

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

MESTRADO EM DIREITO FISCAL

ESCOLA DE DIREITO

CENTRO REGIONAL DO PORTO



**Manifestações de Fortuna, Litigiosidade e Divergências: Uma Análise da
Jurisprudência Recente**

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Orientado Por: Senhora Professora Doutora Mónica Duque

POR:

RITA VIEIRA PIRES

PORTO

NOVEMBRO 2014

**Manifestações de Fortuna, Litigiosidade e Divergências: Uma Análise da
Jurisprudência Recente**

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Orientado Por: Senhora Professora Doutora Mónica Duque

POR:

RITA VIEIRA PIRES

PORTO

NOVEMBRO 2014

Ao meu pai
À minha mãe

Agradecimentos

Reservo este momento para agradecer a todos aqueles que tornam este trabalho possível.

Em primeiro lugar, queria agradecer à minha orientadora a professora Doutora Mónica Duque, pela incansável ajuda e disponibilidade na realização deste trabalho, mesmo quando as circunstâncias foram as mais complicadas, sem a qual, nunca teria conseguido.

À Sara, à Nelma, a quem muitas vezes chateei com o tema das manifestações de fortuna, e que sempre me deram uma palavra de incentivo e auxílio.

Ao meu querido pai por todas as críticas que me foi fazendo, e por ter sempre acreditado no meu trabalho.

A todos aqueles, que diretamente ou indiretamente contribuíram para o sucesso deste trabalho.

“O futuro dependerá daquilo que fazemos no presente”

(Gandhi)

ÍNDICE

Introdução	8
I. TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA.....	9
Enquadramento Legal	9
Avaliação Direta e Indireta da Matéria Tributável.....	11
II.FOCOS DE LITIGIOSIDADE E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL	13
1. Âmbito temporal da imputação do rendimento	13
2. Justificação Parcial: Admissibilidade e Relevância	20
3. Prova da Fonte da Manifestação de Fortuna	27
4.Valor de Aquisição.....	29
5. Ónus da prova	31
6. Meios de prova (Admissibilidade da Prova Testemunhal).....	33
III. TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA E TRIBUTAÇÃO DOS ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS INJUSTIFICADOS	35
1. Âmbito de Aplicação das alíneas f) e d) do artigo 87º da LGT.....	35
2. Incompatibilidades	38
IV- TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA: PROJECTO DE REFORMA DO IRS, DE 2014	42
Conclusão.....	46
Bibliografia	47
Índice de Jurisprudência.....	50

Introdução

A presente investigação incide sobre o tema da tributação das manifestações de fortuna, propondo-nos explicitar os entendimentos jurisprudenciais recentes mais significativos nesta matéria.

A nossa escolha prendeu-se com a atualidade e o interesse prático da questão, objeto de um tratamento jurisprudencial divergente, que continua a estar na ordem do dia no ordenamento jurídico-tributário.

Não obstante a evolução legislativa, no sentido de tentar harmonizar a aplicação prática do regime, continua a ser uma temática que tem suscitado múltiplos focos de tensão e discordância jurisprudencial, para além dos problemas de compatibilização com alguns princípios basilares no âmbito tributário, como o princípio da igualdade fiscal e o princípio da capacidade contributiva, e das dificuldades de delimitação da aplicação entre as alíneas f) e d) do art.87 ° da LGT.

Partiremos então, para um levantamento o mais possível exaustivo da jurisprudência mais recente do STA e dos tribunais centrais administrativos, procurando mostrar a forma como tais questões tem sido debatidas, mas sem antes iniciar pela resenha quanto à forma de avaliação indireta em que se insere as manifestações de fortuna, explicando-se qual o seu regime jurídico e pressupostos da sua aplicação.

Procuraremos de seguida descortinar quais as orientações doutrinárias que nos parecem mais adequadas, procedendo finalmente à análise e à breve discussão das propostas da Comissão de reforma do IRS de 2014.

I. TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA

Enquadramento Legal

A Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, introduziu o mecanismo da tributação das manifestações de fortuna enquanto forma de tributação indireta dos rendimentos, justificado pela preocupação de reforço na luta contra a fraude e evasão fiscal, e que encontra a sua consagração legal na al. d) do artigo 87º da LGT, remetendo a sua disciplina para o 89º-A da LGT.

Tal norma é interpretada como sendo de tipicidade “fechada”, ou seja, aplicável apenas a um leque muito restrito de situações aí consagradas, prevendo a lei de forma exaustiva quais os pressupostos de que depende a sua aplicação.

Assim, são manifestações de fortuna a realização dos fatos ou operações que constam da tabela no nº 4 do artigo 89º-A da LGT, relativo a imóveis, automóveis e motociclos, barcos de recreio, aeronaves de turismo e suprimentos ou empréstimos efetuados pelo sujeito passivo, desde que o respetivo valor mínimo corresponda ao constante da tabela.

É de salientar que são pressupostos de aplicação deste mecanismo, para além das aquisições relativamente aos bens que a lei entendeu serem os fiscalmente relevantes, que o sujeito passivo não apresente declaração de rendimentos, ou se demonstre uma desproporção superior a 30%, para menos¹, entre o rendimento declarado e o rendimento padrão resultante da aplicação da tabela, que o sujeito passivo não consiga justificar.

Para isso, deve a AT fazer a prova de que se verificam os pressupostos para a aplicação da tabela do artigo 89º-A da LGT, cabendo ao sujeito passivo o ónus de provar o contrário, isto é, demonstrar que correspondem à realidade os rendimentos declarados ou que é outra a fonte da manifestação de fortuna².

Dito de outro modo, embora o sistema da tributação das manifestações de fortuna goze de uma natureza presuntiva, calculando-se um rendimento padrão não apenas para o ano em causa como para os três anos seguintes, no caso do nº 3 do artigo

¹ A redação anterior da Lei nº30-G/2000, de 29 de Dezembro, previa que o desvio entre o rendimento líquido declarado e o rendimento padrão, fosse de 50%, pelo que atualmente o desvio é apenas de 30% para menos, entre o rendimento líquido declarado, e o rendimento padrão constante da tabela do nº4 do art. 89º A da LGT, *Vide*, Lei 55-A/2012, de 29-10; entrada em vigor; 2012-10-30; produção de efeitos desde 2012-01-01

² *Vide*, Artigo 74º da LGT

89º-A, pode sempre o sujeito passivo ilidir a presunção de rendimento, demonstrando que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou despesa efetuada, ou verificando-se os pressupostos que permitam fixar um rendimento superior nos termos do artigo 90º da LGT.

Trata-se portanto de uma presunção relativa (*iuris tantum*), admitindo sempre prova em contrário e não de presunção absoluta (*iuris et de iure*), questão que por vezes tem suscitado a tensão jurisprudencial, conforme adiante veremos.

Contudo, para além das manifestações de fortuna que o legislador quis consagrar na alínea d) do artigo 87º da LGT e 89ºA da LGT, entendeu que ainda estariam por regular outras situações que acabavam por indiciar alguma manifestação de riqueza e que resultaram na introdução da alínea f) ao artigo 87º³ e que justificam a avaliação indireta da matéria tributável.

Não obstante, estarmos perante realidades muito próximas não deixam de ser distintas, por um lado temos o regime consagrado de modo tipificado para as manifestações de fortuna no artigo 89º-A, e por outro, a cláusula geral da alínea f) do artigo 87º da LGT, criada para responder à necessidade de consagrar outras realidades tidas como análogas às manifestações de fortuna.

Sobre este assunto, surge-nos ainda a questão de saber, face ao elenco taxativo das manifestações de fortuna previstas no nº4 do art.89ºA LGT, se pode incluir-se no segmento “ Suprimentos e Empréstimos”, a situação das prestações suplementares de capital dos sócios à sociedade. O entendimento jurisprudencial no *Acórdão do STA de 08-07-2009, processo 0579/09*⁴, nega qualquer intenção do legislador em as incluir no âmbito deste artigo, seguindo de resto o entendimento expresso pela doutrina⁵:

“É que os índices constantes da tabela do nº4 do art.89ºA acabam por ser normas de incidência objetiva de IRS deslocadas do respetivo código, integradoras do conceito de acréscimo patrimonial do art.9ºCIRS, daí que os conceitos sejam insusceptíveis de integração analógica pois constitui matéria sujeita à reserva da lei fiscal. (165ºnº1 i), 103ºnº2CRP e nº4 do art.11ºLGT”.⁶

³ Surge com o Orçamento de Estado para 2005, com a Lei nº55B/2004, de 30 de Dezembro.

⁴ Cfr., Acórdão do STA de 08-07-2009, Processo 0579/09, rel. Isabel Marques da Silva, Neste sentido, Acórdão do TCAN 1561/08BEPRT, de 18.06.2009, rel. Aníbal Ferraz e Acórdão do TCAS 2715/08, de 09.12.2008, rel. Lucas Martins

⁵ Cfr., Teixeira, Glória e Cunha, Ary Ferreira Da, *II congresso de direito fiscal*, vida económica

⁶ Cfr., Xavier de Basto, José Guilherme, *Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra, 2007, pág.375

Por fim, diga-se que o instrumento das manifestações de fortuna cinge-se apenas às pessoas singulares, pelo que não se aplica à generalidade dos sujeitos passivos, designadamente aos sujeitos passivos de IRC.⁷

Este aspeto, como vislumbra *José Casalta Nabais*⁸, resulta num limitado do mecanismo na luta contra a fraude e evasão fiscal.

Avaliação Direta e Indireta da Matéria Tributável

Revestindo a avaliação indireta um carácter presuntivo e de excecionalidade e subsidiariedade perante a avaliação direta, impor-se-á um que ainda brevíssimo excuro ao modo como esta se aplica e materializa.

Antes de mais, diga-se que a lei fundamental (CRP) contém no n° 2 do seu artigo 104° , o princípio da tributação pelo rendimento real, devendo preferencialmente a tributação aproximar-se o mais possível do rendimento efetivamente obtido.

Todavia, apesar de a previsão normativa estatuir expressamente sobre a tributação das empresas, nenhuma incongruência existe em desenvolver o mesmo raciocínio, para todos os outros sujeitos passivos, incluindo pessoais singulares.⁹

Deste modo, facilmente se concebe a preferência legal na determinação direta do rendimento tributável, onde a quantificação do rendimento é baseada em elementos e critérios objetivos, não oferecendo dúvidas quanto à respetiva quantificação. Para além disso, a regra geral, é a de que os contribuintes vejam a sua matéria colectável determinada por avaliação direta, ressalvando o carácter excecional da avaliação indireta¹⁰. Porém, tal opção deve encontrar-se devidamente fundamentada, para além de enunciar quais os critérios e fatores que presidiram a tal procedimento.¹¹

Quanto ao carácter subsidiário da avaliação indireta, a lei determina, que sempre que não seja possível à AT recorrer à avaliação direta da matéria tributável, ou nos casos de autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo (artigo 84° n°2), pode legitimar-se o recurso à avaliação indireta, desde que verificados os devidos pressupostos legais (artigos 87° e 88° da LGT).

⁷ Cfr., Morais, Duarte Rui, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012, pág. 147

⁸ Cfr., Nabais, José Casalta- *Tourism e Managementn Studies*, in *Revista Encontros Científicos*, *Avaliação indireta e Manifestações de Fortuna na luta contra a evasão fiscal*, pág.167

⁹ Neste sentido, Vide Ribeiro, João Sérgio-, *Tributação Presuntiva do Rendimento- Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos da matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010, pág. 29

¹⁰ Ob. cit, pág.205

¹¹ Vide, Artigo 84°n°3 da LGT

A propósito, o STA no *Acórdão de 17.03.2010, processo 01211/09*¹², entendeu que quando a contribuinte não apresenta os livros e registos contabilísticos devidamente exigidos em obediência ao prescrito nos artigos 116ºCIRS e 50ºCIVA, bem como a apresentação de “...um único livro de recibos dos cinco utilizados no período de inspeção e também, a ocorrência de pagamentos efetuados pelo tribunal, decorrentes de prestações de serviços prestados, sem que tivessem sido emitidos os respetivos recibos (...) sendo que é da constatação da existência de varias irregularidades e também vários duplicados, que a Administração retira a conclusão da impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável”.

Quer isto dizer que, verificada a insuficiência ou desarmonia nos elementos contabilísticos apresentados e verificada algumas das hipóteses previstas no artigo 87º da LGT, deve a administração proceder à determinação do rendimento tributável por via indireta, por não ser possível a determinação por forma direta.

