABELA N.º4 COM O N.º5 DO 89.º-A LGT – ALÍNEA D) 87º VS ALÍNEA F) 87º	32
V CONCLUSÕES	36
BIBLIOGRAFIA	37

Agradecimentos

A elaboração de uma dissertação de mestrado requer esforço, dedicação, empenho e muitas horas de solidão... Esses momentos necessários para que o meu trabalho chegasse “a bom porto” devo-os aos meus amigos, aos meus colegas de trabalho e sobretudo à minha família.

A cada um deles gostaria de deixar uma palavra de agradecimento.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer ao meu orientador o Prof. Doutor Tomás de Castro Tavares, por ter aceitado a orientação desta tese, por todo o apoio demonstrado e sinceras palavras de incentivo. O meu reconhecimento ao Prof. Doutor Rui Morais, pela cordialidade demonstrada e pelo conhecimento partilhado na vida académica, com rigor, experiência e reconhecida sabedoria que sempre me inspiraram.

Aos meus colegas da José Pedro Aguiar-Branco & Associados, Sociedade de Advogados onde trabalho, pelas palavras de incentivo e pela ajuda que me foi concedida. Ao Dr. José Pedro Aguiar-Branco pela oportunidade que me proporcionou para a concretização deste mestrado. Uma palavra especial de agradecimento à minha colega e amiga Lourença Rita que me ajudou muito na parte final do trabalho. À minha querida amiga Teresa Braga que me acompanhou nesta aventura, pelas sugestões, críticas e auxílio demonstrado.

Ao meu colega de trabalho e amigo Diogo Vassalo pela inspiração, pelo apoio, por ter propiciado todas as condições para a realização desta dissertação, compensado as minhas faltas, mesmo nas situações mais complicadas.

Um muito obrigada a toda a minha família, em especial aos meus pais, aos meus avós, ao meu marido, por terem suportado as minhas ausências e por estarem sempre presentes na minha Vida.

Porto, 30 de Junho de 2011

Advertências

As obras são citadas com indicação do autor, obra, editora e ano de publicação. Tratando-se de edições periódicas, revistas, para além do referenciado, indicam-se as páginas consultadas, assim como o número, mês e ano da publicação.

As indicações bibliográficas que se vão repetindo ao longo do trabalho têm a menção de *ob. cit.* com indicação do autor e início da identificação da obra.

As expressões em linguagem estrangeira, não traduzidas, assim como latinismos e anglicanismos, são mencionadas em itálico. Todas as demais citações, transcrições de bibliografia e acórdãos consultados são identificados entre aspas.

Neste trabalho são utilizadas abreviaturas melhor identificadas na listagem *infra*. Nos acórdãos elencados, por uma questão prática, apõe-se por abreviatura a expressão acórdão (AC) seguida do nome do tribunal com a indicação do número de processo e respectiva data.

Por último, a menção a preceitos normativos da Lei Geral Tributária tem-se como feita, salvo menção expressa em contrário, a redacção conferida pela Lei n.º 94/2009 de 01 de Setembro.

Abreviaturas

AC – Acórdão

Art. - Artigo

AT – Administração Tributária

CC – Código Civil

Cfr. - Confrontar

CIRS – Código Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

CPC – Código do Processo Civil

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

DGCI – Direcção Geral dos Impostos

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral tributária

LOE - Lei do Orçamento de Estado

Pág. - Página

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

I Introdução

A jurisprudência dos tribunais superiores tem tido um papel preponderante na caracterização do regime da tributação das manifestações de fortuna, no sistema tributário português. A concepção normativa do regime teve como principais preocupações o combate à fraude e à evasão fiscal, criando uma forma de tributação indirecta, no que toca à tributação das manifestações de fortuna, de acordo com padrões de rendimento consubstanciados na ostentação de património.

No entanto, a aplicação deste instituto jurídico não tem sido isenta de dúvidas e de diversas interpretações, quer ao nível dos conceitos que sustentam sua aplicação, quer ao nível do alcance do próprio regime. Diversas questões têm vindo a ser discutidas no seio da jurisprudência e na doutrina a este respeito, sendo que a lei tem acompanhado algumas dessas orientações, com vista a uma melhor aplicação prática do regime à realidade, de acordo com os princípios basilares do direito tributário, no âmbito da prossecução do combate à fraude e evasão fiscal.

Pretendemos, nos próximos pontos, esclarecer de que forma a jurisprudência tem vindo a interpretar e a aplicar o regime da tributação das manifestações de fortuna; a conjugar a previsão legal com as dificuldades inerentes aos casos concretos. E, em sentido inverso, de que forma a lei – ou melhor, as sucessivas alterações legislativas preconizadas - foi acompanhando tais interpretações ou tendências.

Deste modo, dividimos este estudo em três partes. Uma primeira, que consiste na análise de questões consolidadas no seio dos tribunais superiores e que, nalguns casos, deram origem a alterações legislativas, ou seja, questões assentes e que já não oferecem quaisquer dúvidas quanto à sua aplicação. Uma segunda que se debruça sobre algumas das questões controversas suscitadas pela jurisprudência. Estas questões, pese embora indicarem o caminho de aplicação do regime, ainda não oferecem qualquer certeza/segurança, por falta de acompanhamento legislativo ou mesmo, por falta de consenso jurisprudencial.

É, precisamente, a compilação dessas tendências, orientações e caracterizações do regime à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA), do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN) e do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS) que aqui se pretende alcançar.

Finalmente, num último capítulo, de reflexão, curaremos de lançar bases de discussão quanto a determinadas questões que, em nosso entender, merecem especial destaque na problemática da aplicação deste instituto jurídico.

II Enquadramento do regime legal de tributação das manifestações de fortuna

1. Origem e natureza jurídica

A tributação do rendimento com base nas manifestações de fortuna surge na Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, através da introdução da alínea d) ao art.87º da Lei Geral Tributária (LGT) e com o aditamento do art.89.º-A à aludida LGT. Estas alterações legislativas surgem como medidas de combate à evasão e fraude fiscais,¹ com o objectivo de tributar, de forma indirecta, os acréscimos patrimoniais não justificados, enquanto rendimentos omitidos pelo contribuinte.

Com este regime foram introduzidas novas regras de tributação por métodos indirectos, que permitem à Administração Tributária (AT), afastando a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, lançar mão deste tipo de avaliação indirecta² quando os rendimentos líquidos declarados (ou a sua ausência), em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), apresentem uma desproporção de 50%, para menos, sem razão justificativa, em relação ao rendimento padrão apurado considerando a manifestação de fortuna evidenciada.

Esta forma de tributação indirecta visa o apuramento da matéria colectável com recurso a indicadores objectivos³, tipificados na lei. Trata-se de indícios que desencadeiam, por si só, presunções de rendimento. Tal significa que, num caso em concreto, na hipótese do contribuinte não conseguir justificar a fonte da manifestação exterior de riqueza será tributado de acordo com o valor dessa presunção. Logo, se o sujeito passivo não fizer a prova de que não omitiu nenhum rendimento na sua declaração (Cfr. n.º3 do art.89.º-A da LGT), será tributado pelo valor presumido - que se traduz numa percentagem do valor de aquisição da manifestação de fortuna evidenciada (Cfr. n.º4 do art.89.º-A LGT).

¹ Cfr. Joaquim PINA MOURA e Ricardo SÁ FERNANDES *A Reforma Fiscal Inadiável*, revista Fisco nº95/96, Abril de 2001, ano XII.

² Cfr. alínea d) do art.87.º da LGT.

³ Na opinião de João Sérgio RIBEIRO *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos de determinação da matéria tributável (2008)* “(...) com o propósito de quantificar esses rendimentos, o legislador introduziu uma tabela de conversão de factos em rendimentos”.

Deste modo, pretende-se tributar omissões de rendimento com recurso a presunções, tendo como referência critérios objectivos, determinados pelo legislador na tabela inserta no n.º4 do art. 89.º-A da LGT.

Para que esta forma de avaliação indirecta seja aplicável, caberá à AT provar a existência de uma determinada manifestação de fortuna de valor superior ao estabelecido na lei, assim como provar a desproporção evidenciada entre o rendimento padrão presumido e os rendimentos declarados (ou a falta deles) pelo contribuinte. A AT terá, assim, de fazer prova dos pressupostos de aplicação da avaliação indirecta (plasmados no n.º1 do art.89.º-A da LGT), competindo, por sua vez, ao sujeito passivo - inversão do ónus da prova - provar que os rendimentos declarados correspondem à verdade e de que é outra, a fonte dos rendimentos necessários para assegurar a manifestação de fortuna (n.º3 do art.89.º-A da LGT).

Se o contribuinte não fizer a prova necessária para afastar os pressupostos de tributação da manifestação de fortuna, conforme já referido, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, da categoria G – incrementos patrimoniais não justificados – o rendimento padrão apurado nos termos do disposto no n.º4 do art.89.º-A da LGT, a não ser que se verifiquem “indícios fundados” que permitam à AT a fixação de um rendimento superior, por aplicação dos critérios previstos no art.90.º da LGT.

Deste modo, caberá sempre ao contribuinte provar que não omitiu quaisquer rendimentos na sua declaração de IRS e de que o valor da manifestação de fortuna evidenciada tem proveniência em rendimentos que não haviam de ser declarados, tais como os provenientes de herança ou doação, rendimentos isentos, provenientes de crédito bancário, empréstimos ou de capitais próprios resultantes de poupanças de anos anteriores⁴ - Cfr. n.º 3 do art. 89.º-A da LGT.

Por conseguinte, a tributação das manifestações de fortuna tem um carácter excepcional, apanágio da avaliação indirecta que só poderá ocorrer quando não seja possível a avaliação directa do rendimento⁵.

As manifestações de fortuna consideradas são, conforme exposto, as constantes da tabela prevista no n.º4 do art.89.º-A da LGT, a saber: imóveis, automóveis, motociclos, barcos de recreio, aeronaves de turismo e suprimentos e empréstimos acima de determinado valor⁶.

⁴ A jurisprudência dos tribunais superiores tem sido bastante rigorosa, exigindo, por vezes, a prova da apresentação de movimentos e registos financeiros, bancários, demonstrativos da afectação desses capitais obtidos em anos anteriores à aquisição da manifestação de fortuna.

⁵ Vide Art.85.º da LGT.

⁶ Os valores a considerar são os seguintes: imóveis = ou < a €250.000,00; automóveis = ou < a €50.000,00; motociclos = ou < a €10.000,00; barcos = ou < a €25.000,00; suprimentos e empréstimos = ou < a €50.000.

Determina ainda o regime que, há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável relativamente aos bens adquiridos no ano em causa e também nos três anos anteriores, sendo relevante não só a titularidade dos mesmos, como a sua fruição por parte do contribuinte, pelo seu agregado familiar ou através de uma sociedade na qual detenha, de forma directa ou indirecta, a maioria do capital social ou tenha sede em território com fiscalidade privilegiada (Cfr. alíneas a) e b) do n.º2 do art.89.º-A da LGT).

Por seu turno, o rendimento presumido face à manifestação de fortuna evidenciada será “válido” não só para o exercício em que o mesmo é fixado, mas como também para os três anos seguintes, se verificada, nesses anos, a desproporção entre o rendimento declarado e o rendimento padrão presumido nos termos da lei.

Para , a avaliação indirecta poderá ocorrer ainda quando verificados alguns acréscimos de património ou de despesa efectuada, de valor superior a € 100.000,00 (cem mil euros), quando não houver declaração de rendimentos ou “a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.” (Cfr. alínea f) do n.º 1 do art.87.º da LGT).⁷ Ou seja, para além da tributação das manifestações de fortuna, existe a possibilidade de tributação dos acréscimos patrimoniais não justificados de valor superior a €100.000,00⁸ quando verificada a desproporção entre esse acréscimo evidenciado e o rendimento declarado pelo sujeito passivo nesse mesmo exercício. Essa divergência é, desta forma, tributada de acordo com as regras do n.º3 e n.º5 do art.89.º-A da LGT.⁹

⁷ Redacção dada pela Lei n.º 94/2009, de 01 de Setembro, lei que veio introduzir importantes alterações às regras de derrogação do sigilo bancário, prevendo diversas medidas de combate à fraude e evasão fiscais.

Esta norma “aberta” veio permitir o alargamento da possibilidade de tributação dos acréscimos patrimoniais não justificados para além dos previstos no regime “fechado” da tabela relativa às manifestações de fortuna – Cfr Rui MORAIS *Sobre o IRS*, Almedina (2008).

