



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Desenvolvimentos Recentes em Matéria de Tributação das Manifestações de Fortuna

Ana Isabel Maia Ramos

Faculdade de Direito | Escola do Porto
2017

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Desenvolvimentos Recentes em Matéria de Tributação das Manifestações de Fortuna

Trabalho Orientado Por:
Senhor Professor Doutor Rui Duarte Morais

Ana Isabel Maia Ramos

Faculdade de Direito | Escola do Porto
2017

À minha família.

“O conhecimento dirige a prática, no entanto a prática aumenta o conhecimento”

Thomas Fuller

Gostaria de agradecer ao Professor
Doutor Rui Duarte Morais por toda
a colaboração e atenção
demonstradas

Índice

Resumo/Abstract	9
Lista de abreviaturas.....	10
Introdução.....	11
Tributação das manifestações de fortuna	13
1.1 - Fundamento do dever de pagar imposto.....	13
1.2 - Dever de declaração rendimentos.....	14
1.3 - O dever de colaboração com a Autoridade Tributária e o princípio da não auto-incriminação.....	16
1.4 – Funcionamento e aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna previsto no artigo 89º A da LGT	18
1.5 - Dever de Fundamentação na aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna	20
1.6 - Tempestividade da liquidação:	22
<u>1.7 – Quantas vezes pode ser feita a liquidação com base no rendimento padrão</u>	<u>23</u>
1.8 – Qual sentido da referência legal ao ano de aquisição e aos três anos seguintes prevista no n.º 4 do artigo 89ºA da LGT	25
1.9 - Justificação parcial da presunção de rendimentos.....	26
1.10 – Âmbito de aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna	27
1.11 - Sigilo Bancário	29
1.12 - Tributação de acréscimos patrimoniais e despesas efetuadas	31
1.13 - Alterações propostas pela Comissão de Reforma do IRS em 2014	36
1.14 - Meios de defesa e de garantia do contribuinte	38
Conclusão	42

Bibliografia.....	43
Jurisprudência.....	45

Resumo/Abstract

Neste presente trabalho pretendemos abordar algumas particularidades na aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna, bem como, as debilidades que se verificam na aplicação desta forma indiciária de tributação indireta.

Esta forma de tributação estabelece um elenco taxativo de sinais exteriores de riqueza que apontam para o incumprimento do dever de declaração de rendimentos quando se verifique incongruência de tais indícios definidos em lei com a capacidade económica declarada.

O combate à evasão fiscal pode ser apontado como pedra basilar desta forma indiciária de tributação com o intuito de salvaguardar a igualdade fiscal.

In the following review, we intend to approach some of the particularities in the application of the taxation regime of expressions of fortune, and some of his weaknesses.

This way of taxation define a set of expressions of fortune which show default of the tax declarative obligations.

The combat to fraud and tax evasion is the goal of this way of taxation to preserve the fiscal equality .

Palavras Chave: Manifestações de Fortuna, dever de declaração dos rendimentos, evasão fiscal.

Key words: expressions of fortune, tax obligations, tax evasion.

Lista de abreviaturas

CSC – Código das Sociedades Comerciais

CP – Código Penal

CPA – Código de Processo Administrativo

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT- Lei Geral Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS - Tribunal Central Administrativo Sul

TRL – Tribunal da Relação de Lisboa

TRG – Tribunal da Relação de Guimarães

RGCO – Regime Geral das Contraordenações

RGICSF – Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

Introdução

Tal como menciona Casalta Nabais¹“(...)é de todo insustentável a situação a que parte significativa e crescente de contribuintes se conseguiu alcandorar, fugindo descaradamente e com assinalável êxito aos impostos.” Considera ainda o aludido autor que tal situação de evasão fiscal se revela “ *insustentável pela receita perdida que origina e, conseqüentemente, pelo apartheid fiscal que a mesma provoca, desonerando os “fugitivos” fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo fugir aos impostos, se tornam verdadeiros reféns ou cativos do Fisco por impostos alheios*”.

De forma a colmatar o desvio ao dever de pagar impostos e garantir a igualdade tributária para todos os sujeitos passivos, foi introduzido na legislação fiscal um mecanismo que visa detetar possíveis situações de evasão fiscal reveladas por aquisições e outras operações económicas efetuadas sem correspondência aos rendimentos declarados.

A matéria tributável será, deste modo, presumida de acordo com a capacidade económica demonstrada pela operação em causa, sem garantias que se consiga assim apurar a realidade do rendimento não declarado. Por outras palavras, procura-se apenas um valor aproximado do rendimento coletável efetivamente auferido pelo sujeito passivo, estimado por referência a determinada manifestação de capacidade económica. “*Vem sendo reiterado pela jurisprudência em relação à quantificação do imposto com recurso a este método que não se pode exigir a mesma precisão que o valor apurado com base na declaração do contribuinte e, cabe ao contribuinte a prova de que há excesso de quantificação ou de que os elementos ou método utilizados na mesma estão errados*”².

Ao objetivo de detetar e tributar rendimentos não declarados, juntam-se também motivos imperiosos de evitar a sobrecarga tributária dos contribuintes que cumprem os deveres declarativos relativos aos seus rendimentos e reprimir todos aqueles que se subtraem, com sucesso, às suas obrigações tributárias.

¹ NABAIS, José Casalta, Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal, Volume IV, Almedina, 2015, pág. 71.

² Acórdão do TCAS processo n.º 03275/09 de 25/11/2009.

Por isso, neste trabalho, pretendo abordar aspetos práticos relevantes determinação do rendimento através de manifestações de fortuna e, também, desenvolvimentos recentes a propósito dessas matérias a nível jurisprudencial.

Tributação das manifestações de fortuna

1.1 - Fundamento do dever de pagar imposto

O modelo de sociedade fiscal vigente encontra-se definido, em primeiro lugar, nas normas constitucionais que estabelecem os impostos. Estes, por sua vez, destinam-se a colmatar as necessidades financeiras do Estado e a promover uma repartição dos rendimentos e da riqueza. Tal como é referido por José Casalta Nabais ³ “... o actual Estado Português é inequivocamente um estado (primariamente) fiscal, em que a figura do imposto constitui o tipo regra do tributo, ou seja, em que o suporte financeiro normal de realização do “bem comum” da responsabilidade do Estado (e demais entes públicos)” .

Estabelece o artigo 103º n.º 1 da CRP que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Verifica-se assim a determinação constitucional do modelo de estado e das funções a que se destinam os impostos.

Os impostos constituem um meio de financiamento para a prossecução das necessidades económicas do Estado, destinando-se a satisfazer necessidades de carácter coletivo tais como educação, saúde, segurança, ordenação da atividade económica⁴.

Este modelo de estado tem também como intuito a luta contra as desigualdades sociais e a redistribuição da riqueza⁵, na medida em que apenas existe obrigação de pagar imposto para aqueles têm capacidade económica, sendo salvaguardado de tributação o montante de rendimento correspondente ao mínimo de existência⁶. A tributação ocorrerá, também, em termos de igualdade sobre aqueles que possuam iguais rendimentos, sendo que a tributação será mais forte consoante o grau de riqueza demonstrado, sendo deste modo, um tributo progressivo⁷. É nestes termos que os

³ Cf. NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Almedina, 1998, pág. 215.

⁴ ROCHA, Joaquim Freitas, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2014, pág. 11.

⁵ Veja-se o artigo 104º n.º 1 da CRP “o imposto sobre o rendimento pessoal visa diminuição das desigualdades”.

⁶ Tal como ressalva o artigo 81º al. f) da CRP é incumbência prioritária do estado a correção das desigualdades e a distribuição dos rendimentos e da riqueza.

⁷ Face ao princípio da progressividade, os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo serão inseridos em escalões de rendimento e o imposto a pagar pelo sujeito passivo será estabelecido em função dos

princípios da igualdade (artigo 13º da CRP), e da proporcionalidade (artigo 266º, n.º 2, da CRP) funcionam no sistema fiscal.

Francisco Vaz Antunes⁸ realça a função dos impostos: eles representam “*um elemento estruturante da noção de Estado Democrático, de uma sociedade de direito, bem como um imperativo de cidadania*”⁹.

Os contribuintes tentam, por vezes, subtrair-se às suas obrigações fiscais omitindo a declaração do seu efetivo rendimento. Esta situação afasta a justiça tributária, pois para situações iguais podemos ter uma carga tributária díspar.

Pode-se dizer assim que o recurso a métodos indiretos tem dois objetivos, um de carácter preventivo e outro repressivo. Quanto ao objetivo de carácter preventivo, podemos realçar que o recurso a métodos indiretos de tributação se encontra relacionado com finalidades dissuasoras “*de comportamentos tendentes à evasão fiscal, incentivando os contribuintes a procederem com maior rigor e verdade nas suas declarações*”¹⁰, Já a finalidade repressiva tem como objetivo permitir determinar uma matéria tributável presumida o mais próxima da efetivamente da auferida pelo sujeito passivo e sonogada da sua declaração de rendimentos¹¹.

1.2 - Dever de declaração rendimentos

Seria manifestamente impraticável uma poderosa máquina fiscal para determinar os rendimentos auferidos pelo contribuinte, quer este seja pessoa singular ou coletiva. Assim sendo, fez-se impender sobre os contribuintes obrigação de apresentar à Autoridade Tributária os rendimentos obtidos. Esse dever de declaração “*é princípio*

rendimentos por aquele obtido. Será mais elevado o escalão de rendimentos quanto maior forem os rendimentos apresentados.

⁸ ANTUNES, Francisco Vaz, «A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Fiscal Português», in Estudos de Direito Fiscal - Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Almedina, 2006, pág.64.

