



UNIVERSIDADE CATÓLICA DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO

CURSO DE MESTRADO FORENSE – RAMOS CIVIL-EMPRESARIAL

Manifestações de fortuna justificadas:

O artigo 89.º-A n.º3 da LGT

Dissertação de Mélanie Pinheiro Pereira

Sob a orientação do Mestre João Taborda da Gama

LISBOA

2012

Índice

Abreviaturas e Siglas.....	3
Capítulo I.....	4
Introdução	4
Capítulo II	5
Origem Artigo 89.º-A LGT e sucessivas alterações legislativas.....	5
Capítulo III.....	8
Fundamento e Natureza das Manifestações de Fortuna	8
Capítulo IV.....	10
Recurso e prova da avaliação indirecta	10
Capítulo V	12
Artigo 89.º-A n.º3 da Lei Geral Tributária.....	12
Possíveis Justificações do sujeito passivo para as manifestações de fortuna	20
Capítulo VI.....	20
Rendimentos Tributáveis em IRS e efectivamente Tributados	20
1. Utilização de Capitais Próprios	21
2. Declaração de regularização tributária de rendimentos colocados no exterior	24
3. Rendimentos tributados por taxas liberatórias	26
4. Indício de manifestação de fortuna não realizado	27
Capítulo VII	30
Rendimentos Tributáveis noutros impostos	30
1. Heranças e doações	30
Capítulo VIII.....	33
Rendimentos não tributáveis noutros impostos.....	33
1. Tesouros e achamentos.....	34
1.1 Caso Césarini.....	34

2. Bolsas de Estudo	36
3. Recurso ao Crédito	39
Capítulo IX.....	40
Rendimentos Tributáveis em sede de IRS mas não Tributados	40
1. Decurso do prazo.....	40
Capítulo X	41
Justificação parcial do rendimento pelo Sujeito Passivo.....	41
Capítulo XI.....	46
Conclusão.....	46
Bibliografia	49

Abreviaturas e Siglas

Ac. - Acórdão

Art. - Artigo

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS - Código do Imposto de Selo

CPPT - Código de Processo e Procedimento Tributário

CRP - Constituição da República Portuguesa

CSC - Código das Sociedades Comerciais

IRS - Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

LGT - Lei Geral Tributária

RERT - Regime Excepcional de Regularização Tributária

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TCA - Tribunal Central Administrativo

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS - Tribunal Central Administrativo Sul

Capítulo I

Introdução

O regime das manifestações de fortuna actualmente constante do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária foi introduzido com a lei 30.º-G/2000, de 29 de Dezembro.

O recurso a métodos indirectos para a determinação da matéria colectável através de um rendimento padrão, nos casos em que não seja possível o apuramento dos rendimentos efectivamente auferidos constitui um dos instrumentos de combate à fraude e evasão fiscal. O mecanismo de tributação por via das manifestações de fortuna assenta na inversão do ónus da prova, no que toca à demonstração da realidade dos rendimentos declarados por parte do contribuinte. Este mecanismo possibilita à Administração Tributária, o recurso aos métodos indirectos para a determinação da matéria colectável, nos casos em que se verifique a falta de declaração ou divergência entre a declaração e as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo. Nestes casos, cabe ao sujeito passivo, a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte de fortuna evidenciada pelo sujeito passivo.

O presente trabalho irá incidir sobre um aspecto da prova que recai sobre o sujeito passivo quando este tenta afastar a tributação por via das manifestações de fortuna, as possíveis justificações que este poderá vir a apresentar para as manifestações de fortuna. Ao longo deste trabalho será feita uma descrição e análise jurisprudencial das diferentes causas de justificação do sujeito passivo que poderão por este ser invocadas no sentido de afastar a tributação por via das manifestações de fortuna feita pela Administração Tributária. As principais causas de legitimação passíveis de serem invocadas pelo sujeito passivo serão agrupadas em quatro partes:

A primeira parte correspondente aos rendimentos tributáveis em IRS e efectivamente tributados (ex. a utilização de capitais próprios pelo sujeito passivo, a declaração de regularização tributária de elementos patrimoniais colocados no exterior, a utilização de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias e ainda em indício de manifestação de fortuna não realizado pelo sujeito passivo),

A segunda parte relativa aos rendimentos tributáveis noutros impostos (ex. As heranças e doações que tenham sido atribuídas ao sujeito passivo),

A terceira parte referente aos rendimentos não tributáveis noutros impostos (ex. descoberta de um tesouro ou achamento, a obtenção de uma bolsa de estudo ou ainda o facto de ter recorrido ao crédito para a obtenção de um dos bens elencados na tabela do artigo 89.º-A n.º4 da LGT),

e a última parte a rendimentos que seriam tributáveis em sede de IRS mas que na prática não foram tributados (ex. por ocorrência de um facto superveniente tal como o decurso do prazo para a exigibilidade do tributo).

Capítulo II

Origem Artigo 89.º-A LGT e sucessivas alterações legislativas

O Artigo n.º89.º-A actualmente em vigor na Lei Geral Tributária foi introduzido através da Lei n.º 30.º-G/2000, de 29 de Dezembro. O aditamento deste artigo na Lei Geral Tributária contribuiu para a reforma da tributação do rendimento e para a adopção de medidas destinadas ao combate à evasão e fraude fiscal¹.

A lei n.º30.º-G/2000, de 29 de Dezembro para além de introduzir o artigo n.º89.º-A na LGT veio também proceder ao aditamento da alínea d) do artigo n.º75.º da LGT já existente até à data. O acréscimo desta alínea veio permitir ao legislador, a criação de uma nova situação em que cessa a presunção de veracidade da declaração do contribuinte, através da existência de manifestações de fortuna em desproporção com os rendimentos declarados². Assim, nos casos em que as manifestações de fortuna evidenciem uma desproporção com os rendimentos declarados permitiu-se à Administração Fiscal proceder à avaliação indirecta da matéria tributável³. Apenas não haverá lugar à avaliação indirecta, nos casos em que, apesar de se ter verificado esta desproporção, o contribuinte prove que os rendimentos declarados correspondem à realidade e de que é outra a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as

¹ Cfr. Lei n.º30-G/2000, de 29 de Dezembro sendo esta denominada de lei da reforma fiscal.

² Vide Ac. do TCAS de 05/07/2005 (Proc. N.º00649/05).

³ Vide MARTINS, Elisabete L., *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, pp.131 e seg.

manifestações de fortuna. Nestas situações há assim lugar, a uma inversão do ónus da prova⁴.

O artigo 89.º-A da LGT tem sofrido diversas alterações legislativas desde a sua consagração pela Lei n.º30.º-G/2000, de 29 de Dezembro. A lei n.º107.º-B/2003, de 31 de Dezembro, Lei de Aprovação do Orçamento de Estado para o ano de 2004, veio aditar a alínea c) do n.º2 do artigo 89.º-A da LGT. Esta manda tomar em consideração para a aplicação da tabela prevista no n.º4, os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar⁵.

A esta alteração seguiu-se a efectuada pela Lei n.º 55.º-B/2004 de 30 de Dezembro, Lei de Aprovação do Orçamento de Estado para 2005, que veio introduzir alterações ao artigo n.º 89.º-A da LGT nos seus n.º3,4 e 5. Estas alterações consistiram no alargamento de situações, que vieram permitir o recurso à avaliação indirecta por parte da Administração Tributária aos casos em que exista uma divergência de pelo menos um terço, relativamente aos rendimentos declarados pelo contribuinte e o acréscimo de património ou de consumo exteriorizados pelo contribuinte, no mesmo período de tributação. A Lei n.º55.º-B/2004, de 30 de Dezembro veio ainda introduzir modificações no regime legal de acesso a informações e documentos bancários previstos nos artigos n.º63 e n.º63.º-B da LGT. Deu-se assim permissão à Administração Tributária em aceder às informações ou documentos bancários do contribuinte, sem a dependência do respectivo consentimento do titular dos elementos protegidos, nos casos em que existam factos indiciadores da prática de crime ou ainda nos casos em que factos concretamente identificados da falta de veracidade do declarado⁶.

A alteração que se seguiu foi levada a cabo através da Lei n.º53.º-A/2006 de 29 de Dezembro, Lei de Aprovação do Orçamento de Estado para 2007, que veio introduzir alterações à redacção do artigo n.º 89.º-A da LGT nos seus n.º 1,4 e 6. No n.º1 *in fine*, este passa a referir-se ao rendimento líquido declarado para o cálculo da desproporção de 50% para menos em relação ao rendimento padrão da referida tabela ao invés do que estava estabelecido na redacção anterior que apenas se referia à desproporção entre os rendimentos de 50% para menos e o rendimento padrão. A nova redacção do n.º4 passa

⁴ Vide MOURA, J. PINA e FERNANDES, R. SÁ, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Celta Editora, Oeiras 2000, pp.54

⁵ Cfr. Lei n.º 107.º-B/2003 de 31 de Dezembro. Diário da República n.º301, série I - A.

⁶ Cfr. Lei n.º 55.º-B/2004 de 30 de Dezembro. Diário da República n.º304, série I-A

a estabelecer que caso o sujeito passivo não faça a prova referida relativamente às situações previstas no n.º1 que ”*considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, no ano em caso, e no caso das alíneas a) e b) do n.º2 nos três anos seguintes...*”. A redacção anterior não procedia a essa especificação temporal, apenas dizia que os rendimentos seriam enquadráveis na categoria G. No n.º6, a alteração diz respeito à competência da avaliação da decisão da matéria colectável, pelo método indirecto que deverá ser “*do Director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo*”, mantendo-se a parte final do preceito inalterada⁷.

A alteração seguinte foi concretizada através da Lei n.º19/2008, de 21 de Abril que veio proceder ao acréscimo do n.º10 do artigo n.º89.º-A da LGT, que passa a estabelecer que a decisão de avaliação da matéria colectável com recurso ao método indirecto constante deste artigo n.º89.º-A após se ter tornado definitiva, deve ser comunicada pelo Director de Finanças ao Ministério Público⁸. Prevê-se ainda, que tratando-se de funcionário ou titular de cargo sob tutela de entidade pública, também dependem da tutela destes para efeitos de averiguação no âmbito da respectiva competência⁹.

A última alteração ao artigo n.º89.º-A da LGT foi realizada pela Lei n.º94/2009, de 1 de Setembro que veio introduzir modificações no artigo n.º 89º-A da LGT nos seus n.º3 e 5 alíneas a),b),c) e d) respectivamente e ainda o aditamento do n.º 11. Estas alterações vieram estabelecer que nos casos de avaliação indirecta da alínea f) do n.º 1 do artigo n.º87 da LGT, que prevê o acréscimo de património, despesa ou liberalidades num montante superior a 100 000 euros, em que exista falta de declaração ou divergência desta com os rendimentos declarados, passa a permitir-se a derrogação do sigilo bancário através de um procedimento que inclui a investigação das contas bancárias. É dada assim, a possibilidade ao contribuinte de poder regularizar a situação tributária identificando e justificando a natureza dos rendimentos omitidos e de corrigir as alterações dos respectivos períodos¹⁰.

⁷ Cfr. Lei n.º53.º-A/2006 de 29 de Dezembro, Diário da República n.º249, série I.

⁸ Cfr. Lei n.º19/2008 de 21 de Abril, Diário da República n.º78, série I.

⁹ Vide MOURA, J. PINA e FERNANDES, R. SÁ, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Celta Editora, Oeiras 2000, pp.57 e 58.

¹⁰ Cfr. Lei n.º94/2009 de 1 de Setembro. Diário da República n.º169, série I.

Capítulo III

Fundamento e Natureza das Manifestações de Fortuna

Até à entrada em vigor da Lei n.º30.º-G 2000, de 29 de Dezembro que viria a introduzir o preceito constante da LGT, no artigo n.º89.º-A relativo às manifestações de fortuna, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária impendia sobre quem os invocava. Assim, a prova relativa aos casos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos impendia sobre a Administração Tributária assim como o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação. O Sujeito passivo apenas teria o ónus de prova quanto ao excesso do cálculo da mesma. A Administração Tributária partia assim do pressuposto de que as declarações por parte dos contribuintes seriam verdadeiras beneficiando a declaração do contribuinte de uma presunção de boa-fé. Esta dádiva de confiança, por parte da Administração Tributária relativamente ao contribuinte, não tardou em originar situações que viriam a revelar-se desajustadas e que rapidamente originaram um conjunto de abusos por parte dos contribuintes. A falta de veracidade resultante das declarações dos contribuintes, perante um regime que lhes era especialmente favorável conduziu a situações graves de fraude e evasão fiscal¹¹. Na origem destas situações de fraude e evasão fiscal estava a falta de um preceito normativo que permitisse nos casos da falta de veracidade ou de desajuste por parte da declaração do contribuinte dos rendimentos declarados, a inversão do ónus da prova e o recurso a métodos indirectos.

A introdução do artigo n.º89.º-A da LGT através da Lei n.º30.º-G 2000, de 29 de Dezembro permitiu a resolução destas situações através da previsão normativa de determinação da matéria tributável recorrendo à avaliação indirecta nos casos de impossibilidade de quantificação da mesma quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna constantes da tabela ou ainda quando o rendimento líquido

¹¹ Vide MOURA, J. PINA e FERNANDES, R. SÁ, *A Reforma Fiscal Inadiável*, Celta Editora, Oeiras 2000, pp..54.

mostre uma desproporção superior a 50% para menos em relação ao rendimento padrão previsto na tabela nos termos do n.º1 do referido preceito¹².