⁸ A Lei do Orçamento de Estado (LOE) de 2004 que introduziu esta norma, inicialmente previa a “divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou consumo evidenciados.”

⁹ É controversa esta norma introduzida com a Lei n.º94/2009, de 01 de Setembro, uma vez que oferece algumas dificuldades de conjugação com o regime previsto para a tributação das manifestações de fortuna. Na tentativa de querer abarcar todo e qualquer acréscimo de património, o legislador criou, na nossa opinião, uma inconsistência legal. Isto porque, se, à partida, um imóvel de valor inferior a €250.000,00 (duzentos e cinquenta mil euros) ficará excluído de tributação enquanto manifestação de fortuna, agora, face a qualquer desproporção evidenciada com o rendimento declarado, parece haver lugar à aplicação do mecanismo previsto nos n.ºs 3 e 5 do art.89.º-A da LGT

Para além de retirar qualquer sentido à aplicação da tributação das manifestações fortuna, parece resultar da aplicação destas normas situações de grave injustiça e inconsistência, face à ausência de rendimento presumido e à possibilidade de inclusão, à partida, neste regime, de qualquer aquisição superior a €100.000,00 (cem mil euros). É assim, mais penalizador para as aquisições de bens resultantes da aplicação da tabela do n.º4 do art.89.º-A da LGT. Questão que adiante se retomará.

2. Direito comparado

O regime da tributação das manifestações de fortuna encontra-se consagrado em vários sistemas tributários como o espanhol, o francês e o italiano, com os quais Portugal partilha algumas afinidades¹⁰.

Detemo-nos, atentas as relações de proximidade, no regime espanhol, fazendo uma breve abordagem comparativa.

Em Espanha, o regime de tributação das manifestações de fortuna, denominado por *ganâncias patrimoniales no justificadas*, encontra-se inserido sistematicamente no art. 39.º da *Lei del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (LIRPF), onde se pretende tributar rendimentos desconhecidos, omitidos pelo contribuinte, face à verificação da incoerência entre os rendimentos e património declarados e a aquisição ou detenção de bens e direitos por parte do sujeito passivo¹¹.

Ao contrário do mecanismo da tributação das manifestações de fortuna em Portugal, em Espanha não existe a identificação concreta dos bens e direitos consideradas como manifestações, nem se prevê a possibilidade de tributação de um rendimento presumido, de acordo com um rendimento-padrão que corresponde a uma percentagem do valor de aquisição da manifestação de fortuna. A norma espanhola é uma norma aberta, prevendo a tributação do acréscimo patrimonial não justificado pelo seu valor total, sendo necessário para a sua aplicação, apenas a verificação da divergência entre o rendimento e património declarados e os bens ou direitos evidenciados¹². Este acréscimo patrimonial não declarado é considerado, para efeitos de tributação, na matéria colectável global do contribuinte, não sendo inserida numa categoria do rendimento, ao contrário do que acontece em Portugal onde temos a inserção na categoria G do IRS (Cfr. alínea d) do n.º1 do art.9.º).

Tal como em Portugal, o regime espanhol prevê a inversão do ónus da prova, que impende sobre o contribuinte que terá de afastar a aplicação da presunção do rendimento através da prova de que os rendimentos já haviam sido declarados ou que não eram sujeitos a tributação.

¹⁰ Partilham o mesmo sistema jurídico de influência romano-germânico, contrastando com o sistema jurídico anglo-saxónico presente noutros países.

¹¹ Cfr. Iñaki NUÑEZ ZUBILLAGA *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – Comentários a la Ley 35/2007 y al Real Decreto 439/2007 (Garrigues)*

¹² Cfr. Jaume Cornudella MARQUES *El importe de las ganancias e pérdidas patrimoniales em Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes, PricewaterhouseCoopers, Lex Nova, 1.ª Edição, Junho 2008.*

Este regime aproxima-se mais da norma portuguesa consagrada na alínea f) do n.º1 do art.87.º da LGT, ao considerar qualquer desproporção entre o rendimento declarado e o acréscimo patrimonial evidenciado e não apenas uma determinada percentagem. Assemelha-se, também, pelo facto de não tipificar as manifestações de fortuna a considerar para efeitos de tributação, nem uma parte do seu valor a tributar. Na verdade, tal como acontece com os regimes italiano e francês¹³, o acréscimo patrimonial é tributado na totalidade do seu valor e considerado na matéria colectável global.

Ao estabelecer uma norma aberta para a aplicação deste mecanismo das manifestações de fortuna, em Espanha consagra-se um regime mais eficaz, na nossa opinião, no combate à fraude e evasão fiscais.

¹³ João Sérgio RIBEIRO, *ob. cit. Tributação Presuntiva...*

III Caracterização do regime à luz da jurisprudência dos tribunais superiores

Caracterizado o instituto da tributação das manifestações de fortuna, importa fazer uma análise da forma como a jurisprudência tem resolvido os problemas suscitados com a sua aplicação. Curaremos de destrinçar as principais questões levantadas, de que forma foram resolvidas, quer pelos tribunais e, posteriormente, pela própria lei, assim como quais as tendências que têm vindo a ser seguidas no que toca à sua aplicação.

1. Questões consolidadas

1.1. Rendimentos líquidos/rendimentos declarados

Uma das questões que foi alvo de discussão jurisprudencial foi a que esteve em torno das expressões “declare rendimentos” ou “rendimentos declarados” enunciadas no n.º1 do art.89º-A e na alínea d) do art.87º da LGT, respectivamente, na redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

De facto, a lei não determinava expressamente que tipo de rendimentos deveria ser considerado para o apuramento dos pressupostos de aplicação da avaliação por métodos indirectos, se os rendimentos líquidos ou rendimentos ilíquidos declarados pelo contribuinte.¹⁴

A jurisprudência do STA¹⁵ considerou como rendimento declarado o rendimento bruto, antes das deduções específicas ou qualquer abatimento para determinação da matéria colectável. Considerou ainda que, o que estava em causa era a capacidade aquisitiva do contribuinte e não a capacidade contributiva que pressupõe a dedução das despesas indispensáveis à obtenção do rendimento tributável. Ou seja, o rendimento ilíquido, aquele que o contribuinte declara como rendimento efectivamente obtido, antes do procedimento de liquidação. Tal interpretação normativa seguia a letra lei, tendo encontrado reforço interpretativo noutros preceitos legais, considerando, desta forma, o STA que “parece claro a que realidades se refere o legislador: trata-se daquilo que os contribuintes devem indicar e indicam à Administração, nos precisos termos em que a tal estão obrigados, como tendo sido os rendimentos obtidos durante o período temporal a que se reporta a declaração”.

¹⁴ Se o rendimento relevante para verificar a desproporção face ao rendimento padrão apurado, de acordo com a manifestação de fortuna evidenciada, era o rendimento apurado após as deduções específicas ou o rendimento declarado pelo contribuinte antes de determinar o rendimento colectável.

¹⁵ AC.STA 0468/06 de 28.06.2006

Todavia, a LOE de 2006¹⁶ veio introduzir a expressão “rendimento líquido declarado”, definindo que o rendimento relevante para determinar a desproporção com o rendimento padrão determinado nos termos da tabela do n.º 4 do art.89.º-A da LGT, face à aquisição da manifestação de fortuna, é o rendimento declarado pelo contribuinte subtraído das deduções específicas.

1.2. Acto destacável – recurso judicial art.146º-B do CPPT

A decisão de aplicação do regime de tributação por métodos indirectos prevista no art.89.º-A da LGT é passível de recurso para o Tribunal Tributário, nos termos do disposto no n.º7 do referido preceito legal¹⁷. É um processo urgente com efeito suspensivo, sendo-lhe aplicável o regime do recurso judicial da decisão de derrogação do sigilo bancário, conforme determinado no art.146-B do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

O recurso judicial deverá ser intentado no prazo de 10 (dez) dias a contar da notificação do despacho da AT que determina a aplicação deste procedimento de tributação por métodos indirectos.

Note-se que se não houver recurso de tal decisão, o procedimento de tributação por métodos indirectos torna-se definitivo não existindo a possibilidade de impugnar judicialmente o acto de liquidação do imposto.

Trata-se de uma situação contrária àquelas em que o acto de determinação da matéria colectável não é passível de impugnação autónoma – de acordo com o princípio da impugnação unitária consagrado no art. 54º do CPPT¹⁸.

A decisão de aplicação da tributação por métodos indirectos configura, desta feita, um acto destacável passível de impugnação autónoma, atendendo à relação de prejudicialidade entre o acto preparatório e o acto de liquidação¹⁹.

¹⁶ Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

¹⁷ Neste procedimento de tributação por métodos indirectos não existe a possibilidade do contribuinte lançar mão de um pedido de revisão da matéria tributável, de acordo como o disposto nos artigos 91º e seguintes da LGT. Essa limitação, em nosso entender, reflecte um tratamento mais desfavorável, atendendo à impossibilidade de recurso a uma fase de discussão graciosa e ao prazo diminuto concedido para o recurso judicial. Refira-se que, tornando-se definitiva a fixação do rendimento a colectar, o contribuinte não poderá, mais tarde, apresentar Reclamação Graciosa ou Impugnação Judicial à liquidação.

¹⁸ Cfr. Art.54º do CPPT (com a redacção conferida pela Lei nº32-B/2002, de 30 de Dezembro, quando refere:“Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”.

¹⁹ Nesse sentido Alberto XAVIER, in *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 243 e ss. ob. cit. no AC.STA 342/08, de 24.09.2008.

A propósito desta temática a jurisprudência assente do STA²⁰ dispõe que “a decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto do art.89º-A da LGT constitui acto que, embora preparatório da liquidação (em sentido estrito), assume a natureza de acto prejudicial ou acto destacável pois que, desde logo, define uma situação jurídica, inserindo-se nas relações intersubjectivas e condicionando irremediavelmente a decisão final.” Como é o caso da “decisão de avaliação da matéria colectável, desde logo, susceptível de “recurso para o tribunal tributário”, constituindo-se sobre a questão, e na falta desse “recurso”, caso decidido ou caso resolvido, de efeitos similares aos do caso julgado judiciário, pese embora as ilegalidades de que porventura enfermasse, determinantes da sua anulabilidade (actos meramente anuláveis).” – cfr. AC.STA 0342/08, 24.09.2008.

1.3. Prova testemunhal

Esclarecido o regime do recurso judicial da decisão de aplicação da tributação por métodos indirectos das manifestações de fortuna ou incrementos patrimoniais, importa, agora, salientar a questão dos meios de prova a apresentar pelo contribuinte. Esta temática tem tido tratamento unânime no seio da jurisprudência, apesar de ainda não ter correspondência na legislação tributária.

Assim, o processo previsto no art.146º-B do CPPT apenas determina a possibilidade de recurso à prova documental, nos termos do disposto no n.º3. No entanto, tal limitação, tem vindo a ser declarada inconstitucional de forma consensual pela jurisprudência.

Na verdade, esta limitação quanto aos meios de prova é contrária à Constituição por ofensa ao Princípio do Direito a um Processo Equitativo consagrado no nº4 do art.20º da Constituição da República Portuguesa de 1976 (CRP) que deve ser entendido “num sentido amplo, não só como um processo justo na sua conformação legislativa (exigência de um procedimento legislativo devido na conformação do processo), mas também como um processo materialmente informado pelos princípios materiais da justiça nos vários momentos processuais”, no qual se inclui o direito à prova, “isto é, à apresentação de provas destinadas a demonstrar e a provar os factos alegados em juízo”²¹.

Estamos perante uma inconstitucionalidade material declarada pelo Tribunal Constitucional²² e mencionada em diversos acórdãos do STA²³, que considera que o

²⁰ AC.STA 342/08 de 24.09.2008; AC.STA 188/2009 de 09.09.2009

²¹ Cfr. Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada, Volume I*, Coimbra Editora, 2007, pp. 415-416.

²² Cfr. AC.TC 646/06 de 28.11.2006 à semelhança dos acórdãos do STA, quanto a esta temática, se transcreve parte “(...) A limitação decorrente da parte final do artigo 146ºB, n.º3 do CPPT é de

mencionado n.º 3 do artigo 146.º-B do CPPT, “na parte em que determina que os elementos de prova, a acompanhar a petição, “devem revestir natureza documental”, viola o direito a um processo equitativo (artigo 20.º, n.º 4, da Constituição da República), se a prova documental for insuficiente para o contribuinte demonstrar os factos que, na sua perspectiva, suportam o direito ou o interesse que visa defender com recurso ao tribunal”.