Ainda sobre este assunto, acrescente-se que o STA entendeu que, o “*recurso à avaliação indireta da matéria tributável não obstará à possibilidade de serem efetuadas as “ correções técnicas” ou as “meramente aritméticas” aos valores das deduções do iva, pois que estas, in casu, são legalmente impostas em razão da inadmissibilidade de dedução em iva resultante de operações simuladas (artigo 19ºnº3 do CIVA) e do respeitante a operações relativamente às quais não foi apresentado qualquer documento de suporte (artigo 19ºnº2 CIVA).*”¹³

¹² Cfr, Acórdão do STA de 17-03-2010, processo 012211/09, rel. Isabel Marques da Silva

¹³ Cfr, Acórdão do STA de 12-10-2011-processo 524/11, rel. Isabel Marques da Silva

II.FOCOS DE LITIGIOSIDADE E DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

1. Âmbito temporal da imputação do rendimento

A norma prevista no nº4 do artigo 89ºA da LGT tem suscitado algumas dúvidas interpretativas quanto à sua aplicação, dispondo “ *Quando o sujeito não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no nº1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS a enquadrar na categoria G no ano em causa, e nos três anos seguintes, quando não existem indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art.90º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte*”.

Cumpre-nos por ora observar, e no que respeita a este segmento de norma, se é legítimo à AT lançar mão do mecanismo das manifestações de fortuna, nos três anos posteriores ao ano de aquisição, havendo que analisar de que forma é que os tribunais têm discutido a interpretação deste preceito legal.

Assim, para desencadear este mecanismo de avaliação indireta, a lei manda atender no nº 2 do artigo 89º-A da LGT, aos bens adquiridos “*no ano em causa e nos três anos anteriores*”¹⁴.

Para além disso, o texto da norma tem sido interpretado no sentido de, verificando-se que o sujeito passivo realizou alguma das manifestações de fortuna a que alude tabela do nº4 do artigo 89ºA da LGT, e na ausência de prova que incumbe ao sujeito passivo, nos termos do nº3 do mesmo preceito, a intenção do legislativa foi a de repercutir a manifestação de fortuna não apenas para o ano de aquisição, como para os três anos seguintes.

Neste sentido, atente-se ao caso *do Acórdão do STA de 18-06-2014, processo 0418/14*¹⁵, em que foi questionado pela recorrente a fixação da matéria tributável pela AT, relativamente aos anos de 2008, 2009 e 2010, porque a aquisição se reportava ao ano de 2007 (entendendo a recorrente que a presunção quanto ao rendimento padrão, deveria operar apenas nesse ano).

¹⁴ Na redação dada pela Lei 53ª/2006, de 29-12

¹⁵ Assim, “ *Não fere os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade o disposto no artigo 89º-A da LGT nºs 1 e 2 alínea a) e 4 da LGT que permite à Administração Tributária relevar o rendimento tributável presumido no ano em que ocorrer a manifestação de fortuna e também nos três anos seguintes*” (...), em sede de IRS, Cfr., Acórdão do STA de 18-06-2014, Processo 0418/14, rel. Fonseca Carvalho

Com efeito, sustentam os recorrentes, que a atribuição do sentido pretendido pela administração tributária à norma é inconstitucional porque não é pelo fato de terem evidenciado uma manifestação de fortuna respeitante ao ano de 2007 que é legítimo que a mesma se repercuta para os anos seguintes, violando assim o princípio da capacidade contributiva que norteia todo o sistema fiscal e que decorre diretamente de princípios constitucionais como a igualdade, generalidade e justiça.

É de salientar, que a situação objeto de litígio foi colocada e decidida perante o ***Tribunal Constitucional no Acórdão n.º43/2014***¹⁶.

Apreciando a questão, o Tribunal Constitucional apresentou essencialmente duas razões a favor da constitucionalidade da norma do n.º4 do artigo 89º- A da LGT.

Quanto à primeira razão, proferiu o tribunal, que no caso versado, não lograram os recorrentes a prova que lhes incumbe nos termos do n.º3 do artigo 89ºA da LGT, isto é, a prova de que é outra a fonte da manifestação de fortuna ou acréscimo de património ou despesa. Deste modo, limitou-se a fundamentação da decisão recorrida à inconstitucionalidade do segmento da norma, quando transporta para os três anos seguintes ao da aquisição a presunção quanto ao rendimento padrão.

Quanto à segunda, e atendendo à necessidade de combate à fraude e evasão fiscal, o Tribunal Constitucional entendeu “ *o alargamento do horizonte de controlo por parte da AT e da potencial intervenção normativa corretora da matéria tributável, por um período de quatro anos, (o ano de aquisição do imóvel, e os três anos posteriores) encontra como racional a eficácia do instituto como instrumento de combate à fraude e evasão fiscal, que de outra forma ficaria comprometida.* ”

Na convicção do Tribunal Constitucional, resulta das regras da experiência comum que, tendo sido adquirido “*um bem na ordem da grandeza verificada*”, como são aqueles que se encontram tipificados na tabela do n.º4 do art. 89º-A da LGT, é de supor que a capacidade patrimonial do contribuinte não diminua, nem tão pouco se possa cingir ao ano da aquisição, impondo a lei um período de suspeição durante os três anos posteriores.

A bem dizer, e conforme se lê no citado acórdão, “ *...contando o sujeito passivo com a efetiva possibilidade de ilidir a presunção, em toda a sua amplitude temporal e efeito cumulado, justificando em fase contraditória, sem exigência probatórias de difícil realização, as fontes financeiras que lhe permitiram lançar-se na aquisição dos bens* ”

¹⁶ Cfr., Acórdão do Tribunal Constitucional n.º43/2014, Processo n.º186/13, 2ª secção rel. Fernando Ventura

imóveis e, ao mesmo tempo, declarar sucessivamente em sede de IRS, rendimentos fortemente inferiores ao rendimento padrão, a margem de incerteza conatural a todos os instrumentos de fixação presuntiva de rendimento, mostra-se substancialmente reduzida, incluindo o seu prolongamento e aplicação nos três anos subsequentes ao do facto manifestador de riqueza.”

Acrescente-se que **o Tribunal Constitucional**¹⁷ já por diversas vezes entendeu que, sendo assegurada ao sujeito passivo a possibilidade de ilidir a presunção, nenhuma dúvida persiste quanto à constitucionalidade do preceito.

Por outro lado, em sentido divergente sufragou a **jurisprudência do TCAN**¹⁸, rejeitando-se que a Administração tributária pudesse com base na manifestação de fortuna ocorrida num determinado ano retirar o rendimento padrão, não apenas no ano de aquisição, mas nos três anos seguintes, sem que concretamente existisse uma manifestação de fortuna.

Nesta linha, **os Acórdãos do STA de 23 -04-2014 processo 0400/14, Acórdão de 24.07.2013, processo 01203/13e, de 17.04.2013, processo 0433/13 e outros**¹⁹, fixaram o entendimento que “ *a determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do nº4 do art. 89ºA da LGT, só pode ser feita uma vez, relativamente ao em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes, em que, nos termos do nº1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos*”.

Posto isto, e patenteada a divergência jurisprudencial que esta questão suscita, resta-nos expor os motivos porque partilhamos da tese defendida pela jurisprudência maioritária do TCAN e dos últimos acórdãos do STA citados, no sentido em que o mecanismo previsto no art.89ºA da LGT deve operar apenas uma vez, logo apenas num dos quatro anos.

Por um lado, compreendemos qual terá sido a intenção do legislador ao estatuir no nº4 do art.89ºA da LGT que “...*considera-se como rendimento tributável em sede de*

¹⁷ Ob.cit

¹⁸ Vide, Acórdão do TCAN, de 26-01-2006, Processo 01198/05.7 Bevis rel. Moisés Rodrigues e de 25/01/2007, Processo.00636/06 BECBR rel. Dulce Neto

¹⁹ Cfr, Acórdão do STA de 23-04-2014, Processo 0400/14, rel. Isabel Marques da Silva, Acórdão do STA de 24-07-2013, Processo 01203/13, rel. Isabel Marques da Silva, Acórdão do STA de 17-04-2013, Processo 0433/13, rel. Francisco Rothes, Acórdão do TCAN de 28-02-2013, Processo 00519/12 0BEPNF. Rel. Paula Ribeiro Cadilhe, e Acórdão do TCAN de 23 de Abril de 2009, Processo00615/07.6BECBR, rel. Moisés Rodrigues

IRS, a enquadrar na categoria G, no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º2, nos três anos seguintes (...) o rendimento padrão apurado nos termos da tabela”.

Com efeito, e como adverte o autor **João Sérgio Ribeiro**, será o de evitar que por via de comportamentos fraudulentos, o contribuinte pudesse planificar a sua própria tributação, nomeadamente apresentando rendimentos mais baixos nos exercícios seguintes ao ano de aquisição²⁰. Neste sentido, atente-se no **voto de vencido do Senhor Juiz Conselheiro São Pedro ao Acórdão de 24-07-2014, processo 01203/13**²¹, argumentando que não há qualquer incoerência na redação n.º4 do art.89º- A da LGT, antes tratando-se de uma opção do legislador considerar e nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º2, a tributação por métodos indiretos no ano de aquisição e nos três anos seguintes. Assim conforme pode ler-se “ *não há, assim infelicidade na redação da lei, mas sim uma clara opção na delimitação da determinação da matéria colectável e uma feliz adequação entre essa opção e a linguagem usada*”. Para além disso, acrescenta que “ *as razões de justiça fiscal invocadas não são relevantes, na medida em que o contribuinte só vê o seu rendimento tributável ser apurado por métodos indiretos se não justificar a origem das quantias que gastou e que evidenciam percepção de rendimentos superiores aos declarados...*”

Contudo, e reportando-nos ao caso do acórdão do STA de 18-06-2014, Processo 0418/14 , sustentaram os recorrentes que a redação dada ao artigo 89ºA n.º4, contende um dos princípios basilares do direito fiscal, como resulta do art.4ºda LGT, que é o princípio da capacidade contributiva porque não pode a AT pretender com base num facto conhecido no ano de 2007 presumir automaticamente um facto desconhecido para anos seguintes.

Na verdade, parece-nos que a melhor interpretação do n.º4 do art.89ºA da LGT, e que melhor se coaduna com os princípios constitucionais de igualdade, generalidade e princípio da capacidade contributiva, é a tese que defende que a avaliação indireta da matéria tributável com base nas manifestações de fortuna, só pode ocorrer uma vez, dentro do cômputo dos quatro anos.

²⁰ Vide, Neste sentido, Ribeiro, João Sérgio- *Tributação Presuntiva do Rendimento- Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos da matéria Tributável*, Almedina, abril 2010, pág. 306

²¹ Vide, voto de vencido ao Acórdão de 24-02-014, process01203/13 rel. Isabel Marques da Silva

Dito de outro modo,” a administração tributária, terá de selecionar o exercício em que pretende fixar o rendimento por métodos indiretos e aplicar o rendimento padrão calculado nos termos da tabela nº4 do artg.89ºA da LGT”²².

Não obstante o disposto na lei, não se afigura razoável que com base na fortuna evidenciada num determinado exercício fiscal, o rendimento possa ser presumido para os exercícios seguintes ao ano de aquisição do bem, impedindo-se o o contribuinte de ilidir qualquer presunção de rendimento relativamente a esses anos, configurando-se numa presunção absoluta.

Com efeito, tal solução é claramente violadora do princípio da capacidade contributiva e do conseqüente corolário da proibição de presunções absolutas no direito fiscal, na medida em que obstando a que o sujeito passivo possa ilidir a presunção nos anos posteriores ao ano de aquisição, impõe uma tributação sem que exista relativamente a esses anos uma concreta manifestação de fortuna.

Deste modo, enquanto corolário fundamental no âmbito tributário, a capacidade contributiva deve ser a base essencial da tributação, devendo concretamente aferir-se da disponibilidade patrimonial do contribuinte, sob pena da tributação ocorrer excessiva e sem atender aos rendimentos efetivamente obtidos pelo contribuinte.

“É de destacar que no âmbito das presunções legais de incidência, cuja legitimidade, à luz do princípio da capacidade contributiva está dependente da racionalidade e da idoneidade com que reflitam as máximas da experiência, mas sobretudo da admissibilidade do contribuinte produzir prova em contrário, de onde resulta indubitavelmente a inconstitucionalidade das *praesumptio urie et de iure*, por violação deste princípio estruturante do direito tributário”²³.

Deste modo, e apesar do propósito que subjaz à redação do nº4 do artigo 89ºA da LGT, no combate à fraude e evasão fiscais, pretendendo que o sujeito passivo demonstre um nível de rendimentos coincidente com a riqueza evidenciada, não apenas no ano de aquisição mas nos três anos seguinte, tal situação poderá como bem refere **João Sérgio Ribeiro**, potenciar situações de “*legitimidade duvidosa*”²⁴.