Para determinar esta desproporção ou evidência de manifestações de fortuna consta do artigo n.º89.º-A da LGT no n.º4, uma tabela que elenca os bens que se consubstanciam em manifestações de fortuna, a saber imóveis de valor superior a € 250. 000, automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50. 000, motociclos de valor superior a € 10. 000, barcos de recreio de valor superior a € 25. 000, aeronaves de turismo e ainda suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50. 000. Para além da possibilidade dada à Administração Tributária de proceder à avaliação indirecta, este preceito vem também introduzir nestes casos a possibilidade de inversão do ónus da prova, nos casos em que exista falta de declaração ou declaração em divergência com as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo.

Verificando-se estes casos, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova de que os rendimentos declarados correspondem à realidade e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas. Não sendo feita esta prova por parte do sujeito passivo, considera-se o rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G de incrementos patrimoniais quando não existam indícios fundados de acordo com os critérios do artigo n.º90 da LGT que permitam à Administração Tributária fixar rendimento superior. A presunção de veracidade da declaração dos contribuintes até à Lei n.º n.º30.º-G/2000, de 29 de Dezembro terá assim estado na origem da necessidade da criação do regime actualmente em vigor para a tributação das manifestações de fortuna. Porém, esta não terá sido a única razão para a inserção deste regime. A necessidade de assegurar que os impostos foram pagos e a necessidade de aumentar a receita fiscal global terá sido outro dos motivos que contribuiram para a inserção deste preceito na LGT. Outra das razões que terá levado à inserção do preceito das manifestações de fortuna refere-se à necessidade de passar a tributar os resultados da economia paralela em sede de IRS dos contribuintes que até aqui não eram tributados.

¹² Vide NABAIS, J. Casalta, *Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal*, in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Manuel Henrique Mesquita, Coimbra Editora, 2009, 2.ºvolume, pp.296.

As manifestações de fortuna como forma de luta contra a evasão e a fraude fiscal constituem assim, um método jurídico substitutivo quando não seja possível determinar de forma directa, os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo. O recurso aos métodos indirectos na determinação de um rendimento padrão no sistema Português não é único. Este método existe em diversas legislações europeias nomeadamente em países como Espanha, França, Itália e Grécia, países onde também se adoptou o recurso aos métodos indirectos para a fixação do rendimento tributável. Na generalidade destes países porém e ao contrário do regime previsto no sistema português, este apresenta-se bastante complexo com uma descrição exaustiva e detalhada dos índices de riqueza do modo de vida¹³.

Capítulo IV

Recurso e prova da avaliação indirecta

A partir de 2007 passou a ser da competência do Director de Finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo a decisão de recurso à avaliação indirecta com base nas manifestações de fortuna evidenciadas. Nos termos do artigo 146.º-B n.º1 e 2 do CPPT, o recurso deverá ser interposto contra o acto do Director Geral dos Impostos e pelo sujeito passivo no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado do respectivo acto no tribunal de 1ª instância do domicílio fiscal do contribuinte nos termos do artigo 89.º-n.º6 da LGT. Esta decisão é tomada nos casos em que falte a declaração de rendimentos do contribuinte e este evidencie manifestações de fortuna constantes do artigo 89.º-A n.º4 da LGT ou ainda nos casos em que o rendimento declarado mostre uma desproporção inferior a 50% para menos, em relação ao rendimento padrão da referida tabela. Perante esta situação levanta-se a questão de saber quais os direitos que assistirão ao contribuinte. O contribuinte nesta situação, tem a possibilidade de interpor recurso desta decisão para o tribunal tributário da área do seu domicílio fiscal nos termos do artigo 89.º-A n.º7 da LGT. Este recurso segue com as devidas adaptações a tramitação prevista no artigo 146.º-B do CPPT. É importante referir que relativamente a esta avaliação indirecta, não existe nenhum meio de defesa administrativo prévio ao

¹³ Por exemplo no regime francês previsto no artigo n.º168 n.º3 du Code Général des Impôts onde prevê detalhadamente vários índices de riqueza de entre os quais se destacam a pertença a clubes de golf, a propriedade de cavalos ou ainda a existência de empregada doméstica entre outros.

recurso contencioso¹⁴. A solução consagrada exige um especial dever de fundamentação por parte da Administração na aplicação desta solução prevista no artigo 77 n.º4 da LGT. Por outro lado, o contribuinte tem sempre o direito de audição nos termos do artigo 60 n.º 1 alínea d) da LGT, possibilitando a este pronunciar-se e apresentar elementos probatórios de que a fonte das manifestações de fortuna não é constituída por rendimentos indevidamente não declarados. O recurso contencioso passível de apresentação por parte do contribuinte segue a forma de processo urgente e tem efeito suspensivo, impedindo assim que se dê execução imediata à decisão da Administração. É importante este efeito na medida em que tal como considera SERENA NETO “*este método de tributação pode revelar-se perigoso para os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, se não for aplicado com as devidas cautelas e acompanhado de um sistema tutelar moderno, rápido e eficaz que permita ao contribuinte defender-se cabalmente*”¹⁵.

Cabendo ao sujeito passivo a demonstração de que os rendimentos declarados correspondem à realidade ou de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciada, de que meio de prova se poderá socorrer o sujeito no recurso?

Nos termos do artigo 146.º- B do CPPT, o contribuinte que pretenda recorrer da decisão proferida pela Administração Tributária que determinou a aplicação da tributação das manifestações de fortuna através da avaliação indirecta apenas poderá juntar prova de natureza exclusivamente documental tal como indica o artigo 146.º-B n.º3 do CPPT. Apesar da solução consagrada, a mesma foi já considerada inconstitucional nos acórdãos n.º646/2006 de 28 de Novembro e 24/08 de 22 de Janeiro, do Tribunal Constitucional. A inconstitucionalidade da solução na parte do preceito em que apenas admitiria a prova de natureza documental por parte do contribuinte viola o artigo 20.º da Lei fundamental. A inconstitucionalidade resultante da proibição de um meio de prova distinto da prova documental viola a efectiva garantia de acesso ao direito e aos Tribunais. Esta violação vai contra o artigo 20º da CRP na parte em que estabelece a consagração de um verdadeiro direito de prova assim como a eliminação de disposições especiais que limitem o tipo de meios probatórios admissíveis. A não admissibilidade do uso de prova testemunhal nos processos em que a Administração

¹⁴ Neste sentido GONÇALVES, Jorge Manuel Teixeira, *Tributação das manifestações de fortuna*, Faculdade Direito, Universidade Porto, 2007 “Se houvesse lugar a um procedimento administrativo prévio, de maneira a que os argumentos do sujeito passivo pudessem ser expostos à administração tributária antes de esta fixar definitivamente o rendimento padrão com recurso à avaliação indirecta, talvez se evitasse muitas vezes o recurso a tribunal”.

¹⁵ Vide NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, ISG, 1ª edição, Coimbra Editora, 2004, pp. 52.

Tributária pela verificação de indícios de manifestações de fortuna decide pela Tributação de métodos indirectos vem limitar o direito de defesa por parte do sujeito passivo, violando assim a igualdade de armas na tramitação processual nos termos do artigo 20º n.º4 da CRP. O acórdão n.º646/2006 de 28 de Novembro e o acórdão 24/08 de 22 de Janeiro, do Tribunal Constitucional decidiu a norma do artigo 146.ºB n.º3 do CPPT inconstitucional fundamentando a decisão com base *na violação do artigo 20 n.º1 em conjugação com o artigo 18.º n.º1 da CRP na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos, em que esta é geralmente admissível*. Subjacente ao acórdão 646/06 do Tribunal Constitucional estava a alegada necessidade de prova testemunhal para justificar a existência de *“dinheiro emprestado pelos filhos e a sua utilização no negócio em causa”* e subjacente ao acórdão 24/08 do Tribunal Constitucional estaria a necessidade de uso de meios distintos da prova documental para justificar que *“adquiriu na Alemanha um veículo automóvel com o produto da transferência bancária que o seu pai realizou em seu benefício e que deu origem à presunção de rendimentos superiores aos declarados”*. De acordo com o referido acórdão do Tribunal Constitucional, a prova testemunhal nos processos em que está em causa o recurso à avaliação indirecta com base em sinais exteriores de riqueza pode ser a prova mais adequada e até a única capaz de esclarecer alguns dos factos alegados pelo contribuinte.

Capítulo V

Artigo 89.º-A n.º3 da Lei Geral Tributária

Procedemos agora à análise do artigo 89.º-A n.º3 da Lei Geral Tributária que contempla as situações em que o sujeito passivo pode vir justificar as manifestações de fortuna ilidindo a presunção que sobre este impende das manifestações de fortuna.

Importa desde já referir que o recurso a presunções por parte do legislador aquando da impossibilidade de fixação da matéria colectável de forma directa resultante do regime da tributação por manifestações de fortuna tem alguns limites. Estes limites consubstanciam-se nomeadamente na proibição de consagração de presunções inilidíveis por parte do sujeito passivo sob pena de violar um dos princípios

estruturantes de Direito Fiscal, o princípio da capacidade contributiva consagrado constitucionalmente. A consagração da proibição de presunções inilidíveis encontra-se prevista no artigo 73.º da LGT e estabelece que as presunções admitem sempre prova em contrário.

ANA PAULA DOURADO pronunciando-se sobre as presunções fiscais refere que “*o legislador pode recorrer legitimamente às técnicas presuntivas (tipificações legais) se forem violados os deveres de cooperação dos sujeitos passivos e sempre que um conceito autónomo do Direito Fiscal seja exigido por força do princípio da capacidade contributiva, desde que não ponha em causa a referida predominância da tributação do rendimento real*”. Esta autora refere-se ainda “*à existência de uma “proibição forte” de presunção inilidível de rendimentos decorrente do artigo 73.º da LGT e do princípio constitucional da capacidade contributiva. Esta proibição segundo a autora abrange a existência, a quantificação, e a própria qualificação de rendimentos de uma certa forma implica a existência de certos rendimentos para efeitos da lei fiscal*”¹⁶.

JOSÉ CASALTA NABAIS referindo-se ao artigo 89.º-A da LGT considera ser “*aplicável a proibição de presunções legais absolutas de rendimentos derivados do princípio da capacidade contributiva*”¹⁷.

No tocante às manifestações de fortuna, verifica-se a impossibilidade de determinação directa da matéria colectável, surgindo a necessidade da Administração Tributária desde que verificados os pressupostos para a aplicação do regime de fixar um rendimento presumido com base na evidência das manifestações de fortuna do sujeito passivo para a fixação da matéria colectável. Porém, essa fixação de rendimento presumido do sujeito passivo por parte da Administração Tributária não impede o sujeito passivo de afastar essa mesma presunção. O sujeito passivo poderá afastar a presunção de rendimento fixada pela Administração Tributária através da invocação de uma das causas de legitimação invocando para tal, o recurso a capitais próprios, recurso ao crédito, uma doação, entre outras causas que irão ser abordadas no decurso deste

¹⁶ Vide DOURADO, Ana Paula, *A Tributação das manifestações de fortuna*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º4, 12/09.

¹⁷ Vide NABAIS, J. Casalta, *Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna*, in *Revista de legislação e de Jurisprudência*, Coimbra Editora, Ano 139, n.º3963 (Jul.-Ago.2010), pp.363.

trabalho e que lhe permitirão o afastamento da presunção de rendimento e consequentemente da tributação por via deste regime.

No caso de haver lugar à aplicação do preceito supra-mencionado, o sujeito passivo poderá afastar as manifestações de fortuna desde que evidencie alguma das manifestações de fortuna constantes da tabela n.º4 do artigo 89.º-A da LGT. O sujeito passivo também poderá afastar a aplicação das manifestações de fortuna quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50% para menos em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela nos termos do artigo 89.º-A n.º1 da LGT. O sujeito passivo poderá ainda apresentar justificações no caso de ter um acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades no montante superior a 100 000 euros e, em que cumulativamente falte a declaração de rendimentos ou que no mesmo período de tributação ocorra uma divergência não justificada com os rendimentos declarados nos termos do artigo 87 n.º1 alínea f) da LGT. Nos casos acima mencionados, caberá ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna nos termos do artigo 89.º-A n.º 3 da LGT¹⁸.

Poderemos dividir a análise seguinte em motivos relacionados com os titulares, rendimentos e tipo de justificação a fazer pelo sujeito passivo.

1. Possíveis titulares da aquisição dos bens constantes do artigo 89.º-A n.º4 da LGT

A primeira questão que se poderá colocar é desde logo, a de saber por quem é que os bens enunciados na tabela constante do artigo 89.º-A n.º4 da LGT e que consubstanciam indícios de manifestações de fortuna poderão ser adquiridos para além do sujeito passivo?

A aquisição para além daquela que poderá ser feita pelo sujeito passivo, ainda poderá ser feita por membros do seu agregado familiar ou ainda por sociedade de que estes detenham participação maioritária ou ainda por entidade sediada em território que

¹⁸ Cfr. Ac. STA de 27/05/2009 (proc. n.º0403/99) que se refere às justificações do sujeito passivo “*Quando se prova a existência de uma das manifestações de fortuna dos tipos previstos no artigo 89º-A da LGT, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas não é rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS*”

possua uma fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo¹⁹.