1.4. Conceito de valor de aquisição de bens

Foi igualmente discutido e encontra algum consenso junto da jurisprudência²⁴, a problemática dos elementos a considerar para efeitos da determinação do conceito de valor de aquisição de bens, decorrente da aplicação do art.89º-A da LGT. Na verdade, tal dispositivo legal não esclarece, inequivocamente, o conceito de aquisição de bens.

A questão mostra-se pertinente se atendermos ao facto de que o rendimento padrão apurado para a verificação dos pressupostos de aplicação deste procedimento de avaliação indirecta e para a determinação da matéria colectável tem como referência o valor da aquisição das manifestações de fortuna. Não sendo a lei esclarecedora, a jurisprudência recorreu a elementos interpretativos e integradores do conceito presentes na lei tributária²⁵.

Para este efeito, a jurisprudência desempenhou um papel integrador, de interpretação no que respeita à concretização do conceito de valor de aquisição para efeitos de aplicação do regime previsto no art.89º-A da LGT: considerando que tal valor apenas compreende o valor pago, entregue pelo comprador ao vendedor, não se podendo nele considerar o montante pago a título de impostos e outras despesas, por não haver correspondência na letra da lei e por outras normas ínsitas no CIRS. Por sua vez, o STA faz referência às normas relativas à determinação das mais-valias imobiliárias que consideram valor de aquisição, aquele que serviu de base à liquidação do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis

considerar conflituante com a Lei Fundamental, enquanto se reporta à exclusão da prova testemunhal, nomeadamente por contender com o direito à tutela jurisdicional efectiva consagrado no artigo 20º da CRP.”

²³ Vide AC.STA 549/10 de 14.07.2010; AC.STA 590/07 de 07.11.2007; AC.STA 135/09 de 19.03.2009

²⁴ A título exemplificativo refira-se os AC.STA 1248/04, de 7.12.2004; AC.TCAS 1678/07 de 20.03.2007

²⁵ Prescreve o nº1 do artigo 11º da LGT que “Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. E o art. 9º do C. Civil prescreve que a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que foi elaborada e as condições temporais de aplicação (nº1), salvaguardando, porém, não poder ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (nº2).” – in AC.STA 1248/04, de 7.12.2004

(IMT) – n.º1 do art.46º do CIRS²⁶ - sendo que, a esse valor poderão acrescer as despesas necessárias e relativas à sua alienação – Cfr. alínea b) do art.51º do CIRS.

Deste modo, é considerado como valor de aquisição dos bens, ínsitos na tabela do nº4 do art. 89º-A da LGT, o valor que serviu de base para a liquidação do IMT, no caso dos imóveis, considerando-se, para o efeito, o preço efectivamente pago pelo bem, quer tenha sido efectuado no ano da liquidação do imposto, quer em anos anteriores, sendo relevante, para efeitos de aplicação do regime de avaliação indirecta, o ano da aquisição, independentemente da repartição do pagamento do seu valor.

No entanto, existe o entendimento na doutrina de que deveria ser considerado como valor de aquisição o montante do preço do bem acrescido de todas as despesas e impostos pagos com mesmo – no caso dos imóveis, o IMT suportado pelo adquirente no momento da celebração da escritura. Malgrado tal consideração, entendida como “reveladora da verdadeira capacidade económica do contribuinte”²⁷, esta não foi acolhida no seio da nossa jurisprudência.

Por conseguinte, ainda não houve qualquer alteração da lei no sentido de melhor esclarecer esta divergência.

1.5. Princípio do inquisitório

Conforme já tem vindo a ser referido, verificados os pressupostos de aplicação da avaliação indirecta do rendimento com referência às manifestações de fortuna, cessa a presunção de veracidade das declarações do contribuinte, competindo-lhe a prova de que os rendimentos declarados correspondem à realidade e de que é outra a fonte dos rendimentos necessária para assegurar a manifestação de fortuna evidenciada.

Nesse sentido, há lugar à inversão do ónus da prova cabendo ao sujeito passivo assegurar todos os meios de prova necessários para comprovar a veracidade da sua declaração de rendimentos e a ilegalidade do acto de fixação do rendimento com recurso a métodos indirectos perpetrado pela AT.

De acordo com o referido no AC.TCAS 419/04 de 18.01.2005 e AC.TCAN 636/06 de 25.01.2007²⁸ “Essa prova tanto pode ser feita através de elementos probatórios oferecidos

²⁶ “ (...), se o bem houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação de sisa.” *Vide parte do aludido preceito legal.*

²⁷ Nesse sentido João Sérgio RIBEIRO ob. cit., *Tributação Presuntiva (...)*. Assim como, AC.TCAS de 18.01.2005 e de 05.07.2005

²⁸ E ainda AC.TCAS 2085/07 de 11.12.2007; AC.TCAS 2259/08 de 04.03.2008; AC.TCAN 832/10 de 13.01.2011.

pela própria interessada (sabido que por força do disposto no art. 146º-B do CPPT, aplicável “ex vi” do disposto art. 89º-A nº 7 da LGT, o contribuinte deve justificar sumariamente, na petição do recurso, as razões da discordância com o despacho recorrido, e juntar os respectivos elementos de prova), como pode ser feita pela AT, sabido que esta deve, no âmbito da descoberta da verdade material, providenciar, oficiosamente, pela junção de todos os elementos de que disponha com interesse para a decisão da causa, designadamente aqueles que tenham sido expressamente evocados pela recorrente.”

Referem ainda os aludidos arestos que, “o ónus da prova que impende sobre o contribuinte relativo à prova tendente a afastar a manifestação de fortuna evidenciada, no mesmo n.º do citado art.º 89.º-A, deve ser concatenado com aquele outro princípio acima enunciado do inquisitório, com o carrear para os autos pela AT de todas as provas tendentes a demonstrar a realidade dos factos, de molde a operar apenas quando perante um caso em que afinal ficamos numa situação de non liquet, a decisão ser desfavorável ao contribuinte que não à mesma AT.”

Assim, o princípio do inquisitório é um dos princípios estruturais em sede de processo e procedimento tributário²⁹ defendido pela jurisprudência como basilar para a prossecução do interesse público e descoberta da verdade material.

Nas palavras do Juiz Conselheiro Jorge LOPES DE SOUSA³⁰, por diversas ocasiões referenciado nos mencionados acórdãos aqui em análise “ (...) ao contrário do que acontece no processo civil, no processo tributário a Administração...não é titular de um interesse oposto ao do particular, antes está legal e constitucionalmente obrigada a actuar exclusivamente subordinada ao interesse público e com imparcialidade, tanto nos processos administrativos, como nos judiciais (art. 266º n.ºs 1 e 2 da CRP e 55º da LGT). (...) o interesse da descoberta da verdade material que a imposição de tal obrigação consubstancia, leva a concluir que é este e não o princípio da verdade formal o que vigora no processo tributário.”

Deste modo, concluem os referidos acórdãos que “trata-se do interesse público na descoberta da verdade material que enforma tal princípio “.

Quanto ao processo tributário, discorrem os aludidos arestos que “por outro lado, o próprio Tribunal pode e deve diligenciar (oficiosamente, a requerimento, ou por sugestão das partes), pela obtenção de todos os elementos probatórios que revelem ter interesse para a boa decisão da causa, poder que dimana ou provém do princípio do inquisitório que vigora, como princípio estruturante, no processo judicial tributário e que significa que o Juiz não só

²⁹ Artigos 58º, 72º e 99º da LGT e artigos 50º e 114º do CPPT

³⁰ In *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado, 2.ª edição, revista e aumentada, 2000, VISLIS, pág. 124.*

pode, como deve, realizar todas as diligências que considere úteis ao apuramento da verdade, designadamente o de ordenar a junção de todos os documentos necessários para a apreciação das questões postas no processo, princípio esse que hoje tem consagração expressa no art. 99º da LGT e no art. 13º do CPPT.”

Assim, a inversão do ónus da prova que decorre da aplicação da avaliação por métodos indirectos nos termos do disposto no art.89º-A da LGT, implica, para além dos meios de prova que deverão ser apresentados pelo contribuinte para obstar à sua aplicação, que a AT leve ao processo os elementos probatórios que se encontram na sua posse³¹ e que assegure o cumprimento de todas as diligências requeridas pelo contribuinte, necessárias à prossecução do interesse público e descoberta da verdade material. Competindo ao tribunal o mesmo desígnio na esteira do princípio do inquisitório, sustentáculo do processo tributário.

1.6. Suprimentos vs Prestações Suplementares

Outra das questões que a nossa jurisprudência tem vindo a debater é a interpretação do quadro plasmado no nº4 do art.89º-A da LGT, visando o esclarecimento das verbas tipificadoras dos bens considerados pelo legislador como manifestações de fortuna: se são taxativas ou se permitem a inclusão de outros indicadores para além dos legalmente previstos.

O mencionado quadro considera na verba 5, a título de manifestação de fortuna, os “Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a €50.000,00”, a que corresponde um rendimento padrão de 50% do valor anual. No entanto, nalguns casos, a AT considerou subsumível a previsão legal as prestações suplementares, equiparando-as aos suprimentos e empréstimos.

Apesar do exposto, a jurisprudência mais recente tem sido unânime³² quanto à não inclusão das prestações suplementares no conceito de “suprimentos e empréstimos”. Tais desideratos têm contribuído para uma melhor interpretação e entendimento do referido quadro das manifestações de fortuna/rendimento padrão inserto no n.º 4 do art.89º-A da LGT.

Os acórdãos que versam esta temática distinguem o regime jurídico destas duas figuras à luz do Código das Sociedades Comerciais (CSC), concluindo que “é irrefutável a afirmação de que estamos na presença de realidades singulares, típicas, e, por isso,

³¹ Como é o caso do acesso às escrituras públicas dos contratos de compra e venda dos imóveis e contratos de crédito que integram o procedimento de liquidação do IMT e do IMI que se encontram na posse da AT.

³² Acórdãos analisados – AC.TCAN 1561/08.1BEPRT, de 18.06.2009; AC.TCAS 2715/08, de 09.12.2008; AC.STA 579/2009, de 08.07.2009

inconfundíveis.”³³ Consideram ainda que o aditamento da alínea c) ao n.º2 do art.89º-A da LGT ³⁴é esclarecedor quanto à intenção do legislador que, não podendo desconhecer a figura das prestações suplementares, optou por determinar apenas “os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade (...)”. Acresce que, atenta a natureza subsidiária da avaliação indirecta prevista no n.º1 do art.85º da LGT e ao facto de que só poderá ocorrer se a lei assim o determinar – n.º1 do art.81º da LGT –, os tribunais superiores rejeitam a possibilidade de inclusão das prestações suplementares, sob pena de, ao se permitir tal desígnio, estarmos perante uma ilegalidade, por violação do princípio da tipicidade fechada distintiva do regime da avaliação indirecta.

O AC.STA 579/2009, de 08.07.2009 vai mais longe e caracteriza o regime da tributação das manifestações de fortuna – uma das formas de tributação por métodos indirectos – como sendo a mais “automática” e “expedita” forma de tributação, visto não haver especiais exigências de fundamentação e de se cingir à mera verificação das manifestações de fortuna patentes na esfera patrimonial do contribuinte face à desproporção dos rendimentos declarados. Considera, deste modo, que estamos perante “normas de incidência objectiva de IRS, deslocadas embora do respectivo Código, integradoras do conceito de “acréscimos patrimoniais não justificados” a que alude a alínea d) do n.º1 do art.9º do Código do IRS, daí que os conceitos que utilizam sejam insusceptíveis de integração analógica pois que a incidência constitui matéria sujeita à reserva de lei fiscal (artigos 165º, n.º1 alínea i) e 103.º n.º2 da Constituição da República e n.º4 do artigo 11.º da LGT) ”.³⁵

Concluindo, os arestos aqui analisados refutam a possibilidade de aplicação analógica das normas previstas quanto à tributação das manifestações de fortuna, caracterizando-as como um regime taxativo, sujeito a uma tipicidade fechada, que compreende normas de incidência objectiva, concretizadoras dos chamados “incrementos patrimoniais”, pelo que, tudo o que não se encontrar expressamente previsto não pode ser abrangido por esta forma de tributação indirecta da matéria colectável.