⁹ ROCHA, Joaquim Freitas, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2014, pág. 35 “o imposto enquanto preço da nossa civilização não exprime um vácuo ético, constituindo antes um dever fundamental de todos os cidadãos contribuintes, daqui emergindo um direito à eficácia fiscal titulado pelos contribuintes cumpridores, em conformidade efetiva, com o princípio da igualdade tributária (...)”.

¹⁰ Acórdão do TCAS processo n.º 03275/09 de 25/11/2009.

¹¹ Acórdão do TCAS processo n.º 03275/09 de 25/11/2009.

geral que uma vez produzido o rendimento surge para o seu titular o dever de o participar ao fisco para efeitos de tributação”¹².

A declaração de rendimentos indica à Autoridade Tributária a matéria coletável auferida por determinado sujeito passivo, *“desempenhando uma função predominantemente informadora, na medida em que surge como um dos meios que dispõe para estabelecer o facto tributável”¹³.*

Existe uma presunção de verdade das declarações apresentadas pelo sujeito passivo, tal como prescrito pelo artigo 75º da LGT. A Autoridade Tributária, a partir das declarações apresentadas, liquida o imposto, no caso o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

A Autoridade Tributária fica assim relegada para uma função de controlo *a posteriori* da veracidade das declarações, em ordem a detetar possíveis incoerências e averiguar a efetiva realidade tributária dos sujeitos passivos. É também importante realçar que a fiscalização das situações tributárias dos sujeitos passivos não se encontra dependente da violação do dever de declaração¹⁴, uma vez que tal atividade fiscalizadora tem como prioridade garantir que todos os sujeitos passivos paguem imposto em função dos seus rendimentos de forma a acautelar uma igualdade fiscal entre todos os contribuintes.

Hoje em dia, com o cruzamento de dados e a quebra do sigilo bancário em casos de suspeita de evasão fiscal, é possível constatar se existe desproporção entre os rendimentos declarados e padrões de riqueza evidenciados pelo sujeito passivo e tributar rendimentos não discriminados na declaração de rendimento do contribuinte.

¹² VELOSO, Luís, Considerações sobre os deveres de cooperação e os respetivos instrumentos reativos em sede fiscal, Tese de Mestrado, Janeiro de 2012, pág.49 .

¹³ Idem.

¹⁴ Neste sentido, vide VELOSO, Luís, obra cit. pág.49 “... Porém os poderes/deveres de investigação da Administração não estão, à partida, condicionados por qualquer violação de um dever do sujeito passivo (...)”.

1.3 - O dever de colaboração com a Autoridade Tributária e o princípio da não auto-incriminação

O dever de colaboração do artigo 59º n.º4 da LGT estabelece que os sujeitos passivos têm o dever de colaborar com a Autoridade Tributária e prestar os esclarecimentos que esta lhes solicitar¹⁵. Caso não colaborem, poderá ser afastada a presunção de verdade das declarações de rendimentos apresentadas podendo, inclusive, ser aplicados métodos de tributação indireta, nos termos dos artigos 87º da LGT¹⁶.

No caso da tributação das manifestações de fortuna, o sujeito passivo é chamado a esclarecer qual é a origem das manifestações de fortuna demonstradas, pelo que não estamos perante normais deveres de colaboração, nos termos do artigo 59º n.º4 da LGT. Nesta situação, existe uma inversão do ónus da prova, cabendo ao sujeito passivo o ónus de comprovar que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que é outra a origem das manifestações de fortuna. O sujeito passivo pode, deste modo, ilidir a presunção de rendimentos que lhe é imputada pela Autoridade Tributária. Nesta situação, a inércia do sujeito passivo na clarificação da verdade material terá como consequência a não ilisão da presunção de rendimentos, ficando, em decorrência, obrigado a pagar os tributos correspondentes aos rendimentos apurados através da presunção legal.

O cerne do problema consiste em averiguar se existe um eventual conflito entre o dever de colaboração com a Autoridade Tributária ou dos esclarecimentos prestados aquando da inversão do ónus da prova e direito à não auto-incriminação previsto no artigo 61º n.º 1 do CP e o corolário do direitos de defesa consagrado no artigo 32º n.º2 da CRP¹⁷.

O direito à não auto-incriminação é uma garantia do processo penal, através do qual é salvaguardado ao arguido o direito ao silêncio e direito a não facultar prova que demonstra a sua própria inculpação. Assim, de acordo com o artigo 61º n.º 1 al. d) do

¹⁵ Atente-se à possibilidade o sujeito passivo que não colabora com a Autoridade Tributária poder ser sancionado pela prática de crime de desobediência, estabelecido no artigo 348º do CP.

¹⁶ BERNARDO, Joana, O direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração com a Administração Tributária, Tese de Mestrado, Março de 2014, pág. 31.

¹⁷ Acórdão do TRL594/11.5TAPDL.L1-5: “ Não obstante o princípio *nemo tenetur* – seja na sua vertente de direito ao silêncio do arguido, seja na sua dimensão de “privilégio” do arguido contra uma auto-incriminação – não estar expressa e diretamente plasmado no texto constitucional, a doutrina e a jurisprudência portuguesas são unânimes não só quanto à sua vigência no direito processual penal português, como quanto à sua natureza constitucional”.

CPP, ao arguido é garantido o direito a não responder quando questionado sobre factos ilícitos que lhe são atribuídos.

Como realça Joana Bernardo¹⁸ *“autoridades competentes para a investigação das infrações tributárias são as mesmas que possuem competências de inquérito próprias dos órgãos de polícia criminal e de instrução”*. Assim, é a Autoridade Tributária quem investiga a existência de infrações tributárias, bem como, também, realiza o inquérito motivado pela prática de infrações fiscais e instaura respetivo processo contraordenacional¹⁹ ou processo crime²⁰. Deste modo, a Autoridade Tributária pode utilizar para fins sancionatórios as informações obtidas para determinar situações de evasão fiscal e liquidar o respetivo.

É entendido pela jurisprudência que os documentos e outras informações fornecidas pelo contribuinte, durante a fase administrativa do procedimento inspetivo, ao abrigo do dever de colaboração constituem prova válida e poderão mais tarde ser utilizadas em processo criminal, caso se verifique a existência de ilícitos penais fiscais.²¹ Contudo, em caso de indício de crime tributário em procedimento inspetivo o contribuinte deverá ser constituído como arguido, cessando a partir desse momento o dever de colaboração, sendo todas as informações fornecidas pelo contribuinte dadas de forma espontânea, conforme o consagrado no artigo 58.º do CPP.

*“O dever de colaboração constitui uma restrição do princípio da não auto-incriminação, justificada pela necessidade de assegurar a incumbência constitucional da tutela do sistema fiscal e legítima por expressamente prevista na legislação tributária ordinária.”*²²

Os sujeitos passivos podem, assim, ser levados a optar por não clarificar a origem dos rendimentos que lhe são imputados, não divulgando a origem de tais

¹⁸ BERNARDO, Joana, O direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração com a Administração Tributária, Tese de Mestrado, 2014, pág. 30.

¹⁹ Acórdão do TRL 3501/06.3TFLSB.L1-5 “Determinando o art.41, nº1, do RGCO, a aplicação subsidiária das normas do processo penal ao processo contra-ordenacional e sendo este estruturado em moldes idênticos ao processo crime, não existem razões para excluir, a vigência do direito ao silêncio e à não incriminação, do processo contra-ordenacional.”

²⁰ A aplicação de processo contraordenacional e processo crime é efetuada consoante o valor. Por exemplo: o crime de abuso de confiança previsto no artigo 105º do RGIT só é aplicável para quem não entregar à administração tributária montantes de valor superior a €7.500 euros, os montantes inferiores que o sujeito passivo sonegar à autoridade tributária senão punidos em sede de processo contraordenacional nos termos do artigo 114º do RGIT.

²¹ Acórdão do TRG 97/06.0IDBRG.G2.

²² Acórdão do TRG 97/06.0IDBRG.G2.

rendimentos, de forma a não revelar a proveniência ilícita desses montantes (por exemplo resultarem do tráfico de droga), de modo a evitar que lhe sejam imputados outros ilícitos criminais. Nesta situação, as implicações decorrentes da falta de colaboração com a Autoridade Tributária enunciadas não se aplicam quando o sujeito passivo, ao abrigo do direito ao silêncio, opta por não ilidir a presunção de rendimentos que lhe são imputados.

Por último, sublinhamos a importância da interligação entre o procedimento de inspeção e o procedimento sancionatório de forma a garantir eficácia no controlo do cumprimento das obrigações tributárias.

1.4 – Funcionamento e aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna previsto no artigo 89º A da LGT

Nas situações em que se verifique divergência entre determinadas operações económicas realizadas pelo contribuinte e a declaração de rendimentos apresentada, ou em caso de inexistência desta, daí decorrendo “*uma capacidade contributiva significativamente maior com a declarada*”²³ pode recorrer-se a um mecanismo de avaliação indireta, de forma a combater possíveis casos de evasão fiscal. Trata-se, tal como refere João Sérgio Ribeiro, de “*uma válvula de segurança que visa evitar que certo tipo de rendimentos, atuais ou passados, que tenham escapado ao controlo legal, deixem de ser tributados*”²⁴ de forma a que se consiga averiguar uma “*verdade material aproximada*”²⁵ da situação tributária do sujeito passivo.

A avaliação da matéria coletável através deste método indireto tem carácter excecional e não subsidiário face à avaliação direta, isto é, só se aplica quando não se consiga tributar o sujeito passivo pelo rendimento real tal como estabelecido no artigo 104º n.º 2 da CRP²⁶ e quando se desconheça a fonte do rendimento que se pretende

²³GONÇALVES, Jorge Manuel Teixeira Gonçalves, Tributação das manifestações de fortuna, Tese de Mestrado, Julho de 2007.