2. Natureza dos rendimentos constantes do artigo 89.º-A da LGT

Seguindo agora para os rendimentos declarados enunciados no preceito e que deverão ser justificados pelo sujeito passivo, a que rendimentos terá pretendido referir-se o legislador neste preceito? A rendimentos brutos ou líquidos do sujeito passivo?

Tendo em conta a Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, os rendimentos a que o preceito se referem são rendimentos brutos ou ilíquidos tais quais o contribuinte os deve inscrever na declaração a que está obrigado a apresentar e não aos rendimentos líquidos após as respectivas deduções²⁰²¹.

3. Justificação da fonte/origem dos rendimentos pelo sujeito passivo

Cumulativamente com a demonstração de que os rendimentos correspondem à realidade, o sujeito passivo deverá demonstrar ainda que outra é a fonte das manifestações de fortuna²². A que fonte é que se terá querido referir o legislador, terá sido à origem do rendimento do sujeito passivo? Mais uma vez, o legislador não foi claro na sua descrição relativa às possíveis justificações do sujeito passivo.

A fonte aqui referida não se limita por exemplo à indicação por parte do contribuinte do depósito que possuía no banco que lhe permitiu a compra de um dos bens referidos na tabela. A jurisprudência mais recente tem entendido que a fonte do rendimento não se afigura suficiente para ilidir a presunção da manifestação de fortuna pelo mesmo. Assim, a fonte referida no n.º3 do artigo 89.º-A da LGT não se esgota na indicação por parte do contribuinte, por exemplo, de um depósito bancário no qual se encontra a quantia necessária para a aquisição do bem adquirido mas será ainda

¹⁹ Vide SOUSA, Jorge Lopes e outros, *Lei Geral Tributária Anotada*, Vislis, 3ª Edição, 2003, anotação ao artigo 89-A, pp. 452 e SS.

²⁰ Vide Ac. 21/10/2009 do STA (rec.n.º710/09).

²¹ Vide SILVA, Isabel Marques da., *Tributação da riqueza e sinais exteriores de riqueza (Manifestações de fortuna): o artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária na Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo in Estudos em Memória do Professor Doutor J.L Saldanha Sanches*, Coimbra Editora 2011, Volume 5, pp.170.

²² Vide SILVA, Isabel Marques da., *Tributação da riqueza e sinais exteriores de riqueza (Manifestações de fortuna): o artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária na Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo in Estudos em Memória do Professor Doutor J.L Saldanha Sanches*, Coimbra Editora 2011, Volume 5, pp.168.

necessário demonstrar a fonte/origem do capital e não simplesmente que possui esse montante à data da manifestação de fortuna. Torna-se necessário que o contribuinte justifique a origem do capital sob pena de ser tributado por métodos indirectos²³.

No caso em que o sujeito passivo não demonstre que o rendimento declarado corresponde à realidade e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna, poderá ainda nos termos do artigo 89.º-A "in fine" justificar o acréscimo do património ou da despesa efectuada. O sujeito passivo poderá assim demonstrar os acréscimos de património ou de consumo evidenciados para afastar a tributação nos termos do artigo 89.º-A n.º 4 e 5 da LGT²⁴. O acréscimo de património ou de despesa efectuada inclui tal com consta do artigo 87.º n.º1 alínea f) liberalidades de valor superior a 100 000 euros verificados simultaneamente com a falta declaração de rendimentos ou com a existência no mesmo período de tributação de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

O princípio da capacidade produtiva exige que o acréscimo patrimonial se consubstancie num aumento real e efectivo do património do contribuinte e que a despesa efectuada seja efectivamente realizada pelo contribuinte²⁵. O Acréscimo de património do contribuinte poderá consubstanciar-se por exemplo, em depósitos bancários efectuados na conta bancária do contribuinte tal como resulta do Acórdão de 15/10/2010 do TCAN (proc.n.º01619/09) na parte em que refere que "*o acréscimo patrimonial do recorrente considerado pela Administração Tributária consubstanciou-se em depósitos efectuados na sua conta bancária...*". No caso em apreço, foram realizados depósitos de quantias avultadas na conta bancária do sujeito passivo e ora recorrente durante dois anos seguidos, quando os montantes por ele declarado nesses anos ficaram muito aquém dos valores anteriormente referidos, tendo por conseguinte a Administração Tributária verificado "*uma divergência não justificada de pelo menos um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo do património ou o consumo evidenciado pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação*" nos termos e para os efeitos da previsão legal.

²³ Vide Ac.n.º00649/05 de 05/07/2005 do TCA Sul e Ac. de 14/07/2010 do TCAS.

²⁴ Vide Ac.n.º0549/10 de 14/07/2010 do STA.

²⁵ Vide Ac.n.º0549/10 de 14/07/2010 do STA.

A Administração tributária pode assim, por exemplo, verificado o montante total de depósitos bancários do contribuinte e no confronto com os rendimentos declarados decidir-se pela aplicação das manifestações de fortuna por acréscimo patrimonial²⁶.

O sujeito passivo, no sentido de afastar a presunção das manifestações de fortuna evidenciadas, poderá munir-se de diversas causas de legitimação. Cabe-lhe assim, a comprovação de que os rendimentos declarados correspondem à realidade ou de que é outra a fonte das manifestações de fortuna. Para isso, existem diversas causas de justificação que o sujeito passivo poderá vir a apresentar para afastar a presunção de manifestações de fortuna nomeadamente porque utilizou capital próprio para a aquisição das mesmas. A utilização de capital próprio, para a aquisição de algum dos bens constantes no artigo 89.º-A n.º4 da LGT constituirá porventura a causa de justificação mais frequente por parte do sujeito passivo. A seguir a esta, o sujeito passivo ainda poderá socorrer-se de outras causas tais como doação, herança, recurso ao crédito, achamentos, rendimentos obtidos no estrangeiro e ainda de factos supervenientes tais como o decurso do prazo para a exigibilidade do tributo por parte da Administração Tributária.

As causas de legitimação de que poderá socorrer-se o sujeito passivo e que irão ser abordadas ao longo deste trabalho, poderão agrupar-se em quatro, a saber, rendimentos tributáveis em IRS e efectivamente tributáveis, rendimentos tributáveis noutros impostos, rendimentos não tributáveis noutros impostos e rendimentos tributáveis em IRS mas não tributados na prática.

4. Tributação de rendimentos provenientes de acto ilícito

No caso de o contribuinte ter obtido o capital que tem em depósito através de um acto ilícito, a proveniência ilícita do rendimento é irrelevante para efeitos de tributação. No caso de apesar da fonte do rendimento ser o capital contido num depósito bancário fruto de uma actividade ilícita, este não deixa de ser tributado na medida em que o produto resultante da actividade ilícita é tributável nos termos e para os efeitos do CIRS e da LGT.

No CIRS, a previsão da tributação de actos ilícitos está desde logo prevista no artigo 1.º do CIRS, quando este refere que “*O imposto sobre o rendimento das pessoas*

²⁶ Vide Ac. de 15/10/2010 do TCAN (proc. n.º01619/09).

singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de actos ilícitos...”. A previsão no CIRS não se esgota no artigo primeiro, também no artigo 2º n.º4 se prevê a tributação de indemnizações fundadas na cessação da relação jurídica laboral estando neste preceito contempladas as indemnizações em virtude de despedimento ilícito.

Na LGT, a previsão da tributação de rendimentos ou actos ilícitos está contemplada no artigo 10.º que prevê que “*o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preenham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis*”. RUI DUARTE MORAIS pronuncia-se acerca do possível alargamento que a LGT faz das categorias previstas em IRS mas fá-lo em sentido negativo dizendo que “*concluimos que o artigo 10.º da LGT não procede a um alargamento do conceito de rendimento tributável em IRS, não procede à consagração de uma nova categoria (a dos rendimentos de actos ilícitos). Limita-se a clarificar o alcance da incidência das categorias existentes, não sendo tributável um rendimento ilícito que não seja susceptível de ser integrado numa qualquer delas*”²⁷.

Importa agora centrarmo-nos na relevância da ilicitude da obtenção dos rendimentos, no tocante às manifestações de fortuna. Tendo o contribuinte com o dinheiro da actividade ilícita adquirido um bem dos que constam elencados na tabela do artigo 89.º-A da LGT e preenchidos os respectivos pressupostos para a aplicação do referido preceito, o produto obtido com a prática criminosa não deixa de ser tributado com base nas manifestações de fortuna apesar da proveniência ilícita do capital. O que releva para efeitos de tributação é o facto do rendimento em questão ser enquadrável numa das categorias de IRS, em caso afirmativo, o rendimento será tributado independentemente da proveniência ilícita do rendimento. Tal como refere JOSÉ SALDANHA SANCHES “*apenas cabe à Administração Tributária fiscal provar que esses rendimentos têm a sua origem numa das categorias enumeradas no Código do IRS e não pronunciar-se sobre a sua licitude ou ilicitude*”²⁸. O mesmo é aplicável no caso de estarmos perante um caso de evidência de manifestações de fortuna em que estejam preenchidos os pressupostos da aplicação do artigo 89.º-A da LGT. Uma vez verificados os pressupostos para a aplicação do regime da tributação por manifestações

²⁷ Vide MORAIS, R. Duarte, *Sobre o IRS*, Almedina, 2006, pp.32-34.

²⁸ Vide SANCHES SALDANHA, J.L., *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, pp.306-309.

de fortuna, e sendo a proveniência do rendimento ilícita, o rendimento deverá ser tributado pela Administração Tributária independentemente da ilicitude do mesmo.

O seguinte caso relatado no acórdão de 15/10/2010 do TCAN confirma a irrelevância da proveniência ilícita de rendimentos no tocante à sua tributação. No caso de estarem em causa manifestações de fortuna e uma vez preenchidos os pressupostos para a aplicação do artigo 89.º-A da LGT e de estar simultaneamente a correr um processo-crime, é referido que *“apesar de não sabermos qual o âmbito do referido processo-crime, a verdade é que a decisão de fixação da matéria tributável com recurso ao método indirecto não está dependente da qualificação de comportamento algum como integrando ilícito criminal. Tal decisão depende exclusivamente da veracidade dos rendimentos declarados num determinado ano face às manifestações de fortuna evidenciadas, designadamente, face aos acréscimos patrimoniais revelados pelos depósitos bancários nesse ano”*. O acórdão refere ainda que *“a tributação por método indirecto não está de modo algum dependente do juízo sobre a relevância criminal de comportamento algum, de um juízo sobre a ilicitude e a culpa de uma conduta, mas apenas do apuramento dos factos que integrem os respectivos pressupostos nos termos do artigo 87.º alínea f) e 89.º-A n.º da LGT²⁹*. O carácter ilícito da obtenção de bens é irrelevante para efeitos de tributação, tal como resulta dos preceitos constantes do CIRS e da LGT anteriormente enunciados. Importa referir que na base da consagração deste regime está a importância dada ao princípio da capacidade contributiva. No exemplo em que duas pessoas auferissem o mesmo rendimento sendo que uma delas obteria o rendimento através de fonte ilícita, na falta deste preceito de consagração da tributação de rendimentos ilícitos, haveria claramente a violação do princípio da capacidade contributiva na medida em que a que obteria rendimentos de forma ilícita estaria a ser claramente beneficiada pois teria uma capacidade contributiva semelhante a outra cujos rendimentos por serem obtidos de forma lícita seriam tributáveis. Independentemente da fonte ilícita do rendimento, a obtenção deste implica uma maior capacidade contributiva do sujeito passivo e conseqüentemente deverá ser tributado sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva.

²⁹ Vide Ac. 15/10/2010 TCAN (Proc. n.º01619/09).

Possíveis justificações do sujeito passivo para as manifestações de fortuna

Capítulo VI

Rendimentos Tributáveis em IRS e efectivamente Tributados

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, IRS nos termos do artigo 1.º do CIRS incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes. A palavra “das” assume uma extrema importância na redacção deste preceito referindo-se ao elenco das diferentes categorias e ao seu carácter taxativo e não meramente exemplificativo. O autor RUI DUARTE MORAIS considera que “*não há um rendimento tributável, mas sim várias categorias de rendimento tributável; o rendimento tributável em IRS é o conjunto dos rendimentos que sejam integráveis nas várias categorias tal como definidas pela lei*”. Este autor clarifica assim o alcance da incidência das categorias existentes explicando que não é tributável um rendimento que não seja susceptível de ser enquadrado em qualquer das categorias existentes³⁰. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTOS também refere que “*os rendimentos sempre terão, para ser tributáveis, de enquadrar-se numa das seis categorias indicadas neste artigo, a que correspondem rendimentos de diferentes fontes e natureza*”. A taxatividade do elenco das categorias prevista no artigo em análise constitui uma garantia consagrada a favor do contribuinte, a de não poder ver o seu rendimento tributado se este não se enquadrar em nenhuma das categorias de IRS previstas.