²² Cfr., Dourado, Ana Paula e Rocha, Ana Gabriela, in, *Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal*. Ano VI 3/13-*Manifestações de fortuna: pressupostos e limites de tributação*- Comentário ao Acórdão do STA 24-07-2013 (Processo nº01203/13), 2ª secção (Juíza rel. conselheira Isabel Marques da Silva, pág. 291

²³ Cfr., Rodrigues, João Pedro Silva- *Estudos em Homenagem ao conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*- algumas reflexões em torna da efetiva concretização ao princípio da capacidade contributiva, pág. 925-926

²⁴ Cfr., Ribeiro, João Sérgio - *Tributação Presuntiva do Rendimento*- Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos da matéria Colectável, Almedina, Abril 2010, pág.308

Assim sendo, atente-se no exemplo apontado pelo autor, bem ilustrativo do que acabamos de dizer, senão vejamos: *“Suponhamos que, desta feita, o automóvel no valor de 100.000euros foi adquirido em 2004, tendo nesse ano o sujeito passivo declarado rendimentos no valor de 10.000euros. Admitindo que o sujeito não afastou a presunção de rendimentos, seria tributado em sede de categoria G pelo rendimento padrão de 50.000euros.*

Se nos três anos seguintes os rendimentos declarados continuassem a ser inferiores numa desproporção de 50% para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da tabela, e se fosse sustentada a possibilidade de tributar o rendimento padrão na categoria G nos 3 anos seguintes, seria um rendimento derivado de 140.000euros; 50.000 euros referentes a 2004, 40.00 euros referentes a 2005, 30.00euros referentes a 2006 e 20.000 euros referentes a 2007.”

No entanto, é o mesmo autor que aduz a seguinte observação: *“ dizer que para a detenção de um bem ser relevante, ele deve ter sido adquirido no ano em causa, ou num dos três anos anteriores, é a mesma coisa que dizer que a detenção de um bem é relevante no ano em que foi adquirido e nos três anos seguintes ”*²⁵.

Continuamos convictos que devemos retirar do n°4 do art.89ºA da LGT, o entendimento que a determinação do rendimento padrão, 20% do valor de aquisição no que respeita aos imóveis de valor igual ou superior a 250.000,00,euros, só pode ser aplicado num exercício fiscal e não num total de quatro anos.

Por outras palavras, e de acordo com o exemplo que acabamos de enunciar, no que se refere ao automóvel de 100,00,00 euros, o legislador concebeu apenas tributar uma parte do rendimento, não pretendendo atribuir ao mecanismo das manifestações de fortuna finalidade sancionatória ou confiscatória²⁶.

Assim consideramos, que é apenas no ano em que é adquirido o bem que se deve verificar se existe um desvio entre o rendimento padrão e o rendimento declarado, que justifique a aplicação do mecanismo das manifestações de fortuna, e não nos anos seguintes.

Suzana Tavares da Silva chama atenção para a circunstância de mesmo admitindo que a norma do n°4 do artigo 89º-A da LGT possa determinar a aplicação nos três anos seguintes, conduzindo à fixação indireta de rendimento tributável para esses 3 anos, *“é caso para perguntar se o Tribunal, ao apreciar os casos concretos não pode,*

²⁵ Ob.cit, pág. 307

²⁶ Ob.cit, pág.308

com base no princípio da razoabilidade, discernir aqueles em que a atuação da presunção em mais do que um ano se torna excessiva, daqueles em que atuação nos três exercícios cumpre ainda os pressupostos normativos em que assenta a tributação do rendimento presumido.”²⁷

Cabe por último dizer, e em consonância com o exposto, que **Ana Paula Dourado, e Ana Gabriela Rocha**²⁸, conjeturam uma possível justificação para quem entenda que a norma do nº4 do artigo 89º-A da LGT deve ser interpretada no sentido de permitir que a avaliação indireta se realize nos três anos posteriores ao ano de aquisição.

Neste sentido escrevem, que “ *se conjugarmos a matéria tributável determinada pelo método indireto, rendimento padrão, com a taxa aplicável de 60% (art. 72ºnº11do CIRS, redação da Lei nº94/2009 de 1 de Setembro) pode dizer-se que a aplicação desta taxa durante 4 anos aproximará a carga fiscal do sujeito passivo que é tributado por métodos indiretos, daquele sujeito passivo que é tributado por métodos diretos e que adquire um imóvel de valor idêntico a 250,000,00.*”

Contudo, não partilhamos dos argumentos ora aduzidos porque permitir que a interpretação do nº4 do art.89ºA da LGT, se cinja expressamente à letra da lei, ofende claramente o princípio da capacidade contributiva e o princípio da proibição de presunções inilidíveis, por obstar, conforme o já referido, que o contribuinte ilida a presunção do rendimento padrão relativamente aos exercícios seguintes ao ano de aquisição.

Até porque como bem refere, **Casalta Nabais**²⁹, “ *As presunções absolutas ofendem os princípios jurídicos constitucionais*”.

A ser assim, concluímos que não podemos interpretar o nº4 do artigo 89ºA da LGT, no sentido de contrariar os próprios princípios constitucionais que se impõe no Estado de Direito.

Por isso, defendemos que abstratamente a tributação do rendimento não deixa de ocorrer nos “ *três anos seguintes*” ao ano de aquisição, isto é, não deixa de poder ocorrer nesse hiato temporal, somente não deve acontecer de forma contínua durante quatro exercícios fiscais, mas apenas num deles.

²⁷ Cfr.,Silva, Suzana Tavares Da, *Direito Fiscal teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, outubro 2013, pág 194

²⁸ Cfr., Dourado, Ana Paula e Rocha, Ana Gabriela - *Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal. Ano VI 3/13-Manifestações de fortuna: pressupostos e limites de tributação- Comentário ao Acórdão do STA 24-07-2013 (Processo nº01203/13), 2ª secção (Juíza relatora conselheira Isabel Marques da Silva, pág 296*

²⁹ Vide, Nabais, José Casalta, - *O dever Fundamental de pagar impostos- Contributo para Compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, pág. 497

2. Justificação Parcial: Admissibilidade e Relevância

O artigo 89º-A nº3 da LGT estabelece “ *verificadas as situações previstas no nº1 deste artigo, bem como na alínea f) do artigo 87,º cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é a outra a fonte das manifestações de fortuna ou acréscimo de património ou de despesa*”.

A questão que agora nos ocupa trata de averiguar qual a relevância que tem sido atribuída pela jurisprudência, quando o sujeito passivo não conseguindo justificar a totalidade do valor previsto na lei, consiga demonstrar parte da origem dos rendimentos que lhe permitiram adquirir determinado bem, ou praticou determinado fato considerado como manifestação de fortuna.

Começamos por dizer, que a lei não resolve tal questão, pelo que atendendo ao estatuído no nº3 e nº4 do artigo 89ºA da LGT, parece que propende apenas a considerar a justificação total do montante que permitiu a manifestação de fortuna evidenciada. Esta é a posição muitas vezes defendida pela AT.

No entanto, tendo o contribuinte evidenciado parte da origem dos rendimentos que permitiram a aquisição de determinado bem constante da tabela do nº4 do artigo 89º- A da LGT, porque contraiu um empréstimo bancário ou porque resultante de herança, doação ou simplesmente porque resulta de capital próprio, é necessário determinar qual a relevância a atribuir a esta justificação parcial?

Esta questão, discutida em sede jurisprudencial, tem sido objeto de um entendimento divergente quanto ao tratamento a dar às justificações parciais da fonte das manifestações de fortuna, havendo que distinguir as diversas posições³⁰.

É de salientar que a orientação preponderante do *STA*³¹, nomeadamente nos *Acórdãos 05-07-2012, processo 0358/12, 02-05-2012, processo 038/112, 07-11-2012, processo 01088/12, e Acórdão de 11-07-2012-processo 0668/12*, pode ler-se que “ *embora só a justificação total do montante que permitiu a verificação das*

³⁰ Cfr., Silva, Isabel Marques Da, *tributação da riqueza...*, cit.pág.176 e ss.

³¹ Neste sentido, Cfr., Acórdão do STA de 05-07- 2012, Processo 0358/12, rel. Casimiro Gonçalves acórdão do STA, Acórdão do STA de 02-05-2012, Processo 038/112, rel.Fernanda Maças, Acórdão do STA de 07-11-2012, Processo 01088/12, rel. Casimiro Gonçalves, Acórdão do STA de 19/05/2010- Processo 0734/09 rel. Isabel Marques da Silva, Acórdão do STA de 11-07-2012 Processo 0668/12 rel. Dulce Neto, e Acórdão do STA de 12-04-2012, Processo 0298/12, rel. Ascensão Lopes, e Acórdão do STA de 29-05-2013, Processo 0832/13. Rel. Ascensão Lopes.

manifestações de fortuna, tenha a virtualidade de afastar a aplicabilidade de determinação indireta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna, já assim não é, contudo, 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 acréscimo patrimonial não justificado sujeito a imposto...”.

Assim defendem os acórdãos do STA supra citados, que deve ser dado ao sujeito passivo a possibilidade de ilidir a presunção de rendimento a que alude o mecanismo das manifestações de fortuna, demonstrando que não pode ser tributado pelo rendimento padrão que a lei presume, porque demonstrou parte da origem do rendimento que permitiu essa manifestação de fortuna.

Neste sentido, reiteram que tal entendimento fundamenta-se na proibição do princípio de presunções absolutas, bem como resulta de outros princípios constitucionais que emanam “*do espirito do sistema*”, como o princípio da capacidade contributiva, tributação do rendimento real e igualdade fiscal. Segundo esta orientação jurisprudencial, a desconsideração das justificações parcial conduziria um grave atropelo ao princípio da igualdade fiscal, sujeitando ao mesmo tratamento legal, situações que são objetivamente diferentes. Para isso acrescentam, que (...) “*perante contribuintes relativamente aos quais se verificassem os pressupostos legais de recurso à avaliação indireta 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 exatamente igual ao contribuinte que justificou a parte significativa da fonte do acréscimo patrimonial não justificado lhe adveio do recurso ao empréstimo bancário acabaria por ser tributado, não obstante tratar-se comprovadamente de um montante não sujeito a tributação*”.

Para além disso, consideram que as normas previstas no nº4 do art.89º- A da LGT são consideradas normas de “*incidência objetiva*” de IRS, que integram a norma prevista no nº1 alínea d) do art. 9º do CIRS, pelo que escrevem (...) “*sendo a situação em apreço uma daquelas que bule com a incidência objetiva de IRS, há que dar à parte desfavorecida com esta presunção, a possibilidade de a ilidir mediante prova em contrário (nº2 do art.350º do CC)*”.

Problema diferente é o de admitida a justificação parcial, saber que efeitos devem ser atribuídos a essa justificação. A justificação poderá servir para afastar o regime das manifestações de fortuna?

O **Acórdão de 04.03.2008, processo 02259/08 do TCA Sul**³², considera que (...) ” *na aquisição de imóvel pelo preço de 375.000euros, com recurso ao crédito de 250.000euros, em que o montante de 125.000euros (...) cai fora do âmbito de incidência do artigo 89º-A da LGT*”.

Assim pode ler-se “ *tudo se passa como se o prédio adquirido apenas tivesse custado (...) o valor em causa*”.

A posição defendida nesse acórdão aponta para que após a justificação parcial haverá que averiguar se o montante não justificado permite, per si, desencadear o mecanismo das manifestações de fortuna, pois *in casu*, o montante de 125.000,00 euros, já não justificaria a aplicação do artigo 89º- A da LGT. Isto é, segundo este Acórdão, poderia ser deduzido ao valor de aquisição o valor justificado, inviabilizando a verificação dos pressupostos da norma. Deste modo, a justificação parcial, poderia conduzir a um afastamento total da aplicação da tributação presumida das manifestações de fortuna.

Todavia, o STA esclareceu no **Acórdão de 28-01-2009, recurso nº 761/08**³³ que tal entendimento não acha o mínimo de correspondência legal, não sendo a justificação parcial bastante para afastar a aplicação do mecanismo das manifestações de fortuna.

Assim pode ler-se nesse acórdão que” *o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património releva apenas para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstrato dos pressupostos legais da avaliação indireta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas, no caso concreto, foram adquiridas com aquele valor (eventualmente com o rendimento declarado)* ”.

Os acórdãos do STA de **05-07-2012, Processo 0358/12, 02-05-2012, Processo 038/12, 07-12-2012, Processo 01088/12, Acórdão de 11-07-2012, Processo 0668/12** e outros³⁴, fixam, assim, que os efeitos a atribuir à justificação parcial dizem apenas respeito à qualificação do rendimento tributável.

Neste sentido, no **acórdão do STA de 29-05-2013, processo 0832/13**³⁵, escreve-se “ (...) *a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser de 20% do valor de aquisição, deduzindo-se a este o valor de aquisição, o montante de empréstimo*

³² Cfr., Acórdão do TCA Sul, de 04.03.2008, Processo nº 02259/08 rel. José Correia

³³ Cfr., Acórdão do STA de 29-01-2009, Processo 761/08, Rel. Pimenta Vale, Neste sentido, *Vide*, Acórdão de 27-05-2009, Recurso nº0403/09 rel. Jorge Lopes de Sousa e Acórdão do STA de 16.04.2008, Processo 0234/08 rel. António Calhau

³⁴ Cfr., Acórdão do STA de 02-05-2012-Processo 0381.rel. Fernanda Maças, Acórdão do STA de 07-03-2012, Processo 0179/12, Rel. Fernanda Maças

³⁵ Cfr., Acórdão do STA de 29-05-2013, Processo 0832/13, rel. Ascensão Lopes

bancário que a recorrente demonstrou ter efetuado para a aquisição do imóvel, já que esse montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação”.