²⁴RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, Almedina, 2010, pág. 273.

²⁵ROCHA, Joaquim Freitas, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2014, Coimbra editora, 2014, pág. 195.

²⁶PIRES, Rita Vieira, Manifestações de Fortuna, Litigiosidade e Divergências: Uma Análise da Jurisprudência Recente, Tese de Mestrado, Novembro de 2014, pág. 11: entende que apesar do normativo referido “estatuir expressamente sobre a tributação das empresas, nenhuma incongruência existe em desenvolver o mesmo raciocínio, para todos os outros sujeitos passivos, incluindo pessoais singulares”

apurar, pelo que, “*é o único método possível para apurar esses rendimentos ocultos*”²⁷. Apenas se aplica quando se verifiquem comportamentos fraudulentos do sujeito passivo e, em função dessa situação, não se consiga apurar a matéria coletável através da avaliação direta, tal como esclarece o artigo 85º n.º1 da LGT²⁸.

De acordo com o n.º4 do artigo 89º-A da LGT, a lei presume a existência de um determinado rendimento padrão como sendo necessário para poderem ser efetuadas certas operações económicas. Por exemplo, para a aquisição de imóveis com valor de aquisição igual ou superior a €250.000 seria necessário que o rendimento padrão fosse, pelo menos, 20% do valor de tal aquisição.

Encontram-se definidas como manifestações de fortuna: a aquisição de imóveis de valor igual ou superior a €250.000; a aquisição de automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a €50.000 e motociclos de valor igual ou superior a €10.000; a aquisição de barcos de recreio de valor igual ou superior a €25.000; a aquisição de aeronaves de turismo; a realização de empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a €50.000 e a transferência de montantes para paraísos fiscais.

Verificada a ocorrência de uma das formas de manifestação de fortuna e a falta de declaração de rendimentos ou uma desproporção de 30% entre o rendimento declarado e rendimento padrão, opera este mecanismo, considerando-se como rendimento tributável o rendimento padrão estabelecido segundo a tabela do n.º 4 do artigo 89ºA da LGT no âmbito da categoria G em sede de IRS.

Depois de despoletado o mecanismo de tributação das manifestações de fortuna, o contribuinte é chamado a provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade, ou seja, que foi outra a origem das quantias empregues na aquisição de tal manifestação de fortuna. Face a tal situação, o contribuinte é chamado a justificar a proveniência do rendimento presumido que lhe é imputado. Tal como refere Xavier de Basto: *"se não for feita a prova da fonte das manifestações de fortuna, nos termos do n.º 3 do referido art. 89º-A, o que sucede é que se procede a uma avaliação indireta que inexoravelmente vai considerar rendimento tributável o 'rendimento padrão' constante*

²⁷ RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, Almedina, 2010, pág. 285.

²⁸ MARQUES, Paulo, O Procedimento De Inspeção Tributária, Coimbra Editora, 2014, pág. 83 “Deste modo, sempre que possível, utilizam-se os meios de prova direta na quantificação da matéria coletável, reservando-se para todas as outras situações o recurso a indícios e presunções ou a outros elementos de que a administração disponha”

da tabela do n.º 4 da mesma disposição”²⁹. Significa isto que a “falta de correlação entre os rendimentos declarados e as quantias despendidas com aquisições a título oneroso, ou consumo, constituem factos base para induzir a existência de outros rendimentos”³⁰

O contribuinte tem de comprovar que os rendimentos declarados correspondem efetivamente aos rendimentos auferidos, indicando, por exemplo, que tais montantes são provenientes de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, a existência de empréstimos, a proveniência do dinheiro ser respeitante a rendimentos já tributados, a existência de herança ou doações.

Estamos, deste modo, perante uma forma presuntiva de tributação. O contribuinte pode ilidir esta presunção justificando que a proveniência das quantias que não constavam da sua declaração de rendimentos não resulta de evasão fiscal. Isto significa que esta é uma presunção *iuris tantum*, ou seja, uma presunção “*elidível por meio de prova da presença de rendimentos proporcionados a suportar a totalidade do «valor de aquisição» das «manifestações de fortuna evidenciadas»*”³¹. O contribuinte tem o ónus da prova, nos termos do n.º 4 do artigo 89ºA da LGT, pois caso não demonstre que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que outra foi a fonte das manifestações de fortuna será tributado pelo rendimento apurado de acordo com a presunção legal estabelecida.

1.5 - Dever de Fundamentação na aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna

O dever de fundamentação de que carecem todos os atos administrativos, com conteúdo favorável ao contribuinte ou não, resulta de uma imposição constitucional, prevista no artigo 268º n.º3 da CRP, concretizada pela legislação ordinária³², estando especificamente concretizado no artigo 54º n.º1 alínea g) da LGT quanto à aplicação de métodos de avaliação indireta dos rendimentos.

²⁹ XAVIER DE BASTO, «O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária», in Revista Fiscalidade, n.º 5, pp. 20 e 21

³⁰ RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, Almedina, 2010, pág. 278.

³¹ Acórdão pleno do STA, processo n.º 0734/09 de 19/05/2010.

³² Veja-se o artigo 77º da LGT e os artigos 152º e 153º do CPA.

A fundamentação dos atos administrativos é um princípio estruturante do Estado de Direito, permitindo que se consiga efetuar um controlo eficaz dos atos da Autoridade Tributária pois só assim é possível descortinar se estamos perante uma decisão legalmente enquadrada e se foram cumpridas todas as formalidades legalmente exigidas, protegendo os sujeitos passivos dos atos abusivos e de incorretas interpretações ou aplicações da lei.

Aquando do recurso aos métodos indiretos da matéria tributável, o dever de fundamentação é algo simples, pois basta demonstrar, única e exclusivamente, o preenchimento das premissas determinadas legalmente. Em concreto, no caso de aplicação do método de tributação das manifestações de fortuna, é necessário que a Autoridade Tributária demonstre a existência de um ou dos vários indícios presentes na tabela do n.º4 do artigo 89ºA e a sua incongruência com os rendimentos declarados³³. Considera-se assim que “ *o ónus probatório da Administração Tributária é reduzido, dado que não tem de demonstrar que rendimentos declarados correspondem à realidade, bastando-lhe demonstrar o facto que segundo a lei constitui uma manifestação de fortuna*”³⁴.

Porém, há que sublinhar que a Autoridade Tributária tem o ónus de alegar e provar, diretamente, os factos de que a lei faz decorrer a presunção de rendimentos.

Sirva de exemplo o acórdão do STA, processo n.º 0329/14 de 24/02/2016 “*Na verdade, à luz das regras da experiência, segundo critérios de razoabilidade não é perceptível porque a AT utilizou o preço da fração “G” como padrão. Dito de outro modo, a AT não deu a conhecer os motivos porque adotou esse critério impedindo assim os Recorrentes de aceita-lo, conformando-se com o mesmo, ou de contra o mesmo reagir, controvertendo*”.

Neste acórdão em apreço era objeto de discussão o preço de venda de várias frações comerciais, tendo a Autoridade Tributária fixado o preço de todas as frações

³³ ROCHA, Joaquim Freitas, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2014, Coimbra Editora, 2014, pág. 109, “ A fundamentação surge como o melhor mecanismo para minorar a margem de alguma incerteza que caracteriza a tributação indireta, evitando o arbítrio e permitindo ao contribuinte conhecer e controlar as motivações subjacentes, incumbindo ao fisco o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação (artigo 74º n.º 3 da LGT), ou seja, é a administração tributária que tem o ónus de demonstrar que a liquidação não deve basear-se nos elementos disponibilizados pelo contribuinte e que a tributação indireta constitui a única forma possível de apurar o tributo”.

³⁴ AA.VV. – Tributação das manifestações de fortuna, 2011, pág. 251.

tomando como base o valor daquela cujo preço venda fora mais elevado, defendendo que inexistia qualquer justificção para as restantes frações terem sido vendidas por um valor consideravelmente inferior. O problema em questão não era a fundamentação dos pressupostos para aplicação do método de tributação constante do artigo 89ºA da LGT, mas a inexistência de um critério coerente na determinação da matéria coletável a ser imputada ao sujeito passivo. O Tribunal entendeu que *“impunha-se que a AT indicasse o motivo por que utilizou como referência para cálculo do valor do m² uma determinada fracção (a identificada pela letra “G” e que no ano em causa foi vendida por preço superior), não bastando para que se compreenda (e, eventualmente, se contradiga) os motivos da sua decisão a afirmação, desprovida de qualquer explicação, de que «não se justifica de maneira alguma que os preços de venda por m² das restantes lojas comerciais sejam inferiores aos da loja comercial fracção “G”», revelando-se, nesta senda, imperativo a utilização de um “critério adequado e racionalmente justificado” de forma a que aproxime a matéria tributável o mais perto possível da realidade.*

Cumpr assim salientar que a fundamentação deve pautar a atuação da Autoridade Tributária, quer na demonstração dos pressupostos legalmente estabelecidos para aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna, quer, numa segunda fase, na quantificação da matéria tributável.

1.6 - Tempestividade da liquidação:

Quando se verificar a omissão de declaração de rendimentos por parte do contribuinte, a AT só poderá efetuar a liquidação adicional de imposto nos 4 anos seguintes àquele a que foi obtido o rendimento em causa, tal como se encontra estabelecido no artigo 45º da LGT. Por exemplo, se na declaração de rendimentos de 2013 for detetada omissão de rendimentos, o fisco apenas poderá liquidar o imposto em falta até ao ano de 2017. O que significa que, mesmo que sejam averiguadas irregularidades na declaração de rendimentos de 2013 nos anos posteriores a 2017, a AT nada poderá fazer porque foi ultrapassado o prazo que dispunha para verificar/fiscalizar essas situações, considerando-se todas as irregularidades, assim, convalidadas na ordem jurídica.