Na dúvida acerca da existência ou não de manifestações de fortuna, terá de se averiguar se o bem/rendimento em apreço é enquadrável numa das categorias previstas neste artigo. Caso o rendimento se enquadre numa das categorias, este será tributado nos termos e para os efeitos da categoria em que este se insira. No caso do rendimento em apreço não se enquadrar em nenhuma das categorias constantes do artigo, então terá de verificar-se se encontram preenchidos os pressupostos para a tributação do mesmo

³⁰ Vide MORAIS, RUI DUARTE, *Sobre o IRS*, Almedina, Abril 2006, pp. 30.

rendimento à luz do artigo 89.º-A da LGT. Contudo, mesmo nos casos em que se verifique a existência de manifestações de fortuna nos termos do artigo 89.º-A da LGT e caso a presunção não seja ilidida por parte do sujeito passivo nos termos do n.º3 do presente artigo através de uma causa de justificação, este verá o seu rendimento tributado na categoria G (incrementos patrimoniais) nos termos do n.º4 do presente artigo da LGT. É necessário encontrar uma categoria no CIRS para enquadrar o rendimento que permitiu a aquisição da manifestação de fortuna. A categoria G tem assim um carácter residual pelo que constituem também rendimentos da categoria G “*Os acréscimos patrimoniais não justificados determinados nos termos dos artigos 87º, 88º ou 89-Aº da LGT*”. Cabem nesta categoria rendimentos da qual a existência se não duvida mas que não se conseguem determinar. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTOS refere-se a esta categoria como “ *o único modo de tributar rendimentos cuja origem e natureza se não podem apurar, mas de cuja existência se tem razões para não duvidar*”. A consagração de uma categoria que engloba rendimentos desta natureza e que não seriam enquadráveis noutra das categorias existentes constitui um instrumento que em muito contribui para a luta prosseguida pela Administração Tributária contra a evasão e fraude fiscal. No caso em que existam sinais exteriores de manifestações de fortuna por aumento do património do sujeito passivo mas que não se encontrem preenchidos os pressupostos para a tributação por via do artigo 89.º-A da LGT, poderá haver lugar a tributação por via da categoria G. A administração Tributária poderá assim através de uma presunção de rendimentos que terá por base por exemplo, um aumento de património ou de consumo efectuar a tributação com base na categoria G, tributação essa que não teria lugar por faltarem os pressupostos estabelecidos no artigo 89.º-A da LGT.

1. Utilização de Capitais Próprios

O sujeito passivo poderá justificar os rendimentos que lhe possibilitam as manifestações de fortuna através da utilização de capitais próprios para a aquisição de uma manifestação de fortuna

A dificuldade de justificação de recurso a capitais próprios por parte do sujeito passivo revela-se sobretudo na prova destes capitais. O ónus da prova para ilidir esta

presunção recai sobre o sujeito passivo que tal como foi descrito anteriormente poderá apresentar uma justificação que afaste esta tributação. Uma das justificações que poderá desde logo ser apresentada pelo sujeito passivo perante a administração Tributária é a de que aquele rendimento foi por ele obtido através do seu próprio trabalho ou dos juros resultantes de um depósito bancário, constituindo estes exemplos, o recurso a capitais próprios por parte do sujeito passivo. O sujeito passivo ilide assim, a presunção que sobre ele recai de manifestações de fortuna através da causa de justificação de utilização de capitais próprios para a compra do bem em questão. O contribuinte poderá justificar os rendimentos que lhe possibilitaram as manifestações de fortuna evidenciadas através de capitais que este detenha em contas de depósitos a prazo³¹ e desde que este justifique cumulativamente a origem do mesmo rendimento tal como referido anteriormente. Esta constitui uma das causas de justificação que permite ao sujeito passivo, o afastamento do regime da tributação por via das manifestações de fortuna.

No acórdão do TCAS de 05/07/2005, o contribuinte declarou para efeitos de IRS o montante de 35. 697, 35 euros e adquiriu nesse mesmo ano um terreno no valor de 548. 677,79 euros. A Administração Tributária perante o preenchimento dos requisitos do artigo 89.º-A da LGT fixou o rendimento tributável com recurso a métodos indiciários. O contribuinte foi devidamente notificado para efeitos de exercer o direito de audição tendo-lhe sido dito que poderia *«obstar ao procedimento de fixação do rendimento mediante a apresentação de documento comprovativo que o bem em causa foi adquirido através de meios cuja fonte não estava obrigado a declarar para efeitos de IRS, designadamente, herança ou doação, utilização de capital próprio ou recurso ao crédito»*. O contribuinte admite ter recorrido a capitais próprios para a aquisição do imóvel. Para o efeito, o contribuinte apresentou declarações bancárias pelas quais demonstrou que no ano da aquisição do imóvel mobilizou capitais que detinha em conta de depósito a prazo de montante suficiente para a aquisição do imóvel. O contribuinte demonstrou que adquiriu o imóvel com meios que não estão sujeitos a declaração de IRS. No caso em apreço, a Administração Tributária considerou que a prova oferecida pelo contribuinte não era suficiente para afastar a presunção de evasão fiscal no ano da aquisição do imóvel mas a Administração Tributária não solicitou quaisquer elementos comprovativos da origem desse capital, tendo sido dado provimento ao recurso. Da

³¹ Vide para este efeito, o Ac. 05/07/2005 do TCAS (Proc. n.º00649/05) e Ac. 23/09/2008 do TCAS (Proc. n.º02605/08).

leitura do presente acórdão acerca da causa de legitimação do recurso a capitais próprios por parte do sujeito passivo, é possível verificar que a principal dificuldade resultante desta causa de justificação pelo contribuinte resulta da prova do uso desses capitais próprios. Segundo a Jurisprudência, a prova que deverá ser feita relativamente ao uso de capitais próprios é de que o capital utilizado para a compra de um dos bens constantes da tabela do artigo 89.º-A n.º4 da LGT foi tributado. No caso em apreço, apesar do contribuinte ter invocado que o montante do depósito não estava sujeito a declaração, a Administração Tributária foi recebendo o imposto devido através da retenção do rendimento de capital feito pela entidade bancária. Neste primeiro caso, temos a existência de juros resultantes de um depósito bancário que constituem capitais próprios, sendo que esses juros foram sujeitos a retenção na fonte.

Partimos agora para um segundo acórdão, que relata uma situação referente a capitais próprios distinta da enunciada anteriormente, neste acórdão do TCAS de 23/09/2008, o contribuinte adquiriu um automóvel no valor de 185. 115,54 euros tendo declarado no IRS um rendimento correspondente a 10 338,64 euros. A Administração Tributária perante a discrepância de 50% relativamente ao rendimento padrão determinou a matéria colectável recorrendo aos métodos indirectos. Neste caso, o acórdão refere que *“Ora, como bem se demonstra na sentença recorrida, o que se apura nos autos é que o contribuinte, antes de vir para Portugal residia em França, onde exercia actividade, liquidava impostos, e era titular de participações sociais em empresas, que alienou, recebendo o respectivo preço”*. O contribuinte através do extracto consolidado visou demonstrar a existência de aplicações e saldos de depósitos a prazo existentes em Portugal. O Tribunal apesar de considerar que *“sendo embora certo que a data a que se referem os extractos apresentados, não prova o Recorrente a mobilização dos capitais que detinha, necessários à efectivação dos suprimentos destinados à aquisição do veículo em causa, também o é que a Administração Fiscal, em anexo ao relatório de inspecção, junta dois talões dos depósitos dos cheques referentes ao pagamento do Ferrari em questão os quais se referem à conta cujo extracto o Recorrente juntou, ainda que reportado a um período que não corresponde ao da mobilização dos capitais necessários”* Apesar desta consideração, o Tribunal diz *“ser inabalável a conclusão a que chegou mediante a análise dos talões de depósito de que foram mobilizados capitais depositados na conta bancária a que se referem o extracto consolidado”*. A decisão do Tribunal foi a de *“o contribuinte ter ilidido a*

presunção de evasão fiscal relativamente aos rendimentos daquele ano, que era o que estava em causa pois demonstrou que outra era a fonte de manifestações de fortuna”. Neste segundo caso, os rendimentos que já tinham sido tributados são os capitais próprios que constituem o depósito em si, que nada têm a ver com os juros gerados pelo depósito ao contrário do caso anteriormente enunciado.

Através deste caso, é possível verificar que a prova por parte do sujeito passivo relativa aos meios que lhe permitiram as manifestações de fortuna em causa é suficiente, não sendo necessária a prova da forma como o sujeito passivo adquiriu os meios que lhe permitiram essas manifestações de fortuna para afastar o regime da tributação por esta via.

O recurso a capitais próprios permite ao sujeito passivo ilidir a presunção das manifestações de fortunas que sobre ele recai. Tal como resulta destes acórdãos, o sujeito passivo deverá provar que esses valores já foram tributados. No primeiro acórdão, a tributação dos capitais próprios, juros resultantes do depósito bancário era feita directamente pela entidade bancária através da retenção na fonte.

No segundo acórdão, os capitais próprios que constituem o depósito, rendimentos obtidos em França já aí haviam sido tributados. Só através da prova de que estes rendimentos já foram tributados é que poderá ser afastada a tributação por via das manifestações de fortuna referentes à utilização de capitais próprios. A prova que deverá ser feita pelo sujeito passivo diz apenas respeito aos meios que permitiram a aquisição das manifestações de fortuna e não à forma como esses meios foram adquiridos. A prova deverá ser feita apenas quanto à fonte no sentido de a Administração Tributária perceber se os rendimentos foram ou não omitidos para efeitos de declaração de IRS.

2. Declaração de regularização tributária de rendimentos colocados no exterior

A declaração de regularização tributária de elementos patrimoniais colocados no exterior constitui mais uma das causas de justificação do sujeito passivo para as manifestações de fortuna.

A Lei do Orçamento de Estado para 2012 consagrou um novo Regime Excepcional de Regularização Tributária (RERT III) previsto na portaria n.º17-A/2012 de 19 de Janeiro do Ministério das Finanças³², relativo a elementos patrimoniais colocados no exterior.

Qual a relevância do RERT III no tocante ao regime em análise das manifestações de fortuna e mais especificamente no âmbito das justificações passíveis de serem invocadas pelo sujeito passivo para as manifestações de fortuna?

A relevância deste regime no âmbito das manifestações de fortuna será a de contrariar a fuga e evasão fiscal. Quando o sujeito passivo coloca os seus rendimentos numa jurisdição com uma tributação mais favorável muitas vezes denominados de “paraísos fiscais” sem recorrer à declaração de regularização e adquire com estes rendimentos uma casa no valor de 250 000 euros em Portugal, a Administração Fiscal poderá vir tributar esta aquisição com base no artigo 89.º-A da LGT. Para todos os efeitos, o capital investido, neste caso o montante de 250 000 euros não é conhecido pela Administração Tributária por não ter sido declarado e encontram-se preenchidos os requisitos da falta de declaração ou discrepância com o montante declarado. O regime excepcional de regularização tributária releva nos casos em que o sujeito passivo tenha procedido à declaração de regularização dos rendimentos, e tenha adquirido a casa no montante de 250 000 euros. No caso de a administração Tributária vir a tributar a aquisição por via do regime das manifestações de fortuna pode o sujeito vir justificar as manifestações de fortuna através da prova em como procedeu à regularização de rendimentos, justificando assim a proveniência dos mesmos rendimentos. A declaração de regularização de elementos patrimoniais colocados no exterior constitui prova bastante para efeitos de não aplicação de métodos indirectos quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna que ponham em causa a veracidade dos rendimentos por si declarados³³.

³² Cfr. Lei n.º17-A/2012 de 19 de Janeiro. Diário da República, N.º14, Série I.

³³ http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2012/Janerio/O_NOVO_REGIME_EXCEPCIONAL_DE_REGULARIZACAO_TRIBUTARIA_-RERT_III-.pdf.

3. Rendimentos tributados por taxas liberatórias

Uma outra possível causa de justificação que poderá ser utilizada pelo sujeito passivo para a tributação sobre as manifestações de fortuna é a apresentação de rendimentos tributados por taxas liberatórias. Estes rendimentos, devido à sua natureza intrínseca, estão sujeitos a uma taxa de imposto, a título definitivo, no momento em que são postos à disposição. Estes rendimentos que são sujeitos a taxas liberatórias preconizam o imposto definitivo de que o contribuinte é devedor ao Estado. As taxas dizem-se liberatórias na medida em que liberam o sujeito passivo das obrigações de declaração, englobamento e pagamento³⁴. A obrigação de imposto considera-se assim cumprida com a retenção na fonte efectuada pela entidade pagadora³⁵. Os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias encontram-se previstos no artigo 71º do CIRS³⁶. Existem vários exemplos, de entre os quais se podem destacar juros de depósitos a prazos, ou lucros de participações sociais que estão sujeitos a taxas liberatórias com carácter definitivo. Podem ainda destacar-se os prémios de jogos obtidos pelo sujeito passivo (prémios de rifas, totoloto, jogos de loto...) assim como sorteios e concursos.