Mais se acrescenta, que “*não tendo a administração tributária efetuado a dedução relativa ao empréstimo bancário na avaliação do rendimento tributável da recorrente a que procedeu, há manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o ato que fixou à ora recorrente o rendimento*”...³⁶.

Porém, há que considerar que o **STA**³⁷ pronunciou-se em sentido contrário, nomeadamente nos **Acórdãos de 06/06/2007, Processo 0390/07, de 28-01-2009 processo 761/08, e Acórdão do STA de 16-04-2008, processo 234/08** entendendo que uma vez que a lei determina expressamente que o rendimento padrão é no caso dos imóveis (nº4 do artigo 89ºA da LGT) 20% do valor de aquisição, não deve ser subtraído nenhum valor justificado no cálculo do rendimento padrão³⁸.

Esta posição, em rigor, traduz-se na prática em não atribuir relevância à justificação parcial. Assim, o **Acórdão do TCA Sul**³⁹, **de 16.04.2008, recurso 0234/08** reiterando que “*o valor de aquisição das manifestações de fortuna deve obter justificação cabal e total e não apenas parcial*”. Noutro Acórdão da mesma secção de **20- 03-2007, processo 01678/07**⁴⁰, entendeu-se “*que contribuinte tem o “onus de comprovar a totalidade da proveniência do capital despendido*”⁴¹”, sendo por isso de rejeitar a hipótese da justificação parcial das manifestações de fortuna. Segundo esta corrente jurisprudencial, o valor justificado por outras fontes de rendimento serve apenas para verificar em abstrato, se existe uma desproporção superior a 30% para menos rendimento líquido declarado em relação ao rendimento padrão resultante da tabela. Desproporção que justifique a tributação por métodos indiretos, pois em nenhuma norma a lei manda subtrair o valor justificado ao valor de aquisição.

³⁶ Cfr., Acórdão do STA de 19-05-2010, Processo 0734/09 rel. Isabel Marques da Silva

³⁷ Cfr., Acórdão do STA de 06/06/2007, Processo 0390/07, rel. Jorge Lino Acórdão do STA de 28-01-2009 processo 761/08, rel. Pimenta Vale e Acórdão do STA de 16-04-2008, Processo 0234/08, rel. António Calhau

³⁸ Neste sentido, (...) para efeitos de combate à evasão fiscal... a única solução razoável é a exigência de prova de meios ou rendimentos igual, no mínimo ao valor de aquisição das manifestações de fortuna (...) o valor padrão pode ser descontado ou baixado. Ao contrário: tal valor padrão poderá ser aumentado, se a Administração Tributária estiver na posse de elementos que lhe permitam fixar um rendimento superior. O rendimento tributável, nunca pode ser inferior ao rendimento padrão (...). *Vide*, Voto de vencido ao Acórdão do STA de 19-05-2010, processo 0734/09. rel. Isabel Marques da Silva, revista de legislação e jurisprudência, pág. 365

³⁹ Cfr., Acórdão Tribunal Central Administrativo Sul de 16-04-2008, Processo 0234/08, rel. António Calhau

⁴⁰ Cfr. Acórdão de TCASul de 20-03-2007, Processo 01678/07, Rel. José Correia

⁴¹ Cfr., Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul 20.03.2007, Processo 01678/07 rel. José Correia

Todavia, é de salientar que o *Acórdão do STA de 15-05-2013, processo 0664/13*⁴², parece chegar a uma conclusão diferente quanto ao cálculo do montante de imposto a tributar como manifestação de fortuna. No caso versado, pode ler-se, “ *Na verdade, não é o rendimento justificado que se deve subtrair ao rendimento padrão, mas o rendimento padrão que deve ser calculado sobre o rendimento não justificado.*” Ainda acrescenta (...) ” *se o rendimento justificado fosse subtraído ao rendimento padrão, calculando este sobre a totalidade dos valores afetos á aquisição dos bens ou de suprimentos e empréstimos, o rendimento não justificado não seria tributado sempre que o justificado ultrapassasse o valor do rendimento padrão* “ (...).

Dito isto, cabe-nos agora averiguar qual a solução que, quanto a nós, parece mais pertinente. Na verdade, concordamos que a desconsideração da justificação parcial ofende o princípio da proibição de presunções absolutas no direito fiscal e o princípio da capacidade contributiva, pois ao repudiar-se a possibilidade de o sujeito passivo ilidir a presunção do rendimento padrão previsto no nº4 do art. 89ºA da LGT, tal origina que se tribute rendimentos que não foram os realmente obtidos pelo sujeito passivo, devendo considerar-se que parte dos rendimentos provieram de empréstimo bancário ou qualquer outra fonte que os justifique, e por isso não podem estar sujeitos a tributação.

Seguindo o entendimento do Acórdão de 29-05-2013, Processo 0832/13, atente-se no exemplo em que o sujeito passivo adquiriu um imóvel no valor de 250,000,00, tendo justificado parcialmente o valor de 150,000,00.

Seguindo o entendimento desse acórdão, para apurar o rendimento padrão, ao valor de aquisição (250,000,00) deduz-se o valor justificado (150,000,00). Ao valor resultante da diferença entre estes valores (250,000,00- 150,000,00= 100,000,00), aplica-se depois a taxa de 20%, no caso dos imóveis, finalizando um rendimento padrão de 20,000,00, euros tributável na categoria G de IRS.

É de salientar, que *Leite de Campos, Silva Rodrigues e Lopes de Sousa*, destacam “ *que a exigência, reclamada pelo princípio da igualdade, de ilisão de presunções, nomeadamente que versem sobre a determinação da matéria coletável, se fundamenta no princípio da tributação segundo a capacidade contributiva de cada um, só assim concretizando o objetivo de repartição justa de rendimentos e riqueza, que é o objetivo primordial do sistema fiscal (art.103º1 da CRP)* ”⁴³.

⁴² Cfr., Acórdão do STA de 15-05-2013, Processo 0664/13, Rel. Lino Ribeiro

⁴³ Cfr., Revista Fiscal- Janeiro/fevereiro de 2014 pág. 27

Nesta senda, e como bem adverte **João Sérgio Ribeiro**⁴⁴, se o contribuinte comprova parte da origem dos rendimentos que utilizou na aquisição da manifestação de fortuna, e portanto rendimentos que não haviam de ser declarados (...)” *não mais se pode, face ao recorte residual do mecanismo em causa, sustentar a sua aplicação, pelo menos no que respeita a essa parcela, uma vez que a fonte do rendimento passa a ser conhecida*”.

Numa síntese conclusiva, queremos sublinhar duas notas.

A primeira diz respeito à tese que defende que após a justificação parcial da manifestação de fortuna, deve apurar-se se o montante não justificado, ainda justifica a aplicação desse mecanismo.

Ora, tal raciocínio jurídico inviabiliza, quanto a nós, o sentido da tributação por manifestações de fortuna previsto no artigo 89ºA da LGT, pelo que, concordamos com **João Sérgio Ribeiro**⁴⁵, “*tal solução levaria a que bastasse a um sujeito passivo que tivesse a proveniência de alguns cêntimos, para que lhe deixasse de ser aplicado esse mecanismo...*”.

Para além disso, há que referir, que interpretamos, ter sido propósito do legislador, considerar expressamente os pressupostos de que dependem as manifestações de fortuna, carecendo de fundamento qualquer tentativa de os alterar, pelo que não podemos admitir que se confunda o” (...) *facto presumido com o facto base da presunção, ou seja o valor das manifestações de fortuna com o rendimento presumido. Depois ficciona que o valor de aquisição da manifestação de fortuna é inferior ao que realmente foi. (...)*”⁴⁶

A segunda nota diz respeito à necessidade de o regime ser aplicado de modo razoável. Assim, na hipótese de o contribuinte que adquiriu um imóvel de valor de 250.000,00 euros, o ter feito com recurso a um crédito bancário e conseguir demonstrar a origem de 249.000euros.

Nestes casos limite, e embora o legislador também não tenha previsto esta hipótese, julgamos que justificar a quantia de 249.000,00 euros, é o mesmo que dizer, que o contribuinte justificou a totalidade dos rendimentos, em virtude de a parte

⁴⁴ Cfr, Ribeiro, João Sérgio- Manifestações de fortuna e afastamento parcial da presunção de rendimento, Comentário ao Acórdão do STA de 19 de Maio – Processo nº 0734/09, in *Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal* 3, ano III 09 10, pág. 369

⁴⁵ Cfr, Ribeiro, João Sérgio- *Tributação presuntiva do rendimento- Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*, Almedina, Abril 2010, Pág. 304

⁴⁶Ob. cit

excedente, ser praticamente irrelevante e portanto não fazer sentido não ser equiparado a uma justificação total.

Entendemos que não pode ser dado o mesmo tratamento jurídico, quando o contribuinte justifique 99% do rendimento despendido na aquisição do bem, relativamente àquele que pouco ou nada justifica, podendo ser esta, uma das razões que levaram o legislador a evitar pronunciar-se sobre a justificação parcial das manifestações de fortuna.

Não podemos acabar, sem dizer que a doutrina não é pacífica quanto à posição que defendemos.

Com efeito, atente-se na crítica proposta por *Suzana Tavares da Silva*⁴⁷ entendendo que o espírito do legislador previu implicitamente na norma do artigo 89º-A da LGT a hipótese de o contribuinte recorrer ao crédito bancário para a aquisição do bem, tendo fixado como rendimento padrão, apenas 20% do valor de aquisição.

Para tanto, defende que o rendimento padrão é apenas 20% do valor de aquisição, e nem por isso, se desconsidera o princípio da capacidade contributiva. Conforme adverte a autora, ” veja-se o caso subjacente ao Acórdão do STA de 12.04.2012⁴⁸, em que o sujeito passivo adquiriu em 2008 três imóveis pelo valor de 475.5000euros, a que corresponde um rendimento padrão de 91.500,00euros, quando é certo que, apenas, declarou 24.433,33. Alguém acredita que o banco concederia um empréstimo de 300.000,00 euros a um sujeito com um rendimento anual bruto inferior a 25.000,00 euros? ” ...

Serve este excerto para referir, que segundo sua convicção, a atribuição do crédito bancário, não é desprovida da avaliação à capacidade económico-financeira do contribuinte, pois se assim fosse, não se vislumbra como o banco concedesse o empréstimo bancário pelo que “Se o banco tomasse como verdadeira aquela declaração de rendimentos, saberia que o indivíduo estaria em incumprimento logo nos primeiros meses, ainda que estivesse garantido por hipoteca.”⁴⁹

⁴⁷ Vide, Silva, Suzana Tavares Da, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Coimbra Editora, pág. 197

⁴⁸ Ob.cit pág. 197

⁴⁹ Ob.cit

3. Prova da Fonte da Manifestação de Fortuna

Da redação da parte final do artigo 89º-A nº3da LGT, e conforme já exposto, pode ler-se que cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou de acréscimo de património ou despesa.

Todavia, a questão que agora se coloca é saber se o nº3 do referido preceito exige que se faça prova da origem ou fonte do rendimento, ou se, se basta com a prova da afetação do rendimento.

A jurisprudência recente do STA⁵⁰ tem vindo a interpretar o nº3 do artigo 89ºA no sentido de exigir que contribuinte apenas demonstre quais os concretos meios financeiros que afetou à fortuna evidenciada.

A AT, em geral defende que o contribuinte tem de comprovar a natureza fiscalmente lícita da fonte dos rendimentos geradores do montante em causa. Isto é, entende ser exigível que o contribuinte demonstre a forma como adquiriu os meios que lhe permitiram a manifestação de fortuna⁵¹.

Assim pode ler-se no **Acórdão do STA de 29-01-2014, Processo 035/14**⁵², “*não bastava que o contribuinte provasse que disponha (rectius, que disponha no ano anterior), de meios que lhe permitiram a realização das manifestações de fortuna, antes se lhe impunha a prova da afetação concreta de recursos não sujeitos a tributação àquela manifestação de fortuna*”.

Mais esclarece, que tal demonstração, “*nem exigiria dos contribuintes grande esforço, pois poderia ser feita mediante a mera apresentação dos extratos bancários que, revelando as movimentações da referida conta, permitissem concluir inequivocamente que o rendimento declarado em 2008 foi utilizado para a realização dos suprimentos efetuados em 2009.*” (...)

Deste modo, e atentando no excerto aqui transcrito, parece que o Tribunal não exige mais do que a necessidade de demonstrar a concreta afetação dos meios financeiros à manifestação de fortuna evidenciada, rejeitando a necessidade prova quanto à origem dos rendimentos.

⁵⁰ Cfr., Acórdão do STA de 15-02-2012, Processo nº50/12, rel. Ascensão Lopes, Acórdão do STA de 26-02-2014, Processo 050/14, rel. Isabel Marques da Silva, Acórdão do STA de 06.03.2014, Processo 0189/14, rel. Francisco Rothes

⁵¹ Cfr., Aliás esta era a solução proposta no Relatório do Grupo de Estudo para a Competitividade..., do sistema fiscal de 2009.