Deste modo, o legislador, ciente desta realidade e na incessante procura do combate à fraude e à evasão fiscais, não pode ficar indiferente à possibilidade de previsão destas figuras similares às manifestações de fortuna, devendo, em nosso ver e a jeito de sugestão, incluir no quadro normativo da tributação das manifestações de fortuna as prestações suplementares.

³³ AC.TCAN 1561/08.1BEPRT, de 18.06.2009

³⁴ Introduzido pela Lei 107-B/2003, de 31.12

³⁵ Cfr. referido acórdão.

1.7. Declaração de substituição

Diversos acórdãos versam sobre a temática da consideração ou não, para efeitos de decisão final do recurso judicial apresentado nos termos do disposto nos nºs 7 e 8 do art.89.º-A da LGT, de factos supervenientes à propositura da acção, ou mesmo de factos não considerados para efeitos de determinação da matéria colectável no procedimento de avaliação por métodos indirectos. A jurisprudência é unânime quanto ao entendimento de que, embora o contribuinte não tenha efectuado a produção de prova que lhe competia nos termos do n.º3 do art.89º-A da LGT perante a AT, não perde a oportunidade de a fazer, posteriormente, em sede de recurso judicial.

Na realidade, havendo factos jurídicos supervenientes relevantes para a boa decisão da causa, não poderão os mesmos ser desconsiderados, sob pena de violação do previsto no art.663º do Código de Processo Civil (CPC) - aplicado ao processo tributário por força do disposto na alínea e) do art.2.º do CPPT - que determina a obrigação da “sentença tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à proposição da acção, de modo que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão.” Pressupõe, no entanto, que a nova factualidade tenha eficácia nos factos jurídicos controvertidos a serem decididos pelo tribunal.

Nos AC.STA 390/07 de 06.06.2007 e AC.STA 37/09 de 28.01.2009 atende-se ao supra explicitado, possibilitando-se a entrega de uma declaração de substituição de rendimentos por parte do sujeito passivo ao qual foi aplicado o procedimento de fixação da matéria colectável por métodos indirectos.

Esta declaração superveniente influi os critérios de aplicação da tributação das manifestações de fortuna, uma vez que, com a entrega de uma nova declaração de rendimentos, em substituição de outra, em que sejam declarados rendimentos de valor superior à primeira, poder-se-á não verificar os pressupostos necessários para a aplicação dessa forma de tributação indirecta. Como seja, a falta da verificação da desproporção de 50% (cinquenta por cento), para menos, entre o rendimento presumido, face à constatação da manifestação de fortuna evidenciada pelo sujeito passivo, e o rendimento declarado.

Sendo de fulcral importância para a decisão da causa, existindo a possibilidade do contribuinte apresentar declarações de substituição (por um período de tempo alargado, sob determinadas circunstâncias), o tribunal pode decidir considerando os novos factos apresentados. No entanto, e conforme refere o AC.STA 37/09 de 28.01.2009, apesar de se presumirem verdadeiras as declarações do contribuinte apresentadas nos termos da lei – n.º1 do art.75º - e de competir à AT a liquidação do imposto com base nessas declarações, “não nos

podemos esquecer, como expressamente refere o nº2 do art.59º do CPPT ...“ que “... o apuramento da matéria tributável far-se-á com base na declaração do contribuinte desde que forneçam à AT os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributável.” Se confrontado com pedidos de esclarecimentos relativos à sua situação tributária por parte da AT o contribuinte nada disser ou provar, não poderá ser aceite a declaração de substituição. Neste caso, a declaração de substituição só é aceite *a posteriori*, sendo possível a verificação pelo tribunal dos pressupostos de aplicação da tributação das manifestações de fortuna, se o contribuinte, questionado pela AT quanto ao novo procedimento de liquidação do imposto, consiga provar a veracidade das suas declarações.

Por conseguinte, “a alteração dos rendimentos inicialmente declarados (após o envio do projecto de decisão em que se propõe a fixação da matéria tributável de IRS por avaliação indirecta), sem que o contribuinte faça prova do valor e da origem dos rendimentos acrescidos, constitui um “artifício” e uma forma de evitar a tributação pelo rendimento padrão, obtendo dessa forma um benefício ilegítimo.”³⁶

2. Questões controvertidas

2.1. O regime da alínea d) do art. 87º vs O regime da alínea. f) do art. 87º da LGT

Conforme já referido, com o objectivo do combate à fraude e à evasão fiscais, a Lei nº30-G/2000, de 29 de Dezembro, introduziu a possibilidade de tributação, em sede de IRS, das manifestações de fortuna prevendo uma nova forma de tributação por métodos indirectos.³⁷ A constatação dos pressupostos de aplicação de avaliação indirecta implica a inversão do ónus da prova por derrogação do princípio da presunção de veracidade das declarações do contribuinte, vertido no n.º1 do art.75º da LGT.

No mesmo sentido, na LOE de 2005³⁸ o legislador introduziu a alínea f) ao art. 87º da LGT, assim como, uma nova redacção ao n.º3 do art.89.º-A do mesmo diploma, prevendo a faculdade de tributação de acréscimos patrimoniais ou consumos evidenciados reveladores de

³⁶ AC.STA 37/09 de 28.01.2009

³⁷ Vide Joaquim PINA MOURA e Ricardo SÁ FERNANDES *ob. cit.*

³⁸ Lei nº55-B/2004, de 30.12

uma desproporção de, pelo menos, um terço em relação aos rendimentos declarados pelo contribuinte³⁹.

Importa referir de que forma estes dois regimes têm sido aplicados e interpretados pela jurisprudência, como se distinguem ou se complementam, quais as orientações e tendências seguidas. Da apreciação desta matéria, por parte dos tribunais superiores, e na tentativa de destrinçar a aplicação de um e outro regime, apareceram importantes, embora escassos, contributos para a caracterização deste instituto jurídico.

No AC.TCAN 1695/08.2BEPRT, de 22.01.2009, o contribuinte (recorrente) comprou diversos imóveis pelo valor de €393.500,00, no exercício de 2006, tendo declarado para efeitos de IRS o montante de €32.714,29. Por sua vez, a AT (recorrida) determinou que se encontravam verificados os pressupostos para aplicação da tributação por métodos indirectos, de acordo com o regime previsto na alínea f) do n.º1 do art.87º e dos n.ºs 3 e 5 do art.89º-A da LGT, considerando a divergência superior a um terço entre os rendimentos declarados pelo sujeito passivo e o acréscimo patrimonial evidenciado no mesmo ano.

A questão em apreço neste aresto, era a de saber se a AT, naquela situação, teria agido correctamente ao lançar mão do procedimento de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos de acordo com o disposto na alínea f) do n.º1 do art.87º e do n.º5 do art.89º-A da LGT ou, se deveria tê-lo efectuado nos termos do disposto da alínea d) do n.º1 do art.87º e dos n.ºs 1 e 4 do art.89º-A da LGT.

O acórdão distingue estas duas formas de tributação, afirmando “que não há coincidência entre as *fattispecies* dos art.87.º, alínea d) e 89.º-A, n.º1, por um lado, e da alínea f) do art.87.º, por outro.”. Considera que a previsão legal da alínea d) do art.87º, relativa às manifestações de fortuna, se trata de um “regime especial de avaliação indirecta” em relação à alínea f) do mesmo artigo, consubstanciado na aquisição de determinados bens que o legislador entendeu dar relevo e tratamento diverso, prevendo que só a partir de determinada desproporção com o rendimento padrão resultante da aplicação da tabela do nº4 do art.89º-A é que se poderá lançar mão da tributação por métodos indirectos.

A alínea f) surge, deste modo, no entender do Tribunal, com o intuito de abranger aquelas situações de consumo ou despesa, acréscimos patrimoniais não considerados pelo regime regra e restritivo da alínea d), não tendo assim, qualquer carácter revogatório, sob pena de esvaziar de sentido a aplicação dessa alínea conjugada com o quadro previsto no n.º4 do art.89º-A.

³⁹ Conforme já referido, a Lei n.º94/2009, de 01 de Setembro, alterou a redacção da alínea f) do art.87.º da LGT prevendo que a avaliação indirecta poderá ocorrer verificado “acrécimo patrimonial ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a €100.000,00 (...)”

A mesma decisão lança a discussão, sem se pronunciar, quanto à introdução pela LOE para 2009 do n.º2 ao art.87.º que dispõe o seguinte: “no caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação da alínea d) e da alínea f) do número anterior, a avaliação indirecta deve ser efectuada nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 89º-A”⁴⁰.

Todavia, o STA no AC 660/10, de 15.09.2010, acolhe um entendimento diferente. Na sua opinião “não existe qualquer incompatibilidade entre o disposto nas alíneas d) e f), ambas do art.87º da LGT”, contrariando a posição sufragada pelo TCAN. A alínea f) pretendeu abranger quaisquer situações não previstas na alínea d), incluindo os imóveis, com o intuito de não “escaparem” todas e quaisquer aquisições que, apesar de valor inferior a €250.000,00 – e, por isso, fora do alcance da alínea d) –, uma vez demonstrada a desproporção de rendimento declarada superior a um terço com aquele valor, fosse aplicada a avaliação por métodos indirectos com recurso a alínea f) do art. 87º. Isto é, “na citada alínea f) enquadram-se todas as situações de acréscimo patrimonial ou de consumo que não caibam no âmbito da alínea d) do art.87º e do n.º 4 do art. 89º-A da LGT.” Conclui, o mesmo acórdão, dizendo que “(...) não existe aqui qualquer incompatibilidade entre as duas alíneas no que refere a imóveis. Com efeito, se o valor de aquisição for de montante superior a 250.000,00 euros, verificados os restantes requisitos, aplica-se a alínea d); se for de valor inferior e verificados os restantes requisitos da alínea f), aplica-se esta alínea.”.

Ora, posto isto, não podemos deixar de tecer algumas considerações acerca desta posição que, em nosso entender, é fundamental para a aplicação deste regime. Não se compreende a posição do STA, que, por absurdo, salvo o devido respeito, pretende que para imóveis de valores inferiores ao estabelecido no quadro inserto no nº4 do art.89º-A da LGT seja quantificado, nalgumas situações, um valor a tributar superior ao determinado por aplicação do mecanismo da tributação das manifestações de fortuna a imóveis de montante muito superior. Raciocínio que adiante se retomará a propósito das reflexões quanto à aplicação deste regime.

2.2. Derrogação sigilo bancário

O regime da derrogação do sigilo bancário previsto no art.63º-B da LGT, introduzido pela Lei nº30-G/2000, de 29 de Dezembro, no capítulo das medidas de combate à fraude e evasão fiscais, tem sido alvo de algumas alterações legislativas no sentido de permitir um maior alcance por parte da AT no acesso às contas bancárias dos contribuintes. Dúvidas não

⁴⁰ Cremos que esta questão é controversa e ainda não foi devidamente explorada pela jurisprudência – será matéria de reflexão e maior exposição no final do presente trabalho.

restam de que consiste num instrumento importante no combate à fuga aos impostos e que possui uma relevante conexão com o regime da tributação das manifestações de fortuna.

Contudo, não nos vamos aqui deter na análise do regime jurídico da derrogação do sigilo bancário, cingir-nos-emos, apenas, a fazer uma breve análise da forma como este tem vindo a ser tratado pela jurisprudência no que se refere à tributação das manifestações de fortuna.

Assim, importa destacar o disposto nas alíneas b) e c) do n.º1 do aludido artigo que prevê a possibilidade de acesso às contas bancárias por parte da AT quando esteja em causa a aplicação do estatuído no n.º1 do art.89.º-A da LGT, quer quanto às manifestações de fortuna, quer quanto aos acréscimos patrimoniais não justificados – Cfr. alínea f) do art.87º (*ex vi* da alínea c) do n.º1 do art.63º-B da LGT), aditada com a Lei nº55-B/2004, de 30 de Dezembro.

Desta forma, “quando se verificarem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigida”⁴¹ ou de acréscimos patrimoniais não justificados, nos termos do preceituado no art.89.º-A, a AT pode lançar mão deste tipo de procedimento. Resta-nos saber se as especiais exigências de fundamentação, previstas no n.º2 do art. 63.º-B, se devem respeitar, nestes casos, ou, se basta a prova dos pressupostos da aplicação da tributação das manifestações de fortuna.