Vejamos a propósito dos juros de depósitos à ordem ou a prazo o acórdão já referido anteriormente de 05/07/2005 do TCAS a propósito da utilização de capital próprio pelo sujeito passivo. Os juros de depósitos à ordem ou a prazo estão sujeitos a retenção na fonte nos termos e para os efeitos do artigo 71.º n.º1 alínea a) do CIRS. Os juros gerados pelos capitais depositados tal como refere o acórdão em apreço não estão sujeitos a declaração obrigatória. A Administração Tributária vem na sequência da compra do imóvel por parte do contribuinte aplicar-lhe verificados os requisitos da aplicação do regime, a tributação por manifestações de fortuna. Segundo o acórdão, o “*contribuinte fez prova de 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*”. Tendo o sujeito passivo provado o recurso a juros de depósitos para a aquisição do imóvel e não se encontrando estes sujeitos a declaração por parte do contribuinte, o sujeito passivo ilide assim a presunção

³⁴ Ressalve-se no entanto o facto de o sujeito passivo poder nalguns casos optar por declarar determinados rendimentos sujeitos a taxas liberatórias sendo que nestes casos o imposto deverá ser apurado pelo conjunto dos rendimentos e o imposto pago será considerado como uma antecipação do valor a pagar.

³⁵ Vide CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 2003, *Substituição fiscal total*, pp. 262 ss..

³⁶ Atendendo ao art. 58º/a), estes rendimentos estão dispensados de apresentar declaração. Estando este tipo de rendimentos sujeitos a retenção na fonte, uma tributação em sede de IRS, nomeadamente do artigo 89.º-A LGT resultaria em situações de dupla tributação.

de manifestações de fortuna que sobre ele impende. A prova de que o sujeito passivo mobilizou capitais que detinha em conta a prazo afigura-se suficiente na medida em que à Administração Tributária importa apenas saber se foram ou não omitidos rendimentos à declaração. Neste caso, não estando sujeitos os rendimentos em questão a declaração, basta a prova do uso dos mesmos por parte do contribuinte para a compra do bem para ilidir as manifestações de fortuna³⁷. Nos restantes casos previstos no artigo 71.º do CIRS que prevê outros casos de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, basta a prova da existência deste rendimento por parte do sujeito passivo para o afastamento do regime da tributação por via do regime das manifestações de fortuna na medida em que estes rendimentos liberam o sujeito passivo da obrigação de declaração dos mesmos assim como do pagamento dos tributos.

4. Indício de manifestação de fortuna não realizado

Quid Juris quanto ao acto do sócio emprestar dinheiro à sociedade da qual é sócio no tocante ao regime das manifestações de fortuna?

Existe contrato de suprimento quando o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género ou qualidade (artigo 243 n.º1 do CSC). Importa realçar que apenas os suprimentos efectivamente realizados relevam para a avaliação da capacidade contributiva e consequente aferição da existência de manifestações de fortuna previstas no artigo 89.º-A da LGT no n.º2 alínea c) do respectivo preceito.

Importa distinguir duas situações, num primeiro caso em que um sócio realiza os lançamentos na conta da sociedade correspondente a suprimentos mas que não sejam acompanhados por respectivas entradas em dinheiro. Neste caso, não existe uma situação em que a Administração Tributária possa avaliar a capacidade contributiva do sujeito passivo e consequentemente não é aplicável o regime previsto no artigo 89.º-A n.º2 alínea c) da LGT. As operações de regularizações contabilísticas e acertos de contas não traduzem a respectiva capacidade contributiva do contribuinte ficando estas excluídas da tributação por via das manifestações de fortuna³⁸. Foi o que se passou no

³⁷ Vide Ac. de 05/07/2005 do TCAS (proc. n.º00649/05).

³⁸ Vide Ac. do TCAN de 19/02/2009 (Proc. 00352/08).

caso constante do acórdão proferido pelo TCA Norte de 19/02/2009, no qual a Administração Tributária procedeu à tributação por manifestações de fortuna com base no “*acto de emprestar dinheiro à sociedade da qual é sócio*” No caso, resultou provado que o recorrente efectuou empréstimos no valor de 263 813 28 euros, valor considerado pela Administração Tributária para apurar o montante das manifestações de fortuna. Da prova produzida resultou que no ano em questão, os suprimentos realizados foram de 163 879 95 euros e não de 263 813 28 euros pelo que a diferença entre estes dois valores, 99 933 33 euros, apenas diria respeito a um movimento contabilístico que terá subjacente um movimento de regularização da contabilidade. O recurso não teve provimento uma vez que no presente caso “*a regularização no montante de 99 933 33 euros respeita à atribuição ao recorrente de uma terça parte de suprimentos da sócia efectuada por acordo entre os três sócios*” e pelo facto de os “*acordos entre os sócios produzirem efeitos nas relações entre si estabelecidas, mas não vinculam a Administração Tributária*”. No tocante ainda à justificação efectuada pelo sujeito passivo, este teria ao abrigo do artigo 89.º-A da LGT de justificar a totalidade do valor que permitiu a manifestação de fortuna evidenciada, não desprezando a Administração Tributária o montante justificado pelo sujeito passivo para que o rendimento padrão para o cálculo das manifestações de fortuna incida apenas no montante não justificado pelo sujeito passivo.

No caso em que o sócio tenha efectivamente realizado entradas de dinheiro em favor da sociedade, esta constitui uma das situações em que irá relevar o montante da entrada efectuada pelo sócio para efeitos de determinar o valor para o cálculo indirecto da matéria colectável respeitante às manifestações de fortuna. O valor terá por base 50% do montante dessa entrada em dinheiro nos termos do artigo 89.º-A n.º4 da LGT. Na prática, se o sócio efectuou um suprimento em favor da sociedade num montante global de 200 000 euros, o rendimento padrão base para a determinação da matéria colectável correspondente será de 100 000 euros. Tendo o contribuinte declarado rendimentos de montante inferior a 50% do rendimento padrão, encontram-se preenchidos os requisitos legais de acordo com a tabela do artigo 89.º-A n.º4 da LGT para se proceder à fixação do rendimento tributável no montante de 100 000 euros, o qual de acordo com o artigo 9.º n.º.1 alínea d) do CIRS, será considerado como rendimento da categoria G.

Na prática, existem situações em que a Administração Tributária vem tributar com base nas manifestações de fortuna os suprimentos efectuados pelo sócio à

sociedade mas em que o sócio não tenha efectivamente realizado entradas em dinheiro desses suprimentos. Esta poderá nalguns casos representar mais uma causa de legitimação do sujeito passivo no sentido deste afastar a aplicação do regime das manifestações de fortuna na medida em que o facto de existirem fluxos financeiros dos sócios em favor da empresa não implica necessariamente a sua qualificação como suprimentos sob pena de violação do artigo 73.º da LGT. O sujeito passivo poderá nestes casos, através da invocação de uma qualificação distinta daquela realizada pela Administração Tributária vir afastar a tributação por manifestações de fortuna por os fluxos financeiros por este realizados em favor da sociedade apenas dizerem respeito a uma regularização contabilística e não de ter havido efectivamente a realização de uma entrada em dinheiro. A prova a efectuar pelo sujeito passivo nestes casos, poderá ser uma prova parcial nos casos em que o sócio tenha efectivamente realizado entradas em dinheiro em favor da sociedade mas não no montante que a Administração Tributária teve por base para a tributação por terem sido igualmente realizados pelo sócio em favor da sociedade, uns lançamentos de conta sem a correspondente entrada em dinheiro constituindo esta outra metade, justificação para o afastamento do regime da tributação por manifestações de fortuna.

Numa recente decisão de 18/01/2012 do TCAN, a Administração Tributária decidiu-se pela aplicação de métodos indirectos sem ter provado como lhe competia a realização de suprimentos por parte do sujeito passivo por valor superior a 50 000 euros nos termos do artigo 89.º-n.º4 da LGT. Cabe assim nestes casos, ao sujeito passivo a prova de que não foram efectivamente realizados suprimentos em favor da sociedade para afastar a tributação por via das manifestações de fortuna. No presente caso, tendo o sujeito passivo feito prova de que as operações não tinham a natureza de suprimentos e de não estarem relacionados com a sua esfera pessoal e cumulativamente com a falta de prova dos pressupostos para a aplicação de métodos indirectos por parte da Administração tributária, a decisão proferida foi no sentido de “*anulação da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto, por falta de verificação dos pressupostos da respectiva aplicação*”³⁹. Nos casos em que o sujeito passivo tenha efectivamente realizado entradas em dinheiro na metade do valor que a Administração Tributária venha alegar para a tributação por constituírem a outra metade apenas regularizações da situação contabilística da empresa, remetemos para o capítulo

³⁹ Vide Ac. 18/01/2012 do TCAN (Proc. n.º 01104/11).

respectivo às justificações parciais de rendimentos no tocante ao afastamento da tributação por via das manifestações de fortuna que permitirá solucionar esta questão.

Capítulo VII

Rendimentos Tributáveis noutros impostos

Referir-nos-emos agora aos rendimentos que embora não sejam tributáveis em sede de IRS possam ser tributados tendo por base outro imposto.

1. Heranças e doações

Partiremos agora do seguinte caso em que uma amiga oferece a outra um barco no valor de 100 000 euros, será esta doação objecto de tributação?

E em caso afirmativo, a que título?

Olhando para o regime do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e mais especificamente para as categorias dos diferentes rendimentos aí enunciados percebemos desde logo que a doação não se enquadra em nenhuma das categorias. A doação não poderá ser tributada com base no CIRS pois tal como já foi referido, este prevê no seu artigo 1.º que só serão tributados em sede de IRS os rendimentos das pessoas singulares que se enquadrem numa das seguintes categorias previstas neste código. Assim, a palavra “das” prevista no artigo 1.º do Código IRS vem afastar a tributação por via deste regime na medida em que a doação não é enquadrável em nenhuma das categorias previstas em IRS. Posto isto serão as doações tributáveis noutro imposto que não em sede de IRS?

As doações sendo transmissões gratuitas deixaram com a reforma⁴⁰ ocorrida em 2003 de estar contempladas no Código de Imposto sobre Sucessões e doações tendo este Código sido abolido⁴¹ passando assim o Código de Imposto de Selo a incluir as matérias

⁴⁰ Cfr. Reforma introduzida pelo Decreto-lei n.º287/2003 de 12 de Novembro.

⁴¹ Cfr. Regime que tinha sido aprovado pelo Decreto-Lei n.º41969 de 24 de Novembro de 1958.

que constavam anteriormente do Código de Imposto sobre as Sucessões e Doações. As doações tributáveis constam do artigo 1. n.º3 do CIS. No caso das doações, os sujeitos passivos que ficam na obrigação de pagar o respectivo imposto são os beneficiários da doação, isto é, aqueles para quem foram transmitidos os bens ou direitos. Existem no entanto situações em que as doações não são sujeitas a tributação, estes constituem os chamados casos de isenção de tributação e estão relacionados com o âmbito subjectivo da tributação. A consagração de isenção total do imposto de selo sobre as transmissões refere-se àquelas operadas a favor de herdeiros legitimários do autor da sucessão ou da liberalidade, ou seja, cônjuge, descendentes e ascendentes. Esta isenção constituiu uma inovação do CIS introduzida através da reforma acima enunciada através da qual se eliminou a tributação sobre heranças e doações desde que estas sejam feitas entre cônjuge, ascendentes e descendentes. No caso de a doação ser feita a favor de herdeiros que não sejam legitimários, deixa de ser aplicada a isenção e passa a ser tributada a respectiva transmissão nos termos do regime consagrado no CIS.

Da análise da Jurisprudência, destaca-se o Acórdão do TCAS de 18/01/2005, no presente caso o sujeito passivo, neste caso estudante, adquire um imóvel com recurso ao crédito bancário e vem a ser tributado por manifestações de fortuna. O recurso ao crédito constitui como irá ser referido mais à frente, uma das possíveis causas de legitimação do sujeito passivo para o afastamento das manifestações de fortuna nos termos e para os efeitos do artigo 89.º-A n.º3 da LGT. O problema que se coloca em específico, neste caso e que releva para o nosso tema e para o sucapítulo em apreço é o facto das mensalidades para o pagamento do crédito terem sido pagas não pelo sujeito passivo mas pela mãe deste, através de transferências bancárias mensais para a conta do sujeito passivo. As transferências bancárias em dinheiro para o sujeito passivo constituem uma doação em dinheiro para a satisfação do pagamento do crédito do imóvel. Deparámos-nos assim perante uma nova questão. Serão as doações em dinheiro tributáveis?

A decisão deste caso não colocou problemas desta natureza na medida em que tendo havido um recurso ao crédito por parte do sujeito passivo, isto permite-lhe o afastamento do regime das manifestações de fortuna por esta via. No presente caso, o sujeito passivo recorre da decisão da aplicação das manifestações de fortuna por parte da Administração Tributária na medida em que não demonstrou durante o procedimento administrativo ter sido outra a fonte das manifestações de fortuna, vindo agora

apresentar as provas nesta fase. O sujeito passivo apresentou como prova, o recurso integral ao crédito para a compra do imóvel. Na decisão, o Tribunal realça o facto de o pagamento das prestações do empréstimo terem sido pagas pela mãe do sujeito passivo podendo estas configurar uma doação em dinheiro a favor desta última. As doações em dinheiro não relevariam para efeitos fiscais tendo por base o regime constante do CIS, mais especificamente no artigo 6.º alínea e). Dado o grau de parentesco entre o doador e o sujeito passivo, existiria aqui um caso de isenção na tributação por via deste regime⁴².