⁵² Cfr., Acórdão do STA de 29.01.2014-Processo 035/14, rel. Francisco Rothes

A propósito, saliente-se que tal entendimento se encontra diretamente plasmado no **Acórdão do STA de 08-05-2013, Processo 0567/13**⁵³ *in casu*, tratava-se da realização de suprimentos feitos pelo sócio à sociedade relativamente ao ano de 2008, “*encontrando-se provado que os fundos afetos à manifestação de fortuna resultaram de mobilizações de aplicações financeiras efetuadas em 2007, não pode ser exigida a prova quanto à origem de tais fundos*”.

Assim, diga-se que a posição sustentada pela jurisprudência maioritária do STA encontra-se em consonância com a do TCAS, destacando-se a decisão proferida no **Acórdão de 04.03.2008-processo 02259/08**⁵⁴.

No que toca ao caso *sub judice*, reiterou o TCAS que privilegia o critério da relação causal da afetação de certo rendimento a determinada manifestação de fortuna, proferindo o seguinte: “*Tendo o contribuinte feito prova de que mobilizou, no ano a que respeita a aquisição, capital mutuado que aplicou na aquisição do imóvel em causa, tal prova é suficiente para ilidir a presunção de evasão fiscal relativamente aos rendimentos declarados naquele ano.*”

Não é exigível ao contribuinte, para efeitos de ilidir a referida presunção a demonstração da forma como adquiriu esses capitais (a menos que tivesse demonstrado que os mesmos foram adquiridos no próprio ano), pois o que está em causa é apenas averiguar se foram ou não omitidos rendimentos no próprio ano.”

Além disso, concluem os citados acórdãos do STA⁵⁵, que “*só assim se pode considerar que o contribuinte, para evidenciar determinada manifestação de fortuna, não despendeu rendimentos sujeitos a declaração. A não ser assim, bem podia suceder que o contribuinte continuasse a manter na sua disponibilidade, totalmente incólumes, os meios financeiros que alegou e demonstrou não estarem sujeito a tributação...*”

Neste sentido, concluímos como bem referem os autores, **Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa e Diogo Leite Campos**⁵⁶, que “*o sujeito passivo não pode ter adquirido os bens que consistem em manifestações de fortuna com meios pecuniários não sujeitos a tributação e continuar detentor desses meios.*”

Em nossa opinião, afigura-se pertinente referir, que por vezes a terminologia usada pelo STA, padece de algumas dúvidas interpretativas.

⁵³ Cfr., Acórdão do STA de 08.05.2013-Processo 0567/13, rel. Fernanda Maças

⁵⁴ Cfr, Acórdão do TCA Sul, de 04-03-2008, Processo02259/08, rel. José Correia

⁵⁵ Cfr., Acórdão do STA de 06.03-2014, Processo 0189/14 rel. Francisco Rothes, Acórdão do STA de 26-02-2014, Processo 050/14, rel. Isabel Marques da Silva

⁵⁶ Vide Rodrigues Benjamim Silva, Sousa, Jorge Lopes de Campos, Diogo Leite de- *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4ª edição, 2012, Encontros da Escrita, pág.783*

Assim sendo, salientamos a expressão proferida no *Acórdão do STA de 26-02-2014, processo 050/14*, “*relação direta da afetação de certo rendimento a determinada manifestação de fortuna*” que o tribunal defende ser uma prova muito difícil, que em último caso, poderia impedir ao sujeito passivo, ilidir a presunção do rendimento padrão que pode concretizar.

Ficou por esclarecer, quanto a nós, o que o STA quis dizer com a referida expressão, porque consideramos que não é sinónimo da expressão “origem dos rendimentos”.

Julgamos que, pese embora a dúvida quanto à referida expressão empregue, o STA reiterou mais uma vez, que não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros suficientes para as despesas efetuadas, antes demonstrar a afetação de quais os concretos meios financeiros que lhe permitiram evidenciar os consumos realizados.

4. Valor de Aquisição

Na aplicação do mecanismo das manifestações de fortuna a que alude o artigo 89º-A da LGT, considera-se como pressuposto, para além do desvio superior a 30% entre o rendimento líquido e o rendimento padrão e que os fatos ou operações em causa correspondam aos valores de aquisição a que se refere a tabela do nº4 do referido preceito.

A questão aqui inerente trata de saber, e uma vez que a lei não esclarece, o que se deve considerar como valor de aquisição, para efeitos de aplicação do artigo 89º-A da LGT.

Assim, o STA no *Acórdão de 10-04-2013, Processo 0755/12*⁵⁷, onde se lê, (...) “*que está em causa a aquisição de um veículo automóvel ligeiro de passageiros, o rendimento manifestado é todo aquele que a recorrente teve de dispor para fazer essa aquisição, incluindo, assim todas as despesas, encargos e impostos inerentes e conexionsados com a mesma aquisição.*”

Em sentido contrário entendeu o mesmo tribunal, *no Acórdão de 07-12-2004, Processo 01248/04*⁵⁸, ao considerar que “ (...) *tal entendimento não tem na letra da lei,*

⁵⁷ Cfr, Acórdão do STA de 10-04-2013, Processo 0755/12, rel. Alfredo Madureira

⁵⁸ Cfr, Acórdão do STA de 07-12-2004, Rec.1248/04, rel. Vítor Meira, e Acórdão de 23.04.2009, Processo 00615/ 07, rel. Moisés Rodrigues,

um mínimo de correspondência, sendo certo que o próprio CIRS, no art. 46º, nº1, considera valor de aquisição é o que tiver sido servido para efeitos de liquidação da sisa”.

A primeira posição defendida pelo STA apoia-se na capacidade económica efetivamente suporta pelo sujeito passivo no momento da aquisição, fruição ou disposição do bem.

Assim sendo, escreve (...) ” *que o valor de aquisição do veículo não pode deixar de ser o valor dispendido na sua aquisição, que inclui, necessariamente, os encargos e é esse rendimento (50%) correspondente ao valor de aquisição, lato sensu, que se pretende tributar*”⁵⁹.

Por outro lado, no douto Acórdão do STA, o tribunal faz apelo ao elemento literal da norma do artigo 89ºA nº4 da LGT, e aos artigos 46º, nº1 e 51º, alínea b) do CIRS, entendendo que o valor de aquisição apenas é o “ *preço do bem*”⁶⁰.

Porém, é preciso ter em conta, que se aceitarmos a posição que defende uma interpretação extensiva do preceito do nº4 do art. 89º-A da LGT, no sentido de incluir no conceito de valor de aquisição todas as despesas inerentes à aquisição do bem, consideramos que a lei diz menos do que aquilo que queria dizer. Isto é, é preciso estender o texto da lei, para abarcar todo o espírito, ou seja, toda a capacidade económica revelada pela globalidade dos montantes mobilizados com a aquisição.

Para além disso, e atendendo que a norma do nº4 do artigo 89º-A da LGT é uma norma de incidência, determina o princípio da legalidade e consequentemente do princípio da tipicidade, que a lei determine a incidência, a taxa, bem como os benefícios fiscais e garantias dos contribuintes (nº2 do artigo 103º da CRP).

Assim, uma vez que a lei no nº4 do artigo 89ºA da LGT fala apenas em valor de aquisição, quando em outros lugares do sistema, por exemplo no apuramento das mais – valias imobiliárias manda corrigir o valor de aquisição no artigo 50ºdo CIRS, ou ainda considerar como valor de aquisição, o valor que serviu de base à liquidação do IMT (artigo 46ºdo CIRS),é porque quis excluir do valor de aquisição as demais despesas inerentes à aquisição do bem.

Em sentido contrário, escreveu o **Senhor Procurador da República do TAF de Mirandela**, (...) “ *falando em preço, o legislador quer referir-se, com uma palavra só,*

⁵⁹ Cfr, Acórdão do STA de 10-04-2013, Processo 0755/12, rel. Alfredo Madureira

⁶⁰ Cfr., Silva, Isabel Marques Da, *tributação da riqueza e sinais exteriores de riqueza (manifestações de fortuna): O artigo 89-A da Lei Geral Tributária na jurisprudência do supremo Tribunal Administrativo*, In Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches, Vol. V, Coimbra Editora, 2011, pág. 169

*a todas as despesas feitas pelo adquirente para adquirir a coisa: contraprestação paga ao alienante, sisa, despesas de escritura, de registo (quando obrigatório), ect”.*⁶¹(...)

Com efeito, o mesmo entendimento foi seguido por **João Sérgio Ribeiro**⁶², que escreveu “ *também essas despesas são relevadoras da capacidade económica, sendo por isso, dificilmente dissociáveis do preço*”.

Sobre este assunto, consideramos que o nº1 do artigo 11º da LGT admite que as normas fiscais sejam interpretadas como quaisquer outras de acordo com os cânones do artigo 9º do CC, embora não possamos esquecer que o intérprete tem de fixar à norma um sentido que tenha o mínimo de correspondência na letra da lei e o mínimo de correspondência verbal, pelo que parece não existir.

5. Ónus da prova

Em sede tributária, o ónus da prova encontra-se regulado no artigo 74º da LGT, prescrevendo que “ *o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

Todavia, deve salientar-se que a administração está, de certo modo, dependente dos atos praticados pelo contribuinte, devendo este fornecer-lhe todos os elementos por ela solicitados, com vista à determinação do rendimento realmente declarado, mesmo nos casos de autoliquidação (IVA ou IRC), conforme o artigo 84 ºn2 da LGT.

Deste modo, impende sobre o contribuinte o dever de colaborar com a Administração, *pois é através do cumprimento dos deveres de cooperação que o sujeito passivo quantifica e dá a conhecer à Administração fiscal do imposto a pagar no final de cada ano fiscal*”⁶³.

Neste sentido, a lei estabelece no artigo 75º nº1 da LGT, que gozam de veracidade as declarações apresentadas pelo contribuinte à administração tributária, bem como dados constantes da sua contabilidade ou escrita, desde que se encontrem em conformidade com a legislação comercial e fiscal.

⁶¹ Pereira, Ernesto Vaz, *A respeito das Manifestações de Fortuna- Um caso concreto no domínio do direito tributário- razões de discordância da interpretação do art.89º-A da LGT feita pelo Acórdão do STA de 07-12-2004*, Rec.nº 1248/04, Verbo Jurídico, Janeiro de 2006, pág. 3

⁶² Cfr., Ribeiro, João Sérgio- *A Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*, Almedina, Abril 2010, pág.309

⁶³ Vide, Martins, Louro Elisabete, *O ónus da prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2010, pág.140

Quer isto dizer, que caso a administração tributária não corrobore a veracidade dos elementos contabilísticos apresentados pelo contribuinte, deve presumir-se a sua autenticidade.

Contudo, optando a administração pelo regime excepcional da avaliação da matéria tributável por métodos indiretos, sempre que não seja possível determiná-la por via direta, deve comprovar que se verificam os pressupostos legais de que depende a sua aplicação.

“Daí que se possa afirmar, como faz o Acórdão do STA⁶⁴ de 8 de Julho de 2009, proferido no processo n.º579/09, publicado no apêndice ao Diário da República de 30 de Novembro de 2009, apoiando-se em José Guilherme Xavier de Basto, que os índices constantes da tabela do n.º4 do artigo 89.º-A da LGT acabam por ser como que normas de incidência objetiva de IRS deslocadas do respectivo código, integradoras do conceito de acréscimos patrimoniais não justificados, a que alude a alínea d) do n.º1 do artigo 9 do CIRS, daí que os conceitos que utilizam sejam insusceptíveis de integração analógica pois que a incidência constitui matéria sujeita à reserva de lei fiscal (artigo 165, n.º1 alínea i) e 103.º n.º2 da CRP e n.º4 do artigo. 11.º da LGT”.

Assim sendo, encontra-se legitimado o recurso ao artigo 89.ºA da LGT, conseguindo provar-se, que o sujeito evidencia alguma das manifestações de fortuna a que se refere a tabela do n.º4 do artigo 89.ºA, e que para além disso, não tenha feito qualquer declaração de rendimento e que existe um desvio (30% para menos) em relação ao rendimento por si declarado e ao rendimento padrão correspondente àquelas manifestações de fortuna.

Com efeito, não cumprindo o sujeito passivo a ónus da prova que lhe incumbe nos termos do n.º3 do artigo 74.º da LGT, isto é, de demonstrar que correspondem à realidade os rendimentos declarados, e de que é outra a manifestação de fortuna, ou acréscimo de património, considera-se como rendimento tributável a enquadrar na categoria G de IRS, o rendimento padrão apurado nos termos do n.º4 do artigo 89.ºA da LGT, a não ser que se verifiquem os indícios fundados que permitam à administração fixar um rendimento superior, conforme o previsto no artigo 90.º da LGT.

Dito isto, para que se afaste a presunção de rendimento constante do artigo 89.ºA, tal pressupõe que o contribuinte consiga justificar⁶⁵ que os rendimentos que

⁶⁴ Cfr., Acórdão do STA de 28-11-2012, Processo 01197/12, rel. Francisco Rothes

⁶⁵ Neste sentido, veja-se que, este afastamento pode ser apenas parcial, quando o sujeito passivo conseguir somente justificar uma parte da origem do rendimento que lhe é imputado. Nestas situações, o

possibilitaram as manifestações de fortuna provêm de outras fontes não sujeitas a tributação, nomeadamente que resultaram de poupanças suas, crédito bancário, herança ou doação, e portanto não está obrigado a declarar.