Deste modo é possível afirmar que *“o instituto da caducidade tem por fundamentos vetores como a certeza e a ordem pública, vistos no sentido de que é necessário que, ao fim de certo lapso de tempo, as situações jurídicas se tornem certas e inatacáveis”*³⁵.

Atendendo ao exposto, refira-se que, a propósito da aplicação do método de tributação das manifestações, dispõe a Autoridade Tributária de 4 anos para liquidar tributo omitido. A título de exemplo, veja-se o mencionado no acórdão do STA processo n.º 0567/13 de 08/05/2013 quanto à aplicabilidade do prazo geral de caducidade estipulado no artigo 45º da LGT: *“não tendo o preceituado no art.º 89º-A daquele mesmo diploma legal, a virtualidade de derrogar a aplicabilidade de tal norma legal”*.

1.7 – Quantas vezes pode ser feita a liquidação com base no rendimento padrão?

Estabelece o artigo 89º n.º 4 da LGT que a tributação da manifestação de fortuna evidenciada pode ser efetuada no ano de aquisição e nos três anos posteriores ao ano de aquisição. Assim é possível questionar se a imputação do rendimento poderá ser aplicada ao ano em que se verificou tal manifestação de fortuna bem como nos três posteriores ou apenas num desses anos.

O TC no acórdão 43/2014 já se pronunciou quanto à constitucionalidade do artigo 89º n.º 4 da LGT no entendimento de imputação do rendimento imputado num determinado ano ser também aplicados nos três anos posteriores. O aludido acórdão não julgou tal norma inconstitucional considerando que não se encontravam ofendidos *“os princípios constitucionais da igualdade e capacidade contributiva, decorrentes dos artigos 13º n.º1 e 104 n.º1 da Constituição, que por razões de praticabilidade e eficácia, e também de contramotivação dos comportamentos evasivos a que se procura obstar, a avaliação presuntiva de rendimentos tributáveis não declarados possa ter lugar nos três anos posteriores àquele em que ocorre o facto consubstanciador de manifestação de fortuna”*.

Segundo esta posição jurisprudencial, o artigo 89º n.º 4 da LGT, o tributo apurado com base nas manifestações de fortuna evidenciadas será imputado ao sujeito

³⁵ Acórdão do TCAS, processo n.º 04544/11 de 01/06/2011.

em 4 anos, ou seja, no ano em que se verifica o facto presuntivo e nos três anos seguintes. É, assim, exigindo, a presença de um padrão de continuidade de rendimentos que justifique os padrões de consumo demonstrados pelo contribuinte. *A contrario*, segundo esta tese, facilmente poderia o contribuinte, caso pretendesse efetuar uma das manifestações de fortuna tipificadas nesse ano, declarar um rendimento superior que lhe permitisse dessa maneira justificar o investimento efetuado. Neste sentido, João Sérgio Ribeiro explica “*se a relevância da aquisição do bem suscetível de ser considerado manifestação de fortuna se limitasse ao ano em que foi adquirido, bastaria, ao sujeito passivo que tivesse intenção de praticar evasão fiscal, declarar, nesse ano, um rendimento que não estivesse desfase do rendimento padrão resultante da aplicação da tabela, podendo nos anos seguintes declarar rendimentos ostensivamente baixos, sem que a Administração Fiscal algo pudesse fazer para isso obstar*”.³⁶

Deste modo a verificação dos anos anteriores ao ano em que foi desencadeado a aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna, quando ultrapassado o prazo de liquidação apenas pode servir de indicação do padrão de rendimentos do contribuinte em questão e mesmo que existam irregularidades, nada poderá ser efetuado por parte da AT para corrigir tais omissões³⁷. Deste entendimento é João Sérgio Ribeiro³⁸ “*dizer que para a detenção de um bem ser relevante, ele deve ser adquirido no ano em causa, ou num dos três anteriores, é a mesma coisa que dizer que a detenção de um bem é relevante no ano em que foi adquirido e nos três seguintes*”³⁹.

De forma oposta, é também defendido na jurisprudência que “*a determinação temporal com base na aquisição de um bem previsto n.º4 do art.89 A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 falte declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos*”.⁴⁰ Nesta senda alude Rita Vieira Pires “parece-nos que a melhor interpretação do nº4 do art.89ºA da LGT, e que melhor se coaduna com os princípios constitucionais de igualdade, generalidade e

³⁶RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do rendimento, Almedina, 2010, pág. 306.

³⁷ Veja-se também o artigo 89º A n.º2 al. a), na aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna, tomam-se em consideração os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou por qualquer elemento do seu agregado familiar.

³⁸ RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do rendimento, Almedina, 2010, pág. 306.

³⁹ Refere o acórdão do TC n.º 43/2014 referente ao n.º 1 e n.º. 4 do artigo 89ºA da LGT (...) as disposições constituem reflexo uma da outra”.

⁴⁰ Acórdão do STA processo n.º 0433/13 de 17/04/2013 e acórdão do STA processo n.º 0400/14 de 24/04/2014 .

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”.⁴¹ Neste sentido atente-se aos acórdãos do STA processo n.º 01562/14 de 21/01/2015 e processo n.º 0433/13 de 17/04/2013.

Entendemos que a tributação das manifestações de fortuna apenas se possa efetuar no ano em que se verificar ou então num dos três seguintes na medida em que caso se optasse por tributar o mesmo indício em quatro anos estaríamos a tributar o mesmo rendimento presumido quatro vezes o que, claramente, é contrário ao princípio da capacidade contributiva consagrado constitucionalmente.

1.8 – Qual sentido da referência legal ao ano de aquisição e aos três anos seguintes prevista no n.º 4 do artigo 89ºA da LGT ?

Face ao quanto foi exposto no postos anteriores questiona-se assim qual o sentido da expressão contemplada no n.º 4 do artigo 89º A da LGT “ (...) *considera-se rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar no ano em causa (...) e nos três anos seguintes*”.

Consideramos que a referência ao ano de aquisição e aos três anos seguintes é apenas relevante para efeitos de enquadramento do rendimento presumido através das manifestações de fortuna, considerando-se que tal contagem se deve efetuar “*a partir do momento de aquisição em se pretende dar relevância ao bem*”⁴², ou seja, se foi evidenciado alguma manifestação de fortuna no presente ano de 2017, a imputação do rendimento presumido será feita relativamente ao ano de 2017, bem como, aos anos de 2018, 2019 e 2020.

⁴¹PIRES, Rita Vieira, Manifestações de Fortuna, Litigiosidade e Divergências: Uma Análise da Jurisprudência Recente, Tese de Mestrado, Novembro de 2014, pág. 11.

⁴²RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, Almedina, 2010, pág. 306.

1.9 - Justificação parcial da presunção de rendimentos

Caso demonstrem que a totalidade do rendimento presumido não resultou de qualquer situação de evasão fiscal ou fraude fiscal, o contribuinte consegue afastar a aplicação deste mecanismo de tributação indireta.

As situações de justificação parcial do rendimento presumido são um aspeto não previsto na lei. Considera João Sérgio Ribeiro ⁴³: “o n.º 3 do artigo 89º A da LGT não é uma norma muito esclarecedora, na medida em que não explicita nos casos de comprovação meramente parcial das manifestações de fortuna se a subtração desses montantes deverão ser efetuados junto do valor da manifestação indiciada ou dos padrões de rendimento exigíveis”.

Parte da jurisprudência sustentava que, na hipótese de justificação parcial do rendimento presumido, poderia ficar derogada a aplicação do regime de tributação das manifestações de fortuna; outra parte da jurisprudência entendia que justificação parcial apenas influenciaria a determinação do rendimento tributável.

A primeira das posições encontra-se e referida no Acórdão do STA processo 0234/08: “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).”⁴⁴

Assim, caso o sujeito passivo adquirisse um imóvel por €250.000 deveria apresentar rendimento não inferior €35.000 (atendendo ao rendimento padrão que no caso de imóveis corresponde a 20% do valor de aquisição e considerando uma desproporção de 30% face ao rendimento padrão). Se o sujeito passivo apenas declarasse rendimentos no valor de €30.000, estariam preenchidos os pressupostos para o recurso ao método de tributação indireta das manifestações de fortuna. Todavia, se ele lograsse justificar, pelo menos, €5000, conseguiria afastar a tributação da manifestação de fortuna evidenciada.

⁴³ RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, Almedina, 2010, pág. 302.

⁴⁴ Acórdão do STA, processo n.º 0234/08 de 16/04/2008.

A outra das posições encontra-se também na jurisprudência de que o Acórdão do STA 0234/08 é exemplo: *“Embora a justificação parcial da manifestação de fortuna não afaste a aplicação do método de avaliação indireta previsto no artigo 89º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável do recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição deduzindo-se a este valor de aquisição o montante do empréstimo bancário que o recorrente demonstrou ter efetuado para a aquisição do imóvel, uma vez que esse montante não está nem pode estar sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação, sob pena de estarmos perante uma tributação em que estaria de todo ausente o critério da capacidade contributiva”*.

Ou seja, segundo esta tese, a justificação parcial não afasta a aplicação do método das “manifestações de fortuna”, mas ao *rendimento padrão* definido pela lei subtrai-se o valor que o contribuinte logrou justificar. Esta posição veio a ser acolhida pelo STA no seu acórdão uniformizador 734/09 de 19/05/2010.

Em resumo, apenas a prova da origem legítima da totalidade afasta a aplicação deste mecanismo de tributação indireta. Existindo justificação parcial, o rendimento tributável será o rendimento padrão com subtração do montante que o contribuinte consiga justificar⁴⁵.