Antes do aditamento da alínea f) ao n.º 1 art.87º da LGT, o TCAN entendia que a decisão de derrogação do sigilo bancário só podia ocorrer no caso de impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável, não bastando a mera invocação. Assim competia à AT o “ónus de alegação de prova de que se verificam todos os factos que integrem o fundamento previsto na lei para que se possa derrogar a regra geral do sigilo bancário, não lhe bastando invocar os pressupostos jurídicos para essa derrogação, mormente que se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável nos termos do art.88º da LGT, antes lhe competindo enunciar e demonstrar elementos factuais justificativos e persuasivos dessa invocada impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e dessa necessidade de avaliação indirecta.” Refira-se que para a aplicação da alínea f) do n.º1 do art.87.º, não é exigida fundamentação rigorosa, basta a mera constatação da desproporção entre a despesa ou consumo efectuado com o acréscimo patrimonial evidenciado ou a ausência de declaração de rendimentos, para que se inverta o ónus da prova. Ora, no procedimento de derrogação do sigilo bancário⁴², verificando-se a aplicação da alínea f) do n.º1 do aludido art.87º, coloca-se a

⁴¹ Alínea b) do n.º1 do art.63º-B da LGT

⁴² Para efeitos da aplicação da alínea c) do n.º1 do art.63º-B da LGT (sem necessidade de audição prévia ou consentimento do contribuinte).

questão de saber em que medida poderá ser exigido “um especial dever de fundamentação”⁴³ por parte da AT “com expressa menção dos motivos concretos”⁴⁴ que a justifica, conforme previsto para os demais casos previstos na lei.

O AC.STA 834/09 de 16.09.2009 vem, a este propósito, estabelecer que “as decisões da AT de acesso a informações e documentos bancários referidos no art.63.º-B da LGT devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integram o relatório de fiscalização tributária.” Esta mera declaração de concordância parece exigir apenas que se faça menção da verificação dos pressupostos de aplicação do art.89.º-A que, por si só, não tem especiais exigências de fundamentação, conforme referido.

No entanto, refere ainda o mencionado acórdão que “a possibilidade de derrogação do sigilo bancário, em tais situações, tem de ser ponderada à luz de um critério de proporcionalidade, adequação e necessidade, verificando-se este quando a AT não tenha à sua disposição outras formas de aceder à informação pretendida.”

2.3. Ónus da Prova

Todos os acórdãos, aqui em análise, aludem o tema do ónus da prova que se encontra intrinsecamente ligado ao instituto jurídico da tributação das manifestações fortuna. Na verdade, a Lei n.º30-G/2000, de 29 de Dezembro, conforme diversas vezes referido, introduziu uma importante alteração quanto às regras do ónus da prova, criando a possibilidade de cessação da presunção da veracidade das declarações do contribuinte, plasmada no n.º1 do art.75.º da LGT, face à verificação da existência de uma manifestação de fortuna cujo valor evidencie uma desproporção com os rendimentos declarados. Essa constatação veio permitir à AT lançar mão da avaliação indirecta com recurso a presunções de rendimento, competindo ao contribuinte a prova de que os “rendimentos declarados correspondem à realidade (inversão do ónus da prova) e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as manifestações de fortuna evidenciadas é outra – Cfr. artigos 87º, alínea d) e 89º-A, n.º3 ambos da LGT.”⁴⁵

Assim, à AT compete a demonstração de que se encontram reunidos os pressupostos legais de aplicação da tributação por métodos indirectos, ou seja, a verificação da existência de uma manifestação de fortuna que possa determinar a tributação de um rendimento presumido. Por outro lado, cabe ao sujeito passivo a prova para afastar o facto presumido, o

⁴³ AC.TCAN 879/07 de 20.12.2007

⁴⁴ Cfr. n.º2 do art.63º-B da LGT

⁴⁵ AC.TCAN 1198/05.7BEVIS de 26.01.2006 e AC.TCAN 0615/07.6BECBR de 23.04.2009

excesso de quantificação do rendimento que resulta da verificação dos factos indiciadores dessa presunção⁴⁶. A prova da AT é, deste modo, quanto à verificação dos pressupostos de aplicação da tributação das manifestações de fortuna, a prova do “indício ou facto base da presunção (valor das manifestações de fortuna)”⁴⁷, uma posição vinculada⁴⁸ que se traduz na mera constatação dos factos base da presunção a aplicar, competindo ao contribuinte o afastamento da aplicação do “facto presumido (rendimento imputado ao sujeito passivo)”⁴⁹, demonstrando que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que é outra a fonte do rendimentos evidenciada pela manifestação de fortuna⁵⁰.

Numa interpretação literal do n.º3 do art.89º-A da LGT, exige-se que o contribuinte efectue a prova do valor da manifestação de fortuna evidenciada e não do valor do rendimento presumido resultante da verificação dessa aquisição de bens, consumo ou despesa.

Muitas questões se levantam quanto à aplicação desta norma no que concerne à aplicação dos seus conceitos e prova necessária ao afastamento da sua aplicação, algumas dessas questões, abordadas pela jurisprudência, irão ser mencionadas nos próximos pontos.

2.4. Fonte vs Origem do rendimento

A jurisprudência tem-se debruçado sobre a forma como deverá ser efectuada a prova exigida ao contribuinte para afastar a presunção de rendimento aplicado pela AT após a verificação dos pressupostos de tributação relativos à manifestação de fortuna, nos termos do disposto no n.º3 do art.89º-A da LGT. Não tem sido clara para a jurisprudência a interpretação da lei no sentido de saber se ao sujeito passivo cabe a prova da fonte (proveniência) dos rendimentos ou da sua afectação.

A jurisprudência do TCAS, em consonância com o STA, tem dado prevalência ao critério da afectação, em detrimento do critério da demonstração da proveniência, em contradição aparente com o disposto no n.º 3 do art.89.º-A da LGT.

O TCAS entende, assim, que “a prova exigida ao contribuinte é apenas quanto à fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, por forma a determinar se as mesmas foram

⁴⁶ N.º 3 do art.74.º da LGT

⁴⁷ Cfr. João Sérgio RIBEIRO ob. cit. *Tributação Presuntiva (...)*

⁴⁸ Verificação de pressupostos de facto, previstos na lei, para a determinação automática de um rendimento presumido.

⁴⁹ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, ob. cit. *Tributação Presuntiva (...)*

⁵⁰ Nesse sentido, vide o AC.STA 01211/09, de 17.03.2010 – Sumário: “I - Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (artigo 74.º, n.º3 da LGT). (...)”

omitidas à declaração para efeitos de IRS.” Sendo bastante que o contribuinte prove que “mobilizou, no ano a que respeita a aquisição e no ano imediatamente anterior, capitais que detinha em conta de depósito a prazo, de montante suficiente para efectuar a aquisição em causa, cujo pagamento foi efectuado ao longo dos anos.” Concluindo que “não carece o contribuinte, para efeitos de ilidir a referida presunção, de demonstrar a forma como adquiriu esses capitais (a menos que estivesse demonstrado que os mesmos foram gerados no próprio ano), pois o que está em causa é apenas averiguar se foram ou não omitidos rendimentos na declaração do próprio ano”⁵¹. Acrescenta ainda que “não se pode olvidar que está em causa apenas a determinação da matéria tributável para efeitos de IRS do ano [da aquisição] e que só relativamente a este ano funciona a inversão do ónus da prova, que faz recair sobre o contribuinte a prova da veracidade dos rendimentos declarados”.⁵²

O mesmo tribunal entende que o contribuinte não necessita de fazer a prova do facto gerador dos rendimentos utilizados para a obtenção da manifestação de fortuna, uma vez que o que está em causa é avaliar se esses rendimentos foram ou não suprimidos na declaração de rendimentos respeitante ao ano da sua aquisição.

Concluem os mencionados acórdãos do TCAS que “poderia o legislador ter estabelecido que compete aos contribuintes a prova da forma como adquiriram os meios que lhes permitem determinadas manifestações de fortuna, sob pena de avaliação indirecta do rendimento tributável. Mas, a nosso ver, a lei não foi tão longe, ficando-se pela inversão do ónus da prova da veracidade dos rendimentos declarados no ano em causa, bastando ao contribuinte demonstrar que os meios que lhe permitiram as manifestações de fortuna em causa não estavam sujeitos a declaração nesse ano.”⁵³. Logo, não se pretende, no entendimento do TCAS, que o contribuinte efectue a prova da origem dos rendimentos obtidos noutros anos para além daquele em que se verificou a manifestação de fortuna, bastando a prova da afectação desses rendimentos à ostentação de riqueza evidenciada. Isto porque, o objectivo deste regime é tributar os rendimentos omitidos na declaração de rendimentos do ano da constatação da manifestação de fortuna e não os relativos a anos anteriores.

⁵¹ AC.TCAS 649/05 de 05.07.2005

⁵² Nesse sentido, refira-se os acórdãos TCAS: 2259/08 de 04.03.2008, 2284/08, de 06.04.2008, 2605/08 de 23.09.2008, 2821/08 de 13.01.2009, 3204/09 de 09.06.2009.

⁵³ AC.TCAS 4593/11 de 23.03.2011

2.5. Determinação da matéria colectável – justificação total/justificação parcial da fonte rendimento da manifestação de fortuna

Um dos principais problemas ainda não esclarecidos deste instituto jurídico, que tem vindo a ser alvo de grande discussão jurisprudencial, é em que medida poderá o contribuinte afastar a presunção do rendimento legalmente determinado, assim como, de que forma poderá ser relevada a justificação parcial da fonte da manifestação de fortuna evidenciada na determinação da matéria colectável.

Atentas as divergências jurisprudenciais quanto a esta matéria, optamos por dividir as orientações preconizadas pelos tribunais superiores em dois pontos essenciais:

a) Justificação total vs justificação parcial do valor da manifestação de fortuna como forma de afastar a aplicação do regime de tributação das manifestações de fortuna.

A jurisprudência do TCAS deu relevância à justificação parcial da fonte das manifestações de fortuna como forma de afastar a aplicação da presunção do rendimento, permitindo a dedução do valor justificado, ao valor da aquisição da manifestação de fortuna e, deste modo, inviabilizando a verificação dos pressupostos de aplicação deste regime de tributação indirecta do rendimento⁵⁴.

No entanto, cremos, desde logo, que essa perspectiva não é viável atendendo a que não encontra suporte no regime legal estabelecido, que releva como facto base – para a verificação da discrepância entre o valor declarado pelo contribuinte e o montante do rendimento presumido a tributar – o valor de aquisição do bem. Ou seja, o rendimento padrão é determinado por referência ao valor de aquisição da manifestação de fortuna (no caso dos imóveis 20% do valor, se superior a €250.000,00 e se houver uma desproporção de 50%, para menos, em relação ao rendimento declarado. Verificados estes pressupostos de tributação indirecta, o contribuinte deverá demonstrar que correspondem à realidade os rendimentos declarados em sede de IRS – tendo de justificar que a fonte da manifestação de fortuna teve origem em rendimentos que não carecem de ser declarados para efeitos de tributação. Deste

⁵⁴ AC.TCAS 2259/08 de 04.03.2008 e mencionado no AC.TCAN 352/08.4BEVIS de 19.02.2009, “Após a justificação parcial, haverá que verificar se o montante não justificado assume grandeza que ainda permita a sua qualificação como manifestação de fortuna nos termos do art. 89º-A da LGT e, na negativa, está vedada à AT a possibilidade de proceder à tributação por métodos indirectos ao abrigo daquele preceito legal - «*tudo se passa como se o prédio adquirido apenas tivesse custado*» ... «*o valor sem causa*», isto é, o valor não justificado.”

modo, “o rendimento padrão serve assim, numa primeira fase, para verificar se ocorrem os pressupostos legais para o recurso a métodos indirectos de determinação do rendimento tributável. E uma vez provados esses pressupostos, passa a competir ao sujeito passivo o ónus de prova da ilegitimidade do acto por erro nos pressupostos, pela demonstração de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada (...)”.

Neste caso, acrescenta ainda o referido acórdão que, “ para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”. A justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos globais que permitiram tal manifestação de fortuna.”⁵⁵

No mesmo sentido, veja-se o AC.STA 234/08 de 16.04.2008, onde se determina que a “prova de que os rendimentos declarados correspondem à realidade”, efectuada pelo contribuinte quando confrontado com a tributação por métodos indirectos, é o “único obstáculo” a este tipo de avaliação. Sendo que, se tal prova não for realizada, deparamo-nos com uma situação de rendimentos omitidos, por não declarados, justificando-se, deste modo, o recurso à tributação das manifestações de fortuna.