6. Meios de prova (Admissibilidade da Prova Testemunhal)

A questão que ora nos ocupa, trata de saber, sobre a conformidade da norma prevista na final do nº3 artigo 146º-B do CPPT, com a lei fundamental, dispondo que em matéria tributária os elementos de prova devem revestir a natureza de prova documental.

Deste modo, cabe apurar quais os meios de prova que o contribuinte pode apresentar, e se apenas se reconduzem exclusivamente à apresentação de prova documental.

Antes de mais, diga-se que a CRP consagra no seu artigo 20ºn4, um Direito Fundamental, estabelecendo que qualquer cidadão goza do direito à tutela jurisdicional efetiva, satisfazendo assim as exigências de igualdade e de acesso à justiça.

Sobre este assunto, pronunciou-se o STA no *Acórdão do STA de 14-07-2010*⁶⁶⁶⁷, pela inconstitucionalidade do artigo 146-B nº3, em virtude do conteúdo da norma ofender o princípio do direito a um processo equitativo conforme o previsto no artigo 20ºnº4 da CRP.

Reporta-se o acórdão em apreço, à desconsideração feita pelo tribunal “a quo”, quando inferiu a inquirição de testemunha e respetiva prova pericial, requerida pelos recorrentes.

Ao sustentar a desconformidade do despacho que indeferiu os ditos meios de prova, os recorrentes alegaram no exercício do seu direito à defesa, a impossibilidade de comprovar a veracidade e a totalidade dos factos somente através da prova documental.

No caso vertente, “... *consideraram avisado inquirir uma testemunha e requerer prova pericial que viesse aos autos esclarecer o sentido e alcance dos factos alegados e*

rendimento presumido deve passar a ser fixado num montante inferior ao que resultaria se o sujeito passivo não tivesse feito qualquer comprovação. Neste sentido aponta a jurisprudência do supremo tribunal administrativo”(...) Cfr., Ribeiro, João Sérgio, *Algumas notas acerca das manifestações de fortuna*, In, Estudos em Memória do Prof. Doutor J.I. Saldanha Sanches, organizado por Otero, Paulo, Araújo, Fernando e Gama, João Taborda da Gama, volume V, Coimbra Editora, págs-197-210

⁶⁶ Cfr., Acórdão do STA de 14-07-2010, Processo 0549/10 rel. Miranda de Pacheco

⁶⁷ Cfr., Também, Silva, Isabel Marques Da, *tributação da riqueza...*,cit. pág. 174

para os quais, concretamente, se venham a relevar insuficientes ou dúbios os meios de prova documentais juntos”.

Sobre a mesma temática, pronunciou-se o **Tribunal Constitucional no Acórdão 646/2006 de 28/11/2006**⁶⁸, decidindo no mesmo sentido vertido na jurisprudência do STA⁶⁹, considerando que o artigo 146ºB nº3 do CPPT corrobora com o direito a um processo equitativo, quando excluí a prova testemunhal como um meio de prova passível de ser apresentado pelo sujeito passivo.

No que respeita à situação objeto de pronúncia pelo Tribunal Constitucional, diga-se que “ *são cogitáveis situações quem que, a demonstração de que as manifestações de fortuna não produziram rendimentos diversos daqueles de que foram trazidos às declarações se não alcança unicamente (ou, mais propriamente, não se pode alguma vez atingir) através de meios documentais, carecendo-se de prova testemunhal.*”

Importa reter, que é consensual na nossa jurisprudência, o entendimento de que, nas situações em que o contribuinte apresente alguma dificuldade em demonstrar, através de prova documental, quais os factos que servem de suporte ao seu direito ou interesse, deve valer-se de qualquer outro meio de prova admissível em direito.

Deste modo, adverte o Acórdão do STA já citado, que a limitação exclusivamente à prova documental, “*não se releva ponderada e adequada em face do direito fundamental que deflui do nº1 do artigo 20º da CRP*”.

Para além disso, esclarece que tal restrição afeta o conteúdo essencial do direito à tutela efetiva de que goza qualquer sujeito passivo, prejudicando-lhe a defesa dos seus interesses e convicções.

Assim sendo, e conforme adianta, **J.J.Gomes Canotilho e Vital Moreira**⁷⁰, o princípio do processo equitativo compreende nomeadamente, o direito à defesa e ao contraditório, bem como, *um “ direito à prova, isto é, à apresentação de provas destinadas a demonstrar e provar os factos alegados em juízo”.*

⁶⁸ Cfr., Acórdão do Tribunal Constitucional 646/2006, de 28/11/2006

⁶⁹ Cfr., Acórdão do STA de 7-11-2007, recurso nº 0590/07, rel. Brandão de Pinho, Acórdão do STA de 21.04.2010, recurso 189/10, rel. Isabel Marques da Silva, Acórdão de 12.11.2009, recurso 842/09 rel. Dulce Neto e Acórdão do STA de 19.03.2009, processo 0135/09 rel. Pimenta do Vale

⁷⁰ Cfr., Canotilho, J.J. Gomes, e Moreira, Vital *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra Editora 2007, 4ª edição, pág.417

Por isso, concluímos como referem *Jorge Miranda e Rui Medeiros*⁷¹, “Muito embora disponha o legislador de uma ampla margem de liberdade na concreta modelação do processo, não sendo incompatível com a tutela jurisdicional a imposição de determinados ónus processuais às partes, o que é certo, é que o direito ao processo inculca que os regimes adjetivos devem revelar-se funcionalmente adequados aos fins do processo e conformar-se com o princípio da proporcionalidade, não estando, portanto, o legislador autorizado, nos termos do artigo 13º e 18º n.º 2 e 3, a criar obstáculos que dificultem ou prejudiquem, arbitrariamente ou de forma desproporcionada, o direito de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efetiva”.

III. TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA E TRIBUTAÇÃO DOS ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS INJUSTIFICADOS

1. Âmbito de Aplicação das alíneas f) e d) do artigo 87º da LGT

Esclarecido o regime quanto à aplicação das manifestações de fortuna, a que se refere o artigo 89º-A da LGT e 87º alínea d), ocupa-nos por ora, outra situação problemática que tem vindo a suscitar alguma controvérsia no seio dos nossos tribunais.

A questão que enunciamos, é a relativa ao âmbito de aplicação da alínea f) do artigo 87º da LGT, que permitia na sua versão primitiva a realização de avaliação indireta, havendo uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciado pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Esta redação é dada pela lei nº55-B/2004 de 30 de Dezembro⁷², que para além de ter aditado a alínea f) ao artigo 87º da LGT, veio alterar a redação do artigo 89º n.º 3, retirando a expressão “ à herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito”, passando a contemplar a expressão acréscimos de património ou consumo evidenciados.

Posteriormente, a Lei 94/2009⁷³, dispensou, como pressuposto de aplicação da alínea f) do artigo 87º da LGT, a divergência de pelo menos um terço, entendendo-se

⁷¹ Vide, Miranda, Jorge e Medeiros, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2ª edição 2010, Coimbra Editora, pág.190

⁷² Lei do Orçamento de Estado para 2005

⁷³ Lei 94/2009, de 1 de Setembro

que aqui cabe qualquer acréscimo de património ou despesa desde que seja superior a 100.000,00euros.

Contudo, a intenção do legislador em introduzir tal previsão normativa prendeu-se com a necessidade de abarcar outras realidades para além das tipificadas no artigo 89º-A da LGT⁷⁴, criando uma norma geral “ aberta”, capaz de abranger todas as outras situações que não se encontram expressamente plasmadas no referido preceito.

Não obstante estarmos perante diferentes alíneas do artigo 87º, o regime dos acréscimos de património ou de consumo (alínea f) e o das manifestações de fortuna (alínea d) do mesmo preceito, sendo duas realidades muito próximas⁷⁵, são diferentes.

No caso das manifestações de fortuna exige-se uma desproporção de atualmente 30%, para menos, entre o rendimento padrão correspondente àquelas manifestações de fortuna, e o rendimento líquido declarado, diferentemente do que atualmente acontece no caso dos acréscimos de património ou de consumo.

Por outro lado, aplicando-se o regime dos acréscimos de património ou despesa a que alude a referida alínea f) do artigo 87º da LGT, tal traduz uma tributação mais gravosa, quando comparada com o regime previsto para as manifestações de fortuna.

Deste modo, a tributação incide sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, ao passo que na hipótese prevista na alínea d) da referida norma legal, deve atender-se somente a uma parte do rendimento, variando o rendimento padrão presumido entre os 20% e 50%, dependendo da manifestação de fortuna que estiver em causa⁷⁶.

Todavia, identifica-se comum a ambos os regimes, alíneas d) e f), a circunstância de serem considerados rendimentos a enquadrar na categoria G de IRS, isto é, nos incrementos patrimoniais, nos termos dos nº4 e nº 5 do artigo 89ºA e do artigo 9º do CIRS, sendo objeto de englobamento enquanto rendimentos brutos.⁷⁷

Resta-nos esclarecer, o que vem a ser entendido como acréscimo de património ou despesa, enquanto pressuposto de aplicação da alínea f) do artigo 87ºda LGT.

Assim sendo, temos de salientar o caso do **Acórdão do STA de 6 de Maio de 2009**⁷⁸.

⁷⁴ Sobre esta questão, *Vide*, Morais, Duarte Rui, *Sobre o IRS*, 2ª edição, Almedina, págs. 133-134

⁷⁵ Neste sentido, Cfr., Ribeiro, João Sérgio- *Tributação presuntiva do rendimento- Um contributo para reequacionar os métodos indiretos da determinação da matéria tributável...cit*, pág. 311

⁷⁶ Cfr., Casalta, José Nabais, *Por um estado fiscal suportável- Estudos de Direito Fiscal*, Volume II, Almedina, págs. 120-121

⁷⁷ Cfr., Artigo 42º do CIRS.

⁷⁸ Cfr., Acórdão do STA de 06 de Maio de 2009, Processo 097/09, rel. Jorge Lino

No caso versado, foi decidido pelo STA que não obsta à aplicação da alínea f) da dita norma em análise que a noção de acréscimo de património considere a hipótese da valorização predial efetuada, argumentando ” *que a fonte de qualquer valor patrimonial é sempre, como é natural, o valor real do bem avaliado, e nunca a avaliação deste, que é meramente declarativa e certificativa*”.

Assim, não olvidando, as dificuldades na interpretação do conceito “ acréscimo de património ou despesa”, parece-nos aqui pertinente emitir algumas considerações.

A primeira diz respeito à decisão do tribunal, que ao considerar que a valorização do imóvel efetuada pela administração fiscal satisfaz o conceito de acréscimo patrimonial, ignora qualquer causalidade, que evidencie que o contribuinte tenha contribuído com os seus rendimentos na valorização do imóvel.

Assim, somos de concluir como o parecer do Ministério Público, que no caso subjudice, entendeu em sentido diverso, onde se escreve “*o acréscimo patrimonial não resulta da aquisição de imóveis ou de outros bens de consumo e mostra-se justificado pela valorização decorrente da avaliação ao imóvel do sujeito passivo efetuada pela Administração Fiscal. Trata-se da valorização de um imóvel que já se encontrava no património do contribuinte e que não foi adquirido nem vendido no exercício em causa. Os ganhos decorrentes da sua valorização não devem ser vistos como verdadeiros incrementos patrimoniais.*”

Ora atendendo aos pressupostos de que depende a avaliação indireta nos termos da alínea f) do artigo 87º da LGT, existência de acréscimo de património ou despesa, incluindo liberalidades de valor superior a 100.000,00 euros, divergência não justificada com os rendimentos declarados e que tal divergência não tenha justificação, parece-nos que o Tribunal não considerou devidamente os elementos, não conseguindo evidenciar de que forma é que ocorre na esfera do contribuinte qualquer acréscimo de património, o que fere de ilegalidade, quanto a nós o ato de fixação indireta da matéria tributável.

Quanto à segunda consideração, e atendendo à necessidade ao introduzir a alínea f) ao artigo 87º, com a finalidade de abarcar a maior diversidade de situações que consubstanciam situações de fortuna, enquanto instrumento de luta contra a fraude e evasão fiscais, há que salientar que os conceitos de acréscimo de património ou despesa, não deixam, na opinião de **Rui Morais**⁷⁹, de ser conceitos indeterminados.

⁷⁹ Cfr., Morais, Duarte Rui- *Sobre o IRS*, 2ª edição, Almedina, pág.133

Ainda assim, parece óbvio, que no caso citado, a valorização do imóvel não pode ser tida como acréscimo patrimonial, pois não implica nenhum ato do sujeito passivo com vista a enriquecer o seu património.