Da análise do presente caso, verificamos que à partida as doações em dinheiro serão tributáveis por via do regime do Imposto de Selo caso não se enquadrem em nenhuma das situações previstas de isenção de tributação por esta via. E do ponto de vista do regime das manifestações de fortuna?

Em regra as doações não são tributáveis por via das manifestações de fortuna, na medida em que estas constituem uma causa de legitimação do sujeito passivo para o afastamento do regime. Tal acontece, por exemplo, se uma amiga decide oferecer um barco a outra amiga por ocasião do seu aniversário, a prova desta doação por parte do sujeito passivo, neste caso, a amiga aniversariante, permite-lhe afastar o regime da tributação por via das manifestações de fortuna. A questão que surge é a seguinte e se se tratar de uma doação em dinheiro tendo como finalidade a compra de um dos bens elencados na tabela constante do artigo 89.º-A n.º4 da LGT?

Partimos do seguinte exemplo, uma amiga que oferece como presente de anos à sua amiga aniversariante 25 000 euros em dinheiro, e por sua vez esta decide comprar um barco no montante da quantia oferecida. Na prática existe um bem constante da tabela prevista para as manifestações de fortuna nos termos do artigo 89.º-A n.º4 da LGT pelo que o bem em causa seria tributável por via deste regime, desde que preenchidos os restantes pressupostos para a aplicação do regime. No entanto, neste caso, a quantia paga para a compra resultou de uma doação, meio de legitimação do sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A n.º3 da LGT para o afastamento do regime da tributação por via das manifestações de fortuna.

Deverão constituir as doações em dinheiro um meio de legitimação do sujeito passivo para o afastamento do regime das manifestações de fortuna?

⁴² Vide Ac. 18/01/2005 do TCAS (Proc. n.º 00419/04).

O problema que se coloca no tocante às doações em dinheiro é a possibilidade do sujeito passivo adquirir um dos bens constantes da tabela do artigo 89.º-A n.º4 da LGT com dinheiro próprio mas invocando o benefício de uma doação em dinheiro contornando o regime e afastando a tributação por via das manifestações de fortuna. A principal dificuldade resultante de uma doação em dinheiro ao invés da doação de um bem será a dificuldade de prova. A aceitação das doações em dinheiro como causa de justificação do sujeito passivo poderia conduzir a abusos por parte dos sujeitos passivos que se poderiam aproveitar em simular doações em dinheiro para a compra de um dos bens previstos na tabela das manifestações de fortuna e assim contornar o pagamento do tributo devido.

Capítulo VIII

Rendimentos não tributáveis noutros impostos

Existem tal como vimos anteriormente casos em que os acréscimos patrimoniais apesar de não serem tributáveis no CIRS podem ser tributados com base noutro imposto, por exemplo, tributáveis tendo por base o imposto de selo. Coloca-se forçosamente a seguinte questão, *Quid Iuris* se o acréscimo patrimonial não for tributável em sede de IRS nem noutro imposto?

Referimo-nos por exemplo ao caso de uma pessoa que encontra um tesouro, será este acréscimo patrimonial não enquadrável em nenhuma das categorias do CIRS? Se sim, em que termos?

1. Tesouros e achamentos

1.1 Caso Césarini

Partimos agora de um caso ocorrido em Washington, *Cesarini Case*⁴³, nos anos 60. Este retrata a situação de um casal que comprou um piano tendo mais tarde verificado que no interior do mesmo se encontrava uma quantia considerável de dinheiro (4000 dólares na altura). Do ponto de vista fiscal, a questão que se coloca é se o achado, neste caso, o conjunto de notas estarão sujeitas a tributação.

À luz do ordenamento fiscal português percebemos desde logo que este achado não é tributável em nenhuma das categorias do Código de IRS. Coloca-se-nos então a seguinte questão, será esta quantia tributável tendo esta tributação por base outro imposto distinto do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares?

A questão que se levantava aqui pelo Tribunal Americano é a de perceber se o montante encontrado pelo casal no interior do piano no caso *Cesarini* era propriedade dos mesmos e conseqüentemente não poderia ser submetido a tributação nos termos da Constituição Americana. O Tribunal Americano considerou que não era propriedade dos mesmos. Considerou ainda que o dinheiro é um meio de troca, o que faz com que a descoberta do dinheiro seja um facto tributável. O Tribunal, neste caso, faz ainda a distinção relativamente a outro exemplo, o de as partes terem encontrado uma valiosa pintura no interior do piano sendo que neste caso, a solução seria diferente. A diferença segundo o Tribunal residiria no facto de que a pintura não seria tributável por integrar o património das partes que o encontraram. Neste último caso, nenhum evento teria ocorrido para aumentar o valor do piano ao contrário daquilo que aconteceria no primeiro caso em que o dinheiro encontrado constitui um acréscimo que as partes descobrem posteriormente à compra do piano.

Nesta linha de pensamento podem ainda ser enunciados dois exemplos a título de perceber o que segundo o Tribunal de Washington constitui património ou não e conseqüentemente o que não estará sujeito a tributação ou o que estará sujeito a tributação. O primeiro exemplo enunciado é o de um homem que passeia na rua e encontra um anel de diamantes que decide levar à ourivesaria sendo avaliado por esta no

⁴³ <http://www.lectlaw.com/files/lws09.htm>

montante de 2000 dólares. Este anel deverá segundo este Tribunal estar sujeito a tributação uma vez que foi encontrado e não constitui parte integrante de nenhum património por não se encontrar ligado a nenhuma compra por parte daquele que o encontrou. Caso bem diferente seria a de um outro homem que compra um terreno e mais tarde descobre nesta barris de petróleo. Neste último caso, segundo o Tribunal Americano os barris não deverão ser tributados. O Tribunal considera que os barris de petróleo apenas estarão sujeitos a tributação após a ocorrência de um “*realization event*” como seja por exemplo, a venda dos mesmos por parte daquele que comprou o terreno. Através da venda dos barris de petróleo haveria um enriquecimento por parte do achador cujo preço da aquisição do terreno não teria contemplado os barris de petróleo.

A principal questão que se coloca para sabermos à luz destes casos se o achado é tributável é saber se o bem em questão é propriedade ou não daquele que o encontra. No caso de ser encontrada uma quantia de dinheiro, a questão é de fácil resolução, visto não ser considerado como propriedade mas apenas como meio de troca, a resposta é afirmativa no sentido da sua tributação. Nos restantes casos, se o achado estiver incluído num bem que tenha sido comprado pelo achador, tal como resulta do caso do exemplo do piano, em que se descobre mais tarde no seu interior um quadro valioso ou ainda o caso da compra do terreno em o achador descubra a existência de barris de petróleo, estes constituem propriedade do comprador pelo que à partida não serão tributáveis. Apenas deverá haver lugar a tributação quando ocorra um enriquecimento por parte do achador através de um “*realization event*” como seja por exemplo através da venda nestes casos, do quadro ou dos barris de petróleo. Nos restantes casos, em que a descoberta por parte do achador não esteja associada a nenhuma compra, o bem achado não constitui propriedade do achador e existe desde logo um enriquecimento sendo que o achamento é desde logo tributável, como seja por exemplo a descoberta do anel, existindo um enriquecimento logo aquando da descoberta do mesmo.

Esta é a solução adoptada pelos Tribunais Americanos. Regressando ao caso *Cesarini* e ao ordenamento Jurídico Português, qual seria a solução adoptada tendo em conta a nossa legislação fiscal?

Tendo em conta o artigo 1.º do CIRS temos que são tributáveis os rendimentos das categorias. A palavra “das” é de extrema importância na frase pois reflecte a impossibilidade de os rendimentos serem tributados a outro título que não as categorias

que nele se encontram enunciadas. A taxatividade do preceito expressa a impossibilidade do rendimento ser tributado que não seja numa das que se encontram enunciadas no artigo 1.º do CIRS. Assim, aplicando ao caso *Cesarini* o nosso ordenamento Jurídico Português e legislação fiscal, percebemos que a quantia de dinheiro encontrada no piano não seria tributável nem essa quantia nem todas as que constituem achados, tesouros etc. pois não têm espaço na nossa legislação Fiscal nem em sede de IRS nem em sede de qualquer outro imposto previsto na nossa legislação. Os achamentos e tesouros não são tributáveis à luz do ordenamento fiscal Português por não se enquadrar em nenhuma das categorias do código de IRS previstas no artigo 1.º do CIRS.

No tocante às manifestações de fortuna, se um sujeito passivo foi sujeito ao artigo 89.º-A da LGT por ter adquirido um dos bens constantes da tabela do artigo 89.º-A n.º4 da LGT e estando preenchidos os respectivos requisitos para a aplicação deste regime, poderá invocar como causa de justificação a descoberta de um tesouro para o afastamento da tributação por via deste regime. Importa no entanto realçar nestes casos, a dificuldade de prova por parte do sujeito passivo da descoberta do tesouro para o afastamento do regime que lhe vem sendo aplicado por parte da Administração tributária.

2. Bolsas de Estudo

As bolsas de estudo podem ter um âmbito escolar, no caso de esta atribuição ser feita a alunos em idade escolar que se encontrem por exemplo no ensino secundário ou pode ainda ter o âmbito científico no caso de esta ser atribuída com a finalidade da realização de um trabalho de investigação. A tributação da atribuição de uma destas bolsas no caso de esta ser subsumível a uma das categorias do CIRS far-se-á de acordo com a categoria na qual se insira. A questão que se coloca e tendo em conta o referido anteriormente relativamente à tipicidade das categorias previstas no CIRS é o caso em que a atribuição das bolsas não é enquadrável em rendimentos de trabalho dependente, rendimentos empresariais, profissionais ou ainda acréscimos patrimoniais, nem em nenhuma das restantes categorias. O principal problema já levantado por JOSÉ SALDANHA SANCHES “*é que estes rendimentos deveriam ter o mesmo regime fiscal que qualquer*

outro tipo de rendimento, incluindo a sua não tributação abaixo de certos limites". Para este autor o problema reside ainda *"em evitar a transformação de rendimentos empresariais em bolsas com tudo o que isso pode implicar de distorções de relações laborais"*⁴⁴. Apesar da Administração Fiscal ter consagrado que as bolsas pagas por entidade com a qual o bolseiro tenha uma relação susceptível de gerar rendimentos da Categoria A estariam sujeitas a IRS seguindo o regime das ajudas de custo, esta solução não resolve de todo esta problemática. A falta de uma categoria para sujeitar estas bolsas a tributação dificulta a apreciação de cada caso e a sujeição de algumas das bolsas a um regime já existente tal como o das ajudas de custas parece forçada visto existir a necessidade de um regime específico aplicável a esta figura.

Algumas bolsas de estudo apenas são concedidas para auxiliar o aluno na prossecução dos seus estudos, podendo esta resultar de uma necessidade para fazer face e obviar a dificuldades económicas do aluno ou ainda outras são atribuídas como meio de premiar o mérito pelo desempenho académico de excelência do aluno ou ainda para fazer face a despesas mais avultadas derivadas da necessidade de um exigente trabalho de investigação. Em todos estes casos, existe uma bolsa de estudo com a finalidade de ajudar o aluno nos seus estudos. A dificuldade que surge e que se prende directamente com o tema deste trabalho é perante a atribuição de uma bolsa de estudo perceber se por detrás da mesma, se encontra camuflado um rendimento ou um ganho para o beneficiário e que este seja usado por este por exemplo na aquisição de um dos bens elencados na tabela do artigo 89.º-A n.º4 da LGT.

Atendendo ao regime Fiscal Americano de tributação das bolsas de estudo, é possível verificar que na generalidade dos casos, as bolsas de estudo não são tributáveis. No entanto, quando exista uma contrapartida da atribuição da bolsa de estudo para o beneficiário da mesma por exemplo, a de ter dado aulas em contrapartida ao benefício da bolsa, constituindo este ganho um rendimento, este deverá ser tributado a título de IRS. Outros casos existem em que a concessão da bolsa de estudo tem como finalidade obviar a certas despesas tais como transportes, utilização de certos equipamentos ou para efeitos de investigação em que existe um ganho por estas despesas ficarem largamente aquém do montante da bolsa concedida. Nestas situações, não estará excluída a existência de um ganho pelo que deverá haver lugar a tributação⁴⁵.

⁴⁴ Vide SANCHES, Saldanha J.L, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, 2007, pp.305-306.

⁴⁵ <http://www.ucop.edu/ucophome/policies/acctman/t-182-77.pdf>

Regressando ao regime Nacional e mais especificamente ao regime das manifestações de fortuna, e não sendo as bolsas de estudo tributáveis por estas não se enquadrarem em nenhuma das categorias de IRS, poderá a estas ser aplicado o regime das manifestações de fortuna desde que preenchidos os respectivos pressupostos e requisitos do regime?

No sentido de ilustrarmos esta problemática, partimos do seguinte exemplo, uma entidade que atribui uma bolsa de investigação de quantias avultadas e em que o beneficiário da referente bolsa decide comprar um iate pelo valor de 150 000 euros. Será este iate tributável tendo por base o regime das manifestações de fortuna previsto no artigo 89.º-A da LGT?