Assim, sufragamos o mesmo entendimento de que não existe suporte legal quanto à consideração da justificação parcial da manifestação de fortuna como forma de inviabilizar a aplicação da avaliação indirecta do rendimento, uma vez que, o valor de aquisição das manifestações de fortuna, enquanto facto base do qual se parte para a presunção do rendimento tributável, deve ser cabal e totalmente justificado pelo contribuinte, e não apenas parcialmente, “sob pena de aplicação do disposto no n.º4 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (rendimento padrão) ”⁵⁶.

b) Justificação total vs justificação parcial na determinação do rendimento tributável

Nesta hipótese, a situação a analisar parte do mesmo pressuposto, isto é, qual a interpretação a dar ao regime da tributação das manifestações de fortuna se o contribuinte

⁵⁵ AC.STA 734/09 de 19.05.2009, no mesmo sentido quanto à necessidade de justificação total AC.STA 761/08 de 28.01.2009, AC.STA 403/09 de 27.05.2009 e AC.STA 234/08 de 16.04.2008 - “O valor justificado por outras fontes de rendimento ou património releva apenas para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas, no caso concreto, foram adquiridas com aquele valor (eventualmente com o rendimento declarado).”

⁵⁶ Seguimos o preconizado no AC.TCAS 1090/06 de 20.04.2006

conseguir provar apenas parcialmente a origem dos rendimentos que lhe viabilizaram o acréscimo patrimonial em que se consubstanciou a manifestação de fortuna.

Se, por um lado, a justificação parcial não afasta a aplicação em “abstracto” dos pressupostos legais da avaliação indirecta dos rendimentos, que permitiram a manifestação de fortuna evidenciada; por outro lado, tem vindo a ser equacionado pela jurisprudência dos tribunais superiores, a consideração dessa justificação parcial para efeitos da quantificação do rendimento presumido a tributar.

O AC.STA 734/09 de 19.05.2010⁵⁷ entende que “no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS, (...) a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto”.

Na verdade, o n.º 4 do art.89º-A da LGT apenas permite que seja determinado um valor diferente do fixado pelo rendimento padrão, se a AT encontrar “indícios fundados” para estabelecer um rendimento superior de acordo com os critérios previstos no art.90º da LGT. Todavia, preconiza o mencionado aresto que será “outra a solução imposta pelo espírito do sistema, conformado pelos princípios constitucionais e legais pertinentes atendendo à natureza das normas em causa”, apresentando para o efeito cinco argumentos.

O primeiro argumento considera que as normas estabelecidas no nº4 do art.89º-A da LGT, quando está em causa a quantificação do valor do rendimento presumido a tributar por referência ao valor da manifestação de fortuna evidenciada, são “normas de incidência objectiva de IRS, integrantes da norma contida na alínea d) do n.º1 do artigo 9.º” do CIRS⁵⁸.

Nesse sentido, continua o mencionado acórdão, as presunções contidas nesse normativo legal da tributação das manifestações de fortuna, deverão admitir sempre prova em contrário quando esteja em causa a fixação do rendimento a tributar, atento o disposto no art.73.º da LGT⁵⁹. Desta feita, enquanto normas de incidência objectiva, ou integradoras dessas

⁵⁷ Acórdão do Pleno do STA da Secção de Contencioso Tributário em que é relatora a Juíza Conselheira Isabel Marques da Silva, é um acórdão inovador quanto a esta temática e apresenta, de forma sistemática, uma argumentação que seguimos de modo quase literal.

⁵⁸ Cfr. José Guilherme XAVIER de BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 368/369, nota 415 – O mesmo autor considera que mais tarde ou mais cedo estas normas previstas na LGT, enquanto normas de incidência real para as quais remete a alínea d) do n.º1 do art.9.º do CIRS (incrementos patrimoniais não justificados), passarão a integrar o CIRS. Tal como acontece com o referido direito espanhol.

⁵⁹ Art.73º da LGT “As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”

normas, estão sujeitas à regra da “proibição de presunções legais absolutas de rendimento derivada do princípio da capacidade contributiva”⁶⁰.

Assim, admitindo-se que o rendimento presumido, sujeito a tributação por referência ao valor de uma determinada manifestação de fortuna (rendimento padrão), não seja passível de justificação parcial por parte do contribuinte, constitui “uma clara e directa violação do artigo 73.º da LGT, pois sendo a situação em apreço uma daquelas que bule com a incidência objectiva do IRS, há que dar à parte desfavorecida com esta presunção a possibilidade de a ilidir, mediante prova em contrário (n.º2 do artigo 350.º do Código Civil).”.

Alude ainda a referida decisão que, ao não ser admitida a possibilidade de justificação parcial do valor da manifestação de fortuna para a determinação da quantificação do incremento patrimonial não justificado, poderemos estar perante a tributação de forma igual de situações diversas, quando a “Constituição parece impor tratamento tributário diverso, em conformidade com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais”.⁶¹

O acórdão, aqui exaustivamente analisado, adianta mais um quarto argumento, invocando a “*natureza subsidiária da avaliação indirecta*” – n.º2 do art.85.º da LGT. Sendo que, se o n.º4 do art.89º-A da LGT permite à AT a fixação de um rendimento superior ao estabelecido pelo rendimento padrão quando existam “indícios fundados”, de acordo com os critérios previstos no art.90º da LGT, então, nessa mesma medida deverá ser concedida ao contribuinte a possibilidade de lhe se fixado um valor inferior – em consonância com o princípio do Estado de Direito Democrático plasmado no art.2º da CRP, que visa um “justo equilíbrio” e uma “paridade de *posições jurídicas recíprocas*, nas situações em que não se vislumbra que um interesse público de especial relevo imponha solução diversa”.⁶²

Finalmente, o citado aresto, faz referência à opinião de João Sérgio RIBEIRO quando propugna uma interpretação extensiva da norma aqui em análise, permitindo a justificação parcial da manifestação de fortuna, defendendo que o rendimento justificado deverá ser

⁶⁰ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, em especial pp. 497/498.

⁶¹ Salienta ainda o referido acórdão, nesta linha de interpretação, que “mal se compreenderia, à luz dos referidos princípios, que, perante contribuintes relativamente aos quais se verificassem os pressupostos legais do recurso à avaliação indirecta por “sinais exteriores de riqueza” e que tivessem adquirido imóveis de valor idêntico, o contribuinte que nada justificou fosse tributado em sede de categoria G de IRS por montante exactamente igual ao contribuinte que justificou que parte significativa da fonte do acréscimo patrimonial não justificado lhe adveio do recurso a um empréstimo bancário, acrescendo, ainda que o montante obtido por via do empréstimo bancário acabaria também por ser tributado, não obstante tratar-se comprovadamente de montante não sujeito a tributação em sede de IRS.”

⁶² Cfr. Pedro MANCHETE, *Estado de Direito Democrático e Administração Paritária*, Coimbra, Almedina, 2007.

subtraído ao rendimento padrão, de forma a determinar o incremento patrimonial não justificado.

Conclui o acórdão que, “Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição, deduzindo-se a este valor de aquisição o montante do empréstimo bancário que a recorrente demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.”⁶³

Deste modo, este acórdão, deveras inovador em nossa modesta opinião, rompe com o entendimento do STA até então⁶⁴, e sustenta de forma sistematizadora e fundamentada o entendimento que já vinha sendo defendido, timidamente, nalguns tribunais superiores e na doutrina.⁶⁵

Aliás, neste acórdão é apresentado um voto de vencido que sustenta a posição contrária à decisão defendida, representando parte da jurisprudência que não admite a subtracção ao rendimento presumido do valor parcialmente justificado à manifestação de fortuna evidenciada. Sustenta este voto de vencido que a posição defendida pelo acórdão é contrária à própria lei, não tendo “na letra da lei um mínimo de correspondência legal”, pondo como hipótese, “absurda e inaceitável”, a do contribuinte conseguir justificar a totalidade do rendimento presumido e não existir qualquer rendimento susceptível de tributação.

Considera, ainda, que a presunção legal “rendimento padrão” determinada por aplicação da tabela inserta no n.º4 do art.89º-A da LGT, é uma presunção “elidível” quando haja justificação da totalidade do “valor de aquisição” das “manifestações de fortuna evidenciadas.” Sendo esta a solução que mais satisfaz os desígnios primordiais do regime da tributação das manifestações de fortuna, como o combate à fraude à evasão fiscal. A possibilidade de prova do “rendimento padrão”, em detrimento da prova da totalidade do valor das “manifestações de fortuna evidenciadas”, seria uma forma de consentir a evasão fiscal. Refere a mencionada posição que “este «rendimento padrão» é um rendimento presumido na suposição muito natural, conforme ao senso comum (*id quod plerumque accidit*), da existência de evasão fiscal fortemente indiciada por «manifestações de fortuna evidenciadas» em franca discrepância com rendimentos declarados.”

⁶³ Cfr. acórdão referido.

⁶⁴ Encontrámos poucas decisões concretas de tribunais superiores sobre esta temática.

⁶⁵ No mesmo sentido, corroborando a mesma argumentação, surge o AC.TCAS 3851/10 de 14.07.2011

Mais esclarece que, o rendimento presumido não poderá ser inferior ao determinado pela lei, só se permitindo, no entanto, a fixação de um rendimento superior se existirem “indícios fundados” de acordo com os critérios estabelecidos no art.90.º da LGT⁶⁶.

Ora, quanto a este argumento, o facto de a lei permitir que seja fixado um rendimento superior reforça “a natureza relativa da presunção que está na base do mecanismo das manifestações de fortuna”.⁶⁷ Podendo concluir-se, neste caso, que se se permite a fixação de um valor superior, também será de se permitir a determinação de um valor inferior.

Entende ainda o voto de vencido que, a tributação das manifestações de fortuna não é uma avaliação indirecta do rendimento, obedecendo a um procedimento próprio, não existindo, deste modo, qualquer relação de subsidiariedade entre a “determinação da matéria colectável com base em manifestações de fortuna” e a avaliação directa.⁶⁸

Posto isto, perfilhamos a posição dominante no acórdão em crise. Efectivamente, não podemos partilhar da posição acima defendida no voto vencido, uma vez que a tributação das manifestações de fortuna tem como base a tributação de rendimentos de origem desconhecida, mas que parte de critérios objectivos para determinar o rendimento em causa. Pelo que, o contribuinte que comprove o rendimento presumido – demonstrando que o valor do “rendimento padrão” (montante que é determinado legalmente para efeitos de tributação por avaliação indirecta) teve origem em rendimentos que não haviam de ser declarados – não pode ser tributado, nesses termos, quanto ao seu rendimento de origem “conhecida”.

Se parte do valor da compra de um imóvel teve como fonte uma doação, herança ou crédito bancário, esse montante justificado não deverá ser tributado enquanto acréscimo patrimonial de origem desconhecida, não podendo integrar aquilo a que a lei estipula como rendimento presumido.

⁶⁶ Nesse sentido José Xavier de BASTO *O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária, Fiscalidade n.º5*, Janeiro 2001, pág.20-21 “...a avaliação indirecta tem características sancionatórias, já que a administração fiscal deverá considerar um rendimento superior ao rendimento-padrão se existirem indícios fundados de que ele foi obtido, mas não poderá nunca apurar um rendimento inferior (cfr. n.º4 do artigo 89.º-A), mesmo que encontre indícios de que assim foi.”

⁶⁷ Cfr. João Sérgio RIBEIRO – *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º3, Ano III, 2010 pág.367 a 374*.

⁶⁸ “A avaliação directa «pressupõe que se conheça a categoria ou a fonte do rendimento», e, para a determinação do rendimento tributável por manifestações de fortuna, o único método possível para apurar esses «rendimentos ocultos» é, na verdade, o do mecanismo legal em presença, «isto porque este mecanismo pressupõe o desconhecimento da fonte do rendimento que se pretende apurar», «não sendo sequer concebível ou pensável uma aplicação da determinação directa». E o que é certo é que a presunção de rendimento [de 20% do valor de aquisição do imóvel] – legalmente elidível pela prova de rendimento, no mínimo, igual ao «valor de aquisição» das «manifestações de fortuna evidenciadas» –, traduz uma proposição prescritiva decorrente da impossibilidade de determinação directa da ocorrência do evento descrito no facto jurídico típico, para fins de desencadeamento válido da obrigação tributária, com vista a surpreender e atingir a real capacidade contributiva, e levar à prática, tanto quanto possível, o princípio constitucional da igualdade tributária.” – Cfr. voto vencido do AC. em análise.