Por último, cabe ainda referir, que dispendo atualmente a lei no sentido de apenas contemplar a divergência não justificada com os rendimentos declarados, não quantificando o quanto dessa divergência pode originar outro problema, que nos pode levar a pensar, que só se deve atender ao acréscimo patrimonial superior a 100.000,00 euros, depois de efetuar análise com o rendimento e não simultaneamente a par do rendimento.⁸⁰

A ser assim, teríamos a seguinte situação; tendo sido adquirido um imóvel pelo sujeito passivo no valor de 120.000,00euros, em que declarou apenas 30.000 anuais, atendendo ao rendimento isoladamente, considera-se o valor da despesa que efetuou que é de 120.000,00 euros.

Ao invés, ao compararmos acréscimo do património (120.000) com o rendimento declarado (30.000), considera-se o valor resultante da diferença (90.000euros).

Nestes casos, chama-se à colação outro problema, que é o de saber se ainda se verificam os pressupostos de que depende a aplicação da alínea f), que na redação atual existe que o acréscimo patrimonial ou a liberalidade tenha um valor superior a 100.000.00euros.

2. Incompatibilidades

Não obstante as considerações que acabamos de expor quanto ao âmbito de aplicação da alínea f) do artigo 87ºda LGT, importa retratar qual tem sido o entendimento jurisprudencial no que a esta questão diz respeito.

Neste sentido, começa-se por dizer que tal questão tem sido objeto de alguma discordância, não havendo consenso quanto à forma como deve ser aplicada a referida alínea.

⁸⁰ Neste sentido, Fanha, Domingos/ Simões, Isabel/ Pereira, Patrícia/ Cunha, Tânia Meireles, *A tributação das manifestações de fortuna*, In Julgar, nº15, 2011, pág.213

Assim, começamos por referir que a jurisprudência do *STA, nos Acórdãos de 16.10.2013, 13-07-2011, 15.09.2010*, e outros⁸¹, reitera o entendimento de que “ *No que diz respeito aos imóveis, não existe qualquer incompatibilidade entre o disposto na alínea d) e f), ambas do artigo 87º da LGT. Com efeito, sendo o valor de aquisição superior a 250.000 euros a AT, fica legitimada a realizar indireta ao abrigo da citada alínea d) e do artigo 89º A da LGT; sendo o valor de aquisição inferior aquele montante e verificando-se a situação prevista na alínea f), citada, a AT pode realizar a avaliação indireta com fundamento nesta norma.*”

Atente-se que no caso do *Acórdão de 16.10.2013*, discute-se se a aquisição de um imóvel de valor inferior a 250.000,00 euros, isto é, cujo valor não atinge o limite fixado no nº4 artigo 89º A da LGT, pode legitimar a aplicação da alínea f) do artigo 87º da LGT.

Em face desta questão, surgem dois entendimentos divergentes: o entendimento constante da jurisprudência do STA, contrapondo-se ao que vem afirmando o TCAN.

Assim, a posição do STA alicerça-se fundamentalmente em dois grandes argumentos.

Quanto ao primeiro, e segundo sua certeza, a alínea f) do artigo 87º, é uma norma capaz de abranger todas as outras situações que não cabem na previsão normativa da alínea d) do artigo 87º e 89º-A da LGT. Para tanto, esclarece que se assim não fosse, escapariam à tributação muito outras situações relevantes sem que a administração nada pudesse fazer, pois que a alínea d) do artigo 87º só é aplica, se o valor de aquisição for superior a 250.000,00 euros. Por isso, atendendo a que o fim último da tributação é o de evitar a fraude e a evasão fiscais, deve o imóvel subsumir-se ao âmbito de aplicação da alínea f) do referido preceito, quando o valor de aquisição é inferior àquele montante.

Por outro lado, e quanto à segunda asserção, adianta o tribunal no sentido de que a lei não esclarece se a referida alínea f) é susceptível de integrar a situação dos bens imóveis ou móveis, e portanto não se vislumbra qualquer intenção de os excluir do âmbito de previsão da norma, nem de alegada violação do princípio da legalidade, como pretendeu recorrente no caso que nos ocupa.

⁸¹ Cfr., Acórdão do STA de 16-10-2013, Processo 0882/12- Rel. Valente Torrão, Acórdão do STA de 13-07-2011, Processo 0614/11, rel. Isabel Marques da Silva, e Acórdão do STA de 15-09-2010, Processo 0660/10, rel. Valente Torrão, Acórdão do STA de 24-09-2014, Processo 0907/14, Rel. Aragão Seia

Ao admitir-se tal entendimento, sustentou a recorrente que tal interpretação ofende o princípio da capacidade contributiva, pois se o imóvel que adquiriu fosse no valor de 250.000,00 euros, o rendimento a imputar seria apenas de 20% do valor de aquisição, ao passo que sendo-lhe imputado um imóvel no valor de 90.000 euros, a AT, liquidaria ao contribuinte o valor total do imóvel.

Com efeito, a recorrente sustentou que tal argumentação não pode ser adotada e que aliás se encontra em contradição com o que vem afirmando o TCAN.

Conforme o *Acórdão do TCAN de 22.01.2009-Processo 01695/08.2BEPRT*⁸², a norma prevista na alínea d) do artigo 87º da LGT é uma norma especial, que apenas pode ser aplicada quando se verificarem taxativamente os pressupostos nela previstos, sob pena de esvaziar de qualquer sentido útil o seu âmbito de aplicação.

Para além disso, não há qualquer intenção revogatória ao introduzir a alínea f) ao artigo 87º da LGT, pois embora, seja uma norma posterior à constante da alínea d) do mesmo preceito, surge no intuito de regular outras situações indiciadoras de fortuna, mas que não são aquelas que se encontram reguladas de forma muito restrita no artigo 89º A da LGT.

Por isso mesmo, não há qualquer coincidência entre alíneas f) e d) do artigo 87º da LGT, como tem pretendido a jurisprudência do STA.

Assim pode ler-se “ *Nem se diga que o regime legal da alínea f) do artigo 87º, porque ulterior ao da alínea d) do mesmo preceito, o derogou tacitamente: desde logo porque mal se compreenderia, à luz da técnica legislativa, que tal revogação não fosse expressa (designadamente, consubstanciando-se numa nova redação dada à alínea d), substituindo a sua redação original pela que foi dada pela alínea f), depois porque a lei geral não derroga a lei especial (cf. Art.7º,nº3, do CC).*”

Quer isto dizer, que o legislador só quis expressamente contemplar no artigo 89º-A da LGT, os imóveis de valor superior a 250.000,00 euros, por entender que apenas esses são fiscalmente relevantes, sujeitando-os assim ao um regime especial da alínea d) do artigo 87º da LGT e não todos os imóveis independentemente do seu valor.

Aliás, e conforme já vimos, não se concebe que o legislador quisesse consagrar um regime totalmente injusto, quando o contribuinte adquira um imóvel num valor inferior a 250.000,00, em que a tributação incide sobre 100% do valor de aquisição, e

⁸² Cfr., Acórdão do TCAN de 22-01-2009- Processo 01695/08.2BEPRT, rel. Francisco Rothes

para os imóveis de valor superior a 250.000,00, apenas uma percentagem a imputar na declaração de IRS de 20% do valor de aquisição.

Assim sendo, entendemos que a tese defendida pelo STA padece inevitavelmente de algumas incoerências que a aplicação da norma tem suscitado.

Deste modo, o acórdão citado, escreve o seguinte” *Não se escamoteia que ao admitir a solução propugnada pelo recorrente se aceita como legítima – porque contida dentro da “margem de livre decisão do legislador” -, a possibilidade de, por exemplo, enquanto um contribuinte, com um rendimento declarado de 10.000 euros, que nesse ano adquirisse um imóvel no valor de 250.000,00 euros sem nada justificar, ser tributado por um rendimento padrão de 50.000,00 euros (20% do rendimento padrão, nos termos da tabela a que se refere o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT), nesse ano e nos três anos seguintes (ou seja, totalizando nos quatro anos um valor de 200.000 €), enquanto um outro contribuinte, com idêntico rendimento declarado mas que adquiriu no ano um imóvel no valor de 240.000 euros sem igualmente nada justificar, ser tributado no ano em causa, nos termos do n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT, pelo valor de 230.000 euros (correspondente ao valor de aquisição do imóvel subtraído do valor do rendimento declarado), ou seja, de forma significativamente mais gravosa perante um “acrécimo patrimonial” de valor inferior. Esta é, contudo, uma incoerência do sistema a que apenas por via legislativa, se assim o entender, poderá pôr termo.*

Contudo, ao admitir-se a aplicação subsidiária da alínea f) do artigo 87º da LGT aos casos em que o imóvel seja de valor inferior a 250.000,00 euros, tal não deixa de configurar uma violação ao princípio da capacidade contributiva.

Deste modo, temos a situação absurda, em que paga menos, o contribuinte que adquiriu um imóvel de valor consideravelmente mais elevado (250,000,00), porque dispunha presumivelmente de uma maior capacidade patrimonial, do que aquele que adquiriu um imóvel num valor inferior e aparentemente com uma menor capacidade contributiva.

Neste sentido, chama-se atenção para mais uma incongruência na aplicação subsidiária da alínea f) do artigo 87º da LGT, aos casos, que em nosso entendimento estariam automaticamente excluídos do conteúdo previsto nesta alínea, por se tratar de imóveis de valor inferior a 250,000,00 euros.

Assim, no exemplo do sujeito passivo ter adquirido um imóvel por 240,000,00 euros , e apenas declarado 20,000,00, e não conseguindo justificar a divergência de rendimentos efetivamente demonstrada, ao aplicarmos a tabela do nº4 do artigo 89ºA da

LGT, que prevê que no caso dos imóveis, o rendimento padrão faz-se calculando apenas 20% sobre o valor de aquisição, tal irá resultar no valor consideravelmente mais elevado (192,000,00-diferença entre a manifestação de fortuna e o rendimento declarado), do que se adquirisse um imóvel no valor de 280,000,00 euros em que o rendimento padrão é apenas de 56,000,000 euros⁸³.

Para tanto, defendemos que neste caso, sendo o imóvel de valor inferior ao fixado no nº4 do artigo 89ºA da LGT, não pode ser-lhe aplicável nem a alínea d) por insuficiência de pressupostos, nem subsumível à alínea f) do artigo 87º, ao contrário do que tem pretendido o STA.

Conforme o que já expusemos, o legislador previu um regime especial de tributação dos imóveis com critérios bastante rigorosos e estabeleceu “ *critérios rígidos de quantificação do rendimento tributável no artigo 89ºA da LGT; e por outro, uma norma aberta no artigo 87º, al.f) da LGT*”⁸⁴.

Por último, consideramos que a própria lei parece confundir ambos os regimes, pelo que havendo uma situação que se enquadre simultaneamente na al. d) e f) do artigo 87º da LGT, prevalece a aplicação da última, o que em bom rigor, acaba por mais uma vez frustrar o regime previsto para as manifestações de fortuna, que é o previsto no art.89ºA da LGT.

IV- TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA: PROJECTO DE REFORMA DO IRS, DE 2014

Como acabamos de verificar a matéria da tributação das manifestações de fortuna, para além de suscitar muitos litígios entre os contribuintes e a AT tem originado tomadas de posições divergentes nos tribunais superiores.

A comissão para a reforma do IRS, cujos trabalhos decorreram na primavera/verão de 2014, propôs, no projeto de reforma do IRS importantes alterações às normas da LGT que regulam esta matéria⁸⁵.

Aliás já o Relatório do Grupo para o estudo da Política Fiscal de 2009, sublinhava nas suas conclusões a necessidade de (...) ” *rever o artigo 89º-A da LGT no*

⁸³ Neste sentido, *Vide*, Campos, Ana Luísa Moreira de, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal por Tributação das manifestações de fortuna na jurisprudência recente dos tribunais superiores, 2011, pág.17

⁸⁴ Cfr., Morais, Duarte Rui- *Sobre o IRS*, 2ª edição, Almedina, pág.134

⁸⁵ Cfr., Projeto da Comissão da Reforma do IRS, uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social, Setembro de 2014

sentido de clarificar que o critério de afetação seja cumulado com o período de demonstração da proveniência, alargando atualmente o período de tempo da obrigação desta prova, e de incluir, ao lado dos suprimentos e empréstimos, as prestações suplementares de capital.” (...)⁸⁶

Assim, a Comissão começa por considerar *“imperiosa a revisão profunda do atual regime das chamadas manifestações de fortuna, uma vez que se tem revelado complexo, de difícil interpretação, sendo fonte de inúmeros litígios, de diferentes e contraditórias orientações jurisprudenciais e mais grave, de profundas injustiças.”⁸⁷* (...)

Para a Comissão de Reforma do IRS, um dos principais problemas resulta da coexistência de dois sistemas cuja manutenção não se afigura possível.