1.10 – Âmbito de aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna

O artigo 89.º A da LGT estabelece quais as situações (“manifestações de fortuna”) em que a lei presume a omissão de declaração de rendimentos (quando não exista declaração de rendimentos ou se verifique desproporção de 30% dos valores indiciados face ao rendimento padrão estabelecido).

⁴⁵ De igual forma veja-se o acórdão do STA, processo n.º 050/12 de 10/02/2012.

Estamos perante uma enumeração taxativa, pois a aplicabilidade deste mecanismo de tributação indireta apenas pode acontecer nas situações que na tabela se encontram elencadas.

Assim, por exemplo, a realização de suprimentos é uma das formas de manifestação de fortuna que se encontra definida no n.º 4 do art. 89.º A da LGT. Discutiu-se a similaridade da realização de prestações suplementares em ordem a subsumir ao regime de tributação das manifestações de fortuna, estabelecido no artigo 89ºA da LGT, os montantes de prestações suplementares entregues à sociedade pelos seus respetivos sócios.

De facto, a Autoridade Tributária realiza, por vezes, uma interpretação analógica, integrando situações semelhantes às elencadas como manifestações de fortuna para a aplicação deste método indireto de tributação.

Não se pode deixar de aludir que a integração analógica é expressamente proibida no âmbito do direito fiscal, por força do princípio da tipicidade, nos termos do princípio de reserva de lei estabelecido no artigo 103º n.º2 e 165º n.º 1 alínea i) da CRP.

Neste sentido, considerou o Acórdão do TCAN processo 01561/08.1BEPRT de 18.06.2008 que não é possível equiparar suprimentos a prestações suplementares considerando que a letra da lei taxativa pois nela se encontra expressamente mencionado “suprimentos ou empréstimos” sem mencionar outras figuras que se possam ser consideradas simulares como podem ser consideradas as prestações suplementares. Refere este acórdão que *“somente excluindo deste cenário as versadas “prestações suplementares” se consegue, como não pode deixar de ser, sob pena de patente e grave violação da lei, respeitar esta taxativa, fechada, indicação das situações e pressupostos de recurso à metodologia de avaliação indireta, entre as quais se encontra a prevista no art. 89.º A LGT”*.

Face ao exposto, entendemos que deve ser respeitada a letra da lei e só aplicar o artigo 89ºA da LGT às situações que nele se encontrem contempladas de forma a salvaguardar o princípio da tipicidade no seio do direito fiscal, pelo que concordamos com a posição do acórdão do TCAN.

1.11 - Sigilo Bancário

O sigilo bancário encontra-se estipulado no artigo 78º do RGICSF que estabelece: *“Os membros dos órgãos de administração ou fiscalização das instituições de crédito, os seus colaboradores, mandatários, comissários e outras pessoas que lhes prestem serviços a título permanente ou ocasional não podem revelar ou utilizar informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição ou às relações desta com os seus clientes cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços”*.

Este dever encontra fundamento na relação de confiança que é estabelecida entre as entidades bancárias e os seus clientes⁴⁶ e o direito à reserva da vida privada desses clientes.

O sigilo bancário pode assim ser considerado um sigilo profissional⁴⁷, sendo a sua violação punida no artigo 195º do CP. A este propósito, refira-se ainda que os membros das instituições de crédito e as demais pessoas a quem for imposto a guarda do segredo profissional podem escusar-se a depor relativamente a factos abrangidos pelo segredo a que estão adstritos, tal como é consagrado no n.º 1 do 135º do CPP.

Os contribuintes estão sujeitos ao dever de colaboração com a Autoridade Tributária, devendo declarar todos os rendimentos que efetivamente auferirem. Caso este dever não seja respeitado, existe fundamento para a derrogação do sigilo bancário nos termos do artigo 63ºB da LGT: *“administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, (...), sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos”*.

No caso de recurso a tributação por métodos indiretos pode ser vital para a determinação mais aproximada da matéria tributável efetivamente auferida pelo contribuinte, não sendo necessário para tal qualquer autorização judicial⁴⁸.

⁴⁶ ANTUNES, Francisco Vaz, «A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Fiscal Português», in Estudos de Direito Fiscal - Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Almedina, 2006, pág. 102.

⁴⁷ Idem, pág. 102.

⁴⁸ Para ROCHA, Joaquim Freitas, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2014, pág. 189: O acesso a informações e a outros documentos bancários apenas pode ser efetuado mediante autorização judicial, excetuando as situações que a lei expressamente afirme a possibilidade de acesso sem tal autorização judicial. Para este autor o artigo 63ºB é um dos casos excecionais em que o acesso a informações bancárias pode ser efetuado sem autorização judicial.

Note-se que, com as alterações introduzidas pela lei 94/2009, deixou de ser necessária a audição prévia do contribuinte relativamente ao projeto de decisão, nos termos do artigo 60º da LGT. A justificação de tal alteração encontra-se na proposta que antecedeu a aludida lei de alteração “*A experiência adquirida nos últimos anos através da derrogação do sigilo bancário aconselha a que se continue a agilizar o acesso à informação bancária, ampliando os dados a fornecer automaticamente pelas instituições financeiras e simplificando os procedimentos para acesso aos documentos e informação de natureza bancária no âmbito da ação inspetiva desenvolvida pela administração tributária*”. Ainda “*o acesso direto à informação bancária é indispensável para garantir um eficaz controlo da veracidade da declaração dos contribuintes e, em caso de verificação de divergências, proporcionar a imediata intervenção dos serviços competentes, quer para assegurar a tributação dos rendimentos, quer para acionar os mecanismos de sancionamento e, concomitantemente, reforçar a capacidade de intervenção da administração tributária na deteção de comportamentos ilícitos e potenciadores da prática de fraude e evasão fiscais*”⁴⁹

A desnecessidade de tal autorização judicial encontra-se estritamente ligada ao combate à fraude e evasão fiscais. A reserva da vida privada, direito constitucionalmente consagrado, é aqui parcialmente “beliscada” para se consigam efetivar os princípios constitucionais de igualdade, previsto no artigo 13º da CRP, e o princípio da tributação do rendimento real, consagrado no artigo 14º da CRP.

Para o acesso à informação bancária do contribuinte é necessário que existam indícios de violação do dever de colaboração por parte do contribuinte no decurso de uma ação de fiscalização e se verifique o incumprimento de uma das situações consagradas no nº1 do artigo 63º-B da LGT, e, também, que a derrogação se demonstre indispensável e proporcional para apurar a situação tributária do contribuinte⁵⁰.

Estabelece a alínea f) do nº1 do artigo 63ºB da LGT que o acesso a informações bancárias ocorre “*quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma*

⁴⁹ Proposta de Lei que antecedeu a Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro in acórdão do STA processo n.º 01398/14 de 25/02/2015.

⁵⁰ Acórdão do TCAN, processo n.º 00607/15.1BEMDL de 15/09/2016.

avaliação indireta”. O acesso a tais informações será notificado aos interessados no prazo de 30 dias nos termos do n.º4 do artigo 63ºB da LGT.

Não se encontra esclarecido legalmente o momento a partir do qual poderá a Autoridade Tributária aceder a informações bancárias. Questiona-se se o acesso a tais informações poderá ser efetuado imediatamente após verificação dos pressupostos de aplicação de métodos indiretos ou apenas após a notificação dos sujeitos passivos.

Consideramos que o recurso a informações bancárias poderá ser efetuado imediatamente após verificados os pressupostos para aplicação de métodos indiretos, uma vez que o recurso judicial de tal decisão tem efeito meramente devolutivo. Assim, atendendo à *ratio legis*, entendemos que a Autoridade Tributária tem de imediato acesso a tais informações e caso o sujeito passivo obtenha provimento no recurso de tal as informações obtidas não poderão ser utilizadas contra o contribuinte, conforme se encontra estabelecido no n.º.6 do artigo 63ºB da LGT.

1.12 - Tributação de acréscimos patrimoniais e despesas efetuadas

O método de tributação das manifestações de fortuna não é a única forma de avaliação indireta estipulada pela lei. O artigo 87º, alínea f), da LGT prevê a tributação de acréscimos de património ou despesas efetuadas de valor superior a €100.000, “*ampliando os casos em que há lugar a avaliação indireta*”⁵¹ na medida em que não se encontram estabelecidas restrições ao seu âmbito de aplicação.

Encontram-se reunidos os pressupostos para aplicação deste método indireto quando se verifiquem acréscimos de património ou despesas efetuada (de valor superior a €100.000) incompatíveis com os rendimentos declarados. A contribuinte dada a inexistência de rendimentos suficientes para tais gastos demonstra capacidade contributiva desconforme com as suas declarações (ou inexistência delas).

Não se deve esquecer que o regime de tributação estabelecido no artigo 87º n.º1 al. f) da LGT, que determina a tributação de acréscimos de património e despesas efetuadas de valor superior a 100 mil euros pode não ser suficiente para abranger todos

⁵¹ LOPES, Carla Maria Correia - A tributação das manifestações de fortuna: Contributo para análise, avaliação e intervenção normativa, Tese de Mestrado, 2010, pág.36.

os rendimentos não declarados pelo sujeito passivo. Ao não serem tributados acréscimos de património e despesas efetuadas de valor igual ou inferior a 100 mil euros existe ainda uma quantidade significativa de situações em que escapam a esta forma de tributação.

O anterior regime estabelecido no artigo 87º n.º1 al. f) da LGT⁵² previa a tributação de acréscimos de património e despesas efetuadas quando se verificasse uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação. Este regime seria mais abrangente, pois não definia um patamar mínimo para que este método de tributação indireta pudesse atuar.