Conforme propugnado pelo acórdão aqui em análise, parece ser esta a intenção do legislador, em conformidade com a “natureza das normas em causa – concernentes à incidência objectiva do imposto -, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, do disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária – que determina que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário” – e, bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático (...)”⁶⁹.

⁶⁹ Cfr. AC. em análise supra identificado.

IV Problemas emergentes: algumas reflexões

1. Aplicação da tabela do n.º4 do art.89.º-A da LGT – questões avulsas

A aplicação da tabela prevista no n.º4 do art.89.º-A da LGT tem originado algumas dúvidas quanto à sua interpretação, questões que, a nosso ver, não foram suscitadas ou resolvidas junto dos tribunais superiores de forma conclusiva.

O referido dispositivo legal, permite a aplicação da presunção de rendimentos relativa à aquisição da manifestação de fortuna evidenciada, ou sua fruição, nos três anos subsequentes ao da sua aquisição. A aplicação de tal prerrogativa, conforme parece resultar da lei, pode desencadear algumas questões relativas à prova a efectuar e à legalidade do recurso a esta forma de tributação.

No que diz respeito à prova, o contribuinte terá não só de provar que no ano da aquisição da manifestação de fortuna tinha rendimentos suficientes para assegurar a sua obtenção, como também nos três anos posteriores⁷⁰. No entanto, verificados os pressupostos de aplicação da avaliação indirecta da matéria colectável num determinado ano, presumido o rendimento padrão a tributar face ao valor de aquisição do bem, não tendo o contribuinte efectuado a prova quanto à veracidade dos rendimentos declarados, fará sentido aplicar tal presunção de forma “automática” para os três anos subsequentes, sem que o sujeito passivo tenha oportunidade de contrapor? Parece-nos que, neste caso, tal como acontece para o ano da aquisição do bem, corroborando a opinião de Rui MORAIS⁷¹, ter-se-á de exigir a verificação dos pressupostos de aplicação do regime, ou seja, a constatação da desproporção entre a metade do valor do rendimento padrão, com o rendimento declarado nesse ano, dando oportunidade ao contribuinte de provar que obteve, em cada um desses anos, um “rendimento real” (incluindo o não sujeito a tributação ou que não deva ser declarado) superior ao “rendimento padrão”⁷².

⁷⁰ Esta possibilidade, mais tarde introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, é uma das formas de concretização dos objectivos prosseguidos no combate à evasão e fraude fiscal. É uma norma “espelho”, nas palavras de João Sérgio RIBEIRO *ob. cit.*, da prevista no n.º2 do mesmo artigo, que considera, para efeitos de verificação da manifestação de fortuna, a aquisição ou fruição de bens nos três anos anteriores. O objectivo é o mesmo, não permitir que o contribuinte tenha condutas evasivas.

⁷¹ Cfr. Rui MORAIS, *ob. cit. Sobre o IRS.*

⁷² Cfr. Rui MORAIS, *ob. cit. Sobre o IRS...* pág. 133 que considera que tal raciocínio não será de aplicar se estivermos perante a prova através de incrementos patrimoniais, uma vez que, neste caso “não se estará mais a contrapor ao “rendimento padrão” um rendimento real superior, pelo que a existência de

Ora, neste caso, a aludida tabela também suscita um problema quanto à sua aplicação que poderá desencadear uma incoerência face ao espírito do próprio regime da tributação das manifestações de fortuna.

No caso de aquisição de um veículo - seguindo de perto a linha de raciocínio de João Sérgio RIBEIRO - infere-se um rendimento padrão de 50% do valor de aquisição, com abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes. Se tivermos um veículo de €100.000,00, num ano teremos a tributação do rendimento presumido de €50.000,00, no segundo de €40.000,00, no terceiro €30.000,00 e no quarto €20.000,00, sendo que na sua totalidade temos um rendimento presumido tributado no valor de €140.000,00. Ora, o princípio subjacente à avaliação indirecta das manifestações de fortuna, concebe apenas a tributação de uma percentagem do valor da manifestação de fortuna evidenciada, não fazendo sentido, deste modo, a aplicação desta norma, nos termos ora referidos. Nesse sentido, tal entendimento contraria o próprio princípio da tributação das manifestações de fortuna, quanto à tributação de apenas uma parte presumida do rendimento, uma vez que, de acordo com João Sérgio RIBEIRO, “trata-se de uma ficção de rendimento, dado não nos parecer existir um nexo de probabilidade entre a detenção de um automóvel no valor de €100.000,00 e a obtenção de um rendimento de €140.000,00”⁷³.

2. Manifestações de fortuna vs Derrogação do sigilo bancário

No AC.TCAN 3187/09.3BEPRT de 06.01.2011, a propósito da prova da afectação de rendimentos obtidos em anos anteriores para a aquisição da manifestação de fortuna em anos subsequentes, a AT obriga a que o contribuinte prove os recursos financeiros utilizados para a sua efectivação. Exige-se que o contribuinte demonstre através dos movimentos bancários, que determinado montante obtido em anos anteriores foi afecto à manifestação de fortuna evidenciada. Assim, um sujeito passivo que tenha, no caso concreto do acórdão em análise, vendido as participações sociais detidas num determinado ano e que tenha, no ano seguinte, utilizado esse valor para a realização de suprimentos, tem de provar que o capital realizado no ano anterior foi utilizado para a concretização dos suprimentos. Ora, o rendimento obtido no ano da obtenção das mais-valias não é coincidente com o ano da realização do empréstimo, o que determina que o rendimento declarado num e noutro ano seja divergente, com a

tais meios de fortuna não parece ser suficiente para o afastamento das razões que levaram à fixação daquele como “rendimento mínimo” a ser considerado, para efeitos de IRS, durante o prazo que a lei fixa”.

⁷³ Sobre esta questão atente-se em João Sérgio RIBEIRO, *ob. cit. Tributação Presuntiva...*

particularidade de que no ano da realização dos suprimentos o rendimento declarado será muito menor e poderá “accionar” o mecanismo da tributação das manifestações de fortuna. A prova exigida pela AT e pelo TCAN, neste caso, passa pela apresentação de extractos bancários comprovativos de que o rendimento obtido com a concretização do contrato de venda das acções, e não outro, (no ano anterior) foi utilizado para a concretização da manifestação de fortuna evidenciada (no ano seguinte).

Na nossa opinião, pretende-se uma prova exagerada, uma vez que bastaria comprovar a disponibilidade financeira de anos anteriores para a realização da manifestação de fortuna no ano que se pretende tributar. Bastaria fazer a prova de que os recursos obtidos em anos anteriores foram tributados ou, se o não foram, eram isentos ou não sujeitos.

Outra questão diferente é a de saber até que ponto é que a exigência de justificação por movimentos financeiros da fonte da manifestação de fortuna revela uma forma encapotada de derrogação do sigilo bancário, isto é, uma forma de fugir ao procedimento que é mais rigoroso em sede fundamentação para a AT a quem cabe o ónus de alegação e prova. Não basta a verificação dos pressupostos de aplicação do art.89.º-A da LGT para que seja possível aceder às contas bancárias do contribuinte sem o seu consentimento?

3. Questão da conjugação da tabela n.º4 com o n.º5 do 89.º-A LGT – alínea d) 87º vs alínea f) 87º

Retomando a análise relativa à forma como poderá ser conjugado o regime previsto nas alíneas d) e f) do n.º1 do art. 87.º da LGT, referido no ponto 2.1 deste estudo, começa-se por se referenciar alguma estranheza quanto à redacção do n.º2 do mesmo artigo⁷⁴. De facto, a aplicação dos n.ºs 3 e 5 do art.89.º-A da LGT, no caso de se verificarem cumulativamente as condições previstas nessas alíneas, é incongruente, em nosso entender, com o regime de tributação das manifestações de fortuna. Isto porque, nesse caso, quaisquer bens previstos na tabela do n.º4 do art.89º-A da LGT cairão sempre na previsão legal da alínea f).

Se aplicarmos as regras dos n.ºs 3 e 5 do art.89.º-A, por determinação do n.º2 do art.87.º, retira-se qualquer efeito útil ao estabelecido no quadro previsto no n.º4 do art.89.º-A. Ou seja, perante a aquisição de um imóvel no valor de €250.000,00, verificados os pressupostos de aplicação da alínea d) do art.87º da LGT, estarão automaticamente

⁷⁴ Cfr. Art.87.º n.º2 - *No caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação da alínea d) e da alínea f) do número anterior, a avaliação indirecta deve ser efectuada nos termos dos n.ºs 3 e 5 do art.89.º-A.*

preenchidos os pressupostos relativos à aplicação da alínea f) do mesmo artigo⁷⁵. Logo, aplica-se o disposto no n.º2 do art.87.º da LGT que prevê a tributação da diferença entre o acréscimo patrimonial evidenciado e o rendimento declarado⁷⁶ e não, apenas, de uma percentagem do valor da aquisição do bem. Com efeito, esta norma, atendendo à previsão legal das alíneas d) e f) do mesmo artigo, é aplicada sempre que estejamos perante a verificação das manifestações de fortuna previstas na aludida tabela, nunca sendo de aplicar, nestes casos, as regras estabelecidas no n.º4 do art.89º-A da LGT relativas às manifestações de fortuna.

Acresce ainda que, o mesmo entendimento deverá ser seguido se estivermos perante a aquisição de uma manifestação de fortuna (imóvel, veículo, barco...) de valor inferior ao estabelecido na tabela, ao contrário do que foi entendido pela jurisprudência⁷⁷. Ora, se considerarmos a aquisição de um imóvel de valor inferior a €250.000,00 não se pode aplicar a tabela prevista no n.º4 relativa à tributação das manifestações fortuna. No entanto, considera a jurisprudência do STA, que poderá ser aplicável, nesse caso, a alínea f) do n.º1 do art.87.º. Importa esclarecer que, tal regime é aplicado se houver uma discrepância entre o rendimento declarado e o acréscimo patrimonial evidenciado superior a €100.000,00, prevendo-se a tributação dessa diferença se o contribuinte não provar que o rendimento declarado corresponde à realidade.

Se, por exemplo, um sujeito passivo adquirir um imóvel por €240.000,00, fica fora do alcance de aplicação do regime de tributação das manifestações de fortuna, que exige a aquisição de um imóvel no valor de, pelo menos, €250.000,00. No entanto, se aplicarmos o regime da alínea f) do n.º1 do art.87.º da LGT, conforme pretende o STA, e o contribuinte tiver declarado um rendimento de €20.000,00, verificada a discrepância de valores e faltando a justificação do rendimento necessário à aquisição do bem, será tributado por um rendimento de €192.000,00 (diferença entre o valor da manifestação de fortuna e os rendimentos declarados).

Ora, o referido montante é deveras superior aos valores determinados se fossem aplicadas as regras relativas às presunções de rendimento previstas para as manifestações de fortuna, mesmo se estivéssemos perante aquisições de imóveis de valor muito superior! Por mera hipótese de raciocínio, se o mesmo sujeito passivo tivesse adquirido um imóvel de €300.000,00, o rendimento padrão fixado para efeitos de tributação da manifestação de

⁷⁵ Uma vez que esta alínea exige apenas a verificação da divergência entre o declarado e um acréscimo patrimonial superior a €100.000,00.

⁷⁶ Cfr. n.º5 do art.89º-A da LGT. Tal preceito legal prevê uma tributação mais gravosa do que a prevista para as manifestações de fortuna que estabelece, apenas, a tributação de parte do valor da aquisição do bem.

⁷⁷ AC.STA 660/10, de 15.09.2010.

fortuna seria de €60.000,00⁷⁸. Resulta evidente que a aplicação da alínea f) às situações objectivamente concretizadas na tabela do n.º4 do art.89.º-A da LGT esvazia de conteúdo a aplicação desta norma, sendo contrária aos princípios que subjazem a esta forma de tributação indirecta do rendimento.