De facto, como é sublinhado, (...) *“ a evolução legislativa recente nesta matéria traduziu-se na pretensão de acolher, em simultâneo, dois regimes que correspondem a duas diferentes visões sobre a questão:*

O regime das manifestações de fortuna, no qual aparecem tipificados, numa tabela, os “sinais exteriores de riqueza” tidos por relevantes, a cada um dos quais a lei faz corresponder a presunção de existência de um determinado “ rendimento-padrão”;
E

O regime dos “ acréscimo e património e despesas não justificadas”, segundo o qual o relevante para a presunção de existência de um rendimento não declarado é o conjunto dos “sinais exteriores” de riqueza detetados. Tais acréscimos ou despesas relevarão, para feito, quando superiores a determinado montante ou, em alternativa, quando o seu valor se revele claramente desproporcionado relativamente aos rendimentos declarados.”⁸⁸

A solução proposta no Projeto de Reforma implica a opção por apenas um dos sistemas, sendo considerado preferível o método dos acréscimos patrimoniais, e despesas não justificados.

As razões apontados para esta opção relacionam-se com a consideração de que (...) *“qualquer tipificação sempre resultará numa relativa frustração do intuito legislativo, uma vez que sempre existirão outros “ sinais exteriores de riqueza” não*

⁸⁶ Cfr., Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justificado sistema fiscal, Coordenado por António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins, 3 de Outubro de 2009

⁸⁷ Cfr., Relatório do grupo para o estudo da política fiscal..., Cit, págs. 51-52

⁸⁸ Cfr., Projeto da Comissão da Reforma do IRS, uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social, Setembro de 2014, pág.10

*expressamente previsto na lei. Ou seja entendeu-se que a excessiva tipificação se opõe à finalidade evasiva deste tipo de normas.” (...)*⁸⁹

O ponto de partido julgado relevante no modelo proposto é (...) *“a comparação entre os rendimentos declarados e o valor total dos acréscimos patrimoniais e despesas não justificados”.* (...)

Do Projeto de Reforma consta ainda uma solução cuja consagração resultaria na “exclusão de determinadas aquisições, como sejam os de imóveis, destinados à habitação própria, e de viaturas, até determinados valores”. A solução é justificada pelo interesse social ou económico dessas aquisições, bem como pela legitimidade dos sujeitos passivos em fazer a prova da origem dos meios financeiros empregues.

Assim, uma das questões alvo de controvérsia jurisprudencial ficaria resolvida. Em relação à aquisição de imóveis, essa aquisição será relevante se o valor de aquisição for igual ou superior a 250,000,00, para efeitos de manifestações de fortuna.

Quanto aos imóveis com valor de aquisição inferior a 250,000,00 euros e destinados à habitação própria e permanente não pode a respetiva aquisição ser considerada para efeitos de acréscimo patrimonial injustificado.

É proposta uma alteração de redação do artigo 87º nº1 alínea f), transformando-a numa “cláusula anti abuso ampla” com significativa densificação, a que acresce o proposto no artigo 89ºA-B. Esta norma (...) *“procede a uma especificação dos factos relativamente aos quais se adota a tributação indireta para o conjunto de casos específicos, estabelecendo-se critérios mais exigentes para permitir as correções ao rendimento ou a despesas.”* (...) ⁹⁰

Do regime globalmente proposto poderiam retirar-se algumas consequências em relação a questões que tem suscitado divergência jurisprudencial.

Assim, o artigo 89º-B, nº4, proposto, ao estabelecer na alínea b) que *“o rendimento tributável para efeitos da alínea anterior corresponde à parte não justificada pelo sujeito passivo, nos termos do nº2”* (...), aponta no sentido de serem aceites as justificações parciais e de a sua relevância se verificar na quantificação do rendimento tributável.

Apesar do importante trabalho desenvolvido pela Comissão parece não existir vontade política ou reflexão suficiente para mudar o atual estado de coisas.

⁸⁹ Cfr., Projeto da Comissão da Reforma do IRS..., cit, pág.10

⁹⁰ Cfr., Projeto da Comissão da Reforma do IRS..., cit, pág. 75

Não tendo as propostas da Comissão merecido a necessária aceitação por parte do Governo, o regime atual permanece, para já, inalterado.

Conclusão

De acordo com o exposto, verificamos que a aplicação do mecanismo da tributação das manifestações de fortuna previsto no artigo 89º-A da LGT, enquanto instrumento de combate à fraude e evasão fiscal, não tem sido objeto de uma interpretação pacífica e unânime no seio da nossa jurisprudência.

Para além disso, e conforme nos apercebemos ao longo da presente investigação, o regime em análise continua a suscitar a conflitualidade judicial, havendo que salientar que muitas das vezes a lei não esclarece determinados conceitos essenciais para aplicação do regime, criando situações injustiças em detrimento dos contribuintes, por atropelo a princípios constitucionais, como a capacidade contributiva ou o princípio da igualdade, que norteiam não apenas todo o sistema tributário, mas aparecem enquanto corolários de um estado de Direito Democrático.

Assim, com o intuito de resolver algumas questões e simplificar a aplicação do regime, surge a proposta apresentada pela Comissão de Reforma do IRS, de Setembro de 2014. Conforme o que já dissemos, tornou-se imperioso dar resposta a outras problemáticas que o regime suscita, nomeadamente esclarecer as dúvidas quanto à aplicação do regime das manifestações de fortuna e o regime dos acréscimos de património e despesas não justificados, face à sua incorreta aplicação.

Não obstante o louvável e laborioso esforço desenvolvido pela Comissão de reforma que, como referimos, não acolhe vontade política, este é um dos problemas que ficará por resolver e continuará a reclamar a necessidade de uma revisão ao atual regime da tributação das manifestações de fortuna.

Bibliografia

- Teixeira, Glória e Cunha, Ary Ferreira Da, *II congresso de Direito Fiscal*, vida económica
- Campos, Ana Luísa Moreira de, *Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal por Tributação das manifestações de fortuna na jurisprudência recente dos tribunais superiores.*
- Dourado, Ana Paula e Rocha, Ana Gabriela, in *Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal. Ano VI 3/13-Manifestações de fortuna: pressupostos e limites de tributação- Comentário ao Acórdão do STA 24-07-2013 (Processo nº01203/13), 2ª secção (Juíza relatora conselheira Isabel Marques da Silva*
- Rodrigues Benjamim Silva, Sousa, Jorge Lopes de Campos, Diogo Leite de- *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª edição, 2012, Encontros da Escrita
- Martins, Louro Elisabete, *O ónus da prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora
- Pereira, Ernesto Vaz, Procurador da República no TAF de Mirandela- *A respeito das Manifestações de Fortuna- Um caso concreto no domínio do direito tributário- razões de discordância da interpretação do art.89º-A da LGT feita pelo Acórdão do STA de 07-12-2004*, Rec.nº 1248/04, Verbo Jurídico, Janeiro de 2006
- Silva, Isabel Marques Da, - *Tributação da Riqueza e Sinais Exteriores de Riqueza (manifestações de fortuna): o Artigo 89º-A da Lei Geral Tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo*, In Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches, organizadores Paulo Otero, Fernando Araujo, João Taborda da Gama, Vol. V
- Casalta, José Nabais, *Por um estado fiscal suportável- Estudos de Direito Fiscal*, Volume II, Almedina

- Nabais, José Casalta- *Tourism e Managementn Studies, in revista de Encontros Científicos, Avaliação indireta e Manifestações de Fortuna na luta contra a evasão fiscal*
- Nabais, José Casalta, - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos- Contributo para Compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina
- Rodrigues, João Pedro Silva- *Estudos em Homenagem ao conselheiro José Manuel Cardoso da Costa- algumas reflexões em torna da efetiva concretização ao princípio da capacidade contributiva*
- Xavier de Basto, José Guilherme, *Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra, 2007
- Ribeiro, João Sérgio- *A Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*- Almedina, Abril 2010
- Ribeiro, João Sérgio, *Algumas notas acerca das manifestações de fortuna*, In, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.I. Saldanha Sanches*, organizado por Otero, Paulo, Araújo, Fernando e Gama, João Taborda da Gama, volume V, Coimbra Editora
- Ribeiro, João Sérgio- *Revista de Finanças Publicas e Direito Fiscal 3, ano III 09 10- As manifestações de fortuna e o afastamento parcial da presunção de rendimento, Comentário ao Acórdão do STA de 19 de Maio – Processo nº 0734/09*
- Canotilho, JJ. Gomes, e Moreira, Vital *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra Editora 2007
- Miranda, Jorge e Medeiros, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2ª edição 2010, Coimbra Editora

- Projeto de Reforma do IRS, Uma Reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social, setembro de 2014
- Morais, Duarte Rui- *Sobre o IRS*, 2ª edição, Almedina
- Morais Duarte Rui, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2012
- Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, Coordenação Geral, António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins, 3 de Outubro de 2009
- Fanha, Domingos, Simões Isabel, Pereira Patrícia, Cunha, Tânia Meireles Da, *in, Revista julgar* nº15-2011
- Silva, Suzana Tavares Da, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Coimbra Editora
- Revista Fiscal- Janeiro/fevereiro de 2014

Índice de Jurisprudência

Acórdão do Tribunal Constitucional

Ac. nº43/2014, Processo 186/13, rel. Fernando Ventura

Ac nº 646/2006 de 28/11/2006

Supremo Tribunal Administrativo

Ac. 1248/04, de 07-12-2004, rel. Vítor Meira

Ac.0590/07, de 7-11-2007, rel. Brandão de Pinho

Ac. 0390/07, de 06-06-2007, rel. Jorge Lino

Ac. 0234/08, de 16-04-2008, rel. António Calhau

Ac. 00615/07, de 23-04-2009, rel. Moisés Rodrigues

Ac.842/09, de 12-11-2009, rel. Dulce Neto

Ac. 0135/09, de 19-03-2009, rel. Pimenta do Vale

Ac.097/09, de 06-05-2009, rel. Jorge Lino

Ac.0403/09, de 27-05-2009, rel. Jorge Lopes de Sousa

Ac. 761/08, de 28-01-2009, rel. Pimenta do Vale

Ac. 0579/09, de 08-07-2009, rel. Isabel Marques da Silva

Ac.0549/10, de 14-07-2010, rel. Miranda Pacheco

Ac. 0734/09, de 19-05-2010, rel. Isabel Marques da Silva

Ac. 01211/09 de 17-03-2010, rel. Isabel Marques da Silva

Ac. 0660/10, de 15-09-2010, rel. Valente Torrão

Ac.189/10, de 21-04-2010, rel. Isabel Marques da Silva

Ac.0524/11 de 12-10-2011, rel. Isabel Marques da Silva

Ac.0614/11, de 13-07-2011, rel. Isabel Marques da Silva

Ac.0358/12, de 05-07-2012, rel. Casimiro Gonçalves
Ac. 01088/12, de 07-11-2012, rel. Casimiro Gonçalves
Ac.01197/12, de 28-11-2012 rel. Francisco Rothes
Ac. 050/12, de 15-02-2012, rel. Ascensão Lopes
Ac. 0381/12, de 02-05-2012, rel. Fernanda Maças
Ac. 0179/12, de 07-03-2012, rel. Fernanda Maças
Ac. 0668/12, de 11-07-2012, rel. Dulce Neto
Ac. 0298/12, de 12-04-2012, rel. Ascensão Lopes
Ac.01203/13, de 24-07-2013, rel. Isabel Marques da Silva
Ac.0433/13, de 17-04-2013, rel. Francisco Rothes
Ac. 0755/12, de 10-04-2013, rel. Alfredo Madureira
Ac.01203/13, de 24-07-2013, rel. Isabel Marques da Silva
Ac.0433/13, de 17-04-2013, rel. Francisco Rothes
Ac.0832/13, de 29-05-2013, rel. Ascensão Lopes
Ac. 0882/12, de 16-10-2013, rel. Valente Torrão
Ac. 0567/13, de 08.05.2013, rel. Fernanda Maças
Ac.050/14, de 26-02-2014, rel. Isabel Marques da Silva
Ac. 0189/14, de 06.03.2014,rel. Francisco Rothes
Ac. 035/14, de 29.01.2014, rel. Francisco Rothes
Ac.0907/14, de 24-09-2014, rel. Aragão Seia
Ac.0400/14, de 23-04-2014, rel. Isabel Marques da Silva
Ac.0418/14, de 18-06-2014, rel. Fonseca Carvalho

Tribunal Central Administrativo Norte

Ac. 1561/08BEPRT de 18.06.2209, rel. Aníbal Ferraz
Ac.01198/05.7Bevis, de 26-01-2006, rel. Moisés Rodrigues

Ac. 00636/06BECBR, de 25-01-2007, rel. Dulce Neto

Ac. 01695/08.2BEPRT, rel. Francisco Rothes

Ac.00519/12.0BEPNF, rel. Paula Ribeiro Cadilhe

Ac.00615/07.6BECBR, de 23-04-2009, rel. Moisés Rodrigues

Ac. 1561/08BEPRT, de 18-06-2009, rel Aníbal Ferraz

Tribunal Central Administrativo Sul

Ac. 01678/07, de 20-03-2007, rel. José Correia

Ac. 2715/08, de 09.12.2008, rel. Lucas Martins

Ac. 02259/08, de 04.03.2008, rel. José correia

Ac. 0234/08, de 16-04-2008, rel. António Calhau

Ac. 2715/08, de 09-12-2008, rel. Lucas Martins