Estabelece a alínea a) do n.º5 do artigoº 89º-A da LGT, a propósito da aplicação do método indireto de tributação constante da alínea f) do artigo 87º da LGT, que é *“rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados de acordo com os critérios previsto no art.º 90.º que permitam à administração tributária fixar o rendimento superior, à diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efetuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação”*⁵³.

Ao contrário do previsto no método de tributação das manifestações de fortuna, em que existe uma tipificação legal das operações económicas que a lei qualifica como tal, aqui é utilizada uma cláusula geral suscetível de incluir todos os incrementos de bens e consumos do contribuinte, desde que superiores a determinado montante. Assim, por exemplo, serão considerados *“sinais de fortuna as viagens, os cruzeiros, as despesas com escolas privadas, com telefones, com clubes de golfe”*⁵⁴, ou seja, comportamentos que demonstram nível de vida que não é compatível com a declaração de rendimentos apresentada.

Tal coloca questões de difícil resposta.

⁵² Anterior versão do artigo 87º al. f) da LGT ao abrigo DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

⁵³ Acórdão do TCA Norte de 29/10/2015, processo n.º 03104/14.9BEBRG.

⁵⁴ LOPES, Carla Maria Correia - A tributação das manifestações de fortuna: Contributo para análise, avaliação e intervenção normativa, Tese de Mestrado, 2010, pág. 37.

Temos pois, em primeiro lugar, a questão de saber como acontecerá a tributação quando estejam em causa situações subsumíveis quer à “tabela” do artigo 89º n.º 4 da LGT

. Parte da doutrina analisava a questão à luz da tese da *subsidiariedade*, considerando estar-se perante “uma tributação indireta do rendimento subsidiária à prevista para o regime restritivo e específico das manifestações de fortuna, na medida em que se pretende abranger todas as despesas e acréscimos de património não justificados, não considerados objetivamente pelo n.º 4 do artigo 89º A da LGT”⁵⁵. Diferentemente, outra parte da doutrina, nomeadamente João Sérgio Ribeiro⁵⁶, considerava que tanto o regime de tributação das manifestações de fortuna como o regime dos acréscimos de património ou despesas não justificados se integravam num elenco de “*situações de aplicação indireta, tendo cada um deles, o seu método próprio de determinação da matéria tributável*”, não existindo assim qualquer relação de subsidiariedade.

A questão foi resolvida por uma nova redação do no n.º 2 do artigo 87º da LGT. Tal norma estabelece que, no caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna, estabelecido no artigo 89º A da LGT, e do regime de tributação dos acréscimos de património ou despesa efetuada, a determinação da matéria coletável será efetuada segundo o regime de tributação dos acréscimos de património ou despesa.

Exemplificando, caso o sujeito passivo adquira um imóvel por €250.000, face ao atual n.º 2 do artigo 87º da LGT, a determinação da matéria coletável será efetuada segundo o regime dos acréscimos de património constante da alínea f) do artigo 87º da LGT, uma vez que se encontram preenchidos, conjuntamente, os pressupostos do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna (com a compra de imóvel por €250.000) e do regime de tributação dos acréscimos de património ou despesa superior a €100.000.

Começamos por realçar que estes dois mecanismos de tributação indireta têm duas formas diferentes de determinação do rendimento tributável: uma que atende

⁵⁵ FERREIRA, Ana Luísa de Campos - Tributação das manifestações de fortuna na jurisprudência recente dos tribunais superiores, Tese de Mestrado, 2011, pág. 35

⁵⁶ RIBEIRO, João Sérgio - Tributação Presuntiva do Rendimento, Almedina, 2010, pág. 315

apenas ao rendimento padrão e outra que atende à totalidade do acréscimo de património ou despesa efetuada, verificando-se, desta forma, a onerosidade superior que se encontra adstrita a um dos mecanismos na determinação do tributo que o sujeito passivo se encontrará na obrigação de saldar.

Assim, aqueles que reunirem os pressupostos legais para aplicação dos métodos indiretos constantes do artigo 87º alínea f) e 89ºA da LGT verão a matéria coletável ser determinada pela totalidade dos acréscimos de património ou despesas não justificados, pelo que será assim aplicado um regime mais penalizador de tributação para os indícios revelados constantes do elenco de manifestações de fortuna consagrados no artigo 89ºA da LGT.

É, ainda questionável saber se as operações positivadas no elenco das manifestações de fortuna, quando estejam em causa valores inferiores aos determinados na respetiva tabela, podem ser também integradas no artigo 87.º al. f), por exemplo, podendo um sujeito passivo que adquire um imóvel no valor de €200.000 e não declare rendimentos ser tributado através da avaliação indireta.

Esta é de facto uma questão controversa, não existindo unanimidade das decisões jurisprudenciais.

No acórdão do TCAN 06088/12, de 20/11/2012, a questão respeitava à aquisição de um imóvel por € 150.000,00, sendo que os sujeitos passivos declararam, no mesmo ano, rendimentos no montante de € 19.351,86. Tal operação foi enquadrada, para efeitos de determinação indireta do rendimento tributável, na alínea f) do n.º1 do artigo 87 da LGT. Os sujeitos passivos não concordando com tal enquadramento, impugnam judicialmente a liquidação. O TCAN manteve a decisão recorrida considerando que “*a avaliação indireta da matéria tributável pode ser efetuada, a coberto do disposto no artigo 87.º n.º 1 al. f) LGT, relativamente ao ato de aquisição de um imóvel, por valor inferior a € 250.000, desde que, como sucede se registre uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património (ou o consumo)*”⁵⁷ evidenciados pelo sujeito passivo, no mesmo período de tributação”.

Considerou o Tribunal que o artigo 87.º n.º 1 al. f) LGT traduz a intenção do legislador de ampliar as situações em que pode ser realizada a determinação do

⁵⁷ Anterior versão do artigo 87 al. f) da LGT de acordo com o DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

rendimento tributável através de métodos indiretos de forma a abarcar um leque o mais alargado possível de situações de fraude e evasão fiscal. A decisão do TCAN entendeu ainda que a norma em questão não contem nenhuma delimitação do seu âmbito de aplicação, pelo, que atendendo à letra da lei, não podem os Tribunais excluir do âmbito de aplicação quaisquer operações do sujeito passivo que demonstrem incoerência com as declarações de rendimento apresentadas.

Porém, em relação a uma questão e semelhante, o TCAN, no ac. 01695/08.2BEPRT, de 22/01/2009, decidiu de forma oposita: para *“as situações de compra de imóveis, a lei prevê um regime especial para as situações em que considera que o valor da aquisição faz presumir determinado rendimento: o da alínea d) do art. 87.º da LGT, conjugado com os n.ºs 1 e 4 do art. 89.ºA da LGT”*.

Nesta decisão entendeu-se, pois, que o elenco constante da tabela de manifestações de fortuna é um regime especial destinado a regular um restrito leque de situações, pelo que, se fossem subsumíveis à al. f) do artigo 87º, tal retiraria sentido útil à al. d) do artigo 87º⁵⁸.

Face ao exposto, no nosso entender é defensável as situações tipificadas como manifestações de fortuna não devam ser enquadradas na alínea f) do artigo 87.º da LGT.

Consideramos que, por exemplo quando um sujeito passivo efetua suprimentos no valor de €50.000 e outro no valor de €40.000, para a operação de valor mais baixo não seria intenção do legislador atribuir tributação mais penalizante⁵⁹.

Assim, e seguindo a solução sufragada pelo acórdão do TCAN 01695/08.2BEPRT, de 22/01/2009, uma vez que tanto artigo 89.ºA como o artigo 87.º n.º 1 alínea f) da LGT tributam situações de evasão fiscal, mas o artigo 89º A estabelece alguns elementos especializantes e requisitos para a tributação de situações específicas, pelo que, não se verificando os pressupostos de aplicação dessas situações, não

⁵⁸ A al. d) do n.º 1 do artigo 87º da LGT efetua uma remissão para o artigo 89ºA do mesmo normativo para aplicação do método de tributação indireta das manifestações de fortuna quando se verificarem os respetivos pressupostos.

⁵⁹ Tal como refere PIRES, Rita Vieira, Manifestações de Fortuna, Litigiosidade e Divergências: Uma Análise da Jurisprudência Recente, Tese de Mestrado, Novembro de 2014, pág. 41 “ 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”. Nesta senda considera “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”.

poderiam tais operações ser integradas na norma geral, ou seja, não deveriam estar incluídas no âmbito de aplicação do artigo 87.º n.º 1 alínea f) .

Saliente-se, ainda, que podem ainda ser subsumíveis à tributação por métodos indiretos constante do artigo. 87.º alínea f), norma de âmbito geral e cláusula aberta, as operações similares às tipificadas no n.º 4 do artigo 89.º, tal como o caso das prestações suplementares que atrás referenciamos, não escapando de tributação montantes evidenciados pelo sujeito passivo mas sem correspondência com a sua declaração de rendimentos ou verificados em simultâneo com a falta de declaração de rendimentos.

Atente-se ainda à situação de verificação simultânea de verificação dos pressupostos dos métodos de avaliação indireta com base em “acréscimos de património e despesas efetuadas”, previsto no artigo 87.º f) da LGT, e do de tributação das manifestações de fortuna previsto no artigo 89.º A da LGT. Por exemplo, um sujeito passivo não declarou rendimentos num determinado ano, mas adquiriu um imóvel de valor superior a €250.000 e comprou uma obra de arte por €120.000. A determinação da matéria tributável deste sujeito passivo deverá ser efetuada nos termos do n.º5 do artigo 89ºA da LGT, por força da remissão constante no n.º 2 do artigo 87º do mesmo diploma legislativo.