Neste caso e encontrando-se preenchidos todos os pressupostos para aplicação do regime das manifestações de fortuna nomeadamente o valor constante da tabela do artigo 89.º-A n.º4 da LGT, o regime das manifestações de fortuna ser-lhe-á aplicável. Existe neste caso, um enriquecimento claro do beneficiário da bolsa que vai para além do pagamento dos estudos ou da investigação que se encontra a desenvolver e como tal o excesso do montante da atribuição da bolsa para fazer face às despesas no âmbito do qual a bolsa foi concedida deverá ser tributável por via do regime das manifestações de fortuna. Não constituindo neste caso, causa de legitimação do sujeito passivo o excesso da bolsa atribuída para efeitos do afastamento do regime da tributação das manifestações de fortuna.

Partindo agora do mesmo caso mas agora a entidade que concede a bolsa é uma fundação? Para a resolução deste caso, teremos de atender à natureza da entidade que concede a bolsa de estudo, a fundação, visto as entidades desta natureza beneficiarem de algumas regalias e isenções do ponto de vista do regime jurídico-fiscal. Os benefícios concedidos a estas entidades prendem-se essencialmente com o fim por estas prosseguidas, fins de interesse geral (humanitários, beneficência ou social) para a comunidade. Assim, a fundação ao conceder uma bolsa de estudo a uma pessoa, beneficia do regime de regalias e isenções fiscais previstas nas leis tributárias nomeadamente no estatuto do mecenato. Nos termos deste estatuto, a entidade concedente da bolsa não deverá ser tributada pois poderá atribuir uma bolsa com a finalidade por exemplo do pagamento das propinas a um aluno que tenha tido no ano lectivo anterior um desempenho académico de excelência. Caso o aluno tenha adquirido

com a doação um dos bens constantes da tabela do artigo 89.º-A n.º4 da LGT, a doação na parte em que exceda o pagamento dos propinas originando um enriquecimento a favor do mesmo deverá ser tributada com base nas manifestações de fortuna.

3. Recurso ao Crédito

O recurso ao crédito afigura-se como mais uma das possíveis causas de legitimação do sujeito passivo para a justificação das manifestações de fortuna. Procedemos à exemplificação através do seguinte caso, o de um casal que decide comprar um imóvel de valor superior a 250 000 euros. Quid Juris quanto à tributação com base nas manifestações de fortuna?

À Partida e verificados os pressupostos e requisitos para a aplicação das manifestações de fortuna dos artigos 89.º-A n.º1 e n.º4 da LGT, o imóvel seria tributável com base nas manifestações de fortuna. Mas se no referente caso, o sujeito passivo recorreu a um crédito bancário para a aquisição do referido imóvel, será a solução diferente?

O recurso ao crédito constitui uma causa de justificação do sujeito passivo permitindo-lhe assim afastar a presunção que sobre este recai acerca das manifestações de fortuna. O facto do sujeito passivo ter recorrido a quantias emprestadas constitui portanto uma causa de legitimação que lhe permite afastar a tributação por evidências de manifestação de fortuna. O acórdão do STA n.º734/09 fixou que “*caso as manifestações de fortuna sejam adquiridas por recurso a crédito as quantias emprestadas não podem ser integradas no rendimento não explicado pelo contribuinte*”. A consequência prática desta solução residiria tal como explicou a relatora deste acórdão, ISABEL MARQUES DA SILVA, em reduzir os rendimentos fixados pelo Fisco. A razoabilidade desta solução seria a de evitar um excesso na quantificação do rendimento, o que aconteceria se o recurso ao crédito não fosse em casos como este considerado. A Jurisprudência, não se afigura contudo líquida nesta matéria pois existem acórdãos que chegam mesmo a negar esta interpretação⁴⁶. Esta Jurisprudência considera que “*a alegação do recurso ao crédito por parte do sujeito passivo nos casos de aquisição de bens que consubstanciam evidências de*

⁴⁶ Vide neste sentido o Ac. n.º2083/09 do STA.

manifestações de fortuna correria o risco de esvaziar a lei penalizadora das manifestações de fortuna, assim, o contribuinte poderia recorrer nestes casos ao crédito bancário mesmo que dele não necessitasse com a finalidade de se permitir declarar rendimentos muito inferiores aos efectivamente recebidos”. E aplicando-os em “investimentos com produção de rendimentos maiores do que os juros exigidos pelo banco”, colheria “um benefício fiscal que lhe permitiria suportar, até com excedente, os encargos bancários”.

Apesar desta divergência Jurisprudencial, concordamos com o facto do recurso ao crédito por parte do sujeito passivo constituir umas das causas de legitimação do sujeito passivo no sentido de este afastar a presunção que impende sobre o sujeito passivo acerca da evidência das manifestações de fortuna. A visão adoptada pelo último acórdão citado levou a uma nova inversão do ónus da prova distinto daquele que foi estabelecido pela lei n.º30.º-G/2000 em que o ónus da prova acerca das manifestações de fortuna recairia sobre o contribuinte. Este acórdão leva assim a estabelecer o ónus da prova sobre a Administração Tributária que terá de provar que o contribuinte omite rendimentos quando recorre ao crédito bancário.

Capítulo IX

Rendimentos Tributáveis em sede de IRS mas não Tributados

1. Decurso do prazo

Uma outra causa de justificação passível de ser invocada pelo sujeito passivo é o decurso do prazo para a declaração dos rendimentos que lhe serviram de base à compra do bem sujeito às manifestações de fortuna.

Exemplificamos através da seguinte situação, a compra por parte de um casal de um imóvel no valor de 250 000 euros. Esta compra na medida em que se encontrem preenchidos os requisitos para a aplicação do artigo 89.º-A da LGT será tributável através do regime das manifestações de fortuna. A particularidade deste caso reside no facto dos rendimentos utilizados na compra do referido imóvel terem sido adquiridos

em 2005 e não terem sido declarados por parte dos contribuintes e de posteriormente estes terem realizado com o dinheiro não declarado a compra do imóvel referido.

A questão que se coloca é a seguinte, poderá a Administração Tributária no ano 2012 vir exigir os tributos com base na existência de manifestações de fortuna tendo passado o prazo para a declaração dos rendimentos que serviram de base à compra do bem em questão?

A resposta deverá ser negativa. A Administração Tributária não poderá vir exigir tributos de manifestações de fortuna cuja aquisição foi feita tendo por base rendimentos que não foram declarados e cujo prazo para a declaração dos mesmos já passou. O facto de o contribuinte não ter declarado os rendimentos e de ter passado o prazo constitui uma causa de legitimação do sujeito passivo para o afastamento da tributação por manifestações de fortuna. A ilegitimidade por parte da Administração Tributária de vir tributar o bem comprado com rendimentos não declarados e cujo prazo para a declaração já passou constitui uma garantia consagrada a favor do contribuinte. O estabelecimento de prazos prescricionais de tributação dos rendimentos previstos na LGT nos artigos 8.º e 46.º garante ao contribuinte a não tributação dos seus rendimentos decorrido o referido prazo.

Capítulo X

Justificação parcial do rendimento pelo Sujeito Passivo

Uma das questões que se tem colocado acerca do regime das manifestações de fortuna é se o facto do sujeito passivo justificar a origem de apenas parte dos rendimentos que lhe permitiram o acréscimo patrimonial origina o afastamento da presunção da existência das manifestações de fortuna. Será que o facto do sujeito passivo justificar apenas parte dos rendimentos releva no sentido do afastamento da presunção de rendimento e conseqüentemente na não aplicação do regime das manifestações de fortuna? Ou será que a justificação parcial por parte do sujeito passivo não é de todo relevante sendo este caso equiparado à não justificação dos rendimentos por este e conseqüentemente ser-lhe-á aplicada a presunção do rendimento e o regime das manifestações de fortuna? Estas são as principais questões que se têm levantado

resultantes desta problemática. Da análise do artigo 89.º-A n.º4 da LGT referente às consequências da falta de prova, é possível verificar que este artigo não resolve a problemática.

No entanto, e de acordo com o regime em análise, o das manifestações de fortuna, ter-se-á de ter em conta o rendimento global, atendendo-se a todos os elementos patrimoniais para a aplicação deste regime. O regime das manifestações de fortuna assenta nos sinais exteriores de riqueza e devido à natureza deste regime assente em presunções, o sujeito passivo para o afastar deverá proceder à justificação das manifestações de fortuna nos termos do artigo 89.º-A n.º3 da LGT. A proibição das presunções absolutas de rendimentos tem a sua consagração no artigo 73.º da LGT e tem a sua origem no princípio da capacidade contributiva, esta proibição constitucional determina que “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”. Nos casos em que a Administração Tributária proceda à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial”, a justificação parcial pelo sujeito passivo irá relevar para a fixação presuntiva do montante do acréscimo patrimonial não justificado. De que modo irá relevar?

JOSÉ CASALTA NABAIS refere que a *“justificação por parte do sujeito passivo irá relevar no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acrécimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto”*.

Apesar da justificação parcial do rendimento por parte do sujeito passivo não afastar a legitimidade da aplicação do método indirecto para a determinação da matéria colectável por parte da Administração Tributária, a justificação de parte dos rendimentos por parte do sujeito passivo não pode ser desconsiderada. A desconsideração da justificação parcial de manifestações de fortuna levaria tal como refere JOSÉ CASALTA NABAIS a *“tributar de forma igual situações diversas e para as quais a Constituição parece impor tratamento tributário diverso, em conformidade com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais”*. Para ilustrar a situação de desigualdade originada pela desconsideração da justificação de parte das manifestações de fortuna, o autor refere ainda que *“mal se compreenderia 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 parte significativa da fonte do acréscimo patrimonial...⁴⁷”.

Na prática, como veremos de seguida, o valor justificado das manifestações de fortuna pelo sujeito passivo irá relevar pois será tomado em conta na quantificação do rendimento em IRS sob pena de nos casos em que esta dedução não seja feita, haver excesso na quantificação por parte da Administração Tributária⁴⁸.

Apesar da inexistência de uma norma que resolva os casos em que o sujeito apenas justifique parte das manifestações de fortunas evidenciadas e na sequência da breve referência aos princípios de Direito Fiscal como possível solução, resta-nos proceder à análise de alguma Jurisprudência.

Da análise do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0734/09, é possível verificar que esta justificação parcial por parte do sujeito passivo não deixa de legitimar a avaliação indirecta. O acórdão considera que o que releva *prima facie* é o facto de o sujeito passivo se enquadrar numa das situações elencadas no n.º1 do artigo 89.º-A da LGT. Neste sentido, a jurisprudência entende que apenas a justificação total afasta a determinação indirecta dos rendimentos que permitiram aquela manifestação de fortuna e que conseqüentemente torna o acto ilegítimo⁴⁹|⁵⁰. Apesar de esta Jurisprudência se inclinar no sentido da desvalorização da justificação parcial dos rendimentos, a Jurisprudência não se afigura líquida nesta matéria. Existem acórdãos em sentido contrário⁵¹ conferindo assim relevância ao facto de o sujeito passivo conseguir comprovar parcialmente a fonte das manifestações de fortuna. Neste sentido, esta parte da Jurisprudência considera que a solução a adoptar será a de permitir a dedução ao valor da manifestação de fortuna do montante comprovado podendo até em

⁴⁷ Vide NABAIS, J. Casalta, *Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna*, in Revista de legislação e de Jurisprudência, Coimbra Editora, Ano 139, n.º3963 (Jul.-Ago.2010), pp.363.

⁴⁸ Vide SILVA, Isabel Marques da., *Tributação da riqueza e sinais exteriores de riqueza (manifestações de fortuna): o artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária na Jurisprudência do STA*, in Estudos em homenagem ao Professor Saldanha Sanches, Coimbra Editora, 2011, pp.177.

⁴⁹ Cfr. Ac. de 19/05/2010 do STA (Proc.n.º0734/09).

⁵⁰ A posição da Administração Tributária explanada no Parecer 75/2005, do Centro de Estudos Fiscais de 23/08/2005, era a de que se a lei literalmente apenas concedia relevância à justificação total do montante que permitiu a manifestação de fortuna evidenciada, então a justificação parcial não afastaria nem a aplicação de métodos indirectos nem a aplicação do rendimento padrão.

⁵¹ Vide Ac. de 04/03/2008 do TCAS (Proc.n.º002259/08).

último caso, por esta via ficar excluída a aplicação do regime das manifestações de fortuna. Para exemplificar a situação de acordo com esta última jurisprudência, se uma pessoa compra um imóvel no valor de 250 000 euros, valor este que seria tributado por via do regime das manifestações de fortuna nos termos da tabela constante do artigo 89.º-A n.º4 da LGT e justifica 1% do rendimento (2500 euros), esta compra deixa de ser tributável por esta via por não completar já os 250 000 euros previstos na tabela. Assim, a justificação de um valor mínimo bastaria de acordo com esta Jurisprudência para afastar a aplicação do regime das manifestações de fortuna por não igualar ou exceder já o valor dos 250 000 euros, valor previsto na tabela do artigo 89.º-A n.º4 da LGT para a compra do imóvel. Para SÉRGIO RIBEIRO⁵², esta solução compromete seriamente a eficácia do regime das manifestações de fortuna ao ficcionar que o valor da aquisição da manifestação de fortuna seja inferior ao que realmente foi ao alterar os indícios fixados pelo legislador fiscal. Este considera ainda que “*a solução confunde o facto presumido com o facto base da presunção, ou seja o valor das manifestações de fortuna com o rendimento presumido*”. Para o autor, o resultado a que esta solução conduziria seria inadmissível, apontando até a vantagem de desconsideração de qualquer comprovação parcial de manifestações de fortuna em detrimento dos possíveis resultados obtidos por esta via.