Conforme referido no AC.TCAN 1695/08.2BEPRT, de 22.01.2009, as previsões ínsitas no quadro do n.º4 do mencionado artigo são normas de tipicidade fechada, não permitindo a aplicação da alínea f) quando verificadas as condições da sua aplicação⁷⁹. Logo, o mesmo raciocínio deverá ser aplicado quando estejamos perante a aquisição desses bens em concreto, mesmo que sejam de valor inferior ao limite estabelecido por lei, sob pena de deixar de fazer qualquer sentido a aplicação do regime da tributação das manifestações de fortuna.

O legislador, ao estipular os critérios objectivos de tributação das manifestações de fortuna⁸⁰, atendeu a razões de ordem prática, tendo entendido considerar aqueles bens, e não outros, assim como determinados limites e critérios de quantificação com referência a um valor de aquisição. Não se pode conceber que o regime previsto no art.89.º-A da LGT permita que os bens especificamente previstos na tabela do n.º4 – para os quais o legislador entendeu presumir o rendimento necessário para a sua aquisição (através de uma determinada percentagem) – sejam tributados de forma mais gravosa do que se tivessem valores de aquisição inferiores aos limites fixados na referida tabela.

Certo é que o regime da alínea f) do n.º1 do art.87.º foi concebido para abarcar todos aqueles acréscimos de património ou despesa não evidenciados na mencionada tabela - veja-se a sua inserção sistemática nos n.ºs 3 e 5 do art.89.º-A. Salvo melhor opinião, cremos que o legislador não autonomizou em artigos diferentes os dois regimes, tendo optado por, primeiro, conceber, no mesmo artigo, o regime específico das manifestações de fortuna (n.º1, 2 e 4), estabelecendo critérios objectivos e, por isso, de mais fácil de apreensão, e *a posteriori*⁸¹ o regime da avaliação indirecta dos acréscimos patrimoniais (n.º5).

Consideramos, deste modo, que esta última será uma forma de tributação indirecta do rendimento subsidiária à prevista para o regime restritivo e específico das manifestações de fortuna, na medida em que pretende abranger todas as despesas e acréscimo de património não justificados, não considerados objectivamente pelo n.º4 do art.89.º-A da LGT.

⁷⁸ Com a aplicação da tabela do n.º4 do art.89º-A da LGT, o rendimento padrão corresponde a 20% do valor da aquisição do imóvel

⁷⁹ Vide ponto 2.1

⁸⁰ Rui MORAIS *in ob. cit.* refere-se a este preceito legal como “uma norma que procede a uma tipificação rigorosa do que são manifestações de fortuna e estabelece critérios rígidos de quantificação do rendimento tributável assim presumido.”

⁸¹ Com a entrada em vigor da LOE 2004.

Salvo melhor opinião, a posição defendida pelo STA retira qualquer sentido ao regime da tributação das manifestações de fortuna. Não nos parece lógico que o legislador quisesse, em relação ao mesmo tipo de bens, tributar de forma menos gravosa os de valor mais elevado e de forma mais “penalizadora” os de valor inferior.

Deste modo, atento o regime específico criado para a tributação das manifestações de fortuna, não nos parece evidente que houvesse intenção de incluir os bens, concretamente previstos nesse regime, na previsão legal da alínea f) do n.º1 do art.87.º da LGT (relativo aos demais acréscimos patrimoniais).

A possibilidade de os mesmos bens serem considerados enquanto manifestação de fortuna ou como acréscimos patrimoniais não justificados nos termos da alínea f) do n.º1 do art.87.º, consoante seja o seu valor, não nos parece crível atento o regime específico criado para as manifestações de fortuna.

A verdade é que o legislador entendeu estabelecer como manifestação de fortuna só determinados bens acima de determinado limite, considerando que só esses bens em concreto é que são indiciários para a fixação de um determinado rendimento padrão. Poderia o legislador não ter previsto qualquer limite quanto ao valor de aquisição desses bens, ou determinado diferentes percentagens para a quantificação do rendimento padrão, mas não o fez, considerando, para o efeito, como indício de fraude e evasão fiscais apenas a aquisição específica de determinados bens, desde que acima de determinado valor. Todos os demais bens que detenham um valor inferior parecem estar excluídos do regime de avaliação indirecta, por uma questão de coerência do regime.

Recorde-se que, ao contrário do que se passa nos regimes fiscais de outros países, o legislador português optou por tributar apenas uma percentagem do rendimento que considerou ser o presumido (omitido) para a necessária aquisição da manifestação de fortuna evidenciada.

A solução para esta incompatibilidade, entre o regime da alínea f) e a alínea d) do art.87.º da LGT, poderá passar pela criação, por parte do legislador português, de uma única cláusula “aberta”, de forma a que sejam considerados todos os acréscimos patrimoniais que apresentem uma discrepância entre o seu valor e o rendimento declarado, à semelhança do que se encontra consagrado no sistema tributário espanhol⁸², que, na nossa opinião, tem uma maior eficácia no combate à fraude e evasão fiscais.

⁸² Veja-se o ponto 2 do enquadramento do regime relativo ao direito espanhol.

V Conclusões

A tributação das manifestações de fortuna tem como desígnio o combate à fraude e evasão fiscais, tendo sido concebida com base em critérios objectivos, facilmente apreensíveis e sem necessidades especiais de fundamentação. É um mecanismo de aplicação “automática” que prevê a tributação de rendimentos omitidos pelo contribuinte, determinados através de uma percentagem do valor da manifestação de fortuna evidenciada, conforme foi, por diversas vezes, aqui mencionado.

Não obstante esta aparente “facilidade” de aplicação do regime, não tem sido consensual a interpretação de alguns conceitos e a sua interligação com o caso concreto.

A jurisprudência tem contribuído para o esclarecimento deste instituto jurídico e a lei tem reforçado, cada vez mais, o combate (feroz) a comportamentos fiscais evasivos, comprometendo, em alguns casos, a simplicidade do regime e afectando a sua coerência normativa.

Tivemos a preocupação de expor as principais orientações da jurisprudência, salientando os pontos mais sensíveis e as diferentes posições doutrinárias, tentando contribuir com algumas reflexões adicionais. Todavia, estamos convictos de que haverá muitos mais “caminhos” a explorar.

Assim, consideramos que é pertinente que seja efectuada pelo legislador uma nova análise ao regime da tributação das manifestações de fortuna, da forma como se encontra concebido, procurando abranger um maior número de situações e acréscimos patrimoniais não justificados.

O intuito do combate à fraude e evasão fiscais poderá passar pela melhor concretização do regime da tributação das manifestações de fortuna, sugerindo-se a alteração dos valores de aquisição, do rendimento padrão estabelecido, das percentagens de rendimento a tributar, concebendo a hipótese de previsão de um maior leque de bens para além dos já consignados, ou, mesmo, da concepção de uma norma “aberta” passível de abranger todo e qualquer acréscimo patrimonial ou despesa evidenciada.

Bibliografia

- BASTO, José Xavier *O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária*, Fiscalidade n.º5, Janeiro 2001
- BASTO, José Guilherme Xavier, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007
- CAMPOS, Leite, RODRIGUES Benjamim e SOUSA, Lopes *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3.ª Edição, (2001)
- DGCI (www.portaldasfinancas.pt) - *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do sistema Fiscal* (Outubro 2009)
- MANCHETE, Pedro *Estado de Direito Democrático e Administração Paritária*, Coimbra, Almedina, 2007
- MARQUES, Jaume Cornudella *El importe de las ganancias e pérdidas patrimoniales em Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes*, *PreciwaterhouseCoopers, Lex Nova*, 1.ª Edição, Junho 2008
- MORAIS, Rui Duarte *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007
- MORAIS, Rui Duarte *Sobre o IRS*, Almedina, 2008
- NABAIS, José Casalta Nabais *Direito Fiscal*, Almedina, 2006, 4.ª Edição
- NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 1998
- NABAIS, José Casalta *Estudos de direito fiscal: por um Estado Fiscal suportável – Vol.II*, Almedina, 2008
- PINA, Joaquim e FERNANDES, Ricardo Sá *A Reforma Fiscal Inadiável*, revista Fisco n.º95/96, Abril de 2001, ano XII
- REVISTA Fiscal *IRS Manifestações de Fortuna - Acto destacável – jurisprudência anotada – n.º10*, Novembro 2008 (Vida Económica)
- RIBEIRO, João Sérgio *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos de determinação da matéria tributável* (2008)
- RIBEIRO, João Sérgio – *Manifestações de fortuna e afastamento parcial da presunção de rendimento – Comentário ao Acórdão do STA de 19 de Maio – Processo n.º0734/09* - Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º3, Ano III, 2010
- SANCHES, José Luís Saldanha *A LGT e a tributação segundo o lucro normal*, Fiscalidade n.º15, Julho 2003

SANCHES, José Luís Saldanha *O Ónus da Prova no Processo Fiscal* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 151, Lisboa, 1987

SOUSA, Jorge Lopes *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado*, 2.ª edição, revista e aumentada, 2000, VISLIS.

VIEIRA de Almeida e Associados *Determinação da matéria tributável por métodos indirectos – análise de jurisprudência*, Fiscalidade n.º16, Outubro 2003

ZUBILLAGA, Iñaki Núñez *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – Coméntarios a la Ley 35/2007 y al Real Decreto 439/2007*, Garrigues, Thonson/Arazad

JURISPRUDÊNCIA CITADA E CONSULTADA

Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.pt)

AC 646/2006 de 28.11.2006

Supremo Tribunal Administrativo (www.dgsi.pt)

AC. 0660/10 de 15.09.2010

AC. 0549/10 de 14.07.2010

AC. 0734/09 de 19.05.2010

AC. 0189/10 de 21.04.2010

AC. 1211/09 de 17.03.2010

AC. 0710/09 de 21.10.2009

AC. 0834/09 de 16.09.2009

AC. 0188/09 de 09.09.2009

AC. 0579/09 de 08.07.2009

AC. 0403/09 de 27.05.2009

AC. 097/09 de 06.05.2009

AC. 0761/08 de 28.01.2009

AC. 0037/09 de 28-01-2009

AC. 0342/08 de 24.09.2008

AC. 0234/08 de 16.04.2008

AC. 0590/07 de 07.11.2007

AC. 0473/06 de 20.12.2006

AC. 0390/07 de 06.06.2007

AC. 0253/06 de 19.04.2006

AC. 1225/06 de 17.01.2007

AC. 0468/06 de 28.06.2006

AC. 0002/06 de 18.01.2006

AC. 1248/04 de 07.12.2004

Tribunal Central Administrativo Norte (www.dgsi.pt)

AC 01619/09.0BEBRG de 15.10.2010

AC. 00615/07.6BECBR de 23.04.2009

AC 01652/05.0BEPRT de 22.10.2010
AC 00212/10.9BEPNF de 28.10.2010
AC 00832/10.1BEPRT de 13.01.2011
AC 03187/09.3BEPRT de 06.01.2011
AC 00243/09.1BEPRT de 15.07.2010
AC 01561/08.1BEPRT de 18.06.2009

AC 00352/08.4BEVIS de 19.02.2009
AC 01695/08.2BEPRT de 22.01.2009
AC 00166/07.9BECBR de 16.10.2008
AC 00423/08.7BEVIS-A de 04.09.2008
AC 00879/07.5BEVIS de 20.12.2007
AC 00636/06.6BECBR de 25.01.2007
AC 01198/05.7BEVIS de 26.01.2006

Tribunal Central Administrativo Sul (www.dgsi.pt)

AC 04593/11 de 23.03.2011
AC 02667/08 de 01.03.2011
AC 04221/10 de 21.09.2010
AC 03851/10 de 14.07.2010
AC 04070/10 de 15.06.2010
AC 03865/10 de 18.05.2010
AC 03903/10 de 04.05.2010
AC 03245/09 de 07.07.2009
AC 03054/09 de 09.06.2009
AC 03204/09 de 09.06.2009
AC 02803/08 de 02.06.2009

AC 03083/09 de 21.04.2009
AC 02821/08 de 13.01.2009
AC 02751/08 de 09.12.2008
AC 02605/08 de 23.09.2008
AC 02401/08 de 20.05.2008
AC 02284/08 de 06.05.2008
AC 02259/08 de 04.03.2008
AC 02085/07 de 11.12.2007
AC 01678/07 de 20.03.2007
AC 00649/05 de 05.07.2005
AC 00419/04 de 18.01.2005