Deste modo, quando o sujeito passivo preencha os requisitos legalmente definidos para aplicação dos métodos indiretos constantes do artigo 87º alínea f) e 89ºA da LGT a quantificação da matéria tributável será efetuada sobre a totalidade do acréscimo de património ou despesas que não seja justificado.

1.13 - Alterações propostas pela Comissão de Reforma do IRS em 2014

Em 2014, a Comissão de Reforma do IRS entendeu necessária revisão ao regime das manifestações de fortuna, porque considerou o regime vigente “*complexo e de difícil interpretação*”⁶⁰, originando decisões jurisprudenciais contraditórias e injustas.

Considerando que as principais dificuldades resultam da coexistência da tributação de manifestações de fortuna tipificadas e da tributação de acréscimos patrimoniais e despesas não justificados, foi proposto pela Comissão de Reforma a opção apenas por um destes regimes de tributação, o dos acréscimos patrimoniais e

⁶⁰ Projeto da Comissão de Reforma do IRS, pág. 11.

despesas não justificadas, por possuir um âmbito mais amplo na deteção de sinais exteriores de riqueza⁶¹

Assim, a avaliação indireta passaria a ter lugar nas situações em que se verificassem acréscimos patrimoniais e despesas superiores a um terço dos rendimentos declarados. Esta desproporção entre rendimentos declarados e acréscimos patrimoniais e despesas apenas implicaria a atuação da AT quando superior a €10.000, quantia estipulada como patamar mínimo.

Foi também proposto a delimitação negativa de determinados acréscimos patrimoniais fiscalmente relevantes. Assim, não seriam considerados como acréscimos patrimoniais determinantes da realização de avaliação indireta a aquisição de imóvel para habitação própria e permanente de valor inferior a €250.000, a aquisição ou locação de viatura automóvel ligeira de valor inferior a €30.000, a aquisição ou locação de motociclo de valor inferior a 7.500 euros e o saldo positivo das prestações suplementares, prestações acessórias, suprimentos e empréstimos de valor inferior a €20.000.⁶² Tais exclusões ao âmbito de incidência do regime proposto prendiam-se com razões de interesse social ou económico⁶³.

Deste modo, e em comparação com o regime atual, seria ampliado âmbito de deteção de possíveis casos de evasão fiscal, pois todas as operações económicas efetuadas pelo contribuinte com valor superior, em um terço, ao rendimento declarado levariam a que este fosse chamado a justificar a proveniência de tais montantes incompatíveis com rendimentos declarados.

Apesar das sugestões apresentadas pela Comissão de Reforma ao IRS em 2014 a lei não foi alterada. Continua, assim, a ocorrer a tributação de rendimentos não declarados através de um elenco taxativo de manifestações de fortuna em simultâneo com a tributação de acréscimos patrimoniais e despesas não justificadas, permanecendo um regime dualista na determinação do imposto a pagar.

Na nossa opinião, as alterações propostas pela comissão de reforma demonstravam-se mais eficazes na deteção de situações de evasão fiscal, na medida em

⁶¹ Entendeu a comissão de reforma que “ a excessiva tipificação, se opõem à finalidade anti evasiva deste tipo de normas.”, in Projeto da comissão de reforma do IRS pág. 11.

⁶² Vide artigo 87º n.º 4 do proposto pela comissão de reforma do IRS de 2014.

⁶³ Vide PIRES, Rita Vieira, Manifestações de Fortuna, Litigiosidade e Divergências: Uma Análise da Jurisprudência Recente, tese de mestrado, pág. 44.

a AT não veria o seu campo de atuação limitado por um elenco taxativo de indícios de fortuna. Com as alterações propostas existiria um maior controlo nas situações de evasão fiscal na medida em que para o recurso a métodos indiretos ocorreria com apenas verificada uma discrepância reduzida entre os rendimentos declarados e o padrão de vida do contribuinte.

As alterações propostas pela Comissão de Reforma permitiriam assim resolver os problemas e desigualdades resultantes da aplicação dos artigos 89ºA e 87º alínea f) da LGT eliminando as querelas existentes.

1.14 - Meios de defesa e de garantia do contribuinte

Estabelece o n.º 7 do artigo 89ºA da LGT que da decisão de avaliação indireta da matéria coletável através do mecanismo das manifestações de fortuna cabe recurso para o tribunal tributário. Tal possibilidade de sindicância contenciosa tramita com carácter urgente e tem efeito suspensivo.

Estamos perante uma exceção ao regime regra da impugnação unitária das decisões tributárias consagrado no artigo 54º do CPPT⁶⁴. O contribuinte é assim “obrigado” a impugnar esse ato, precludindo-se a hipótese de atacar o ato consequente de liquidação com base nos vícios imputáveis ao ato de avaliação segundo o regime das manifestações de fortuna”⁶⁵.

A decisão de avaliação indireta da matéria coletável através do mecanismo de avaliação das manifestações é da competência do diretor de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, encontrando-se vedada a possibilidade de delegação de tal competência nos termos do n.º 7 do artigo 89ºA da LGT. A liquidação é, contudo, efetuada por entidade distinta, pelo que, também por esta razão, surge justificada a

⁶⁴ O regime regra é que apenas o contribuinte pode lançar mão do mecanismo de sindicância contenciosa apenas quando for notificado o ato de liquidação final, ou seja, o ato em que culmina todo o procedimento tributário, invocando nesse momento todos os vícios que padeceu tal procedimento. De forma oposta, no caso de avaliação indireta através do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna o contribuinte pode de imediato, quanto notificado de tal decisão, sindicá-la contenciosamente.

⁶⁵RIBEIRO, Nuno Cerdeira, O controlo jurisdicional dos atos da administração tributária, Almedina, 2014, Pág. 127. Neste sentido veja-se ainda o acórdão do STA processo 342/08 de 24/09/2008 “A decisão de avaliação constitui ato destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respetiva.”

possibilidade de impugnação imediata do ato de decisão da matéria coletável. Assim “(...) separação do âmbito das impugnações contenciosas do ato destacável e do ato final é, precisamente, a finalidade que se visa com a tributação ao primeiro dessa natureza de ato destacável, que se justifica por ser diferente a entidade que pratica o ato”⁶⁶. Pode-se apontar ainda razões de economia processual pois tal recurso impede que sejam praticados atos que mais tarde possam ser anulados⁶⁷.

Deste modo, é possível afirmar que a decisão de aplicação de métodos indiretos estabelecida no artigo 89ºA “só será eficaz depois de ‘confirmada’ pelo Tribunal de 1.ª Instância.” Assim verifica-se “um enfraquecimento do carácter executório (ou da força semi-executória) do ato tributário”⁶⁸.

Podemos também questionar se o contribuinte poderá também impugnar tal decisão de aplicação no mecanismo previsto no artigo 89ºA administrativamente, ou seja, através de reclamação graciosa ou recurso hierárquico.

A reclamação graciosa é uma forma impugnatória através da qual o sujeito passivo solicita, junto do órgão ao qual pertence o autor da decisão tributária, a anulação de um ato tributário, com fundamento em qualquer ilegalidade⁶⁹. Na maioria das situações esta tem carácter facultativo, podendo o contribuinte por recorrer de imediato ao tribunal. Existem contudo situações em que a reclamação graciosa é necessária e se não deduzida não pode ocorrer impugnação judicial.

O recurso hierárquico é a forma de impugnação de determinada decisão tributária para o mais elevado superior hierárquico do órgão ao qual pertence o autor de tal decisão. Estamos perante o princípio do duplo grau de decisão pois determinada decisão, se objeto de recurso administrativo, será novamente reapreciada pelo mais elevado superior hierárquico do órgão ao qual pertence o autor de tal decisão. Refira-se ainda que os recursos hierárquicos “são facultativos, i.e., não são condição da possibilidade de recurso contencioso”⁷⁰.

⁶⁶ SOUSA, Jorge Lopes, Código de Processo e Procedimento Tributário: anotado e comentado, Lisboa, Áreas, 2011, Vol. I, pág. 571.

⁶⁷ SOUSA, Jorge Lopes, Código de Processo e Procedimento Tributário: anotado e comentado, Lisboa, Áreas, 2011, Vol. I, pág., pág.480.

⁶⁸ SILVA, Susana Tavares da, “A impugnação judicial no âmbito das manifestações de fortuna” in Contencioso Tributário, Centro de Estudos Judiciários, 2015, pág. 25.

⁶⁹ Veja-se artigo 191º do CPA.

⁷⁰ MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012 pág. 190.

Sufragamos a posição de Suzana Tavares da Silva⁷¹ que considera não se encontrar interdito aos sujeitos passivos a possibilidade de reclamar ou interpor recurso hierárquico da decisão que notifica a aplicação de métodos indiretos⁷². Ressalve-se, no entanto, que o recurso a meios de impugnação administrativos não suspende o prazo de recurso judicial, pelo que, o recurso a meios de impugnação administrativa inviabilizará a possibilidade de impugnação de tal decisão judicialmente por, entretanto, decorrer o prazo legal para tal.

Refira-se, no entanto, que a possibilidade de recurso de tal decisão administrativamente poderá ser o único meio de defesa que ainda resta ao sujeito passivo quando já se encontrar precluído o prazo de impugnação judicial.

Sublinha-se assim o papel “principal” atribuído recurso judicial especial, tramitado como processo urgente, para reverter decisão de determinação da matéria coletável através de métodos indiretos.

Saliente-se ainda o estabelecido no n.º 7 do artigo 89ºA da LGT. Esta norma veda ao sujeito passivo a possibilidade de efetuar o pedido de revisão da matéria tributável determinada através do mecanismo de tributação das manifestações de fortuna.