Apesar da divergência ao nível jurisprudencial, não podemos deixar de considerar as justificações do rendimento feitas pelo sujeito passivo na medida em que esta desconsideração seria contrária à Constituição Fiscal, nomeadamente aos artigos 2.º, 13.º e 104.º da CRP. Esta violação consubstanciar-se-ia na não relevância quanto à fixação presuntiva do rendimento do montante do acréscimo patrimonial não justificado e enquadrável na categoria G do IRS e que irá ser sujeito a imposto. O n.º1 do artigo 9.º do artigo do Código Civil, que se aplica subsidiariamente de acordo com o artigo 11.º da LGT, prevê que a interpretação da lei não deve ser meramente literal, deve antes ter em conta o espírito do legislador assim como a unidade do sistema. Logo, não fará sentido a desconsideração da justificação de parte dos rendimentos feita pelo contribuinte, que poderá até ser uma parte muito superior em relação à não justificada e

⁵² Vide RIBEIRO, J. Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina 2010, pp. 301 ss.

consubstanciar-se-ia assim numa violação do princípio da capacidade contributiva, da tributação pelos rendimentos reais, princípio da igualdade e do Estado Democrático⁵³.

O intuito do legislador na consagração deste regime com a finalidade de lutar contra a evasão e fraude fiscal não parece coadunar-se com a interpretação demasiado sancionatória para com aqueles que logram justificar parte dos rendimentos cumprindo assim o seu dever de colaboração para com a Administração Fiscal. Assim, e de acordo com a jurisprudência mais recente a interpretação que veio fixar o modo como a Administração Tributária deverá interpretar o artigo 89.º-A nomeadamente no seu n.º4 que nos parece ser a mais consentânea com o espírito do legislador do sistema, com os princípios constitucionais e fiscais e com a unidade de todo o sistema jurídico, é aquela que permite ter em conta na quantificação do rendimento tributável da categoria G, em sede de IRS, todas as justificações apresentadas pelo sujeito passivo. Não deverá assim ser feita uma interpretação literal no sentido de que a norma apenas afasta a avaliação indirecta nos casos em que o sujeito passivo justifique totalmente a fonte dos rendimentos. Tendo em conta a Jurisprudência mais recente e perante uma situação de justificação parcial dos rendimentos pelo sujeito passivo, o acto de avaliação indirecta por parte da Administração Tributária é legítimo, no entanto, no cálculo do imposto a pagar, deverá ser subtraído ao valor do rendimento padrão, o montante que o contribuinte conseguiu justificar apresentando um dos vários tipos de prova admissíveis⁵⁴.

⁵³ Vide a este propósito J.L. Saldanha Sanches, 3.ª edição, *Manual de Direito Fiscal*, 2007, pp.209-236.

⁵⁴ Vide Ac. de 15/12/2011 do TCAN (proc n.º00357).

Capítulo XI

Conclusão

Na origem da consagração do regime das manifestações de fortuna esteve como principal objectivo, a luta contra a evasão e fraude fiscal. Até ao presente regime, o ónus da prova impedia sobre a Administração Tributária pois a declaração do contribuinte beneficiava de uma presunção de veracidade. Na prossecução dos objectivos estabelecidos através deste regime, este veio permitir uma inversão do ónus da prova, passando a impender sobre o sujeito passivo a prova dos rendimentos nos casos em que se verifique alguma das situações previstas no artigo 89.º-A da LGT. Nestes casos, a Administração procede automaticamente à avaliação indirecta. Cabe ao sujeito passivo, a prova da falta de declaração ou da discrepância dos rendimentos evidenciados através das manifestações de fortuna relativamente à declaração que este tenha entregue às Finanças. O contribuinte tem a possibilidade de interpor recurso desta decisão para o Tribunal. Apesar da inexistência de um meio de defesa administrativo prévio ao recurso contencioso, a Administração Tributária tem um especial dever de fundamentação para a aplicação dos métodos indirectos e o contribuinte tem sempre direito de audição, tendo a oportunidade de se pronunciar e apresentar elementos probatórios de que a fonte das manifestações de fortuna apresentada não é constituída por rendimentos indevidamente declarados.

O contribuinte que pretenda recorrer da decisão da Administração Tributária poderá invocar diversas causas de justificação para o afastamento do regime da tributação por manifestações de fortuna. As diversas causas de justificação passíveis de serem invocadas pelo sujeito passivo e que foram abordadas neste trabalho permitem ao sujeito passivo o afastamento do regime da tributação das manifestações. A justificação dos rendimentos por parte do sujeito passivo permite-lhe ilidir a presunção de evasão fiscal resultantes da desconfiança por parte da Administração originadas pela falta de declaração ou discrepância desta com os rendimentos ostentados.

O sujeito passivo poderá justificar os rendimentos utilizados na medida em que estes já tenham sido tributados. Neste caso, poderá invocar o recurso a capitais próprios

em que os rendimentos resultantes do trabalho do sujeito passivo já tenham sido tributados em sede de IRS. Poderá ainda invocar rendimentos sujeitos a taxas liberatórias cujo rendimento já tenha sido tributado previamente através de retenção na fonte. O facto do sujeito passivo ter realizado entradas em dinheiro, constituindo estas apenas regularizações contabilísticas e não suprimentos ao invés da qualificação que a administração tributária tenha realizado poderá ser outra das justificações passível de ser invocada.

O sujeito passivo poderá ainda invocar como causa de justificação o facto dos rendimentos utilizados para a compra dos bens serem tributáveis tendo por base outro imposto, o caso das doações e heranças, que são enquadráveis para efeitos de tributação no código de imposto de selo, ressalvadas as situações em que as mesmas estão isentas de tributação.

Outra das causas de justificação que o sujeito passivo poderá invocar é o facto de os rendimentos não serem tributáveis a título de outro imposto por não serem enquadráveis em nenhuma das categorias do CIRS. O recurso ao crédito permite ao sujeito passivo justificar os rendimentos que permitiram a aquisição das manifestações de fortuna. A descoberta de um tesouro constitui também uma causa de legitimação do sujeito passivo que por não ter enquadramento em nenhuma das categorias do CIRS não é susceptível de ser tributado. A atribuição de uma bolsa de estudo também poderá ser invocado pelo sujeito passivo como causa de justificação para afastar a tributação na medida em que esta seja atribuída para obviar a despesas resultantes da sua atribuição.

Uma última causa de justificação passível de ser invocada pelo sujeito passivo será o decurso do prazo para a declaração dos rendimentos que serviram para a aquisição da manifestação de fortuna. Neste caso, apesar da aquisição ser tributável por se enquadrar no artigo 89.º-A da LGT, devido ao decurso do prazo para a declaração a Administração deixa de ter legitimidade para tributar a manifestação de fortuna adquirida com rendimentos cujo prazo para a declaração já passou. Este constitui mais um dos casos que o sujeito passivo poderá invocar para afastar a tributação por via das manifestações de fortuna.

Em todas as causas de justificação o sujeito terá de fazer prova da fonte dos rendimentos utilizados para proceder ao afastamento do regime da tributação por via das manifestações de fortuna.

No caso de o sujeito passivo ter feito a prova de apenas parte dos rendimentos para a aquisição da manifestação de fortuna, apesar, de esta justificação não afastar a legitimidade da aplicação dos métodos indirectos por parte da Administração, esta justificação será tida em conta para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto.

Os meios de justificação, abordados no presente trabalho, invocáveis pelo sujeito passivo após a decisão da Administração tributária de aplicação dos métodos indirectos constituem um meio de defesa do sujeito passivo para a não aplicação da avaliação indirecta na medida em que este faz a prova através destas justificações que os rendimentos que lhe permitiram a aquisição de manifestações de fortuna já foram previamente tributados, são tributáveis tendo por base outro imposto, não são tributáveis ou ainda seriam tributáveis teoricamente mas já não são passíveis de o ser na prática devido à ocorrência de um facto superveniente tal como o decurso do prazo.

Bibliografia

- ARAÚJO, Fernando, OTERO, Paulo, TABORDA DA GAMA, João - *Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. SALDANHA SANCHES*, Volume V: *Direito Fiscal: Garantias, Procedimento, Infracções, Gestão Fiscal, Internacional e Europeu*, Coimbra Editora 2011.
- CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de - *Lei Geral Tributária Anotada*, Vislis, 3ª Edição, 2003.
- CASTRO, Dominique de. - *Avaliação indirecta e manifestações de fortuna: unidade ou afinidade?*, Porto, Faculdade de Direito, Universidade Católica Portuguesa, 2011.
- DOURADO, Ana Paula - *A Tributação das manifestações de fortuna*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, n.º4, 12/09.
- FERNANDES, S. Ricardo, MOURA, J. Pina - *A reforma fiscal inadiável*, Celta Editora, Oeiras 2000.
- GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA - *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª Edição.
- GONÇALVES, Jorge Manuel Teixeira - *Tributação das manifestações de fortuna*, Faculdade Direito, Universidade Porto, 2007.
- GONÇALVES DO CABO, Sérgio - *Prescrição, obrigações tributárias, novo regime*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º3, 09/10.
- LOPES DE SOUSA, Jorge - *Prescrição da obrigação tributária (notas práticas)*, Áreas Editora, 2008.
- MARTINS, Elisabete Louro - *O ónus da prova no direito fiscal*, Wolters Kluwer Portugal, Coimbra Editora, 2010.
- MORAIS, R. Duarte - *Sobre o IRS*, Almedina, 2006.

- NABAIS, J. Casalta - *O Dever fundamental de pagar impostos, contributo para a compreensão constitucional do estado total contemporâneo*, Colecção Teses, 1998.
- NABAIS, J. Casalta - *Direito Fiscal*, Almedina, 2003.
- NABAIS, José Casalta - *Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal* in: Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Manuel Henrique Mesquita, Coimbra Editora, 2009, 2.volume.
- NABAIS, José Casalta, - *Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna*, in Revista de legislação e de Jurisprudência, Coimbra Editora, Ano 139, n.º3963 (Jul.-Ago.2010), p.357-372.
- NETO, Serena Cabrita - *Introdução ao Processo Tributário*, ISG, 1ªedição, Coimbra Editora, 2004.
- RIBEIRO, João Sérgio - *Manifestações de fortuna e afastamento parcial da presunção de rendimento*, comentário ao acórdão do STA de 19 de Maio (Proc. n.º 0734/09), in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano II, n.º3, 09/10.
- RIBEIRO, João Sérgio - *Tributação presuntiva do rendimento – um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável* – Edições Almedina 2010.
- SANCHES, J.L Saldanha - *A Quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa* – Dissertação de Doutoramento – 2ª Edição, 2000.
- SANCHES, J.L. Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 3ª Edição, 2007.
- VASQUES, Sérgio - *Capacidade contributiva, rendimento e património*, in Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º23, Julho-Setembro, 2005.

- XAVIER DE BASTO, José Guilherme - *Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

Conferência

- RIBEIRO, J. SÉRGIO, *Determinação do rendimento através das manifestações de fortuna*, Associação Fiscal Portuguesa, 2011.

Jurisprudência

- <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/68094b478b0e7f4b8025703600501ec1?OpenDocument>
- <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4b29e02a29658cff802575c8004f4ae4?OpenDocument>
- <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/88438b305045e58b8025765d0043225b?OpenDocument&Highlight=0,manifesta%C3%A7%C3%B5es,fortuna>
- <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/bc3c50a60c011a2e80257765003f6e19?OpenDocument>
- <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d655869e53a36e1a80257767003b8838?OpenDocument&ExpandSection=1>
- <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/f598eb9b341a068e802578800049a639?OpenDocument&Highlight=0,01619>

- <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/0/1431c4f0d44cf6038025756f005c3cd2?OpenDocument>
- <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/d79c650125bc1a84802579a30051b229?OpenDocument>
- <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/83507f39918fff7e80256f94005c32dd?OpenDocument>
- <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/79c5c1d289409df88025772d005540d9?OpenDocument>
- <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f31ce80363c1c38b8025740b0054a611?OpenDocument>
- <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/1b24fed701405ae78025796b004bb1bc?OpenDocument&Highlight=0,manifesta%C3%A7%C3%B5es,fortuna>

Outras ligações

- <http://www.lectlaw.com/files/lws09.htm> - último acesso a 17/03/2012
- <http://www.min-financas.pt/informacao-fiscal/a-reforma-fiscal-inadiavel> - último acesso a 17/03/2012
- <http://www.millenniumbcp.pt/site/conteudos/60/6035/603530/article.jhtml?articleID=4036> – último acesso a 17/03/2012

- <http://www.ucop.edu/ucophome/policies/acctman/t-182-77.pdf> - último acesso a 17/03/2012
- http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2012/Janeiro/O_NOVO_REGIME_EXCEPCIONAL_DE_REGULARIZACAO_TRIBUTARIA_-RERT_III-.pdf - último acesso a 17/03/2012
- <http://www.publico.pt/Sociedade/magistrados-do-sta-consentem-evasao-fiscal-das-fortunas-1454330> - último acesso a 31/03/2012