O pedido de revisão da matéria coletável “*constitui um mecanismo tendente a evitar que a discussão passe logo para sede contenciosa e judicial, quando ainda há uma hipótese de, em sede administrativa, haver acordo entre a AT e o sujeito passivo acerca da matéria tributável*”⁷³. A *ratio legis* da obrigação de recurso administrativo necessário prende-se com o objeto de litígio se encontrar relacionado com “*a resolução de meras questões técnicas e não jurídicas*”⁷⁴, visto que o problema aqui em discussão é o *quantum* da matéria coletável apurada.

A *fixação* da matéria tributável através do método indireto de tributação das manifestações de fortuna é determinada através de presunções legais⁷⁵, pelo que “*não*

⁷¹SILVA, Susana Tavares da, obra cit., pág. 25.

⁷² Neste sentido entende também MORAIS, Rui Duarte, obra cit., pág. 144.

⁷³ Acórdão do TCAS processo n.º 05138/11 de 27/11/2014.

⁷⁴ AA.VV. – Lei geral tributária comentada e anotada, Vislis Editores, 1998, pág. 464.

⁷⁵ MORAIS, Rui Duarte - Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012 pág. 143: “ a lei estabelece diretamente o valor do rendimento presumido (rendimento padrão), o qual corresponderá a determinada percentagem do valor de cada uma das manifestações de fortuna”

há assim, substancialmente, uma fixação administrativa do rendimento coletável, pelo que não há, também, qualquer procedimento dirigido à sua revisão”⁷⁶.

⁷⁶ MORAIS, Rui Duarte, Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012 pág. 143.

Conclusão

Face ao exposto, verificamos relevância do regime de tributação das manifestações de fortuna no combate à evasão fiscal ao aferir a veracidade das declarações de rendimentos apresentadas pelos sujeitos passivos de forma a descobrir os transgressores de tal dever. Refira-se, no entanto, que a aplicação deste mecanismo indiciário de tributação se encontra circunscrito aos indícios legalmente estabelecidos pelo que demonstra um âmbito de aplicação bastante restrito.

Não podemos, ainda, deixar de detetar algumas dificuldades que se verificam na aplicação prática desta forma de tributação que originam, por vezes, soluções divergentes na jurisprudência.

Verificamos também que as alterações propostas pela Comissão de reforma do IRS de 2014 demonstravam-se mais eficazes na deteção de situações de evasão fiscal e, de igual forma, adequadas a colmatar as dificuldades na aplicação do regime em atualmente em vigor. No entanto, apesar da pertinência das soluções apresentadas nenhuma alteração foi efetuada, mantendo-se todos os problemas e dificuldades de aplicação referenciados.

Por último, referenciamos a necessidade de se realizarem alterações nesta forma de tributação de forma a serem colmatados todos os problemas existentes na aplicação deste regime para que se possa obter uma maior eficácia no combate à evasão fiscal.

Bibliografia

ANTUNES, Francisco Vaz, “A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Fiscal Português”, in Estudos de Direito Fiscal - Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Almedina, 2006.

AA.VV. – Lei geral tributária comentada e anotada, Vislis Editores, 1998.

AA.VV. – Tributação das manifestações de fortuna, 2011,

<http://julgar.pt/wp-content/uploads/2014/07/09-DEBATER-Tributa%C3%A7%C3%A3o-das-manifesta%C3%A7%C3%B5es-de-fortuna.pdf>,

consult. em 20/03/2017.

BASTO, José Guilherme Xavier de, - “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, *Revista Fiscalidade*, n^o5, 2001.

BERNARDO, Joana , O direito à não autoincriminação e os deveres de colaboração com a Administração Tributária, Tese de Mestrado, 2014,

<https://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjViur->

[xKPTAhWF1BoKHVzFD4oQFggkMAA&url=http%3A%2F%2Frepositorio.ucp.pt%2Fbitstream%2F10400.14%2F16443%2F1%2FTese%2520Joana%2520Bernardo%2520-%2520Vers%25C3%25A3o%2520Final.pdf&usg=AFQjCNHTrr0mOocyp8jaXGTdPCgra160Eg&sig2=vtwPHgxsT6dW4UoH1gT2Og](http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/8308/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20das%20Manifesta%C3%A7%C3%B5es%20de%20Fortuna%20na%20Jurisprud%C3%Aancia%20Recente%20dos%20Tribunais%20Superiores.pdf) , consult. em 20/03/2017.

FERREIRA, Ana Luísa de Campos - Tributação das manifestações de fortuna na jurisprudência recente dos tribunais superiores, Tese de Mestrado, 2011,

<http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/8308/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20das%20Manifesta%C3%A7%C3%B5es%20de%20Fortuna%20na%20Jurisprud%C3%Aancia%20Recente%20dos%20Tribunais%20Superiores.pdf> , consult. em 20/03/2017.

Gonçalves, Jorge Manuel Teixeira Gonçalves - Tributação das manifestações de fortuna, Julho de 2007,

https://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiwzY74rOPSAhXi64MKHWVEB_8QFgggBMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cije.u

[p.pt%2Fdownload-file%2F157&usg=AFQjCNEOcTajssFUuHQcXBte-njMl6gGhg&sig2=BanvHHD_qG1IwTCzHvkXhQ](http://www.google.pt/url?sa=t&ret=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiS9fTasuPSAhUIxYMKHbZBCAcQFggbMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cije.up.pt%2Fdownload-file%2F157&usg=AFQjCNEOcTajssFUuHQcXBte-njMl6gGhg&sig2=BanvHHD_qG1IwTCzHvkXhQ) , consult. em 20/03/2017.

LOPES, Carla Maria Correia - A tributação das manifestações de fortuna: Contributo para análise, avaliação e intervenção normativa, Tese de Mestrado, 2010,

<https://www.google.pt/url?sa=t&ret=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiS9fTasuPSAhUIxYMKHbZBCAcQFggbMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cije.up.pt%2Fdownload-file%2F946&usg=AFQjCNE0rTYImLDV6Vk9Nz5-otGuAUHtvA&sig2=1tMq3pYlyZxVjo04M9J9IA> , consult. em 20/03/2017.

SOUSA, Jorge Lopes, Código de Processo e Procedimento Tributário: anotado e comentado, Lisboa, Áreas, 2011, Volume I e II.

MARQUES, Paulo - O Procedimento De Inspeção Tributária, Coimbra Editora, 2014.

MORAIS, Rui Duarte - Manual de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2012.

NABAIS, José Casalta - O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Almedina, 1998.

Pires, Rita Vieira - Manifestações de Fortuna, Litigiosidade e Divergências: Uma Análise da Jurisprudência Recente, Novembro de 2014,

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/20597/1/TESE%20Direito%20Fiscal-final%201.pdf> , consult. em 15/03/2017.

Projeto de reforma do IRS de 2014,

<http://www.portugal.gov.pt/media/1548208/20140930%20mf%20Rel%20Comissao%20Reforma%20IRS.pdf> , consult. em 15/03/2017.

RIBEIRO, João Sérgio - Tributação Presuntiva do Rendimento, Almedina, 2010.

Ribeiro, Nuno Cerdeira - O controlo jurisdicional dos atos da administração tributária, Almedina, 2014.

ROCHA, Joaquim Freitas - Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2014.

SANTOS, Pedro Casimiro da Silva – O papel dos impostos no combate à corrupção, Abril de 2012,

<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21114/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>, consult. em 15/03/2017.

SILVA, Susana Tavares da, “A impugnação judicial no âmbito das manifestações de fortuna” in Contencioso Tributário, Centro de Estudos Judiciários, 2015,

http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/Contencioso_Tributario.pdf, consult. em 15/03/2017.

VASQUES, Sérgio - Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2011.

VELOSO, Luís Miguel Braga - Considerações sobre os deveres de cooperação e os respetivos instrumentos reativos em sede fiscal, Janeiro de 2012,

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/20172/1/Disserta%C3%A7ao%20de%20Mestrado,%20Luis%20Velooso.pdf>, consult. em 15/03/2017.

Jurisprudência

A) Tribunal Constitucional

Acórdão com processo n.º 43/2014 de 09/01/2014.

B) Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão com processo n.º 0234/08 de 16/04/2008.

Acórdão com processo n.º 0579/09 de 08/07/2009.

Acórdão com processo n.º 0734/09 de 19/05/2010.

Acórdão com processo n.º 050/12 de 10/02/2012.

Acórdão com processo n.º 0433/13 de 17/04/2013.

Acórdão com processo n.º 0567/13 de 08/05/2013.

Acórdão com processo n.º 882/12 de 16/10/2013.

Acórdão com processo n.º 0400/14 de 24/04/2014.

Acórdão com processo n.º 1398/14 de 25/02/2015.

Acórdão com processo n.º 01722/13 de 17/06/2015.

Acórdão com processo n.º 0329/14 de 24/02/2016.

C) Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão com processo n.º 03275/09 de 25/11/2009.

Acórdão com processo n.º 04544/11 de 01/06/2011

Acórdão com processo n.º 05138/11 de 27/11/2014.

D) Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão com processo n.º 01561/08.1BEPRT de 18.06.2008.

Acórdão com processo n.º 01561/08.1BEPRT de 18.06.2008.

Acórdão com processo n.º 06088/12 de 20/11/2012.

Acórdão com processo n.º 03104/14.9BEBRG de 29/10/2015.

Acórdão com processo n.º 00607/15.1BEMDL de 15/09/2016.

Acórdão com processo n.º 00375/05.5BECBR de 29/09/2016.

E) Tribunal da Relação de Lisboa

Acórdão com processo n.º 3501/06.3TFLSB.L1-5 de 17/04/2012.

Acórdão com processo n.º 594/11.5TAPDL.L1-5 de 17/04/2012.

F) Tribunal da Relação de Guimarães

Acórdão com processo n.º 97/06.0IDBRG.G2 de 20/01/2014.